

کنترل‌های داخلی؛ ثقل و کیفیت حسابرسی

مجتبی ابراهیمی رومنجان^۱، احمد مخمل باف^۲

۱- دانشجوی دکتری حسابداری، مدرس دانشگاه جامع علمی کاربردی استان خراسان جنوبی

Ebrahimi362@yahoo.com

۲- دانشجوی کارشناسی رشته حسابداری، دانشگاه علمی کاربردی، جهاد دانشگاهی، بیرجند، ایران

Ahmadmakmalbaf94@yahoo.com

چکیده- کنترل‌های داخلی نقش عمده‌ای در پیشگیری از گزارشگری مالی متقلبانه^۱ دارد و همچنین کیفیت کنترل‌های داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین‌کننده نحوه رسیدگی‌های حساب‌برسان است. لذا پیوندی ناگسستنی بین کنترل‌های داخلی و پیشگیری و کشف ثقل و نیز اثرگذاری آن بر رسیدگی‌های حساب‌برس مستقل وجود دارد. در این مقاله با بیان عناصر کنترل‌های داخلی، ثقل و حسابرسی (داخلی و مستقل)، سعی می‌شود بر پویایی این سه و نیاز به گسترش و تغییر روز افزون آنها و تأثیر کنترل‌های داخلی بر دو عامل دیگر تأکید گردد چرا که اهمیت بالای اجرای کنترل‌های داخلی در دنیای امروزی در واحدهای اقتصادی غیرقابل انکار است.

واژگان کلیدی: کنترل داخلی، ثقل، کیفیت حسابرسی، حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل.

مقدمه

سازمان‌ها در بسیاری از موارد مدیریت ریسک را از طریق کنترل داخلی انجام می‌دهند. این مسئله به وسیله بحران‌های مالی مختلف در سال‌های اخیر دوباره به اثبات رسیده است. اهمیت کنترل‌های داخلی^۲ به عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم در فرآیند حسابداری از ابتدا تا انتهای کار بر اهل فن پوشیده نیست (زارعی و عبدی، ۱۳۸۹). مفهوم کنترل داخلی بیانگر آن است که آن فرایندی است که بوسیله هیئت مدیره و مدیران و سایر کارکنان برای کسب اطمینان قابل قبول برای دستیابی به اهداف سازمانی مرتبط به گزارشگری^۳، عملیات^۴

1- The National Commission on Fraudulent Financial Reporting

2- Internal control

3- Reporting

4- Operations

و رعایت^۱ (تطبیق) طراحی شده است (COSO, 2013)^۲. وجود کنترل‌های داخلی باعث افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست دادن دارایی‌ها و دستیابی به اطمینان معقول از اعتمادپذیری صورت‌های مالی و رعایت قوانین و مقررات خواهد شد (محمدی، ۱۳۸۷). با توجه به اهمیت کنونی راهبری شرکتی^۳ در ایجاد ارزش برای تمامی گروه‌های ذینفع، نقش حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل به عنوان یکی از ابزارهای درون و برون سازمانی آن از اهمیت زیادی برخوردار است. این مطالعه قصد دارد بیان کند که کنترل‌های داخلی نقش عمده‌ای در پیشگیری از گزارشگری مالی متقلبانه^۴ دارد و همچنین کیفیت کنترل‌های داخلی بیش از هر عامل دیگری تعیین‌کننده نحوه رسیدگی‌های حسابرسان است و حسابرسان مستقل، شناختی از کنترل‌های داخلی بدست می‌آورند تا حسابرسی را برنامه‌ریزی کنند و نوع، زمان‌بندی و میزان سایر عملیات حسابرسی لازم برای اظهارنظر درباره مطلوبیت ارائه صورت‌های مالی را تعیین نمایند و مضاف بر آن بیان خواهد داشت که حسابرسان داخلی و خارجی با استفاده از ابزارهای کنترل داخلی بر کیفیت حسابرسی صورت‌های مالی شرکت‌های بزرگ و کوچک تأثیر می‌گذارند.

