

به نام خدا

حسابرسی فصل ۵

کنترل های داخلی

هدف از ارائه مطالب فصل ۵:

- تعریف کنترل های داخلی یک واحد تجاری.
- توصیف اجزای اصلی ساختار کنترل داخلی در واحد تجاری: محیط کلی کنترل، سیستم حسابداری و روشهای کنترل.
- تشریح ویژگی های سیستم کنترل داخلی مؤثر.
- توصیف ارزیابی سیستم کنترل های داخلی توسط حسابرسان.
- تشریح روشهای مورد استفاده حسابرسان برای کسب شناخت از کنترل های داخلی و توصیف نتایج آن در کاربرد های حسابرسی.
- توصیف مسئولیت حسابرسان در مورد گزارش نکات مربوط به ساختار کنترل داخلی.

معنای کنترل داخلی:

بسیاری تصور میکنند کنترل های داخلی یعنی اقدامات واحد تجاری برای جلوگیری از تقلب کارکنان. در واقع، این اقدامات جزئی از کنترل های داخلی است. بطور کلی، ساختار کنترل داخلی یک سازمان (سیستم کنترل داخلی) شامل سیاست ها و روشهایی است که برای تأمین اطمینان نسبی از دستیابی به هدف های سازمانی می آید. اطمینان نسبی بدان معناست که هیچ ساختار کنترل داخل، ایده آل نیست و مخارج کنترل داخلی یک واحد تجاری نباید بیش از منافع مورد انتظار از آن باشد

منافع کنترل داخلی شامل توانایی ساختارکنترل داخلی برای:

۱. حفاظت دارایی هادر برابر ضایع شدن، تقلب واستفاده نادرست؛

۲. افزایش دقت وقابلیت اتکای مدارک حسابداری؛

۳. تشویق کارکنان به رعایت رویه های واحد تجاری وسنجش میزان رعایت رویه ها

و ۴. ارزیابی کارایی است.

بطور خلاصه ، ساختار کنترل داخلی شامل کلیه ی اقداماتی است که به عمل می آید تا مدیریت

اطمینان یابد به هرچیز به گونه ای که باید، عمل میکند.

ضرورت وجود کنترل داخلی:

روند دراز مدت تبدیل شرکت هابه سازمان های غول آسا،از جمله شرکت هایی با فعالیت های فنی، تخصصی و دهها هزار پرسنل ، سبب شده است تا مدیران این گونه شرکت ها نتوانند مستقیماً بر عملیات آن نظارت شخصی و دست اول داشته باشند . مدیران اجرائی شرکت ها که دیگر نمی توانند برای ارزیابی نتایج عملیات و وضعیت مالی شرکت بر مشاهدات شخصی خویش اتکا کنند ناگزیر بر جریان گزارشهای مالی و آماری متکی میشوند. گزارش های مالی مزبور خلاصه ای از رویداد های جاری و شرایط موجود در شرکت را در اختیار قرار می دهد. معیار سنجش در این گزارش هانه تنها ریال، بلکه ساعت کار کارکنان، تعداد مشتریان، وزن مواد اولیه، تعداد کارکنان برکنار شده و معیارهای دیگر است.

-اطلاعات این گزارشها مدیریت را قادر به کنترل و هدایت واحد تجاری میکند.

-تقریباً تمامی تصمیمات تجاری تا حدی براساس گزارش حسابداری گرفته می شود.

-تصمیمات مدیریت به صورت رویه های شرکت در می آید و این رویه ها باید به تمام قسمت های شرکت ابلاغ و اجرای آن به طور موثر پیگیری شود تا مؤثر باشد. سیستم کنترل داخلی نسبت به رعایت رویه های یاد شده، اطمینان لازم را به وجود می آورد. مدیریت همچنین، مسئول مستقیم نگهداری از مدارک حسابداری و تهیه صورتهای مالی مناسب و قابل اتکا است. ساختار کنترل داخلی از ایفای چنین مسئولیتی اطمینان می دهد.

-کنترل های داخلی برای حسابرسان نیز حائز اهمیت است. کیفیت کنترل های داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین کننده نحوه رسیدگیهای حسابرسان است.

