

شناخت سیستم کنترل داخلی مبنای حسابرسی صورت‌های مالی

دکتر نظام‌الدین رحیمیان
عضو هیات علمی دانشگاه
و عضو جامعه
حسابداران رسمی

شده کنترل داخلی و نیز نقش کنترل داخلی در حسابرسی می‌پردازد.

تعریف کنترل داخلی

کنترل داخلی به شرح زیر تعریف شده است:

کنترل داخلی، فرایندی است که توسط هیات مدیره، مدیریت و سایر کارکنان طراحی می‌شود تا اطمینان معقولی درباره دستیابی به اهداف واحد تجاری در سه گروه اهداف (عملیاتی، گزارشگری و رعایتی) حاصل شود.

در این تعریف، مفاهیم اساسی زیر بیان شده است. براین اساس، کنترل داخلی:

■ فرایندی، شامل وظایف و فعالیت‌های مستمر بوده و ابزاری است که تا انتها ادامه می‌یابد نه اینکه خود یک انتها باشد.

■ تحت تاثیر افراد است و تنها در مورد مقررات، خط‌مشی‌ها، سیستم‌ها و روش‌ها نیست، بلکه شامل افراد مختلفی در سازمان است که کنترل داخلی را اجرا می‌کنند.

■ می‌تواند اطمینان معقولی را برای مدیران ارشد و هیات‌مدیره فراهم کند، البته نه اطمینان مطلق.

■ ابزاری برای دستیابی به اهداف در یک یا چند هدف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی است.

■ با ساختار واحد تجاری انطباق می‌یابد.

این تعریف کنترل داخلی، تعریفی گسترده است و مفاهیم اساسی و کلیدی آن بیان می‌کند که چگونه واحدهای تجاری و سازمان‌ها، کنترل‌های داخلی خود را طراحی، اجرا، هدایت و ارزیابی کنند و چگونه مبنای آن در سراسر واحد تجاری به کار می‌رود و می‌تواند در واحدهای تجاری با ساختار، صنایع و مناطق جغرافیایی متفاوت مورد عمل قرار گیرد. این تعریف همچنین دارای کاربردهای مختلفی است و سازمان‌ها و واحدهای تجاری را در استقرار کنترل داخلی در تمام سازمان و واحد تجاری یا یک واحد تابعه، بخش، واحد عملیاتی، وظیفه یا فرایند کسب و کار خاص توانمند می‌سازد. موضوعاتی که به اهداف گزارشگری، عملیاتی یا رعایتی براساس نیازها و یا توجه به شرایط

کنترل داخلی به واحدهای تجاری در دستیابی به اهداف مهم و حفظ و بهبود عملکرد آنها کمک می‌کند. ضروری است سازمان‌ها، سیستم‌های کنترل داخلی خود را به گونه‌ای اثربخش و کارا تدوین کرده و گسترش دهند تا از حفظ و بهبود عملکرد آنها حمایت کند. این کار از طریق افزایش موارد زیر، تحقق می‌یابد:

■ چابکی: از طریق همسو شدن با تغییرات محیط‌های کسب و کار و عملیاتی.
■ قابلیت اعتماد: با کاهش ریسک به سطح قابل پذیرش.
■ شفافیت: با فراهم کردن اطلاعات قابل اعتماد برای حمایت از تصمیم‌گیری مطلوب.

سیستم کنترل داخلی اثر بخش‌بیش از هر چیز، به خط‌مشی‌ها، روش‌ها و توافق‌هایستگي زیادی دارد. این موضوع، به‌کارگیری قضاوت را الزامی می‌کند. هیات‌مدیره و مدیریت با استفاده از قضاوت‌های خود در این مورد، تصمیم‌گیری می‌کند که چه مقدار از کنترل‌ها کافی است. مدیریت و سایر کارکنان از قضاوت‌های خود در فعالیت‌های روزانه برای طراحی، اجرا و اعمال کنترل داخلی در واحد تجاری استفاده می‌کنند. مدیریت و حساب‌رسان داخلی، در زمره سایر کارکنان، قضاوت‌های خود را برای نظارت و ارزیابی اثر بخشی سیستم کنترل داخلی به کار می‌برند.

در سال ۱۹۹۲، کارگروه سازمان‌های حامی کارگروه تردوی (کوزو)، کنترل‌های داخلی - چارچوب یکپارچه (چارچوب اولیه) را منتشر کرد. این چارچوب مورد استقبال زیادی قرار گرفت و اکنون به‌طور گسترده‌ای در سراسر جهان مورد استفاده قرار می‌گیرد و به عنوان چارچوبی مرجع برای طراحی، اجرا و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی شناخته می‌شود.

در اوایل قرن بیستم و از زمان آغاز بهره‌گیری از چارچوب اولیه، همواره محیط‌های عملیاتی و کسب و کار در حال تغییر و تحول بوده و در آن پیچیدگی‌های روبه‌تزايدی رخ داده و پیشرفت‌های زیادی در فناوری در جهان صورت گرفته است. در سال ۲۰۱۳، نسخه به‌روز شده‌ای از این چارچوب ارائه شده است. این مقاله، به ارائه نکات با اهمیتی از کنترل داخلی از نسخه به‌روز

رسیدگی، مغایرت‌گیری و بررسی عملکرد کسب و کار باشد. اساساً تفکیک وظایف بین افراد سازمان، در زمان انتخاب و تدوین کنترل‌های داخلی شکل می‌گیرد و مدیریت در صورت عملی نبودن تفکیک وظایف، روش‌های کنترل دیگری را انتخاب و به کار می‌برد.

خاص هر واحد تجاری مربوط می‌شود.

اهداف

این چارچوب شامل سه طبقه اهداف است و سازمان‌ها می‌توانند براساس آن، بر جنبه‌های متفاوت کنترل داخلی تمرکز کنند:

■ اهداف عملیاتی؛ این اهداف به اثر بخشی و کارایی عملیات واحد تجاری، شامل عملیات و اهداف عملکردی، مالی و حفاظت از دارایی‌ها در مقابل زیان مربوط است.

■ اهداف گزارشگری؛ این اهداف به قابلیت اعتماد گزارشگری مربوط است و گزارشگری مالی و غیر مالی درون سازمانی و برون سازمانی را شامل می‌شود.

■ اهداف رعایتی؛ این اهداف مربوط به تبعیت از قوانین و مقرراتی است که واحد تجاری باید آنها را رعایت کند.

اجزای کنترل داخلی

کنترل داخلی شامل ۵ جزء منسجم و یکپارچه است.

محیط کنترلی

محیط کنترلی، مجموعه‌ای از استانداردها، فرایندها و ساختارهایی است که مبنایی را برای اجرای کنترل‌های داخلی در سازمان فراهم می‌کند. هیات‌مدیره و مدیران ارشد، کنترل‌های داخلی را براساس اهمیت آنها، در تمام سطوح سازمان، ایجاد می‌کنند. این کنترل‌ها شامل استانداردهای مورد انتظار برای هدایت اقدامات است. مدیریت، انتظارات سطوح مختلف سازمان را تقویت می‌کند. محیط کنترلی شامل درستکاری و ارزش‌های اخلاقی در سازمان است؛ عواملی که هیات‌مدیره را قادر به انجام مسئولیت‌های راهبردی، ساختار سازمانی و تفویض اختیار و مسئولیت، جذب، پرورش و حفظ افراد ذیصلاح، بهبود معیارهای عملکرد، ایجاد انگیزه و اعطای پاداش و پاسخگویی در مورد عملکردها می‌سازد. دستاوردهای محیط کنترلی، بر کل سیستم کنترل داخلی تأثیری فراگیر دارد.

ارزیابی ریسک

هر واحد تجاری با ریسک‌های متنوعی از منابع درون سازمانی و برون سازمانی مواجه است. ریسک «به‌عنوان احتمال اینکه رویدادی رخ دهد و تأثیر منفی بر دستیابی به اهداف واحد تجاری داشته باشد» تعریف می‌شود. ارزیابی ریسک، فرایندی پویا و مستمر برای تشخیص و ارزیابی ریسک‌هایی است که در راه رسیدن به اهداف واحد تجاری ایجاد می‌شود. ریسک‌های دستیابی به این اهداف در کل واحد تجاری، با میزان ریسک قابل تحمل مقایسه می‌شود. بنابراین، ارزیابی ریسک، مبنایی برای تعیین نحوه مدیریت ریسک است. پیش شرط ارزیابی ریسک، تعیین اهداف مرتبط با سطوح متمایز واحد تجاری است. مدیریت اهداف خاص خود را در اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی با شفافیت کافی تعیین می‌کند تا بتواند به تشخیص و ارزیابی ریسک‌های مربوط به این اهداف بپردازد. ارزیابی ریسک همچنین مستلزم این است که مدیریت، تغییرات احتمالی در محیط خارجی و الگوی کسب و کاری را در نظر بگیرد که می‌تواند کنترل‌های داخلی را بی اثر کند.

فعالیت‌های کنترلی

فعالیت‌های کنترلی، اقدامات برای ایجاد خط‌مشی‌ها و رویکردهایی است که کمک می‌کند تا این اطمینان به وجود آید که رهنمودهای مدیریت برای کاهش ریسک دستیابی به اهداف، اجرا می‌شود. فعالیت‌های کنترلی در تمام سطوح واحد تجاری، در مراحل مختلف فرایند کسب و کار و در محیط فناوری اجرا می‌شود. فعالیت‌های کنترلی می‌تواند پیشگیری کننده یا کشف کننده و شامل فعالیت‌های دستی و ماشینی مانند صدور مجوز و تصویب،

اطلاعات و ارتباطات

اطلاعات برای اجرای مسئولیت‌های کنترل داخلی در حمایت از دستیابی به اهداف واحد تجاری، ضروری است. مدیریت برای حمایت از انجام وظایف سایر اجزای کنترل داخلی، اطلاعات کیفی و مربوط را که از منابع داخلی و خارجی بدست می‌آورد، گسترش داده و به کار می‌برد. ارتباطات، فرایند پیوسته و تکراری برای ارائه، تقسیم و بدست آوردن اطلاعات ضروری است. ارتباطات داخلی، ابزاری است که توسط آن اطلاعات در سازمان، به بالا و پایین جریان می‌یابد و در تمام سازمان، پخش می‌شود. با وجود این ارتباطات، کارکنان می‌توانند تا پیام‌های شفافی را از مدیریت ارشد سازمان دریافت کنند که مسئولیت کنترل‌ها را به عهده دارند. ارتباطات خارجی دارای نقشی دوگانه است؛ از یک سو، این امکان را فراهم می‌کند تا ارتباطات داخلی، اطلاعاتی مربوط ارائه شود و از سوی دیگر، اطلاعاتی را در پاسخگویی به نیازها و انتظارات برای اشخاص خارجی فراهم سازد.

فعالیت‌های نظارتی

فعالیت‌های نظارتی شامل ارزیابی‌های مستمر، ارزیابی‌های جداگانه یا برخی ترکیب‌های این دو نوع ارزیابی است و برای تعیین این به کار می‌رود که آیا برای هر کدام از ۵ جزء کنترل داخلی، کنترل‌هایی وجود دارد که بر اصول موجود برای هر جزء موثر بوده و به کار رود. ارزیابی‌های مستمر در فرایندهای کسب و کار در سطوح مختلف آن برقرار می‌شود تا اطلاعات به‌موقع فراهم گردد. ارزیابی‌های جداگانه به صورت دوره‌ای اجرا می‌شود و دامنه و دفعات انجام آن با توجه به ارزیابی ریسک‌ها، اثر بخشی ارزیابی‌های مستمر و سایر ملاحظات مدیریت متفاوت است. یافته‌های ناشی از فعالیت‌های نظارتی براساس معیارهای مدیریت ارزیابی و نارسایی‌ها در صورت ضرورت به هیات‌مدیره، گزارش می‌شود.

ارتباط بین اهداف و اجزای کنترل داخلی

کنترل داخلی، فرایندی ترتیبی نیست. گاهی تنها یک جزء کنترل داخلی روی جزء دیگر اثر می‌گذارد. کنترل داخلی فرایندی چند سمتی دارد و فرایندی موثر بریکدیگر دارد که در آن، هر جزء می‌تواند بر اجزای دیگر موثر باشد. اجزای کنترل داخلی برای تمام واحدهای تجاری اعم از بزرگ، متوسط و کوچک، انتفاعی، غیرانتفاعی و دولتی به کار می‌رود. به هر حال، هر سازمانی می‌تواند کنترل داخلی خود را به روش متفاوتی اجرا کند. به‌عنوان نمونه، شرکت کوچکتر ممکن است کمتر رسمی و ساختار یافته بوده ولی کنترل داخلی آن، اثر بخش باشد. بین اهداف - آنچه که واحد تجاری برای دستیابی به آن تلاش می‌کند - و اجزا - آنچه را نشان می‌دهد که برای دستیابی اهداف، نیاز است - رابطه مستقیم وجود دارد.

اصول و ویژگی‌ها

چارچوب کوزو، ۵ جزء کنترل داخلی و ۱۷ اصل را بیان می‌کند که حاوی مفاهیم اساسی مرتبط با هر یک از اجزا است. این اصول ۱۷ گانه در مورد هر یک از گروه اهداف و هر یک از اهداف جداگانه، اعمال می‌شوند. این ۱۷ اصل به صورت مستقیم از اجزای کنترل داخلی ناشی شده‌اند و هر واحد تجاری می‌تواند با اعمال تمام اصول اساسی، به کنترل داخلی اثر بخش دست یابد. این تمام اصول در هر گروه از اهداف، قابل اجرا شدن هستند.

هریک از این اصول با بیان ویژگی‌های وابسته به آن، ارائه می‌شوند و هرچند انتظار می‌رود عموماً ویژگی‌های به کار رفته در سطح واحد تجاری ارائه شود اما ممکن است اصول، ارائه و اجرا شوند اما ویژگی آنها، بیان نشود. فهرست اصول پشتیبانی کننده از چارچوب در جدول این اصول، ابزاری است که همراه با استفاده مطلوب از قضاوت‌های مدیریت، اجرای مؤثر کنترل داخلی و تدوین کل سیستم کنترل‌های داخلی را میسر می‌سازد.

اصول ۱۷ گانه سیستم کنترل داخلی

■ محیط کنترلی

- ۱- سازمان به درستکاری و ارزش‌های اخلاقی متعهد است.
- ۲- هیات مدیره، به استقلال داشتن مدیریت و نظارت بر تدوین و اجرای کنترل داخلی متعهد است.
- ۳- مدیریت و هیات مدیره، با نظارت خود، ساختارها، خطوط گزارشگری و تفویض مطلوب اختیارات و مسئولیت‌های مورد نیاز، دستیابی به اهداف را فراهم می‌سازد.
- ۴- سازمان به جذب، حفظ و پرورش افراد شایسته و با صلاحیت در مسیر رسیدن به اهداف خود، متعهد است.
- ۵- سازمان برای دستیابی به اهداف خود، افراد را در مورد مسئولیت‌های آنان در قبال کنترل داخلی پاسخگو می‌داند.

■ ارزیابی ریسک

- ۶- سازمان اهدافی کاملاً مشخص را برای تعیین و ارزیابی ریسک‌های مرتبط با اهداف، تدوین می‌نماید.
- ۷- سازمان، ریسک‌های دستیابی به اهداف در سراسر سازمان را تعیین کرده و از تجزیه و تحلیل ریسک‌ها به عنوان مبنایی برای مدیریت ریسک‌ها، استفاده می‌کند.
- ۸- سازمان در ارزیابی ریسک، دستیابی به اهداف خود، توان بالقوه تقلب را در نظر می‌گیرد.
- ۹- سازمان تغییراتی را شناسایی و ارزیابی می‌کند که می‌تواند بر سیستم کنترل داخلی، تاثیر اساسی می‌گذارد.

■ فعالیت‌های کنترلی

- ۱۰- سازمان، فعالیت‌های کنترلی لازم را برای کاهش ریسک دستیابی به اهداف خود به سطوح قابل قبول، انتخاب و تدوین می‌کند.
- ۱۱- سازمان برای دستیابی به اهداف خود، فعالیت‌های کنترلی عمومی برای

فناوری را انتخاب و تدوین می‌کند.

۱۲- سازمان، فعالیت‌های کنترلی را براساس خط‌مشی‌هایی تدوین می‌کند که انتظار آن وجود دارد و مربوط به رویکردهایی است که برخط مشی‌ها، تاثیر می‌گذارد.

■ اطلاعات و ارتباطات

- ۱۳- سازمان، اطلاعات کیفی و مربوط را برای پشتیبانی از اجرای وظایف هر یک از اجزای کنترل داخلی بدست می‌آورد یا ایجاد می‌کند و به کار می‌برد.
- ۱۴- سازمان، در درون خود، برای پشتیبانی از اجرای وظایف هر یک از اجزای کنترل داخلی، اطلاعات لازم شامل اهداف و مسئولیت‌های کنترل‌های داخلی را گزارش می‌کند.
- ۱۵- سازمان با اشخاص برون‌سازمانی در مورد مسایل مؤثر بر اجرای وظایف سایر اجزای کنترل داخلی، ارتباط برقرار می‌کند.

■ فعالیت‌های نظارتی

- ۱۶- سازمان، ارزیابی‌های مستمر یا جداگانه‌ای را انتخاب، تدوین و اجرا می‌کند تا دریابد اجزای کنترل داخلی وجود دارد و اجرا می‌شود.
- ۱۷- سازمان، نارسایی‌های کنترل داخلی را در زمان‌های مشخص برای اشخاص مسئول شامل مدیران ارشد سازمان و هیات مدیره به صورت دوره‌ای ارزیابی نموده و در زمان مقتضی، برای انجام فعالیت‌های اصلاحی اعلام می‌کند.

■ نقش سیستم کنترل داخلی در حسابرسی

کنترل داخلی، واکنش مدیریت برای کاهش ریسک‌های شناسایی شده یا دستیابی به هدف‌های کنترلی است. بین اهداف واحد تجاری و کنترل داخلی، رابطه مستقیمی وجود دارد. مدیریت واحد تجاری با طراحی کنترل داخلی به ارزیابی ریسک‌هایی که از دستیابی به اهداف واحد تجاری جلوگیری می‌کنند و طراحی واکنش مناسب به این ریسک‌ها می‌پردازد. همانگونه که بیان شد، اهداف کنترل داخلی رعایتی، گزارشگری و عملیاتی است. حسابرسی صورت‌های مالی عموماً با گزارشگری مالی مرتبط است. در این راستا، حسابرسان طبق استانداردهای حسابرسی موظف اند در زمان برنامه ریزی حسابرسی صورتهای مالی، شناخت لازم را از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی بدست آورند و اجرای عملیات حسابرسی براساس کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی واحدهای تجاری انجام دهند.

