بسمه تعالی

بررسی چالش های پیش رو در روند حسابرسی داخلی
(شرکت های عضو گروه فلزات اساسی در بورس اوراق بهادار)

مسعود پناهنده [1]
حسن ترک [2]

چکیده

یکی از نگرانی های مدیران در هرسطحی از فعالیت تجاری وجود و تداوم کنترل های داخلی است. کنترل‌های داخلی منجر به دستیابی به اهداف کلی و اهداف خاص سازمانهاست بنابراین، مدیریت سازمان با بررسی استراتژی‌های سازمان ساختار سازمان را طراحی و مجموعه فرآیندهای اجرایی متناسب برای برنامه‌ریزی و دستیابی به اهداف یادشده را شناسایی و تبیین می کند و وظیفه کنترل و ارزیابی این فرآیندها عملا توسط مدیریت سازمان به واحد حسابرسی داخلی تفویض می گردد. در این تحقیق که توسط حسابرسی داخلی شرکت فولاد مبارکه بعنوان بزرگترین شرکت بورسی از لحاظ سرمایه اسمی صورت گرفته و از نوع علمی کاربردی است ، به بررسی چالش های پیش رو در روند حسابرسی داخلی در شرکت های عضو گروه فلزات اساسی در بورس اوراق بهادار پرداخته و از تعداد ۲۸ شرکت عضو به عنوان جامعه آماری با توجه به جدول مورگان و بدلیل پایین بودن حجم جامعه، همان تعداد به عنوان نمونه انتخاب و برای جمع آوری اطلاعات از مدل پرسشنامه ۵ گزینه ای لیکرت که برای تجزیه تحلیل داده ها از آزمون T مستقل استفاده شد و ۷ فرضیه به شکل سوال مطرح و اثبات گردیده به عنوان یافته های تحقیق مدنظر قرار گرفته شد.

واژگان کلیدی: حسابرسي،حسابرسي داخلي، كنترل هاي داخلي

---

[1] - کارشناس مدیریت صنعتی

[2] - کارشناس ارشد مدیریت بازرگانی

مقدمه

در عصر حاضر گسترش روز افزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع نیازهای نظارتی را به وجود می آورد. در این محیط استفاده کنندگان برای تصمیم گیری به اطلاعات متنوعی از جمله اطلاعات مالی درباره بنگاه های اقتصادی نیاز دارند. تضاد منافع و عدم دسترسی مستقیم استفاده کنندگان به اطلاعات از جمله عواملی هستند که موجب تقاضا برای خدمات حسابرسی شده است این شرایط موجب شده است حرفه حسابرسی به تدریج تلاش کند تا همگام با تغییرات فناوری در راستای نیازهای جامعه حرکت کند..یکی از بازوهای نظارتی مدیریت در ارائه اطلاعات مناسب و قابل اتکا برای استفاده کنندگان، حسابرسان داخلی در سازمان است. محیط اقتصادی واحد تجاری برای اطمینان از رسیدن به اهداف خود، نیازمند نظارت مستمر و اطمینان از روند مطلوب شرایط است.

کسب اطمینان مدیریت از روند اثر بخش فعالیت ها موجب می شود که فعالیت ها در بهترین شرایط موجود انجام شده که خود نشانه روند مطلوب وضع شرکت است. وجود کنترل های داخلی مناسب در محیط اقتصادی علاوه بر ایجاد اطمینان برای مدیریت از انجام فعالیت ها بر اساس پیش بینی ها در امور داخلی موجب افزایش قابلیت اعتماد گزارشگری مالی برای تصمیم گیرندگان نیز می شود لذا با افزایش اهمیت حسابرسی داخلی برای سازمان ها ،بر مهارت ها و صلاحیت های مورد نیاز حسابرسان و نیز پیشرفت،آموزش و حفظ آنان تأکید بیشتری می شود.محیط رو به تغییر چالش های متعدد را ایجاد کرده است که حسابرسان داخلی هنگام انجام وظایف شان با آن ها روبه رو خواهند شد..امروزه از حسابرسان داخلی تنها برای ارزیابی کنترل های مالی کمک خواسته نمی شود،آنان هم چنین باید فرایندهایی هم چون نظام راهبری،مدیریت ریسک و کنترل های داخلی سازمان را بهبود بخشند.این مسئولیت ها تا جایی افزایش یافته است که حسابرسی راهبردی،حسابرسی مدیریت ریسک بنگاه،رسیدگی به اصول اخلاقی،حسابرسی عملیاتی،بررسی های کیفیت،حسابرسی های فناوری اطلاعات،رسیدگی به تامین کنندگان و راستی آزمایی در فرایند ادغام و تحصیل شرکت ها را در بر می گیرد. حسابرسان داخلی همچنین تعهداتی نسبت به درک چرایی و چگونگی اتخاذ مفروضاتی نسبت به حسابرسی راهبردهای سازمان دارند.برای مثال،اگر مدیر شرکتی بخواهد تولید محصول جدیدی را آغاز کند و فرض کند که سهم از بازار این محصول در سال نخست ۲۰ درصد است،حسابرسان داخلی باید بپرسند چگونه به این فرض اعتبار داده شود و اگر اهداف مورد نظر محقق نشود، سازمان چگونه تحت تاثیر قرار خواهد گرفت. باید گفت اگر اهمیت نظام کنترل داخلی به درستی درک گردد، این نظام دیگر تنها حوزه هایی خاص را پوشش نخواهد داد، بلکه تمامی فعالیت های داخل و خارج را در بر خواهد گرفت و با ماهیت و پیچیدگی های ریسک هایی که در فعالیت های بنگاه وجود دارند، در ارتباطند.

یکی از وظایف اصلی مقامات نظارتی آن است که مطمئن گردند سیستم کنترل های داخلی با ماهیت و پیچیدگی ریسکهایی که در فعالیت های بنگاه (فعالیتهای داخل و خارج از ترازنامه) وجود دارد، مطابقت داشته

باشد. علاوه براین، لازم است که نظام کنترلی مذکور خود را با تغییراتی که در چالش ها و مشکلات داخلی و خارجی بنگاهها پیش می آید، مطابقت دهد.مفهوم کنترل‌های داخلی و مسوولیت‌پذیری مدیریت در قبال تصمیمات گرفته شده در سازمان همواره مورد پردازش قرار گرفته و نقش و جایگاه مدیریت سازمان به عنوان فرد مسوول و تصمیم‌گیر در قبال اعمال کنترل‌های داخلی و کفایت آنها تبیین شده است؛ اما به نظر می‌رسد برای جامعه حرفه‌ای این نقش و وظیفه و رابطه مدیریت با مفاهیم کنترل‌های داخلی به عنوان یک مفهوم به هم پیوسته تا حدودی بسیار کم بررسی و مورد چالش قرار گرفته است.