پیدایش کنترل‌های داخلی

در سال ۱۹۸۵ کمیته‌ای با نام کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی (کوزو)^۵ با پشتیبانی و مشارکت معروف‌ترین محافل حرفه‌ای آمریکا شامل انجمن حسابداران رسمی^۶، انجمن حسابداری^۷، انجمن حسابرسان داخلی^۸، انجمن حسابداران مدیریت^۹، انجمن مدیران مالی^{۱۰} به همراه گروهی از مشاوران، کار تحقیقی گسترده‌ای را بر روی تعاریف و مفاهیم کنترل داخلی انجام دادند نتیجه تلاش ارزشمند این گروه پس از طی چند مرحله، گزارشی بود که با نام چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در سال ۱۹۹۲ منتشر شد. در این گزارش بسیار ارزشمند که به گزارش COSO معروف است، کنترل داخلی این گونه تعریف شده است:

-
- 1- Compliance
 - 2- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
 - 3- Corporate governance
 - 4- The National Commission on Fraudulent Financial Reporting
 - 5- COSO
 - 6- The American Institute of Certified Public Accountants
 - 7- The American Accounting Association
 - 8- The Institute of Internal Auditors
 - 9- The Institute of Management Accountants
 - 10- Financial Executives International

«کنترل داخلی فرآیندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهداف زیر توسط هیأت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان سازمان مستقر می‌شود:

۱- قابلیت اعتماد گزارشگری مالی (دربرگیرنده اهداف گزارشگری مالی)

۲- اثربخشی و کارایی عملیات (دربرگیرنده اهداف عملیاتی)

۳- رعایت قوانین و مقررات مربوط (دربرگیرنده اهداف رعایتی)»

در ادبیات حسابداری، مفهوم کنترل داخلی به عنوان یک مدل کنترلی تعریف شده که وظیفه اجرای آن با مدیریت و کارکنان، در تمام سطوح سازمان است و با استفاده مناسب و صحیح از دستورالعمل‌ها، حفاظت از دارایی‌ها و میراث فرهنگی، منابع انسانی و بهبود کیفیت فعالیت‌های اطلاعاتی صورت می‌پذیرد (پاکروان، ۱۳۹۱).

اهداف برقراری کنترل‌های داخلی

هدف کنترل داخلی بخش عمومی، عمدتاً افزایش کارایی، اثربخشی برنامه‌ها و همچنین رعایت قوانین و مقررات و موازن مالی و عملیاتی در زمینه کلیه فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی، در قالب اهداف از پیش تعیین شده است.

الف) اهداف مالی:

مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت‌های مالی اثر دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت از دارایی‌ها، قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت‌های مالی قابل اطمینان استقرار می‌یابد (اسکندری، ۱۳۸۹). هدف‌های کنترل‌های مالی به قرار زیر است:

۱- اعتباردهی به گزارش‌های مربوط به مصرف اعتبارات و وصول درآمدها.

۲- حراست از دارایی‌ها اعم از نقدی و نشان دادن وضعیت مطلوب آن‌ها در دفاتر و گزارش‌های مالی

۳- رعایت قوانین و مقررات مالی و محاسباتی کشور در کلیه مراحل انجام خرج

۴- ایجاد کنترل‌های بازدارنده و کنترل‌های کشف‌کننده (حسینی عراقی، ۱۳۸۴).

ب) هدف‌های عملیاتی:

به منظور دستیابی به اهدافی چون کارآیی و سودمندی عملیات و رعایت رویه‌های مورد نظر مدیریت در تمام قسمت‌های واحد تجاری استقرار می‌یابند (اسکندری، ۱۳۸۹). هدف‌های کنترل‌های عملیاتی به قرار زیر است:

- ۱- رعایت قوانین و مقررات اداری در زمینه کلیه فعالیت‌های جاری و طرح‌های عمرانی، نظارت بر کارآیی و بازدهی کارکنان و مدیریت.
- ۲- تضمین هدف‌های تعیین شده در اجرای عملیات.
- ۳- نظارت بر نحوه‌ی استفاده صحیح و نحوه‌ی دسترسی به آن‌ها.
- ۴- نظارت بر برنامه‌های آموزشی و بررسی نتایج حاصله (عباس‌زاده و محمدی، ۱۳۹۰).

سیر تحول مفهوم کنترل داخلی

بطور خلاصه سیر تحولی مفهوم کنترل داخلی در از زمان پیدایش بشر جدول ذیل داشته است.

جدول (۱) سیر تحولی مفهوم کنترل داخلی

شرح	دوره
مفهوم اولیه کنترل داخلی: حفاظت از وجه نقد در قبال سرقت کارکنان	۱۹۰۰-۱۹۲۹
اولین تجدیدنظر در کنترل داخلی: حفاظت وجه نقد و سایر دارائی‌ها از سرقت کارکنان و ترویج کارآیی عملیاتی	۱۹۲۹-۱۹۳۶
مفهوم اولیه کنترل داخلی تجدیدنظر شده: محافظت از وجه نقد و سایر دارائی‌ها و ممیزی صحت دفتری اسناد	۱۹۳۶-۱۹۴۶
مفهوم وسیع تر کنترل داخلی: - حفاظت از دارائی‌ها در قبال خسارت و سرقت - ممیزی صحت و قابلیت اعتماد داده‌های حسابداری - ترویج کارآیی عملیاتی - تشویق و پیروی از سیاست‌های مدیریتی استقرار یافته	۱۹۴۶-۱۹۹۲
کنترل داخلی طبق تعریف COSO: * اثربخشی و کارآیی عملیات * قابلیت اعتماد گزارشگری مالی * رعایت قوانین و مقررات جاری	۱۹۹۲- تاکنون

