

# ارزیابی سیستم کنترل داخلی

تقدیم به ادیبی والا، حسابداری کارآموده و همکاری مایه افتخار استاد سید حسن سجادی نژاد

عباس ارباب سلیمانی

برخلاف تصور عمومی که کنترل‌های داخلی را اقدامات واحد اقتصادی برای پیشگیری از تقلب کارکنان می‌دانند، سیستم کنترل داخلی مسائلی فراتر از اینها را در بر می‌گیرد و شامل طرح سازمان، کلیه سیاستها و روشهای مالی و غیرمالی است که برای حصول اطمینان نسبی از دستیابی به هدفهای واحد اقتصادی توسط مدیریت برقرار می‌شود. علت استقرار سیستم کنترل داخلی، کمک به مدیریت واحد اقتصادی در دستیابی به هدفهای مورد نظر است. مدیریت واحد اقتصادی، سیاستها و روشهای مشخصی را طراحی و برقرار می‌کند تا از برآورده شدن هدفهایی که به اعتقاد مدیریت، دستیابی به آنها مهم است، اطمینانی معقول به دست آورد. هر یک از این سیاستها و روشها را کنترل داخلی و مجموعه آن را سیستم کنترل داخلی می‌نامند.

حسابرسان برای برنامه‌ریزی حسابرسی و تعیین نوع و ماهیت، زمانبندی، اجرا و حدود آزمونهایی که باید اجرا شود باید شناختی کافی از سیستم کنترل داخلی به دست آورند. حسابرسان به منظور تشخیص و برآورد کردن خطر کنترل و تعیین آزمونهای محتوای مورد نیاز حسابرسی، سیستم کنترل داخلی را هم از لحاظ طراحی و هم از لحاظ اعمال سیاستها و روشهای کنترل داخلی ارزیابی می‌کنند. ارزیابی سیستم کنترل داخلی از سوی دیگر،

حسابرسان را در رعایت مقررات استاندارد حسابرسی "شواهد کافی و درخور اطمینان باید از راه بازرسی، مشاهده، پرس و جو و دریافت تاییدیه کسب شود تا مبنایی معقول برای اظهار نظر درباره صورت‌های مالی مورد رسیدگی به دست آید" یاری می‌کند. گردآوری شواهد مربوط، عینی، بموقع، کافی و قابل اعتماد، مهمترین بخش از کار حسابرسان را تشکیل می‌دهد. هدف اصلی از گردآوری این‌گونه شواهد، اثبات اظهاریه‌های (یا ادعاهای) مدیریت درباره تک تک اقلام صورت‌های مالی است که به تصریح یا تلویح در صورت‌های مالی می‌آید و عبارتند از:

وجود یا رخداد- داراییها و بدهیهای واحد اقتصادی، در تاریخ ترازنامه وجود دارند و معاملات ثبت شده در طول دوره منتهی به تاریخ ترازنامه، در همان دوره رخ داده است. حقوق مالکانه یا تعهدات- داراییهای واحد اقتصادی در تاریخ ترازنامه، در تملک واحد اقتصادی است یا آن واحد نسبت به آن حقوق مالکانه دارد و بدهیهای واحد اقتصادی در همان تاریخ، از تعهدات واحد اقتصادی است.

کامل بودن- تمام معاملات و حسابهایی که باید در صورت‌های مالی انعکاس یابد، در آن منعکس است.

ارزشیابی یا تخصیص- داراییها، بدهیها، درآمد و هزینه‌های واحد اقتصادی، به مبالغ مناسب (یعنی طبق اصول پذیرفته شده

حسابداری) در صورت‌های مالی منعکس شده است.

چگونگی ارائه و افشا- عناصر صورت‌های مالی، به گونه‌ای مناسب طبقه‌بندی، توصیف و افشا شده است.

