



پاسخ به سئوالات

مالی

تعاونی‌ها

○ معصومه گنجی

□ پرسش: آقای فرهاد آتشکار حسابدار شرکت تعاونی ... که در سال ۷۷ از دانشکده فارغ‌التحصیل و در سال ۸۰ مسئولیت حسابداری شرکت را پذیرا شده‌اند مرقوم داشته‌اند که در دانشکده در دروس حسابداری شروع سال مالی به ثبت اسناد حسابداری معکوس اشاره می‌شد که به علت گذشت زمان نحوه و علت تنظیم اسناد موردنظر فراموش گشته و خواسته‌اند درخصوص چگونگی تنظیم اسناد معکوس و علت ضرورت ثبت آن توضیح کافی ارائه گردد.

● پاسخ: به طور کلی ثبت معکوس به منظور اصلاح و حذف سندی که اشتباهاً تنظیم و در دفاتر قانونی منعکس گردیده تهیه و تحریر می‌گردد، بطور مثال چنانچه اشتباهاً سندی به شرح زیر در دفتر روزنامه ثبت و به دفترکل انتقال یافته باشد.

شرح	بدهکار	بستانکار
خرید	xxx	
بانک		xxxx

برای برگشت و خنثی شدن سند مزبور می‌بایست سندی معکوس تنظیم که معادل مبلغ موردنظر خرید بستانکار و حساب بانک بدهکار گردد تا اثرات سند اولیه در حسابداری

شرکت حذف شود. ولی درخصوص ثبت معکوس موردنظر شما که در شروع سال مالی و پس از انتقال تراز افتتاحیه در دفاتر انعکاس داده می‌شود. لازم به ذکر است که این قبیل ثبت‌ها و ضرورت تحریر آن بستگی به سیستم حسابداری در شرکتها داشته و این رویه در تمام شرکتها و مؤسسات یکسان نخواهد بود. این قبیل ثبت‌ها معمولاً به منظور رعایت ثبات رویه و استفاده از سرفصلهای مشابه در سنوات مختلف تنظیم و ثبت می‌شود که ذیلاً به اختصار به آن خواهیم پرداخت:

در شرکتها و مؤسساتی که از سیستم حسابداری دویل بهره‌مند می‌باشند، معمولاً برای پیش‌پرداخت هزینه‌ها و یا پیش‌دریافت درآمدها از دو شیوه متفاوت استفاده می‌گردد. بدین معنی که برخی از شرکتها از سرفصل حسابهای دائمی و گروهی از عناوین حسابهای موقت بهره می‌گیرند. بنابراین چنانچه وجوه پرداختی قبل از موعد جهت هزینه‌ها در حساب پیش‌پرداختها منظور شود نظیر پیش‌پرداخت بیمه، پیش‌پرداخت اجاره، موجودی ملزومات و امثالهم در هنگام وصول پیش‌دریافت درآمدها بایستی از حساب پیش‌دریافتها استفاده گردد نظیر پیش‌دریافت اجاره، پیش‌دریافت کارمزد، پیش‌دریافت شهریه و نظایر آن ... و مانده حسابهای مزبور پس از تعدیلات و اصلاحات لازم در پایان سال با سرفصلهای حساب دائمی (بین دریافت درآمدها و پیش‌پرداخت هزینه‌ها) از طریق تراز افتتاحیه به سالی بعد منتقل گردیده و تنظیم سند معکوس نیز برای آنها ضرورتی ندارد زیرا سرفصلها با سرفصلهای سنوات قبل مطابقت می‌نماید.

اما در صورتی که برای سرفصلهای فوق‌الاشاره از عناوین حسابهای موقت نظیر هزینه اجاره، هزینه ملزومات هزینه بیمه و نظایر آن و مزایای دریافتی‌ها از حسابهای درآمد اجاره درآمد کارمزد، درآمد بهره، درآمد شهریه و سایر سرفصلهای مشابه استفاده گردد در پایان سال پس از تنظیم اسناد اصلاحی و انجام ثبت‌های لازم مانده‌های تحقق نیافته حسابهای هزینه و درآمد با عناوین پیش‌پرداختها و بین‌دریافتها به سال بعد منتقل خواهند شد نظیر پیش‌پرداخت اجاره و ... و پیش‌دریافت درآمد که این سرفصلها با سرفصلهای مورد استفاده مؤسسه در سال قبل مطابقت نمی‌نماید. بنابراین برای تطبیق این عناوین با حسابهای سال قبل لازمست از ثبت‌های معکوس به شرح زیر استفاده و سرفصلها اصلاح گردند:

