

نقش کنترل داخلی در کیفیت حسابرسی مستقل

حیدر ربیعی^۱

حسین اجلال زاده^۲

مریم سهرابی^۳

چکیده

کنترل‌های داخلی به عنوان زیربنای استقرار نظام راهبری و مدیریت کارآمد در واحدهای اقتصادی، نقش کلیدی در تحقق اهداف سازمانی، ارتقاء قابلیت اتکای گزارشگری مالی، پیشگیری و کشف تقلب و افزایش شفافیت اطلاعاتی ایفا می‌کنند. چارچوب‌های معتبر بین‌المللی نظیر قانون ساریینز-اوکسلی و استانداردهای حسابرسی، ضمن تأکید بر پنج جزء اساسی کنترل داخلی (محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، سیستم اطلاعاتی، فعالیت‌های کنترلی و نظارت)، مسئولیت نهایی طراحی و اجرای این سیستم‌ها را متوجه هیئت مدیره و مدیران اجرایی می‌دانند. نقاط ضعف کنترلی می‌تواند زمینه‌ساز تحریفات مالی اعم از اشتباه و تقلب گردد که ریشه اغلب سقوط شرکت‌های بزرگ بوده است. حسابرسی داخلی و مستقل در این ساختار، نقشی مکمل و مشورتی دارد و سلامت کنترل‌ها را برای ذینفعان ارزیابی می‌کند. کنترل‌های داخلی از حیث نوع، به کنترل‌های پیشگیرانه، کشف‌کننده، اصلاحی، دستوری و جبرانی و از نظر ماهیت، به کنترل‌های اداری و مالی تقسیم می‌شوند. محدودیت‌های ذاتی انسانی و سازمانی، پویایی محیط کسب‌وکار، امکان تبانی و زیرپا گذاشتن کنترل‌ها توسط مدیران، همواره اثربخشی آن‌ها را نسبی می‌سازد. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که استقرار و ارزیابی مستمر کنترل‌های داخلی نه تنها الزامی قانونی و حرفه‌ای بلکه ضرورتی راهبردی برای حفظ بقای سازمان، ارتقاء شفافیت و اطمینان‌بخشی به ذینفعان است؛ و کیفیت کنترل‌های داخلی به طور مستقیم بر دامنه و

^۱ استاد دانشگاه تهران و مشاور استراتژی‌های مالی، اقتصادی و سرمایه گذاری

^۲ کارشناس ارشد دانشکده علوم مالی دانشگاه خوارزمی

^۳ کارشناس ارشد مدیریت مالی دانشگاه تهران دانشکده مدیریت.

میزان اتکای حسابرس به شواهد در حسابرسی صورتهای مالی اثرگذار است. در نهایت، فرهنگ پاسخگویی، آموزش مستمر و بهبود فرآیندهای کنترلی، عناصر حیاتی برای افزایش اثربخشی این سیستم و مقابله با مخاطرات پیشرو قلمداد می شود.

کلمات کلیدی:

حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل، گزارشگری مالی، قانون ساربینز-اوکسلی (SOX)، استانداردهای حسابرسی.

مقدمه

واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت، تحقق مأموریت‌ها و چشم‌اندازها، حفظ توان مالی و سودآوری، مقابله با رویدادهای غیرمنتظره و پاسخگویی به ذی‌نفعان (صاحبان سرمایه، دولت و سایرین) نیازمند برخورداری از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش هستند. کنترل داخلی نه یک رویداد یا وضعیت خاص، بلکه مجموعه‌ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که در تمامی فعالیت‌های سازمان جاری می‌شود. این اقدامات به صورت مستمر در گستره عملیات سازمان رخ می‌دهند و جدایی‌ناپذیر از فرآیند مدیریت سازمان هستند و نقش بسزایی در هدایت و پیشبرد سازمان دارند.

کمیسیون بورس و اوراق بهادار اجرای بند ۴۰۴ قانون ساربینز-اوکسلی را منوط به وجود یک چارچوب کنترل داخلی می‌داند که مسئولیت آن معمولاً بر عهده هیئت مدیره است و باید دارای پنج جزء اصلی باشد. مدیران سازمان‌ها به سیستم‌های کنترل داخلی توجه ویژه‌ای دارند، چراکه فقدان چنین سیستمی دستیابی به رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و کاهش رویدادهای غیرمنتظره را دشوار می‌سازد. سیستم کنترل داخلی به مدیران این اطمینان را می‌دهد که ارقام و اطلاعات حسابداری قابل اعتماد است و می‌توانند این داده‌ها را مبنای تصمیم‌گیری‌های خود قرار دهند. هم‌چنین، مدیران اطمینان می‌یابند که روش‌های مالی و اداری صحیح در سازمان آنها اجرا می‌شود. صاحبان سرمایه و سایر ذی‌نفعان واحدهای اقتصادی نیز معتقدند کنترل‌های داخلی ابزاری برای دستیابی به اهداف سازمان هستند.

