

## کنترل های داخلی:

سیاست ها و روش های تدوین شده توسط واحد تجاری جهت تأمین اطمینان نسبی از دستیابی از اهداف سازمانی واحد تجاری و در واقع برای دست یابی به اهداف مدیریت در جهت حصول اطمینان از رعایت رویه های مورد نظر مدیریت، حفاظت از دارایی ها، پیشگیری و کشف تقلبات و اشتباهات دقیق و کامل بدون مدارک حسابداری و تهیه به موقع صورت های مالی قابل اعتماد.

سیستم کنترل داخلی به مدیریت در جهت قابلیت اتکا لازم اطلاعات حسابداری که جهت اخذ بسیاری از تصمیمات تجاری هستند، اطمینان نسبی می دهد. در واقع تصمیمات مدیریت به صورت رویه های شرکت در می آیند و این رویه ها باید به مقام قسمت های شرکت ابلاغ و اجرای آن به طور منظم پیگیری شود تا موثر باشند.

سیستم کنترل داخلی نسبت به رعایت رویه های پوشیده اطمینان لازم را به وجود می آورد. کنترل های داخلی برای حسابرسان نیز دارای اهمیت زیادی است چرا که حسابرسان به کیفیت کنترل های داخلی بیشتر از هر عامل دیگری برای تعیین نحوه ی رسیدگی هایشان توجه می نمایند.

## کنترل های داخلی حسابداری در برابر کنترل های داخلی اداری:

کنترل های داخلی حسابداری، کنترل هایی هستند که به طور مستقیم و قابلیت اتکاء مدارک حسابداری و صورت های مالی اثر دارند. به عنوان مثال:

تهیه صورت مغایرت بانکی توسط فردی مستقل از مسئول وجوه نقد شرکت یک کنترل داخلی حسابداری است که احتمال در انعکاس مطلوب وجوه نقد در صورت های مالی را افزایش

می دهد. اما برخی از کنترل ها در واحدهای تجاری وجود دارند که بر صورت های مالی تأثیری ندارند و یا تأثیرات اندک است. این گونه کنترل ها را کنترل های داخلی اداری می نامند که توسط مدیریت جهت دستیابی به کارآیی عملیاتی و رعایت رویه های مقرر در دواير و قسمت های مختلف سازمان برقرار کرده اند.

طبق استانداردهای حسابرسی، حسابرسان تنها باید به آن گروه از کنترل های داخلی توجه کنند که برای پیشگیری یا کشف موارد رویه نادرست صورت های مالی طراحی شده است. رسیدگی به ساخت / کنترل داخلی برای مقاصد حسابرسی صورت های مالی شامل ۳ عنصر زیر است: ۱- محیط کنترلی ۲- سیستم حسابداری ۳- روش های کنترلی

محیط کنترلی:

شامل نگرش کلی، هوشیاری و اقدامات مدیریت در مورد سیستم کنترل داخلی و میزان اهمیت آن در امور اقتصادی است.

محیط کنترلی اثر بخشی روش های خاص کنترلی داخلی را تحت تأثیر قرار می دهد.

عوامل محیط کنترلی شامل طرز تفکر مدیریت و نحوه ی اجرایی آن یک طرح منطقی.

سازمان روش های موثر مدیریت نیروی انسانی یک سیستم پیش بینی های مالی و بودجه یک واحد حسابرسی داخلی و یک کمیته ی حسابرسی فعال و همچنین آثار عوامل خارجی مانند قوانین و مقررات لازم الاجرا.

یکی از عوامل محیط کنترلی به عنوان بخشی از سیستم کنترل های داخلی طرح سازمان است که به تفویض اختیار، تقسیم وظایف بین کارکنان اشاره دارد با تفکیک مسئولیت های صدور جواز معاملات، دفترداری معاملات و نگهدای و حفاظت از دارایی ها تأکید می نماید.

