فصلنامه رویکردهای پژوهشی نو در علوم مدیریت
Journal of New Research Approaches in Management Science
سال اول. شماره ششم. بهار ۱۳۹۷، صص ۸۱-۶۹ Vol 1. No 6. 2018, p 69-81
شماره شاپا (۲۵۸۸-۵۵۶۱) ISSN: (2588-5561)

کنترلهای داخلی اثر بخش؛ عاملی موثر در قابل اعتماد بودن گزارشگری مالی

کریم نخعی[۱]. مهزاد تبریزی[۲]. سمیه بهاری[۳]. سیده مهلا منجگانی[٤]
۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری و عضو هیات علمی واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران
۲. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران
۳. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران
٤. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، واحد بیرجند، دانشگاه آزاد اسلامی، بیرجند، ایران
Mahzad.tabrizi@gmail.com

چکیده

مدیران ارشد برای دستیابی به راه‌ها و روش‌های بهتر کنترل داخلی تلاش می کنندزیرا در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش، تحقق رسالت اصلی، به حداقل رساندن رویدادهای غیر منتظره بسیار مشکل است. کنترلهای داخلی مناسب باعث قابلیت اعتماد صورتهای مالی و گزارش‌های مالی می شوند برای دستیابی به اهداف مهم بخصوص تحقق اهداف سازمانی بکارگیری کنترل‌های داخلی گریز الزامی است. به همین جهت، تقاضا برای سیستمهای بهتر و برتر کنترل داخلی رو به افزایش است. کنترل داخلی در بخش عمومی، در راستای افزایش کارایی، اثر بخشی برنامه ها و همچنین رعایت قوانین و مقررات و موازین مالی و عملیاتی در دستگاههای اجرایی مستقر می‌یابد که این عاملی جهت افرایش کیفیت گزارشگری مالی و قابل اتکا بودن آن خواهد شدبنابراین سیستم کنترل داخلی باید به گونه‌ای طراح و اجراء شود که اطمینان معقولی از وجود دارای‌ها و بدهی‌ها و صحت و کفایت رویدادها و اقلام مندرج در گزارشهای مالی حاصل شود

واژه‌های کلیدی: سیستم کنترلهای داخلی، کنترلهای داخلی مالی، کنتزل داخلی اداری، صورتهای مالی، گزارشگری مالی.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

مقدمه

هدف اصلی فرآیند گزارشگری مالی آماده کردن اطلاعات مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی برای کلیه ی استفاده کنندگان جهت تصمیم گیری مالی است. گزارشگری مالی دولتی در واقع مرکز ثقل پاسخگویی دولت و پاسخ خواهی مردم از دولت است و مردم از طریق نظام گزارشگری مالی کارآمد، قادر خواهد بود که از چگونگی ارائه خدمات، نحوه ی مصرف منابع، استفاده و نگهداری اموال و دارایی‌ها، آگاه گردند و عملکرد مسئولین را مورد ارزیابی قرار دهند. از مسائل و مشکلات موجود در زمینه ی گزارشگری می توان به عدم وجود کنترل داخلی قوی در بخش عمومی اشاره کرد. طی سال های اخیر به دلیل عدم کارایی و کفایت گزارشگری مالی، ضرورت بهبود شیوه ی گزارشگری، ذهن استفاده کنندگان و ارائه دهندگان گزارش ها را به خود مشغول کرده است. گله مندی های اساسی از گزارش های متعارف، عمدتاً متوجه عدم شفافیت و جامعیت و پاسخگویی به شرایط پر تحول کنونی و تأمین انتظارات استفاده کنندگان می باشد. با توجه به توسعه ی دامنه ی استفاده کنندگان از گزارشات رشد و توسعه‌ی نهادهای سرمایه گذاری، تغییرات در دیدگاه ها از مفهوم ارزش زایی سازمان‌ها و به تبع آن تغییر در انتظارات استفاده کنندگان از محتوی گزارشات، و با توجه به توسعه ی تکنولوژی اطلاعات، امروزه ضرورت وجود کنترل های قوی در گزارشگری مالی الزامی است. ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی در بخش عمومی امروزه به خوبی احساس می شود زیرا سیستم کنترل داخلی اگر به درستی طراحی و اجرا شود باعث دقت عمل و کارایی سیســتم های اطلاعاتی حســابداری شده و از حیف و میل شدن اموال و داراییها جلوگیری می کند. به همین دلیل سیاستگذاران دولتی و مدیران برنامه ریزی بطور مستمر در حال جست و جوی راهی برای دستیابی به نتایج بهتر در برنامه های دستگاه های اجرایی هستند. به عبارت دیگر آنها می‌کوشند راه هایی را در بهبود پاسخگویی بیابند. یک عامل کلیدی در کمک برای دست یافتن به چنین هدفی و نیز به حداقل رساندن مشکلات و عملیاتی کردن این راه کارها، اجرای مناسب کنترل داخلی است (کرباسی:۱۳۸۴).