بیان مسئله

امروزه با توجه به اینکه واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلند مدت و تحقق ماموریت‌ها 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 . (شعری، ۱۳۸۶)

طراحی و استقرار مناسب سامانه‌های کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم ترین عوامل تحقق اثر بخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی به شمار می رود. از این رو نهادهای حرفه ای و قانون گذاری کشورهای مختلف به تدوین چارچوب‌ها، بیانیه‌ها و رهنمودهایی در ارتباط با نحوه ی استقرار، ارزیابی و گزارشگری کنترل‌های داخلی توسط مدیریت و حسابرسی کنترل داخلی توسط حسابرسان واحدهای اقتصادی پرداخته اند. (قنبریان،۱۳۹۰)

تحقیقات نشان داده است شرکت هایی که بهترین دستورالعمل حسابرسی داخلی را دارند، آنها که رویه های پیشرو به کار می گیرند و با انتظارات و اهداف راهبردی مقرر توسط مدیریت و هیات مدیره همگامند، عموما کنترل های بهتری خواهند داشت.وجود مرجعی ناظر نظیر انجمن های حرفه ای می تواند بر استانداردهای حسابرسی داخلی، آیین رفتار حرفه ای، مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی های حرفه ای حسابرسان داخلی و صلاحیت حرفه ای آنها تاثیر مناسبی داشته باشد. مرجع ناظر می تواند بر توانایی سیستم کنترل داخلی در امر بهینه سازی منابع و فعالیت شرکت تاثیر چشمگیری داشته باشد و مراحلی از حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد که با ارزیابی سیستم کنترل داخلی انجام می شود.

در هر سازمان اگر کنترل های داخلی با چالشهای که ذیلا از آنها سخن به میان آورده شده است مواجه گردد، نه تنها از کیفیت کار حسابرسی می کاهد بلکه تحقق اهداف استراتژی و راهبردی شرکت را با تاخیر و در بعضی موارد با ناکامی مواجه می سازد.عدم استقرار صحیح این سیستم بر اساس ضوابط ذاتی آن و رصد و کنترل فرایندها بطور صحیح بر اساس ماموریت سالیانه سازمان، کمبود اثربخشی منابع و بهره مندی بجا و درست از آنها و همچنین پایین بودن کیفیت عملیات روزانه که منتج به ایجاد فاصله بین وضعیت مطلوب از پیش تعیین شده و

وضعیت موجود می باشد را به دنبال خواهد داشت، برعکس نقش آفرینی عالمانه وحرفه ای کنترل های داخلی به شکلی کارا و موثر در همه فعالیت های سازمان در سطوح مختلف، پیشبرد کارکردهای روزانه سازمان را مطابق با اهداف عالی آن به دنبال خواهد داشت.

مروری بر تعاریف:

حسابرسی:

حسابرسی در لغت به معنای گوش دادن است و در زمان هایی که هنوز خواندن و نوشتن به اندازه کافی رواج نیافته بود با گوش دادن به اظهارات مسوولان مالی درستی و صحت مطالب ابراز شده آنان،مورد بررسی قرار می گرفت.(اسکندری و عرفی،۱۳۸۸)

حسابرسی داخلی:

حسابرسی داخلی جهت بهبود دستاوردهای سازمان عملکرد واقعی را با استانداردها و انتظارات مبتنی بر شاخص های مربوطه مقایسه کرده و شامل برنامه و روشهای جامع به منظور کمک به تیم مدیریت جهت بهبود کنترل سازمانی می باشد.(باقر پور ولاشانی، بی تا)

کنترل داخلی

کنترل های داخلی شامل کلیه اقداماتی است که برای تامین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاست های واحد تجاری صورت میگیرد. هدف اصلی آن بالا بردن کارایی و سودمندی عملیات واحد تجاری است. به عبارت دیگر ساختار کنترل داخلی شامل سیاست ها و روش هایی است که به منظور دستیابی به اهداف زیر صورت میگیرد.(اسکندری و عرفی، ۱۳۸۸)

۱ -حفاظت دارایی ها در برابر ضایع شدن، سوء استفاده و تقلب

۲ -افزایش دقت و قابلیت اتکای مدارک حسابداری و قابلیت اعتماد گزارش های مالی

۳ -تشویق کارکنان به رعایت رویه های واحد تجاری و سنجش میزان رعایت رویه ها

۴ -ارزیابی کارایی و سودمندی عملیات

۵ -رعایت قوانین و مقررات مربوط

تحقیقات پیشین

حسابرسی عملیاتی شکل پیشرفته ی حسابرسی داخلی است و ارزیابی کارآیی، اثربخشی و صرفه ی اقتصادی عملیات تحت کنترل مدیریت سازمان ها و ارائه توصیه هایی برای بهبود آنها، از اهداف عمده آن است از

آن رو اغلب، موارد چالش بر انگیز بین حسابرسان و حسابرسی شوندگان، محتمل به نظر می رسد. (حساس یگانه،۱۳۸۳)

آقایی بیان می کند که در حالت کلی به نظر می رسد چالش های پیش روی حسابرسی داخلی در ایران، نبود استانداردهای حسابرسی داخلی مدون شده، استقرار نیافتن نظام حاکمیت شرکتی در بسیاری از شرکت ها و به تبع آن نبود اهداف و راهبردهای تجاری و عملیاتی ، نبود دستورالعمل های مناسب اجرای کار و عدم شناخت کامل ریسک ها و مقابله مناسب با آن می باشد که فرآیند حسابرسی داخلی را بدون برنامه و نبود درک علمی و عملی با مشکل مواجه ساخته است.(آقایی قهی ،۱۳۹۲)

سوالات متعددی در رابطه با چالش های پیش رو برای جامعه حرفه‌ای حسابرسی یا مدیریت‌های سازمانی وجود دارد. برخی از این سؤالات عبارتند از:(پاکروان،۱۳۹۱)

۱ -مسوولیت مدیریت سازمان در قبال اعمال و نظارت بر کنترل‌های داخلی تا چه میزان است؟

۲ - مسوولیت شفاف‌سازی در عملکرد سازمان به عهده کیست؟

۳ -مفاهیم کنترل‌های داخلی در تئوری‌های جدید دارای چه ابعادی است؟

۴ - در صورت اجرای بهینه، کنترل‌های داخلی تا چه میزان به مدیریت در قبال اطمینان‌بخشی نسبت به عملکرد بهینه فعالیت‌ها کمک خواهد کرد؟

۵ -چگونه می‌توان ابعاد کنترل‌های داخلی را به صورت مؤثرتری در سازمان پیاده‌سازی کرد؟