شرح	بدهکار	بستانکار
حساب هزینه اجاره	xx	
بازپرداخت اجاره		xxx
حساب بین دریافت شهریه	xx	

می‌تواند موجب رد صورتهای مالی به دلیل عدم توازن آنها باشد که لازمست حسابدار و هیأت مدیره علت این اختلاف فاحش را به طور مستند اعلام و شما نیز مراتب را طی گزارشات سالانه بازرسان به مجمع عمومی اعلام تا تصمیم نهایی درخصوص آن توسط صاحبان سهام شرکت اتخاذ گردد. ضمناً یادآوری می‌نماید که در نامه ارسالی به منفی یا مثبت بودن اشتباه اشاره‌ای نشده است (جمع کمتر از میزان واقعی اعلام گردید یا بیشتر از رقم اصلی) در صورتی که جمعی بدهی کمتر از میزان اعلام شده باشد مبین آن است که قسمتی از سرمایه یا سود واقعی (حقوق صاحبان سهام) در حسابهای ذریبند انعکاس نیافته و یک بدهی واهی در حسابها منعکس گردیده که می‌تواند در آینده محلی برای سوءاستفاده احتمالی مدیران و یا دست‌اندرکاران باشد ولی در صورتی که جمع بدهی واقعی بیش از مبلغ اعلام شده باشد این اختلاف می‌تواند نشانگر وجود کسری در دارایی‌ها باشد که علی‌الاصول مسئولین ذریبند ناگزیر از شناسایی و انعکاس آن در حسابها خواهند بود. به هر حال این امر می‌بایست پس از انجام حسابرسی دقیق از ترازنامه و مدارک مستند آن مورد پی‌گیری قرار گیرد.

درخصوص خریدهای انعکاس یافته در قسمت دارایی‌های شرکت متذکر می‌گردم که خرید اصولاً در قسمت دارایی (ترازنامه) قابل درج نبوده و این حساب در دفتر کل تحت عنوان خرید و یا در صورتحساب عملکرد (سود و زیان) نشان داده می‌شود که جمع خرید می‌بایست با مدارک مستند آن (فاکتور خرید) قبض انبار و سایر مدارک مورد استفاده در سیستم حسابداری برابری نماید و مغایرت رقم خرید با رقم اعلام شده از سوی پایانه راه و ترابری دلیل بر رد حساب خرید نمی‌باشد. زیرا این امکان وجود دارد که بعضی از خریدهای شرکت از منابع دیگری غیر از پایانه راه و ترابری صورت گرفته باشد مگر آنکه شرکت ملزم باشد کلیه خریدهای خود را از پایانه راه و ترابری انجام داده و این امر را نیز به طور کامل رعایت نموده باشد. بهر حال در صورتی که پس از بررسی‌های اصولی اطمینان حاصل گردد که رقم خرید واقعی کمتر از رقم انعکاس یافته در دفاتر است مبلغ مابه‌التفاوت می‌تواند ناشی از اشتباه یا سوءاستفاده مسئولین ذریبند تلقی شود که در آن صورت نیز استرداد و تأمین مبلغ اضافه منظور شده در حساب خرید الزامی است.

در صورتی که صورتهای مالی پایان سال به درستی و همراه با مدارک مستند به اداره کل تعاون ارائه شده باشد پس از بررسی توسط حساب سال نتیجه رسیدگی‌ها و اشکالات مشاهده شده جهت رفع نواقص و پاسخ مدیران به شرکت اعلام خواهد شد. در خصوص چگونگی درخواست حسابرسی از دادگستری نیز یادآور می‌گردد لازم است بازرسان شرکت ایرادات و نواقص

و الی آخر و در مورد تمامی حسابهایی که در سال قبل با عناوین حسابهای موقت مورد استفاده بوده و در سال جدید با سرفصلهای حسابهای دائمی به دفاتر منتقل گردیده است، این قبیل ثبت‌های معکوس، ثبت‌هایی هستند که در شروع سال مالی پس از نقل تراز افتتاحیه در دفاتر منعکس خواهد شد و در دوره تحویل و کتابهای حسابداری به این ثبت‌های معکوس اشاره شده است که امید است با توضیحات فوق مطالب فراموش شده تداعی گردد.

بدیهی است در صورت عدم کفایت مطالب مذکور می‌توانید از کتب حسابداری در دسترس استفاده نموده و یا با مراجعه به حساب سال اداره کل تعاون استان نسبت به تکمیل اطلاعات موردنیاز در این خصوص اقدام نمایید.