از این رو طراحی و اجرای مطلوب کنترلهای داخلی در بخش عمومی از اهمیت فوق العاده ای برخوردار است به همین دلیل مدیران بخشهای عمومی باید برای تامین اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف پیش بینی شده، حسن اجرای فعالیتها در کلیه زمینه ها، جلوگیری از هر گونه اختلاس، تقلب و استفاده نادرست از منابع و داراییها و تحقق مسئولیت پاسخگویی و حسابدهی نسبت به فعالیتهای انجام شده اقدام به طراحی و اجرای سامانه کنترل داخلی مناسب نمایند. اگر سیستم کنترل داخلی به درستی طراحی و اجرا شود باعث دقت عمل و کارایی سیستمهای اطلاعاتی و بهبود کیفیت گزارشگری مالی بخش عمومی خواهد بود (محمدی:۱۳۸۷). به همین دلیل مدیران همواره در تلاشند که بهترین کنترلهای داخلی را در سازمان خود تعبیه کنند چون می دانند که در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش تحقق رسالت اصلی سازمان و به حداقل رساندن رویدادهای غیر منتظره بسیار مشکل خواهد بود و ازطرفی وجود این کنترلهای داخلی باعث

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست دادن داراییها و حصول اطمینان معقول از قابلیت اعتماد صورتهای مالی و رعایت قوانین و مقرارت خواهد شد (محمدی:۱۳۸۷).

تعریف کنترل داخلی

کنترل داخلی فرآیندی است که به منظور کسب اطمینان معقول (نسبی) از تحقق اهدافی که در پنج گروه به شرح زیر دسته بندی می شوند، توسط هیأت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان برقرار می‌شود :

- اثر بخشی و کارآیی عملیات
- قابلیت اعتماد گزارشگری مالی
- رعایت قوانین و مقررات مربوط
- حفاظت دارایی ها در برابر ضایع شدن، سوء استفاده و تقلب

کنترل داخلی، کنترل مدیریت است که در درون یک واحد به عنوان یک بخش از زیر ساخت کنترل مدیریت بوجود می آید تا به مدیران در انجام کار و دستیابی به اهداف آن بر روی یک پایه و اساس مداوم کمک کند لذا یک عامل کلیدی در کمک برای دست یافتن هدف و به حداقل رساندن مشکلات اجرای مناسب کنترل داخلی است. (صابری:۱۳۸۸)

