

کنترل داخلی

سیستم کنترل داخلی مورد عمل در هر دستگاه از دو لحاظ در حسابرسی آن مورد توجه قرار می‌گیرد. نخست آن‌که در چند دههٔ اخیر، رسیدگی به کنترل‌های داخلی برقرار شده در دستگاه مورد رسیدگی جزء استانداردهای پذیرفته شده و متداول حسابرسی قرار گرفته و به طوری که گفتیم حسابرس مکلف است رسیدگی‌های خود را بر اساس اصول و موازین قبول شده و متداول حسابرسی انجام داده و این موضوع را در گزارش خود تصریح کند. دوم آن‌که به طوری که ذیلاً شرح داده خواهد شد چگونگی کنترل داخلی و قوت یا ضعف آن در عمل، تا اندازهٔ بسیار زیادی در نوع رسیدگی‌های مورد لزوم حسابرسی و دامنه و عمق این رسیدگی‌ها مؤثر است و بنابراین قبل از شروع به عملیات حسابرسی، لازم است حسابرس قوت و یا ضعف سیستم کنترل داخلی برقرار شده در سازمان مورد رسیدگی را بررسی نموده و برنامهٔ حسابرسی خود را با توجه به آن تنظیم نماید

این تعریف بسیار جامعی است که به اختصار بیان شده است. بحث کنترل داخلی از جمله مباحث بسیار مهم و گستردهٔ علوم مالی است. شاید تا مدتی بعد از جنگ جهانی دوم مفهومی که از عبارت کنترل داخلی موردنظر بود بسیار متفاوت از تعریف فوق و بسیار محدودتر از آن بود. در آن موقع منظور از کنترل داخلی عبارت بود از تقسیم وظایف و مسوولیت‌ها بین کارمندان مالی و حسابداری دستگاه به طوری که انجام هر عمل مالی و حسابداری و ثبت هرگونه معامله در دفاتر حسابداری از آغاز تا پایان کار به وسیلهٔ یک نفر

صورت نگرفته، بلکه در مراحل مختلف، اشخاص دیگری نیز به نحوی در عمل دخیل گردند، به طوری که کارهایی که هر شخص انجام می دهد به طور مستقیم یا غیرمستقیم توسط شخص دیگری کنترل گردد. هدفی که از این کار موردنظر بود صرفاً جلوگیری از اشتباهات و تقلبات حسابداری و در نهایت حفظ دارائی‌ها در مقابل سوءاستفادهٔ مدیران و یا کارکنان بود. بدین ترتیب کنترل داخلی اغلب به عملیات مالی و حسابداری محدود گردیده و سایر عملیات دستگاه را با وجود اثرات مهم مالی آنها از نظر دور می داشت. برای مثال با آن که به حفاظت از موجودی های جنسی در مقابل سوءاستفاده (دزدی) اهمیت زیادی داده می شد، حفاظت از موجودی ها در مقابل ضایعات یا نابابی و یا حفاظت از آنها در مقابل عدم کارائی عملیاتی واحدها و ادارات داخلی با وجود آنکه ممکن است خساراتی به مراتب بیش از سرقت بعضی از اقلام کالا به دستگاه وارد آورد در برقراری کنترلها مورد توجه قرار نمی گرفت. ولی به تدریج که مسئلهٔ کنترل داخلی مورد تجزیه و تحلیل بیشتر علمی و عملی قرار گرفت، اهمیت عملیات غیرمالی دستگاه از لحاظ برقراری یک سیستم کنترل داخلی جامع و مطلوب آشکار گردید و در نتیجه کنترل داخلی مفهوم وسیع تری یافته و جنبه های دیگری را نیز که در تعریف فوق دیده می شود در بر گرفت. به طوری که از این تعریف بر می آید کنترل داخلی تنها به اموری که عرفاً امور مالی و حسابداری شناخته شده اند محدود نگردیده و دامنهٔ بسیار وسیعی دارد. هرگونه مقررات، دستورات و کنترلهایی که به نحوی از انحاء در حفاظت از دارائی ها در مقابل سوءاستفاده، ضایعات و عدم کارائی واحدها و یا در نگاهداری مدارک مالی