ابزارهای دستیابی به کنترل‌های داخلی:

۱. محیط کنترلی

۲. سیستم حسابداری

۳. روشهای کنترل

محیط کنترلی:

محیط کنترلی از مجموعه عوامل کلی تشکیل می شود که برای دستیابی به سیاست ها و اجرای روشهای

شرکت ها طراحی می گردد . در این فصل، عوامل داخلی مورد تأکید قرار می گیرد، گرچه باید توجه

داشت عوامل خارجی، مانند قوانین مقررات لازم الاجراء نیز بخشی از محیط کنترلی است .

عوامل داخلی محیط کنترلی شامل:

- طرز تفکر مدیریت و نحوه اجرایی آن،
- یک طرح منطقی سازمان،
- روشهای مؤثر مدیریت نیروی انسانی،
- یک سیستم پیش بینی های مالی و بودجه،
- یک واحد حسابرسی داخلی
- و یک کمیته حسابرسی فعال

است.

طرز تفکر مدیریت و نحوه اجرایی آن:

مدیران هم از نظر تفکر در رابطه با گزارشگری مالی وهم از نظر قبول مخاطرات تجاری، با هم فرق میکنند. برخی از مدیران نسبت به گزارشگری مالی، بسیار فعال برخورد میکنند و تمام تلاش خود را برای کسب درآمد پیش بینی یا پیش از آن متمرکز می نمایند. آنان حاضرند برای کسب سود کلان، مخاطرات زیادی را بپذیرند؛ مدیران دیگر محافظه کارند و مخاطرات را نمی پذیرند. این گونه طرز تفکر های متفاوت، بر قابلیت اتکای کلی صورتهای مالی، اثری مستقیم دارد.

نحوه عمل مدیران نیز از یک شرکت به شرکت دیگر، متفاوت است؛ برای مثال، شرکتها از لحاظ **تمرکز یا عدم تمرکز** تصمیم گیری های مدیریت با هم تفاوت دارند. هنگامی که تصمیم گیری های شرکت، **متمرکز** و در دست یک نفر است، ویژگی های اخلاقی آن فرد برای حسابرسان، مهم است. هنگامی که سیستم تصمیم گیری **غیر متمرکز** استفاده میشود، روش های کنترل تصمیم گیری های مدیرانی که در تصمیم گیری مشارکت و کنند، اهمیت ویژه می یابد.

طرح سازمان:

استقلال دواير دريك سازمان سبب مي شود شركت بتواند عمليات خود را به طور مؤثر برنامه ريزي ، هدايت و كنترل كند . طرح سازمان تفويض اختيار ، حفاظت دارايي ها و بالا بردن قابليت اتكاي مدارك حسابداري است .

روش های مدیریت نیروی انسانی:

سرانجام مؤثر بودن محیط کنترلی به ویژگی های کارنان آن بستگی دارد. بدین ترتیب، شیوه های مدیریت نیروی انسانی و سیاست های مربوط به استخدام، آموزش، ارزیابی، ارتقاء و پایان خدمت کارکنان، اثر عمده ای بر مؤثر بودن محیط کنترلی دارد. روشهای مؤثر مدیریت نیروی انسانی اغلب می تواند سایر ضعف های موجود در محیط کنترلی را جبران کند.

دریافت تضمین از کارکنان مدیریت نیروی انسانی ، تضمینی در برابر زیانهای ناشی از نادرستی کارکنان نیست . بزرگترین اختلاس ها غالباً توسط قابل اعتماد ترین کارمندان صورت می گیرد. اطمینان بیش از حد به این افراد سبب دسترسی آنان به وجوه نقد، اوراق بهادار و سایر مدارک شرکت میشود و در وضعیتی قرار می گیرند که بتوانند مرتکب اختلاس شوند.

در برخی از کشورها، نوعی بیمه تضمین کارکنان وجود دارد که طبق آن، شرکت بیمه گرتعهد می کند زیان حاصل از دزدی یا اختلاس کارکنان تضمین شده را تا مبلغ معین به کار فرما پردازد.