از آنجائیکه دولت بخش عمومی محسوب می‌شود به همین جهت تشریح ویژگی‌ها و اثرات وجود کنترل داخلی قوی در این بخش از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد. پاسخگویی فرآیندی است که از طریق آن سازمانهای دولتی و کارکنان آن، برای تصمیمات و فعالیتهای خود شامل مباشرت در وجوه عمومی، درستکاری و همه جنبه های عملکرد، پا سخگو و مسئول می باشند. پاسخگویی به وسیله تهیه و ارائه اطلاعات مالی و غیر مالی و قابل اتکا و افشاء مطلوب در قالب گزارشات به موقع برای همه استفاده کنندگان محقق می گردد. البته ارائه اطلاعات قابل اتکا منوط به وجود کنترلهای داخلی قوی در بخش عمومی است و از طرفی وجود و تاثیر کنترل داخلی در بخش عمومی نشان خواهد دادکه مدیران تا چه میزان احساس مسئولیت در مورد اموال و داراییهای تحت کنترلشان دارند. زیرا اینگونه داراییها ازمحل وجوه عمومی خریداری شده وباید مدیران در قبال حیف و میل شدن آن به مراجع ذیصلاح مسئولیت پاسخگویی داشته باشند. (باباجانی، ۱۳۸۱). چون یکی از اهداف کنترل داخلی ، حفاظت از داراییها است. در حسابرسیهای مالی سازمانهای بخش عمومی، کنترل داخلی دارای اهمیت خاصی است. حتی موضوع پاسخگویی عمومی به منظور نظارت بر منابع، حفاظت از ریخت و پاش دارایی ها از اهداف اساسی کنترل داخلی است که توسط استانداردهای حسابرسی حسابداران رسمی آمریکا و حسابرسی دولتی تصریح شده است از این رواستقرار یک سیستم کنترل داخلی تضمین کننده حسن اجرای امور در کلیه زمینه ها است و مسئولیت پاسخگویی و حسابدهی نسبت به اقدامات انجام شده را تسهیل می‌نماید (حسینی عراقی، ۱۳۸۴). در کشور ما به دلایل گوناگونی، سیستم کنترل داخلی در واحدهای

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

دولتی و خصوصی وضعیت مطلوبی ندارد و برای تحقق اهداف خرد و کلان جامعه اقتصادی، ایجاد تحول و تغییر در این زمینه بسیار ضروری است. به کار گیری ابزارهای مناسب برای ارزیابی سیستم های کنترل داخلی روشی پسندیده جهت آغاز این تحولات سیستماتیک است. به علاوه پرورش نهال قانون گرایی که در سرلوحه سیاست های دولت قرار دارد، بدون وجود امکانات کافی از جمله سیستم منسجم و مطلوب کنترل داخلی میسر نیست. همچنین پاسخگویی دولت در برابر مردم زمانی جامه عمل می پوشد که سیستم‌های اطلاعاتی دستگاههای مختلف بخش دولتی و خصوصی از ظرفیت و توان لازم برای به جریان انداختن اطلاعات صحیح و کافی در شریان های حیاتی کشور برخوردار باشد. (مهام وپوریانسب، ۱۳۸۸) در دستگاه‌های دولتی با توجه به گستردگی اهداف و ماموریت سازمانها از یک سو و افزایش مسایل و مشکلات ناشی از افزایش جمعیت و بالا رفتن سطح انتظارات جامعه در بهره مند شدن از خدمات مطلوب و با توجه به پیشرفتهای علمی و تکنولوژیکی از سوی دیگر، طراحی سیستم کنترل موثر، امری است بسیار ضروری تا از این طریق بتوان از هماهنگی عملیات انجام شده با عملیات پیش بینی شده اطمینان حاصل نمود. سازمانها برای حفظ بقای خود و پیشرفت در دنیای رقابتی امروز به بهبود مستمر عملکرد خود نیاز دارند و در این راستا استفاده از نظام های کنترل مدیریت ضروری است.

انواع کنترل داخلی و گزارشگری مالی دولتی

کنترلهای داخلی عملیاتی (اداری):

کنترلهایی هستند که بر صورتهای مالی تأثیری ندارند یا تأثیر اندکی دارند و به طور مستقیم مورد توجه حسابرسان مستقل قرار نمی‌گیرد. این کنترلها به منظور دستیابی به اهدافی چون کارآیی و سودمندی عملیات و رعایت رویه‌های مورد نظر مدیریت در تمام قسمتها و دوایر واحد تجاری استقرار می‌یابند (محمدی، ۱۳۸۷).