مهدوی خو و همکاران اینگونه اظهار داشته اند که با توجه به نقش موثر سیستمهای کنترلی و مدیریتی در جهت تحقق اهداف مورد انتظار برای برنامه ریزی های کلان اقتصادی و حرکت به سمت توسعه ارزیابی عملکرد مدیریت و مجموعه منابع انسانی در بخش عمومی، درک صحیح از ویژگی های کنترل های داخلی در بخش عمومی، لازم و ضروری است .بدیهی است با بهره گیری از استقرار یک سیستم کنترل داخلی مناسب، مشخصه های ساختاری، خدماتی و کنترلی فعالیت های هر بخش، مورد واکاوی دقیق قرار گرفته و نتایج حاصله که نشان دهنده نواقص، کاستی ها و مزیت های موجود می باشد، به عنوان ابزار مدیریت در جهت استفاده بهینه از منابع و امکانات مورد بکار گرفته شود .حصول اطمینان از اجرای موثر کنترلهای داخلی اصولی و مستند، اطمینان از شناخت و اصلاح فرایند های سازمانی، وجود سیستم موثر ناظر بر عملکرد منابع انسانی، اجرای سیستم حمایتی و تشویقی جهت اطلاع و پیشگیری از سوء جریانات و حضور بموقع و مستمر واحدهای نظارتی و کنترلی و به طور کلی پی ریزی یک مدل کنترلی متناسب با فعالیت های هر بخش، منجر به حصول نتیجه مطلوب در بخش عمومی خواهد گردید.(مهدوی خو و همکاران،۱۳۹۱)

حیدری نژاد و شکربیگی در تحقیق خود با عنوان حسابرسی عملکرد، ضرورت ها ، چالش ها و راهکارها اینگونه عنوان کرده اند که :حسابرسی عملکرد، به لحاظ موضوع و محدوده مورد رسیدگی همواره با چالش های عمده محیطی و محاطی روبرو است .چالش های محیطی شامل، مواردی چون سیاست های کلان، قوانین و

مقررات و ...که تحت کنترل حسابرسان نیست .لیکن چالش های محاطی، عمدتاً تحت کنترل حسابرسان است. بنابراین، برای شناسایی و حل و فصل آن ها لازم است چالش های مذکور مورد بررسی و کالبد شکافی قرار گیرند و راهکارهای محتمل و ممکن مشخص شوند .برخی از چالش های محاطی مربوط به ارتباط تنگاتنگ نظارتی بین حسابرسان عملکرد و حسابرسی شوندگان است و برخی دیگر مربوط به مشکلات جنبه های فنی و حسابرسی است در ادامه از مواردی که دارای اهمیت بیشتری می باشد مورد بررسی قرار می گیرد.(حیدری نژاد و شکربیگی، ۱۳۹۱)

حسابرسی داخلی یکی از ارکان سازمانهای امروزی است و شناخت متقابل کارکردها و نیازهای کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران سطوح مختلف سازمان از یکدیگر سازمان را در رسیدن به اهدافش یاری می کند. بسیاری از مدیران هنوز به حسابرسی داخلی به صورت سنتی نگاه کرده و اطمینان چندانی به نقش و اهمیت آن در سازمان ندارند در حالی که تحولات زیادی در کارکردها و نقش سازمانی حسابرسی داخلی به وجود آمده است (خوزین، بی تا).

حسابی یگانه اشاره نموده است که اهداف کنترل داخلی با توجه به ماهیت کسب و کار و عملکرد سازمان، تبیین می‌شود، به طوری که اهداف کلی سازمان، به‌صورت دقیق و شفاف، فرموله شده و سیاست‌های موجود و سند استراتژی شرکت، تهیه و توسط مدیریت سازمان مورد تایید قرار گرفته و به تمام کارکنان ابلاغ شده است . شناخت محیط حسابرسی، جلب اعتماد حسابرسی شوندگان و ایجاد و حفظ روابط انسانی با مدیران ، سرپرستان وکارکنان واحد تحت حسابرسی از اهم وظایف حسابرسان عملیاتی برای کاهش چالش های احتمالی است. رفتار اخلاقی و پرهیز از روش های انتقادی و خرده گیری بی مورد، دوری جستن از جزیی نگری از عوامل دیگری است که موثر است. حسابرسان باید همو اره این موضوع را به خاطر داشته باشند که موفقیت آنها به روابط انسانی و اخلاقی با حسابرسی شوندگان وابسته است و بدون آن حسابرسی عملیاتی غیر عملی است و چنانچه اجباری باشد اثر بخشی لازم را ندارد (حسابی یگانه،۱۳۸۳).

بر اساس تئوری محدودیت هر سازمان جهت رسیدن به اهداف اصلی خود با محدودیت ها و موانعی مواجه می باشد دستگاه های اجرایی نیز در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی ، سیاسی ، اجتماعی و علمی در سطح کلان و خرد و اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی با محدودیت ها و موانعی مواجه می باشند. ما به دنبال به کارگیری تئوری محدودیت ها در سازمان های دولتی نیستم بلکه شناسایی و ارائه پیشنهادهای لازم برای رفع موانع و محدودیت های حاکم بر اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی هدف ماست. (عسکری رباطی ودیگران، ۱۳۹۲)

کنترل داخلی درکارایی و اثربخشی عملیات و دستیابی به اهداف مدیریت نقش دارد افرادی که درسازمان مشغول به فعالیت هستند نقش قابل ملاحظه ای دراجرای کنترل های داخلی دارند به کارگرفتن نیروی کار

متخصص ومتعهد باعث تقویت کنترل داخلی اطمینان بیشتر از رعایت قوانین و مقررات و درنتیجه قابلیت اعتماد صورتهای مالی می شود. (civilica.com)

شکاف ادراک بین مدیران و حسابرسان در شرکتها همیشه وجود داشته است . اما بدون تحقیقات جاری فاصله ادراک بین اساتید حسابداری ومدیریت، آموزش مدیران و حسابرسان قابل بررسی نمیباشد. آموزش نامناسب دانشگاه میتواند به شکاف ادراک میان مدیران و حسابرسان در محیط شرکتی کمک کند . . عقاید استادان حسابداری و مدیریت در مورد سطح تحصیلات و مرتبط بودن رشته تحصیلی که در آن باید اطلاعات مربوط به کنترل داخلی به مدیران و حسابرسان داخلی در آینده آموزش داده بشود با یکدیگر تفاوتی ندارند . پژوهش انجام شده با توجه به نتایج فرضیات فرعی و در راستای آنها فرضیه اصلی حاکی از آن است که، سطح، رشته و اساتید شایسته در کاهش شکاف بین مدیران و حسابداران در زمینه کنترلهای داخلی موثر است. بنابراین فرضیه اصلی پژوهش تایید میشود. (شفیعی ثابت و رحیم زاده، ۱۳۹۴)