یک طرح سازمانی خوب باید، علاوه بر بهبود سیستم کنترل داخلی موجب کارآیی بیشتر عملیات نیز بشود زمانی که ۲ یا چند دایره در انجام شدن هر معامله ای دخالت دارند کار هر دایره توسط دایره های دیگر بررسی می شود در این حالت در هر دایره این انگیزه به وجود خواهد آمد که نحوه ی عمل موثرتری را از سایر دوایر بخواهد از لحاظ تفکیک مسئولیت هیچ فرد یا دایره ای نباید به تنهایی عهده دار انجام دادن تمامی مراحل یک معامله باشد از طرف دیگر شیوه های مدیریت نیروی انسانی و سیاست های مربوط به استخدام پرسنل تأثیر عمده ای بر موثر بودن محیط کنترلی دارد به نوعی که می توان گفت موثر بودن محیط کنترلی به ویژگی های کارکنان آن محیط بستگی دارد.

#### حسابرسی داخلی:

یکی دیگر از ارکان اساسی محیط کنترلی حسابرسی داخلی است که وظیفه ی آن پی جویی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی و کارآیی هر یک از بخش های واحد تجاری در انجام دادن وظایف محول گزارش یافته خود و ارائه پیش نهادهای اصلاحی به مدیریت ارشد است حسابرسان داخلی مسئول اجرای روش های روزمره ی کنترل مانند تهیه ی صورت مغایرت بانک، تطبیق حسابهای معین یا کل و یا کنترل صحت محاسبات فاکتورها نیستند بلکه آن ها با طراحی و

اجرای روش های رسیدگی که کارآیی تقریباً تمام جنبه های عملیاتی شرکت را آزمون گر مطرح بهتری از کنترل داخلی را به وجود می آورد.

### **تمایز بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل:**

هدف حسابرسان مستقل اظهار نظر درباره ی صورت های مالی صاحبکار است اما وظیفه حسابرسان داخلی کمک به مدیریت واحد تجاری در اداره کردن امور شرکت به بهترین وجه هست بنابراین حسابرسان داخلی موثر بودن کنترل های داخلی را در دواير، شعبه یا دیگر قسمت های مختلف واحد تجاری ارزیابی می کنند حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی از لحاظ نحوه ی اجرای رسیدگی هر دو مدارک و روش های حسابداری را رسیدگی و کاربرگ های حسابرسی را تنظیم می کنند اما دلیل انجام دادن کار و نتایجی که از آن می گیرند کاملاً با یکدیگر متفاوت است رسیدگی های حسابرسان داخلی اغلب شامل حسابرسی عملیاتی می گردد و هدف رسیدگی هایشان تعیین تأثیر رویه ها و روش های موجود بر کارآیی عملیات واحد تجاری است و محصول نهایی آن گزارش به مدیریت است که در آن پیش نهادهایی برای بهبود نحوه ی انجام دادن عملیات ارائه می شود.

## سیستم حسابداری

سیستم حسابداری شامل روش ها و سوابقی است که به منظور شناسایی، گرد آوری، تجزیه و تحلیل طبقه بندی ثبت و گزارش و عملیات یک واحد اقتصادی و پاسخ گویی در قبال دارایی ها و بدهی های آن ایجاد می شود یک سیستم حسابداری کارا به گونه ای طراحی می شود که:

- ۱- کلیه معاملات معتبر را تعیین و ثبت کند ۲- معاملات را به منظور طبقه بندی مناسب برای گزارشگری مالی به موقع و با جزئیات کافی تعریف نماید. ۳- ارزش معاملات را به گونه ای اندازه گیری کند که ثبت ارزش پولی مناسب آن را در صورت های مالی امکان پذیر سازد ۴- دوره ی زمانی وقوع معاملات را تعیین کند تا بتوان معامله را در دوره حسابداری مناسب ثبت نمود ۵- معاملات و موارد افشای مربوط را به درستی در صورت های مالی نشان دهد.

## روش های کنترل

روش های کنترل سیاست ها و روش هایی است که علاوه بر محیط کنترلی و سیستم حسابداری جهت حصول اطمینان منطقی از قابلیت دستیابی اهداف عملیاتی واحد اقتصادی توسط مدیریت استقرار می یابند به طور کلی روش های کنترلی برای تأمین مقاصد زیر تعیین می شود:

- ۱- صدور مجوز معاملات و فعالیت ها به نحو صحیح ۲- تفکیک مناسب مسئولیت ها ۳- مستندات کافی و ثبت معاملات و رویدادها ۴- حساب دهی موثر در مورد دارایی ها ۵- ارزیابی صحیح و مناسب اقلام ثبت شده

## محدودیت های سیستم کنترل داخلی

در هر سیستم کنترل داخلی محدودیت های داخلی وجود دارد که ممکن است به دلیل بی دقتی یا سهل انگاری برداشت غلط از دستورها، یا سایر عوامل مربوط به رفتار انسانی این اشتباهات رخ دهد. بدون مشارکت فعال هیئت مدیره در مدیریت شرکت (در اداره کردن شرکت) و بدون وجود یک واحد حسابرسی داخلی کارآمد مدیریت ارشد به آسانی می تواند سیستم کنترل داخلی را زیر پا بگذارد لذا در این شرایط کنترل های داخلی نمی تواند مانع از تقلب مدیریت ارشد باشد از طرف دیگر آن دسته از کنترل های داخلی که به تفکیک وظایف نیاز دارد می تواند با تبانی کارمندان زیر پا گذاشته شود و حدود کنترل های داخلی مورد عمل هر شرکت را هزینه ی اجرای آن تعیین می کند استقرار سیستم از کنترل های داخلی که از رخ داد هر گونه تقلب و اتلاف ضایع پیشگیری کند از لحاظ هزینه مقرون به صرفه نیست بلکه حصول اطمینان معقول عموماً حداکثری است که می توان به آن دست یافت.

### **ارزیابی سیستم کنترل داخلی توسط حسابرسان**

در بخش استانداردهای اجرای عملیات حسابرسی طبق دومین استاندارد اجرای عملیات

حسابرسان

از ساختار کنترل داخلی صاحب کار جهت انجام برنامه ریزی حسابرسی و تعیین نوع، زمان بندی و تعیین میزان آزمون هایی که می بایست اجرا شود شده اند لذا شناخت حسابرسان از سیستم کنترل داخلی صاحب کار مبنایی را جهت برنامه ریزی حسابرسی و برآورد احتمال خطر کنترل فراهم می نماید. شناخت حسابرسان از ساختار کنترل داخلی صاحب کار هم شامل طراحی رویه ها، روش ها و مدارک و هم آگاهی از اعمال شدن یا نشدن آن هاست با کسب این شناخت

حسابرسان می توانند انواع بالقوه ی تحریف های صورت های مالی را شناسایی کنند و آزمون های محتوای موثرتری را برای رسیدگی به اقلام صورت های مالی طراحی کنند میزان لازم آزمون های محتوا را برآورد حسابرس از احتمال خط کنترل (احتمال خطر این که سیستم کنترل داخلی صاحب کار از رخ داد تحریف ها پیش گیری یا آن ها را کشف نکند) تأیید می نماید و حسابرسان جهت برآورد و احتمال خطر کنترل نیاز به کسب شناخت از ساختار داخلی صاحب کار دارد.

مراحل ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحب کار توسط حسابرسان:

۱- کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی برای برنامه ریزی - حسابرسی

۲- برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون های اضافی کنترل ها

۳- اجرای آزمون های اضافی کنترل ها

۴- برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوا

### **کسب شناخت کافی از سیستم کنترل داخلی برای برنامه ریزی حسابرسی**

منظور از شناخت شامل شناخت:

۱- محیط کنترلی ۲- سیستم حسابداری و ۳- روش های کنترلی است که در کسب شناخت

از محیط کنترلی حسابرسان می بایست به جای توجه به شکل کنترل ها ماهیت کنترل ها و تأثیر

واقعی کنترل های موثر بر عملکرد واحد تجاری را مورد توجه قرار دهد. در کسب شناخت از

سیستم حسابداری، حسابرسان می بایست ابتدا انواع عمده ی معاملات واحد تجاری را بشناسند و

سپس سیکل انجام معاملات و نهایتاً نحوه ی گزارش گری آثار مالی معاملات را بررسی نمایند و

شناخت لازم را کسب نمایند و نهایتاً حسابرسان جهت کسب شناخت از روش های کنترلی می بایست با بررسی دقیق سیکل انجام معاملات، روش های کنترلی که توسط واحد تجاری پیش بینی و اجرا می شود را بررسی نمایند حسابرسان می توانند با تقسیم کل سیستم کنترل داخلی واحد تجاری به چرخه های معاملات (سیکل انجام و پردازش معاملات) توجه خود را بر آن دسته از کنترل های داخلی که بر قابلیت اتکای اقلام خاصی از صورت های مالی اثر دارد متمرکز نمایند و بدین ترتیب شناختی کافی از روش های کنترل مورد استفاده ی واحد تجاری کسب نمایند.