کنترلهای داخلی مالی (حسابداری):

کنترلهایی هستند که مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورتهای مالی اثر دارند و به منظور دستیابی به اهدافی چون حفاظت داراییها، قابلیت اتکای مدارک حسابداری و تهیه صورتهای مالی قابل اطمینان استقرار می یابند (محمدی، ۱۳۸۷).

گزارشگری مالی دولتی (بخش عمومی):

گزارشگری مالی دولتی، نظامی است که اطلاعات مالی مربوط به فعالیتهای دولت و واحدهای تابعه را به نحوی جمع آوری، طبقه بندی وتلخیص و گزارش می نماید که از یک سو دولت و مقامات منتخب مردم را در ادای مسئولیت پاسخویی و تصمیم گیری صحیح مالی و کنترل برنامه های مصوب یاری داده و از

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

سوی دیگر زمینه را برای قضاوت آگاهانه مردم نسبت به عملکرد دولت و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی فراهم نماید.

اهداف و مزایای سیستم کنترل داخلی

استقرار کنترلهای داخلی در بخش عمومی می‌تواند چهار هدف ذیل را دنبال کند:

ـ قابلیت اعتماد گزارشگری مالی دستگاهها و سازمان‌های دولتی.

ـ اطمینان معقول ازاجرای صحیح و درست معاملات دستگاه‌ها و سازمان‌ها.

ـ اطمینان معقول از اینکه کلیه دریافت‌ها و پرداخت‌های دستگاه‌ها و سازمانها فقط بر اساس مجوزها و قوانین بوده است.

ـ اطمینان معقول در زمینه پیشگیری و کشف به موقع از استفاده و استقرار غیر مجاز اموال و داراییهایی.
(Doyle et al. , 2007)

مزایای سیستم کنترل داخلی مناسب

ـ افزایش کارایی و اثر بخشی عملیات

ـ کمک به اطمینان از کیفیت گزارشگری مالی جهت افزایش قابلیت اتکای اطلاعات.

ـ کمک به اطمینان از کاربرد قوانین و مقررات و همچنین سیاستها و رویه های مورد انتظار

ـ کمک به مدیریت ریسک و کنترل آن و برطرف کردن موانع آن

ـ ایجاد کنترلهای موثر در جلوگیری از تقلب و سوء استفاده از داراییها

ـ کاهش کاهش اشتباهاتی نظیر قضاوت های ضعیف در تصمیم گیری، اشتباهات فردی و تبانی کارکنان
(Hochberg et al. , 2009)

کنترل داخلی اثر بخش در دستگاههای اجرایی

روند روبه رشد دستگاههای اجرایی در راستای اجرای برنامه های مصوب وظایف دولت را تخصصی تر، حجیم تر و رسالت آن را در این برهه زمانی، سنگین تر نموده است. از این رو پایه گذاری و استقرار یک سیستم کنترل داخلی تضمین کننده حسن اجرای امور دولتی در کلیه زمینه ها است و مسئولیت پاسخگویی و حسابدهی نسبت به اقدامات انجام شده را تسهیل می نماید. به عبارتی دیگر ایجاد هماهنگی های لازم در پیشرفت برنامه‌ها بر اساس زمان و مکان از پیش تعیین شده وانطباق کارهای انجام شده در چارچوب برنامه‌ها و مطالعه و بررسی انحرافات احتمالی نسبت به هدفها و جلوگیری از وقوع و تکرار انحرافات به وسیله سیستم کنترل داخلی قوی میسر خواهد بود، مسلماً امر نظارت باعث دوام و قوام نظام اداری و مالی، در سطح کشور خواهد شد و این نظارت تضمین کننده پیشرفت صحیح و به موقع فعالیتهای دولت در کلیه

