

نقش کنترل داخلی در کیفیت حسابرسی مستقل

مریم سهرابی^۱

حیدر ربیعی^۲

چکیده

این مقاله با رویکرد مروری، به بررسی نقش و اهمیت راهبری شرکتی، کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی در واحدهای اقتصادی می‌پردازد. ابتدا، ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی اثربخش برای دستیابی به اهداف سازمان، مقابله با رویدادهای غیرمنتظره و تامین منافع صاحبان سرمایه، دولت و سایر ذی‌نفعان تبیین شده است. قانون ساربینز-اوکسلی و بخش‌های کلیدی آن، مانند الزام به افشای نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی، از منظر قوانین بین‌المللی و کاربرد آن‌ها در ایران مورد توجه قرار گرفته‌اند. همچنین، جایگاه حسابرسی داخلی به عنوان رکن کلیدی راهبری شرکتی و نقش آن در ارزش‌آفرینی، بهبود فرایندهای سازمانی و ارتقای شفافیت مالی تشریح شده است. بخش دیگری از مقاله به مفهوم تقلب و تمایز آن با اشتباهات غیرعمدی در گزارشگری مالی اختصاص دارد و ضمن اشاره به اهمیت کنترل‌های داخلی در پیشگیری و کشف تقلب، محدودیت‌های ذاتی این کنترل‌ها نیز بررسی شده است. این مقاله ضمن تحلیل تحولات اخیر در زمینه حاکمیت شرکتی و الزامات نهادهای ناظر، بر نقش فرهنگ حسابداری و اهمیت توسعه حسابرسی داخلی تأکید می‌ورزد و با مرور ادبیات و مقررات موجود، ضرورت به‌روزرسانی ساختارها و رویکردهای نظارتی در سازمان‌های ایرانی را برجسته می‌کند.

کلمات کلیدی:

کنترل داخلی، حسابرسی داخلی، راهبری شرکتی، تقلب مالی، قانون ساربینز-اوکسلی

^۱ کارشناسی ارشد مدیریت مالی دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت

^۲ استاد دانشگاه تهران و مشاور استراتژی‌های مالی، اقتصادی و سرمایه‌گذاری

مقدمه

واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلند مدت و تحقق مأموریت ها و چشم اندازها، حفظ توان مالی و سود آوری، مقابله با رویدادهای غیر منتظره و پاسخ گویی در برابر پاسخ خواهان (صاحبان سرمایه، دولت و...) باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشند. کنترل داخلی، یک رویداد یا وضعیت خاص نیست، بلکه مجموعه ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت های سازمان نفوذ و تسری پیدا می کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکلی مستمر روی می دهد. آن ها در مسیری که مدیریت سازمان را اداره می کند و پیش می برد، به صورتی فراگیر و جدایی ناپذیر از آن وجود دارند. (شعری و مقدم، ۱۳۸۶)

کمیسیون بورس اوراق بهادار اجرای بند ۴۰۴ قانون ساربینز - اوکسلی را مستلزم وجود چارچوب کنترل داخلی می داند معمولاً مسئولیت این چهارچوب بر عهده هیئت مدیره است و این چهارچوب باید شامل پنج جزء باشد. مدیران موسسات و سازمانها توجه وافرایی به سیستم های کنترل داخلی دارند، زیرا مدیران به خوبی می دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش، تحقق رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیر منتظره بسیار مشکل است و سیستم کنترلی وسیله ایست که موجب می شود، نسبت به ارقام و اطلاعات حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آنان را مطمئن می سازد که سیستم و روشهای صحیح مالی و اداری در داخل موسسه ایشان به طور کامل اجراء می شود (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵). صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذی نفع در واحدهای اقتصادی تصور می کنند کنترل های داخلی ابزار دستیابی به اهداف واحد اقتصادی هستند. (حساس یگانه و نتایج ملکشاه، ۱۳۸۵)

مدت های طولانی است که کنترل های داخلی مورد توجه است خصوصاً بعد از رسوایی های سال ۲۰۰۲ و تصویب قانون ساربینز- اوکسلی. بخش ۴۰۴ این قانون به کنترل های داخلی و وظایف مدیریت در ایجاد و نگهداری یک سیستم اثر بخش کنترل داخلی پرداخته است. بخش ۴۰۴ مدیریت شرکتها را ملزم به ارائه و نگهداری گزارشی از کنترل

داخلی به همراه گزارش سالانه می کند (جواهری، ۱۳۸۵). مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) در قالب بخش ۴۰۴ مدیریت شرکت را ملزم می دارد تا تغییرات مهم در کنترل‌های داخلی ناظر بر گزارشگری مالی را که طی ۱ ماهه آخر سال رخ داده است، افشا کند و براساس بند ۳۰۲ این قانون، مدیریت باید در گزارش سه ماهه و سالانه تمام نقاط ضعف موجود در کنترل داخلی را افشا کند (قانون ساربینز-اوکسلی). هدف خاص قسمت های ۳۰۲ و ۴۰۴ قانون ساربینز-اوکسلی اطلاع رسانی به سرمایه گذاران در مورد افشای نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی است که ممکن است اشتباهات مالی را افزایش و توانایی مدیران برای مدیریت سود را کاهش دهد. (حاجیها و محمد حسین نژاد، ۱۳۹۴) کنترل های داخلی موثر این اطمینان را می دهد که واحد تجاری می تواند به اهدافش برسد. برای رسیدن به این هدف باید اطمینان حاصل شود که گزارش های کنترل داخلی قابل اعتماد هستند. این شامل دستیابی کارآمد به قوانین و مقررات و سیاست ها و تعهدات شرکت است (حساس یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵)

آنچه که حائز اهمیت است این است که حسابرسان باید اطلاعات کاملی از کنترل های داخلی و ضعف های آن به طور کلی داشته باشد تا به محض مشاهده و برخورد با آن ها، پی به ضعف ها در کنترل های داخلی ببرد و آن ها را به واحد مورد رسیدگی گزارش کند. بعضی از نقاط ضعف کنترل های داخلی در بیشتر واحدهای مورد رسیدگی وجود دارند و بعضی از نقاط ضعف، خاص واحدهای رسیدگی بخصوصی هستند و بنابراین عمومیت چندانی ندارند و آن ها را فقط می توان با بررسی دقیق سیستم های کنترل های داخلی، کشف کرد (نعمت پژوه، ۱۳۸۱). وجود گزارش نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی می تواند به استفاده کنندگان اطلاعاتی در مورد ضعف ها و نحوه عملکرد مدیریت بدهد اما بعد از تصویب ماده ۱۸ قانون بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت ملزم به تهیه گزارشی در مورد کنترل داخلی و همچنین طراحی و استقرار گزارش کنترل داخلی است. پیش تر به قانون ساربینز - اوکسلی اشاره شد، برای درک بهتر، مختصر توضیحی از ماهیت این قانون تا جایی که از موضوع اصلی دور نشویم در ذیل ارائه شده است. (کریمی و منصوری، ۱۴۰۱) رسوایی های حسابداری و سقوط شرکت هایی نظیر انرون و ورلدکام

در اوایل قرن ۲۱، سرانجام منجر به تصویب قانون ساربینز اوکسلی در آمریکا گردید. دو بخش عمده این قانون یعنی بخش های ۳۰۲ و ۴۰۴ به بحث در مورد کنترل های داخلی و مسئولیت مدیران در مورد این کنترلها و گزارشگری مالی می پردازد. این بخشها پس از لازم الاجرا شدن منجر به این شدند که مدیران شرکت های تحت پوشش این قانون باید در گزارشهای سالانه، کنترلهای داخلی و ضعفهای عمده آن را افشاء نمایند. همچنین آنها باید اثربخشی و کفایت کنترلهای داخلی را نیز تأیید نمایند (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲) با توسعه و پیچیدگی روزافزون واحدهای اقتصادی، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارا مورد توجه جدی قرار گرفته است. عدم طراحی و اجرای مناسب آن موجب ایجاد ضعف های بااهمیت در سیستم کنترل داخلی می گردد و قابلیت اتکا به گزارشگری مالی را پایین می آورد. هدف طراحی و اجرای یک سیستم کنترل داخلی کارآمد و مؤثر و فاقد ضعف های بااهمیت، کسب اطمینان مناسب از دستیابی واحد تجاری به اهدافش می باشد (حاجیها و محمد حسین نژاد، ۱۳۹۴) از سوی دیگر در سال های اخیر حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم های درون سازمانی، نقش بسیار بااهمیتی در ساختار حاکمیت شرکتی در جهان پیدا کرده است. از اوایل هزاره گذشته، با تاسیس بنگاه های اقتصادی بزرگ و پیچیده تر شدن فعالیت ها، امکان رسیدگی به تمام فعالیت ها توسط مدیریت سلب شد؛ حسابرسی داخلی به عنوان حرفه ای برای یاری سازمان ها در انجام درست کارها، پا به عرصه وجود گذاشت حسابرسی داخلی به سرعت در جهان مورد پذیرش و حمایت مدیران شرکت ها قرار گرفت و اهمیت یافت و از دهه ۱۹۵۰ تا آغاز هزاره جدید، در هر دهه نقش های جدیدتری به عهده گرفت. سیستم حاکمیت شرکتی را می توان مجموعه قوانین، مقررات، نهادها و روش هایی تعریف کرد که تعیین می کنند واحدهای تجاری چگونه و به نفع چه کسانی اداره شوند. حسابرسی داخلی، یک فعالیت اطمینان بخش و مشاور های مستقل و بی طرفانه به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات یک واحد تجاری است. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰) به این ترتیب می توان گفت عرضه خدمات حسابرسی داخلی مانند سایر کالاها و خدمات تابعی از شرایط محیطی، ساختار حاکمیت شرکتی و تقاضای آن