مشیرزاده می گوید ما به لحاظ استقرار سیستم های کنترل داخلی، هنوز از بسیاری از نقاط دنیا یک مرحله عقب تریم ولی در نظر داریم از نظر گزارشگری و بیان وضعیت همتراز آنها شویم .این اختلاف سطح یا فاصله را چه طور می توان از میان برداشت؟ آنجا یک سیستم پیشرفته‌ی کنترل داخلی وجود دارد، که اینجا از آن برخوردار نیستیم . آ نجا ضوابط گزارشگری مشخص است و در مقابل اینجا این ضوابط مشخص نیست .دراجرای این کار، مشکلات بسیاری داریم و لازم است قبل از هر چیز برای آ نها چاره اندیشی کنیم و در مرحله یا مراحل بعدی به دنبال گزارشگری در مورد وضعیت کنترل های داخلی باشیم .در غیر این صورت، صرفاً مشکل جدیدی به مشکلات قبلی افزود ه ایم.(مشیرزاده، بی تا)

خوزین بر این اعتقاد است که متأسفانه بیشتر سازمانها وظیفه ٔ اصلی حسابرسی داخلی را بررسی کفایت کنترل های داخلی و قابلیت اتکای اطلاعات صورتهای مالی تعیین کرده اند. اما در حال حاضر همان طور که از این تعریف برمی‌آید دامنۀ فعالیتهای حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است آنها به بررسی کارایی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثر بخشی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرایندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان می‌پردازند. این وظیفه جدید در کنار همان کارکرد قدیمی یعنی جست جو و کشف تقلب، صورت می‌گیرد. به عبارتی دیگر، دامنه ٔ فعالیت آنها به مراتب از فضای کنترل مالی و نقش مباشرتی سنتی فراتر رفته است. از این زمان حسابرسان داخلی هم موقعیت موجود را درک کرده و تصمیم گرفتند از نقش حمایتی خود فراتر رفته و نقش پویاتر و اساسی‌تری در ساختار مدیریت داشته باشند و خدمات متنوعی را ارائه دهند. مدیریت نیز به گسترش خدمات ارائه شده از سوی آنها واکنش خوبی نشان داد و حسابرسان داخلی نقش و اهمیت بیشتری در بهبود عملیات سازمان پیدا کردند. این نقش نوین نیز برای مدیریت به مراتب ارزشمند تر بود زیرا توصیه حسابرسان داخلی غالباً مفیدتر از توصیه‌هایی بود که نوعاً از طرف

حسابرسان مستقل ارائه می گردید و مهمتر آنکه یافته ها در داخل سازمان باقی مانده و منتشر نمی‌شود .(خوزین، بی تا)

اسکندری اظهار می دارد، در شرایطی که دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی در دنیا گسترش یافته است، متاسفانه در کشور ما از آن به عنوان فرآیند «سندرسی» (بررسی کفایت کنترل‌های داخلی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی) یاد می‌شود ..تا زمانی که حساب‌خواهی و حساب‌دهی وجود نداشته باشد، حسابرسی داخلی معنی پیدا نمی‌کند .نبود فضای رقابتی و فقدان شرکت‌های بزرگ چندملیتی در کشور از عوامل استقرار نیافتن حسابرسی داخلی می باشد.حیطه فعالیت حسابرسان داخلی، بسیار بیشتر از حسابرسان مستقل است و به همین دلیل، حسابرسان داخلی باید توانایی بیشتری نسبت به حسابرسان مستقل داشته باشند.(اسکندری، بی تا)

چالش های حسابرسی داخلی در شرکت های هلدینگ شامل موارد زیر می باشد.(مشایخی و منتی،۱۳۹۴)

۱- حصول اطمینان از رعایت مفاد دستورالعمل کنترلهای داخلی در شرکتهای گروه

۲- نظارت بر اثربخشی کمیته های حسابرسی در سطح گروه (اطمینان از استقلال و کفایت اعضا)

۳-نظارت بر اثربخشی حسابرسی داخلی در سطح گروه (اطمینان از استقلال و کفایت مدیر و صحت و تناسب روشهای اجرایی)

۴-حصول اطمینان از فرهنگ سازی لازم در خصوص حسابرسی داخلی و کمیته های حسابرسی

۵-تعیین استراتژی گروه در خصوص برون سپاری یا درون سپاری حسابرسی داخلی

۶-وحدت رویه در مبانی و روشهای ارزیابی کنترلهای داخلی و مستندسازی آن در شرکتهای گروه

۷- مسئولیت هیات مدیره هلدینگ در خصوص ارزیابی کنترلهای داخلی شرکتهای گروه -ماده15 دستورالعمل

۸-توجه به آموزشهای مورد نیاز

۹- بیان رسمی استراتژی گروه در خصوص کنترل های داخلی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی

مهمترین مانع پیش روی استقرار نظام حسابرسی را باید در حرکت از سنت به مدرنیته دانست .در گذشته این طور بود که هرکسی را که می خواستند اخراج کنند یا کسی که قصد طی کردن سال های پایانی خدمت در کمال آرامش را داشت، به واحد حسابرسی داخلی شرکت اعزام می کردند. اما خوشبختانه طی سال های گذشته با ورود مفهوم راهبری شرکتی به جامعه، حرکت از بحث دانشگاهی و ورود به صنعت و رواج واژه هایی نظیر کمیته ی حسابرسی، چارچوب کنترل های داخلی COSO، کمیته ی ریسک و پول شویی یا در حالت کلی تر آن، حرکت از سنت به مدرنیته سبب شده تا نه تنها شرکت های بورسی حتی شرکت های خصوصی نیز به اهمیت این موضوع پی بردند.(امیدوار، بی تا)

روستا مهمترین دلایل ضعف کنترلهای داخلی در واحدهای تجاری را سنتی بودن سیستمهای آنها می داند سنتی بودن سیستمهای واحدهای تجاری ناشی از فضای نسبتاً ناسالم اقتصادی کشور است .با توجه به این محیط

نامناسب اغلب مدیران به دنبال استفاده از روابط غیر اقتصادی برای توسعه و تداوم فعالیت واحدهای تحت مدیریت خود می باشند . معطوف شدن نگاه مدیران واحدهای تجاری به روابط غیر اقتصادی موجب غفلت آنان از توسعه سیستم های تحت مدیریت خود می شود .پس از مدتی با توجه به پیشرفت فناوری و استفاده از ماشین آلات پیشرفته، کنترلهای داخلی این واحدها به دلیل عدم توجه کافی به آنها، منطبق با ساختار فنی این شرکتها توسعه پیدا نمی کند که این توسعه نیافتگی، موجب کارکرد نامناسب واحدهای تجاری می شود و در نهایت موجب از دست دادن جایگاه واحدهای تجاری در بازار رقابت می شود.(مهام و روستا، ۱۳۹۱)