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

زمینه ها می باشد. بنابراین لزوم استقرار سیستم کنترل های داخلی مدیریت امری ضروری است، هدف کنترل داخلی بخش عمومی، عمدتاً افزایش کارایی، اثر بخشی برنامه‌ها و همچنین رعایت قوانین و مقررات و موازین مالی و عملیاتی در زمینه کلیه فعالیتهای دستگاه‌های اجرایی، در قالب اهداف از پیش تعیین شده می باشد. (حسینی عراقی، ۱۳۸۳، ۱۱۲)

کنترل داخلی با کفایت و اثربخش در دستگاههای دولتی یکی از ابزارهای بسیار نیرومند برای استقرار نظارت سازمان یافته است. با فعالیت های کنترلی پیشگیرانه می توان از بروز و رشد ناکارآیی ها و فساد مالی جلوگیری نموده و در نهایت تحقق اهداف با کارایی، اثربخشی، با رعایت صرفه اقتصادی و با لحاظ ارزش های اخلاقی را میسر نموده و مسیر بروز انحرافات اداری و مالی را تحت مدیریت کارآمد قرار داد. (صابری، ۱۳۸۸، ۸)

مدیران ارشد برای دستیابی به راهها و روشهای بهتر کنترل داخلی تلاش می کنند. در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثر بخش، تحقق رسالت اصلی، به حداقل رساندن رویدادهای غیر منتظره بسیار مشکل است. مدیریت در مصاف با تغییرات سریع محیطهای اقتصادی و رقابتی و تغییر تقاضا و تجدید ساختار به منظور رشد در آینده سیستم کنترل داخلی را به خدمت می گیرد تا بتواند به موقع از خود واکنش مناسب نشان دهد. کنترلهای داخلی مناسب باعث قابلیت اعتماد صورتهای مالیو گزارشهای مالی می‌شوند. (مهام و پوریانسب، ۱۳۸۸) برای دستیابی به اهداف مهم، بکارگیری کنترلهای داخلی گریز ناپذیر است. به همین جهت، تقاضا برای سیستمهای بهتر و برتر کنترل داخلی و گزارش عملکرد آنها رو به افزایش است. کنترل داخلی ابزاری مفید برای حل بسیاری از مشکلات بالقوه است. (مهام وپوریانسب، ۱۳۸۸).

پیشینه تحقیق

جعفر باباجانی در مقاله ای (۱۳۸۱) با نام "مسئولیت پاسخگویی و کنترل داخلی در بخش عمومی" عنوان نموده که فعالیت های غیربازرگانی موسوم به فعالیت های از نوع غیر انتفاعی که از فعالیت های اصلی دولت و سازمان های بزرگ بخش عمومی محسوب می شوند، به رغم تشابه کلی و شکلی، تفاوت های درخور ملاحظه ای در محتوای اهداف و اجزاء کنترل داخلی دارند.

وی در ادامه اظهار می دارد اهداف و ساختار کنترل داخلی در موسسات بزرگ بخش عمومی، تحت تاثیر ویژگی های پیرامون فعالیت های غیر انتفاعی و با مفهومی تحت عنوان " مسئولیت پاسخگویی عمومی" قرار می‌گیرد. اهداف و ساختار کنترل داخلی موسسات بزرگ بخش عمومی و بالاخص دولت با مفهوم مسئولیت پاسخگویی در تعامل بوده و مکمل یکدیگرند. با افزایش سطح مسئولیت پاسخگویی ملی و عملیاتی مفاهیم کنترل یافته و اهداف و اجزای کنترل داخلی نیز متناسب با آن تعدیل می یابد.

برخی از اجزای کنترل داخلی نظیر اطلاعات و ارتباطات و روش کنترل، در فعالیت های غیر انتفاعی دولت و سازمان های بزرگ بخش عمومی از تفاوت های درخور ملاحظه ای نسبت به فعالیت های

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

بازرگانی برخوردار است و در برخی اجزاء نظیرمحیط پیرامون کنترلی و ارزیابی ریسک و نظارت این تفاوتها چندان معنی دار به نظر نمی رسد. در حال حاضر به رغم پیش بینی مبانی مسئولیت پاسخگویی در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، قوانین و مقررات عادی متناسب با آن تدوین نیافته و شرایط لازم برای پاسخگو نمودن واقعی مقامات منتخب و مسئول فراهم نگردیده است. به همین دلیل نظام کنترلی حاکم بر فعالیت های دولت و سازمان های بزرگ عمومی نیز بر روش های سنتی کنترل تاکید دارند و شرایط لازم را برای تحقق مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی این قبیل سازمانها فراهم نمی‌سازند. برای برون رفت از این وضعیت نامناسب مواردی به شرح زیر قابل ذکر است

الف. بازنگری در قوانین و مقررات عادی حاکم بر نظارت مالی و عملیاتی، بر اساس مطالعات تطبیقی و استفاده از تجارب مفید کشورهای پیشرفته و در نظر گرفتن ویژگی های خاص ایران

ب. تصویب قوانین و مقررات مناسب و ملزم نمودن مسئولان دستگاه های اجرایی به پاسخگویی مالی و عملیاتی و انتشار گزارش های مربوط به پاسخگویی مالی و عملیاتی جهت دسترسی عموم به منظور تامین حقوق شهروندان

ج. طراحی و تدوین و اجرای نظام حسابداری و گزارشگری مالی و روشها و کنترل مناسب و اعمال نظارت به منظور شفاف سازی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی.

د. طراحی روشهای نوین کنترل و نظارت با تاکید بر تغییر جهت نظام و کنترل از داده ها به ستاده ها و کسب نتایج و کاهش کنترل های غیر ضروری. (باباجانی، ۱۳۸۱)زارعی و عبدی در مقاله ای (۱۳۸۹) با عنوان" کنترل های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی" عنوان نمودند که 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 به اجرای مطلوب سیستم کنترل داخلی با محدودیت ها و موانعی مواجه می باشند. بدون شک شناسایی و رفع موانع و محدودیت های حاکم بر سیستم کنترل داخلی در دستگاه های اجرایی می تواند دولت را در رسید ن به اهداف خود که ایجاد رفاه برای مردم و شکوفایی کشور و پاسخگویی در مقابل شهروندان است یاری رساند. نتیجه یافته های پژوهش نشان داد که آموزشهای کارآمد و کاربردی برای کارکنان مالی، مقررات مربوط به کنترلهای داخلی، نیروهای انسانی متخصص و کارآمد سه شرط لازم برای اجرای کنترل داخلی مطلوب می‌باشد (زارعی، ۱۳۸۹) در سال ۱۳۷۵ آقای حبیب جهانگشای رضائی در پایان نامه کارشناسی ارشد تحقیقی با موضوع بررسی تحلیلی میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کنترلهای داخلی شرکت‌های مورد رسیدگی انجام داد. هدف از انتخاب این تحقیق این می باشد که استانداردهای حسابرسی وجود یک سیستم کنترلهای داخلی را به مثابه مبنایی جهت انجام حسابرسی پذیرفته اند. در صورت وجود، این اتکاء تا چه حد موجب تقلیل آزمونهای محتوی در طی رسیدگیها می شود، منافع آن چقدر است مشکلات موجود بر سر راه آن چیست و نیز چه عاملی موجب بهتر شدن آن در اجراء و بالا رفتن میزان اتکاء به کنترلهای

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

داخلی می شود و علت اصلی انتخاب این پژوهش نیز بررسی منظم و جامع تشکیلاتی که حسابرسان در کاربرد استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی، در رسیدگی به واحدهای تجاری با آن روبرو هستند می‌باشد. بررسی نقش دیوان محاسبات کشور در اعمال کنترل بر نظام مالی کشور از دیدگاه مدیران موضوع پایان نامه کارشناسی ارشد آقای مرتضی احمدی در سال ۱۳۷۱ است.

