

ارزیابی تاثیر گذاری ریسک کنترل های داخلی بر حسابرسي



محمدصبور نهتانی^۱

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۱/۱۲/۲۵

چکیده

کنترل های داخلی، فرآیندی جهت حصول اطمینان برای دستیابی به اهدافی مانند اثربخشی، کارایی عملیاتی، قابلیت اتکای گزارشگری و تطابق فعالیت سازمان با قوانین کاربردی و الزام نهادهای قانونگذار است. عدم کارایی عملیاتی و کیفیت گزارشگری مالی به عنوان پیامدهای منفی ناشی از ضعف کنترل های داخلی می باشد که احتمال می رود این پیامدها ناشی از معیارهای کنترلی شاخص کیفی حسابداری باشد. هدف از به کارگیری حسابرسي مبتنی بر ریسک نیز، افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسي است. هدف این پژوهش بررسی رابطه بین ریسک کنترل داخلی و حسابرسي اولیه می باشد. این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تاکید بر روابط همبستگی است.

واژگان کلیدی

ریسک، کنترل داخلی، حسابرسي

۱. دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه آزاد تهران شمال، تهران، ایران.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

مقدمه

کنترل داخلی فرایندی جامع و فراگیر است که مدیریت و کارکنان شرکت به آن جریان میدهند و برای شناسایی احتمال خطرات برنامه ریزی میشود و اطمینان معقول ایجاد میکند که در اجرای مأموریت‌های شرکت، اهداف عمومی عملیات (اجرای منظم عملیات، مبتنی بر اخلاقیات و با رعایت صرفه‌ی اقتصادی و کارآمدی) محقق میشوند و مسئولیت‌های پاسخگویی و حساب دهی، با رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاتباع ایفا گردیده و حفاظت از منابع در مقابل آسیب و صدمات و سوءاستفاده و خسارات انجام میگیرد. (صابری، ۱۳۸۸)

کنترل‌های داخلی فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، اطمینانی معقول بدست آید. از این رو، کنترل‌های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای تجاری طراحی و اجرا میشود که دستیابی به هر یک از این اهداف را تهدید میکند. ضعف کنترل‌های داخلی میتواند به ریسک اطلاعاتی سهامداران و در نتیجه افزایش هزینه سرمایه شرکت، افزایش انحرافات (عمدی یا غیر عمدی) جانبدارانه در گزارش سودآوری، کاهش اثربخشی و کارایی عملیات تجاری و در نتیجه عدم تداوم ستودآوری شرکت، منجر گردد. بنابراین انتظار میرود که کنترل‌های داخلی ضعیف بر شاخص ریسک سیستماتیک شرکتها که براساس هم بستگی بازده سهام با بازده بازار محاسبه میشود، تأثیر مستقیم داشته باشد. (وکیلی فرد، ۱۳۹۲)

یکی از اصلی ترین عوامل و ابزار مدیران برای اجرای سیاست ها و روشهای خود در جهت رسیدن به اهداف خود یعنی افزایش ثروت سهامداران، کنترل‌های داخلی است که در سالهای اخیر توجه زیادی به آن شده است. همچنین کنترل‌های داخلی همیشه زیر بنای بررسی های حسابرسان و نیز ارزیابی قابلیت اتکای گزارشات مالی را تشکیل داده اند. ارزیابی کنترل های داخلی توسط محققان در سال های اخیر بسیار مورد توجه قرار گرفته است، بطوریکه بعد از تصویب قانون ساربینز اکسلی این توجهات بیشتر نیز شده است، لذا تأثیر کنترل های داخلی بر صحت اجرای سیاستها و روشهای مدیریتی و در نتیجه بهبود عملکرد شرکتها و کاهش ریسک سرمایه گذاری صاحبان سرمایه بر هیچ کس پوشیده نیست. (وکیلی فرد، ۱۳۹۲)

سوءاستفاده ها و اختلاسهای مالی اخیر در شرکتها، نیاز مبرم به وجود سیستم کنترل داخلی را می طلبد. وجود کنترل های داخلی و کارایی هر چه بیشتر این سیستم، اعتباری دوجندان به فعالیت های سازمان داده و توجه ذینفعان را به این موضوع مهم جلب میکند. کنترل‌های داخلی می تواند تأثیرات قابل ملاحظه ای در برآوردن نیازهای استفاده کنندگان بگذارد. یکی از مهمترین استفاده کنندگان از گزارش کنترل های داخلی، حسابرسان مستقل می باشند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکا بر آن، جنبه های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تأثیر قرار می گیرد. (عباسی و همکاران، ۱۴۰۰).

اهمیت کنترل های داخلی به نوع و ماهیت کسب و کار و همچنین به تعداد نیروهای شاغل در سازمان نیز بستگی دارد. زمانی که یک کسب و کار دارای تعداد کمی عضو باشد، کنترل حساب ها، امور مالی و سایر جنبه های اقتصادی آسان است. اما اگر یک تیم بزرگ داشته باشید، این کار به آن راحتی که فکر می کنید، نیست. اینجاست که مفهوم کنترل های داخلی در حسابرسی اهمیت پیدا می کند.

مبانی نظری پژوهش

ریسک

ریسک احتمال وقوع رخدادهایی است که سازمان را از دسترسی به اهداف مشخص بازمی دارد یا موجب اختلال در دستیابی به اهداف آن می شود. سازمان برای دستیابی به اهداف خود، به فرآیندهای معین و مدون تجاری نیاز دارد. منظور از فرایند تجاری، مجموعه ای از فعالیت های متصل و مرتبط به هم است که به منظور دستیابی به هدف مشخص، طراحی و اجرا می شوند. معمولاً سه نوع فرایند تجاری در سازمان ها وجود دارد؛ فرایندهای عملیاتی، فرایندهای مدیریت و پشتیبانی و فرایندهای مرتبط با طرح ها و پروژه های سازمان.

