

حسابرسی داخلی

تاریخچه

اگرچه حسابرسی به صورتی که امروزه مورد عمل و استفاده است دارای سابقهٔ نسبتاً کوتاهی می باشد، ولی باید دانست که حسابرسی به مفهوم اعم کلمه، یعنی رسیدگی به حساب و کتاب، سابقه‌ای بسیار طولانی دارد، که مندرجاً با یک روند تکوینی به صورت کنونی درآمده است. مبداء شروع حسابرسی به زمانی برمی گردد که لزوم برقراری نوعی کنترل نسبت به عملیات و معاملات کسانی که به مباشرت دیگران اقدام به وصول و یا خرج وجوه متعلق به آنان می نمودند احساس گردید. این ضرورت به خصوص در مورد کنترل وصول و مصرف وجوه عمومی - یعنی مال حکومت، یا بیت‌المال یا خزانه - از

دیرباز احساس گردیده و به همین علت سابقهٔ بازرسی عملیات مقامات مالی در دستگاه های حکومتی و مملکتی بسیار قدیمی است. بدیهی است در آن روزگاران به علت ابتدائی بودن روش های حسابداری و مدارک و دفاتری که نگاهداری می شده است، و مهم تر از آن به علت ناچیز بودن نسبی اعداد و ارقام و میزان و تعداد معاملات، وظایف شخص رسیدگی کننده بسیار مختصر بوده و گاه به استماع توضیحاتی که توسط مباشران یا عمال مالی داده می شد محدود می گردید. شاید به همین علت در عرف و فرهنگ انگلوساکسون ها شخص رسیدگی کننده اصطلاحاً Auditor مشتق از کلمهٔ لاتین Audire به معنی شنیدن و استماع کردن، نامیده می شود

از قرن پانزدهم میلادی (یعنی قبل از آغاز سلطنت صفویان) که به دنبال رنسانس، توسعه وسیعی در امور تجارت و بازرگانی جهانی به وجود آمده در نتیجه نیاز حاصل از افزایش

میزان و تعداد معاملات، روش‌های حسابداری به تدریج تکامل یافت، و با ابداع روش دفترداری دو طرفه که اصول آن نخستین بار به سال ۱۴۹۴ میلادی در ونیز انتشار یافت، ثبت انواع و اقسام عملیات حسابداری امکان‌پذیر گردید. از طرف دیگر توسعه امور بازرگانی در یک سطح بین‌المللی، که خود گسترش خارق‌العاده‌ای در فعالیت‌های دیگری از قبیل بانکداری، کشتی‌رانی تجاری، بیمه و غیره را به همراه داشت، به کارگیری سرمایه‌های هنگفت به میزانی بیش از مقدمات انفرادی بازرگانان وقت را ضروری ساخت و در نتیجه این امر، انواع و اقسام مشارکت‌ها عرف گردید که به نوبه خود موجب تکامل بیشتر روش‌های حسابداری گردید. بدین ترتیب قبل از انقلاب صنعتی اروپا، گسترش نسبی فعالیت‌های اقتصادی و تکامل تدریجی روش‌های حسابداری به‌طور مسلم در ایجاد حسابرس به صورتی که امروزه شناخته شده است (منتها با روش‌های ابتدائی‌تر) بسیار مؤثر بوده است، ولی با وجود آن، پیشرفت و رواج حسابرسی بیشتر مدیون اثرات اقتصادی انقلاب صنعتی، که به تدریج در طی قرن نوزدهم ظاهر گشت، می‌باشد.

گسترش فوق‌العاده فعالیت‌های اقتصادی در طی قرن نوزدهم ضرورت به‌کار افتادن سرمایه‌هایی به مراتب بیش از میزان‌های پیش را به‌وجود آورد و در نتیجه این ضرورت، و سودآوری عمده‌ای که فعالیت‌های جدید در بر داشت، شرکت‌های متعددی (به‌خصوص از نوع شرکت‌های سهامی) ایجاد گردید و سرمایه‌های هنگفتی به‌دست اشخاص معدودی که به حساب خود، و همچنین از طرف سایر صاحبان سرمایه، در سمت مدیران این شرکت‌ها انجام وظیفه می‌نمودند سپرده شد. در چنین شرایط، به‌خصوص با توجه به اینکه فعالیت