در این تحقیق با توجه به فرضیات نتایج فوق حاصل شده است که افزایش شناخت مدیران و درک اهمیت اعمال کنترل بر نظام مالی کشور توسط دیوان محاسبات، یکی از عوامل مهم همکاری مدیران در سازمانها با دیوان محاسبات می باشد که از این طریق اطمینان حاصل شود که عملیات انجام شده در سازمانها نیل به هدفها را به موقع و بطور مطلوب تامین نموده اند یا خیر؟ وی نتیجه می‌گیرد که ایفای نقش موثر دیوان محاسبات با اعتقاد و قبول اصل نظارت و کنترل از سوی مسئولین دست اندرکار در امور رابطه مستقیم دارد. همچنین بین وجود استانداردهای مطلوب و وحدت رویه در امر حسابرسی و رسیدگیهای پیش بینی شده در قوانین و مقررات با ایفای نقش دیوان محاسبات ارتباط وجود دارد. حساس یگانه در مقاله ای (۱۳۸۶) با عنوان "ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی" اشاره می‌کند که تحولات اخیر سامانه بانکی که به معنای عمیق خود به جهانی شدن دلالت دارد، نیاز به نظارت محتاطانه را جهت حفظ ثبات و اطمینان در سامانه مالی افزایش داده است و این موضوع با وقوع بحران مالی جهانی، اهمیت صد چندان یافته است. با توجه به نزدیکی زمان خصوصی سازی بانکهای دولتی، ضرورت دارد که چارچوب سامانه کنترل داخلی و کارکرد حسابرسی داخلی آنها مورد بازنگری قرار گیرد و تمامی الزامات تعیین شده توسط کمیته باسل در نظارت بانکی باید مدنظر قرار گیرد. تصریح بند "ج" سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی مبنی بر "آماده سازی بنگاه های داخلی قبل از واگذاری به منظور مواجه هوشمندانه با قواعد تجارت جهانی در یک فرایند تدریجی و هدفمند. " اهمیت بازنگری در چارچوب کنترل های داخلی و کارکرد واحد حسابرسی داخلی بانکهای دولتی مشمول واگذاری را دو چندان می کند.

بنابراین سامانه کنترل داخلی بانک ها باید بر پایه آن دسته از عناصر ضروری قرار گیرد که برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات دستیابی به سود آوری بلند مدت، تهیه گزارشهای مالی و مدیریتی قابل اتکا و کاهش ریسک زیان های پیش بینی نشده یا خدشه دار شدن حسن شهرت بانکی لازم است. افزون بر این، به منظور اطمینان از سرانجام کار حسابرسان داخلی باید همکاری و هماهنگی موثری بین ناظر، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل در قالب اصول معینی تعریف شود. تحقیق دیگری توسط خانم شهلا عظیمی در سال ۱۳۷۷ به منظور بررسی تطبیقی دیدگاه مدیران و کارشناسان در مورد تاثیر کنترل بر رضایت شغلی کارشناسان در سازمانهای دولتی زاهدان نتیجه می گیرد که با کاهش کنترلهای بیرونی می توان رضایت شغلی کارکنان را افزایش دادو همچنین اگر سیستم ارتباطی سازمان متناسب با سیستم کنترل باشد و اطلاعات به موقع، به هنگام و دقیق به این سیستم برسد از عوامل موثر در افزایش رضایت شغلی کارکنان می باشد. وی همچنین اعمال روش کنترل پیش نگر در سازمان را در بالا بردن رضایت شغلی موثر می داند.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

