

## ۵. فصل پنجم: موجودیهای جنسی و قیمت تمام شده

### ۵.۱. حسابرسی موجودیهای کالا

یکی از اقدامات و وظایفی که معمولاً حسابرس باید قبل از رسیدگی به حساب موجودی کالا انجام دهد انبارگردانی و شمارش فیزیکی و مشاهده عینی موجودی انبارها می‌باشد. در بیانیه‌ای که انجمن حسابداران رسمی آمریکا نیز درباره استاندارد شماره (۲۰۱) حسابرسی انتشار داده به اهمیت مشاهده عینی حسابرسان از موجودیها اشاره کرده و تنها در برخی شرایط، جانشینی سایر روشهای حسابرسی را به جای آن مجاز دانسته است. هر چند که در تعریف مذکور به این مسئله که اعمال را به جای آن مجاز دانسته است. هر چند که در تعریف مذکور به این مسئله که اعمال سایر روشهای حسابرسی همیشه باید توأم با مشاهده عینی برخی از موجودیها انجام شود تاکید گردیده است.

در هر حال حضور حسابرس به منظور شمارش موجودیهای انبار و اهمیتی که انبارگردانی در رسیدگی و حسابرسی دارد از ویژگی خاصی برخوردار است که در زیر به بخشی از اهمیت انبارگردانی و دلایل حضور حسابرس در آن اشاره می‌شود.

اهمیت انبارگردانی و دلایل حضور حسابرس در آن

۱. موجودیهای کالا معمولاً یکی از اقلام مهم دارائیهای ترازنامه شرکتها می‌باشد.
۲. موجودیهای کالا بیش از هر نوع دارایی دیگر در معرض تغییر، حیف و میل و اشتباه در شمارش می‌باشد.
۳. بررسی و اثبات کمیت آنها مشکل‌تر از بررسی و اثبات سایر دارائیها است و معمولاً مشاهده عینی آنها مطمئن‌ترین طریق رسیدگی می‌باشد. لذا بدون انجام شمارش موجودیها، هیچ‌کس (منجمله مدیریت) قادر نخواهد بود نسبت به صحت ارقام منعکس در صورتهای مالی اطمینان کند.
۴. تمام موسسات حرفه‌ای حسابرسی حضور حسابرس را در انبارگردانی واحد مورد رسیدگی لازم دانسته و تاکید کرده‌اند. در مواردی که حسابرس بر شمارش موجودیها نظارت نداشته باشد، گزارش حسابرس باید صراحتاً علت آن را ذکر کند.

بنابراین حضور حسابرس در تمام مراحل انبارگردانی و نظارت کامل و آگاهانه بر جریانات قبل از شروع تا پایان مرحله انبارگردانی ضروری می‌باشد.

باید توجه شود که تعیین مقادیر، کیفیت و ارزش‌های موجودی کالا از وظایف شرکت بوده و حسابرسان در تهیه و تعیین اطلاعات مذکور مسئولیت و دخالت ندارد. حسابرسان همگام و همراه با کارکنان شرکت تمام مراحل مربوط به تعیین مقادیر، کیفیت و ارزش‌های موجودی کالا را به دقت نظارت می‌کنند تا از نتیجه کار آنها مطلع شود و از مقایسه این نتایج با معیارهای پذیرفته شده حسابرسان قادر گردد در مورد روش کنترل انبار و صحت ارقام موجودی‌ها اظهار کند.

۵. حسابرسان باید قبل از حضور در انبارگردانی، برنامه و دستورالعمل انبارگردانی و دستورالعمل حسابرسی و نقشه کارخانه و انبار را مطالعه کند و با حضور ذهن کافی در انبارگردانی حاضر شود و اسناد و مدارک مزبور را برای مراجعه بعدی در اختیار داشته باشد.

ضمن این که برنامه انبارگردانی مزبور لزوماً شامل کلیه نکات و موارد همه شرکت‌ها نخواهد بود و هر شرکتی بنا به ضرورت می‌تواند تمامی و یا بخشی از آن را به عنوان برنامه انبارگردانی خود اعلام کند و در صورتی که نیاز به توجه بیشتر در خصوص شمارش موجودی‌ها در بعضی از شرکت‌ها باشد، می‌بایست نکات مزبور، در برنامه انبارگردانی گنجانده شود. از طرفی چون روش انبارداری عمدتاً متکی به چگونگی ورود و خروج و نحوه نگهداری کالا است. لذا بررسی چگونگی تقاضای خرید و تحویل و صدور کالا هم باید مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. به همین دلیل، حسابرسان، موجودی‌های کالا را در مرحله بررسی اقلام ترازنامه‌ای و پس از انجام انبارگردانی مورد حسابرسی قرار می‌دهد.