(حساس یگانه و نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۷)

اهداف و اجزای ساختار کنترل داخلی یکپارچه

تعریف کوزو از اهداف و اجزای کنترل‌های داخلی و چارچوب آن: فرایندی است متأثر از هیئت مدیره، مدیران و سایر پرسنل، که برای اطمینان معقول از دستیابی به اهداف مقوله‌های زیر طراحی شده است:

۱- اثربخشی و کارایی عملیات

۲- قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی

۳- انطباق با قوانین و مقررات.

کنترل داخلی از ۵ جزء مرتبط به هم تشکیل می‌شود. این اجزاء از فلسفه و نگرش مدیریت سازمان سرچشمه می‌گیرند و با فرایند مدیریت آمیخته می‌شوند. در ادامه مختصری از این اجزاء ارائه می‌شود:

* محیط کنترلی^۱: مجموعه فضای عمومی سازمان که تحت کنترل ویژگی‌های فردی مدیریت و کارکنان بوده است. سازمان، افراد پاسخگو^۲ جهت مسئولیت شناسی‌های^۳ کنترل‌های داخلی در جهت رسیدن به اهداف کنترل‌های داخلی دارد (D'Aquila, 2013).

* ارزیابی ریسک^۴: شناخت و تحلیل ریسک‌های فراروی سازمان برای تعیین اینکه چگونه مدیریت شوند.

* فعالیت‌های کنترلی^۵: رویه‌هایی است که به مدیریت اطمینان می‌دهد که رهنمودهای مصوب اجرا می‌شود. فعالیت‌های کنترلی می‌تواند دستی یا خودکار (Minnesota management & budge, 2012) و همچنین به عنوان عاملی بازدارنده و نظارتی باشند.

* اطلاعات و ارتباطات^۶: شناسایی، ثبت و گردش اطلاعات در یک زمان که کارکنان قادر به انجام مسئولیت-شان باشند.

* نظارت^۷: فرایندهایی که کیفیت عملکرد کنترل داخلی را مورد پایش قرار می‌دهد و از سلامت آن اطمینان می‌دهد.

این ۵ جزء چارچوبی کلی، برای کنترل داخلی تعریف و مبنایی برای ارزیابی فراهم می‌کند (کریاسی یزدی، ۱۳۸۴). ضعف در سیستم کنترل داخلی، موجب عدم اعتماد سرمایه‌گذاران و عدم تمایل آنان به سرمایه‌گذاری می‌شود که این موضوع سودآوری شرکت‌ها را با مشکل مواجه خواهد کرد (لیکسین^۸ و همکاران، ۲۰۱۴). از طرف دیگر وجود ضعف در کنترل‌های داخلی موجبات سوءاستفاده مدیریت و وقوع

1- Control environment

2- Accounttable

3- Responsibilities

4- Risk assessment

5- Control procedures

6- Information and Communication

7- Monitoring

8- Lixin

تقلب یا اشتباهات سهوی خواهد شد که در ادامه به بررسی این مورد و نحوه اثرگذاری کنترل‌های داخلی بر آنها پرداخته خواهد شد.

تقلب و اشتباه و ویژگی‌های آنها و تأثیر کنترل‌های داخلی

با اینکه تقلب اصطلاح شناخته شده جهانی است اما بیشتر افراد از تعریف واقعی آن عاجز هستند. تقلب خطر تجاری می‌باشد که مدت زمان زیادی است مدیران اجرایی و مدیران ارشد حسابرسی با آن مواجه‌اند (رحیمیان و آخوندزاده، ۱۳۹۰). بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۹۹، اشتباه را به عنوان "ارائه نادرست یا حذف ناخواسته مقادیر یا افشاهای صورت‌های مالی" و تقلب را به عنوان "ارائه نادرست یا حذف عمدی مقادیر یا افشاهای صورت‌های مالی" از یکدیگر متمایز می‌کند. وجه تمایز بین تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن اقدامی است که به تحریف در صورت‌های مالی بینجامد. تقلب، برخلاف اشتباه، عمدی است و معمولاً با کتمان آگاهانه حقایق همراه است. اگرچه حسابرسان ممکن است بتوانند فرصت‌های بالقوه ارتکاب تقلب را شناسایی کنند اما تشخیص نیت مرتکب، اگر غیرممکن نباشد، برای وی بسیار دشوار است، به ویژه، در موضوعاتی که به قضاوت مدیریت برمی‌گردد (مانند برآوردهای حسابداری و بکارگیری درست و مناسب استانداردهای حسابداری).

