

برنامه آزمون کنترلها از دو قسمت به شرح زیر تشکیل شده است :

الف (برنامه ریزی

ب (نتیجه گیری

الف (برنامه ریزی

قبل از شروع برنامه آزمون کنترلها باید نسبت به انتخاب تعداد نمونه از هر منبع نمونه گیری اقدام نمود . لازمه این کار تعیین موارد زیر است :

۱- تعیین خطر اتکای بیش از واقع (ARO) به سیستم های کنترل داخلی .
منظور از خطر اتکای بیش از واقع همان سطح برنامه ریزی شده خطر کنترل (Planned Assessed Level of Control Risk) است .
این خطر به طور معمول ۵٪ یا ۱۰٪ در نظر گرفته می شود ، احتمال خطر ۵٪ یعنی اتکا به کنترلهای داخلی به میزان ۹۵٪ و احتمال خطر ۱۰٪ یعنی اتکا به کنترلهای داخلی به میزان ۹۰٪ . در صورتیکه احتمال خطر اتکا به سیستم کنترلهای داخلی بر اساس برآورد اولیه از احتمال خطر کنترل کم برآورد شود ، از جدول ۵٪ و در صورتیکه این احتمال متوسط برآورد شود از جدول ۱۰٪ استفاده می شود ، در صورتیکه احتمال خطر زیاد برآورد شود اصولاً سیستم های کنترل داخلی قابل اتکا نبوده و نیازی به انجام آزمون کنترلها نمی باشد .

۲- تعیین ضریب انحراف قابل تحمل (TDR)
ضریب انحراف قابل تحمل یعنی حداکثر درصد انحراف ناشی از عدم رعایت یک کنترل که مورد قبول حسابرس قرار گرفته و با این حال موجب عدم اتکاء به سیستم کنترل داخلی نمی شود . (این ضریب بین ۲٪ تا ۱۰٪ تعیین می شود) .

۳- تعیین ضریب انحراف مورد انتظار (EDR)
ضریب انحراف مورد انتظار بر اساس نتایج رسیدگی سالیانه قبل مشخص می شود و میزان انحرافی از کنترل را نشان می دهد که انتظار می رود در سال مورد رسیدگی نیز تکرار شود . (این ضریب بین صفر تا ۶٪ تعیین می شود) .

۴- تعداد نمونه با توجه به مشخص کردن عوامل مندرج در بندهای ۱ تا ۳ بر اساس جداول مربوط مشخص می شود .

۵- پس از انجام آزمون کنترل و تکمیل برنامه مربوط تعداد انحرافات مشخص شده و بر اساس آن با رجوع به جدول ارزیابی نمونه ها حد بالای انحراف (UDL) مشخص می شود . در صورتیکه UDL بزرگتر از TDR (ضریب انحراف قابل قبول) گردد ، کنترل داخلی قابل اتکاء نمی باشد . در غیر این صورت کنترل داخلی موثر و قابل اتکاء است .

۶- نتایج ارزیابی مزبور پس از تکمیل به پرسشنامه های ارزیابی کنترلهای داخلی انتقال می یابد و نهایتاً با مشخص شدن احتمال خطر های ذاتی و بررسی های تحلیلی حدود رسیدگی به آزمونهای محتوا مشخص می گردد .

۷- در رابطه با تعیین ضریب اشتباه قابل تحمل میتوان از جدول زیر بعنوان راهنما استفاده نمود :

برآورد اولیه از خطر کنترل (ARO)	ضریب انحراف قابل تحمل
کم	۳ تا ۷ درصد
متوسط	۶ تا ۱۲ درصد
زیاد	۱۱ تا ۲۰ درصد
خیلی زیاد	عدم نیاز به آزمون

مثال: فرض کنید برآورد اولیه از احتمال خطر کنترل به میزان کم و ضریب انحراف قابل تحمل ۴٪ و ضریب انحراف مورد انتظار ۰.۵ درصد در نظر گرفته شود. در این صورت با توجه به جدول انتخاب تعداد نمونه ۵٪ تعداد ۱۱۷ نمونه انتخاب میشود (بر اساس جدول اعداد تصادفی). در این صورت با توجه به جدول ارزیابی نتایج نمونه ۵٪ تعداد ۱۲۵ نمونه انتخاب می شود (نزدیک به عدد ۱۱۷). فرض کنید تعداد انحراف های کشف شده در رسیدگی به شرح زیر میباشد:

تعداد انحراف کشف شده	ضریب انحرافهای قابل پیش بینی در کل جامعه آماری (مندرج در جدول)
صفر	۲/۴
۱	۳/۷
۲	۴/۹
۳	۶/۱
حالت اول	
حالت دوم	
حالت سوم	
حالت چهارم	

در این صورت از آنجا که ضریب انحراف قابل تحمل ۴٪ بوده است در حالت های اول و دوم کنترل های داخلی در چرخه مورد نظر مطلوب بوده است.

در حالت های سوم و چهارم چون ضریب ها بیش از ۴٪ می باشد، کنترل های داخلی قابل اتکا نمی باشد. بنابراین اجرای سه روش زیر پیشنهاد می شود:

- ۱- ضریب انحراف قابل تحمل کمتر تعیین شده (مثلاً به میزان ۳٪) بنابراین تعداد نمونه بیشتری انتخاب و نتایج مورد ارزیابی مجدد قرار گیرد.
- ۲- طرح نمونه گیری مورد تجدید نظر قرار گرفته و از جدول انتخاب نمونه ۱۰٪ استفاده نمود. در این صورت میزان اتکا به کنترل های داخلی در حد متوسط برآورد و ارزیابی می شود.
- ۳- برآورد نهائی احتمال خطر کنترل به میزان ۷۵٪ یا ۱۰۰٪ تعیین شود.