از سوی مدیران و سایر استفاده کنندگان این خدمات است. در اهداف کلی طراحی شده برای حاکمیت شرکتی، حسابرسی داخلی در کنار حسابرسی مستقل و کمیت حسابرسی یکی از اجزای ارزش آفرین را تشکیل می دهد (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲) فرهنگ حسابداری و حسابخواهی بطور عام و حسابرسی بطور خاص، در کشور ما، به شکل مناسب رواج نیافته است. همچنین عمر حسابرسی داخلی در ایران محدود بوده و با وجود تغییرات زیاد، تحولات سریع، گسترش فعالیت ها و توسعه سازمان ها، رشد و پیشرفت چندانی نداشته و نتوانسته به جایگاه مناسبی در حرفه دست یابد. فروپاشی های گسترده شرکت ها در سده گذشته و سده اخیر که یکی از اساسی ترین دلایل آن، ضعف های کنترل داخلی شرکت ها بوده، همپای تغییر در حسابرسی، موجب تحولاتی در حسابرسی داخلی که جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد نیز گردیده است. تعریف جدید حسابرسی داخلی، که از سوی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا ارائه گردیده، در واقع پاسخی به تجدید نظر در چشم انداز و مأموریت های این حرفه بوده است (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸) تحولات اخیر راهبری شرکتی، مستلزم نوعی ساختار اثربخش راهبری شرکتی است که بر مبنای هیأت مدیره هوشیار، مدیریت کوشا، لایق و خوش اخلاق، حسابرسی مستقل قابل اعتماد و حسابرسی داخلی اثربخش بنا شود. کارکرد حسابرسی داخلی به عنوان عنصر تمام عیار راهبری شرکتی، باید در رابطه با تمام فعالیت های شرکت (شامل مدیریت ریسک، کنترل های داخلی، گزارشگری مالی و سایر کارکردهای راهبری شرکتی) خدمات مشاوره ای و اطمینان بخشی مستقلی فراهم آورد. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱) در استانداردهای پذیرش بسیاری از بورس های اوراق بهادار الزام شده است که شرکت های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش باید واحد حسابرسی داخلی داشته باشند. مطابق ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران نیز، شرکتهای پذیرفته شده در بورس و فرابورس باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل دهند. مطابق این ماده، واحد حسابرسی داخلی باید به طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل های داخلی را بررسی و ارزیابی کند و نتایج را به کمیته

حسابرسی و هیأت مدیره گزارش نماید و روش های بهبود سیستم کنترل های داخلی را پیگیری کند. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

تقلب و کنترل های داخلی

پیش از واکاوی کنترل های داخلی و اثر آن ها در کیفیت و کمیت فعالیت حسابرسان مستقل لازم است به تقلب و تعریف خاص آن در حرفه حسابرسی که از سوی سازمان حسابرسی ارائه شده است پردازیم و نقش کنترل های داخلی در تقلب و پیشگیری از آن را بررسی کنیم. (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵) تحریف صورتهای مالی می تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. وجه تمایز تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن عملی است که منجر به تحریف صورتهای مالی می شود. (شعری و مقدم، ۱۳۸۶) اگر چه تقلب مفهوم گسترده ای دارد، اما برای مقاصد استانداردهای حسابرسی، حسابرس تقلب هایی را مد نظر قرار می دهد که سبب تحریف با اهمیت صورتهای مالی می شود. دو نوع تحریف عمدی به حسابرس مربوط می شوند که یکی تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و دیگری تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها است. هر چند حسابرس ممکن است مشکوک به وقوع تقلب شود و یا در موارد نادر، پی به وقوع تقلب ببرد، با این حال وی در مقامی نیست که به لحاظ قانونی حکم کند که آیا تقلبی واقعاً روی داده است یا خیر. (حساس یگانه و تقی نتاج ملکشاه، ۱۳۸۵) مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب با مدیران اجرایی و ارکان راهبری واحد تجاری است. این موضوع مهم است که مدیران اجرایی، با نظارت ارکان راهبری واحد تجاری، بر پیشگیری از تقلب (که می تواند فرصتهای وقوع تقلب را کاهش دهد) و عوامل بازدارنده تقلب (که می تواند به دلیل احتمال کشف تقلب و تنبیه، انگیزه ارتکاب تقلب توسط افراد را کاهش دهد) تأکید زیادی کنند. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱) این تأکید متضمن پایبندی به ترویج فرهنگ درستکاری و رفتار اخلاقی است که می تواند از طریق نظارت فعالانه ارکان راهبری واحد تجاری تقویت شود. نظارت ارکان راهبری، شامل در نظر گرفتن احتمال زیر پاگذاری کنترلها یا اعمال نفوذ نامناسب به شیوه های دیگر در فرایند گزارشگری مالی، نظیر تلاشهای مدیران اجرایی در زمینه مدیریت سود به منظور تحت تأثیر قراردادن برداشت تحلیلگران از عملکرد و

سودآوری واحد تجاری، می‌باشد. (اسکندری، ۱۴۰۳) لازم به ذکر و توجه است که در تعریف کنترل های داخلی عنوان شده است که کنترل های داخلی فرایندی است که توسط ارکان راهبری، مدیران اجرایی و سایر کارکنان باری مقابله با آن دسته از خطر های تجاری که دستیابی به اهداف زیر را تهدید میکنند طراحی، اعمال و حفظ میشوند: (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

- قابل اتکا بودن گزارشگری مالی واحد تجاری
- کارایی و اثر بخشی عملیات واحد تجاری و
- رعایت قوانین و مقررات

یکی از وظایف کنترل های داخلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباهات می‌باشد که مسئولیت مدیران اجرایی و ارکان راهبری در این دو موضوع کاملاً مشخص است، به عبارتی یکی از وظایف ارکان راهبری و مدیران اجرایی طراحی و اعمال کنترل هایی است که توانایی پیگیری از تقلب و اشتباهات را دارد در غیر این صورت این کنترل های داخلی از طراحی و اعمال خوبی برخوردار نیستند که با طور مبسوط شرح داده خواهد شد. (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵) آثار بالقوه محدودیتهای ذاتی، به طور خاص، در مورد تحریف ناشی از تقلب، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. از آنجا که تقلب ممکن است با انجام تمهیداتی چون جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات، یا ارائه اطلاعات نادرست به حسابرسان صورت گیرد که به‌طور ماهرانه و با دقت برای پنهان کردن آن طراحی شده است، خطر عدم کشف تحریفهای بااهمیت ناشی از تقلب، بیشتر از خطر عدم کشف تحریفهای بااهمیت ناشی از اشتباه است. هنگامی که چنین اقداماتی برای پنهان کاری با تبانی همراه باشد، کشف آن دشوارتر می‌شود. تبانی می‌تواند حسابرسان را به این نتیجه برساند که شواهد، متقاعد کننده است، در حالی که واقعاً چنین نیست. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲) توانایی حسابرسان برای کشف تقلب به عواملی چون مهارت مرتکبین، دفعات و میزان دستکاری، گستردگی تبانی، اندازه نسبی هر یک از مبالغ دستکاری شده، و مراتب سازمانی افراد مشارکت کننده بستگی دارد. اگرچه حسابرسان ممکن است بتوانند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را مشخص کند، اما به سختی می‌تواند مشخص کند که آیا تحریف در حوزه‌های

قضاوتی مثل برآوردهای حسابداری ناشی از تقلب بوده است یا ناشی از اشتباه. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱) علاوه بر این، خطر عدم کشف تحریف بااهمیت ناشی از تقلب مدیران اجرایی بیشتر از خطر تحریف بااهمیت ناشی از تقلب کارکنان است، زیرا مدیران اجرایی اغلب در موقعیتی هستند که به طور مستقیم یا غیر مستقیم قادر به دستکاری سوابق حسابداری، ارائه اطلاعات مالی متقلبانه یا زیرپاگذاشتن روشهای کنترل داخلی طراحی شده برای پیشگیری از تقلبهای مشابه توسط سایر کارکنان هستند. (حساس یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵) حسابرس، هنگام کسب اطمینان معقول، مسئولیت دارد نگرش تردید حرفه‌ای را در سراسر فرایند حسابرسی حفظ کند، امکان زیرپا گذاری کنترل‌های داخلی توسط مدیران اجرایی را مدنظر قرار دهد و به این واقعیت توجه داشته باشد که روشهای حسابرسی مؤثر در کشف اشتباه ممکن است برای کشف تقلب مؤثر نباشد. (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵) برای اهداف استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است: (اسکندری، ۱۴۰۳)

تقلب _ هرگونه اقدام عمدی توسط یک یا چند نفر از مدیران اجرایی، ارکان راهبری، کارکنان، یا اشخاص ثالث، که متضمن فریبکاری برای برخورداری از مزیتی ناروا یا غیر قانونی است، تقلب ممکن است از طریق جعل، ثبت نکردن عمدی معاملات یا ارائه اطلاعات نادرست صورت گیرد، تقلبی که با دخالت یک یا چند نفر از مدیران واحد مورد رسیدگی روی میدهد تقلب مدیران نام دارد و همانطور که اشاره شد تشخیص این نوع تقلب با دشواری همراه است و تقلبی که تنها توسط کارنان واحد مورد رسیدگی صورت میپذیرد تقلب کارکنان نام دارد. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱) تحریف عمدی ناشی از تقلب از موارد زیر ناشی میشود:

۱. تحریف ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

گزارشگری مالی متقلبانه با تحریف یا حذف مبالغ یا موارد افشا از صورت های مالی به عمد و به منظور فریب استفاده کنندگان صورت های مالی سروکار دارد. گزارشگری مالی متقلبانه از اقدامات عمدی مدیران ناشی شده و به ارائه نادرست صورت های مالی منجر میشود و میتواند شامل موارد زیر باشد: (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)

الف) دستکاری، سند سازی (از جمله جعل)، یا تغییر سوابق حسابداری یا مستندات پشتوانه تهیه صورتهای مالی.