در مرحله انجام انبارگردانی ابتدا حسابرسان با مراجعه مستقیم به شرکت و پرسش نحوه در خواست خرید کالا، امکانات انبار و تجهیزات داخل انبار و اداره امور انبار، از وضعیت اداره و چگونگی عملیات در انبار اطلاع حاصل می‌کند. سپس برای این که کلیه مطالب فوق را مورد رسیدگی قرار دهد هر یک از آنها را به صورت آزمایشی بررسی می‌کند تا اطمینان لازم از مطالب و موارد مطرح شده از سوی شرکت را به دست آورد.

این گونه اقدامات، معمولاً در مرحله حسابرسی ضمنی و نهایی باریز عملیات انجام می‌گیرد. زیرا حسابرسان در جریان این مراحل قادر خواهد بود که به نقاط ضعف کنترل‌های داخلی قبل از گزارش نهایی در مورد صورت‌های مالی دسترسی پیدا کند و همچنین حسابرسان قادر می‌شود روش‌های موجود در حسابداری و انبارداری را با اطمینان و قاطعیت بیشتری مورد بررسی نهایی قرار دهد.

در این حالت حسابرسان قادر می‌شود تا موجودی کالای شرکت را در مرحله نهایی به نحو مطلوب مورد رسیدگی قرار دهد. قبلاً توضیح داده شد، تهیه پرسش‌نامه کنترل‌های داخلی و مدارک تحلیلی و ارزیابی کنترل داخلی،

زیر بنای تدوین برنامه حسابرسی است و از آن جایی که هیچ دو شرکتی از نظر نوع کار و سازمان دهی و وسعت و سیستم کنترل‌های داخلی کاملاً مشابه یکدیگر نیستند، لذا، برنامه‌های حسابرسی در عین حال که از لحاظ اهداف کلی مشابه هستند ولی از نظر روش‌های اجرایی و موارد استفاده در جزئیات، حسب مورد، متفاوت خواهند بود. بنابراین حسابرسی موظف است با استفاده از اهداف کلی برنامه‌های استاندارد شده و آماده با در نظر گرفتن اصلاحات لازم، حسابرسی خود را آغاز کند و سپس در صورت نیاز با توجه به وضعیت و تناسب شرکت، تغییراتی در برنامه حسابرسی خود به هنگام اجراء بدهد.

مهم‌ترین موضوعاتی که بایستی مورد دقت ویژه حسابرسی در نظارت بر انبارگردانی قرار گیرد، فراهم آوردن مقدماتی به منظور حصول اطمینان از شمارش کلیه موجودی‌های شرکت می‌باشد در این ارتباط حسابرسی باید چندین روز قبل از شروع انبارگردانی از محوطه شرکت و انبارهای آن بازدید به عمل آورد تا ضمن آگاهی از روش کنترل انبارها، خود را برای حضور فعالانه و آگاهانه در انبارگردانی آماده سازد.

## ۵.۲. چک لیست گزارش بازدید اولیه از انبار

حسابرس برای این که گزارش حسابرسی خود را تهیه کند می‌بایست اقدام به جمع‌آوری شواهد و مدارک لازم و کافی به منظور اظهار نظر نسبت به صورت‌های نهایی نماید.

بنابراین اولین گام حسابرسی در حسابرسی موجودی کالا شناخت کامل شرکت، نحوه گردش عملیات و نظارت بر شمارش موجودی‌های انبارهای مختلف شرکت می‌باشد. بدین منظور ابتدا اقدام به تهیه چک لیست گزارش بازدید اولیه از انبارها می‌کند. البته باید اضافه کرد حسابرسان زمانی از چک لیست گزارش بازدید اولیه انبار استفاده می‌کنند که برای اولین بار به عنوان حسابرسی شرکت انتخاب شده و جهت انبارگردانی موجودی به شرکت مراجعه کرده باشند. بنابراین چنانچه حسابرسی با مشخصات فیزیکی موجودی‌های نگهداری شده در انبارهای شرکت و نحوه فعالیت و عملیات آن آشنا باشد، دیگر نیازی به تکمیل چک لیست بازدید اولیه از انبار به منظور شناخت وضعیت انبارها و نحوه گردش عملیات ندارد.

به طور کلی هدف از بازدید اولیه و تهیه چک لیست از آن به شرح زیر می‌باشد:

۱. آشنایی با وضع انبارها، از نظر محل و وسعت آنها و میزان موجودی‌ها.
۲. تهیه نقشه کارخانه و انبارها و تهیه اطلاعات لازم از وضع انبار برای حضور در انبارگردانی.

۳. اطلاع از کالاهای امانی شرکت نزد دیگران و موجودی‌های شرکت در انبارهای عمومی و ارسال درخواست‌های تاییدیه.