همه این شرکت‌ها همیشه موفقیت‌آمیز نبود، و در بعضی موارد خسارات عمده‌ای به صاحبان سرمایه وارد می‌گردید، لزوم استخدام مدیران کارآزموده به وسیله صاحبان این قبیل سازمان‌ها بیشتر احساس گردید و در نتیجه، طبقه صاحبان سرمایه و گروه گردانندگان این سرمایه‌ها در غالب موارد از یکدیگر متمایز شدند. این خود دلیل دیگری بود برای بهبود روش‌های حسابداری از یک طرف و اشاعه حسابرسی از طرف دیگر. لیکن از آنجا که نقطه‌نظر صاحبان سرمایه بیشتر در جلوگیری از هرگونه تقلب و سوءاستفاده مدیران و کارمندان که در استخدام آنان بودند خلاصه می‌شد، لذا وظیفه اساسی حسابرسی در این زمان عمدتاً کشف هرگونه تقلب و سوءاستفاده به‌شمار می‌آمد.

در انگلستان، که غالباً به‌عنوان زادگاه فن جدید حسابداری شناخته می‌شود، در زمان انقلاب صنعتی و پس از آن، اصلاحات اساسی و بسیار گسترده‌ای در سیستم‌ها و روش‌های حسابداری به‌عمل آمد. با افزایش اهمیت و رونق کار شرکت‌های سهامی در این زمان، و انتقال وظیفه اداره امور مؤسسات صنعتی و تجاری از صاحبان سرمایه به مدیران حرفه‌ای، اصول و ضوابطی جهت بهبود امور مالی و حسابداری پایه‌گذاری شد، و برقراری یک سیستم کامل و مناسب حسابداری به منظور پیشگیری از سوءاستفاده‌ها و یا کشف به موقع آنها، و بالاخره برای تهیه گزارش‌ها و صورت‌های مالی مورد اعتماد و قابل‌اتکاء، بیش از پیش ضروری به‌نظر رسید. به تدریج که سهام‌داران شرکت‌ها علاقه بیشتری به بررسی صورت‌حساب‌های تنظیمی نشان دادند و بیشتر و بیشتر به اتکاء صورت‌های مالی و گزارش حسابرسی اتخاذ تصمیم نمودند، نیاز فراوانی به‌وجود حسابرسی ورزیده و کاردان احساس

شد. به این ترتیب، دیگر وجود حسابداران آماتور برای رفع احتیاج تجارت و اقتصاد کشور کافی و مناسب به نظر نمی‌رسید، و حسابرسی متدرجاً به عنوان حرفه‌ای مستقل شناخته شد باید دانست که حسابرسی مستقل از زمانی که به صورت امروزی شناخته شده است اغلب توسط حسابداران عمومی یا حسابداران مستقل انجام یافته و پیشرفت و توسعه آن پا به پای توسعه و رواج حرفه حسابداری مستقل به وجود آمده است. حسابدار مستقل به شخصی اطلاق می‌گردد که به طور کلی انجام خدمات حسابداری و حسابرسی و سایر امور همانند با این خدمات را در قبال دریافت حق‌الزحمه (یعنی نه به صورت استخدامی) حرفه اصلی خود قرار داده و برای کسب اینگونه خدمات، همگان بتوانند به وی مراجعه نمایند

این نوع حسابداران از دیرباز علاوه بر انجام حسابرسی‌های مستقل به امور دیگری نیز که با حرفه آنان هماهنگی داشته است، از قبیل تهیه صورت حساب‌های نهائی سالانه برای شرکت‌ها و مشارکت‌ها، رسیدگی به وضعیت و تصفیه امور اشخاص حقیقی و حقوقی ورشکسته و به طور کلی انجام هرگونه خدمات حرفه‌ای حسابداری و مالی، می‌پرداخته‌اند، و با وجود توسعه روزافزون حسابرسی در قرن نوزدهم، مع‌هذا تا زمانی که انجام حسابرسی در مواردی به موجب قوانین مختلف الزامی گردید، و در موارد دیگر به تدریج رواج و عمومیت یافت، قسمت اعظم فعالیت‌های حسابداران مستقل را خدماتی غیر از حسابرسی تشکیل می‌داد

لیکن از اواخر قرن نوزدهم که انجام حسابرسی‌های حرفه‌ای به تدریج عمومیت بیشتری یافت، خدمات حسابرسی سهم بیشتری از فعالیت حسابداران مستقل را به خود اختصاص