ب) ارائه نادرست یا حذف عمدی معاملات، سایر رویدادها یا سایر اطلاعات عمده در صورتهای مالی.

ج) بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری در رابطه با مبالغ، طبقه‌بندی، نحوه ارائه، یا موارد افشا به صورت عمدی.

در گزارشگری مالی متقلبان، مدیران اجرایی اغلب کنترل‌هایی را زیر پا می‌گذارند که در شرایط معمول، دارای اثربخشی کارکرد هستند. ارتکاب تقلب از طریق زیرپاگذاری کنترل‌ها توسط مدیران اجرایی، ممکن است با استفاده از تکنیک‌هایی نظیر موارد زیر، انجام شود: (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

- ثبت معاملات صوری، به ویژه در اواخر دوره مالی، به منظور دستکاری نتایج عملیات یا دستیابی به اهداف دیگر.
- تعدیل نامناسب مفروضات و تغییر نامناسب قضاوت‌های مورد استفاده در برآورد مانده حسابها. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
- حذف، تأخیر یا تعجیل در شناخت معاملات و سایر رویدادهای واقع شده طی دوره گزارشگری در صورتهای مالی.
- پنهان کاری یا عدم افشای حقایقی که می‌تواند بر مبالغ مندرج در صورتهای مالی مؤثر باشد.
- انجام معاملات پیچیده‌ای که برای ارائه نادرست وضعیت مالی یا عملکرد مالی واحد تجاری طراحی شده‌اند. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱)
- تغییر سوابق و شرایط مرتبط با معاملات عمده و غیرعادی.

۲. تحریف ناشی از سوء استفاده از دارایی‌ها

سوء استفاده از داراییها، سرقت داراییهای واحد تجاری را نیز شامل می‌شود و اغلب توسط کارکنان در مورد مبالغ جزئی و بی‌اهمیت، انجام می‌شود. با این وجود، سوء استفاده از داراییها می‌تواند توسط مدیران اجرایی نیز صورت گیرد که معمولاً توانایی بیشتری برای

گمراه کردن یا پنهان کردن سوء استفاده از داراییها دارند به نحوی که کشف آنها مشکل باشد. (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵) سوء استفاده از داراییها ممکن است به شیوه‌های مختلفی، از جمله موارد زیر، صورت گیرد: (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)

- سرقت مبالغ وصول شده (برای نمونه، سوء استفاده در وصول مطالبات یا واریز مبالغ وصول شده مربوط به مطالبات سوخت شده، به حسابهای بانکی شخصی).
(حساس یگانه وتقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵)

- سرقت داراییهای فیزیکی یا دستاوردهای فکری (برای نمونه، سرقت موجودی برای مصارف شخصی یا برای فروش، سرقت ضایعات برای فروش، همدستی با رقبای واحد تجاری با افشای اسرار فناوری در قبال دریافت وجه). (شعری و مقدم، ۱۳۸۶)

- سندسازی پرداخت برای کالاها و خدماتی که توسط واحد تجاری دریافت نشده است (برای نمونه، پرداختهای انجام شده به فروشندگان موهوم، وجوه پرداختی توسط فروشندگان به نمایندگان خرید واحد تجاری از طریق بالا بردن قیمت‌ها، پرداخت حقوق به کارکنان ساختگی). (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

- استفاده از داراییهای واحد تجاری برای مصارف شخصی (برای نمونه، در رهن قراردادن داراییهای واحد تجاری به عنوان وثیقه وام شخصی یا وام به یک شخص وابسته). (اسکندری، ۱۴۰۳)

- سوء استفاده از داراییها اغلب از طریق تدارک سوابق یا مستندات گمراه کننده یا جعلی به منظور پنهان کردن این موضوع که داراییها مفقود شده یا بدون مجوز به عنوان وثیقه استفاده شده‌اند، انجام می‌شود. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)

اشتباه _ اشتباه عبارت است از هرگونه تحریف سهوی در صورت های مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند:

- ۱- اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورت های مالی
- ۲- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق

۳- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

خطر تقلب - رویدادها یا شرایطی که نشان‌دهنده انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب یا فراهم کننده فرصت ارتکاب تقلب باشد. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱)

نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب

عوامل خطر تقلب عنوان شده، نمونه‌هایی از چنین عواملی است که حسابرسان معمولاً در دامنه وسیعی از وضعیتهای گوناگون با آنها روبه‌رو می‌شوند. نمونه‌های مربوط به دو نوع تقلب مورد توجه حسابرسان (یعنی گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از داراییها)، اشاره شده است. (ارجمند نژاد، ۱۳۸۵) برای هر یک از این دو نوع تقلب، عوامل خطر براساس سه شرطی که معمولاً هنگام وقوع تحریف بااهمیت ناشی از تقلب وجود دارند، یعنی (اسکندری، ۱۴۰۳)

(الف) انگیزه‌ها/ فشارها

(ب) فرصتها و

(پ) نگرشها

توجیه‌ها طبقه‌بندی شده است. اگر چه این عوامل خطر، وضعیتهای گوناگونی را پوشش می‌دهند، اما تنها نمونه‌هایی از عوامل مورد نظر هستند و از این رو، حسابرسان ممکن است عوامل خطر دیگر یا متفاوتی را مشخص کنند. تمام این نمونه‌ها در همه شرایط، مربوط محسوب نمی‌شوند و برخی ممکن است در واحدهای تجاری با اندازه متفاوت یا با شرایط و ویژگیهای مالکیتی متفاوت اهمیت کمتر یا بیشتری داشته باشند. (اسکندری، ۱۴۰۳)

عوامل خطر مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه

موارد زیر، نمونه‌هایی از عوامل خطر مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه است.

انگیزه‌ها/ فشارها

تهدید ثبات یا سودآوری مالی بدلیل شرایط اقتصادی، صنعت یا عملیات واحد تجاری،
مانند:

- وجود رقابت شدید یا اشباع بازار، همراه با روند نزولی حاشیه سود
- آسیب پذیری بالا در مقابل تغییرات سریع، نظیر تحولات فناوری، ناباب شدن محصول یا نرخهای سود بانکی. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)
- کاهش عمده در تقاضای مشتریان و افزایش شکستهای تجاری در صنعت و کل اقتصاد. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
- زیانهای عملیاتی که منجر به خطر ورشکستگی، توقیف اموال یا از دست دادن کنترل واحد تجاری به صورت ناخواسته می شود.
- جریانهای نقدی عملیاتی منفی مستمر یا ناتوانی در ایجاد جریانهای نقدی عملیاتی علیرغم گزارش سود و رشد سود. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱)
- رشد سریع یا سودآوری غیر عادی، به ویژه در مقایسه با سایر واحدهای تجاری فعال در همان صنعت.
- الزامات حسابداری، قانونی یا مقرراتی جدید.
- فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی برای دستیابی به الزامات یا انتظارات اشخاص ثالث به دلیل (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
- الف. انتظارات تحلیلگران سرمایه گذاری، سرمایه گذاران نهادی، اعتباردهندگان عمده یا سایر اشخاص ثالث در مورد سودآوری یا روند آن (به ویژه انتظارات بلند پروازانه غیرمنطقی یا غیر واقع بینانه)، شامل انتظارات ایجاد شده توسط مدیران اجرایی برای مثال، از طریق ارائه اخبار یا گزارشهای سالانه بیش از حد خوشبینانه مدیران اجرایی. (حساس یگانه و تقی نتاج ملکشاه، ۱۳۸۵)
- ب. نیاز به اخذ تسهیلات مالی یا سرمایه اضافی برای حفظ توان رقابتی- شامل تأمین مالی برای مخارج تحقیق و توسعه یا مخارج سرمایه ای عمده. توانایی اندک در دستیابی به الزامات مقرر شده توسط بورس یا بازپرداخت بدهیها یا ایفای سایر تعهدات. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱)

- آثار منفی واقعی یا متصور ناشی از گزارش نتایج مالی ضعیف بر معاملات عمده در جریان انجام مانند ترکیبهای تجاری یا انعقاد قراردادهای عمده.
- تهدید منافع مالی شخصی مدیران اجرایی یا ارکان راهبری براساس اطلاعات موجود، به واسطه ارتباط آن با عملکرد مالی واحد تجاری به اشکال زیر:
 - الف. وجود منافع مالی عمده در واحد تجاری. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
 - ب. مشروط بودن بخش عمده‌ای از حقوق و مزایا (برای مثال پاداشها، اختیارهای خرید سهام و دریافتهای خارج از قرارداد) به دستیابی به اهداف بلند پروازانه برای قیمت سهام، نتایج عملیات، وضعیت مالی یا جریانهای نقدی.
 - پ. ضمانتهای شخصی سپرده شده توسط اشخاص مزبور در قبال بدهیهای واحد تجاری. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)
 - ت. فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی یا کارکنان عملیاتی برای دستیابی به اهداف مالی تعیین شده توسط ارکان راهبری، شامل اهداف انگیزشی برای فروش یا سودآوری. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)