□ پرسش: آقای منصور جلالی بازرسان شرکت تعاونی حمل و نقل کامیونداران تابشرو نامه‌ای به شرح زیر مرقوم داشته‌اند: در چهارچوب وظایف بازرسان قصد بازرسی و حسابرسی شرکت را دارم و ضمن بازرسی اولیه به دو صورتجلسه مجمع سالانه مربوط به سالهای ۱۳۷۸ و ۱۳۷۹ برخورده که ضمن جمع ارقام آنها مشخص گردید که جمع بدهی‌ها در سال ۱۳۷۸ حدوداً ۱۹۰۰ میلیون ریال اشتباه گردیده است و در صورتجلسه سال ۱۳۷۹ جمع بدهی‌ها مبلغ ۳۲۰ میلیون ریال اشتباه حساب شده است و ضمناً در قسمت دارایی‌های شرکت خرید غرفه پایانه در سال ۷۸ مبلغ ۶۱۰ میلیون ریال و در سال ۷۹ به مبلغ ۶۹۰ میلیون ریال قید گردیده است. در صورتی که طبق قرارداد رسمی مبلغ خرید آن از پایانه راه و ترابری ۳۳۵ میلیون ریال اعلام شده است و مطابق قانون یک نسخه از صورتجلسه‌های مجمع به اداره دارایی و یک نسخه به اداره تعاون استان فرستاده شده است.

موضوع دیگر آیا تقاضای حسابرسی از دادگستری از اختیارات بازرسان شرکت می‌باشد یا هیأت مدیره لطفاً مراحل درخواست حسابرسی را اعلام نمایید.

● پاسخ: جناب آقای جلالی، بازرسان محترم شرکت، اصولاً ارقام دارایی و بدهی شرکت در ترازنامه پایان سال همراه با صورت ریز مربوطه ارائه می‌گردد نه در صورتجلسه مجمع عمومی ولی در بعضی از صورتجلسات مجامع برخی از ارقام دارایی و بدهی به علت اهمیت ارقام مربوط و آگاهی حاضرین در مجمع طی گزارش سالانه عنوان می‌گردد که جمع آنها با جمع تراز مطابقت نمی‌نماید لذا به منظور بررسی ارقام دارایی و بدهی لازمست به صورتهای مالی پایان سال و پیوست‌های مربوطه مراجعه نمایید و در صورتی که منظور شما از جمع بدهی‌های صورتجلسات سال ۷۸ و ۷۹ جمع ارقام ترازنامه باشد و بررسی‌ها به درستی صورت گرفته باشند مطالب عنوان شده

صورت نیاز به آگاهی بیشتر نیز می‌توانید ضمانت و مدارک مورد نیاز را از حساب‌برسان استعلام و حسب نظر آنها اقدام مقتضی معمول دارید.

به طور مثال در شرکتها برای ثبت حساب سرمایه، درخواست عضویت، صورت جلسه هیأت مدیره مبنی بر پذیرش عضویت، دستور پرداخت وجه برای واریز وجه سهام به حساب بانک فیش واریزی وجه به حساب بانک و صدور برگ سهام برای عضو جدید از جمله ضمانت سند حسابداری می‌باشند که با عنایت به سیستم حسابداری و نحوه پذیرش عضویت این ضمانت می‌تواند افزایش و یا برخی از آنها حذف گردد.

- اسناد خرید به طور معمول شامل درخواست خرید کالا توسط انباردار، اظهار نظر کمیسیون خرید، استعلام از مراکز خرید، فاکتور خرید، دستور پرداخت وجه خرید، قبض انبار مبنی بر ورود کالا به انبار و ... می‌باشد. ولی در مواقعی که شرکت فاقد کمیسیون خرید و یا انباردار است بدهی است که مدارک مربوطه به کمیسیون خرید و رسید انبار خود به خود منتفی خواهد بود.

- در خصوص فروش کالا ضمانت اسناد حسابداری، فاکتور فروش، فیش بانکی واریز وجه فروش، حواله انبار رسید دریافت کننده کالا (خریداران) برگه حمل بار را شامل می‌گردد. البته توجه خواهید داشت، در صورتی که وجه فروش به صندوقدار تحویل و یا کالا به طور نسبی خریداری و خریدار کالا را از فروشگاه تحویل گیرد، قطعاً منظم نمودن فیش بانکی واریز وجه، حواله انبار و برگه حمل بار ضرورتی نمی‌یابد و اسناد حسابداری فروش صرفاً بر اساس گزارش فروش صندوق و یا فاکتورهای فروش تنظیم خواهد شد که با این توضیحات متفاوت بودن مدارک مستند اسناد حسابداری در خصوص حسابهای مختلف در سیستم‌های حسابداری گوناگون به روشی مشاهده می‌گردد.