و اداری و عملیاتی دقیق و قابل اطمینان و بالاخره در جهت نظارت کلی بر امور و بهبود هر یک از روش‌های دستگاه و افزایش کارآئی آن مؤثر باشد جزئی از کنترل داخلی دستگاه را تشکیل می‌دهد

کسب اطلاع از کنترل‌های داخلی

کسب اطلاع از کنترل‌های داخلی مؤسسه مورد رسیدگی از سه طریق پرسش، آزمایش و مشاهده امکان‌پذیر است. بسیاری از روش‌های کنترل داخلی مؤسسه مورد رسیدگی ضمن انجام عملیات حسابرسی به وسیلهٔ مشاهدهٔ عینی مورد توجه حسابرس قرار خواهند گرفت. مثلاً حسابرس ضمن بازرسی از انبار، چگونگی کنترل‌های مربوط به تحویل و ثبت اولیهٔ مواد

صادر از انبار را از نزدیک مشاهده خواهد کرد و یا ضمن بررسی اسناد و اوراق حسابداری مؤسسه خواهد دید که آیا کلیهٔ پرداخت‌ها با تصویب مقامات مجاز به‌عمل می‌آید یا نه.

بسیاری از روش‌های دیگر کنترل داخلی ضمن آزمایش‌هایی که حسابرس برای رسیدگی به جنبه‌های مختلف عملیات مؤسسه به‌عمل می‌آورد معلوم می‌شوند. مثلاً ضمن آزمایش فاکتورهای خرید، وجود و اجراء مرتب رویه‌های مشخصی برای کنترل محاسبهٔ فاکتورها و یا

کسر کلیهٔ تخفیفات متعلقه و نظایر آن معلوم خواهد شد

مع‌هذا باید در نظر داشت که در نخستین باری که حسابرس برای رسیدگی به حساب‌های مؤسسه‌ای مأموریت می‌یابد، قبل از تهیهٔ برنامهٔ حسابرسی خود هنوز دست به‌کار رسیدگی‌هایی نشده است که در نتیجهٔ مشاهدات عینی و یا آزمایش‌های حسابرسی خود از چگونگی

کنترل‌های داخلی مؤسسه اطلاع حاصل نماید. از سوی دیگر برای تهیه و تنظیم یک برنامه‌ی حسابرسی خوب، اطلاع از چگونگی سیستم کنترل داخلی سازمان تحت حسابرسی از نکات بسیار مهم است. برای رفع این مشکل ممکن است اطلاعات لازم در مورد کنترل‌های داخلی مؤسسه را از طریق پرسش از مقامات و کارکنان مسوول و وارد مؤسسه به‌دست آورد. همین‌طور در کلیه موارد دیگری که اطلاع کامل از کلیه جهات کنترل داخلی از طریق مشاهدات عینی یا آزمایش‌های حسابرسی مقدور نیست پاسخ به سوالات مربوط از طریق پرسش از این مقامات به‌دست می‌آید. البته باید دانست در چنین موارد حسابرس صرفاً به گفته مقامات و کارکنان مربوط اتکاء نمی‌نماید، بلکه پاسخ‌های داده شده را با توجه به جهات دیگر سیستم کنترل داخلی و تجربه خود در موارد مشابه و بالاخره قضاوت شخصی خویش ارزیابی می‌نماید.

کلیه اطلاعاتی که حسابرس درباره چگونگی کنترل‌های داخلی کسب می‌نماید لازم است به صورت مرتبی یادداشت شود تا مراجعه بعدی به آن به سادگی امکان‌پذیر باشد. این مراجعه در طی انجام عملیات حسابرسی به دفعات ممکن است ضرورت یابد و نباید تصور کرد حسابرس یا همان بررسی‌های اولیه خود به‌نحو رضایت‌بخشی از سیستم کنترل داخلی مؤسسه مطلع خواهد گردید. بسیاری از مشاهدات عینی با پاسخ‌های دریافتی اولیه ممکن است با آنچه در عمل صورت می‌گیرد مغایر درآید و در چنین موارد لازم است این پاسخ‌ها و برداشتها مورد بررسی مجدد قرار گرفته و در صورت لزوم اصلاح شوند. یادداشت‌های تهیه