در حالی که حسابرسی داخلی می تواند به مدیران در پیاده سازی و استقرار روند قدرتمند و بی نقض اخلاقیات در سراسر سازمان یاری برساند، نگرش ضعیف مدیران نیز ممکن است دشواری ها و معضلاتی بسیار را برای حسابرسان داخلی از نظر برپاداری رفتارهای اخلاقی به دنبال داشته باشد. این مسئله در زمانی که پیشرفت یا امنیت شغلی حسابرس داخلی بطور خاص مورد تهدید قرار گیرد،نمود خواهد داشت.(دارابی، ۱۳۹۲)

عدم وجود پشتوانه اجرائی برای پیگیری گزارشهای حسابرسی داخلی یکی از مهمترین موانع سازمانی عدم توسعه حسابرسی داخلی در سازمانهاست. حسابرس داخلی برای اینکه بتواند کلیه وظایف خود را به نحو شایسته انجام دهد نیاز به اعتماد اشخاصی دارد که با وی ارتباط دارند. روابط کاری صمیمانه این امکان را به وجود می آورد که کار حسابرسی داخلی مورد پذیرش قرار گیرد و پیشنهادهای حاصل از آن را نیز به کار گرفته شود، اما حسابرس داخلی نباید اجازه دهد که بی طرفی او در این ارتباط، خدشه دار شود.(نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۷)

حسابرسی داخلی باید از جایگاه سازمانی متناسب با انتظارات مدیریت که واجد ویژگی های استقلال و بی طرفی است برخوردار باشد و عملیات خود را به دور از هرگونه جانبداری و اغماض انجام دهد .اهداف و شرح وظایف و محدوده ی فعالیت حسابرسی داخلی باید توسط مدیریت ارشد تبیین و به کلیه ی قسمت های سازمان معرفی شود. در زمینه ی جایگا ه خا ص واحد حسابرسی داخلی از لحاظ سازمانی و تأثیری که این جایگاه‌بر بی طرفی حسابرسی داخلی دارد بهترین حالت آ ن است که واحد حسابرسی داخلی به بالاترین‌رده ی مدیریت‌واحد اقتصاد ی گزارش کند و هیچگونه مسئولیت اجرایی نداشته باشد .هرگونه محدودیت تحمیلی مدیریت بر واحد حسابرسی داخلی باید به دقت ارزیابی شود .حسابرس داخلی به ویژ ه باید در برقراری ارتبا ط با حسابرس مستقل آزادی عمل داشته باشد.(ساسانی،شریفی راد، بی تا)

درک این مهم که یکی از هدفهای حسابرسی داخلی کمک به مدیران در رسیدن به اهداف و برنامه ها است به تفاهم و همکاری متقابل مدیران سطوح مختلف و حسابرسی داخلی کمک بزرگی میکند. مدیران باید به این آگاهی برسند که دامنه ی فعالیت واحد حسابرسی داخلی با محدودیت خاصی مواجه نیست و حسابرسان داخلی با دارابودن اختیار لازم بر تمام فعالیتهای سازمان نظارت خواهند کرد .لزوم دست یابی به این مهم، درک اهمیت و شناخت فعالیت های حسابرسی داخلی توسط مدیران و کارکنان و همکاری و شناخت متقابل و برقراری رابطه ی صمیمانه بین طرفین است .حمایت کافی مدیران باید پشتوانه ی محکمی برای ضمانت اجرایی گزارش ها،

پیشنهادها و نتایج حاصل از رسیدگی ها باشد. حسابرس داخلی باید اطمینان یابد که در مورد پیشنهادهای اصلاحی اقدامات لازم از طرف مسئولین ذیربط صورت می گیرد و مدیران سازمان از ریسک اعمال نشدن این اصلاحات آگاهی دارند.(ساسانی و شریفی راد، بی تا)

تحقیقات نشان داده است شرکت هایی که بهترین دستورالعمل حسابرسی داخلی را دارند، آنها که رویه های پیشرو به کار می گیرند و با انتظارات و اهداف راهبردی مقرر توسط مدیریت و هیات مدیره همگامند، عموما کنترل های بهتری خواهند داشت. وجود مرجعی ناظر نظیر انجمن های حرفه ای می تواند بر استانداردهای حسابرسی داخلی، آیین رفتار حرفه ای، مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی های حرفه ای حسابرسان داخلی و صلاحیت حرفه ای آنها تاثیر مناسبی داشته باشد. مرجع ناظر می تواند بر توانایی سیستم کنترل داخلی در امر بهینه سازی منابع و فعالیت شرکت تاثیر چشمگیری داشته باشد و مراحلی از حسابرسی را تحت تاثیر قرار دهد که با ارزیابی سیستم کنترل داخلی انجام می شود.(بهشتی لنگرودی،۱۳۹۱)

صلاحیت حرفه ا ی، حصو ل اطمینان از انجام شدن کار توسط افرادی است که آموزش فنی و حرفه ای و کاردانی کافی به عنوا ن حسابرس داخلی را دارند. حسابرسان داخلی باید افرادی باتجربه، دارای صلاحیت و دانش کافی بوده، به صورتی که درک و شناخت بالایی ازفرایندها، عملیات و اصلاح سیستم ها داشته باشند . حمایت کافی مدیران باید پشتوانه ی محکمی برای ضمانت اجرایی گزارش ها، پیشنهادها و نتایج حاصل از رسیدگی ها باشد.(ساسانی و شریفی راد، بی تا)

فقدان تأمین اطمینان بخشی بهنگام ممکن است به عنوان یک ویژگی اولیه مربوط به ماهیت دستی رویه های حسابرسی سنتی به شمار آید .رویه های دستی حسابرسی تشدید زمان و کار را در بر خواهد داشت .این موانع حسابرسی را به عنوان یک رویداد سالانه محدود کرده و در نتیجه مدیران و سهامداران که به اطلاعات مالی بهنگام اتکا می کنند می تواند در جهت بهبود تصمیمات تخصیص منابع حرکت کنند در مجموع روش های جدید به توانایی اطمینان دهی و افزایش قابلیت اتکا به اطلاعات مالی بهنگام کمک می کند.به عنوان یک نیاز برای گزارشکری بهنگام و افزایش اطمینان دهی الگوهای حسابرسی مستمر بتدریج با سایر روشهای حسابرسی یکپارچه می شود و سپس جانشین حسابرسی سنتی و مجموعه روش های آن خواهد شد. به پیوست متدلوژی حسابرسی سنتی در مقابل حسابرسی مستمر آمده است.(منتظری و ابراهیمی، ۱۳۹۱)

روش تحقیق

تجزیه وتحلیل داده‌ها به عنوان بخشی از فرایند روش تحقیق علمی یکی از پایه‌های اساسی هر مطالعه و بررسی است. در این پژوهش اطلاعات از طریق روش‌های آمار ی به توصیف وضعیت کلی نمونه مورد مطالعه پرداخته شده است. سپس با استفاده از آمار استنباطی نتایج حاصل از تحلیل یافته های تحقیق ارائه گردیده است. همچنین میزان اعتبار پرسشنامه براساس مطالعه مقدماتی ۰/۸۶۴ برآورد گردید که حاکی از اعتبار بالای ابزار

اندازه‌گیری می باشد. روایی پرسشنامه نیز توسط ۱۰ نفر از خبرگان در حیطه کار حسابرسی داخلی ارزیابی و مورد تایید قرار گرفت. با توجه به پایین بودن تعداد جامعه همگن و محدود عضو گروه صنایع فلزات اساسی در بورس اوراق بهادار که تعداد ۲۸ عدد بوده، همین مقدار به عنوان نمونه در نظر گرفته و ارسال گردید که به لحاظ عدم دسترسی و عدم همکاری بعضی از نمونه ها تنها تعداد ۲۳ عدد از پرسشنامه ها تکمیل و دریافت شد. همچنین با توجه به ماهیت کار و نرمال بودن داده ها از آزمون T مستقل برای تجزیه و تحلیل داده ها استفاده شد.