□ پرسش: یکی از اعضای هیأت مدیره شرکت تعاونی تهیه و توزیع ... اظهار نموده‌اند که شرکت تمامی کالاهای خود را با افزودن ۱۰٪ سود به طور مقطوع به فروش می‌رساند و علی‌الاصول سود پایان دوره بدون در نظر گرفتن هزینه‌ها می‌بایست ۱۰٪ فروش باشد در حالی که این رقم از ۶٪ فروش نیز در پایان سال کمتر بوده با عنایت به این که کل فاکتورهای فروش با توجه به شماره سریال فاکتورها صحیح می‌باشد و وجوه حاصله نیز کلاً به حساب بانک شرکت واریز شده این مغایرت از چه طریقی می‌تواند ایجاد شده باشد و میزان دقیق آن را چگونه می‌توان محاسبه نمود؟

● پاسخ: با توجه به موارد مطروحه اختلاف مورد نظر از ۴ طریق به شرح زیر می‌تواند ایجاد شده باشد.

مشاهده شده را جهت اتخاذ تصمیم به مجمع عمومی سالیانه اعلام و درخواست حسابرسی نماید که در صورت موافقت مجمع بودجه مربوط نیز تصویب و هیأت مدیره طبق مقررات موظف به اجرای نظرات مجمع و دعوت از حساب‌برسان خواهد بود.

- در صورت طرح دعوی علیه مدیران در مراجع قضایی نیردادگاه با صلاحدید خود در خصوص ضرورت حسابرسی توسط کارشناسان رسمی دادگستری اعلام نظر خواهد نمود. ولی با توجه به مندرجات نامه پیشنهاد می‌شود نخست مراتب به هیأت مدیره اعلام و در صورت عدم توجه هیأت مدیره به نظرات بازررس موضوع از طریق اداره کل تعاون پیگیری و بررسی‌های اولیه در خصوص تأیید یا رد نظر بازرسی توسط حساب‌برسان تعاون انجام و النهایه و در صورت عدم حصول نتیجه مطلوب مراتب از طریق مراجع قضایی و کارشناسان رسمی دادگستری پیگیری گردد. زیرا مراجعه اولیه به دادگستری بدون اطمینان کامل از نظرات و بررسی‌های انجام شده موجب اتلاف وقت و تحمیل هزینه غیر ضروری خواهد شد.

□ پرسش: آقای مهدی سیاری مدیر عامل شرکت تعاونی ... مرقوم داشته‌اند که در سال گذشته پس از تصویب مجمع عمومی حسابهای سال ۷۹ توسط حساب‌برسان مستقل مورد حسابرسی قرار گرفت. گزارش آن ارائه گردید در گزارش تهیه شده به عدم کفایت و فقدان مدارک مثبت و مستند اسناد حسابداری اشاره شده و بازرسان به منظور پیگیری گزارش خواسته‌اند که هیأت مدیره در این خصوص پاسخگو باشد لیکن در خصوص اسناد مثبت توضیحی ندهاند با توجه به عدم آگاهی مدیران از ویژگی مدارک مثبت و مستند خواسته‌اند در این زمینه راهنمایی لازم به عمل آید.

● پاسخ: منظور حساب‌برسان از فقدان و عدم کفایت مدارک مثبت ضمانت اسناد حسابداری هستند که اسناد مذکور بر اساس آنها صادر و تحریر یافته و به این ترتیب ضرورت تنظیم اسناد حسابداری برای حساب‌برسان محرز نگردیده است. این ضمانت برای حسابهای مختلف و در شرکتهای متفاوت می‌تواند متغیر باشد به همین دلیل اشاره به یک سند و مدرک خاص نمی‌تواند در تمامی حسابها به طور یکسان مد نظر قرار گیرد. همچنین علاوه بر آن که برای حسابهای یکسان نیز با توجه به سیستم حسابداری حاکم بر شرکت ضمانت متفاوتی را مطالبه می‌نماید که در این خلاصه ذکر ضمانت قابل قبول برای تمامی سرفصل‌های حساب مقدور نمی‌باشد لیکن برای آگاهی مدیران به طور خلاصه به چند مورد اشاره می‌گردد که امید است با این توضیح ارائه پاسخ و اظهار نظر برای مسئولین شرکت میسر گردد و در