داده است، تا آنجا که امروزه، اگرچه خدمات جدیدی مانند رسیدگی‌های ویژه مالی، مشاوره‌های مالیاتی، پژوهش و مطالعه در اطراف روش‌های سرمایه‌گذاری، تدوین و تنظیم و کمک در پیاده کردن سیستم‌های حسابداری مالی و صنعتی، خدمات کامپیوتری و غیره و جانشین بعضی یا قسمتی از فعالیت‌های پیشین مستقل شده، و خود موجب گسترش بیش از پیش حرفه حسابداری مستقل گردیده است، مع‌هذا اینک قسمت اعظم فعالیت اغلب حسابداران مستقل (یا لاقلاً مؤسسات عمده) را حسابرسی‌های مستقل تشکیل می‌دهد حرفه حسابداری مستقل خود در مقابل بعضی حرفه‌های علمی دیگر (از قبیل پزشکی یا حقوق) دارای سابقه نسبتاً کوتاهی است. بنا به تاریخ انجمن حسابداران خبره در انگلستان و ویلز، تعداد حسابداران مستقل در سال ۱۷۹۹ میلادی یعنی پایان قرن هجدهم، در شهر لندن، که در آن موقع شاید عمده‌ترین مرکز بازرگانی و مالی جهان به‌شمار می‌آمده، از یازده نفر تجاوز نمی‌کرده است و با وجود نیاز روزافزونی که در کشورهای مترقی در طی نیمه اول قرن نوزدهم به خدمات این‌گونه اشخاص پدید آمد، مع‌هذا بنا به گفته یکی از بنیان‌گذاران انجمن فوق‌الذکر، که در تاریخ مذکور نقل گردیده است، تعداد حسابداران مستقل در سال ۱۸۷۰ میلادی در شهر لندن اندکی کمتر از پانصد نفر بوده است در آن ایام حرفه حسابداری مستقل به‌صورتی که بعداً پدیدار گردیده و به‌خصوص در سال‌های بعد از جنگ جهانی دوم توسعه یافته است وجود نداشت و علاوه بر آنکه استانداردهای حرفه‌ای مشخصی ایجاد نگردیده بود، به هر حال آن استانداردهائی نیز که بعضاً توسط حسابداران مستقل سرشناس آن زمان رعایت می‌گردید، عمومیتی نداشت و

حتی فعالیت اصلی بعضی از کسانی که خود را از جمله کارهای دیگر، حسابدار مستقل نیز معرفی می‌کردند را عملاً امور دیگری از قبیل دلالی بورس یا حراج و کارهای وابسته دیگر تشکیل می‌داده است.

ایجاد و توسعه و پیشرفت حرفه حسابداری مستقل به صورتی که در طی قرن بیستم و به خصوص نیم قرن اخیر وجود داشته و دارد مدیون افکار روشن و حسن نیت و جدیت حرفه‌ای کسانی است که به منظور اعتلاء این حرفه و ایجاد و استقرار موازین شایسته حرفه‌ای در طی نیمه دوم قرن نوزدهم، نخست در نقاط مختلف اروپا و سپس در آستانه قرن بیستم در ایالات متحده آمریکا، اقدام به تأسیس مجامع متشکل حرفه‌ای نمودند.

فعالیت این مجامع در اوایل کار جنبه محلی داشت و اعضاء هر انجمن را بیشتر حسابداران مستقل شاغل در شهر یا ناحیه مربوطه تشکیل می‌دادند، لیکن به تدریج با تلفیق مجامع محلی، انجمن‌های حرفه‌ای وسیع‌تری به وجود آورده شد که در سطح ملی و مملکتی فعالیت نموده و علاوه بر نقشی که به تدریج در چگونگی تدوین قوانین مالی کشورها به عهده گرفتند، با ایجاد موازین و ضوابط حرفه‌ای و بالا بودن سطح اطلاعات اعضاء و داوطلبان عضویت خود، به خصوص اعمال کنترل حرفه‌ای و انضباطی نسبت به آنان، حرفه حسابداری مستقل را به صورتی که امروزه در کشورهای پیشرفته شناخته شده است، رهنمون شدند. امروزه در بیشتر کشورهای پیشرفته جهان، حرفه حسابداری مستقل تحت نظارت انجمن‌های حرفه‌ای به صورت متشکلی درآمده است و در بعضی از کشورها

علاوه بر مجامع حرفه‌ای اصلی، انجمن‌های دیگری نیز که در جهت اعتلاء بیشتر و پیشرفت شاخه‌های ویژه و تخصصی حسابداری فعالیت می‌کنند، تأسیس یافته است.