۴. تشریح اهمیت انبارگردانی برای مسئولین شرکت و یادآوری موارد ضعف و کارهای اصلاحی که باید قبل از آغاز انبارگردانی انجام شود(مشمول بر همکاری با مسئولین شرکت در مورد تنظیم برنامه و دستورالعمل انبارگردانی).

یکی از انواع چک لیست‌های حسابرسی که در موسسات و واحدهای حسابرسی و در شرایط فعلی در ایران رایج است و از آن به عنوان چک لیست استاندارد شده و آماده استفاده می‌کنند به شرح صفحات بعد می‌باشد.

چک لیست گزارش بازدید از انبارها

نام شرکت:

تاریخ:

مرکز اصلی شرکت:

نام حسابرس:

نوع فعالیت شرکت:

سمت و نام مسئولین ملاقات شده:

نوع موجودی‌های کالا و میزان تقریبی آنها:

محل کارخانه:

حدود تقریبی زمان آغاز انبارگردانی:

پیش‌بینی مدت زمان انبارگردانی و گروه‌های شمارش گر:

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

وضعیت انبارها:

- ۱- آیا از انبارها محافظت کافی به عمل می‌آید؟
- ۲- آیا فضای کافی و محل مناسب برای نگهداری موجودی‌های جنسی وجود دارد.
- ۳- آیا در هر انبار، موجودی‌های کالا به تفکیک نگهداری می‌شود؟
- ۴- آیا موجودی‌های کالا در انبار به ترتیبی قرار گرفته‌اند که بتوان آنها را شمارش یا اندازه‌گیری کرد؟
- ۵- آیا موجودی‌های کالا به آسانی قابل شناسایی می‌باشند؟
- ۶- آیا موجودی‌های کالای ناباب، کم‌مصرف و بی‌مصرف در جای معینی نگهداری می‌شوند و یا به سادگی قابل تفکیک و اندازه‌گیری می‌باشند؟
- ۷- آیا موجودی‌های کالا در فوق را می‌توان شمارش و اندازه‌گیری کرد؟
- ۸- آیا کالای امانی دیگران نزد شرکت به تفکیک نگهداری می‌شود و می‌توان آنها را شمارش و اندازه‌گیری کرد؟
- ۹- آیا در مورد کالای امانی شرکت نزد دیگران، مدارک کافی نگهداری می‌شود؟
- ۱۰- آیا مواد و کالاهایی که برای آنها حواله انبار صادر شده یک جا و هم زمان از انبار خارج می‌شوند؟

### ۵.۳. مدارک موجودی‌ها در واحد حسابداری

- ۱- آیا کارت حسابداری انبار بر حسب تعداد و مبلغ (یا فهرست رایانه) برای انواع موجودی‌های کالا نگهداری می‌شود؟

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

- ۱- آیا کارت‌های حسابداری انبار در زمان‌های معین با مدارک موجود در انبار مطابقت داده می‌شوند؟

- ۲- آیا تایید ورود و خروج موجودی‌های کالا را اشخاص مستقل از انباردار، انجام می‌دهند؟
- ۳- آیا برگه‌های رسید و حواله انبار و سایر برگه‌های مورد استفاده انباردار، دارای شماره چاپی پیاپی می‌باشد؟
- ۴- آیا کارت‌های انبار و حسابداری انبار بر اساس مدارک ورود و خروج کالا، روزانه ثبت می‌شوند؟ (در غیاب سیستم رایانه‌ای)

#### ۵.۴. شمارش موجودی کالا

- ۱- آیا موجودی‌های کالا در پایان سال قبل، شمارش شده‌اند؟
- ۲- آیا در تاریخ معینی در سال جاری تمام موجودی‌های کالا شمارش شده‌اند؟ (تاریخ)....
- ۳- آیا موجودی‌های کالا به طور مستمر طی سال شمارش می‌شوند؟
- ۴- توجه به بند ۳ و ۲ بالا، آیا نتیجه شمارش با اسناد و مدارک موجودی‌های مقابله و اختلافات پیگیری و اصلاح شده‌اند؟
- ۵- آیا در زمان شمارش، تولید متوقف می‌شود و جابه‌جایی و نقل و انتقال موجودی‌ها صورت نمی‌گیرد؟

شرح

خیر

بلی

عطف به کاربرگ

- ۶- آیا در شمارش‌های طی سال به این موضوع توجه شده است که موجودی کالای امانی دیگران نزد شرکت، نباید در شمارش منظور شود؟
- ۷- آیا موجودی کالا امانی شرکت نزد دیگران در شمارش و طی سال در نظر گرفته شده‌اند؟ اخذ نام و نشانی محل موجودی‌ها.