کنترل‌های داخلی مدت‌هاست که مورد توجه قرار گرفته‌اند، به ویژه پس از رسوایی‌های سال ۲۰۰۲ و تصویب قانون ساربینز-اوکسلی. بخش ۴۰۴ این قانون به موضوع کنترل‌های داخلی و وظایف مدیریت در ایجاد و نگهداری یک سیستم اثربخش کنترل داخلی می‌پردازد و شرکت‌ها را ملزم می‌کند گزارشی درباره کنترل داخلی همراه با گزارش سالانه ارائه و نگهداری نمایند. طبق مقررات کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا

(SEC) و در چارچوب بخش ۴۰۴، مدیریت شرکت باید افشای تغییرات مهم در کنترل‌های داخلی مرتبط با گزارشگری مالی که طی یک ماه پایانی سال رخ داده است را انجام دهد. همچنین، مطابق بند ۳۰۲ این قانون، مدیریت موظف است در گزارش‌های سه‌ماهه و سالانه تمامی نقاط ضعف موجود در کنترل داخلی را افشا کند. هدف اصلی بخش‌های ۳۰۲ و ۴۰۴ این قانون، اطلاع‌رسانی به سرمایه‌گذاران درباره ضعف‌های سیستم کنترل داخلی است؛ موضوعی که می‌تواند روی صحت ارقام مالی و توانایی مدیریت در اداره سود تاثیر بگذارد.

کنترل‌های داخلی مؤثر، تضمین‌کننده این هستند که واحد اقتصادی می‌تواند به اهداف خود دست یابد و اطمینان از قابل اعتماد بودن گزارش‌های کنترل داخلی و دستیابی به قوانین، مقررات و سیاست‌های شرکت حاصل شود.

نکته مهم اینکه حسابرس لازم است اطلاعات کافی درباره سیستم کنترل‌های داخلی و نقاط ضعف آن داشته باشد تا در صورت مشاهده و برخورد با این موارد، آن‌ها را شناسایی و به واحد مورد رسیدگی گزارش کند. برخی نقاط ضعف کنترل داخلی مشترک میان اغلب واحدهای اقتصادی است، اما برخی دیگر خاص هر سازمان بوده و تنها با بررسی دقیق سیستم‌های کنترل داخلی قابل کشف است. وجود گزارش نقاط ضعف با اهمیت در کنترل داخلی می‌تواند اطلاعات موثری درباره عملکرد مدیریت در اختیار ذی‌نفعان قرار دهد، اما پس از تصویب ماده ۱۸ قانون بورس اوراق بهادار تهران، مدیریت موظف به تهیه و استقرار گزارش کنترل داخلی شده است.

برای درک بهتر قانون ساربینز-اوکسلی، لازم به اشاره است که رسوایی‌های حسابداری و سقوط شرکت‌هایی مانند انرون و ورلدکام در اوایل قرن ۲۱ موجبات تصویب این قانون در آمریکا شد. دو بخش ۳۰۲ و ۴۰۴ این قانون به‌طور خاص به مقوله کنترل‌های داخلی و مسئولیت مدیران در این حوزه اختصاص دارد. تصویب و لازم‌الاجرا شدن این بخش‌ها موجب شد مدیران این شرکت‌ها موظف باشند گزارش‌های سالانه کنترل‌های

داخلی و نقاط ضعف عمده را افشا نمایند و اثربخشی و کفایت کنترل‌های داخلی را مورد تأیید قرار دهند.

با پیچیده‌تر شدن فعالیت‌ها و توسعه واحدهای اقتصادی، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان بخشی جدایی‌ناپذیر از سیستم مدیریت کارآمد اهمیت یافته است. عدم طراحی و اجرای مناسب این سیستم، منجر به ایجاد ضعف‌های بااهمیت و کاهش قابلیت اتکای گزارشگری مالی خواهد شد. هدف از طراحی و استقرار سیستم کنترل داخلی کارآمد، کسب اطمینان از تحقق اهداف واحد اقتصادی است.

در سال‌های اخیر، حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون سازمانی، جایگاه ویژه‌ای در ساختار حاکمیت شرکتی یافته است. در پی تشکیل شرکت‌های بزرگ و پیچیده‌تر شدن فعالیت‌ها، مدیریت دیگر امکان رسیدگی مستقیم به تمامی عملیات را نداشت و حسابرسی داخلی به عنوان حرفه‌ای برای یاری سازمان‌ها شکل گرفت. این حرفه به سرعت در جهان مورد توجه مدیران قرار گرفت و در هر دهه نقش‌های جدیدی را به خود اختصاص داد. حاکمیت شرکتی، مجموعه‌ای از قوانین، مقررات، نهادها و روش‌ها است که نحوه اداره واحدهای اقتصادی و منافع ذی‌نفعان را تعیین می‌کند. حسابرسی داخلی فعالیتی مستقل و مشورتی، به منظور ارزش‌آفرینی و بهبود عملیات واحد اقتصادی است. این خدمات همانند سایر خدمات و کالاها، تابع شرایط محیطی، ساختار حاکمیت شرکتی و میزان تقاضای مدیران و سایر استفاده‌کنندگان است. در اهداف طراحی شده برای حاکمیت شرکتی، حساب‌رسان داخلی در کنار حساب‌رسان مستقل و کمیته حسابرسی، از اجزای ارزش‌آفرین محسوب می‌شوند.