یکی از دغدغه‌های اصلی هیئت مدیره، مدیران، صاحبان کسب و کار و حسابرسان داخلی، چگونگی استقرار نظام کنترل‌های داخلی و برخورد مؤثر و کارآمد با خطر تقلب در سطح سازمان است. طبق تحقیقات گذشته، این ادعا وجود دارد که نظام کنترل داخلی مؤثر، ابزار اولیه‌ای برای جلوگیری، کشف و اصلاح تقلب و اشتباهات است (بارا، ۲۰۱۰). فاما و جنسن^۱ (۱۹۸۳) عنوان می‌کنند که وظیفه کنترل داخلی هیئت مدیره با استفاده از مدیران بیرونی، که از انگیزه کافی برای کسب شهرت برخوردارند، بهبود می‌یابد. بیزلی (۱۹۹۶) دریافت که ویژگی‌های خاص مدیران بیرونی همچون درصد سرمایه در دسترس، کمک می‌کند که تقلب در گزارشگری مالی کاهش یابد (صفرزاده، ۱۳۹۰). برای اینکه امکان تقلب و سوءاستفاده در هر شرکت به حداقل برسد، بهتر است کل سیستم کنترل‌های داخلی هر شرکت توسط اشخاص متخصص و مستقل از شرکت به صورت حرفه‌ای بررسی و ساختار سیستم کنترل‌های داخلی به صورت مدون تهیه و به مورد اجرا گذاشته شود. البته این سیستم کنترل‌های داخلی باید به طور مرتب بررسی و بروز شود. اطمینان معقول و بیشتر نسبت به سازمان‌ها با پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در محیط سازمان‌ها افزوده می‌شود و اهداف حسابداری و مالی کنترل‌های داخلی محقق شده و باعث می‌شود که از گزارشگری متقلبانانه جلوگیری به عمل آید و به

1- Fama and Jensen

مراتب به کیفیت حسابرسی و گزارش حسابرسان در این سازمان‌ها افزوده خواهد گردید. لذا مشاهده می‌شود که کنترل‌های داخلی نه تنها دارای آثار مستقیم بلکه آثاری غیرمستقیم را در چرخه گزارشگری مالی و اعتمادسازی برای آن را به دنبال دارد که در ادامه به یکی از این ابعاد که همانا کیفیت حسابرسی می‌باشد پرداخته خواهد شد.

کیفیت حسابرسی

در ادبیات حسابرسی تعاریف متفاوتی از کیفیت حسابرسی ارائه شده است. اگرچه مسئولیت حسابرسان در برابر کیفیت حسابرسی به عنوان یکی از مفروضات رفتاری حسابرسی مورد پذیرش قرار گرفته است. اما تاکنون کمتر تعریفی جامع و روشن از کیفیت حسابرسی که مورد قبول همگان باشد به عمل آمده است. برخی از افراد حرفه‌ای کیفیت حسابرسی را به عنوان میزان انطباق حسابرسی با استانداردهای حسابرسی تعریف کرده‌اند. دی آنجلو (۱۹۸۱) کیفیت حسابرسی را به عنوان ارزیابی کشف و گزارش تحریفات با اهمیت موجود در صورت-های مالی توسط حسابرسان تعریف کرده است. حسابرسی شامل ممیزی کردن و تصدیق بررسی‌های نهایی بوسیله یک متخصص مستقل به منظور اعمال و ارائه نظر در مورد اهمیت و دقت داده‌های مشمول می‌باشد (جورجیو و همکاران، ۲۰۰۹). اکثر تحقیقات جاری که مربوط به کیفیت حسابرسی انجام می‌شود احتمال خطر ثابت بودن اطلاعات مالی در رابطه با ارزش کیفیت حسابرسی شرکت‌های بزرگ و کوچک را مدنظر قرار می‌دهند. همچنین مؤسسات حسابرسی باید رویه‌ها و روش‌های کنترل کیفیت مناسبی تدوین کنند تا از رعایت استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی در انجام شدن هر یک از کارهای حسابرسی اطمینان یابند. بطور کلی، "کنترل کیفیت" به معنای آن است که مؤسسات حسابرسی باید کنترل‌هایی را برقرار کنند تا از ایفای مسئولیت خود در برابر صاحبکاران و جامعه اطمینان یابند. در کل حسابرسان داخلی و مستقل می‌توانند با استفاده از ابزارهای کنترل داخلی کیفیت حسابرسی را بالا برده و گزارش حسابرسی خود را بدون محدودیتی ارائه کنند. سیستم کنترل کیفیت هر مؤسسه حسابرسی باید به گونه‌ای باشد که اطمینان دهد کارکنان حرفه‌ای همواره در جریان آخرین تحولات فنی حرفه قرار می‌گیرند. بیشتر مؤسسات بزرگ حسابرسی به منظور برآوردن این نیاز، یک بخش جداگانه برای آموزش حرفه‌ای ایجاد می‌کنند (هواسی و نوری فرد، ۱۳۹۲).

کنترل‌های داخلی و کیفیت حسابرسی

حسابرسان دارای مشکلاتی در ارزیابی ریسک در سیستم حسابداری پیچیده بوده و دارای اعتماد به نفس بالایی در ارزیابی ریسک‌شان می‌باشند (حیدرزاده و محسنی، ۱۳۹۳). شناخت کنترل‌های داخلی به حسابرسان در

شناسایی اشتباهات ممکن، تحلیل عوامل اثرگذار بر ریسک و گسترش ماهیت، زمانبندی و دامنه رویه‌های اضافی حسابرسی کمک می‌کند (سلیمانی امیری و شمس، ۱۳۹۳). شناخت حسابرسان از سیستم کنترل داخلی صاحبکار خود، مبنایی را هم برای برنامه‌ریزی حسابرسی و هم برای برآورد احتمال خطر کنترل فراهم می‌آورد. کنترل داخلی بر گزارشگری مالی تا به مدت طولانی است که به عنوان یک ویژگی مهم به رسمیت شناخته شده است (کاین، ۲۰۰۱). طبق تجدیدنظر در استانداردهای گزارشگری توسط هیئت بین‌المللی تدوین استانداردهای حسابرسی و خدمات اطمینان‌بخش به عنوان بخشی از حسابرسی مطابق با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی، موسسات حسابرسی در تمام مراحل برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی قضاوت حرفه‌ای را بعمل می‌آورند و همچنین کنترل‌های داخلی مربوط به حسابرسی را به منظور طراحی روش‌های حسابرسی مناسب شرایط موجود، و نه به قصد اظهارنظر نسبت به اثربخشی آنها بررسی می‌کند. حسابرسان همواره باید، احتمال خطر ذاتی را در حد رضایت‌بخشی بیابند که بتوانند آزمون‌های محتوا را برای کاهش احتمال خطر حسابرسی تا یک سطح قابل قبول، طراحی کنند. در نتیجه حسابرسان با توجه به شناختی که از سیستم کنترل داخلی کسب می‌کنند می‌توانند رسیدگی‌های خود را به نحو احسن انجام داده و حسابرسان مستقل گزارش‌های خود را نسبت به صورت‌های مالی بدون هیچ گونه محدودیت ارائه کنند، این عوامل باعث افزایش کیفیت حسابرسی با استفاده از ساختار کنترل‌های داخلی می‌شود.

اجزای محیط کنترلی و کیفیت کنترل‌های داخلی

حال که تا حدودی با آثار بااهمیت کنترل‌های داخلی در چرخه گزارشگری مالی آشنا شدید این سؤال پیش می‌آید که کنترل‌های داخلی خود از چه عواملی اثرپذیری داشته و به عبارت دیگر چه معیارهایی در ارتقای سطح کنترل‌های داخلی مؤثر است که در ادامه به اهم این موارد به اختصار پراخته شده است.

کمیته حسابرسی: هدف از تشکیل کمیته حسابرسی، اطمینان از اثربخشی راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی مستقل و رعایت قوانین و مقررات از الزامات سازمان است و به این ترتیب از تحقق پاسخگویی در سازمان اطمینان بدست می‌آید (مشایخی، ۱۳۹۳). متولیان کنترل‌های داخلی در سازمان‌ها شامل هیأت مدیره، کمیته حسابرسی، مدیران ارشد، مدیران مالی، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل هستند و حمایت هیأت مدیره و مدیران شرکت از استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش و کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی ضروری است (حسینی، ۱۳۹۳).