### **منابع کسب اطلاعات درباره ی کنترل های داخلی**

۱- اطلاعات مکتوب شده در کاربرگ های حسابرسی سالهای گذشته توسط حسابرسان با در نظر گرفتن مواردی که تغییر کرده است ۲- نمودار سازمانی واحد تجاری همراه با شرح وظایف کارکنان ۳- کسب اطلاعات از حسابرسان داخلی واحد تجاری و استفاده از گزارشات حسابرسی داخلی ۴- مصاحبه با کارکنان واحد تجاری و مشاهده و بررسی مستقیم توسط حسابرسان حسابرسان همزمان با کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل های داخلی صاحب کار می بایست اطلاعات را در کاربرگ های مخصوص مکتوب نمایند شکل و میزان این مستند سازی به اندازه ی پیچیدگی کار صاحب کار و همچنین نوع ساختار کنترل داخلی آن بستگی دارد. مستند سازی ساختار کنترل داخلی صاحب کار معمولاً به شکل پرسش تا حدی کنترل های داخلی، شرح نوشته و یا نمودگر انجام می گردد.

### **۱- پرسش نامه کنترل های داخلی:**



جهت ارزیابی کنترل های داخلی صاحب کار پرسش نامه های استاندارد توسط موسسات حسابرسی تهیه می شود که هر یک از چرخه های عمده ی معاملات را مورد بررسی قرار می دهد. حسابرس با استفاده از انجام مصاحبه با کارکنان واحد تجاری پرسش نامه ی استاندارد را تکمیل نموده و سپس با استفاده از این پرسش نامه ها میزان و نحوه ی کنترل های داخلی صاحب کار در کاربرگ های حسابرسی مستند می گردد.

ایراد عمده ی پرسش نامه ی استاندارد انعطاف ناپذیری آن است پرسش نامه های استاندارد عموماً حاوی سوالاتی است که اکثر آن ها در مورد برخی از سیستم ها به ویژه سیستم واحدهای تجاری تفکیک عمده ندارد و از طرف دیگر با بررسی یک پرسش نامه استاندارد تکمیل شده نمی توان وضعیت هایی را که در آن دقت یک کنترل داخلی سبب میزان ضعفی در سیستم گذشته را مشخص نمود.

### **شرح نوشته ی سیستم کنترل داخلی**

شرح نوشته عبارت است از تشریح کلیه مراحل چرخه های عمده معاملات و نحوه ی اجراء و ذکر افراد مجری کارها و کلیه مدارک و مستنداتی که در این خصوص در قسمت های مختلف تهیه می شود که معمولاً در هر قسمت مدارک تهیه شده در قسمت های مختلف تشریح می گردد نمونه ای از آن مدارک نیز از واحد تجاری اخذ شده و ضمیمه شرح نوشته می گردد و شرح سیستم کنترل های داخلی به نحوی تهیه می گردد که هر فردی با مطالعه آن با تمام جزئیات سیستم کنترل داخلی صاحب کار آشنا شده و به سهولت می تواند از آن سیستم شناختی نسبی حاصل نماید شرح نوشته سیستم کنترل داخلی پس از تکمیل در پرونده های حسابرسی مستند می شود.

## نمودگر سیستم کنترل داخلی

نمایش تصویری یک سیستم با یک نظم خاص و با استفاده از علائمی استاندارد که در واقع همان شرح سیستم کنترل داخلی است اما در غالب علائم و خطوط از پیش تعریف شده نمودگر تصویری روشی از سیستم کنترل داخلی صاحبکار ارائه می دهد که در آن نوع و ترتیب روش ها، تفکیک مسئولیت ها منابع و نحوه توزیع مدارک و نوع و محل مدارک و پرونده های حسابداری مشخص گردیده است اما مزایای نمودگر نسبت به پرسشنامه و شرح نوشته:

- ۱- ارائه تصویری روشن تر و دقیق تر از سیستم صاحبکار
- ۲- کاهش امکان سوء تعبیر و یا توصیف نشدن برخی از قسمت ها و همچنین کاهش مطالب