در کشور ما، فرهنگ حسابداری و حسابرسی به صورت شایسته گسترش نیافته است و حسابرسی داخلی سابقه‌ای محدود دارد. با وجود تحولات و توسعه فعالیت‌ها، حسابرسی داخلی پیشرفت شایانی نداشته و به جایگاه مطلوب خود دست نیافته است. فروپاشی‌های شرکت‌ها که یکی از دلایل اصلی آن ضعف کنترل‌های داخلی بوده، موجب تغییرات عمده‌ای در حسابرسی داخلی، همگام با تحولات حسابرسی شده است. تعریف جدید

حسابرسی داخلی که توسط انجمن حسابرسان داخلی آمریکا ارائه شده، پاسخی به بازنگری در چشم‌انداز و مأموریت این حرفه است. تحولات اخیر در حوزه راهبری شرکتی، نیازمند استقرار ساختار راهبری اثربخش مبتنی بر هیئت مدیره هوشیار، مدیریت متعهد و با صلاحیت، حسابرس مستقل قابل اتکا و حسابرسی داخلی کارآمد است. حسابرسی داخلی در نقش یک عنصر راهبری شرکتی باید در تمامی فعالیتهای شرکت شامل مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی، گزارشگری مالی و سایر کارکردها، خدمات مشورتی و اطمینان‌بخش مستقل ارائه دهد. بر اساس استانداردهای پذیرش بسیاری از بورس‌های اوراق بهادار، شرکت‌های پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش ملزم به داشتن واحد حسابرسی داخلی هستند. طبق ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار ایران، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل داده و این واحد همواره اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را بررسی و ارزیابی کرده، نتایج را به کمیته حسابرسی و هیئت مدیره گزارش دهد و در جهت بهبود روش‌های این سیستم اقدام کند.

تقلب و کنترل‌های داخلی

پیش از واکاوی کنترل‌های داخلی و اثر آن‌ها 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 بپردازیم و نقش کنترل‌های داخلی در تقلب و پیشگیری از آن را بررسی کنیم (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). تحریف صورتهای مالی می‌تواند از تقلب یا اشتباه ناشی شود. وجه تمایز تقلب و اشتباه، عمدی یا غیرعمدی بودن عملی است که منجر به تحریف صورتهای مالی می‌شود (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

اگر چه تقلب مفهوم گسترده‌ای دارد، اما برای مقاصد استانداردهای حسابرسی، حسابرس تقلب‌هایی را مد نظر قرار می‌دهد که سبب تحریف بااهمیت صورتهای مالی می‌شود. دو نوع تحریف عمدی به حسابرس مربوط می‌شوند 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 (اسکندری، ۱۴۰۳).

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 (حاجیه و حسین نژاد، ۱۳۹۴). 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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). 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، می باشد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

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 (حاجیه و حسین نژاد، ۱۳۹۴):

- قابل اتکا بودن گزارشگری مالی واحد تجاری (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- کارایی و اثر بخشی عملیات واحد تجاری و
- رعایت قوانین و مقررات (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

یکی از وظایف کنترل های داخلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباهات می باشد 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 (اسکندری، ۱۴۰۳).

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 حسابرس صورت گیرد که به طور 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). هنگامی که چنین اقداماتی برای پنهان کاری با تبانی همراه باشد، کشف آن دشوارتر می شود. تبانی می تواند حسابرس را به این نتیجه برساند که شواهد، متقاعد کننده است، در حالی که واقعاً چنین نیست. توانایی حسابرس 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). اگرچه حسابرس ممکن است بتواند فرصتهای بالقوه ارتکاب تقلب را مشخص کند، اما به سختی می تواند مشخص کند که آیا تحریف در حوزه های قضاوتی مثل برآوردهای حسابداری ناشی از تقلب بوده است یا ناشی از اشتباه (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

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 (حاجیه و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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 (اسکندری، ۱۴۰۳). برای اهداف استانداردهای حسابرسی، اصطلاحات زیر با معانی مشخص شده برای آنها بکار رفته است (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰):

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. تحریف عمدی ناشی از تقلب از موارد زیر ناشی می‌شود (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴):

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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

الف) دستکاری، سند سازی (از جمله جعل)، یا تغییر سوابق حسابداری یا مستندات پشتوانه تهیه صورتهای مالی (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

ب) ارائه نادرست یا حذف عمدی معاملات، سایر رویدادها یا سایر اطلاعات عمده در صورتهای مالی (اسکندری، ۱۴۰۳).

ج) بکارگیری نادرست استانداردهای حسابداری در رابطه با مبالغ، طبقه‌بندی، نحوه ارائه، یا موارد افشا به صورت عمدی (حاجیه‌ها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
در گزارشگری مالی متقلبانه، 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 فرد و همکاران ۱۳۹۲):

- ثبت معاملات صوری، به ویژه در اواخر دوره مالی، به منظور دستکاری نتایج عملیات یا دستیابی به اهداف دیگر (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- تعدیل نامناسب مفروضات و تغییر نامناسب قضاوت‌های مورد استفاده در برآورد مانده حسابها (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- حذف، تأخیر یا تعجیل در شناخت معاملات و سایر رویدادهای واقع شده طی دوره گزارشگری در صورتهای مالی (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- پنهان کاری یا عدم افشای حقایقی که می‌تواند بر مبالغ مندرج در صورتهای مالی مؤثر باشد (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- انجام معاملات پیچیده‌ای که برای ارائه نادرست وضعیت مالی یا عملکرد مالی واحد تجاری طراحی شده‌اند (حاجیه‌ها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- تغییر سوابق و شرایط مرتبط با معاملات عمده و غیرعادی (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). سوء استفاده از داراییها ممکن است به شیوه‌های مختلفی، از جمله موارد زیر، صورت گیرد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

- 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) (اسکندری، ۱۴۰۳).

- 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) (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

- 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) (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

- 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

اشتباه: اشتباه عبارت است از هرگونه تحریف سهوی در صورت های مالی (شامل حذف یک مبلغ یا یک مورد افشا) مانند (اسکندری، ۱۴۰۳):

- اشتباه در گردآوری یا پردازش اطلاعات مبنای تهیه صورت های مالی (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- برآورد حسابداری نادرست ناشی از نادیده گرفتن یا تفسیر نادرست حقایق
- اشتباه در بکارگیری استانداردهای حسابداری مرتبط با اندازه گیری، شناسایی، طبقه بندی، ارائه یا افشا (حاجیه و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

خطر تقلب: رویدادها یا شرایطی که نشان‌دهنده انگیزه یا فشار برای ارتکاب تقلب یا فراهم کننده فرصت ارتکاب تقلب باشد (اسکندری، ۱۴۰۳).

نمونه‌هایی از عوامل خطر تقلب

عوامل خطر تقلب عنوان شده ، نمونه‌هایی ازچنین عواملی است که حسابرسان معمولاً در دامنه وسیعی از وضعیتهای گوناگون با آنها روبه‌رو می‌شوند. نمونه‌های مربوط به دو نوع تقلب مورد توجه حسابرس (یعنی گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از داراییها)، اشاره شده است (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). 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

الف. انگیزه‌ها/ فشارها

ب. فرصتهاو

پ. نگرشها

توجیه‌ها طبقه‌بندی شده است (حاجیه و حسین نژاد، ۱۳۹۴). اگر چه این عوامل خطر، وضعیتهای گوناگونی را پوشش می‌دهند، اما تنها نمونه‌هایی از عوامل مورد نظر هستند و از این رو، حسابرس ممکن است عوامل خطر دیگر یا متفاوتی را مشخص کند (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). 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(استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

عوامل خطر مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبان

موارد زیر، نمونه‌هایی از عوامل خطر مرتبط با تحریف‌های ناشی از گزارشگری مالی متقلبان است (اسکندری، ۱۴۰۳).

انگیزه‌ها/ فشارها

تهدید ثبات یا سودآوری مالی بدلیل شرایط اقتصادی، صنعت یا عملیات واحد تجاری، مانند (حاجیه و حسین نژاد، ۱۳۹۴):

- وجود رقابت شدید یا اشباع بازار، همراه با روند نزولی حاشیه سود (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۲).
- آسیب پذیری بالا در مقابل تغییرات سریع، نظیر تحولات فناوری، ناباب شدن محصول یا نرخهای سود بانکی (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- کاهش عمده در تقاضای مشتریان و افزایش شکستهای تجاری در صنعت و کل اقتصاد (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- زیانهای عملیاتی که منجر به خطر ورشکستگی، توقیف اموال یا از دست دادن کنترل واحد تجاری به صورت ناخواسته می‌شود (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- جریانهای نقدی عملیاتی منفی مستمر یا ناتوانی در ایجاد جریانهای نقدی عملیاتی علیرغم گزارش سود و رشد سود (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۲).
- رشد سریع یا سودآوری غیر عادی، به ویژه در مقایسه با سایر واحدهای تجاری فعال در همان صنعت (حاجیه و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- الزامات حسابداری، قانونی یا مقرراتی جدید (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- فشار بیش از حد بر مدیران اجرایی برای دستیابی به الزامات یا انتظارات اشخاص ثالث به دلیل (اسکندری، ۱۴۰۳):
- انتظارات تحلیلگران سرمایه‌گذاری، سرمایه‌گذاران 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

نیاز به اخذ تسهیلات مالی یا سرمایه اضافی برای حفظ توان رقابتی - شامل تأمین مالی برای مخارج تحقیق و توسعه یا مخارج سرمایه‌ای عمده (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).

- توانایی اندک در دستیابی به الزامات مقرر شده توسط بورس یا بازپرداخت بدهیها یا ایفای سایر تعهدات (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

- آثار منفی واقعی یا متصور ناشی از گزارش نتایج مالی ضعیف بر معاملات عمده در جریان انجام مانند ترکیبهای تجاری یا انعقاد قراردادهای عمده (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

- تهدید منافع مالی شخصی مدیران اجرایی یا ارکان راهبری براساس اطلاعات موجود، به واسطه ارتباط آن با عملکرد مالی واحد تجاری به اشکال زیر (اسکندری، ۱۴۰۳):

- وجود منافع مالی عمده در واحد تجاری (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

- ضمانت‌های شخصی سپرده شده توسط اشخاص مزبور در قبال بدهیهای واحد تجاری (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

- 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

فرصتها

ماهیت صنعت یا عملیات واحد تجاری، فرصتهایی را برای گزارشگری مالی متقلبانه فراهم می‌آورد که می‌تواند از موارد زیر ناشی شود (اسکندری، ۱۴۰۳):

- 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 (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۲).
- 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- داراییها، بدهیها، درآمدها، یا هزینه‌های مبتنی بر برآوردهای عمده مستلزم قضاوت‌های ذهنی یا ابهاماتی که به سختی قابل تایید است (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- 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 (اسکندری، ۱۴۰۳).
- انجام عملیات عمده در سطح بین‌المللی و در محیطهای تجاری و فرهنگی متفاوت (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- استفاده از واسطه‌های تجاری در مواردی که به نظر می‌رسد توجیه تجاری روشنی برای آنها وجود نداشته باشد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).
- 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 (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۲).

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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- اثربخش نبودن نظارت ارکان راهبری بر فرایند گزارشگری مالی و کنترل‌های داخلی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

وجود یک ساختار سازمانی پیچیده یا بی‌ثبات، براساس شواهد زیر:

- دشوار بودن تعیین سازمان یا فرد یا افراد دارای منافع کنترلی در واحد تجاری (اسکندری، ۱۴۰۳).
- ساختار سازمانی بیش از حد پیچیده، شامل غیرعادی بودن شخصیت حقوقی واحد تجاری یا اختیارات غیرعادی مدیران اجرایی (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- تغییرات مکرر و غیرمعمول مدیران ارشد اجرایی، مشاوران حقوقی یا ارکان راهبری (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲)

ضعف اجزای کنترل‌های داخلی در نتیجه موارد زیر (اسکندری، ۱۴۰۳):

- نظارت ناکافی بر کنترل‌ها، شامل کنترل‌های خودکار و کنترل‌های حاکم بر گزارشگری مالی میان دوره‌ای (در مواردی که گزارشگری برون‌سازمانی آن الزامی است) (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- تغییرات زیاد در کارکنان یا استخدام کارکنان ناکارآمد برای واحدهای حسابداری، حسابرسی داخلی یا فناوری اطلاعات (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).
- اثربخش نبودن سیستم‌های حسابداری و اطلاعاتی، شامل وجود ضعف‌های بااهمیت در کنترل‌های داخلی (اسکندری، ۱۴۰۳).

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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
 - دخالت بیش از حد مدیران غیر مالی در انتخاب رویه‌های حسابداری یا تعیین برآوردهای عمده (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
 - 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 (کرمی و منصور، ۱۴۰۳).
 - وجود منافع قابل ملاحظه مدیران اجرایی در حفظ یا افزایش روند سود یا قیمت سهام (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
 - رویه‌ای که مدیران اجرایی برای تحلیلگران، بستانکاران و سایر اشخاص ثالث جهت رسیدن به پیش‌بینی‌های بلند پروازانه یا غیر واقع بینانه بکار می‌برند (اسکندری، ۱۴۰۳).
 - قصور مدیران اجرایی در اصلاح به موقع ضعفهای بااهمیت مشخص شده در کنترلهای داخلی (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
 - تمایل مدیران اجرایی به استفاده از روشهای نامناسب برای به حداقل رساندن سود گزارش شده با انگیزه‌های مالیاتی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
 - اخلاق مداری ناچیز مدیران ارشد اجرایی (اسکندری، ۱۴۰۳).
 - 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- تیرگی روابط بین مدیران اجرایی و حسابرسان فعلی یا قبلی، با وجود نشانه‌های زیر:

- اختلاف نظرهای مکرر با حسابرس فعلی یا قبلی درباره موضوعات حسابداری، حسابرسی یا گزارشگری (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- درخواستهای غیرمنطقی از حسابرس، شامل ایجاد محدودیتهای زمانی غیرمنطقی برای تکمیل حسابرسی یا صدور گزارش حسابرس (اسکندری، ۱۴۰۳).
- ایجاد محدودیتهایی که دسترسی حسابرس به افراد یا اطلاعات، یا توانایی حسابرس را برای ارتباط سازنده با ارکان راهبری محدود می‌کند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰)، 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 (اسکندری، ۱۴۰۳). 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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). در ادامه، نمونه‌هایی از عوامل خطر مرتبط با تحریفهای ناشی از سوء استفاده از داراییها ارائه شده است (وکیلی فرد 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- 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 (اسکندری، ۱۴۰۳).
- اخراج کارکنان در آینده قابل پیش‌بینی یا مشخص (حاجیه‌ها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- تغییرات جاری یا قابل پیش‌بینی در حقوق و مزایای کارکنان (حاجیه‌ها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- اعطای ترفیعات، حقوق و مزایای جبران خدمات یا دیگر پاداشهای مغایر با انتظارات کارکنان (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

فرصتها

- برخی ویژگیها یا شرایط ممکن است آسیب پذیری داراییها را در برابر سوء استفاده افزایش دهد. برای مثال، فرصتهای سوء استفاده از داراییها در موارد زیر افزایش می‌یابد (حاجیه‌ها و حسین نژاد، ۱۳۹۴):
- نگهداشت یا گردش قابل ملاحظه وجوه نقد (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- وجود اقلام با ارزش کم حجم یا اقلام با تقاضای بالا (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- وجود داراییهای با قابلیت تبدیل آسان به وجه نقد مانند اوراق بهادار بی‌نام، جواهرات یا تراشه‌های رایانه (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).

- وجود داراییهای ثابت کم حجم، قابل خرید و فروش، یا بدون نیاز به مدارک رسمی مالکیت (حاجیهها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- عدم کفایت کنترلهای داخلی حاکم بر داراییها ممکن است آسیب پذیری آنها را در برابر سوء استفاده افزایش دهد. برای مثال، سوء استفاده از داراییها ممکن است به دلایل رخ دهد (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰):
- کافی نبودن تفکیک وظایف یا کنترلهای مستقل (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- کافی نبودن نظارت بر مخارج مدیران ارشد اجرایی، مانند هزینه سفر یا بازپرداخت سایر مخارج انجام شده.
- کافی نبودن نظارت مدیران اجرایی بر کارکنان مسئول داراییها نظیر ناکافی بودن نظارت یا سرپرستی در مناطق دور دست (حاجیهها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- کافی نبودن فرایند گزینش برای استخدام کارکنانی که به داراییها دسترسی دارند (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- کافی نبودن نگهداری سوابق داراییها (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- کامل و به موقع نبودن مطابقت داراییهای عینی با داراییهای دفتری (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- نبود مستندات مناسب و به موقع برای معاملات. برای مثال، برای تعیین قابل قبول بودن برگشت از فروشها (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- نبود مرخصیهای اجباری برای کارکنان مسئول کنترلهای کلیدی (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

- کافی نبودن شناخت مدیران اجرایی از فناوری اطلاعات که می‌تواند فرصت سوء استفاده کارکنان فناوری اطلاعات را فراهم کند (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- کافی نبودن کنترل‌های دسترسی حاکم بر ثبت‌های خودکار، شامل کنترل و بررسی گزارش‌های ثبت وقایع در سیستم‌های رایانه‌ای (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

نگرشها / توجیه‌ها

- بی‌توجهی به ضرورت نظارت یا کاهش خطرهای مرتبط با سوء استفاده از داراییها (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
 - بی‌توجهی به کنترل‌های داخلی حاکم بر سوء استفاده از داراییها با زیرپا گذاشتن کنترل‌های موجود یا کوتاهی در اصلاح ضعف‌های شناخته شده کنترل‌های داخلی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
 - رفتاری که نشان دهنده رنجش یا نارضایتی کارکنان از واحد تجاری یا واحد تجاری از رفتار کارکنان باشد (اسکندری، ۱۴۰۳).
 - تغییر در رفتار یا سبک زندگی کارکنان مربوط که ممکن است نشان دهنده سوء استفاده آنها از داراییها باشد (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
 - تحمل سرقت‌های کوچک (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- نمونه‌هایی از برخوردهای حسابرس با توجه به ارزیابی وی از خطرهای تحریف بااهمیت ناشی از گزارشگری مالی متقلبانه و سوءاستفاده از دارایی‌ها به شرح زیر است (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

- 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- 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 (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
 - 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
 - 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
 - استفاده از کارشناس برای انجام برآوردی مستقل، و مقایسه آن با برآورد مدیران اجرایی (اسکندری، ۱۴۰۳).
 - 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

- اخذ تأییدیه مستقیم از مشتریان درباره گردش حساب (شامل اعلامیه‌های بستانکار و برگشت از فروشها و تاریخهای پرداخت) طی دوره مورد حسابرسی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
 - جستجوی رایانه‌ای سوابق حقوق و دستمزد کارکنان به منظور مشخص کردن نشانی، هویت کارکنان یا شماره بیمه کارکنان یا حسابهای بانکی تکراری (اسکندری، ۱۴۰۳).
 - بررسی پرونده‌های پرسنلی برای مشخص کردن افرادی که فعالیت کمی دارند یا اساساً فعالیتی ندارند، برای مثال، نبود سوابق ارزیابی عملکرد (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
 - تحلیل تخفیفات و برگشت از فروش برای مشخص کردن الگوها یا روندهای غیرعادی (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
 - اخذ تأییدیه از اشخاص ثالث درباره شرایط خاص قراردادها.
 - کسب شواهد نشان‌دهنده اجرای قراردادها طبق شرایط آنها (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
 - 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
 - بررسی میزان و صحت گزارشهای هزینه ارائه شده توسط مدیران ارشد اجرایی (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

اهداف کنترل های داخلی

اهداف کنترل های داخلی عبارتند از:

- حفاظت از دارایی ها در برابر سوء استفاده و تقلب (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲).
- ارزیابی کارایی و سودمندی عملیات (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- تشویق کارکنان به تبعیت از خط مشی های واحد تجاری (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

کنترل های داخلی به دو دسته تقسیم میشوند (اسکندری، ۱۴۰۳):

(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 (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). اجرای طرح های سازمانی تفویض اختیارات در معاملات و کنترل های مربوط به عملیات تولید، نمونه هایی از کنترل های داخلی اداری است. کنترل های داخلی اداری نقطه شروعی برای استقرار کنترل های داخلی حسابداری در مورد معاملات میباشد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). 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 کنترل های داخلی حسابداری است (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

لازم به توضیح است که امروزه طبق استانداردهای حسابرسی هیچ تفاوتی بین کنترل‌های داخلی اداری و کنترل‌های داخلی حسابداری وجود ندارد و حساب‌برسان باید تمام کنترل‌های داخلی را که بتواند به گونه ای با اهمیت بر صورت‌های مالی اثر بگذارد، مورد توجه قرار دهند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

طبقه بندی کنترل‌های داخلی حسابداری

کنترل‌های داخلی حسابداری به دو دسته تقسیم میشوند (اسکندری، ۱۴۰۳):

الف) کنترل‌های پایه (اولیه)

ب) کنترل‌های انضباطی (ثانویه)

کنترل‌های پایه عبارت است از حداقل کنترل‌های داخلی لازم جهت حصول اطمینان از ثبت صحیح و کامل فعالیت‌های یک واحد تجاری (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). این کنترل‌ها باید در کلیه واحدهای تجاری (اعم از کوچک، متوسط و بزرگ) بدون توجه به حجم فعالیت و تنوع و گستردگی آن‌ها استقرار یابند. نمونه‌هایی از این کنترل‌ها به شرح زیر است (استاندارد حسابرسی ۲۴۰):

- نگه داری اسناد و دفاتر لازم جهت ثبت فعالیت‌های واحد تجاری
- استفاده از فرم‌های دارای شماره سریال چاپی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
- استخراج تراز آزمایشی در فواصل زمانی معین
- تهیه صورت مغایرت بانکی در فواصل زمانی معین (وکیلی فرد و همکاران، ۱۳۹۲).
- تطبیق اسناد و مدارک واحد تجاری با اطلاعات دریافتی از اشخاص ثالث (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
- ایجاد حساب‌های معین برای بدهکاران و بستانکاران و مطابقت مانده این حساب‌ها با حساب‌های دفتر کل (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
- مشاهده و شمارش عینی دارایی‌های شرکت در فواصل زمانی معین و مقایسه نتایج آن با سوابق مالی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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 (اسکندری، ۱۴۰۳).

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 دریافتنی انجام میشود (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). استفاده از فهرست اسامی فروشندگان تأیید شده و یا استقرار نگهبان در مبادی خروجی کالا نمونه های دیگری از کنترل های پیشگیرانه می باشد (حاجیه و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

کنترل های یابنده: به کنترلهایی 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 پرداختنی نمونه ای از کنترل های یابنده است (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

کنترل های اصلاحی: این کنترلهای اشتباهات و خطاهای کشف شده توسط کنترل های پاینده را تصحیح می کند (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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 (اسکندری، ۱۴۰۳).

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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).
۳. سیستم اطلاعاتی، شامل فرایند های تجاری مربوط، مرتبط با گزارشگری مالی و اطلاع رسانی (اسکندری، ۱۴۰۳)
۴. فعالیت های کنترلی (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
۵. نظارت برکنترل ها (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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(خسروی و منصوری، ۱۴۰۳). درستکاری و ارزش های اخلاقی محصول استانداردهای رفتاری و اخلاقی واحد تجاری نحوه اطلاع رسانی آنها و نحوه تقویت آنها در عمل است(خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

ب) پابندی به صلاحیت: صلاحیت یعنی داشتن دانش و تجربه لازم برای انجام وظایفی که برای شغل فرد تعریف شده است(اسکندری، ۱۴۰۳).

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 باش(خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).. 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).
 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).
 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)

ث) ساختار سازمانی: مقصود ایجاد یک ساختار سازمانی مناسب توجه به حیطه های اصلی اختیار و مسئولیت و مرزهای مناسب گزارشگری است (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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 میباشد (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

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. 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، پابندی واحد تجاری به استخدام کارکنان با صلاحیت و قابل اعتماد را نشان می دهند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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 پابندی واحد تجاری به ارتقای کارکنان واحد شرایط به سطوح بالاتر مسئولیت را نشان می دهد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). 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 (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 (کرمی و منصوری، 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 (اسکندری، ۱۴۰۳).

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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). این فرایندها منجر به معاملاتی میشود که باید توسط سیستم اطلاعاتی واحد (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

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 پور 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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). 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 (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). 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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳).

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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). 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 فرد 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰). از این رو حسابرس 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 (کرمی و منصوری، 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 (اسکندری، ۱۴۰۳). 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰). فعالیتهای نظارتی مستمر اغلب در فعالیتهای مستمر عادی واحد تجاری تعبیه می شود و شامل فعالیتهای معمول مدیریتی و سرپرستی است (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴).