شده در مورد سیستم کنترل داخلی از این مزیت اضافی برخوردار است که در صورت تغییر همکاران و دستیاران حسابرس، افراد جدید بدون آنکه وقت زیادی تلف کنند از سیستم کنترل داخلی مؤسسه مورد رسیدگی اطلاع خواهند یافت. در مؤسسات کوچک و گاه متوسط که سیستم کنترل داخلی محدودی دارند کلیه اطلاعات مربوط به کنترل‌های داخلی اغلب در طی یادداشت‌های مختصری قابل خلاصه شدن است، و به همین صورت کاملاً قابل استفاده می‌باشد. لیکن در مؤسسات بزرگ‌تر به علت سطح وسیع عملیات و تنوع کنترل‌های برقرار شده در آنها، تهیه یادداشت‌های معمولی و خلاصه جوابگوی نیازهای بعدی نبوده و ارزیابی صحیح کنترل‌های داخلی این نوع مؤسسات مستلزم به‌کار بردن روش‌های ویژه‌ای از قبیل تکمیل کردن پرسش‌نامه‌های کنترل داخلی و یا تهیه نمودارهای جریان کار می‌باشد.

کنترل داخلی و عملیات حسابرسی سیستم کنترل داخلی مورد عمل در هر دستگاه از دو لحاظ در حسابرسی آن مورد توجه قرار می‌گیرد. نخست آن‌که در چند دهه اخیر، رسیدگی به کنترل‌های داخلی برقرار شده در دستگاه مورد رسیدگی جزء استانداردهای پذیرفته شده و متداول حسابرسی قرار گرفته و به طوری که گفتیم حسابرس مکلف است رسیدگی‌های خود را بر اساس اصول و موازین قبول شده و متداول حسابرسی انجام داده و این موضوع را در گزارش خود تصریح کند. دوم آن‌که به طوری که ذیلاً شرح داده خواهد شد چگونگی کنترل داخلی و قوت یا ضعف آن در عمل، تا اندازه بسیار زیادی در نوع رسیدگی‌های مورد لزوم حسابرسی و دامنه و عمق این رسیدگی‌ها

مؤثر است و بنابراین قبل از شروع به عملیات حسابرسی، لازم است حسابرس قوت و یا ضعف سیستم کنترل داخلی برقرار شده در سازمان مورد رسیدگی را بررسی نموده و برنامه‌ی حسابرسی خود را با توجه به آن تنظیم نماید

در دستگاه‌های کوچک که حجم عملیات چه از نقطه‌نظر بازرگانی و چه از لحاظ مالی و حسابداری چندان زیاد نیست، حسابرس می‌تواند بدون صرف وقت زیاد کلیه‌ی عملیات ثبت شده در دفاتر را با توجه به تمامی جزئیات مربوط به هر یک مورد رسیدگی قرار دهد. در چنین شرایطی حسابرس از صحت یا عدم صحت صورت‌های مالی موضوع گزارش خود

اطمینان کامل خواهد داشت و اظهار عقیده‌ی وی نسبت به صورت‌های مالی مذکور بر اساس یک رسیدگی کامل خواهد بود. ولی در بیشتر سازمان‌ها تعداد عملیات به قدری زیاد است که رسیدگی به کلیه‌ی آنها در مدت زمانی معقول امکان‌پذیر نیست و بدین ترتیب از تاریخ ارجاع هر حسابرسی مدت زیادی به طول می‌انجامد تا حسابرس بتواند گزارش خود را ارائه نماید. از طرف دیگر مرور در تعریف کنترل داخلی به خاطر خواهد آورد که یکی از هدف‌های عمده‌ی

کنترل داخلی آن است که مدارک مالی و عملیاتی دستگاه به نحوی رضایت‌بخش و قابل اطمینان نگاهداری شود و بنابراین به فرض آنکه در دستگاه مورد رسیدگی سیستم کنترل داخلی خوب و مؤثری برقرار باشد رسیدگی به کلیه‌ی عملیات آن علاوه بر آنکه ضروری نیست بلکه موجب اتلاف وقت و هزینه نیز خواهد بود. در چنین شرایط، یعنی در صورتی که حسابرس

شخصاً از مناسب بودن سیستم کنترل داخلی برای عملیات دستگاه و کافی بودن و مؤثر بودن آن اطمینان داشته باشد، اساساً نیازی به رسیدگی به جزئیات عملیات دستگاه نخواهد بود.