شاید مشهورترین این مجامع انستیتوی حسابداران خبره در انگلستان و ویلز (The

Institute of Chartered Accountants in England & Wales) و انستیتوی

حسابداران رسمی آمریکا (The American Institute of Certified Public

Accountants) باشند، ولی مجامع عمده دیگری نیز در سایر کشورهای جهان و حتی

در خود این دو کشور وجود دارند. همه مجامع حرفه‌ای عمده به‌طور جهانی نیز فعالیت

داشته و در سطح بین‌المللی اقدام به استانداردهای می‌کنند. پژوهش‌ها و بیانیه‌های این

مجامع و تحقیقات و تجربیات انفرادی یا دسته‌جمعی اعضا آنها موجب گردیده است که

روش‌های حسابرسی نیز در طی سنوات به تدریج تکامل یافته و از فرم ابتدائی پیشین خود

به روش‌های پیشرفته امروز تغییر یابد.

کنترل داخلی

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

به‌طوری 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 به‌طوری 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 می‌دهد 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 می‌داشت. برای مثال با آن‌که به حفاظت از موجودی‌های جنسی در مقابل سوءاستفاده (دزدی) اهمیت زیادی داده می‌شد، حفاظت از موجودی‌ها در مقابل ضایعات یا نابابی و یا حفاظت از آنها در مقابل عدم

کارآئی 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 نمیگرفت

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 وسیعتری یافته و جنبه‌های دیگری را نیز که در تعریف فوق دیده می‌شود در بر گرفت. به طوری که از این تعریف بر می‌آید کنترل داخلی تنها به اموری که عرفاً امور مالی و حسابداری شناخته شده‌اند محدود نگردیده و دامنهٔ بسیار وسیعی دارد. هرگونه مقررات، دستورات و کنترل‌هایی که به نحوی از انحاء در حفاظت از دارائی‌ها در مقابل سوءاستفاده، ضایعات و عدم کارآئی 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 صادره 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 به عمل 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 برنامهٔ 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 کلیهٔ موارد دیگری که اطلاع کامل از کلیهٔ 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 گفتهٔ 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 می نماید.

کلیه اطلاعاتی که حسابرس درباره چگونگی کنترل های داخلی کسب می نماید لازم است

به صورت مرتبی یادداشت شود تا مراجعه بعدی به آن به سادگی امکان پذیر باشد. این مراجعه در طی انجام عملیات حسابرسی به دفعات ممکن است ضرورت یابد و نباید تصور

کرد حسابرس یا همان بررسی های اولیه خود به نحو رضایت بخشی از سیستم کنترل داخلی

مؤسسه مطلع خواهد گردید. بسیاری از مشاهدات عینی با پاسخ های دریافتی اولیه ممکن

است با آنچه در عمل صورت می گیرد مغایر درآید و در چنین موارد لازم است این پاسخ ها

و برداشت ها مورد بررسی مجدد قرار گرفته و در صورت لزوم اصلاح شوند. یادداشت های

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 کنترل های

داخلی اغلب در طی یادداشت های مختصری قابل خلاصه شدن است، و به همین صورت

کاملاً قابل استفاده می باشد. لیکن در مؤسسات بزرگتر به علت سطح وسیع عملیات و تنوع

کنترل های برقرار شده در آنها، تهیه یادداشت های معمولی و خلاصه جوابگوی نیازهای

بعدی نبوده و ارزیابی صحیح کنترل های داخلی این نوع مؤسسات مستلزم به کار بردن روش

های 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

به‌طوری 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 به‌طوری 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 برنامه حسابرسی خود را با توجه به آن تنظیم نماید