فرایندهای عملیاتی، به مجموعه ای از فرایندهای اصلی سازمان اطلاق می شود که سازمان از طریق آنها به اهداف اصلی خود دست می یابد و فعالیت اصلی سازمان را تشکیل می دهد. یکی از ویژگی های مهم فرایندهای عملیاتی در سازمان ها، مستمر و تکراری بودن آنهاست. (مشایخی و مهرانی: ۵۹)

فرایندهای مدیریت و پشتیبانی به فرایندهایی نسبت داده می شود که فعالیت اصلی سازمان را نظارت و پشتیبانی می کنند. این فرایندها بطور مستقیم در سازمان ها ارزشی ایجاد نمی کنند اما وجودشان برای سازمان ضروری است. برای مثال فرایند کارگزینی در شرکت، از طریق استخدام و بکارگیری نیروی انسانی با صلاحیت لازم و کافی، شرکت را در اجرای صحیح و اثربخش فرایندهای عملیاتی یاری می رساند. (مشایخی و مهرانی: ۵۹)

کنترل داخلی

کنترل داخلی فرآیندی است که توسط هیئت مدیره، مدیریت اجرایی و سایر کارکنان سازمان مستقر می شود تا اطمینان حاصل شود این اهداف محقق شده اند: عملیات شرکت اثربخش و کاراست؛ گزارشگری مالی قابل اعتماد و قابل اتکاست و قوانین و مقررات به درستی رعایت شده اند.

انجمن حسابرسان خبره کانادا با تعریف ضوابط کنترل و ارائه چارچوبی مبتنی بر آن، کنترل داخلی را مجموعه ای از عوامل و عناصر موجود در سازمان می داند که از افراد پشتیبانی کرده و نسبت به دستیابی سازمان به این اهداف اطمینان منطقی کسب می کند: کارایی و اثربخشی عملیات؛ قابلیت اطمینان و اتکای گزارشگری درون سازمانی و برون سازمانی و رعایت قوانین و مقررات مربوط. (مشایخی و مهرانی: ۸۸)

انجمن حسابرسان خبره کانادا، کوزو و سازمان بورس و اوراق بهادار بعنوان نهاد نظارتی بر بازار سرمایه، برخوردی مشابه با کنترل های داخلی دارد و در ماده ۱ دستورالعمل کنترل های داخلی برای شرکت های بورسی و فرابورسی به تعریف

سیستم کنترل های داخلی پرداخته شده است. مطابق با این ماده، سیستم کنترل های داخلی فرآیندی است که با هدف کسب اطمینان معقول از تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، رعایت قوانین و مقررات مربوط و حفاظت از منابع و دارایی های شرکت توسط هیئت مدیره، مدیریت اجرایی و کارکنان شرکت پیاده سازی و اجرا می شود. (مشایخی و مهرانی: ۸۹).

ایجاد سیستم کنترل داخلی باکیفیت از دیرباز به عنوان مکانیسمی مهم برای اطمینان از گزارشگری مالی با کیفیت بالا مورد توجه قرار گرفته است. اهمیت آن در بخش ۴۲۴ قانون ساربنز اکسلی مشخص شده است که از شرکت ها می خواهد سالانه ارزیابی کنترلهای داخلی خود را افشاء کنند. مطالعات قبلی نشان می دهد که سیستم کنترل داخلی ضعیف میتواند احتمال بروز خطاهای اساسی و افشاهای مالی ساختگی را افزایش دهد. (بل و کارسلو، ۲۰۰۰).

نخستین هدف سیستم کنترل داخلی سازمان، ارائه اطمینان معقول به مدیریت اجرایی است که هدف های مشخص شده برای عملیات و برنامه ها دست یافتنی اند. حسابرسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی های عملیاتی و طراحی کنترلهای ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران میتوانند اطمینانی معقول از دستیابی به هدف های سازمان داشته باشند. برای دستیابی به اکثر اهداف مهم، بکارگیری کنترلهای داخلی گریز ناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستم بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آنها دائما رو به افزایش است. با دقت نظر بیشتر، می توان دریافت که کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است. (ولی نیا و همکاران، ۱۴۰۱)

کنترلهای داخلی بخش مهمی از مدیریت یک سازمان است. بخشی که برنامه ها، روش ها و رویه های مورد استفاده سازمان در دستیابی به رسالت وجودی و اهداف خرد و کلان خود است. طراحی و استقرار مناسب سامانه های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهمترین عوامل تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده های مالی به شمار میرود. (حاجیها، ۱۹۳۴). کنترل های داخلی قوانین و رویه هایی هستند که معمولا یک شرکت آنها را در جهت اطمینان از یکپارچگی اطلاعات حسابداری و مالی، ارتقای سطح مسئولیت پذیری کارکنان و جلوگیری از تقلب و جرایم مختلف، به اجرا در می آورد. کنترل های داخلی در حسابرسی علاوه بر رعایت قوانین و جلوگیری از سرقت دارایی ها و یا وقوع هر نوع کلاهبرداری توسط کارکنان یک شرکت، می تواند به بهبود کارایی عملیاتی به وسیله بهتر و دقیق تر کردن گزارشات مالی، کمک کند. به عبارتی، رعایت قوانین و مقررات مربوطه، اثربخشی و کارایی عملیات و قابلیت اطمینان گزارشگری مالی از جمله مهمترین اهداف طراحی کنترل های داخلی می باشند.

اجزا و عناصر کنترل های داخلی در حسابرسی

اجزای کنترل های داخلی معمولا شامل ۵ دسته می شوند. این اجزا برای ارزیابی سیستم کنترل های داخلی طراحی شده اند.

کنترل محیط

این قسمت از کنترل های داخلی در حسابرسی به نگرش ها و اقدامات مدیریت و کسانی که به نحوی مسئول کنترل های داخلی هستند، اختصاص دارد. این جزء مهم است چرا که به عنوان فیلتری برای پرسنل و اعضای کنترل داخلی محسوب می شود و تاثیر زیادی بر روی شرکت می گذارد.

ارزیابی ریسک واحد تجاری

در کنترل های داخلی در حسابرسی این یک قسمت به چگونگی شناسایی و پاسخ مشتری به ریسک های کسب و کار (مانند اظهارات حسابداری و پرسنل جدید) مربوط می شود.

سیستم های اطلاعاتی و ارتباطات

این جزء شامل نحوه جمع آوری، پردازش، گزارش و نحوه انتقال اطلاعات توسط شرکت می باشد.

فعالیت های کنترلی

فعالیت های کنترلی در کنترل های داخلی به سیاست ها و رویه های خاصی اشاره دارد. در کنترل های داخلی در حسابرسی این قسمت در واقع کنترل فعالیت هایی مانند عملکرد شرکت از طریق تحلیل واریانس، تفکیک وظایف، کنترل های منطقی و فیزیکی و ... را برعهده دارد. این قسمت می تواند از وقوع بسیاری مشکلات مانند تقلب، جلوگیری نماید.

نظارت

به منظور تعیین اینکه کدام کنترل ها به اصلاح و رسیدگی نیاز دارند، کنترل های نظارتی با ارزیابی مدیریت برای کیفیت کنترل های داخلی انجام می گردد. در شرکت های بزرگ این کار از وظایف حسابرسان داخلی محسوب می شود.

چارچوب کوزو

هر سازمانی اهدافی دارد که برای دستیابی به آنها تلاش میکند. در مسیر دستیابی به اهداف، سازمان با رویدادها و شرایطی مواجه میشود که ممکن است تحقق این اهداف را تهدید کنند. این رویدادها و شرایط بالقوه ریسکهایی را ایجاد میکنند که سازمان باید آنها را مشخص، تحلیل، تعریف و پیگیری کند. برخی ریسک ها به طور کلی یا جزئی ممکن است پذیرفته شوند و برخی ممکن است به طور کامل یا جزئی تا حدی کاهش یابند که در آن سطح برای سازمان قابل قبول باشند. روش های متعددی برای کاهش ریسک ها وجود دارد که یک روش کلیدی، طراحی و پیاده سازی کنترل داخلی موثر است (اسدی و همکاران).

چارچوب یکپارچه کنترل داخلی کوزو (چارچوب) اجزاء، اصول و عوامل لازم برای یک سازمان جهت مدیریت موثر ریسک ها از طریق پیاده سازی کنترل داخلی را بیان می کند. با وجود این، به این مسئله نمی پردازد که چه کسانی مسئول انجام وظایف خاص قید شده در این چارچوب هستند. مسئولیت های روشنی باید تعریف شوند تا هر گروه نقش خود را در پیگیری ریسک و کنترل، ابعادی که در مقابل آن پاسخگو است، و نحوه هماهنگی تلاشهای خود با دیگر گروهها را بداند. نباید در پیگیری ریسک و کنترل «شکافهایی» وجود داشته باشد، و یا اقدامی به طور غیرضروری یا ناخواسته تکرار

شود. مدل سه خط دفاعی به نحوه تخصیص و هماهنگی سازی وظایف خاص مرتبط با ریسک و کنترل در یک سازمان، صرف نظر از اندازه و پیچیدگی آن، می پردازد.

مدل سه خط دفاعی

این مدل به شناخت مدیریت ریسک و کنترل از طریق شفاف سازی نقش ها و وظایف کمک میکند. هدف اصلی آن، این است که تحت نظارت و هدایت مدیریت ارشد و هیئت مدیره، سه گروه مجزا (یا خطوط دفاعی) در سازمان برای مدیریت موثر ریسک و کنترل ضرورت دارند.

مسئولیت های هر گروه (یا خطوط) عبارتند از :

- ۱- مالکیت و مدیریت ریسک و کنترل (مدیریت عملیات خط مقدم)
- ۲- پایش ریسک و کنترل در حمایت از مدیریت (قراردادن فعالیتهای ریسک، کنترل و تطبیق توسط مدیریت)
- ۳- ارائه اطمینان بخشی مستقل به هیئت مدیره و مدیریت ارشد در خصوص اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل (حسابرسی داخلی)

هر یک از سه خط دفاعی در کل چارچوب راهبری سازمان نقش متمایزی دارد. هنگامی که هر کدام به شکلی موثر به وظیفه اش عمل کند، احتمال موفقیت سازمان در دستیابی به اهداف کلی خود بیشتر میشود. هر شخصی در سازمان در قبال کنترل داخلی مسئولیتی دارد، اما برای کمک به انجام وظایف ضروری طبق انتظار، این مدل، نقش ها و مسئولیت های مشخصی را تصریح میکند. هنگامی که سازمانی به درستی سه خط دفاعی را ساماندهی کرده باشد، و هر سه خط دفاعی به شکلی موثر عمل کنند، نباید هیچ شکافی در پوشش، و هیچ تکرار غیر ضروری اقدامات مشاهده شود، و احتمال مدیریت موثر ریسک و کنترل بیشتر باشد. هیئت مدیره فرصت بیشتری برای دریافت اطلاعات غیر سوگیرانه درباره مهمترین ریسکهای سازمان و چگونگی پاسخگویی مدیریت به این ریسکها دارد.

این مدل ساختار انعطاف پذیری دارد که میتواند در حمایت از چارچوب پیاده سازی شود. فعالیت های درون هر خط دفاعی در هر سازمانی متفاوت است، و برخی فعالیت ها ممکن است در خطوط دفاعی ترکیب یا تفکیک شوند. به عنوان مثال، در بعضی از سازمانها، قسمت هایی از فعالیت تطبیق در خط دوم ممکن است در طراحی کنترل ها برای خط اول دخالت داشته باشد، در حالی که سایر قسمت های خط دوم در درجه اول به پایش این کنترل ها پردازند (اسدی و همکاران).

نقشهای مدیریت ارشد و هیئت مدیره در مدل سه خط دفاعی

این مدل ساختاری را تحت چارچوب تعریف کرده است که چگونگی تخصیص نقش ها و مسئولیت ها را تشریح میکند. این مدل با حمایت و هدایت فعالانه هیئت مدیره و مدیریت ارشد به بهترین نحو پیاده سازی میشود.

خط اول دفاعی: مدیریت عملیاتی

خط اول دفاعی در این مدل در درجه اول توسط مدیران خط مقدم و خط میانی اداره می شود که مالکیت و مدیریت روزمره ریسک و کنترل را در اختیار دارند. مدیران عملیاتی فرآیندهای کنترل و مدیریت ریسک سازمان را تدوین و پیاده سازی می کنند. این فرآیندها عبارتند از فرآیندهای کنترل داخلی طراحی شده جهت تشخیص و ارزیابی ریسک های با اهمیت، اجرای فعالیت ها طبق هدف، آشکارسازی فرایندهای نامناسب، رفع نارسایی های کنترلی، و اطلاع رسانی به ذینفعان اصلی فعالیت. مدیران عملیاتی باید برای انجام این فعالیت ها در حیطه عملیاتی خود از مهارت کافی برخوردار باشند. مدیریت ارشد در مورد کلیه فعالیت های خط اول مسئولیت کلی دارد. برای برخی زمینه های پرریسک، مدیریت ارشد نیز ممکن است حتی تا سطح انجام برخی از مسئولیت های خط اول، نظارت مستقیم بر مدیریت خط مقدم و خط میانی داشته باشد. افراد در خط اول دفاعی مسئولیت های عمده ای در ارتباط با بخش های ارزیابی ریسک، فعالیت های کنترلی و اطلاعات/ارتباطات چارچوب دارند.

خط دوم دفاعی: پایش داخلی و فعالیتهای نظارتی

خط دوم دفاعی شامل فعالیت های متنوعی در زمینه مدیریت ریسک و تطبیق است که مدیریت آنها را در نظر می گیرد تا کنترل ها و فرآیندهای مدیریت ریسک که در خط اول دفاعی پیاده سازی شده اند، طراحی مناسبی داشته باشند و طبق برنامه عمل کنند. این فعالیت های مدیریتی؛ از مدیریت اجرایی خط اول مجزا هستند، اما همچنان مدیریت ارشد است که آنها را کنترل و هدایت می کند. فعالیت های موجود در خط دوم به طور معمول، مسئول نظارت مستمر بر کنترل و ریسک هستند. آنها اغلب برای کمک به تعریف استراتژی پیاده سازی، ایجاد تخصص در ریسک، پیاده سازی سیاست ها و رویه ها، و گردآوری اطلاعات جهت خلق دیدگاه سازمانی گسترده نسبت به ریسک و کنترل، همکاری تنگاتنگی با مدیریت اجرایی دارند.

خط سوم دفاعی: حسابرسی داخلی

حسابرسان داخلی به عنوان خط سوم دفاعی سازمان عمل می کنند. انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را اینگونه تعریف میکند یک فعالیت مستقل، اطمینان بخش واقع بینانه و مشاوره ای است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و نظام مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل، و راهبری، سازمان را در دستیابی به هدفهای یاری میکند. حسابرسی داخلی، در میان نقش های دیگر، اطمینانی در مورد کارایی و اثربخشی راهبری، مدیریت ریسک، و کنترل داخلی ارائه می دهد. دامنه کار حسابرسی داخلی میتواند دربردارنده تمام جوانب عملیات و فعالیت های سازمان باشد(اسدی و همکاران).

حسابرسی

بسیاری از ما حسابرسی را به عنوان شاخه ای از حسابداری می دانیم. احتمالاً چون این رشته بدین طریق به ما شناسانده شده و چون هر حسابرسی که ما می شناسیم نیز معمولاً یک حسابدار بوده است. اما در واقع محسوب نمودن حسابرسی به عنوان شاخه ای از حسابداری، کاملاً نادرست است. این نگرش نادرست از آنجا ناشی می شود که در ابتدای امر حسابرسان، حسابدار بوده اند، با این همه حسابرسی بخشی از حسابداری نیست. با دقت بیشتر به کارهای حسابرسان و ماهیت فرایند حسابرسی در می یابیم که ریشه حسابرسی در جای دیگری است. رابطه حسابداری با حسابرسی، رابطه نزدیکی است، اما ماهیت آنها بسیار متفاوت است. آنها همکاران علمی و شغلی اند نه پدر و فرزند. حسابداری شامل شناسایی، تجزیه و تحلیل، اندازه گیری و گزارش داده های مالی است. کار حسابداری کاهش انبوه اطلاعات به اطلاعاتی قابل کنترل و قابل درک است. حسابرسی هیچ یک از این کارها را شامل نمی شود. در حسابرسی نیز رویداد های مالی و شرایط تجاری در نظر گرفته می شود اما حسابرسی شناسایی و پردازش و انتقال آنها نیست. حوزه کار حسابرسی بررسی فرایند شناسایی و پردازش و گزارش اطلاعات مالی و ارائه نظر حرفه ای می باشد. (حساس یگانه: ۲۷)

نقش حسابرس در کنترل های داخلی

کنترل های داخلی در حسابرسی معمولاً توسط حسابرس انجام می شوند. وقتی که اطلاعات مربوط به سیستم حسابرسی کنترل های داخلی توسط حسابرس جمع آوری می شود، زمان بررسی ریسک کنترل فرا می رسد. ریسک کنترل برای سازمان ها یک خطر جدی به حساب می آید. به این معنا که سیستم مشتری در تشخیص و پیشگیری از یک خطا یا اشتباه ناکام می ماند.

اگر سیستم کنترل های داخلی در حسابرسی ضعیف عمل کند و از حداکثر سطح مورد نیاز کمتر ارزیابی شود، در این زمان است که حسابرس وارد عمل می شود. حسابرس از طریق پرس و جو از مدیریت و کارکنان، بازرسی اسناد منبع، مشاهده همه شمارش موجودی و ... به آزمایش کنترل های داخلی می پردازد. حسابرس بعد از آزمایش سیستم کنترل های داخلی، رویه های اساسی تر و بهتری را به شرکت ارائه می دهد.

کنترل های داخلی در حسابرسی چند زمینه اصلی را به طور کامل تحت پوشش خود قرار می دهند:

- **نقدی:** اعمال کنترل داخلی بر پرداخت ها و دریافت های یک شرکت (برای محافظت از اختلاس وجه نقد)
- **کنترل خرید و فروش:** رسیدگی به مواد و حسابداری معاملات خرید و فروش
- **کنترل مالی:** سروکار داشتن با سیستم حسابداری، ثبت و نظارت بر آن
- **حقوق کارکنان:** تهیه و نگهداری سوابق کارکنان و روش های پرداخت (محافظت از سوء استفاده از پول نقد)
- **مخارج سرمایه ای:** تضمین مناسب هزینه های سرمایه ای و استفاده از آن برای اهداف مورد نظر
- **کنترل موجودی:** پوشش مدیریت صحیح موجودی، به حداقل رساندن اقلام آهسته یا موجودی مرده، ارزش گذاری مناسب موجودی و ...

- **کنترل و نظارت بر سرمایه گذاری:** ثبت تمامی تراکنش های شرکت مانند خرید، فروش یا بازخرید، در آمد سرمایه گذاری، سود، زیان و ...

محدودیت کنترل های داخلی در حسابرسی

- برخی از محدودیت های کنترل های داخلی در حسابرسی شامل موارد زیر می باشد:
- **قضاوت:** محدود شدن اثربخشی کنترل داخلی حسابرسی با تصمیمات گرفته شده بر اساس قضاوت های انسانی و فشار برای انجام تجارت بر اساس اطلاعات
- **خرابی ها:** درک نادرست دستورالعمل های سیستم کنترل های داخلی توسط کارکنان و انجام اشتباهات و خطاهای مکرر و همچنین خطاهای رایانه ای ناشی از فناوری جدید و پیچیده
- **نادیده گرفتن مدیریت:** نادیده گرفته شدن سیاست ها و رویه ها توسط پرسنل
- **تبانی:** دور زدن سیستم های کنترل داخلی با تبانی کارکنان (تغییر داده های مالی و سایر اطلاعات مدیریتی بدون آنکه برای سیستم های کنترل داخلی قابل شناسایی باشند).

هدف از کنترل های داخلی در حسابرسی

- کنترل های داخلی به این منظور طراحی شده اند که در خصوص دستیابی به اهداف زیر اطمینان ایجاد نمایند:
- تمامی تراکنش های انجام شده دارای مجوز بوده و تایید شده هستند.
- اطمینان یافتن از اینکه هیچ ورودی مفقودی در سوابق وجود نداشته باشد.
- دقت زیاد در وارد شدن به موفق و صحیح تراکنش ها
- اطمینان از قانونی بودن ماهیت معاملات
- محافظت از دارایی های فیزیکی
- خطاها بلافاصله پس از کشف به مدیریت اطلاع داده می شوند و برای اصلاح خطاها، اقدامی سریع صورت می گیرد.

پیشینه پژوهش

پیشینه خارجی پژوهش

جی و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «ریسک کنترل داخلی و هزینه نمایندگی: شواهدی از چین» به این نتیجه رسیدند که بین ضعف کنترل داخلی و هزینه نمایندگی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. بررسی های بیشتر نشان می دهد که بین ضعف کنترل داخلی غیر مرتبط با گزارشگری مالی و هزینه نمایندگی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد در حالی که بین ضعف کنترل داخلی مرتبط با گزارشگری مالی و هزینه نمایندگی رابطه معناداری وجود ندارد.

لیسا میلیک گینور و همکاران (۲۰۱۶) به شناسایی عوامل مرتبط با به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و کشف نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک پرداختند. نتایج نشان داد بین برنامه ریزی سالانه حسابرسی مبتنی بر ریسک و واحدهای خصوصی، صنعت مالی و بزرگ وجود دارد و در برنامه ریزی هر کار حسابرسی، به کارگیری رویکرد مبتنی

بر ریسک به طور مثبت با اندازه واحد، مرتبط است. آنان اظهار داشتند که حسابرسی داخلی به منظور پیاده سازی مدیریت ریسک بنگاه در سازمان های کوچکتر، فعال تر است و در بخشهای مالی و خصوصی، مهمتر است.

کینیوا (۲۰۱۶) در پژوهشی به بررسی تاثیر سیستم های کنترل داخلی بر عملکرد مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کنیا پرداخت. نتایج نشان داد که سیستم های کنترل داخلی رابطه معناداری با عملکرد مالی دارد و سیستم کنترل داخلی، یک معیار پیش بین مثبت از عملکرد مالی است. براساس این پژوهش سیستم های کنترل داخلی مخصوصا مدیریت ریسک، حاکمیت شرکتی، فعالیت کنترلی، محیط کنترلی و واحد حسابرسی داخلی حوزه های مهمی هستند و به منظور بهبود عملکرد مالی شرکت ها باید به آنها توجه نمود.

ونبورن و همکاران (۲۰۱۸) اجرای رویکرد حسابرسی ریسک تجاری را با مشارکت ۳۹ خبره بصورت مشترک در کشور آلمان و هلند ارزیابی نمودند. آنها بیان داشتند شرکت های حسابرسی علاقه مند به تغییر، ناگزیرند تلاشهایی برای فهم حسابرسی ریسک تجاری انجام دهند و تغییر فوق را برای آگاه سازی همکارانشان پیرامون ارزش آن به اشتراک بگذارند که این امر نیازمند آموزش است. همچنین برخی خبرگان آلمانی و هلندی بیان داشتند مؤسسات حسابرسی که صاحبکاران و تعهدات کاری زیادی دارند و آنها را باید در زمانی خاص به اتمام برسانند، میبایست رویکرد قدیمی (عدم کارایی) را کنار بگذارند و به سمت حسابرسی ریسک تجاری بروند. البته برخی خبرگان این دو کشور اعتقاد دارند از همه ابزارهای رویکرد فوق استفاده نکردند و ممکن است در برخی صنایع و همچنین شرکت های کوچک و متوسط هلند و آلمان به دلیل ساختار کنترلی نامناسب، استفاده از رویکرد قدیمی حسابرسی و ارزیابی صحیح ریسک ذاتی کفایت نماید.

گردن و اسمیت (۲۰۰۷) در پژوهشی تحت عنوان کنترل های داخلی، مدیریت ریسک شرکت و عملکرد شرکت، از یکسو رابطه بین کنترل های داخلی شرکتها و عملکرد شرکتها و از سوی دیگر رابطه بین کنترل های داخلی و مدیریت ریسک شرکت را مورد بررسی قرار دادند. نتایج تحقیق آنها نشان داد که شرکت های دارای ضعف کنترل داخلی ارزش بازار پایین تری دارند. همچنین آنها دریافتند که هرچه ضعف کنترل های داخلی افشا شده بیشتر باشد، ارزش بازار شرکت پایین تر خواهد بود.

پیشینه داخلی پژوهش

شاهوردی و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با موضوع شناسایی موانع و ارائه الگوی پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران، داده های خود را از میان ۲۰۰ نفر از خبرگان جمع آوری نمودند. در این پژوهش موانع پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک مورد ارزیابی قرار گرفت. برای این امر از یک پرسشنامه محقق ساخته استفاده گردید. با انتخاب نمونه ها و تکمیل پرسشنامه توسط خبرگان داده ها جمع آوری و روایی و پایایی پرسشنامه و داده ها از طریق آزمونهای مرتبط مورد ارزیابی قرار گرفت و تأیید شد. سپس مدل خروجی تحلیل بررسی حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران مورد ارزیابی قرار گرفت و تحلیل ها حاکی از تأیید مدل به صورت آماری نیز بوده است.

عباسی و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی داده های ۱۳۵ شرکت بورسی را به مدت ۷ سال مورد بررسی قرار دادند. یافته های پژوهش نشان می دهد که ریسک کنترلی داخلی مرتبط با گزارشگری مالی و ریسک کنترلی داخلی غیرمرتبط با گزارشگری مالی بر مشکلات نمایندگی تأثیر مثبتی دارند. این یافته ها را می توان این گونه تفسیر کرد که ضعف در کنترل داخلی به صورت ضعف در جزء یا اجزای کنترل داخلی و اصول مربوط به نحوی که احتمال دستیابی واحد تجاری به اهداف خود را کاهش دهد تعریف می شود شرکتهایی که کنترلهای داخلی خود را با تدبیر طراحی و اجرا می کنند می توانند از معضلاتی که در صورت نبود این کنترل ها پدید خواهد آمد، جلوگیری نمایند.

غفاری قاضیانی و همکاران (۱۴۰۰) داده های ۸۷ شرکت نمونه، در بازه زمانی ۷ ساله از ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۷ جمع آوری و به شیوه تحلیل توصیفی - همبستگی با اجرای آزمون رگرسیون لاجیت تجزیه و تحلیل کردند. نتایج نشان داد که بین افشاء مولفه های ریسک و ضعف کنترل های داخلی رابطه معناداری وجود دارد. بین ساختار حاکمیت شرکتی (استقلال هیات مدیره، مالکیت نهادی) و ضعف کنترل های داخلی رابطه معناداری وجود ندارد. بین ریسک عملیاتی و ضعف کنترل های داخلی رابطه معناداری وجود ندارد.

ابراهیمی کردلر و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهشی به بررسی تاثیر نقاط ضعف کنترل های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت پرداختند. نتایج نشان داد که نقاط ضعف کنترل های داخلی بر عملکرد و ارزش بازار شرکت تأثیر منفی دارد. همچنین، نقاط ضعف کنترل های داخلی روی رابطه بین سود و ارزش شرکت تأثیر منفی دارد.

حیدری و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی تأثیر کنترل های داخلی غیر مؤثر بر عملکرد شرکت پرداخته اند. در این پژوهش با توجه به اهمیت موجودی های کالا در عملیات شرکت از آن به عنوان معیار عملکرد شرکت استفاده شده است. برای بررسی این موضوع از داده های ۱۳۴ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۸۶ تا ۱۳۹۳ استفاده شده است نتایج پژوهش نشان می دهد که ضعف های کنترل داخلی موجودی ها بر عملکرد شرکت تأثیر معنی داری دارد.

فتحی عبدالهی و آقایی (۲۰۱۷) در تحقیقی به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت سازمانهای دولتی و چالشهای آن پرداختند. جامعه آماری این تحقیق مدیران و کارمندان ادارات مدیریت مالی، اداری و بودجه و سازمان مراکز استانها و سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور بودند و از مراکز استانها و سازمان مرکزی نمونه ای انتخاب شد. اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمانهای دولتی با استفاده از متغیرهای استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر از حسابرسی داخلی، کارکنان واجد شرایط، پشتیبانی مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای ارزیابی شد. نتایج نشان داد که انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، مدیریت ارشد و پشتیبانی کارکنان ارتباط مستقیمی با اثربخشی حسابرسی دارد. همچنین، هیچ رابطه ای بین استقلال سازمانی حسابرسان داخلی و درک مدیر از حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی وجود ندارد و متغیر بودجه کافی با عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی رابطه معکوس دارد و رابطه مستقیم مستقیم با عملکرد کنترل حسابرسی داخلی دارد. بر

اساس نتایج، آنها پیشنهاد کردند که استانداردهای کاری حسابرسی داخلی در سازمان های دولتی تدوین شود و این مستلزم پشتیبانی مدیریت ارشد و آموزش کارکنان حسابرسی داخلی است.

رستمی استاد کلایه و همکاران (۱۴۰۱) در پژوهشی با بهره گیری از رهیافت کیفی و به کمک نظریه داده بنیاد و استفاده از مصاحبه های عمیق با ۳۱ نفر از خبرگان حسابرسی در سال ۱۴۰۰ با عناوین شریک، اعضای سازمان حسابرسی و اعضای کارگروه های تخصصی جامعه حسابداران رسمی در جهت درک معانی ذهنی آنها از رویکرد حسابرسی ریسک تجاری در اجرای حسابرسی، مصاحبه های لازم را انجام داد. با توجه به آنکه داده ها از منابع مختلف شامل مصاحبه های عمیق با خبرگان و داده های متنی مندرج در مقالات نشریات حرفه ای بین المللی و همچنین مشارکت کنندگان مختلف شامل شرکای مؤسسات حسابرسی معتمد بورس، اعضای کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی سازمان حسابرسی و اعضای کارگروه های تخصصی جامعه حسابداران رسمی ایران گردآوری شده و نهایتاً دستیابی به اشباع نظری عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله های جدید در مصاحبه های آخرگواهی بر اعتبار یافته های پژوهش است .

آذین فر و همکاران (1398) تأثیر ابعاد ریسک بر قیمت گذاری حسابرسی را بررسی نمودند. نتایج آنها نشان داد که یک رابطه نسبتاً قوی بین ریسک مالی و ریسک عملیاتی با حق الزحمه حسابرسی وجود دارد که از لحاظ آماری معنی دار است؛ اما شواهدی مبتنی بر وجود رابطه معنی دار بین ریسک تجاری و حق الزحمه حسابرسی یافت نشد.

بحث و نتیجه گیری

در پژوهش حاضر ارتباط بین ریسک کنترل های داخلی را به منظور نشان دادن وجود یا عدم وجود نقاط ضعف در کنترل داخلی بررسی نمودیم. کنترل های داخلی سازمانها و شرکتهای در حسابرسی معمولاً توسط حسابرسان انجام می شوند. بررسی ریسک کنترل های داخلی پس از گردآوری داده های مربوط به سیستم حسابرسی انجام می گیرد. ریسک بعنوان یک خطر جدی و مهم برای سازمانها به شمار می رود. اگر سیستم کنترل های داخلی در حسابرسی ضعیف عمل کند و کمتر از حداکثر سطح مورد نیاز ارزیابی شود، حسابرسان اقدام به آزمایش فعالیت های کنترلی نموده و پس از آن رویه ها و پیشنهادهای لازم را به سازمان ارائه می دهد. فعالیت های کنترلی که توسط حسابرسان صورت می پذیرد ممکن است از مدیریت و کارکنان پرس و جو نموده و یا موجودی های انبار یک سازمان و شرکت را شمارش عینی نماید.

هر سازمانی باید مسئولیتهای مربوط به راهبری، ریسک و کنترل را برای تسهیل به حداقل رساندن شکافها در کنترل ها و تکرارهای غیر ضروری وظایف تخصیص یافته مرتبط با ریسک و کنترل را به طور شفاف تعریف کند. مدل سه خط دفاعی شیوه موثری برای ارتقای ارتباطات در خصوص ریسک و کنترل از طریق تصریح نقش ها و وظایف را ارائه میدهد. این مدل میتواند برای تصریح نحوه هماهنگی مسئولیتهای مربوط به ریسک و کنترل در سراسر یک سازمان سودمند باشد.

بر اساس نتایج بدست آمده تعداد کارکنان به اندازه کافی باعث می شود تا وظایف محوله به هر بخش تفکیک شده و با کیفیت بالاتر و بهتری صورت پذیرد. بعنوان مثال نوشتن و پرداخت چک و تهیه صورت مغایرات بانکی بهتر است توسط دو نفر انجام گیرد تا احتمال سوء استفاده کاهش یابد.

افزایش کنترل های داخلی منجر به بهبود عملکرد کارکنان شده و بهره وری سازمانی را افزایش می دهد. هر چه کنترل های داخلی یک سازمان ضعیفتر باشد وظایف سازمانی کارکنان با ضعف بیشتری همراه خواهد بود و ممکن است موازی کاری نیز صورت گیرد.

کنترل های داخلی ضعیف باعث پیچیدگی در کارها می شود و این امر باعث می شود تا وظایف سازمانی به سهولت انجام نگیرد. همچنین زمان پردازش معاملات خواهد یافت.

کنترل های داخلی ضعیف باعث می شود تا فعالیت های غیر ارزشمند افزایش یافته و وقت سازمان صرف اموری شود که بهره وری پایینی دارند. هرچه کنترل های داخلی بیشتر باشد وقت کارکنان صرف اموری می شود که بهره وری بیشتری برای سازمان داشته باشند.

کنترل های داخلی کافی در انبار و بررسی دارایی های ثابت باعث می شود تا اقلام و آمار اموال و دارایی های ثابت شرکت قابل ردیابی بوده و از سوء استفاده های احتمالی در راستای حیف و میل دارایی های ثابت جلوگیری بعمل آید.

فهرست منابع

- ابراهیمی کردلر، علی، حسن بیگی، وحید، غواصی کناری، محمد (۱۳۹۷) بررسی تاثیر ضعف کنترل های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۵، شماره ۳، صص ۶۸-۴۵.
- اسدی، مرتضی و مهدوی ثابت، الهه. استفاده از چارچوب کوزو در مدل سه خطس دفاعی، انجمن حسابرسان داخلی
- آذینفر، کاوه، قدرتی زوارم، عباس و نوروزی، محمدی (۱۳۹۸) تاثیر ابعاد ریسک بر قیمت گذاری حسابرسی. نشریه پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۱۱، شماره ۴۴، صص ۱۸۷-۱۵۵.
- حاجیها، زهره و حسین نژاد، محمد (۱۳۹۴) عوامل اثرگذار بر نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، سال هفتم، شماره ۲۶ صص ۱۹۸-۱۱۳.
- حساس یگانه، (۱۳۹۳) فلسفه حسابرسی. تهران، انتشارات علمی و فرهنگی، چاپ هشتم.
- رستمی استاد کلایه، شعیب، آقای، محمد علی و بیگلری، کیومرث (۱۴۰۱) طراحی مدل کارایی اجرای حسابرسی بر اساس رویکرد حسابرسی ریسک تجاری. پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۴، شماره ۳، صص ۷۸-۴۱.
- شاهرودی، مسعود، فلاح، میرفیض، کردلویی، حمیدرضا و بدیعی، حسین (۱۴۰۱) شناسایی موانع و ارائه الگوی پیاده سازی سیستم حسابرسی مبتنی بر ریسک در ایران. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۱، شماره ۳، پاییز ۱۴۰۱، صص ۱۴۳-۱۲۷.
- عباسی، سمیه، صفرپور، مریم و خوشکار، فرزین (۱۴۰۰) تاثیر ریسک کنترل های داخلی بر مشکلات نمایندگی. فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، سال پنجم، شماره ۶۹، تابستان ۱۴۰۰، جلد هشتم، صص ۱-۱۶.

- غفاری قاضیانی، عباس، خردیار، سینا، پورعلی، محمدرضا و صمدی لرگانی، محمود (۱۴۰۰) ارائه الگوی ضعف کنترلهای داخلی بر اساس معیار کنترلی شاخص کیفی حسابداری. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دهم، شماره ۳۸، صص ۲۶۷-۲۵۵.
- فتحی، عبدالهی، احمد، آقایی، محمدعلی (بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمانهای دولتی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۵، شماره ۳، صص ۹۴-۸۱.
- مشایخی، بیتا و مهران، ساسان (۱۴۰۰) حسابرسی داخلی، تهران، انتشارات دانشگاه تهران، چاپ دهم.
- وکیلی فرد، حمیدرضا، اوحدی، فریدون و کریمی حصاری، فرشاد (۱۳۹۲) رابطه بین ضعف کنترل های داخلی و ریسک سیستماتیک. مطالعات کمی در مدیریت. دوره ۴، شماره ۱، صص ۱۹۴-۱۱۸.
- ولی نیا، سید نیما، رنجبر، محمد حسین، خدادادی، داود و سالاری، حجت الله (۱۴۰۱) اثر ضعف کنترلهای داخلی (ICW) بر تغییرات بازده سهام، مدیریت سود واقعی و ریسک شرکتها. فصلنامه علمی پژوهشی دانش سرمایه گذاری، دوره ۱۱، شماره ۲، تابستان ۱۴۰۱، صص ۵۷۸-۵۶۳.
- Bell, T., & Carcello, J. (2000). A decision aid for assessing the likelihood of fraudulent financial reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 19(1), 169-184.
- Kinyua, J. K. (2016). Effect of Internal Control Systems on Financial Performance of Companies Quoted in the Nairobi Securities Exchange, PH.D Thesis, JOMO KENYATTA UNIVERSITY OF AGRICULTURE AND TECHNOLOGY.
- Lisa Milici Gaynor, Andrea Seaton Kelton, Molly Mercer, and Teri Lombardi Yohn (2016) Understanding the Relation between Financial Reporting Quality and Audit Quality. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*: November 2016, Vol. 35, No. 4, pp. 1-22.
- IIA (The Institute of Internal Auditors), July 2015, "Leveraging COSO Across the Three Lines of Defense".

Evaluating the impact of internal controls risk on auditing

Mohammad Saboor Nohtani ¹

Abstract

Internal controls are a process to ensure the achievement of goals such as effectiveness, operational efficiency, reliability of reporting and compliance of the organization's activities with applicable laws and requirements of legislative institutions. The lack of operational efficiency and the quality of financial reporting are negative consequences caused by the weakness of internal controls, which are likely to be caused by the control criteria of the accounting quality index. The purpose of using risk-based audit is to increase the efficiency and effectiveness of the audit. The purpose of this research is to investigate the relationship between internal control risk and primary audit. In terms of purpose, this research is applied and in terms of nature, it is a descriptive research with an emphasis on correlational relationships.

Keywords

Risk, Internal control, Auditing

1. PhD student in Accounting, Azad university, Tehran, Iran.