حسابرسی داخلی: حسابرسی داخلی شرکت را در دستیابی به اهدافش با ارزیابی روشمند و سیستماتیک توسط ارائه پیشنهاداتی در مورد چگونگی قدرتمند ساختن تأثیراتشان پشتیبانی می‌کند (پتراسکو و تاماس^۱، ۲۰۱۳). حسابرسی داخلی برای ایجاد ارزش‌گذاری و بهبود عملکردهای سازمانی طراحی شده است (ژوئن و سیبو^۲، ۲۰۱۱) و با گذشت سال‌ها پدیدار شده و همواره به دنبال پاسخگویی به نیازهای در حال تغییر سازمان بوده است. با وجود اینکه در ابتدا حسابرسی داخلی بر روی مسائل حسابداری متمرکز شده بود ولی در حال حاضر حسابرسی داخلی با هدف کشف ریسک‌های اصلی واحد و همچنین ارزشیابی فعالیت‌های تخصصی نهادها وارد عمل شده است. (صادقی و مدیرکیا، ۱۳۹۳). لذا به حسابرسی داخلی نباید به طور محدود به عنوان فعالیتی که هزینه‌بر است نگریست (Daniela Petraşcu, Alexandra Tieanu, 2014). نتیجه یکی از پژوهش‌های انجام شده بر روی ارزشیابی حسابرسی داخلی، به طور خلاصه روند تکامل حسابرسی داخلی در طول زمان را بصورت ارائه شده در جدول دو نشان می‌دهد:

جدول (۲) خلاصه تاریخچه حسابرسی داخلی

۱۹۵۰	بررسی ثبت‌های حسابداری
۱۹۶۰	ارزیابی هماهنگی با مقررات
۱۹۷۰	آزمون مراحل
۱۹۸۰	ارزیابی کنترل‌ها
۱۹۹۰	گزارش بر روی سیستم کنترل داخلی
۲۰۰۰	ارزیابی سیستم مدیریت ریسک
۲۰۰۱	پیشرفت سیستم مدیریت ریسک
۲۰۰۲	گزارش فعالیت‌های انجام شده
۲۰۰۳	ارزش افزایی
۲۰۰۴-۲۰۰۹	تثبیت (تقویت) حسابرسی داخلی
۲۰۱۰-۲۰۱۳	ظرفیت مدیریت ریسک مالی

(صادقی و مدیرکیا، ۱۳۹۳)

حسابرسی داخلی یک عملکرد کنترلی برای واحد تجاری است و نباید آن را با کنترل‌های داخلی اشتباه گرفت. این دو واحدهای جداگانه و مستقلی هستند که رابطه تبعی^۳ با یکدیگر ندارند (جینگا^۱، ۲۰۰۹). به باور

1- (Petraşcu Daniela, Tamaş Attila, 2013)

2- (Jucan N.C., Sibiu, 2011)

3- Subordination relationship

انجمن حسابرسان داخلی^۲ (۲۰۱۳) برای کشف و مقابله با فساد اداری و تقلب باید از کمک حسابرسان داخلی استفاده کرد تا از این طریق از صحت اطلاعات افشا شده اطمینان حاصل شود. وظیفه حسابرسان داخلی نظارت بر پاسخگویی می‌شود که عاملی برای مقابله با فساد و تقلب است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۳).

حسابرسی مستقل: جامعه در معنای عام آن همواره خواستار دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی بوده است. سهل‌انگاری و قصور حسابرسان در ارائه خدمات حسابرسی با کیفیتی که از آنان به عنوان افراد حرفه‌ای انتظار می‌رود، همواره با واکنش تنبیهی از سوی جامعه همراه بوده است. در اصل کیفیت حسابرسی یعنی ارزیابی بازار از اینکه حسابرس موارد تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی و یا سیستم صاحبکار را کشف و گزارش نماید، و حسابرسان با استفاده از ابزارهای کنترل داخلی می‌توانند این تحریفات و احتمال خطر کنترل و خطر عدم کشف یک سری از تحریفات را اندازه‌گیری و گزارش کنند. حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، هر دو به نحوی بر کیفیت حسابرسی تاثیر می‌گذارند و در یک سری موارد مانند نحوه اجرای رسیدگی و تنظیم کاربرگ‌های حسابرسی مشابه‌اند. حسابرسان داخلی با ارزیابی سیستم کنترل داخلی و نظارت بر مدارک و روش‌های حسابداری، مدیریت را در اداره امور شرکت یاری می‌کنند، از طرف دیگر این کار حسابرسان داخلی باعث اظهارنظر دقیق حسابرسان مستقل بر صورت‌های مالی شده و همه این موارد کیفیت حسابرسی را ارتقا می‌دهند. در حقیقت حسابرسان با توجه به اندازه، ماهیت، تعداد شعبه‌ها و نوع کار موسسه باید روش‌های رسیدگی خود را درست اجرا کنند و همانطور که بیان کردیم حسابرسان با توجه به ابزارهای کنترل داخلی می‌توانند رسیدگی‌های خود را انجام دهند (هواسی و نوری فرد، ۱۳۹۲).