الف- مقایسه توزیع نمرات پاسخگویی با توزیع نرمال:

به منظور بررسی نرمال بودن داده های حاصل از پژوهش آزمون کولوموگروف مورد استفاده قرار گرفت که نتایج حاصل از آن در جدول (۱) ارائه گردیده است.

جدول (۱) مقایسه توزیع نمرات مولفه ها با توزیع نرمال

مولفه	k-s-z	P
پرسش نامه	**۰/۹۳۴**	**۰/۳۴۸**

براساس نتایج جدول (۱) آماره k-s-z در سطح $p \geq ۰/۰۵$ معنی‌دار نبوده است. بنابراین توزیع نمرات متغیرهای تحقیق نرمال می باشد.

ب- آزمون سوالات پرسشنامه:

نتایج حاصل از میانگین و انحراف معیار پاسخ به سوالات مختلف پرسش نامه با توجه به فرضیه های مطرح شده در جدول زیر آورده شده است.

جدول (۲) توزیع میانگین و انحراف معیار سوالهای مربوط به‌پژوهش

سوالات	میانگین	انحراف معیار
۱. هنوز استاندارد جامعی برای فرایند کنترل داخلی که توسط مولفین ایرانی تهیه و تدوین شده باشد وجود ندارد.	4.0000	.97802
۲. در فرایند کنترل داخلی باید یک استاندارد مطابق با شرایط داخلی سازمان وجود داشته باشد.	4.3750	.76967
۳. حسابرسی داخلی از نظر چارت سازمانی باید در جایگاه بالایی در سازمان قرارگیرد.	4.5417	.72106
۴. حسابرسی داخلی در چارت سازمانی باید زیرنظر کمیته	4.1250	1.07592

حسابرسی قرار داشته باشد.		
۵. در سازمان اطلاع از ماهیت کار حسابرسی داخلی در بین کارکنان ضعیف به نظر می رسد.	4.2083	.83297
۶. نبود حمایت کافی از واحد حسابرسی داخلی منجر به عدم دسترسی کامل به اسناد و اطلاعات مورد نیاز و تمایل کمتر پرسنل به همکاری با این واحد می گردد.	4.1250	.85019
۷. اگر کارکنان و مدیران بدانند هدف از حسابرسی داخلی کمک به تحقق اهداف شرکت و انجام بهتر فرایند ها است همکاری بیشتری از طرف ایشان با حسابرسان داخلی صورت خواهد گرفت.	4.3333	.76139
۸. بهتر است فرایند کنترل داخلی که شامل واکشی،ثبت،تحلیل و ارائه گزارش است بصورت مکانیزه صورت پذیرد.	3.9583	.95458
۹. بهتر است استخراج اطلاعات در کنترل داخلی بصورت خودکار از سیستم اطلاعات مدیریت صورت پذیرد.	3.7500	.79400
۱۰. هرچه گستردگی سازمان و تعداد فرایندهای آن بیشتر باشد کارکنان بیشتری در این واحد مورد نیاز است.	3.9583	1.12208
۱۱. کنترل کلیه فرایندها و عملیات سازمان باید توسط حسابرسان خبره که دارای صلاحیت حرفه ای هستند صورت پذیرد.	4.0417	.46431
۱۲. تعداد حسابرسان با صلاحیت و آموزش دیده در حوزه حسابرسی داخلی در ایران زیاد نیست.	3.9583	.90790
۱۳. از آنجا که ماهیت کار حسابرسی بدنبال کشف و رفع نواقص ومعایب موجود در فرایندهاست لذا روحیه انتقادی در شخص حسابرس نهادینه می گردد.	3.6667	1.00722
۱۴. روحیه انتقادی بوجود آمده از کار حسابرسی ممکن است تاحدی تاثیر انتقادی بر امور غیر کاری و روزمره را به دنبال داشته باشد.	3.4583	.88363
۱۵. در حسابرسی داخلی با توجه به ماهیت کار،صرفا خبرگی در دانش جسابداری کافی نمی باشد.	4.1250	.99181
۱۶. تحقق عملیات اطمینان بخش و مشاوره در حسابرسی داخلی	4.2500	.67566

مبتنی بر تسلط بر سایر علوم بین رشته ای است.

بر اساس نتایج جدول (۲) بیشترین میانگین درجه اهمیت در بین سوالات پرسش نامه مربوط به سوال " حسابرسی داخلی از نظر چارت سازمانی باید در جایگاه بالایی در سازمان قرارگیرد " با میانگین ۴/۵۴ و کمترین میانگین نمره پاسخ ها در درجه اهمیت مربوط به " روحیه انتقادی بوجود آمده از کار حسابرسی ممکن است تاحدی تاثیر انتقادی بر امور غیر کاری و روزمره را به دنبال داشته باشد." با میانگین ۳/۴۶ بوده است.

ج - نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق:

نتایج حاصل از آزمون فرضیه های تحقیق در مقایسه میانگین های بدست آمده با میانگین فرضی ۳ در زیر ارائه گردیده است.