فرصتها

- ماهیت صنعت یا عملیات واحد تجاری، فرصتهایی را برای گزارشگری مالی متقلبانه فراهم می‌آورد که می‌تواند از موارد زیر ناشی شود:
- معاملات عمده با اشخاص وابسته که در روال عادی عملیات تجاری انجام نشده یا معاملات عمده با واحدهای تجاری وابسته‌ای که حسابرسی نشده یا توسط مؤسسه حسابرسی دیگری حسابرسی شده است.
 - حضور یا توانایی مالی قوی برای تسلط بر بخش خاصی از صنعت که باعث تحمیل شرایط واحد تجاری به عرضه‌کنندگان و مشتریان می‌شود که ممکن است به انجام معاملات نامناسب و غیرحقیقی در شرایط غیرعادی منجر شود.
 - داراییها، بدهیها، درآمدها، یا هزینه‌های مبتنی بر برآوردهای عمده مستلزم قضاوتهای ذهنی یا ابهاماتی که به سختی قابل تایید است. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱)

- معاملات عمده، غیرعادی یا بسیار پیچیده، به ویژه آنهایی که نزدیک به پایان دوره انجام شده و "رجحان محتوا بر شکل" را به شدت زیر سوال می‌برد.
 - انجام عملیات عمده در سطح بین‌المللی و در محیطهای تجاری و فرهنگی متفاوت. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)
 - استفاده از واسطه‌های تجاری در مواردی که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد.
 - حسابهای بانکی عمده یا عملیات واحدهای فرعی یا شعب واقع در مناطق آزاد معاف از مالیات که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد.
- اثربخش نبودن نظارت بر مدیران اجرایی به واسطه موارد زیر:
- تسلط یک شخص یا گروه کوچک بر امور مدیریتی (در واحد تجاری که مالکیت از مدیریت جداست) بدون وجود کنترل‌های جبرانی.
 - اثربخش نبودن نظارت ارکان راهبری بر فرایند گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
- وجود یک ساختار سازمانی پیچیده یا بی‌ثبات، براساس شواهد زیر:
- دشوار بودن تعیین سازمان یا فرد یا افراد دارای منافع کنترلی در واحد تجاری.
 - ساختار سازمانی بیش از حد پیچیده، شامل غیرعادی بودن شخصیت حقوقی واحد تجاری یا اختیارات غیرعادی مدیران اجرایی.
 - تغییرات مکرر و غیرمعمول مدیران ارشد اجرایی، مشاوران حقوقی یا ارکان راهبری. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
- ضعف اجزای کنترل‌های داخلی در نتیجه موارد زیر:
- نظارت ناکافی بر کنترل‌ها، شامل کنترل‌های خودکار و کنترل‌های حاکم بر گزارشگری مالی میان دوره‌ای (در مواردی که گزارشگری برون‌سازمانی آن الزامی است). (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

- تغییرات زیاد در کارکنان یا استخدام کارکنان ناکارآمد برای واحدهای حسابداری، حسابرسی داخلی یا فناوری اطلاعات. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
- اثربخش نبودن سیستمهای حسابداری و اطلاعاتی، شامل وجود ضعفهای بااهمیت در کنترلهای داخلی.

نگرشها/ توجهها

- اثربخش نبودن اطلاع رسانی، بکارگیری، پشتیبانی یا تقویت ارزشها یا استانداردهای اخلاقی واحد تجاری توسط مدیران اجرایی، یا اطلاع رسانی ارزشها یا استانداردهای اخلاقی نامناسب. (حساس یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵)
- دخالت بیش از حد مدیران غیر مالی در انتخاب رویه‌های حسابداری یا تعیین برآوردهای عمده. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)
- سوابق مشخصی از نقض قوانین مربوط به اوراق بهادار یا سایر قوانین و مقررات، یا دعاوی مطرح شده علیه واحد تجاری، مدیران ارشد اجرایی یا ارکان راهبری آن مبنی بر ارتکاب تقلب یا نقض قوانین و مقررات. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
- وجود منافع قابل ملاحظه مدیران اجرایی در حفظ یا افزایش روند سود یا قیمت سهام.
- رویه‌ای که مدیران اجرایی برای تحلیلگران، بستانکاران و سایر اشخاص ثالث جهت رسیدن به پیش‌بینی‌های بلند پروازانه یا غیر واقع بینانه بکار می‌برند.
- قصور مدیران اجرایی در اصلاح به موقع ضعفهای بااهمیت مشخص شده در کنترلهای داخلی.
- تمایل مدیران اجرایی به استفاده از روشهای نامناسب برای به حداقل رساندن سود گزارش شده با انگیزه‌های مالیاتی.
- اخلاق مداری ناچیز مدیران ارشد اجرایی.
- بی‌توجهی مدیر- مالک، به تفکیک معاملات شخصی از معاملات واحد تجاری.

- اختلاف نظر بین سهامداران در واحد تجاری دارای تعداد محدودی سهامدار.
 - تلاشهای مستمر مدیران اجرایی برای توجیه رویه‌های حسابداری نامناسب با استناد به موضوع اهمیت. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
 - تیرگی روابط بین مدیران اجرایی و حسابرس فعلی یا قبلی، با وجود نشانه‌های زیر:
- الف. اختلاف نظرهای مکرر با حسابرس فعلی یا قبلی درباره موضوعات حسابداری، حسابرسی یا گزارشگری.
- ب. درخواستهای غیرمنطقی از حسابرس، شامل ایجاد محدودیتهای زمانی غیرمنطقی برای تکمیل حسابرسی یا صدور گزارش حسابرس.
- پ. ایجاد محدودیتهایی که دسترسی حسابرس به افراد یا اطلاعات، یا توانایی حسابرس را برای ارتباط سازنده با ارکان راهبری محدود می‌کند.
- ت. رفتار سلطه‌گرانه مدیران اجرایی در برخورد با حسابرس به‌ویژه تلاش برای اثرگذاردن بر دامنه کار وی یا انتخاب یا ادامه همکاری با اعضای تیم حسابرسی یا اشخاص طرف مشورت حسابرس (اسکندری، ۱۴۰۳)

عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها

عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها نیز طبق سه شرطی که معمولاً هنگام وجود تقلب حضور دارند، یعنی: انگیزه‌ها/ فشارها، فرصتها و نگرشها/ توجیه‌ها طبقه بندی می‌شوند. برخی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه ممکن است هنگام وقوع تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها نیز وجود داشته باشد.

برای مثال، اثربخش نبودن نظارت مدیران اجرایی و سایر ضعفهای کنترلهای داخلی ممکن است هم در موارد تحریفهای ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و هم در موارد سوء استفاده از داراییها، وجود داشته باشد. (حساس یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵) در ادامه، نمونه‌هایی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها ارائه شده است: (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

انگیزه‌ها / فشارها

- تعهدات مالی شخصی مدیران اجرایی یا کارکنانی که به وجوه نقد یا سایر داراییهای مستعد سرقت و سوء استفاده دسترسی دارند، ممکن است آنها را تحت فشار قرار دهد. (اسکندری، ۱۴۰۳)
- تیرگی روابط بین واحد تجاری و کارکنانی که به وجوه نقد یا دیگر داراییهای مستعد سرقت دسترسی دارند، ممکن است این کارکنان را وادار کند دست به سوء استفاده از داراییها بزنند. برای مثال روابط تیره ممکن است در اثر موارد زیر به وجود آید:
 - الف. اخراج کارکنان در آینده قابل پیش‌بینی یا مشخص.
 - ب. تغییرات جاری یا قابل پیش‌بینی در حقوق و مزایای کارکنان.
 - پ. اعطای ترفیعات، حقوق و مزایای جبران خدمات یا دیگر پاداشهای مغایر با انتظارات کارکنان. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)

فرصتها

- الف. برخی ویژگیها یا شرایط ممکن است آسیب‌پذیری داراییها را در برابر سوء استفاده افزایش دهد. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱) برای مثال، فرصتهای سوء استفاده از داراییها در موارد زیر افزایش می‌یابد: (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)
 - نگهداشت یا گردش قابل ملاحظه وجوه نقد.
 - وجود اقلام با ارزش کم حجم یا اقلام با تقاضای بالا.
 - وجود داراییهای با قابلیت تبدیل آسان به وجه نقد مانند اوراق بهادار بی‌نام، جواهرات یا تراشه‌های رایانه.
 - وجود داراییهای ثابت کم حجم، قابل خرید و فروش، یا بدون نیاز به مدارک رسمی مالکیت.
- ب. عدم کفایت کنترل‌های داخلی حاکم بر داراییها ممکن است آسیب‌پذیری آنها را در برابر سوء استفاده افزایش دهد. برای مثال، سوء استفاده از داراییها ممکن است به دلایل رخ دهد: (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸)

- کافی نبودن تفکیک وظایف یا کنترل‌های مستقل.
- کافی نبودن نظارت بر مخارج مدیران ارشد اجرایی، مانند هزینه سفر یا بازپرداخت سایر مخارج انجام شده. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)
- کافی نبودن نظارت مدیران اجرایی بر کارکنان مسئول داراییها نظیر ناکافی بودن نظارت یا سرپرستی در مناطق دور دست.
- کافی نبودن فرایند گزینش برای استخدام کارکنانی که به داراییها دسترسی دارند.
- کافی نبودن نگهداری سوابق داراییها.
- کافی نبودن سیستم صدور مجوز و تصویب معاملات (برای مثال، در معاملات خرید).
- کافی نبودن حفاظت فیزیکی از وجوه نقد، اوراق بهادار، موجودیها یا داراییهای ثابت.
- کامل و به موقع نبودن مطابقت داراییهای عینی با داراییهای دفتری.
- نبود مستندات مناسب و به موقع برای معاملات. برای مثال، برای تعیین قابل قبول بودن برگشت از فروشها.
- نبود مرخصیهای اجباری برای کارکنان مسئول کنترل‌های کلیدی.
- کافی نبودن شناخت مدیران اجرایی از فناوری اطلاعات که می‌تواند فرصت سوء استفاده کارکنان فناوری اطلاعات را فراهم کند.
- کافی نبودن کنترل‌های دسترسی حاکم بر ثبت‌های خودکار، شامل کنترل و بررسی گزارشهای ثبت وقایع در سیستمهای رایانه‌ای.