در دستگاه‌های کوچک که حجم عملیات چه از نقطه نظر بازرگانی و چه از لحاظ مالی و

حسابداری چندان زیاد نیست، حسابرس می‌تواند بدون صرف وقت زیاد کلیه 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 عقیده 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 کلیه 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 عمده 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 کلیه عملیات آن علاوه بر آنکه ضروری نیست بلکه موجب اتلاف وقت و هزینه نیز خواهد بود. در چنین شرایطی، 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 به‌عنوان 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 قاعدتاً 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 به‌طور 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 به‌طوری 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 کلیه 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 آن که روش های 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 می دهد، مع هذا هیچ گونه وظیفه ای از لحاظ اصلاح و بهبود روش ها به عهده ندارد، چه او اساساً حق مداخله در امور اجرایی دستگاه را نداشته و وظیفه او صرفاً بررسی و نقد حساب ها 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 می گیرد که حسابرس در صورت امکان، دامنه رسیدگی های خود را محدودتر نماید تا در صورت لزوم قادر باشد هر چه زودتر پس از پایان دوره مالی مربوطه، نسبت به صورت های مالی نهائی نظر حرفه ای خود را اظهار نماید.

مع هذا بهبود سیستم کنترل داخلی سازمان مورد رسیدگی همیشه مورد نظر و علاقه حسابرس است، چه رفع هرگونه نقطه ضعف و تقویت کنترل ها مدارک مالی و حسابداری را از نظر وی قابل اطمینان تر ساخته و علاوه بر تسهیل کار حسابرسی موجب می شود که حسابرس در اظهار نظر نسبت به درستی صورت های 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 اندازه زیادی تابع روابط شخصی حسابرس و مسوولین امور مالی سازمان می باشد. هر بار که حسابرس در طی رسیدگی های 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 می نماید. این گزارش ارتباطی با گزارش حسابرسی که در باب حسابرسی مستقل مورد بحث قرار گرفت ندارد، بلکه گزارش مفصل تری است که توسط مؤسسات حسابرسی برحسب مورد به اسامی گوناگون از قبیل گزارش کنترل داخلی و یا گزارش مدیریت و نظایر آن خوانده می شود.

حال ببینیم اگر حسابرسی در جریان رسیدگی های خود اصولاً توجهی به سیستم کنترل داخلی معطوف نداشت تکلیف چیست؟ پاسخ آن است که در صورتی که حسابرسی به منظور اظهارنظر نسبت به درستی صورت های 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 نمی توان داشت. زیرا به فرض آنکه حسابرس عملیات دستگاه را صددرصد و با توجه به کلیهٔ 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 کلیهٔ عملیات و فعالیت آن باشد. این امر را فقط با اطمینان از کفایت سیستم کنترل داخلی دستگاه می توان معلوم ساخت و ضرورت رسیدگی به کنترل داخلی نیز که به تدریج در امر حسابرسی عرف و متداول شده است تا اندازه ای 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 می باشد. طبعاً این بررسی در حسابرسی نخستین به نحو نسبتاً مفصلی صورت می گیرد 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 می گیرد

بودجه حسابرسی

حسابرسی صورت های مالی یک دستگاه تحت بررسی، و رسیدگی به دفاتر و مدارک زیربنای صورت های مالی، و بالاخره بررسی عملیات و کارهایی که صورت های مالی مورد بحث منعکس کننده نتایج مالی حاصل از آنها است بسیار وقت گیر است. به همین جهت کنترل زمان در انجام این امر حائز نهایت اهمیت می باشد، چرا که اولاً حسابرس باید اطمینان داشته باشد که مقدار وقتی که توسط او و یا دستیاران و کارمندان وی صرف رسیدگی های مختلف می شود، به نحو صحیح مصرف شده و انجام کار یا کارائی توأم می باشد و ثانیاً با توجه به اینکه حق الزحمه حسابرسی عمدتاً با توجه به مقدار وقت مصرفی، یا وقتی که باید مصرف شود محاسبه می گردد، لذا حسابرس باید بتواند به موجب مدارک و شواهد قابل اعتمادی میزان واقعی اوقات مصرفی را با قید اینکه صرف انجام چه کاری شده است، به دست آورد

مدرک اولیه ای که در عمل حسابرسان برای کنترل زمان مورد استفاده قرار می دهند برگ اوقات کار است که کلیه پرسنل مؤسسه حسابرسی تکمیل و ارائه می دهند. برگ