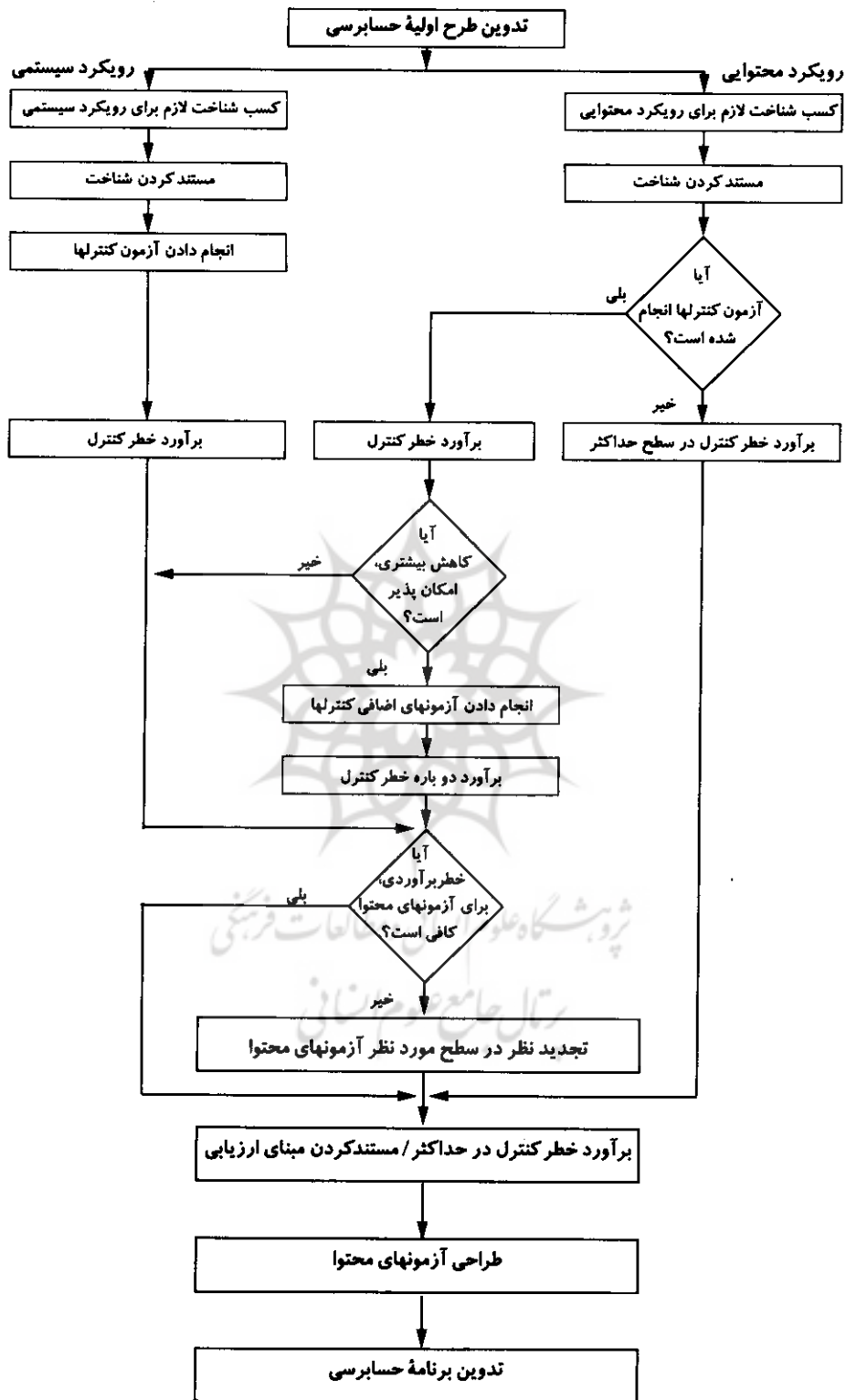
حسابرسان برای ارزیابی شواهد به دست آمده باید سیستم کنترل داخلی مورد استفاده در واحد اقتصادی را ارزیابی نمایند؛ سپس، رابطه‌ای منطقی بین سیاستها و روشهای کنترل داخلی با اظهاریه‌های مزبور پیدا کنند.

مراحل ارزیابی سیستم کنترل داخلی در نوشتارهای حسابرسی، به شرح زیر آورده شده است:

- کسب شناختی کافی از سیستم کنترل داخلی برای برنامه‌ریزی حسابرسی؛
- برآورد خطر کنترل و طراحی آزمونهای اضافی کنترلها؛
- اجرای آزمونهای اضافی کنترلها؛
- برآورد دوباره خطر کنترل و طراحی آزمونهای محتوا (یعنی تهیه برنامه حسابرسی).

حسابرسان برای ارزیابی سیستم کنترل داخلی باید ابتدا شناختی از سیستم به دست آورند که برای برنامه‌ریزی حسابرسی براساس سطح مورد نظر از خطر کنترل یا سطح مورد نظر از آزمونهای محتوا، کافی باشد. از این رو، دو رویکرد برای ارزیابی حسابرس وجود دارد؛ یکی، رویکرد اساساً محتوایی و دیگری، رویکرد اساساً سیستمی.

## نمودار ۱- ارزیابی ساختار کنترل داخلی



در رویکرد محتوایی، ارزیابی حسابرس از شواهد مربوط به اثربخشی عملیاتی کنترلها که طی فرایند کسب شناخت از سیستم به دست می آید معمولاً برآورد خطر کنترل را در سطحی نزدیک به حداکثر سبب می شود. در حالی که در رویکرد اساساً سیستمی، شواهد مربوط به اثربخشی عملیاتی کنترلها حسابرس را به اتکا بر سیستم و برآورد خطرهای آن رهنمون می شود.

نمودار ۱، فرایند ارزیابی سیستم کنترل داخلی را با در کنار هم قرار دادن هر دو رویکرد نشان می دهد. توضیحات زیر درباره نمودار ۱ به ویژه آزمونهای اضافی کنترلهای مندرج در مراحل ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ضروری است.

### تدوین طرح اولیه حسابرسی

تدوین طرح اولیه ای برای اظهاریه های عمده مربوط به هر مانده حساب یا گروه عمده معاملات به منظور کسب شناختی از سیستم کنترل داخلی که برای برنامه ریزی حسابرسی بر اساس سطح مورد نظر از خطر کنترل یا سطح مورد نظر از آزمونهای محتوا کافی باشد، نخستین گام در حسابرسی است.

### الف- رویکرد محتوایی

در این رویکرد، اطلاعات و تجارب حسابرس بیانگر آن است که سیستم کنترل داخلی وجود ندارد یا بسیار نارساست و نمی توان بر آن اتکا کرد.

### ۱- کسب شناخت

حسابرس در این مرحله باید شناختی از سیستم کنترل داخلی به دست آورد که برای برنامه ریزی حسابرسی بر اساس آزمونهای محتوا، کافی باشد. به عبارت دیگر حسابرس بر سیستم کنترل داخلی اتکا نمی کند.

هدف از کسب این شناخت عبارت است از:

● شناسایی و تعیین انواع تحریفهای بالقوه بااهمیت؛

● توجه به عوامل موثر بر خطر تحریفهای بااهمیت؛

● طراحی آزمونهای محتوای اثربخش.

حسابرس برای دستیابی به این هدفها باید شناختی کافی از اجزای سه گانه سیستم کنترل داخلی، به شرح زیر، به دست آورد: محیط کنترلی- شناخت کافی از طرز برخورد، هوشیاری و اقدامات مدیریت نسبت به موارد زیر:

● طرز تفکر و نحوه اجرایی مدیریت؛

● طرح سازمان؛

● طرز کار هیئت مدیره و کمیته های آن، به ویژه کمیته حسابرسی؛

● روشهای تفویض اختیار و تعیین دامنه مسئولیتها؛

● شیوه های کنترلی مدیریت برای پیگیری عملکرد واحد اقتصادی، شامل حسابرسی داخلی؛

● سیاستها و روشهای مدیریت نیروی انسانی؛

● آثار مسائل و رویدادهای خارج از واحد اقتصادی.

سیستم حسابداری- شناخت کافی از موارد زیر:

● گروههای عمده معاملات؛

● چگونگی شروع معاملات؛

● اسناد، مدارک و حسابهای مورد استفاده در پردازش و گزارش معاملات؛

● چگونگی پردازش حسابداری؛

● مراحل تهیه گزارشهای مالی.

روشهای کنترل داخلی- شناخت کافی از روشهای کنترل داخلی به منظور برنامه ریزی با توجه به شناخت به دست آمده از محیط کنترلی و سیستم حسابداری.

شناخت سیستم کنترل داخلی می تواند به وسیله پرسش و پاسخ (شرح نوشته)، پرسشنامه کنترلهای داخلی، نمودگر سیستم یا ترکیبی از آنها به دست آید.

### ۲- مستند کردن شناخت

شکل و محتوای مستندات با توجه به اندازه واحد اقتصادی و پیچیدگی کار آن و نوع سیستم کنترل داخلی آن، متفاوت خواهد بود. (تهیه شرح نوشته، تکمیل پرسشنامه کنترلهای داخلی یا ترسیم نمودگر در واقع مستندات کسب شناخت از سیستم کنترل داخلی است).

### ۳- آیا آزمون کنترلها انجام شده است؟

حسابرس در مرحله کسب شناخت از سیستم، ناگزیر از انجام آزمون شناخت سیستم است. از آنجا که اعتقاد حسابرس، نارسا بودن سیستم کنترل داخلی است، پس تعداد آزمونهای شناخت سیستم بیشتر از معمول را انجام می دهد تا به طور نسبی از وجود روشهای کنترل اعلام شده، اطمینان یابد. میزان آزمونهای شناخت سیستم انجام شده در بیشتر موارد نمی تواند جایگزینی برای آزمون کنترلها محسوب شود.

### ۴- برآورد خطر کنترل در سطح حداکثر

نتیجه گیری حسابرس از فرایند کسب شناخت و مستند کردن آن، نبود یا اعمال نشدن روشهای کنترل داخلی و برآورد وی از خطر کنترل، حداکثر خواهد بود.

### ۵- مستند کردن مبنای ارزیابی

حسابرس تنها به به درج نتیجه گیری خود (به شرح بند ۴) اکتفا می کند.

### ۶- طراحی آزمونهای محتوا

حسابرس با نگرش به شناخت کسب شده از سیستم کنترل داخلی، نوع و ماهیت، زمانبندی اجرا و حدود روشهای حسابرسی را که باید انجام دهد، تعیین می کند.

### ۷- تدوین برنامه حسابرسی

حسابرس با نگرش به بند ۶، برنامه تفصیلی رسیدگیهای لازم برای اظهارنظر

درباره صورتهای مالی را تهیه می‌کند.

### ب- رویکرد محتوایی

مراحل ۱ و ۲ همانند مراحل ۱ و ۲ از مورد الف- رویکرد محتوایی است.

### ۳- آیا آزمون کنترلها انجام شده است؟

گاه آزمونهایی که حسابرس در فرایند کسب شناخت سیستم و آزمون شناخت سیستم انجام می‌دهد، می‌تواند به‌عنوان آزمون کنترلها برای برخی از اظهاریه‌ها محسوب شود. در این‌گونه موارد، حسابرس ممکن است بخواهد خطر کنترل را برای آن اظهاریه‌ها در سطحی پایین‌تر از حداکثر، برآورد کند که در این صورت، اقدامات زیر را به‌عمل می‌آورد:

الف- ارزیابی سیاستها و روشهای کنترل داخلی مربوط به اظهاریه‌های خاص مورد نظر؛

ب- ارزیابی اثربخشی طراحی و اعمال سیاستها و روشهای کنترل داخلی در پیشگیری یا کشف تحریفهای عمده در اظهاریه‌ها. این ارزیابی با توجه به نتایج حاصل از آزمون کنترلها صورت می‌گیرد.

### ۴- برآورد خطر کنترل

حسابرس باید با توجه به شناخت کسب شده و نتایجی که از آزمون کنترلها به دست آورده است، خطر کنترل را برآورد کند.

### ۵- آیا کاهش بیشتری امکانپذیر است؟

حسابرس با توجه به نتایج به دست آمده تا این مرحله تلاش می‌کند تا در صورت امکان، سطح خطر کنترل را هر چه بیشتر کاهش دهد. برای این منظور در جستجوی سیاستها و روشهای کنترل داخلی دیگری بر می‌آید که بتواند خطر کنترل را کاهش دهد. حسابرس باید بررسی کند که آیا شواهد کافی و قابل اعتمادی را می‌تواند به دست آورد که کاهش خطر

کنترل را توجیه کند و همچنین، احتمال کارآمد بودن کسب آن شواهد را بسنجد. چنانچه حاصل تلاش حسابرس منفی باشد باید کار خود را از مرحله ۸ به (شرح زیر) پی بگیرد.

### ۶- انجام دادن آزمونهای اضافی کنترلها

چنانچه حاصل تلاش حسابرس در مرحله ۵ بالا مثبت باشد، حسابرس آزمون کنترلها را برای سیاستها و روشهای کنترل داخلی که شناسایی کرده است، طراحی و سپس اجرا می‌کند. این آزمونها را آزمونهای اضافی کنترلها می‌گویند.

توجه: آزمونهای اضافی کنترلها تنها در مواردی مصداق پیدا می‌کند که حسابرس از رویکرد محتوایی برای ارزیابی سیستم کنترل داخلی استفاده کرده و معتقد است آزمون کنترلها را انجام داده است و امکان کاهش خطر کنترل برآوردی نیز وجود دارد.

### ۷- برآورد دوباره خطر کنترل

حسابرس در این مرحله در وضعیتی است که می‌تواند با نگرش به نتایج حاصل از آزمونهای اضافی کنترلها، خطر کنترل را مجدداً و به‌طور نهایی برآورد کند.

### ۸- آیا خطر برآوردی، برای آزمونهای محتوا کافی است؟

حسابرس با استفاده از خطر کنترل و خطر ذاتی، خطر عدم کشف را تعیین می‌کند. خطر عدم کشف به‌دست آمده سپس با سطح خطر قابل قبول حسابرس سنجیده می‌شود.

### ۹- تجدیدنظر در سطح مورد نظر آزمونهای محتوا

حسابرس با توجه به هرگونه ناراضایتی حاصل از مرحله پیش، در میزان آزمونهای محتوایی که قصد داشت اجرا کند، تجدیدنظر می‌کند.

### ۱۰- مستندکردن مبنای ارزیابی

در مواردی که خطر کنترل، پایین‌تر از حداکثر برآورد می‌شود، حسابرس باید مبنای آن را در کاربرگهای حسابرسی درج کند. در غیر این صورت همانند بند ۵ از مرحله الف- رویکرد محتوایی عمل می‌نماید.

سایر مراحل ارزیابی همانند قسمت الف انجام می‌شود.

### ج- رویکرد سیستمی

در این رویکرد، تجارب، دانسته‌ها و اعتقاد حسابرس وجود یک سیستم کنترل داخلی مناسب را تایید می‌کند و در نتیجه، حسابرس با پیش‌فرض اتکا بر سیستم، کار ارزیابی را شروع می‌نماید.

مراحل ۱ و ۲ این رویکرد همانند مراحل ۱ و ۲ رویکرد محتوایی انجام می‌شود.

### ۳- انجام دادن آزمون کنترلها

حسابرس با نگرش به شناخت کسب شده از سیستم کنترل داخلی، به آزمون سیاستها و روشهای کنترل داخلی می‌پردازد تا هم از لحاظ طراحی آنها و هم از لحاظ اعمال شدن آنها اطمینان حاصل و خطر کنترل را برآورد کند تا بتواند بر اساس آن، خطر حسابرسی را در سطحی قابل قبول، تعیین کند.

سایر مراحل، همانند مراحل ۸ به بعد ب- رویکرد محتوایی ادامه می‌یابد.

### تسلیمت

آقایان قدرت‌اله رهگذر از اعضای انجمن و مصطفی علی‌مدد هر یک به سوگ عزیزی نشسته‌اند. مصیبت وارده را به ایشان تسلیم گفته و برایشان صبر و بردباری آرزو مندیم.  
انجمن حسابداران خبره ایران

نرم افزار خوب همیشه گران نیست

آیا می دانید در کشور ما بیشتر نرم افزار چه نصیبتی با میانگین درآمد دارد؟

حقوق و دستمزد

مسئولیت

انتخابات

فروشگاه

پیک

پژوهش و علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پیشانی جامع علوم انسانی

نامدار گراف : نیکرو

نامدار گراف

شرکت