جدول (۳) مقایسه میانگین فرضیه های تحقیق در مقایسه میانگین های بدست آمده با میانگین فرضی۳

	میانگین	انحراف معیا	مقدار t	سطح معنی داری
۱. در ایران هنوز استاندارد ملی و یکپارچه متناسب با زیرساخت های فعلی وجود ندارد.	4.1875	.60456	9.623**	.000
۲. جایگاه حسابرسی داخلی در چارت سازمانی از موقعیت مناسبی برخوردار نیست.	4.3333	.80307	8.134**	.000
۳. ماهیت کار حسابرسی داخلی به خوبی در سازمانها فرهنگ سازی نشده است.	4.2222	.46798	12.795**	.000
۴. کنترل های داخلی بصورت سیستمی انجام نمی گیرد.	3.8542	.75871	5.515**	.000
۵. تعداد حسابرسان داخلی،کمیت و کیفیت کار آنان باید متناسب با گستردگی سازمان و فرایند های آن باشد.	3.9861	.56874	8.494**	.000
۶. کار حسابرسی داخلی تاثیر وضعی بر روحیه کارکنان این واحد می گذارد.	3.5625	.82505	3.340**	.000
۷. دانش حسابداری به تنهایی برای انجام عملیات حسابرسی کافی نیست.	4.1875	.67264	8.649**	.000

** ، * و n.s به ترتیب نشان دهنده معنی‌داری در سطح یک، پنج درصد و عدم معنی‌داری می‌باشد.

براساس نتایج جدول (۳) مقدار t مشاهده شده مربوط به کلیه فرضیه های تحقیق در سطح $p \leq ۰/۰۱$ معنی دار بوده است. بنابراین میتوان گفت با توجه به اختلاف میانگین های به دست آمده از میانگین فرضی و متوسط ۳، کلیه سوالات پژوهش دارای میانگین پاسخ بالای از نظر آماری بوده و نسبت به مقدار متوسط دارای سطح معنی داری ۹۹ درصد می باشند و در واقع با احتمال ۹۹ درصد می توان گفت میانگین های بدست آمده بالاتر از حد متوسط می باشند و در واقع می توان گفت با احتمال ۹۹ درصد از نظر پاسخ دهندگان، چالشهای مذکور در روند حسابرسی داخلی نقش تأثیر گذاری داشته اند.

د – نتایج آزمون فریدمن:

این آزمون به منظور رتبه بندی هر یک از چالش های موجود در روند حسابرسی داخلی انجام گرفته است و نتایج حاصل از آن در جدول (۴) ارائه گردیده است.

جدول (۴) مقایسه میانگین آزمون آماری فریدمن

	تعداد نمونه	درجه آزادی	مقدار کای اسکویر (Chi-Square)
عوامل موثر بر چالشهای پیش رو در روند حسابرسی داخلی	۲۴	۶	**۲۱/۹۲

** ، * و n.s به ترتیب نشان دهنده معنی‌داری در سطح یک، پنج درصد و عدم معنی‌داری می‌باشد.

مولفه	میانگین
	$\bar{x}$
۱. در ایران هنوز استاندارد ملی و یکپارچه متناسب با زیرساخت های فعلی وجود ندارد.	4.29
۲. جایگاه حسابرسی داخلی در چارت سازمانی از موقعیت مناسبی برخوردار نیست.	5.21
۳. ماهیت کار حسابرسی داخلی به خوبی در سازمانها فرهنگ سازی نشده است.	4.44
۴. کنترل های داخلی بصورت سیستمی انجام نمی گیرد.	3.65
۵. تعداد حسابرسان داخلی،کمیت و کیفیت کار آنان باید متناسب با گستردگی سازمان و فرایند های آن باشد.	3.44
۶. کار حسابرسی داخلی تاثیر وضعی بر روحیه کارکنان این واحد می گذارد.	2.71

۷. دانش حسابداری به تنهایی برای انجام عملیات حسابرسی کافی نیست.	4.27

جدول (۵) مقایسه میانگین رتبه چالشهای پیش رو در روند حسابرسی داخلی

بر اساس نتایج جدول (۵) آماره فریدمن در سطح p ≤۰/۰۱ معنی دار بوده است. بنابراین بین میانگین رتبه چالشهای پیش رو در روند حسابرسی داخلی تفاوت معنی دار آماری وجود دارد. با توجه به میانگین رتبه های به دست آمده از بین چالشهای پیش رو در روند حسابرسی داخلی، چالش " جایگاه حسابرسی داخلی در چارت سازمانی از موقعیت مناسبی برخوردار نیست. " با رتبه ۵/۲۱ بیشترین نقش را داشته و چالش " کار حسابرسی داخلی تاثیر وضعی بر روحیه کارکنان این واحد می گذارد. " با میانگین ۲/۷۱ کمترین تأثیر را در روند حسابرسی داخلی داشته است.

نتیجه گیری

در هزاره سوم با توجه به تغییراتی که در همه عرصه ها به خصوص در بخش بازرگانی و صنعت در حال وقوع است،محیط رقابتی، اقدامات اساسی اثر بخش و بروز همراه با پایش کافی و بازخورد منظم را می طلبد.از این رو نحوه کارکرد،پیشبرد و موفقیت سیستم های ناظر بر فرایندها و عملیات سازمان مبتنی بر اهداف و استراتژی ها از اهمیت بسیاری برخوردار می باشد.این روند همیشه با چالشهایی روبرو بوده است که مهمترین آن در تحقیق حاضر مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به نتایج حاصله ، نه تنها وجود چالشهایی نظیر : **" جایگاه حسابرسی داخلی در چارت سازمانی ، ماهیت کار حسابرسی داخلی و فرهنگ سازی ناکافی ، عدم استاندارد ملی و یکپارچه متناسب با زیرساخت های فعلی کشور و همچنین صرف در نظر گرفتدانش حسابداری به تنهایی"** به اثبات رسیدند، بلکه بر اساس خرد جمعی از مهمترین این چالشها به شمار می آیند. لذا با توجه به ضرورت رفع این چالشها که کارایی و کیفیت کار کنترل های داخلی در جهت رسیدن به اهداف سازمان را فراهم می سازد موارد زیر پیشنهاد میگردد.

در خصوص **جایگاه حسابرسی**می توان به ضرورت نشکیل کمیته های حسابرسی زیر نظر هیئت مدیره به منظور انجام امور مالی و حسابرسی وهمجنین ارتباط بی واسطه واحد حسابرسی داخلی بمنظور ارسال گزارشات و پیگیری مصوبات کمیته حسابرسی اشاره نمود. در ارتباط با **ماهیت کار حسابرسی**می توان ازتوسعه فرهنگ سازی و اطلاع رسانی مناسب به مدیران وکارکنان سازمان در خصوص نقش نظارتی حسابرسی داخلی و ماهیت ارزش افزایی آن نام برد. در مورد **استاندارد ملی و یکپارچه** تهیه و تدوین دستورالعمل حسابرسی داخلی با رویکرد بومی سازی به منظور ارزیابی کنترل های داخلی در بخش گزارشگری مالی ، ارزیابی فرایندهای کلیدی شرکت ، ارزیابی ریسک ها وتعریف اقدامات پیشگیرانه و اقتضایی جهت کمک به تحقق اهداف شرکت ضروری به نظر می رسد. در خصوص **دانش حسابداری**با توجه به این که دامنه فعالیت حسابرسی داخلی از فضای کنترل مالی و سندرسی فراتر رفته و کارایی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری داخلی و خارجی و همچنین ارائه خدمات مشاوره ای را نیز در برگرفته است لذا ترکیب کارکنان واحد حسابرسی داخلی بایستی چند مهارتی و از سایر علوم بین رشته ای نیز باشد.