نتیجه‌گیری

این مطالعه در مورد بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی در پیشگیری از تقلب و اظهارنظر حسابرس متمرکز شده است. اهمیت بالای اجرای کنترل‌های داخلی در دنیای امروزی در واحدهای اقتصادی غیرقابل انکار است. پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی به صورت اثربخش می‌تواند مدیریت را در دستیابی و رسیدن به اهداف و چشم‌انداز آتی سازمان یاری نماید. براساس آنچه که گفته شد، نباید به پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی به عنوان یک فعالیت خلق هزینه نگریست بلکه باید آن را به عنوان فعالیتی دارای منفعت آتی بشمار آورد و از آن به عنوان خالق ارزش افزوده آتی سازمان یاد نمود. چنانچه پیاده‌سازی سیستم کنترل‌های داخلی دارای ضعف باشد،

1- Jinga, C. (2009)

2- Association of Internal Auditors

هرچند که صاحبان سرمایه وجود دارند و نیز مدیران در حال کنترل هستند اما امکان هرگونه تقلب و سوء استفاده وجود دارد. پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی صحیح در مورد اهداف مربوط به حسابداری و مالی باعث می‌شود که با مکانیزه شدن سیستم‌های حسابداری و مستند نمودن و جمع‌آوری کردن اطلاعات، احتمال رخداد خطا و دسترسی همگان به اطلاعات مالی کاهش یابد و در حوزه مالی، وظایف تفکیک شده و موجب افزایش کنترل در سازمان و جلوگیری از تقلب گردد. طبق این پژوهش سازمان‌ها با استقرار حساب‌رسان داخلی به عنوان یکی از ارکان محیط کنترلی بر مبنای تخصص و تجربه می‌توانند از مزایایی چون: کمک به مدیریت در اداره امور سازمان، ارزیابی سیستم کنترل داخلی پیاده‌سازی شده در سازمان به نحو مطلوبی بهره‌گیرند. با توجه به یافته‌های این پژوهش پیاده‌سازی سیستم‌های کنترل داخلی اصولی در سطح سازمان برای تقلیل خطر تقلب و تحریف و خطر در حسابرسی بسیار حائز اهمیت است. حساب‌رسان داخلی و مدیران مالی سازمان‌ها نقش عمده‌ای در بهبود، اثربخشی و ارتقا ساختار سیستم کنترل داخلی و صرفه اقتصادی سازمان خود دارند و باعث ارمغان سیستم مالی کاراتر برای سازمان خود می‌شوند. در معنای فراگیر همواره جامعه مشتاق دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی است چرا که بهبود کیفیت حسابرسی، افشاء، گزارشگری مالی و جلوگیری از تقلب برای دستیابی سازمان به اهداف و چشم‌اندازها راه را هموارتر می‌نماید. در این راه حساب‌رسان خارجی و کمیته حسابرسی ناظرین بر کیفیت گزارشگری مالی می‌باشند که در صورت انجام وظایف خود به صورت دقیق کیفیت حسابرسی را نیز بهبود می‌بخشند. اظهارنظر، رسیدگی‌ها و کیفیت حسابرسی انجام شده توسط حساب‌رسان با استفاده از ابزارهای کنترل داخلی می‌تواند به صورت اثربخش در پیشگیری از تقلبات و تحریف و خطر حسابرسی مؤثر واقع شود.

منابع

۱. اسکندری، جمشید، عرفی، حمیدرضا، ۱۳۸۹، اصول حسابرسی ۱، انتشارات کتاب فرشید.
۲. سلیمانی امیری، غلامرضا، شمس، زهرا، بهبود رویه‌های حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی راهکاری برای توسعه حرفه‌ی حسابرسی، نشریه حرفه‌ای انجمن حساب‌رسان داخلی ایران، سال یکم، شماره چهارم، مهر و آبان ۱۳۹۳.
۳. ابراهیمی، رومنجان و دیگران، ۱۳۹۲، واکاوی جامع عوامل مؤثر بر کشف تقلب در صورت‌های مالی همراه با ارائه الگوی مفهومی، کنفرانس ملی، حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری، یکم اسفند ۱۳۹۲
۴. پاکروان لقمان، ۱۳۹۱، کنترل داخلی و مسئولیت‌پذیری، روزنامه دنیای اقتصاد، شنبه ۲۰ آبان ۱۳۹۱