مبهم

۳- سهولت در به روز کردن نمودگر در حسابرسی های بعدی در سالهای بعد

و اما معایب نمودگر نسبت به پرسشنامه و شرح نوشته:

نمودگر ضعف های سیستم کنترل داخلی را به روشنی پرسشنامه مشخص نمی کند زیرا در پرسشنامه وضعیت مطلوب کنترل های داخلی ارائه می شود و وضعیت موجود شرکت با آن مقایسه می شود در حالی که نمودگر تنها کنترل داخلی موجود در واحد تجاری را به تصویر می کشد در واقع نمودگر سیستم کنترل داخلی صاحبکار را به روشنی مجسم می کند در حالی که پرسش نامه یادآور کنترل هایی است که باید در سیستم وجود داشته باشد از برخی از موسسات حسابرسی از نمودگر در کنار پرسشنامه کنترل های داخل در عمل استفاده می نمایند.

## ۱- آزمون شناخت سیستم:

حسابرسان پس از کسب شناخت از کنترل های داخلی صاحبکار با ردیابی چند مرحله در طول مراحل هر چرخه از معاملات به بررسی اجرای کنترل های یاد شده می پردازند و صحت وجود کنترل های ادعا شده را مورد بررسی قرار می دهند در واقع هدف اولیه آزمون شناخت سیستم آزمایشی کامل بودن کنترل های مستند شده در کاربرگ ها حسابرسی است نه قابلیت اتکای روش های کنترل داخلی صاحب کار

## ۲- برآورد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون های اضافی کنترل ها:

در این مرحله برآورد اولیه ای از خطر کنترل انجام می شود که عبارتند از:  
فرآیند ارزیابی اثر بخشی سیستم های حسابرسی و کنترل داخلی واحد مورد رسیدگی در پیشگیری و یا کشف و اصلاح اشتباهات و یا تحریف های با اهمیت در صورت های مالی می باشد هدف اصلی حسابرسان در این مرحله تعیین آن دسته از کنترل های داخلی است که ارزش آزمون های اضافی را دارد و برآورد اولیه احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون ها شامل مراحل زیر است:  
۱- شناسایی انواع اشتباهات و تخلف هایی که می تواند در صورت های مالی صاحبکار رخ دهد.

۲- ارزیابی کنترل های داخلی صاحبکار از لحاظ موثر بودن در جهت پیشگیری از رخ دادن این گونه اشتباهات و تخلفات

۳- برآورد احتمال خطر کنترل با استفاده از ارزیابی های انجام شده

۴- شناسایی کنترل های دیگری که بتوان با آزمون آن سطح برآورد شده احتمال خطر

مربوط را کاهش دهد.

حسابرس پس از کسب شناخت از سیستم های حسابداری و کنترل داخلی باید برآورد اولیه ای از خطر کنترل مربوط به هر یک از مانده حساب های با اهمیت یا گروه معاملات عمده و اجرای هر یک از ادعاهای مدیریت به عمل آورند حتی اگر حسابرسان با کسب شناخت از ساختار کنترل داخلی واحد تجاری بتواند احتمال خطر کنترل مربوط به برخی اشتباهات و تخلفات واحد سطح پایین تر از حداکثر برآورد نماید بدون اجرای آزمون های اضافی کنترل ها خطر کنترل مربوط به بیشتر زمینه های حسابرسی را در سطح حداکثر برآورد خواهد کرد طبق استانداردهای حسابرسی ایران برآورد اولیه حسابرسان از خطر کنترل مربوط به هر یک از مندرجات صورت های مالی می باید در حد بالا باشد مگر این که حسابرس:

الف: بتواند آن گروه از کنترل های داخلی مربوط به هر یک از مندرجات صورت های مالی را که احتمال می رود به کشف و اصلاح اشتباهات و یا تحریف های با اهمیت منجر شود و یا از وقوع آن ها پیشگیری کند.

ب: تصمیم گرفته باشد برای پشتیبانی از برآورد خود، آزمون های کنترلی داخلی را انجام

دهد.

### **اجرای آزمون های اضافی کنترل**

جهت ارزیابی موثر بودن طراحی کنترل ها و نیز اعمال آن ها آزمون کنترل ها توسط حسابرسان انجام می شود که از طریق پرس و جو از کارکنان صلاحیت دار و صاحبکار بازرسی مدارک و شواهد مشاهده نحوه عمل روش ها و فرآیندهای معاملات و اجرای مجدد این رویه ها از طریق ردیابی توسط حسابرسان آزمون می شود.