پیش بینی های مالی و بودجه:

پیش بینی های مالی برای یک شرکت، برآورد محتمل ترین وضعیت مالی، نتایج عملیات و گردش وجوه نقد یک چند دوره ی آتی است. پیش بینیهای مالی هدف های مشخصی را تعیین می کند و بدینسان شاخصی برای ارزیابی نتایج واقعی در اختیار مدیریت قرار می دهد و در نتیجه، به عنوان یک کنترل بکار می رود.

بودجه وجوه نقد ساده ترین و متداول ترین نوع پیش بینی مالی است که طی آن، خزانه دار شرکت جریان دریافت ها و پرداخت های نقدی مثلاً یک سال را برآورد و منابع دریافت ها و پرداخت ها را تعیین می کند. هدف اصلی بودجه وجوه نقد، حصول اطمینان از وجود وجوه نقد کافی برای پرداخت به موقع بدهی ها در سررسید آنهاست. به علاوه، تهیه جدول زمان بندی دریافت های زمان بندی دریافت های مورد انتظار از هر منبع از طریق تأخیر ثبت آنها را افزایش می دهد. همچنین برنامه ریزی تفصیلی برای پرداخت های نقدی، سوء استفاده کنندگان احتمالی را از هرگونه کوششی برای دستکاری مدارک پرداخت های نقدی باز می دارد.

یک برنامه ریزی جامع پیش بینی موارد زیر را در بر می گیرد:

۱. پیش بینی فروش، شامل برآورد فروش بر حسب محصول و منطقه جغرافیایی.

۲. پیش بینی تولید حاوی ریز مقدار و هزینه مواد، دستمزدها و سایر بار ساخت برای نیل به فروش پیش بینی شده.

۳. پیش بینی هزینه های توزیع و فروش، واداری و تشکیلاتی.

۴. پیش بینی ماشین آلات تجهیزات، شامل برآورد تحصیل و کنارگذاری ماشین آلات و تجهیزات.

۵. بودجه وجوه نقد.

۶. صورت سود و زیان برآوردی، ترازنامه برآوردی و صورت گردش مواد نقد برآوردی برای دوره مورد پیش بینی.

#درطول سال باید گزارش های مالی تهیه شود که نتایج واقعی را با نتایج پیش بینی شده مقایسه

کند. در این گزارش ها باید تمام مغایرت هابین این نتایج روشن شود و آن چیزی است که باعث

شده به نتایج پیش بینی شده نرسیم مشخص شود. پیش بینی های استاندارد های دقیق و مشخص

برای رسیدن به نتایج تعیین می شوند.

حسابرسی داخلی:

نوعی سیستم کنترل داخلی بوده که مدیران سازمان را برای مشخص شدن کیفیت هزینه ها و

عملیات مالی و آگاهی از وضعیت اصلی شرکت و دارایی ها انجام می دهند . حسابرس داخلی

یکی از افراد مالی و حسابدار شرکت بوده که اختیار دسترسی به همه اسناد و مدارک مالی

و اداری را داشته و امکان برقراری ارتباط با مدیران ارشد سازمان را هم دارد.

اهداف حسابرسی داخلی:

۱- به منظور کنترل مالی

۲- وظیفه بررسی و رعایت الزامات قانونی

۳- شناسایی سوء استفاده های مالی

۴- محل هایی که منابع در حال هدر هست را شناسایی و به مدیران ارشد دستور توقف را می دهد.

تفاوت حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل:

از آنجا که حسابرس داخلی از کارمندان شرکت است و حسابرس مستقل خارج از شرکت است، بین حسابرس داخلی نمی تواند استقلال و ظاهری نسبت به حسابرس مستقل داشته باشد.

هدف از حسابرس مستقل اظهار نظر درباره صورت مالی صاحب کار است. هدف حسابرسان داخلی تأیید صورت های مالی نیست بلکه کمک به مدیریت واحد تجاری در اداره کردن امور شرکت به بهترین وجه است. رسیدگی حسابرسان داخلی را اغلب حسابرسی عملیاتی می گویند چون هدف آنها تعیین روش های موجود در کارایی عملیات واحد تجاری است که در آن پیشنهادهایی را برای بهبود نحوه ی انجام عملیات ارائه می شود.

کمیته حسابرسی:

مسئول اجرای نظارت بر کار حسابرسان داخلی و مستقل است. باید از آن گروه از اعضای هیئت مدیره تشکیل شود که

مدیر اجرایی باشند و نه در استخدام شرکت. این کمیته به دلیل استقلال از مدیریت شرکت به حفظ ارتباط میان هیأت

مدیره و حسابرسان کمک می کنند

سیستم حسابداری: برای دستیابی به هدف های کنترل داخلی سیستم حسابداری باید آنچنان مؤثر باشد که معاملات رابطه ی

صحیح و مناسب ثبت، پردازش، تلخیص و گزارش کند علاوه بر استفاده از دفاتر روزنامه و کل باید شامل موارد زیر باشد:

۱. مستندات کافی.

۲. فهرست حسابها.

۳. دستورالعمل های اجرای رویه و روش های حسابداری.

روش های کنترل:

۱. صدور مجوز معاملات و فعالیت ها.
۲. تفکیک مناسب مسئولیت ها.
۳. مستندات کافی.
۴. حسابداری مؤثر در مورد رویدادها.
۵. ارزیابی صحیح و مناسب اقلام ثبت شده.

محدودیت های سیستم کنترل داخلی:

سیستم کنترل های داخلی عاملی مؤثر در پیشگیری از تقلب و حصول اطمینان از قابلیت اتکای اطلاعات حسابداری است. اما باید پذیرفت که عامل در هر سیستم کنترل داخلی محدودیتهای ذاتی وجود دارد.

هنگام اجرای روش های کنترل ممکن است به دلیل بی دقتی و سهل انگاری، برداشت غلط از دستورها اشتباهاتی رخ دهد مانند:

۱. کنترل داخلی مانع از تقلب مدیریت ارشد نیست.

۲. هزینه بالای سیستم کنترل داخلی.

کسب شناخت کافی از ساختار کنترل داخلی برای برنامه ریزی حسابرسی:

حسابرسان در هر حسابرسی باید شناختی از ساختار کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی به دست

آورند که برای برنامه ریزی حسابرسی، کافی باشد و این، شامل کسب شناختی از:

محیط کنترلی،

سیستم حسابداری

وروشهای کنترل است.

محیط کنترلی

حسابرسان برای کسب شناخت از نحوه بر خورد مدیریت و هیئت مدیره با محیط کنترلی، دانش آنان از محیط کنترلی و اقداماتی که درمورد آن انجام باید آگاهی به دست آورند و همچنین به جای توجه به شکل کنترل ها ، ماهیت آنها را در نظر بگیرند؛ برای مثال، یک سیستم گزارشات بودجه ای ممکن است گزارش هایی را تهیه کند، اما مدیریت واحد تجاری آنها را تجزیه و تحلیل نکند و در عمل از آن استفاده ننماید.

سیستم حسابداری

حسابرسان برای شناخت سیستم حسابداری باید انواع عمده معاملاتی را بشناسند که واحد تجاری انجام می دهد. سپس ، حسابرسان باید با نحوه انجام شدن معاملات شامل:

(۱) چگونگی شروع این معاملات،

(۲) مدارک حسابداری مربوط و

(۳) نحوه پردازش این معاملات

آشنا شوند.

سرانجام ، بایدروش های گزارشگری مور استفاده برای تهیه صورت های مالی ، شامل نحوه افشاء و تعیین برآوردهای حسابداری ، را دریابند.

روش های کنترل

حسابرسان در حین کسب شناخت از محیط کنترلی و سیستم های کنترلی و سیستم حسابداری ، عموماً اطلاعاتی را درباره جزئیات روش های کنترل به دست خواهند آورد؛ برای مثال، ضمن کسب اطلاعات درباره ی مدارک مربوط ، وجه نقد حسابرسان احتمالاً پی می برند که صورت مغایرت بانک تهیه می شود یاخیر.

حسابرسان هنگام شناخت از سیستم حسابداری صاحبکار و روش های کنترل مربوط به آن ، تقسیم کل سیستم به چرخه های معاملاتی را عموماً مفید خواهند یافت.

واژه چرخه معاملات

به معنای رویه ها و ترتیب اجرای روش های پردازش هر نوع سیستم معاملات است.

به عنوان مثال ، سیستم کنترل داخلی یک شرکت تولیدی می تواند به چرخه های معاملاتی عمده ای تقسیم شود:

چرخه فروش و وصول:

شامل روش های مربوط به دریافت (۱) سفارش از مشتریان، (۲) تصویب اعتبار، (۳) ارسال کالا

، (۴) تنظیم فاکتور فروش، (۵) ثبت حساب های درآمد و حسایه های دریافتی و ارسال صورت

حساب و ثبت دریافت های نقدی.

چرخه خرید

شامل روش های به جریان اندازی خرید موجودی مواد و کالا و سایر دارایی ها

و خدمات، تنظیم و ارسال سفارش خرید-بازرسی کالای خریداری شده هنگام دریافت-

ثبت بدهی به فروشندگان-صدور مجوز پرداخت-پرداخت و ثبت برداشت های نقدی.

چرخه تولید

شامل انبار کردن مواد-ارسال مواد به تولید-تخصیص هزینه

های تولید به موجودی ها ونحوه حسابداری بهای تمام شده

کالای فروش رفته.

چرخه حقوق و دستمزد

شامل روش های استخدام، اخراج تعیین نرخ دستمزد، ثبت اوقات کار، محاسبه ی حقوق دستمزد ناخالص ، مالیات حقوق ، تنظیم ونگه داری مدارک حقوق و دستمزد و پرداخت حقوق و دستمزد.

چرخه تأمین مالی

روش های صدور مجوز، انجام دادن و ثبت عملیات مربوط به وام های بانکی، اجاره های بلند مدت، اوراق قرضه و سهام سرمایه.

* چرخه معاملات در هر شرکت به نوع و ماهیت فعالیت تجاری آن بستگی دارد. برای مثال بانک.

همچنین حسابرسان مختلف چرخه های معاملاتی یک شرکت را به گونه های متفاوتی تعیین کند.

مثل چرخه فروش و وصول (ثبت فروش نسبه و ثبت وجوه نقد)

نکته اساسی در تقسیم کل سیستم کنترل داخلی به چرخه های معاملات این است که:

کنترل داخل ← کنترل داخلی ← قابلیت اتکای اقلام خاصی از صورت های مالی
اثر دارد.

منابع کسب اطلاعات درباره ی کنترل های داخلی

- چگونه حسابرسان شناختی از ساختار کنترل داخلی صاحبکار یه دست می آورند؟

یکی از راه های کسب شناخت این اطلاعات مرور و بررسی کاربرد های سال گذشته است. در نتیجه آنان برزمینه هایی از کنترل داخلی متمرکز خواهند شد که در سال های قبل سوال برانگیز بوده است . اما نباید فراموش کنند که روند عملیات همواره در حال تغییر است ممکن است کنترل هایی که در سال قبل مناسب بوده است می توانند در سال جاری نا مناسب باشد

[حسابرسان همزمان با کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی، به طرحی سیاست ها و روشهای کنترل داخلی و اعمال شدن یا نشدن آنها نیز توجه می کنند . در این راه اطلاعاتی درباره ی تأثیر عملیاتی کنترل های مختلف به دست می آورند.]

تأثیر عملیاتی

به چگونگی اعمال یک کنترل، یکنواختی اعمال آن کنترل و شخص اعمال کننده آن مربوط است.

- حسابرسان برای برنامه ریزی صحیح باید ابتدا مشخص کنند که کنترل عمده ، بکار گرفته شده اند ، اما مجبور نمی باشد که تأثیر عملیاتی آنها را آزمون کنند. به هر حال، هنگامی که حسابرسان مایلند احتمال خطر کنترل رادر سطحی پایین تر از حداکثر تعیین کنند باید شواهدی حاکی از تأثیر عملیاتی کنترل ها داشته باشند.