البته باید توجه داشت که برای اطمینان یافتن از مناسبت و کفایت سیستم کنترل داخلی دستگاه لازم است لااقل مقداری از عملیات آن به عنوان نمونه مورد رسیدگی و آزمایش قرار گیرد. حال اگر رسیدگی‌های انجام یافته حاکی از وجود یک سیستم کنترل داخلی مؤثر و مطلوب باشد حسابرس بدون نیاز به رسیدگی به بقیه عملیات دستگاه در واقع نتیجه گرفته است که دفاتر و مدارک آن قابل اطمینان است و صورت‌های مالی نهائی که از دفاتر و مدارک مذکور

استخراج گردیده یا خواهد گردید قاعداً باید درست باشد. اما در صورتی که با انجام رسیدگی‌ها و آزمایش‌های محدود فوق نتیجه قاطعی در جهت آشکار نمودن نقاط ضعفی در آن به دست نیاید، لازم خواهد بود حسابرس رسیدگی‌های خود را توسعه داده و به عبارت دیگر اقلام بیشتری را مورد بررسی قرار دهد. چنانچه معلوم شود سیستم کنترل داخلی از بعضی لحاظ دارای نقاط ضعفی می‌باشد طبعاً برای اطمینان یافتن از صحت عملیات ثبت شده، حسابرس در

آن مورد یا موارد به خصوص رسیدگی‌های بیشتری به عمل می‌آورد

در سازمان‌هایی که سیستم کنترل داخلی مؤثر و مناسبی وجود ندارد و یا کنترل‌های داخلی موجود اساساً قابل اطمینان نباشد وضع به طور دیگری است. در این نوع سازمان‌ها حسابرس برای اطمینان یافتن از قابلیت اطمینان و کافی بودن مدارک و دفاتر حسابداری ناچار است هر چه بیشتر ریز عملیات مربوط را مورد رسیدگی قرار دهد. پس به طوری که ملاحظه می‌شود

حجم عملیات مورد رسیدگی تا اندازه‌ی زیادی تابع چگونگی سیستم کنترل داخلی تئوریک و عملی است که در دستگاه مورد رسیدگی استقرار یافته است. هر چقدر که کنترل‌های داخلی مؤثرتر و بهتر باشد احتیاج به رسیدگی‌ها و آزمایش‌های محدودتری خواهد بود و برعکس هر چقدر سیستم کنترل داخلی ضعیف‌تر باشد احتیاج به رسیدگی‌های دامنه‌دارتر و عمیق‌تری وجود خواهد داشت، تا آنجا که در صورت عدم وجود یک سیستم نسبتاً مؤثر و مناسب، ممکن است ضرورت بیابد که حسابرس کلیه‌ی عملیات مربوط را مورد رسیدگی قرار دهد

وظایف حسابرس در مورد کنترل داخلی تدوین و برقراری یک سیستم کنترل داخلی از وظایف مدیران دستگاه است. حسابرس با آن‌که روش‌های گوناگون عملیاتی و حسابداری دستگاه را مورد توجه و مطالعه قرار داده و نقاط ضعف احتمالی موجود در سیستم کنترل داخلی را مورد توجه خاص قرار می‌دهد، مع‌هذا هیچ‌گونه وظیفه‌ای از لحاظ اصلاح و بهبود روش‌ها به عهده ندارد، چه او اساساً حق مداخله در امور اجرائی دستگاه را نداشته و وظیفه او صرفاً بررسی و نقد حساب‌ها و مدارک مالی است.