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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰).

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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). 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 (اسکندری، ۱۴۰۳).

افزون بر این کنترلها ممکن است به وسیله تبانی دو یا چند نفر یا زیر پاگذاری آنها توسط مدیران اجرایی بی اثر شوند (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). برای مثال مدیران اجرایی ممکن است به توافقهایی جنبی با مشتریان برسند که مفاد و شرایط استاندارد قراردادهای فروش واحد تجاری را تغییر دهد و بدین سان به شناخت درآمد نادرست بینجامد (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

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 (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 (اسکندری، ۱۴۰۳).

فعالیت های کنترلی مرتبط با حسابرسی

حسابرس باید از فعالیتهای کنترلی مرتبط با حسابرسی شناخت کسب کند (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). فعالیتهای 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. 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 (استاندارد حسابرسی ۲۴۰).

در حسابرسی، شناخت همه فعالیت های 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 (کرمی و منصوری، ۱۴۰۳). 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 تاثیر قرار می دهد (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). 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 (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 (خسروی پور و همکاران، ۱۴۰۰). 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 (حاجیها و حسین نژاد، ۱۳۹۴). همچنین حسابرس باید از منابع اطلاعاتی مربوط به فعالیتهای نظارتی واحد تجاری و مبانی 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. چنانچه مدیران اجرایی فرض کنند که اطلاعات مورد استفاده برای نظارت درست است بدون آنکه برای این فرض مبنایی داشته باشند (استاندارد حسابرسی ۲۴۰). ممکن است اشتباهاتی در آن اطلاعات وجود داشته باشد که به طور بالقوه موجب نتیجه گیری نادرست مدیران اجرایی از فعالیتهای نظارتی خود شود (وکیلی فرد و همکاران ۱۳۹۲). 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 شناخته‌شده فعالیت‌های نظارتی واحد تجاری و به عنوان جزئی از کنترل‌های داخلی ضروری است (اسکندری، ۱۴۰۳).

نتیجه‌گیری

حسابرسی مستقل یا به عبارتی فرایندی منظم و با قاعده جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین‌شده و گزارش نتایج به ذی‌نفع و یا اعتبار دادن به صورت‌های مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکا آن‌ها، ناگزیر بر کسب شواهد و گزارش یافته‌ها بر اساس مستندات کسب‌شده می‌باشد، در واقع گزارشگری نسبت به صورت‌های مالی و اطلاع‌رسانی لازم طبق استاندارد‌های حسابرسی، براساس یافته‌های حسابرسی، مبنا و معیار حسابرس برای سنجش مطلوبیت ارائه صورت‌های 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 مثبته، مشاهده اعمال کنترل‌ها اشاره کرد و منابع برون سازمانی نیز تاییده‌ها و مکاتبات با اشخاص ثالث و ... می‌باشد. یکی از موارد تایین‌کننده اعتبار مدارک و مستندات داخلی واحد مورد رسیدگی و همچنین تعیین میزان بررسی‌های تحلیلی حسابرسان، کیفیت و کمیت طراحی و اعمال کنترل‌های داخلی می‌باشد.

همانطور که پیش‌تر اشاره شد حسابرسان در کنترل‌های داخلی، طراحی و اعمال کنترل‌ها را مورد بررسی قرار داده و نسبت به اثر بخشی و کارایی آن‌ها قضاوت کرده، (البته آزمون اثر بخشی کارکرد کنترل‌ها متفاوت از کسب شناخت از طراحی و اعمال کنترل‌ها و ارزیابی آن‌ها است، با این وجود در هر دو مورد از روش‌های 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 صرفاً 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 حرفه‌ای 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

- ۱- استاندارد حسابرسی ۲۴۰ مسئولیت حسابرس در ارتباط با تقلب و اشتباه:
<https://www.hma.ir/AttachFiles/SContent/2017/240.pdf>
- ۲- اسکندری، جمشید (۱۴۰۳)، حسابرسی ۱ جلد اول (بر اساس استانداردهای حسابرسی ایران نوبت سوم، تهران، انتشارات کتاب فرشید).
- ۳- حاجیه‌ها، زهره و محمد حسین نژاد، سهیلا، (۱۳۹۴)، عوامل تاثیرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی، پوهشهای مالی و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۲۶، شهریور ۱۳۹۴، صفحه ۱۱۹-۱۳۷
- ۴- 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>
- ۵- وکیلی فرد، حمیدرضا، اوحدی، فریدون، و کریمی حصاری، فرشاد. (۱۳۹۲). رابطه بین ضعف کنترل‌های داخلی و ریسک سیستماتیک. مطالعات کمی در مدیریت، ۴(۱)، ۱۱۷-۱۳۴.
- ۶- کرمی، غلامرضا و منصوری، محمد جواد، (۱۴۰۳)، مرجع کامل حسابرسی (بر اساس استانداردهای لام‌الاجرا ۱ سال ۱۴۰۱) نوبت سوم، تهران: نگاه دانش