خرید + موجودی اول دوره = موجودی کالای آماده برای فروش
 موجودی پایان دوره - موجودی آماده برای فروش = قیمت تمام شده موجودی فروش رفته

$$100 \times x = \frac{\text{فروش دفتری}}{110} = \text{فروش قیمت خرید}$$

 فروش به قیمت خرید - قیمت تمام شده موجودی فروش رفته = کسری کالا

* علت تقسیم فروش دفتری به عدد ۱۱۰ و ضرب نتیجه حاصله در رقم ۱۰۰ آن است که هر ۱۰۰ ریال کالا با افزودن ۱۰ ریال سود به ارزش ۱۱۰ ریال به فروش می‌رسد و برای تعیین قیمت خرید کالای فروش رفته لازم است محاسبات معکوس آن انجام پذیرد. کسری تعیین شده به روش فوق ارزش کسری به قیمت خرید است که با احتساب سود بازار آزاد از مسئولین قابل اخذ می‌باشد و برای تعیین ارزش کسری کالا به قیمت فروش معمول در شرکت می‌توان قیمت تمام شده موجودی فروش رفته را با احتساب ۱۰٪ سود محاسبه و رقم حاصله را با فروش دفتری مقایسه و یا آن که کسری کالای تعیین شده از فرمول فوق را با اعمال ۱۰٪ سود به قیمت فروش تبدیل نمود.

۱- غیر واقعی بودن موجودی اول دوره و انعکاس آن در حسابها بیش از میزان واقعی
 ۲- ثبت تکراری خرید و یا افزایش واهی آن در حسابها که موجب افزایش قیمت تمام شده کالای آماده برای فروش می‌گردد.
 ۳- انعکاس موجودی پایان دوره کمتر از میزان واقعی (قیمت گذاری کمتر از ارزش واقعی و یا کم نشان دادن مقدار موجودی)
 ۴- کسری واقعی در میزان کالا که می‌تواند ناشی از خروج غیر اصولی کالا از شرکت و یا فروش بدون صدور فاکتور باشد.
 که برای کشف علت کاهش می‌بایست موارد یک تا سه به طور دقیق بازنگری و کنترل شود. در صورت اطمینان از قیمت موجودی کالای اول و پایان دوره و خرید ثبت شده قطعاً علت کاهش سود ناویژه (درصد سود ناشی از عملکرد به فروش) کسری کالا در طی سال یعنی مورد چهارم خواهد بود که لازم است جهت وصول کسری از مسئولین و یا مسئولان ذیربط و مستقیم آن پیگیری لازم معمول گردد.
 جهت تعیین میزان واقعی کسری نیز لازم است میزان کسری به قیمت خرید به شرح زیر ارزیابی و به قیمت فروش در بازار آزاد وصول و به حساب شرکت واریز گردد.

بقیه از صفحه ۴۷

خود را در مبارزه با کشت خشخاش و تولید تریاک به اثبات برساند. در این میان آمریکا و کشورهای اروپایی که بازارهای اصلی برای هروئین تولیدی در آسیا و افغانستان هستند باید اهتمام بیشتری برای کمک به افغانستان و کشورهای همسایه داشته باشند. از اینرو نخست باید در اندیشه ریشه کن‌سازی زمینه‌های تولید مواد مخدر در این کشور بود. چرا که در کشوری مانند افغانستان که ۲۲ استان از ۳۰ استان به کشت خشخاش مشغول هستند، به راحتی نمی‌توان با یک بخشنامه حکومتی تولید مواد مخدر را تمام شده تلقی کرد. فقر عمومی، بی‌ثباتی سیاسی و حکومتی، ناامنی در تمامی نقاط کشور، فرهنگ زراعی متمایل به خشخاش و فراگیر بودن این فرهنگ از مهم‌ترین مؤلفه‌هایی هستند که در مبارزه با این پدیده باید مورد توجه قرار گیرند.

هروئین جهان (سهم ۷۰ درصدی سابق) نزدیک‌تر شود. این امر کاهش قیمت در بازارهای عمده و مصرف را به همراه خواهد داشت. ممنوعیت اعمال شده توسط طالبان در سال پایانی قیمت انواع مخدر را در افغانستان و سراسر جهان افزایش داده بود. از سوی دیگر به نوشته مجله اکونومیست چاپ لندن، به طور قطع برداشت بهاره خشخاش در افغانستان کاهش بیشتری را بر قیمت‌ها در ایران تحمیل خواهد نمود. این تحول خطر فراوانی در بازگشت معتادان و افزایش تقاضا به همراه خواهد داشت و هزینه‌های مبارزه با پدیده شوم مواد مخدر و اعتیاد را افزایش می‌دهد.

بدین ترتیب دولت حامد کرزای در آستانه امتحان دشواری در داخل و خارج افغانستان قرار گرفته است و باید عزم

افغانستان،

کشت

خشخاش