رسیدگی حسابرس به سیستم کنترل داخلی مورد عمل در سازمان تحت رسیدگی فقط برای ارزیابی حدود عملیات حسابرسی است بیشتر از این لحاظ صورت می‌گیرد که حسابرس در صورت امکان، دامنه‌ی رسیدگی‌های خود را محدودتر نماید تا در صورت لزوم قادر باشد هر چه زودتر پس از پایان دوره‌ی مالی مربوطه، نسبت به صورت‌های مالی نهائی نظر حرفه‌ای خود را اظهار نماید.

مع هذا بهبود سیستم کنترل داخلی سازمان مورد رسیدگی همیشه مورد نظر و علاقهٔ حسابرس است، چه رفع هرگونه نقطه ضعف و تقویت کنترل‌ها مدارک مالی و حسابداری را از نظر وی قابل اطمینان‌تر ساخته و علاوه بر تسهیل کار حسابرسی موجب می‌شود که حسابرس در اظهار نظر نسبت به درستی صورتهای مالی مورد گزارش با اعتماد و خاطر جمعی بیشتر صحبت کند. بدین لحاظ در مورد رفع نقایص موجود در سیستم کنترل داخلی همکاری نزدیکی بین حسابرس و دستگاه مورد رسیدگی وجود دارد. اگرچه کیفیت این همکاری تا اندازهٔ زیادی تابع روابط شخصی حسابرس و مسوولین امور مالی سازمان می‌باشد. هر بار که حسابرس در طی رسیدگی‌های خود به نقاط ضعفی در سیستم کنترل داخلی برخورد نماید، خواه عیب از خود سیستم باشد خواه در نتیجهٔ عدم پیروی صحیح از دستورات صادره به وجود آمده باشد، حسابرس نقاط ضعف مذکور را با پیشنهادات خود برای رفع آن به مقامات مسوول دستگاه گزارش می‌نماید. این گزارش ارتباطی با گزارش حسابرسی که در باب حسابرسی مستقل مورد بحث قرار گرفت ندارد، بلکه گزارش مفصل‌تری است که توسط مؤسسات حسابرسی برحسب مورد به اسامی گوناگون از قبیل گزارش کنترل داخلی و یا گزارش مدیریت و نظایر آن خوانده می‌شود.

حال بینیم اگر حسابرسی در جریان رسیدگی‌های خود اصولاً توجهی به سیستم کنترل داخلی معطوف نداشت تکلیف چیست؟ پاسخ آن است که در صورتی که حسابرسی به منظور اظهار نظر نسبت به درستی صورتهای مالی نهائی صورت گرفته باشد، عدم توجه کافی به سیستم کنترل

داخلی مورد عمل دستگاه تحت رسیدگی، حاکی از آن است که حسابرس وظایف خود را به خوبی انجام نداده و به گزارش وی احتمالاً اطمینان چندانی نمی‌توان داشت. زیرا به فرض آنکه حسابرس عملیات دستگاه را صددرصد و با توجه به کلیه جزئیات مربوط رسیدگی کرده و هیچ ایرادی مشاهده نکرده باشد تازه فقط آنچه را که در دفاتر و مدارک مربوط به ثبت رسیده است مورد رسیدگی و اثبات قرار داده است و معلوم نیست آنچه در دفاتر و مدارک سازمان به ثبت رسیده واقعاً کلیه عملیات و فعالیت آن باشد. این امر را فقط با اطمینان از کفایت سیستم کنترل داخلی دستگاه می‌توان معلوم ساخت و ضرورت رسیدگی به کنترل داخلی نیز که به تدریج در امر حسابرسی عرف و متداول شده است تا اندازه‌ای مدیون همین نکته است

پس اگرچه تدوین و برقراری یک سیستم کنترل داخلی یا اصلاح و بهبود آن جزء وظایف حسابرس نیست، ولی بررسی آن در هر نوبت حسابرسی جزء وظایف وی می‌باشد. طبعاً این بررسی در حسابرسی نخستین به‌نحو نسبتاً مفصلی صورت می‌گیرد ولی در دفعات بعدی حسابرسی، بررسی کنترل داخلی به آن تفصیل ضرورت نداشته و فقط تغییرات و اصلاحات آن مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد