



کنترل‌های داخلی

تعریف : به طور کلی، ساختار کنترل داخلی یک سازمان شامل سیاست‌ها و روش‌هایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف‌های سازمانی توسط مدیریت واحد اقتصادی به وجود می‌آید، اطمینان نسبی بدان معناست که هیچ ساختار کنترل داخلی، ایده‌آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیشتر از منافع آن باشد. (به همین دلیل است که صاحب کار روش‌های کنترل داخلی را به طور نمونه ای اجرا می‌کند) .

اهداف کنترل داخلی

- ۱ - حفاظت دارایی‌ها در برابر ضایع شدن، تقلب و استفاده نادرست
- ۲ - افزایش و قابلیت اتکای مدارک حسابداری
- ۳ - تشویق کارکنان به رعایت رویه‌های واحد تجاری و سنجش میزان رعایت رویه‌ها
- ۴ - ارزیابی کارایی قسمت‌های مختلف و کارکنان واحد تجاری

انواع کنترل های داخلی

الف - کنترل های داخلی اداری (عملیاتی)

ب - کنترل های داخلی مالی (حسابداری)



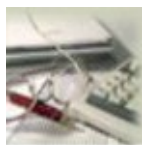
کنترل های داخلی اداری (عملیاتی)

کنترل هایی هستند که اصولاً مربوط به امور مالی نیستند و هیچ تأثیر مستقیم و بلاواسطه ای بر روی صورت های

مالی ندارند بلکه صرفاً بر عملیات و فعالیت های شرکت ناظر هستند از قبیل استقرار یک سیستم کنترل کیفیت.

پس به دنبال مؤثر بودن و کارآمد بودن کنترل های داخلی هستیم. این کار توسط حسابرسی مستقل انجام

نمی شود بلکه توسط حسابرسی داخلی یا حسابرسی عملیاتی انجام می شود.



کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری)

کنترل‌هایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت‌های مالی اثر دارند و مستقیماً مورد توجه حسابرسی قرار می‌گیرند و شامل موارد زیر می‌باشند :

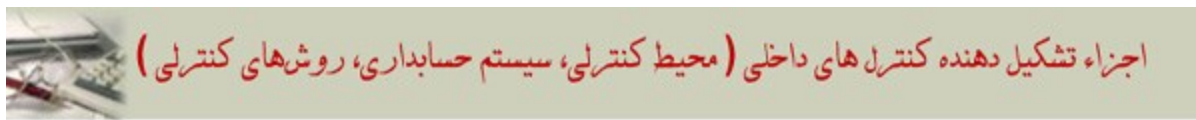
۱ - کنترل‌های داخلی پایه

۲ - کنترل‌های انضباطی



کنترل‌های داخلی مالی (حسابداری)

- ۱ - کنترل‌های داخلی پایه : آن گروه از کنترل‌های داخلی مالی که در هر شرکتی و با هر حجمی از فعالیت، بایستی استقرار یابند و به عبارت دیگر حداقل کنترل‌های لازم را جهت انجام فعالیت‌های مالی یک واحد تجاری را کنترل‌های پایه می‌نامند.
- ۲ - کنترل‌های انضباطی : کنترل‌های انضباطی در شرکت‌هایی مستقر می‌گردد که حجم فعالیت آنها گسترده و شامل موارد زیر می‌باشد:
 - الف) تقسیم وظایف عبارت است از: کنترل و نظارت بر امور وظایف انجام شده هر فرد (قسمت) توسط فرد (قسمت) دیگر.
 - ب) سرپرستی عبارت است از : اطمینان از حسن اجرای کنترل‌های پایه، مثال کنترل رعایت استفاده از شماره سریال چاپی در صورت حساب‌های فردی توسط حسابرسی داخلی.
 - ج) حفاظتی عبارت از : اطمینان از استفاده صحیح اموال شرکت.به طور خلاصه انجام کلیه امور حسابداری برای بار اول جزء کنترل‌های پایه و نظارت بر امور انجام شده و تقسیم امور، جزء کنترل‌های انضباطی می‌باشد.