اوقات کار معمولاً برای دوره‌های کوتاه، مثلاً یک هفته یا حداکثر نیم ماه تکمیل می‌شود تا اولاً جمع‌آوری و ثبت و ضبط آنها در فواصل کوتاه امکان‌پذیر بوده و مقدار وقت مصرفی برای هر حسابرسی یا کار حرفه‌ای در اسرع وقت معلوم گردد، و ثانیاً به‌علت کوتاه بودن دوره‌ها، وقت مصرفی یا دقت بیشتری تعیین گردیده و قابل‌کنترل می‌باشد. به‌علاوه لازم است در مورد هر حسابرسی به‌خصوص، حسابرس و دستیاران و کارمندان به‌موجب مدرک جداگانه‌ای که برگ تفکیک اوقات مصرفی نامیده می‌شود، مشخص کنند که وقت مصرفی مندرج در برگ اوقات کار را دقیقاً برای انجام چه کار یا رسیدگی و تحت کدام قسمت از برنامه حسابرسی صرف نموده‌اند. این مدارک پس از کنترل و واریسی، در جداول یا کارت‌ها یا دفاتری به ثبت می‌رسد، به‌طوری که در هر نقطه از زمان می‌توان مقدار وقت مصرفی برای هر حسابرسی را معلوم نمود و به‌علاوه می‌توان مشخص نمود که برای انجام هر قسمت از برنامه حسابرسی چه مقدار وقت و توسط چه شخصی به مصرف رسیده است

به منظور برآورد قبلی مقدار وقت مصرفی برای انجام کار، و هم‌چنین برای مقایسه وقتی که واقعاً به مصرف رسیده یا برآورد اولیه حسابرس، و بالاخره جهت سنجش کارایی حسابرسی، در عمل حسابرسان از مدرکی به نام بودجه حسابرسی استفاده می‌کنند این بودجه را حسابرس با تجربیات عمده‌ای که در اختیار دارد و با توجه به اطلاعات و توضیحاتی که در جریان بررسی‌های اولیه خود به‌دست آورده است، تکمیل می‌نماید. البته در صورتی که حسابرسی موردنظر در سال قبل نیز انجام داده شده و به اصطلاح سابقه کار

در اختیار حسابرس می‌باشد، برآورد زمان به مراتب آسانتر و با دقت بیشتری توأم خواهد بود. به هنگام تهیه و تکمیل بودجه حسابرسی، باید توجه داشت که اوقات برآوردی بی‌جهت با خوش‌بینی توأم نبوده، بلکه مشکلات احتمالی که باعث صرف وقت می‌شود در نظر گرفته شود. بودجه حسابرسی در صورتی ممکن است به کارآئی حسابرس کمک عمده بنماید که با واقع‌بینی تکمیل شده، سپس در عمل از نزدیک کنترل شود.

پیش حسابرسی

پیش حسابرسی: به آن‌گونه رسیدگی به اسناد و مدارک هر عمل مالی و حسابداری اطلاق می‌گردد که قبل از قطعی شدن عمل موردنظر انجام گیرد. اگرچه این نوع رسیدگی را ممکن است نسبت به کلیه عملیات حسابداری اعمال نمود، لیکن غالباً فقط در مورد اسناد هزینه، به‌خصوص در موارد مقاطعه کاری، معمول گردیده و طی آن ممیز (یا بازرس یا ممیز حساب) اسناد موردنظر را قبل از عمل پرداخت از لحاظ رعایت مقررات مربوطه، اعتبارات بودجه‌ای مصوب و داشتن مجوز خرج و غیره رسیدگی کرده و در صورتی که سند دارای شرایط لازم باشد، برای صدور اجازه پرداخت نزد مقام مربوط ارسال می‌نماید. پیش حسابرسی در حقیقت جزئی از سیستم کنترل داخلی دستگاه را تشکیل داده و اغلب توسط یک یا چند نفر از کارمندان حسابداری که مستقیماً در انجام معاملات مربوطه و احتمالاً عملیات حسابداری دخالتی ندارند انجام می‌گردد. هدف از پیش حسابرسی بیشتر اطمینان یافتن از رعایت مقررات و دستورالعمل‌ها توسط دستگاه حسابداری و عدم تجاوز از حدود اختیارات و اعتبارات مصوب است و بدین ترتیب بیشتر جنبه داخلی امور مالی و

حسابداری دارد. ولی در عین حال استفاده از آن ممکن است از لحاظ جلوگیری از اشتباهات و یا تقلبات نیز مفید واقع گردد و به هر حال در حسن جریان امور حسابداری مؤثر می باشد.

منبع :

سایت اطلاع رسانی آفتاب : www.aftab.ir