۵. تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسین، حساس یگانه، یحیی، ۱۳۸۷، رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده کنندگان، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۴.
۶. حسینی عراقی، سیدحسین، حسابرسی دولتی، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ سوم، ۱۳۸۴.
۷. حسینی، سیدعلی، نشریه حرفه‌ای انجمن حساب‌رسان داخلی ایران، سال یکم، شماره چهارم، مهر و آبان ۱۳۹۳.
۸. حیدرزاده کانی، علی اصغر، محسنی ملکی رستاقی، بهرام، ۱۳۹۳، کنترل داخلی حساب‌رسان در مورد تصمیم‌گیری در مورد گزارش مالی، کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، ۴-۵ آبان ۱۳۹۳.
۹. رحیمیان، نظام الدین، آخوندزاده، میثم، نقش حساب‌رسان داخلی در پیشگیری و کشف تقلب، نشریه حسابداری رسمی، پاییز ۱۳۹۰، دوره جدید، شماره ۱۵.
۱۰. زارعی محسن، عبدی سعید، کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹، تابستان ۱۳۸۹.
۱۱. صادقی، تکت، مدیرکیا، پروانه، روندهای جاری در حسابرسی داخلی، نشریه حرفه‌ای انجمن حساب‌رسان داخلی ایران، سال یکم، شماره چهارم، مهر و آبان ۱۳۹۳.
۱۲. صفرزاده، محمدحسین. "توانایی نسبت‌های مالی در کشف تقلب در گزارشگری مالی: تحلیل لاجیت" مجله دانش حسابداری، سال اول، تابستان ۱۳۸۹.
۱۳. عباس‌زاده، محمدرضا، محمدی جمال و محمدی کامران، ۱۳۹۰، ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی، دو ماهنامه حسابرس، شماره ۵۶.
۱۴. کرباسی یزدی، حسین، استانداردهای کنترل‌های داخلی در دولت، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۵، پاییز و زمستان ۱۳۸۴.
۱۵. محمدی جمال، اصول حسابرسی، انتشارات رسپینا، چاپ اول، ۱۳۸۷.
۱۶. مشایخی، بیتا، نشریه حرفه‌ای انجمن حساب‌رسان داخلی ایران، سال یکم، شماره چهارم، مهر و آبان ۱۳۹۳.
۱۷. هواسی، رودابه، نوری فرد، یدالله، ۱۳۹۲، تأثیر حساب‌رسان (داخلی و خارجی) بر کیفیت حسابرسی با استفاده از ابزار کنترل‌های داخلی.

18. Barra R.A, The Impact of Internal Controls and Penalties on Fraud, Journal of Information Systems, 2010

19. Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), 1992, Internal control-Integrated Framework, COSO Report.
20. Committee of Sponsoring Organization of the tread way commission (COSO), Internal Control-Integrat-ed Framework, AICPA, NewYork. U.S.2011.
21. Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), "Internal Control Integrated Framework, COSO Report", 2012, Pp. 1-150.
22. D'Aquila, J. (2013). "COSO's Internal Control – Integrated Framework." The CPA Journal. Vol, October. pp, 24-31.
23. Daniela Petrașcu, Alexandra Tieanu, 2014. The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. 21st International Economic Conference 2014, IECS 2014, 16-17 May 2014, Sibiu, Romania. Procedia Economics and Finance 16 (2014) 489 – 497.
24. Giurgiu, A., Ungureanu, P., Duma, F. (2009) Small Lexicon, Finance - Banking and Stock Exchange, Ed. Didactică și Pedagogică, București.
25. Jucan N.C., Sibiu, 2011 Audit and internal control - Lecture support Master B8, Ed. "Alma Mater" Sibiu (2011).
26. Jinga, C. 2009, Financial audit, Ed, ASE, Bucuresti.
27. Kashan ، Pirzada ، 2013، «Evaluating The Factor Of Cost And Benefit Of Internal Audit» Department of Accounting.
28. Lixin N. Xuezhou R. Gaoguang S. 2014. Do Customers respond to the disclosure of internal control weakness. Journal of Business Research. 67: 1508-1518.
29. Minnesota management & budge. (2012). "Guide to risk assessment and control activities- revision". p 20. <http://www.beta.mmb.state.mn.us/>
30. Petrașcu Daniela, Tamaș Attila, 2013. Internal Audit versus Internal Control and Coaching. Procedia Economics and Finance 6 (2013) 694 – 702
31. Reporting audited financial statements: proposed new and revised international standards onauditing (ISAS). WWW.IAASB.Org
32. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 – Pp 19-21
33. <http://www.coso.org/aboutus.htm>