الف (محیط کنترلی : عبارت است از عواملی که برای دستیابی به سیاست ها و اجرای رویه های شرکت

طراحی می گردد و عبارتند از :

۱ - عوامل داخلی

۲ - عوامل خارجی

ب (سیستم مسابداري

ج (روش های کنترل

۱- طرز تفکر مدیریت : محافظه کار بودن یا نبودن و پذیرش مخاطرات زیاد مدیریت بر کنترل های داخلی تأثیر دارد.

۲- طرح سازمان : طرح سازمانی باعث کارایی بیشتر عملیات و بهبود سیستم کنترل های داخلی می شود. طرح سازمانی باعث تفویض اختیار، تقسیم مسئولیت و تفکیک وظایف کارکنان می شود.

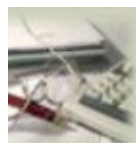
طرح سازمانی وظایف زیر را تفکیک می کند :

الف - صدور مجوز معاملات

ب - نگهداری و حفاظت دارایی ها

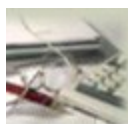
ج - دفترداری معاملات

مؤثر بودن طرح سازمانی با انتخاب افرادی به عنوان رئیس دایره به دست می آید، رؤسای دوائر اصلی باید هم ردیف باشند و زیر نظر مدیر عامل یا قائم مقام وی باشند.



عوامل داخلی محیط کنترلی

- ۳- روش‌های مدیریت نیروی انسانی: مؤثر بودن محیط کنترلی به ویژگی‌های کارکنان انتخاب شده بستگی دارد، روش‌های مؤثر مدیریت نیروی انسانی اغلب می‌تواند سایر ضعف‌های موجود در محیط کنترلی را جبران کند.
- ۴- حسابرسان داخلی: گروهی از کارکنان شرکت که برای آزمون کارایی کلیه جنبه‌های سیستم کنترل داخلی، برنامه‌های حسابرسی را طراحی و اجرا می‌کنند. هدف اصلی حسابرسان داخلی کنترل، ارزیابی و بهبود کارایی دواير مختلف عملیاتی شرکت است نه اظهار نظر درباره مطلوبیت صورت‌های مالی.



نقش حسابرسان داخلی در انجام حسابرسی

کار حسابرسان داخلی هیچ گاه نمی‌تواند جایگزین کار حسابرسان مستقل شود و حسابرسان مستقل نیز نمی‌توانند مسئولیت خود را با حسابرسان داخلی تقسیم کنند اما با این حال حسابرسان مستقل می‌توانند برای صرفه‌جویی در وقت و هزینه از خدمات حسابرسان داخلی استفاده کنند لذا حسابرسان مستقل باید کیفیت کار واحد حسابرسی داخلی را هنگام ارزیابی سیستم کنترل داخلی مورد بررسی قرار دهند، به همین منظور باید صلاحیت آنان را با بررسی کاربرگ‌هایشان و بی طرفی آنها را به سطحی از مدیریت که به آن گزارش می‌دهند، مورد توجه قرار دهند.

حسابرسان داخلی می‌توانند در کسب شناخت کنترل داخلی و اجرای آزمون‌های کنترل و محتوا به حسابرسان مستقل کمک کنند، ولی حسابرسان مستقل باید برای حفظ استقلال این کاربرگ‌ها را مورد بررسی و آزمون قرار دهد.



عوامل داخلی محیط کنترلی

شباهت و تفاوت بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل:		
وجه تفاوت	مسابرس مستقل	مسابرس داخلی
۱- مرجع انتساب	مجمع عمومی صاحبان سهام	بالاترین مقام اجرایی
۲- استقلال	کاملاً باید مستقل باشد	لازم نیست
۳- هدف	اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی	کمک در اداره واحد تجاری به بهترین وجه
۴- کار بر روی کنترل‌های داخلی	فقط کنترل‌های حسابداری را بررسی می‌کنند	هم کنترل‌های حسابداری و هم کنترل‌های اداری را مورد بررسی قرار می‌دهند.
۵- از لحاظ گزارش	به مجمع عمومی صاحبان سهام	بالاترین مقام اجرایی (مدیریت دستگاه)
۶- نوع مسابرسی	مالی	رعایت و عملیاتی
۷- برنامه مسابرسی	محدود به قرارداد	نامحدود و مفصل تر از برنامه حسابرسی حسابرسان مستقل است و قسمت‌هایی را در بر می‌گیرد که در برنامه حسابرسی یک حسابرسان مستقل دیده نمی‌شود.
وجه شباهت :	حسابرس مستقل	حسابرس داخلی
از لحاظ نحوه اجرای رسیدگی مشابهند هر دو مدارک و شواهد حسابداری را رسیدگی و کاربرگ‌های حسابرسی را تهیه می‌کنند هر چند که نتیجه‌گیری کاملاً متفاوت است.		



عوامل داخلی محیط کنترلی

پیش‌بینی‌های مالی و بودجه: برآورد محتمل‌ترین وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد یک یا چند دوره

می‌تواند به عنوان شاخص مورد استفاده قرار گیرد.

کمیته حسابرسی: به دلیل استقلال از مدیریت شرکت تأثیر زیادی در جلوگیری از تقلبات توسط مدیریت دارد.



سیستم حسابداری

به منظور دستیابی به اهداف کنترل داخلی سیستم حسابداری باید آنچنان کارایی داشته باشد که معاملات را به طور صحیح و مناسب ثبت، پردازش، طبقه‌بندی، تلخیص و گزارش کند سیستم حسابداری علاوه بر استفاده از دفاتر روزنامه و کل ابزارهای دفترداری باید شامل موارد زیر باشد :

۱- مستندات داخلی کافی برای تشخیص مسئول هر کار

۲- فهرست حساب‌ها

۳- دستورالعمل‌های اجرایی رویه‌های حسابداری



روش‌های کنترل

روش‌های کنترل به گونه‌ای طراحی می‌شود تا از وقوع اشتباهات و تخلفات جلوگیری شده و از دارایی‌ها حفاظت می‌گردد. بنابراین با اعمال روش‌های کنترل موارد زیر حاصل می‌گردد:

۱- انجام معاملات و وقوع رویدادها مبتنی بر مجوز باشد و به نحو صحیح ثبت می‌شود.

۲- تقسیم وظایف و مسئولیت‌ها صورت گرفته به گونه‌ای که مراحل مختلف انجام معامله توسط افراد مختلفی

انجام شده و هیچ فردی به تنهایی مسئول انجام کلیه مراحل یک فعالیت نیست.

۳- ثبت رویدادها و فعالیت‌ها مبتنی بر اسناد و مدارک مثبت.

۴- وظیفه نگهداری دارایی‌ها و عملیات حسابداری (تهیه مدارک مستقل) آنها مجزا از هم خواهد شد یعنی

عملیات حسابداری دارایی‌ها توسط افراد مستقلی از نگهدارنده آنها انجام خواهد شد و مدارک هر دوی آنها نیز در یک فاصله زمانی مشخص دیگری با هم مطابقت داده می‌شود.



محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی

۱- بی دقتی یا سهل انگاری

۲- برداشت غلط از دستورها

۳- تبانی کارکنان

۴- سوءاستفاده توسط شخص مسئول اعمال روش کنترل داخلی

۵- مخارج کنترل‌های داخلی (نباید بیشتر از منافع آن باشد)

۶- کنترل‌های داخلی درباره معاملات غیرمعارف طراحی نشده‌اند.

بنابراین حصول اطمینان معقول، حداکثری است که کنترل‌های داخلی می‌توانند برای صاحب کار به منظور جلوگیری از تقلب و اتلاف منابع حاصل کنند.



شناخت سیستم کنترل داخلی صاحب کار

دلیل شناخت سیستم :

با توجه به اینکه حسابرسی و رسیدگی به صورت نمونه‌ای انجام می‌گیرد معمولاً شناخت و ارزیابی سیستم به منظور تعیین نقاط ضعف و قوت سیستم و نهایتاً تعیین حجم نمونه مورد رسیدگی (حجم آزمون‌های محتوا) انجام می‌گیرد.

یک سیستم کنترل داخلی مناسب موجب کاهش هزینه‌های حسابرسی و کاهش حجم عملیات حسابرسی خواهد شد و بالعکس.

راههای شناخت سیستم

عملیات شناخت سیستم از راههای مختلفی از جمله موارد زیر صورت می گیرد :

۱ - مصاحبه و مذاکره با مدیران، مسئولین و کارکنان شرکت

۲ - پرسش (به صورت شفاهی یا از طریق پرسشنامه)

۳ - مطالعه آیین نامه ها و دستورالعمل های مورد عمل شرکت

۴ - حضور در محل کارخانه و مشاهده عینی فعالیت ها

۵ - مرور و بررسی کاربرگ های سال گذشته

ثبت شناخت حاصل از کنترل های داخلی

الف) پرسش نامه:

حسابرسان با تکمیل پرسش نامه کنترلهای داخلی قبل از اجرای آزمون های محتوا و هنگام ارزیابی اولیه سیستم کنترل داخلی طرح سیستم موجود در واحد مورد رسیدگی را درک می کنند. سوالات پرسش نامه به گونه ای تنظیم شده است که جواب خیر یک نقطه ضعف در سیستم کنترل داخلی است و مجموع این جواب های منفی، خلاصه نامه مدیریت را تشکیل می دهند که برای صاحب کار ارسال می شود. پرسش نامه بین ضعف های عمده و جزئی کنترل تمایز قائل شده و منابع اطلاعاتی استفاده شده در پاسخگویی به پرسش ها و ثبت توضیحاتی در مورد نقاط ضعف را نیز فراهم می کند.



ثبت شناخت حاصل از کنترل‌های داخلی

معایب پرسش‌نامه :

۱- انعطاف‌ناپذیر است و از آن سیستم‌های کوچک نمی‌توان استفاده کرد.

۲- با مطالعه آن نمی‌توان وضعیتی را مشخص کرد که در آن قوت یک کنترل سبب جبران ضعفی در سیستم می‌شود.

موضوع دیگر این مطلب می‌باشد که اگر جواب سؤالی خیر باشد ما نمی‌توانیم با استفاده از پرسش‌نامه جایگزین آن را پیدا کنیم.



ثبت شناخت حاصل از کنترل‌های داخلی

ب) شرح نوشته :

معمولاً جریان هر یک از چرخه‌های عمده، معاملات را دنبال می‌کند و مجریان کارهای مختلف، مستنداتی که تهیه می‌شود، مدارکی که تنظیم می‌گردد و تقسیم وظایف را مشخص می‌کند. شرح نوشته نسبت به پرسش‌نامه کنترل‌های داخلی انعطاف پذیرتر است و تنها برای سیستم‌های کوچک و ساده قابل استفاده است.



ثبت شناخت حاصل از کنترل‌های داخلی - ادامه

نمودگر (فلوچارت) :

نمودگر سیستم متداول‌ترین روش ثبت سیستم کنترل داخلی در کاربرگ‌های حسابرسی است و برای نمایش تصویری یک سیستم که در آن هر روش به ترتیب و در جای خود نشان داده می‌شود به کار می‌رود، برای هر چرخه یک نمودگر تهیه می‌شود و برای هر دایره پردازش یک ستون اختصاص می‌یابد. نمودگر از گوشه راست بالا شروع می‌شود و به گوشه چپ پایین امتداد می‌یابد.

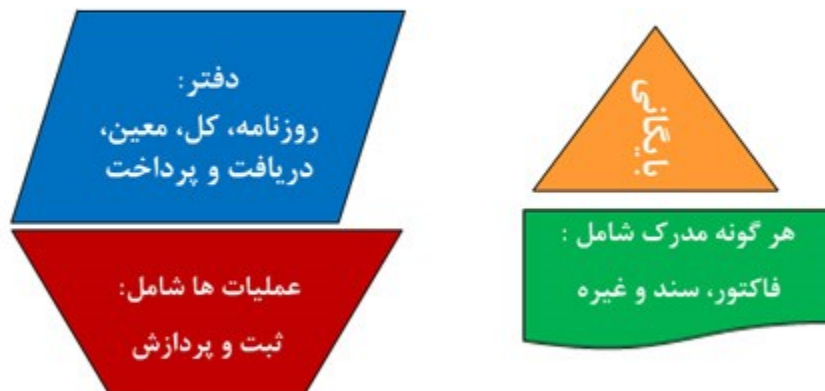
ثبت شناخت حاصل از کنترل‌های داخلی

فواید نمودگر :

- ۱- نمودگر نسبت به دو روش دیگر تصویری روشن‌تر از سیستم صاحب کار نشان می‌دهد.
- ۲- هنگامی که از خطوط و علائم استفاده می‌شود امکان سوء تعبیر کاهش می‌یابد.
- ۳- به روز کردن نمودگر در حسابرسی‌های بعدی امری ساده است.

ثبت شناخت حاصل از کنترل‌های داخلی

متداول ترین علائم هندسی به کار رفته در ترسیم نمودگر:



بهترین روش برای ثبت شناخت حاصل از کنترل‌های داخلی روش نمودگر است.

آزمون شناخت سیستم

آزمون شناخت سیستم، به ردیابی چند معامله در هر یک از مراحل مختلف چرخه معاملات مربوط است و با این هدف انجام می‌گیرد که مشخص شود ترتیب واقعی اجرای روش‌ها همان گونه است که در کاربرگ‌ها ثبت شده است. هدف اولیه از آزمون شناخت سیستم، آزمایش دقیق و کامل بودن ثبت سیستم در کاربرگ‌های حسابرسی است نه قابلیت اتکای روش‌های کنترل صاحب کار.



فرآیند حسابرسی

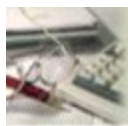
۱- شناخت سیستم کنترل داخلی : حسابرسان شناخت خود را از سیستم کنترل داخلی که شامل محیط کنترلی، سیستم حسابداری و روش‌های کنترلی است را در قالب نمودگر، شرح نوشته یا پرسش‌نامه مستند می‌کنند.

۲- برآورد احتمال خطر و طراحی آزمون اضافی (کنترل) : در این مرحله حسابرس باید ببیند آیا سیستم کنترل‌های داخلی به قدر مناسب قوی هستند که از رخداد تحریف‌های با اهمیت پیشگیری یا آنها را کشف و اصلاح کند، اگر احتمال خطر زیاد بود تنها بر آزمون‌های محتوا اتکا خواهد شد و اگر احتمال خطر در سطح پایین باشد، حسابرس باید تصمیم بگیرد که کدام کنترل وجود دارد که می‌توان آن را به طور مؤثر آزمون کند (خطر کنترل بر حسب ادعاهای مدیریت ارزیابی می‌شود).



فرآیند حسابرسی

۳- اجرای آزمون‌های اضافی (کنترل یا رعایت) : حسابرس برای اطمینان از اینکه روش‌های اصلی کنترل داخلی به خوبی طراحی شده و به نحو مؤثری که در مرحله برآورد احتمال خطر کنترل مشخص شده اعمال می‌گردد، از آزمون رعایت استفاده می‌کند. قابل ذکر است که اجرای آزمون‌های اضافی (رعایت یا کنترل) تأثیر روش کنترل به خصوصی را اندازه‌گیری می‌کند اما مبلغ مانده یک حساب را مثل آزمون‌های محتوا اثبات نمی‌کند. حسابرسان نسبت به تمام ضعف‌ها واکنش نشان نمی‌دهند بلکه بستگی به قضاوت حرفه‌ای آنها دارد.



فرآیند حسابرسی

۴- برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون‌های محتوا : حسابرسان بعد از اجرای آزمون‌های کنترل یا رعایت در شرایطی قرار می‌گیرند که می‌توانند بر احتمال خطر تجدید نظر کنند و نوع، زمان‌بندی و حدود آزمون‌های محتوای لازم را تعیین کنند در این حالت چنانچه حسابرسان احتمال خطر کنترل را بالا فرض کنند (کنترل‌های داخلی ضعیف باشند) حسابرسان خطر عدم کشف کمتری را می‌پذیرند و آزمون‌های محتوا را افزایش می‌دهند و اگر احتمال خطر کنترل را پایین فرض کنند (کنترل‌های داخلی قوی باشند) حسابرسان خطر عدم کشف بیشتری را می‌پذیرند و آزمون‌های محتوای کمتری را اجرا می‌کنند.



فرآیند حسابرسی

۵- اجرای آزمون‌های محتوا : پس از تکمیل و ارزیابی سیستم کنترل داخلی حسابرسان می‌توانند روش‌های رسیدگی لازم برای اثبات مانده حساب‌ها را تکمیل کنند.

۶- تشخیص نوع اظهارنظر و ارائه گزارش حسابرسی.



تفاوت آزمون کنترل با آزمون محتوا

- ۱- آزمون رعایت، جهت کشف انحرافات از روش‌های تجویز شده می‌باشد و حساب‌رسان را در ارزیابی احتمال رخداد اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی یاری می‌رساند ولی آزمون‌های محتوا برای کشف اشتباهات با اهمیت در صورت‌های مالی طراحی گردیده‌اند.
- ۲- آزمون‌های محتوا صحت مبالغ ریالی معاملات را تعیین می‌کنند ولی آزمون‌های کنترل خیر.
- ۳- آزمون‌های محتوا اکثراً در تاریخ ترازنامه یا بعد از آن تاریخ ترازنامه انجام می‌شوند ولی آزمون‌های کنترل قبل از تاریخ ترازنامه انجام می‌شوند. توجه به این نکته ضروری است که برخی آزمون‌های محتوا می‌توانند قبل از تاریخ ترازنامه انجام شوند و برخی دیگر مانند جستجو برای بدهی‌های ثبت نشده حتماً باید از تاریخ ترازنامه انجام شوند.

نمونه‌هایی از آزمون رعایت (کنترل) و آزمون‌های محتوا

آزمون محتوی :

۱- تجزیه و تحلیل

۲- مغایرت گیری

۳- تأییدیه

۴- روش تحلیلی

آزمون کنترل :

۱- بررسی صحت امضاهای مجاز

۲- کنترل تسلسل مدارک

۳- مشاهده و نظارت

۴- پرس و جو

۵- اجرای مجدد کاربرد سیاست یا روش

شرایط قابل گزارش و نامه مدیریت

نامه مدیریت :

محتوا : ضعف‌های کنترل داخلی شامل شرایط قابل گزارش و ضعف‌های کم اهمیت‌تر از شرایط قابل گزارش

تهیه کننده : حسابرس

زمان تهیه : در طی دوره ضمنی حسابرسی (حسابرس ضمنی معمولاً در طول دوره مالی یا حداکثر پایان دوره

مالی انجام می‌شود و در آن کنترل‌های داخلی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد.)

چگونگی ارائه : کتبی و حاوی پیشنهادهای عملی به مدیریت

گیرنده : مدیریت

کنترل‌های داخلی در شرکت‌های کوچک

کنترل‌های داخلی در شرکت‌های کوچک ضعیف است، مگر آنکه صاحب سرمایه خود در

فعالیت‌های اصلی واحد تجاری مشارکت کند. در برخی موارد حسابرس هیچگونه شناختی از

کنترل‌های داخلی شرکت‌های کوچک پیدا نکرده و صرفاً بر آزمون‌های محتوا اتکا می‌کند.