نگرشها / توجه‌ها

- بی‌توجهی به ضرورت نظارت یا کاهش خطرهای مرتبط با سوء استفاده از داراییها.
- بی‌توجهی به کنترل‌های داخلی حاکم بر سوء استفاده از داراییها با زیرپا گذاشتن کنترل‌های موجود یا کوتاهی در اصلاح ضعفهای شناخته شده کنترل‌های داخلی.

- رفتاری که نشان دهنده رنجش یا نارضایتی کارکنان از واحد تجاری یا واحد تجاری از رفتار کارکنان باشد. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)
 - تغییر در رفتار یا سبک زندگی کارکنان مربوط که ممکن است نشان دهنده سوء استفاده آنها از داراییها باشد.
 - تحمل سرقت‌های کوچک.
- نمونه‌هایی از برخوردهای حسابرسان با توجه به ارزیابی وی از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و سوءاستفاده از دارایی‌ها به شرح زیر است: (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)
- اجرای روشهای تحلیلی مرتبط با درآمد با استفاده از داده‌های تفکیک شده، برای مثال، مقایسه درآمد گزارش شده دوره جاری به صورت ماه به ماه، بر حسب خطوط تولید یا قسمتهای تجاری با دوره‌های قابل مقایسه گذشته. تکنیکهای حسابرسی به کمک رایانه می‌توانند در تشخیص ارتباطات یا معاملات درآمدی غیرعادی یا غیرمنتظره مفید واقع شوند. (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸)
- حضور فیزیکی در یک یا چند مکان در پایان دوره برای مشاهده کالاهای در حال حمل یا آماده برای حمل (یا کالاهای برگشتی که مراحل اداری را طی می‌کنند) و اجرای سایر روشهای مناسب برای انقطاع زمانی فروشها و موجودیها. (اسکندری، ۱۴۰۳)
 - در شرایطی که معاملات درآمدی به صورت الکترونیکی شروع، پردازش و ثبت می‌شوند، آزمون کنترلها برای کسب اطمینان از وقوع معاملات درآمدی ثبت شده و مناسب بودن ثبت آنها.
 - شمارش موجودیها در پایان دوره گزارشگری یا تاریخی نزدیک به آن برای به حداقل رساندن خطر دستکاری در فاصله زمانی بین تاریخ شمارش و پایان دوره گزارشگری.
 - انجام روشهای لازم در زمان مشاهده شمارش موجودیها، برای مثال بررسی دقیق تر اقلام بسته‌بندی شده، شیوه چیدن کالاها (برای مثال، وجود فضای

- خالی بین کالاها) یا برچسب زدن آنها و کیفیت (یعنی، خلوص، درجه یا غلظت) مواد مایع مانند عطرها یا مواد شیمیایی. در این زمینه، استفاده از کارشناس می‌تواند مفید باشد. (اسکندری، ۱۴۰۳)
- استفاده از کارشناس برای انجام برآوردی مستقل، و مقایسه آن با برآورد مدیران اجرایی.
 - پرس و جو از افرادی غیر از مدیران اجرایی و کارکنان واحد حسابداری برای تأیید توانایی مدیران اجرایی و قصد آنها برای انجام اقداماتی که به انجام برآوردها مربوط هستند. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱)
 - اخذ تأییدیه مستقیم از مشتریان درباره گردش حساب (شامل اعلامیه‌های بستانکار و برگشت از فروشها و تاریخهای پرداخت) طی دوره مورد حسابرسی.
 - جستجوی رایانه‌ای سوابق حقوق و دستمزد کارکنان به منظور مشخص کردن نشانی، هویت کارکنان یا شماره بیمه کارکنان یا حسابهای بانکی تکراری.
 - بررسی پرونده‌های پرسنلی برای مشخص کردن افرادی که فعالیت کمی دارند یا اساساً فعالیتی ندارند، برای مثال، نبود سوابق ارزیابی عملکرد. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)
 - تحلیل تخفیفات و برگشت از فروش برای مشخص کردن الگوها یا روندهای غیرعادی. (اسکندری، ۱۴۰۳)
 - اخذ تأییدیه از اشخاص ثالث درباره شرایط خاص قراردادها.
 - کسب شواهد نشان‌دهنده اجرای قراردادها طبق شرایط آنها.
 - بررسی صحت هزینه‌های گزاف و غیرعادی.
 - بررسی وجود مجوز لازم برای وامهای پرداختی به مدیران ارشد اجرایی و اشخاص وابسته و صحت مبالغ گزارش شده.
 - بررسی میزان و صحت گزارشهای هزینه ارائه شده توسط مدیران ارشد اجرایی.

پس از آشنایی با کنترل های داخلی و موارد تقلب و اشتباه که در دایره این موضوع مورد بررسی قرار گرفت، لازم است در مورد کنترل های داخلی قدری جزئی نگر شویم. (حساس یگانه و تقی نتاج ملکشاه، ۱۳۸۵)

اهداف کنترل های داخلی

اهداف کنترل های داخلی عبارتند از:

- حفاظت از دارایی ها در برابر سوء استفاده و تقلب
- افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری
- ارزیابی کارایی و سودمندی عملیات
- تشویق کارکنان به تبعیت از خط مشی های واحد تجاری

کنترل های داخلی به دو دسته تقسیم میشوند:

الف) کنترل های داخلی اداری (عملیاتی)

ب) کنترل های داخلی حسابداری (مالی)

کنترل های داخلی اداری کنترل هایی هستند که بر صورتهای مالی تأثیری ندارند یا تأثیر اندکی دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون کارایی و سودمندی عملیات و رعایت رویه ها مورد نظر مدیریت در تمام قسمت ها و دواير واحد تجاری استقرار می یابند. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰) اجرای طرح های سازمانی تفویض اختیارات در معاملات و کنترل های مربوط به عملیات تولید، نمونه هایی از کنترلهای داخلی اداری است. کنترلهای داخلی اداری نقطه شروعی برای استقرار کنترلهای داخلی حسابداری در مورد معاملات میباشد. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

کنترل های داخلی حسابداری (مالی) کنترل هایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت های مالی اثر دار به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت از دارایی ها قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورت های مالی قابل اطمینان استقرار می یابند. به عنوان مثال جلوگیری از تردد افراد غیر مسئول در محوطه صندوق، کنترل فاکتورهای فروش توسط فردی مستقل از صادر کننده آن و یا تهیه صورت مغایرات

بانکی توسط کارمندی که مجاز به صدور چک با مسئول وجه نقد نباشد نمونه هایی از کنترل‌های داخلی حسابداری است. (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸)

لازم به توضیح است که امروزه طبق استانداردهای حسابرسی هیچ تفاوتی بین کنترل‌های داخلی اداری و کنترل‌های داخلی حسابداری وجود ندارد و حساب‌رسان باید تمام کنترل‌های داخلی را که بتواند به گونه ای با اهمیت بر صورت‌های مالی اثر بگذارد، مورد توجه قرار دهند. (اسکندری، ۱۴۰۳)

طبقه بندی کنترل های داخلی حسابداری

کنترل های داخلی حسابداری به دو دسته تقسیم میشوند:

الف) کنترل های پایه (اولیه)

ب) کنترل های انضباطی (ثانویه)

کنترل های پایه عبارت است از حداقل کنترل های داخلی لازم جهت حصول اطمینان از ثبت صحیح و کامل فعالیت های یک واحد تجاری. این کنترل ها باید در کلیه واحد های تجاری (اعم از کوچک، متوسط و بزرگ) بدون توجه به حجم فعالیت و تنوع و گستردگی آن ها استقرار یابند. (اسکندری، ۱۴۰۳) نمونه هایی از این کنترل ها به شرح زیر است:

۱. نگه داری اسناد و دفاتر لازم جهت ثبت فعالیت های واحد تجاری
۲. استفاده از فرم های دارای شماره سریال چاپی
۳. استخراج تراز آزمایشی در فواصل زمانی معین
۴. تهیه صورت مغایرت بانکی در فواصل زمانی معین
۵. تطبیق اسناد و مدارک واحد تجاری با اطلاعات دریافتی از اشخاص ثالث
۶. ایجاد حساب های معین برای بدهکاران و بستانکاران و مطابقت مانده این حساب ها با حساب های دفتر کل
۷. مشاهده و شمارش عینی دارایی های شرکت در فواصل زمانی معین و مقایسه نتایج آن با سوابق مالی (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

کنترل های انطباطی یا ثانویه کنترل هایی هستند که جهت حصول اطمینان از حسن اجرای به موقع و صحیح کنترل های پایه و حفاظت از اموال و دارایی های واحد تجاری استقرار می یابند که خود نیز به سه دسته کنترل های حفاظتی، کنترل های سرپرستی و کنترل های تفکیک وظایف تقسیم میشوند. (حساس یگانه و تقی نتاج ملکشاه، ۱۳۸۵)

انواع کنترل های داخلی

انواع کنترل های داخلی عبارتند از:

- کنترل های پیشگیرانه - کنترل های پیشگیرانه به منظور جلوگیری از بروز اشتباهات طراحی می شود و می توانند مانعی بر سر راه پردازش معاملات خاص به وجود آورد مانند کنترل اعتبار مشتریان قبل از انجام فروش نسبه که به منظور حصول اطمینان از وصول حسابهای دریافتی انجام میشود. استفاده از فهرست اسامی فروشندگان تأیید شده و یا استقرار نگهبان در مبادی خروجی کالا نمونه های دیگری از کنترل های پیشگیرانه می باشد. (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸)
- کنترل های یابنده - به کنترل هایی گفته می شود که اشتباهات را پس از رخداد کشف میکند. تهیه صورت مغایرت بانکی و تطبیق صورت حساب تأمین کنندگان مواد و کالا با حسابهای پرداختی نمونه ای از کنترل های یابنده است. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰) بدیهی است که در صورت عدم وجود یک سیستم کامل و کارآمد کنترل پیشگیرانه وجود ابزارهای کنترلی در قالب کنترل های یابنده از ضروریات یک سیستم کنترل داخلی مطلوب می باشد. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)
- کنترل های اصلاحی - این کنترلها اشتباهات و خطاهای کشف شده توسط کنترل های یابنده را تصحیح می کند. (اسکندری، ۱۴۰۳)
- کنترل های دستوری - بر خلاف کنترل های پیشگیرانه یابنده و اصلاحی که بیشتر برای پیشگیری، کشف و اصلاح نتایج منفی اعمال می گردد کنترل های دستوری به منظور دستیابی به نتایج مثبت و سازنده طراحی و اجرا می شود.

برای مثال مدیر عامل یک شرکت ساختمانی به منظور بالا بردن وجهه شرکت در منطقه ای که فعالیت میکند، ممکن است ه مدیران پروژه های مختلف شرکت دستور بدهد که در حد امکان از کارگران محلی استفاده کنند. (کریمی و منصوری، ۱۴۰۱)

- کنترل های جبرانی - کنترلهایی است که به منظور جبران برخی نارساییهای موجود در کنترلهای مربوط برقرار می شود. برای مثال نظارت مستقیم صاحب سرمایه بر عملیات یک واحد اقتصادی کوچک میتواند کمبود یا نقاط ضعف حاصل از عدم تفکیک وظایف را جبران کند. تهیه صورت مغایرت بانکی توسط فردی که با دریافت ها و پرداخت های نقدی سر و کار ندارد نمونه ای از کنترلهای جبرانی است. (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸)

اجزای کنترل های داخلی

کنترل های داخلی از اجزا زیر تشکیل شده است که هر کدام را در ادامه شرح خواهیم داد.

۱. محیط کنترلی
۲. فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری
۳. سیستم اطلاعاتی، شامل فرایندهای تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی
۴. فعالیت های کنترلی
۵. نظارت برکنترل ها

محیط کنترلی

محیط کنترلی شامل وظایف راهبری و مدیریتی و نگرش، آگاهی و اقدامات ارکان راهبری و مدیران اجرایی نسبت به کنترلهای داخلی و اهمیت آن در واحد تجاری است. محیط کنترلی با شکل دادن جو عمومی واحد تجاری بر هشیاری کنترلی کارکنان اثر می گذارد. (حساس یگانه و تقی نتاج ملکشا، ۱۳۸۵)

این جزء از عناصر زیر تشکیل میشود.

الف) اشاعه و تقویت درستکاری و ارزشهای اخلاقی اثر بخشی

کنترلها نمیتواند فراتر از درستکاری و ارزشهای اخلاقی افرادی باشد که آنها را ایجاد و اداره نموده و بر آنها نظارت می کنند. درستکاری و ارزش های اخلاقی محصول استانداردهای رفتاری و اخلاقی واحد تجاری نحوه اطلاع رسانی آنها و نحوه تقویت آنها در عمل است. تقویت درست کاری و ارزشهای اخلاقی برای مثال شامل اقدامات مدیران اجرایی برای حذف یا کاهش انگیزه ها و وسوسه هایی است که میتواند کارکنان را به انجام اقدامات نادرست غیر قانونی، غیر اخلاقی ترغیب کنند. (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸)

اطلاع رسانی سیاستهای واحد تجاری در مورد درستکاری و ارزشهای اخلاقی میتواند شامل اطلاع رسانی استانداردهای رفتاری به کارکنان از طریق بخشنامه ها آیین نامه رفتاری و الگوسازی باشد. (اسکندری، ۱۴۰۳)

ب) پایبندی به صلاحیت

صلاحیت یعنی داشتن دانش و تجربه لازم برای انجام وظایفی که برای شغل فرد تعریف شده است.

پ) مشارکت ارکان راهبری

هوشیاری کنترلی واحد تجاری به شدت تحت تأثیر ارکان راهبری آن است. زیرا یکی از نقش های آنها متعادل کردن فشارهای وارد بر مدیران اجرایی در ارتباط با گزارشگری مالی است که ممکن است ناشی از تقاضای بازار با طرح های پاداش باشد. اهمیت مسئولیتهای ارکان راهبری در اساسنامه واحد تجاری و با سایر قوانین و مقررات یا رهنمودهای مربوط که برای ارکان راهبری تهیه شده است. مشخص می شود با این وجود یکی از وظایف آنها نظارت کلی بر طراحی و کارکرد اثربخش روشهای خبر رسانی و فرایند بررسی اثربخشی کنترلهای داخلی واحد تجاری است. (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸)

اثر بخشی طراحی محیط کنترلی از لحاظ مشارکت ارکان راهبری تحت تأثیر عواملی مانند استقلال آنها از مدیران اجرایی و توانایی آنها برای ارزیابی اقدامات آنها، شناخت از معاملات واحد تجاری و میزان ارزیابی آنها از انطباق صورتهای مالی با چارچوب

گزارشگری قرار می گیرد کمیته حسابرسی به عنوان یکی از کمیته های فرعی هیئت مدیره از ارکان محیط کنترلی محسوب می شود. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

ت) و دیدگاه ها و سبک عمل مدیران اجرایی

دیدگاه ها و سبک عمل اجرایی مدیران اجرایی بر دامنه وسیعی از ویژگی ها تاثیر گذار است. برای مثال دیدگاهها و اقدامات مدیران اجرایی نسبت به گزارشگری مالی ممکن است به صورت انتخاب محافظه کارانه یا جسورانه از بین روشهای حسابداری مختلف و هشیاری و محافظه کاری در انجام برآوردهای حسابداری نمود پیدا کند. (اسکندری، ۱۴۰۳)

ت) ساختار سازمانی

مقصود ایجاد یک ساختار سازمانی مناسب توجه به حیطه های اصلی اختیار و مسئولیت و مرزهای مناسب گزارشگری است. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

ج) تعیین اختیار و مسئولیت

این عنصر شامل سیاستهای مربوط به انجام عملیات تجاری مناسب، دانش و تجربه کارکنان اصلی و منابع فراهم شده برای انجام وظایف می باشد. به علاوه عامل یاد شده می تواند شامل سیاست ها و اطلاع رسانی های لازم برای اطمینان یافتن از این موضوع باشد که همه کارکنان اهداف واحد تجاری را درک می کنند، چگونگی ارتباط متقابل وظایف خود با دیگران و تاثیر آن در دستیابی به اهداف واحد تجاری را می دانند و تشخیص میدهند که چگونه و در چه مواردی پاسخگو خواهند بود. (بیداری و کریمی، ۱۳۹۸)

چ) سیاست ها و روش های مدیریت منابع انسانی

سیاستها و روشهای مدیریت منابع انسانی، اغلب موضوعات مهمی را در رابطه با هشیاری کنترلی واحد تجاری مشخص میکند. (کریمی و منصوری، ۱۴۰۱) برای مثال استانداردهای استخدام واجد شرایط ترین افراد با تأکید بر سابقه تحصیلی، تجربه کاری قبلی، عملکرد گذشته و شواهد درست کاری و ارزش های اخلاقی، پایبندی واحد تجاری به استخدام کارکنان با صلاحیت و قابل اعتماد را نشان می دهند. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

سیاست های آموزشی که وظایف و مسئولیتهای مورد انتظار را تبیین میکند و شامل اقداماتی مانند برگزاری دوره های آموزشی و همایش هاست عملکرد و رفتار مورد انتظار را تشریح میکند. ارتقا بر مبنای ارزیابی دوره ای عملکرد پایبندی واحد تجاری به ارتقای کارکنان واحد شرایط به سطوح بالاتر مسئولیت را نشان می دهد. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

فرآیند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری

فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری مبنای تصمیم گیری مدیران اجرایی برای تشخیص خطرهایی است که باید مدیریت شوند. برای مقاصد گزارشگری مالی فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری شامل نحوه تشخیص خطرهای مربوط به تهیه صورتهای مالی طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط، برآورد اهمیت آنها، ارزیابی احتمال وقوع آنها تعیین اقدامات لازم برای برخورد و مدیریت آنها و نتایج این اقدامات است. برای مثال، فرایند ارزیابی خطر توسط واحد تجاری ممکن است نشان دهنده نحوه ارزیابی احتمال وجود معاملات لیست شده یا چگونگی تشخیص و تحلیل برآوردهای عمده منعکس در صورتهای مالی توسط واحد تجاری باشد. مدیران اجرایی ممکن است طرح ها برنامه ها یا اقداماتی را برای برخوردی برخی خطرها انجام دهند یا ممکن است خطری را به دلیل ملاحظات هزینه ای یا ملاحظات دیگر بپذیرند. (اسکندری، ۱۴۰۳)

سیستم اطلاعاتی شامل فرایندهای تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی

و اطلاع رسانی

سیستم اطلاعاتی مرتبط با اهداف گزارشگری مالی که سیستم حسابداری را نیز شامل میشود در برگیرنده روش ها و سوابق طراحی و مستقر شده برای مواردی از قبیل شناسایی و ثبت به موقع همه ی معاملات معتبر در دوره زمانی وقوع آنها به همراه جزئیات کافی ارزش گذاری و افشاء صحیح آنها است. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

منظور از فرایندهای تجاری واحد تجاری فعالیتهای طراحی شده برای مقاصد توسعه، خرید، تولید، فروش و توزیع کالاها و خدمات واحد تجاری حصول اطمینان از رعایت قوانین و مقررات و ثبت اطلاعات شامل اطلاعات حسابداری و گزارشگری مالی است.

این فرایندها منجر به معاملاتی میشود که باید توسط سیستم اطلاعاتی واحد تجاری ثبت پردازش و گزارش شود. مقصود از اطلاع رسانی نیز تبیین وظایف و مسئولیتهای افراد در ارتباط با کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰) این اطلاع رسانی شامل موضوعاتی نظیر میزان شناخت کارکنان از نحوه ارتباط فعالیت های خود در سیستم اطلاعاتی گزارشگری مالی با کار دیگران و شیوه های گزارشگری موارد استثنا به مسئولین ذی ربط در واحد تجاری است. اطلاع رسانی ممکن است به اشکال مختلفی از جمله دستورالعملهای مربوط به خط مشی واحد تجاری و دستورالعمل های مربوط به گزارشگری مالی انجام شود. کانالهای باز اطلاع رسانی می تواند این اطمینان را فراهم کند که موارد استثنا، گزارش و پیگیری شده است. (اسکندری، ۱۴۰۳)

فعالیت های کنترلی

فعالیت های کنترلی، سیاست ها و روش هایی است که به کمک آن از اجرای دستورات مدیران اجرایی اطمینان حاصل می شود. فعالیت های کنترلی، در سیستم های دستی و رایانه ای اهداف متعددی دارد و در بخش ها و سطوح سازمانی مختلف اعمال می شود. برای مثال صورت مغایرت بانکی جهت شناسایی مغایرت های بین صورتحساب بانک با مفاتر شرکت یا تفکیک وظایف ثبت و نگهداری دریافت و پرداختهای وجوه نقدی، مثال هایی از فعالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی است. عموماً فعالیتهای کنترلی که ممکن است به حسابرسی مربوط شود را میتوان در قالب سیاست ها و روش های مرتبط با موارد زیر طبقه بندی کرد: (اسکندری، ۱۴۰۳)

- بررسی عملکرد
 - پردازش اطلاعات
 - کنترل های فیزیکی
 - تفکیک وظایف که به دلیل بسط مطالب از شرح آن ها خودداری شد.
- لازم به ذکر است، هر یک از فعالیت های کنترلی به خودی خود به یک خطر مرتبط نمیشود. اغلب چندین فعالیت کنترلی همراه با سایر اجزای کنترل های داخلی، برای

مقابله با یک خطر کفایت میکند. در مقابل برخی فعالیت های کنترلی ممکن است بر یک ادعای مربوط به یک گروه معاملات یا مانده حساب خاص اثری ویژه داشته باشد. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲) برای مثال فعالیت های کنترلی که واحد تجاری برای اطمینان یافتن از شمارش و ثبت درست موجودی های فیزیکی پایان سال توسط خود کارکنان، برقرار میکند، مستقیماً به ادعا های وجود و کامل بودن مانده حساب موجودی مواد و کالا مربوط میشود. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

از این رو حسابرسان در فرایند ارزیابی خطر تحریف با اهمیت باید از کنترل ها شناخت کسب کرده و آن ها را به ادعایی که در چارچوب فرایند ها و سیستم ها وجود دارد ربط دهد. (اسکندری، ۱۴۰۳)

نظارت بر کنترلها

یکی از مسئولیت های مهم مدیران اجرایی برقراری و حفظ کنترلهای داخلی مناسب به گونه ای مستمر است. نظارت بر کنترل ها، فرایندی برای ارزیابی اثر بخشی عملکرد کنترلهای داخلی در طول زمان، از جمله ارزیابی به موقع اثر بخشی کنترلها و انجام اقدامات اصلاحی ضروری است. برای مثال فعالیتهایی مانند بررسی تهیه به موقع صورت مغایرت های بانکی توسط مدیران اجرایی ارزیابی حسابرسان داخلی از رعایت سیاست های واحد تجاری در تنظیم قراردادهای فروش توسط کارکنان واحد فروش و نظارت واحد حقوقی بر رعایت سیاست های اخلاقی یا تجاری واحد تجاری نمونه هایی از نظارت بر کنترل ها است. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱) در این مثال چنانچه بر تهیه به موقع و صحیح صورت مغایرت های بانکی نظارت نشود احتمال می رود کارکنان تهیه آن را متوقف کنند. مدیران اجرایی نظارت بر کنترلها را از طریق فعالیتهای مستمر ارزیابی های جداگانه یا ترکیبی از هر دو اعمال می کنند. فعالیتهای نظارتی مستمر اغلب در فعالیتهای مستمر عادی واحد تجاری تعبیه می شود و شامل فعالیتهای معمول مدیریتی و سرپرستی است. همچنین فعالیتهای نظارتی مدیران اجرایی می تواند شامل اطلاعات به دست آمده از مکاتبات اشخاص برون سازمانی مانند شکایتهای مشتریان و همچنین نظرات دستگاه

های نظارتی نیز باشد که ممکن است وجود مشکلات یا زمینه های نیازمند اصلاح را آشکار کند. (حساس یگانه و تقی نتاج ملکشاه، ۱۳۸۵)

حسابرسان داخلی یا کارکنان مجری وظایف مشابه نیز ممکن است از طریق ارزیابیهای جداگانه در نظارت بر کنترلهای واحد تجاری مشارکت کنند معمولاً آنان با ارزیابی طراحی و اجرای کنترلهای داخلی اطلاعاتی را به طور مرتب درباره کارکرد کنترلهای داخلی فراهم میکنند و نقاط قوت و ضعف کنترلهای داخلی و پیشنهادات اصلاحی مربوط را گزارش میکنند. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

محدودیت های کنترل های داخلی

کنترل های داخلی صرف نظر از میزان اثربخشی و ملاحظات منفعت-هزینه، تنها میتواند اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف گزارشگری مالی برای واحد تجاری فراهم کنند. احتمال دستیابی به این هدف، تحت تاثیر محدودیت های ذاتی کنترل های داخلی است. این محدودیت ها شامل این واقعیت است که قضاوت انسان هنگام تصمیم گیری می تواند توأم با اشتباه باشد و به دلیل خطاهای انسانی کنترلهای داخلی می توانند مختل شوند. برای مثال ممکن است در رابطه با طراحی یا تغییر یک کنترل داخلی اشتباهی رخ دهد. همچنین کارکرد یک کنترل به طور اثربخشی مورد استفاده قرار نگیرد که دلیل آن میتواند عدم شناخت مسئول بررسی اطلاعات از اهداف آن یا قصور در انجام اقدامات مناسب باشد. (نعمت پژوه، ۱۳۸۱)

افزون بر این کنترلها ممکن است به وسیله تبانی دو یا چند نفر یا زیر پاگذاری آنها توسط مدیران اجرایی بی اثر شوند. برای مثال مدیران اجرایی ممکن است به توافقیایی جنبی با مشتریان برسند که مفاد و شرایط استاندارد قراردادهای فروش واحد تجاری را تغییر دهد و بدین سان به شناخت درآمد نادرست بینجامد. همچنین کنترل های ویرایشی تعبیه شده در برنامه های نرم افزاری که برای تشخیص و گزارش معاملات افزون بر سقف اعتباری مشخصی طراحی شده ممکن است نادیده گرفته شود یا به عمد از کار انداخته شود.