اطلاعات مربوط به تأثیر عملیاتی میتواند از دو راه به دست آید:

اول: ماهیت کسب اطلاعات درباره اعمال شدن یا نشدن یک کنترل می تواند اطلاعاتی را درباره تأثیر عملیاتی آن نیز به دست بدهد.

دوم: انجام دادن آزمون های خاصی است که برای این منظور طراحی شده باشد.

که هر دو این راه ها بر اساس آزمون کنترل ها است.

* حسابرسان مستقل همزمان با کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل داخلی، صاحبکار که برای

برنامه ریزی حسابرسی ضروری است باید این اطلاعات در کاربرگ های خود درج کنند. شکل

و میزان این مستندسازی به اندازه و پیچیدگی کار صاحبکار و همچنین، نوع ساختار کنترل داخلی

آن بستگی دارد اطلاعات مزبور معمولاً به شکل پرسشنامه کنترل های داخلی، شرح نوشته یا

نمودگر، مستند می شود.

پرسشنامه های کنترل داخلی قدیمی ترین شیوه توصیف یک سیستم کنترل داخلی، تکمیل پرسشنامه

استاندارد کنترل های داخلی است . مؤسسات حسابرسی بدین منظور پرسشنامه هایی برای خود تهیه

کرده اند . هر پرسشنامه معمولاً دارای بخش های جداگانه ای برای هر یک از چرخه های عمده معاملات

است که سپس می شود کار تکمیل آن به آسانی بین اعضای تیم حسابرسی تقسیم گردد.

بیشتر پرسشنامه های کنترل های داخلی به گونه ای تنظیم شده است که جواب خیر در آن به معنای یک

در آن به معنای یک نقطه ضعف در سیستم کنترل داخلی است.

مزایای پرسشنامه های کنترل داخلی:

۱. مشخص کردن ضعف های عمده و جزئی.

۲. ذکر منابع اطلاعاتی.

۳. ثبت توضیحات درباره نقاط ضعف را امکان پذیر می کند.

معایب پرسشنامه های کنترل داخلی

انعطاف ناپذیری آن است . همچنین از بررسی یک پرسشنامه تکمیل شده

نمی توان وضعیت هایی را مشخص کرد که در آن قوت یک کنترل داخلی

سبب جبران ضعفی در سیستم می شود.

شرح نوشته سیستم کنترل داخلی

شرح نوشته معمولاً جریان های هر یک از چرخه های عمده

در معاملات را دنبال می کند.

نمودگرسیستم کنترل داخلی

امروزه بسیاری از مؤسسات حسابرسی، نمودگر را برای درک سیستم پردازش

اطلاعات صاحبکار و کنترل داخلی مربوط به آن مؤثرتر از پرسشنامه یا شرح

نوشته می داند.

آزمون شناخت سیستم

حسابرسان پس از تشریح سیستم کنترل داخلی در کاربرگ های خود، مورد استفاده بودن سیستم را از طریق اجرای آزمون شناخت سیستم در هر یک از چرخه های معاملات بازبینی و تأیید می کنند.

اصطلاح آزمون شناخت سیستم به معنای ردیابی چند معامله در طول مراحل هر چرخه ضروری است.

مثالی برای اجرای آزمون شناخت سیستم

حسابرسان می توانند با انتخاب چند سفارش فروش، آزمون را شروع و سپس معاملات را به ترتیب روش های صاحبکار دنبال کنند. حال اگر روش های مورد عمل صاحبکار روش های مورد عمل صاحبکار با آنچه که حسابرسان در کاربرگ های خود ثبت کرده اند متفاوت است حسابرسان باید کاربرگ خود را کامل کنند تا سیستم واقعی را نشان دهد.

هدف اولیه از آزمون شناخت سیستم آزمایش

کامل بودن کار برگ های حسابرسی است.

کنترل داخلی یک نوع نظارت بر سازمان است کلیه اقداماتی

که انجام می شود تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به گونه ای که

باید عمل می کند.

برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون های اضافی کنترل ها

حسابرسان پس از تکمیل تشریح سیستم کنترل داخلی در کاربرگ های خود ، برآورد اولیه ای از

احتمال خطر کنترل به عمل می آورند و آزمون های رسیدگی اضافی را طراحی می کنند. هدف اصلی

حسابرسان این مقطع، تعیین این است که کدام یک از کنترل های داخلی، ارزش آزمون های اضافی

را دارند.

برآورد اولیه و طراحی آزمون ها شامل مراحل زیر است

۱. شناسایی انواع اشتباه ها و تخلف هایی که می تواند در صورت های مالی صاحبکار رخ دهد.
 ۲. ارزیابی این که روش های کنترل داخلی صاحبکار آنچنان طراحی شده است که هدف های کنترلی مربوط به پیشگیری از رخداد اینگونه اشتباه ها و تخلف ها را برآورده سازد.
 ۳. برآورد احتمال خطر کنترل مربوط به انواع مختلف اشتباه ها و تخلف ها براساس طرح ساختار کنترل داخلی و نتایج آزمون هایی که ضمن کسب شناخت از این طرح انجام شده است.
 ۴. شناسایی هر کنترل داخلی دیگری که با آزمون آن بتوان سطح برآورد شده احتمال خطر مربوط به انواع به خصوص اشتباه ها و تخلف ها را کاهش داد.
- مرحله چهارم دارای ماهیتی بسیار ذهنی و مستلزم هم قضاوت وهم تجربه است.

حسابرسان در حین کسب شناخت از طرح کنترل ساختار کنترل داخلی ممکن است شواهدی را

به دست آورده باشند که بتوانند احتمال خطر کنترل مربوط به برخی از اشتباه ها تخلف هارا

در سطحی پایین تر از حداکثر ، برآورد کنند . اما ، بدون اجرای آزمون های اضافی کنترل

ها توسط حسابرسان ، آنان احتمال خطر کنترل داخلی مربوط به بیشتر زمینه های حسابرسی در

سطح حداکثر برآورد خواهند کرد.

اجرای آزمون های اضافی کنترل ها

حسابرسان از آزمون کنترل ها برای کسب شواهدی استفاده می کنند که نشان دهد سیاست یا روش مورد آزمون، به گونه ای اعمال می شود که تحریف های با اهمیت پیشگیری با آن ها را کشف کند. به عبارت دیگر، آزمون کنترل ها برای مؤثر بودن طراحی کنترل ها و نیز، اعمال آنها به کار می رود.

کنترل هامی تواند از طریق:

۱. پرس وجو از کارکنان صلاحیتدار صاحبکار،

۲. بازرسی شواهد ومدارک،

۳. مشاهده نحوه عمل سیاست ها یا روش های حسابداری

یا ۴. اجرای مجدد کاربرد سیاست یا روش توسط حسابرسان،

آزمون شود.

تأکید آزمون کنترل ها بیشتر بر روش های کنترل خاص و نه بر مبالغ مندرج در صورت های مالی یا معاملات تکمیل شده است.

برای مثال، فرض کنید بر اساس یکی از روش های کنترل داخلی صاحبکار فردی غیر از تهیه کننده فاکتور های فروش باید مقادیر، قیمت ها، محاسبات و جمع فاکتورها را بررسی کند.

برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوا:

حسابرسان پس از اجرای آزمون کنترل ها درشرایطی قرار می گیرند که بتوانند احتمال خطر کنترل را دوباره برآورد کنند.

برآورد حسابرسان از احتمال خطر کنترل قاعداً قسمت هایی از سیستم را مشخص می سازد که بیشترین احتمال خطر کنترل را دارد یا، برعکس ، قسمت های که احتمال خطر کنترل که کمتر از حداکثر است حسابرسان این گونه نتیجه گیری های خود را همراه با مبانی مواردی از احتمال کنترل که پایین تر از حداکثر برآورد شده است، در کاربرگی مستند می کنند.

چک لیست راهنمای فرم استانداری است که حسابرسان هنگام اتخاذ

تصمیم یاری می رساند و از مورد توجه قرار گرفتن کلیه اطلاعات یا

تلفیق آنها اطمینان می دهد.

حسابرسیان داخلی

گروهی از کارکنان شرکت هستند که برای آزمون کارآیی کلیه جنبه های

سیستم کنترل داخلی، برنامه های حسابرسی راطراحی و اجراءمی کنند.

روش های رسیدگی حسابرسان داخلی از نظر نوع و ماهیت عموماً با روش های حسابرسان مستقل مشابه است . براساس استانداردهای حسابرسی، کار حسابرسان داخلی نمی تواند جایگزین کار حسابرسی مستقل شود. کار حسابرسان داخلی با تأثیری که بر کنترل داخلی می گذارند ممکن است میزان آزمون های حسابرسان مستقل را کاهش دهد حسابرسان مستقل برای تعیین تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر سیستم کنترل داخلی باید صلاحیت و بی طرفی حسابرسان داخلی را مورد توجه قرار دهند و کارآنان را ارزیابی کنند. حسابرسان مستقل برای ارزیابی بیطرفی حسابرسان داخلی رده های در سازمان را که حسابرسان داخلی به آن گزارش می کنند مورد توجه قرار . همچنین می دهند و محتوای تعدادی از گزارش های آنان را با یافته های خود همزمان توصیه میکنند همچنین حسابرسان مستقل باید تعدادی از معاملات خاص را آزمون و نتیجه حاصل را با نتیجه ای که حسابرسان داخلی به آن رسیده اند مقایسه کنند حسابرسان داخلی میتوانند برای صرفه جویی در وقت و هزینه حسابرسی، حسابرسان مستقل را در تهیه کاربرگ به طور مستقیم یاری کنند اما حسابرسان مستقل باید هرکاری را که حسابرسان داخلی برای آن انجام می دهند را آزمون کنند.

شرایط قابل گزارش یک ضعف عمده ای را در طراحی یا اعمال کنترل های داخلی را که بتواند بر توانایی در ثبت و پذیرش، تلخیص و گزارش اطلاعات مالی اثر نامطلوب بگذارد. شرایط قابل گزارش میتواند به طور شفافی به اطلاع صاحبکار برسد.

شرایط گزارش ممکن است به حدی عمده باشد که بتوان آن ضعف بااهمیت در ساختار کنترل داخلی محسوب کرد.

کنترل داخلی در شرکت های کوچک

تا کنون کنترل داخلی توسط حسابرسان مستقل در شرکت های بزرگ بحث شده است در شرکت های بزرگ می توان با تقسیم وظایف به بهترین سطح از کنترل داخلی دست یافت اما در شرکت های کوچک یک یا دو کارمند دارد امکان تقسیم وظایف وجود ندارد. کنترل داخلی اگر اصلاً وجود نداشته باشد ضعف خواهد بود مگر آنکه صاحب سرمایه خود اهمیت کنترل داخلی را دریابد و در فعالیت اصلی واحد مشارکت کند.

روش های کنترل مورد استفاده در شرکت های کوچک و بزرگ

۱. تمامی دریافتی های نقدی بی درنگ ثبت می شوند.
۲. هرروز کلیه ی دریافتی ها بدون کم کاست به بانک واریز می شود.
۳. کلیه پرداخت ها، به استثنای پرداخت های تنخواه گردان ، را با چک پردازید.
۴. صورت مغایرت حساب های بانکی را هر ماه تهیه و نگهداری کنید.
۵. از فرم های با شماره ردیف فاکتور فروش سفارش خرید و رسید انبار(گزارش دریافت) استفاده کنید.
۶. چک های در وجه فروشندگان را تنها در برابر فاکتورهای خرید تأیید شده ای صادر کنید که با سفارش خرید گزارش دریافت مطابقت داشته باشد.
۷. دفاتر معین را هر چندگاه یکبار با حساب های کنترل مربوط در دفتر کل مطابقت کنید. هر ماه صورت حساب مشتریان را تهیه ارسال کنید.
۸. هر ماه صورت حساب های مالی مقایسه ای را با تفصیلی مناسب و به گونه ای تهیه کنید که تغییرات فاحش در هریک از طبقات درآمد یا هزینه را نشان دهد.

با سپاس از توجه شما عزیزان

تهیه کنندگان