در آزمون کنترل ها بیشتر بر روش های کنترل خاص و نه بر منابع مندرج در صورت های مالی یا معاملات تأکید می شود.

۱- طبق استانداردهای حسابرسی حسابرس بر اساس نتایج حاصل از آزمون کنترل های داخلی باید میزان انطباق طراحی و عملکرد کنترل های داخلی را با آنچه در مرحله برآورد اولیه خطر کنترل دریافته است بسنجد برآورد مجدد احتمال خطر کنترل و طراحی آزمون های محتوا براساس این برآورد نهایی با توجه به احتمال خطر کنترل هر قسمت احتمال خطر کنترل مربوط برآورد و میزان مورد نیز از روش های رسیدگی به مانده حساب های (آزمون محتوا) تأیید می گردد و استانداردهای حسابرسی حسابرسان را ملزم نموده که پیش از پایان حسابرسی و بر اساس نتایج حاصل از اجرای آزمون های محتوا و دیگر شواهد حسابرسی به دست آمده تأیید یا لزوم تعدیل برآورد خود از خطر کنترل را مورد توجه قرار دهند.

### **میزان اتکاء حسابرسان داخلی**

حسابرسان مستقل جهت اتکاء بر کار حسابرسان داخلی باید ابتدا صلاحیت و بی طرفی حسابرسان داخلی را مورد توجه قرار دهند و کار آنان را ارزیابی نمایند. حسابرسان مستقل جهت ارزیابی بی طرفی حسابرسان داخلی رده ای از سازمان را که حسابرسان داخلی به آن گزارش می کنند را مورد توجه قرار می دهند و به بررسی برخی از گزارشات شان می پردازند.

### **گزارش نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی:**

نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی که بر اثر ارزیابی حسابرسان از سیستم آشکار می شود باید همراه با پیشنهادهای اصلاحی حسابرسان به صاحب کار گزارش شود یک ضعف عمده در

طراحی یا اعمال کنترل های داخلی که بتواند بر توانایی شرکت در ثبت پردازش ترخیص و گزارشات اطلاعات مالی اثر نامطلوب بگذارد را شرایط قابل گزارش می نامند که می بایست توسط حسابرسی به اطلاع صاحب کار برسد. حسابرسان اغلب شرایط قابل گزارش ضعف های کم اهمیت تر از آن را در گزارشی به نام نامه مدیریت به تفصیل به مدیریت صاحبکار اطلاع می دهند. طبق استانداردهای حسابرسی ایران حسابرسان ملزم شده اند که در اولین فرصت ممکن رده مناسبی از مدیریت را از نقاط ضعف با اهمیت موجود در طراحی یا عملکرد سیستم های حسابداری و کنترل داخلی که با آن ها برخورد کرده اند آگاه کند و علاوه بر الزام انجام گزارش نقاط ضعف با اهمیت به صورت کتبی بدینسان این نکته در گزارش نقاط ضعف که تنها نقاط ضعف شناخته شده ای که در جریان حسابرسی گزارش می شود و رسیدگی های حسابرسی به منظور تعیین کفایت سیستم کنترل داخلی از لحاظ مقاصد مدیریت طراحی نشده است تأکید شده است.

### **کنترل های داخلی در واحدهای اقتصادی تفکیک:**

ویژگی عمده این گونه واحدها تفکیک محدود وظایف به دلیل اندک بودن تعداد کارکنان حسابداری و تسلط مدیر یا صاحب سرمایه بر تمام جنبه های اساسی فعالیت های واحد اقتصادی که احتمال زیر پا گذاشتن کنترل های داخلی توسط مدیریت و خطر تقلب وی با توجه به موقعیتی که دارد می رود لذا معمولاً در این گونه واحدها با توجه به ناقص بودن کنترل ها و یا کافی نبودن شواهد مربوط به اثر بخشی کنترل ها، خطر کنترل بالا است و در واقع با توجه به ویژگی های این گونه واحدها معمولاً حسابرسان در این واحدها خطر کنترل را بالا برآورد می نمایند.