در واحدهای تجاری کوچک مدی- مالک ممکن است به دلیل ساده تر بودن ساختار سیستم کنترل های داخلی توانایی بیشتری برای زیر پاگذاری کنترلهای داخلی داشته باشد. علاوه بر این در طراحی و اعمال کنترل ها، مدیران اجرایی ممکن است در خصوص ماهیت و میزان کنترلهای انتخاب شده برای اعمال و ماهیت و میزان خطرهای قابل قبول قضاوت هایی را انجام دهند. (حساس یگانه و تقی نتاج ملکشا، ۱۳۸۵)

فعالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی

حسابرس باید از فعالیتهای کنترلی مرتبط با حسابرسی شناخت کسب کند. فعالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی عبارت است از کنترل های مربوط به خطر هایی است که آزمون های محتوا به تنهایی شواهد حسابرسی کافی و مناسب فراهم نمیکند، و یا به قضاوت حسابرس، مربوط محسوب میشود. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱) قضاوت حسابرس درباره مرتبط بودن یک فعالیت کنترلی با حسابرسی تحت تأثیر خطر مشخص شده توسط حسابرسی (که میتواند منجر به تحریف با اهمیت گردد)، و مناسب بودن آزمون اثربخشی کارکرد آن کنترل در تعیین میزان آزمونهای محتوا از نظر حسابرس است. (خسروی و همکاران، ۱۴۰۰)

در حسابرسی، شناخت همه فعالیتهای کنترلی مرتبط با هر گروه معاملات، مانده حساب و مورد افشای عمده در صورت های مالی یا هر ادعای مربوط به آن ها ضرورت ندارد. حسابرس هنگام شناخت فعالیتهای کنترلی واحد تجاری باید از نحوه برخورد واحد تجاری با خطرهای ناشی از فناوری اطلاعات شناخت کسب کند زیرا استفاده از فناوری اطلاعات نحوه اعمال فعالیتهای کنترلی را تحت تأثیر قرار می دهد. از نظر حسابرس، کنترل های حاکم بر سیستم های اطلاعاتی هنگامی موثر است که درستی اطلاعات و امنیت داده های مورد پردازش در این سیستم ها را حفظ کند و شامل کنترل های اثر بخش عمومی و کاربردی فناوری اطلاعات باشد. حسابرس باید از انواع فعالیتهای عمده مورد استفاده واحد تجاری برای نظارت بر کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شامل موارد مرتبط با فعالیتهای کنترلی مربوط به حسابرسی و نحوه انجام اقدامات اصلاحی واحد تجاری در برخورد با نقاط ضعف کنترلهای آن شناخت کسب کند. همچنین چنانچه واحد

تجاری دارای واحد حسابرسی داخلی باشد حسابرس باید از ماهیت مسئولیت ها، جایگاه سازمانی و فعالیت های انجام شده یا فعالیت هایی که قرار است توسط آن انجام شود، شناخت کسب کند. همچنین حسابرس باید از منابع اطلاعاتی مربوط به فعالیتهای نظارتی واحد تجاری و مبنای ارزیابی مدیران اجرایی از کفایت قابلیت اتکای اطلاعات برای هدف مورد نظر شناخت کسب کند بسیاری از اطلاعات مورد استفاده برای نظارت ممکن است توسط سیستم اطلاعاتی واحد تجاری تهیه شود. (کرمی و منصوری، ۱۴۰۱) چنانچه مدیران اجرایی فرض کنند که اطلاعات مورد استفاده برای نظارت درست است بدون آنکه برای این فرض مبنایی داشته باشند. ممکن است. اشتباهاتی در آن اطلاعات وجود داشته باشد که به طور بالقوه موجب نتیجه گیری نادرست مدیران اجرایی از فعالیتهای نظارتی خود شود. بنابراین کسب شناخت از منابع اطلاعاتی مربوط به فعالیت های نظارتی واحد تجاری و مبنای مدیران اجرایی در ارزیابی کفایت قابل اتکا بودن اطلاعات برای هدف مورد نظر به عنوان بخشی از شناخته فعالیت های نظارتی واحد تجاری و به عنوان جزئی از کنترل های داخلی ضروری است. (وکیلی و همکاران، ۱۳۹۲)

خلاصه

حسابرسی مستقل یا به عبارتی فرایندی منظم و با قاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعا های مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعا ها با معیار های از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به ذی نفع و یا اعتبار دادن به صورت های مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکا آن ها، ناگزیر بر کسب شواهد و گزارش یافته ها بر اساس مستندات کسب شده می باشد، در واقع گزارشگری نسبت به صورت های مالی و اطلاع رسانی لازم طبق استاندارد های حسابرسی، براساس یافته های حسابرسی، مبنا و معیار حسابرس برای سنجش مطلوبیت ارائه صورت های مالی را فراهم میکند. حسابرسان نیز در فرایند کسب شواهد بر منابع درون سازمانی و یا برون سازمانی اتکا میکنند. از منابع درون سازمانی میتوان به پرس و جو از کارکنان، بررسی اسناد و مدارک مثبت، مشاهده اعمال کنترل ها اشاره کرد و منابع برون سازمانی نیز تاییده ها و مکاتبات با اشخاص ثالث و ...

میباشد. یکی از موارد تایین کننده اعتبار مدارک و مستندات داخلی واحد مورد رسیدگی و همچنین تعیین میزان بررسی های تحلیلی حسابرسان، کیفیت و کمیت طراحی و اعمال کنترل های داخلی میباشد.

همانطور که پیش تر اشاره شد حسابرسان در کنترل های داخلی، طراحی و اعمال کنترل ها را مورد بررسی قرار داده و نسبت به اثر بخشی و کارایی آن ها قضاوت کرده، (البته آزمون اثر بخشی کارکرد کنترل ها متفاوت از کسب شناخت از طراحی و اعمال کنترل ها و ارزیابی آن ها است، با این وجود در هر دو مورد از روش های حسابرسی یکسانی استفاده میشود به طوری که حسابرس ممکن است به دلیل افزایش کارایی حسابرسی، بهطور همزمان آزمون اثر بخشی کارکرد کنترل ها را با ارزیابی طراحی و کسب شاهد مربوط به اعمال آن ها انجام دهد).

و این قضاوت در حجم کار حسابرسان مستقل موثر میباشد، اگر با اجرای روش های ارزیابی خطر توسط حسابرس، هیچ کنترل موثری که به آن ادعا مربوط باشد، مشخص نشود، یا حسابرس به دلیل نا کارایی آزمون کنترل ها تمایلی به اتکا بر اثربخشی کارکرد کنترل ها در تعیین ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان آزمون های محتوا نداشته باشد، آزمون کنترل ها انجام نمیشود و حسابرس صرفا به اجرای آزمون های محتوا خواهد پرداخت.

به تعبیری حسابرس پس از بررسی خطر تحریف با اهمیت و خطر عدم کشف (تقلب و اشتباه با اهمیت) با به کارگیری آموخته ها، تجارب و دانش به دست آمده درباره استانداردهای حسابرسی، حسابداری و آیین رفتار حرفه ای و نگرشی که متضمن یک ذهن پرسشگر (هوشیاری نسبت به شرایطی که میتواند نشانه تحریف ناشی از تقلب یا اشتباه باشد) و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی، درمورد کنترل های داخلی به جمع بندی رسیده و نسبت به اتکا بر کنترل های داخلی به عنوان شواهد و مدارک رسیدگی و یا کنار گذاشتن کنترل های داخلی تصمیم گیری میکنند. لازم به ذکر است در هر یک از شرایط (اتکا یا عدم اتکا بر کنترل های داخلی)، آزمون محتوا در خصوص

شواهد و مدارک اعمال شده و قابلیت اتکا بر کنترل های داخلی میزان آزمون های محتوا را کاهش میدهد.

منابع و مآخذ

ارجمند نژاد، عبدالمهدی (۱۳۸۵) چارچوبی برای نظام‌های کنترل داخلی در واحدهای بانکی. انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری بال مستقر در بانک تسویه حساب‌های بین المللی، گروه مطالعاتی بانکی و اعتباری، مدیریت کل نظارت بر بانکها و موسسات اعتباری، صص ۶۴-۱.

استاندار حسابرسی ۲۴۰

اسکندری، جمشیدی، (۱۴۰۳)، حسابرسی ۱، چاپ اول، تهران، انتشارات کتاب فرشید. کرمی، غلامرضا، منصوری، محمدجواد، (۱۴۰۱)، ویرایش ۱۴۰۲، تهران، انتشارات نگاه دانش.

بیداری، محمد علی و کریمی، پروین، ۱۳۹۸، بررسی استقرار کمیته حسابرسی موثر و عوامل مرتبط با آن در راستای ارتقاء سطح حاکمیت شرکتی در بانک‌ها، چهارمین کنفرانس ملی پژوهشهای نوین حسابداری و مدیریت در هزاره سوم، کرج،

<https://civilica.com/doc/1001961>

حاجیه‌ها، زهره، و محمدحسین نژاد، سهیلا. (۱۳۹۴). عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی)، ۷(۲۶)، ۱۱۹-۱۳۷.

<https://sid.ir/paper/198072/fa>

حساس یگانه، یحیی و تقی نتاج ملک‌شاه، غلامحسن. (۱۳۸۵). رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۴(۱۴)، 133-176.

خسروی پور، نگار و بیداری، محمدعلی و مشایخ، ابوالحسن، ۱۴۰۰، ارتباط بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی با کیفیت کنترل داخلی، هفتمین کنفرانس بین‌المللی مدیریت، حسابداری و توسعه اقتصادی،

<https://civilica.com/doc/1310254>

شعری، صابر و مقدم، عبدالکریم، ۱۳۸۶، نقش کیفیت حسابرس و اتکاپذیری دارایی‌های در ارزیابی حقوق صاحبان سهام،

<https://civilica.com/doc/601977>

نعمت پژوه، ابراهیم، (۱۳۸۱). نارسایی ها و موانع استقرار کنترل های داخلی (۱)،
حسابدار اسفند ۱۳۸۱ - شماره ۱۵۱ (۵) صفحه - از ۲۳ تا ۲۷
وکیلی فرد، حمیدرضا، اوحدی، فریدون، و کریمی حصاری، فرشاد. (۱۳۹۲). رابطه بین
ضعف کنترل های داخلی و ریسک سیستماتیک. مطالعات کمی در مدیریت، ۴(۱)،
۱۱۷-۱۳۴.

<https://sid.ir/paper/192040/fa>