امید است این مقاله نقش موثری در رفع چالشهای موردنظر داشته و عواملی که مانع از تسهیل و ثمربخشی هرچه بیشتر کار کنترلهای داخلی در سازمانها است را به سادگی و با همیاری مدیران،کارکنان هر سازمان و همچنین جامعه حسابرسان داخلی بهبود بخشد . انشا...

منابع:

امیدوار، ناصر، **دشواریهای استقرار نظام کنترل های داخلی**کمیته حسابرسی بورس تهران

آقایی، علیرضا،۱۳۹۲، **چالش های پیش روی حسابرسی داخلی در ایران**روزنامه دنیای اقتصاد، شماره۳۰۹۳

اسکندری، حمید و عرفی، حمیدرضا ، ۱۳۸۸، **اصول حسابرسی۱**، انتشارات اصلانی

باقر پور ولاشانی ، محمد علی، بی تا **، ارائه مدلی تجربی برای پیاده سازی و بکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران**

بهشتی لنگرودی. احمد ، ۱۳۹۱، **رابطه بین حاکمیت شرکتی و بروز بحران در موسسات واسطه گرمالی**پایان نامه کارشناسی ارشد، موسسه عالی بانکداری ایران

پاکروان، لقمان،۱۳۹۱،**کنترل داخلی و مسولیت پذیری**روزنامه دنیای اقتصاد

حساس یگانه ، یحیی، **مجله حسابدار**،۱۳۸۳، شماره ۱۶۱

حساس یگانه، یحیی،۱۳۸۹، **مجله حسابدار**، شماره ۱۶۷

حساس یگانه، یحیی،۱۳۹۰، مجله حسابدار،شماره ۱۷۹

حیدری نژاد، قدرت ا... و شکربیگی، سهراب،۱۳۹۱، **حسابرسی عملکرد:ضرورت ها، چالشها و راهکارها**همایش ملی حسابداری و حسابرسی، دانشگاه سیستان و بلوچستان

خوزین، علی، بی تا، **خدمات متقابل مدیریت و حسابرسی داخلی در سازمان**راهنامه تدبیر شمار ۱۷۰

دارابی، رویا، ۱۳۹۲، **حسابرسی داخلی الزامات و چالش ها**راهنامه، بورس، شماره ۱۰۷

ساسانی، علیرضا و شریفی راد، محمد، بی تا،**کیفیت حسابرسی داخلی**فصلنامه حسابدار رسمی

شفیعی ثابت ، زهرا و رحیم زاده ، اشکان ،۱۳۹۴، **شکاف ادراک در زمینه آموزش مسئولیتهای مدیریتی برای کنترلهای**، دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم و تحقیقات فارس

عسکری رباطی, محمد؛ فروغ حیرانی و محمود معین الدین، ۱۳۹۲، **شناسایی موانع و محدودیت های حاکم بر اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی**دانشگاه آزاد اسلامی واحد علی آباد کتول

قنبریان، رضا، ۱۳۹۰، **کنترل‌های داخلی از گذشته تا امروز**دانشنامه حسابداری، شماره ۲۳۷.

مشایخی،بیتا و منتی،وحید، ۱۳۹۴، **دشواری های اجرای حسابرسی داخلی در هلدینگ ها و راههای برون رفت از مشکلات**.

مشیرزاده، همایون، بی تا ،**چالش سیستم کنترل داخلی در ایران**نشریه حسابدار

مهام، کیهان و تک روستا، مجید، ۱۳۹۱، **شناخت موانع ارزیابی کنترل های داخلی در حسابرسی مستقل**، دانش حسابداری،سال دوازدهم، شماره ۴۶

مهدوی خو، مهدی و همکاران،۱۳۹۱، **مروری بر چالش های موجود در ساختار کنترلهای داخلی در بخش عمومی**
منتظری، جواد و ابراهیمی، فرزان،۱۳۹۱،**حسابرسی مستمر نوآوری در روشها و مراحل حسابرسی**
نیکخواه آزاد، علی و قناد، حمید رضا، ۱۳۷۷، **عوامل عدم توسعه و روشهای ارتقای حسابرسی داخلی در ایران**
مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی ، شماره ۲۳-۲۲.

Reference

- ISO 31000:2009, Risk Management - Principles and Guidelines
- Robert S. Kaplan, Anette Mikes , "Managing Risks - A New Framework" , Harvard Business Review ،June. 2012.
- Standards for Internal Control in the Federal Government,(1999), United States General Accounting Office (GAO),November,PP.1-4.
- Balsam. Steven, Wei Jiang, Bo Lu ,(2012), Equity Incentives and Internal Control Weaknesses November 15, NO 48.,PP.1-34.

منابع اینترنتی:

- http://www.tahghighsara.ir/printable.php?productID=1556
- http://www.ha.mefa.ir/Portal/Home/ShowPage.asp
- http://www.civilica.com/Paper-RCIIA01-RCIIA01_003
- http://www.donya-e-eqtesad.com/news/426220/#ixzz40sshEdRk

پیوست:

حسابرسی سنتی	حسابرسی مستمر
۱. تکرار * دوره‌ای	۱. تکرار * پیوسته یا دارای تکرار بیشتر
۲. رویکرد * واکنشی	۲. رویکرد * اقدام پیشرفته
۳. فرایند * دستی	۳. فرایند * اتوماتیک
۴. کار و نقش حسابرسان * بیشتر کارهای انجام شده بر نیروی انسانی و زمان متمرکز شده است. * نقش‌های مستقل حسابرسی داخلی و مستقل	۴. کار و نقش حسابرسان * بیشتر کارهای انجام‌شده بر بررسی استثناها و فرایند حسابرسی نیازمند قضاوت‌های انسانی است. * نقش حسابرس مستقل گواهی کننده سیستم حسابرسی مستمر می‌شود.
۵. ماهیت، دوره، دامنه * آزمون شامل فرایند بررسی تحلیلی و آزمون‌های محتوی (ماهیت). * آزمون کنترلها و آزمون جزییات در زمان‌های جداگانه واقع می‌شوند (زمانی) * نمونه‌گیری در آزمون (دامنه)	۵. ماهیت، دوره، دامنه * آزمون شامل نظارت کنترلهای مستمر و اطمینان دهی اطلاعات مستمر (ماهیت) * آزمون کنترلها و آزمون جزییات همزمان واقع می‌شوند (زمانی) * تمام جامعه شامل آزمون می‌شود (دامنه)
۶. آزمون * آزمونها توسط حسابرس انجام می‌شود.	۶. آزمون * جهت نظارت و آزمون از مدل‌سازی و تحلیل داده‌ها استفاده می‌شود.
۷. گزارشگری * دوره‌ای	۷. گزارشگری * مستمر یا تکرار بیشتر