آقای محمد مهدی مرتهب در سال ۱۳۸۰با عنوان ارزیابی عملکرد سیستمهای کنترل داخلی شرکتهای پیمانکاری در توسعه نظام پیمانکاری در ایران انجام شد در این تحقیق، سیستم های کنترل داخلی شرکتهای پیمانکاری در ایران به عنوان بخشی از عوامل درون سازمانی موثر در عملکرد شرکتهای پیمانکاری، مورد ارزیابی قرار گرفته و نقش توسعه این سیستمها در بهبود کیفی کار و نیز ارتقاء کارائی و بهره وری عوامل پیمانکار که در نهایت منجر به بهینه سازی هر چه بیشتر هزینه و زمان خواهد شد، بررسی گردیده است. بررسی ارزیابی اثر بخشی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های دولتی مورد رسیدگی سازمان حسابرسی پایان‌نامه مهرداد قدیمی در سال ۱۳۸۳است. هدف پژوهش بررسی استانداردهای حسابرسی تدوین شده توسط انجمن های حرفه ای معتبر خارجی و نشریات داخلی در خصوص ارزیابی کنترلهای داخلی و کسب نظرات افراد حرفه ای و ارائه پیشنهاد لازم در این رابطه می باشد. روش مورد استفاده برای انجام این تحقیق روش کتابخانه ای – استقرایی است بدین معنی که استانداردهای حسابرسی درباره ارزیابی کنترلهای داخلی مورد بررسی قرار گرفته و سپس پرسشنامه لازم تهیه و در بین جامعه تحقیق توزیع و نتایج حاصله مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتیجه کلی تحقیق بیانگر این امر است که استانداردهای حسابرسی ایران به منظور ارزیابی اثر بخشی کنترلهای داخلی شرکتهای دولتی کافی نمی باشد. منظور از اثر بخشی آن است که هیات مدیره و مدیریت اطمینان داشته باشند که از میزان دستیابی به اهداف عملیاتی شرکت مطلع هستند صورتهای مالی قابل اعتماد می باشند و قوانین و مقررات مربوط رعایت می شوند. استفاده از مدل ریسک حسابرسی برای اظهارنظر در خصوص کنترل داخلی بررسی تحقیقی در دیوان محاسبات امریکاست. در این تحقیق بیان گردیده است که در سالهای اخیر حسابرسان درخصوص کارایی کنترل داخلی به عنوان یک جزء لاینفک حسابرسی، به ارائه گزارش پرداخته اند. این چارچوب نظری برای حسابرس روشی را مهیا می نماید که براساس آن ماهیت، محتوا و زمان مناسب برای انجام آزمونهای ضروری را تعیین نماید. در این مقاله یک جنبه ای از این مدل پیشنهادی برای دستیابی به این هدف بررسی شده است. این مدل پیشنهادی تمرکزش بر ریسک ضعفهای با اهمیت و نه ریسک موارد گمراه کننده با اهمیت می باشد. (**GAO[1], 2008**) تحلیل تأثیر تقویت کنترلهای داخلی بر گزارشات حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار موضوع پایان نامه آقای مجید دارابی در سال ۱۳۸۴ است که هدف پژوهش تحلیل تأثیر تقویت سیستم کنترلهای داخلی بر نوع اظهار نظر حسابرسان است. روش این پژوهش، روش قیاسی استقرایی است و با آزمون فرضیات فرعی ضعف در شش بخش (داراییها، بدهیها، حقوق صاحبان سهام، درآمدها، هزینه‌ها و سایر موارد اشکال) از صورتهای مالی بررسی گردیده و فرضیه اصلی پژوهش تایید گردیده، بدین معنی که یکی از دلایل صدور گزارشهای مقبول از سوی سازمان حسابرسی برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران قوی بودن کنترلهای داخلی می‌باشد.

---

1. General accounting office

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

در تحقیق حاضر از اطلاعات این تحقیق جهت تعیین میزان استفاده حسابرسان از کنترل های داخلی در مجموعه های تحت رسیدگی استفاده شده و همچنین در تهیه پرسشنامه و سوالات چک لیست نیز از اطلاعات این تحقیق استفاده شده است. تحقیق دیگری توسط آقای محمد قربانی در سال ۱۳۸۵ با عنوان گزارش ارزیابی مدیریت از کنترلهای داخلی و بررسی فایده مندی گزارشدهی برون سازمانی آن در ایران انجام شد در این تحقیق، بررسی فایده مندی تهیه و ارائه گزارش ارزیابی مدیریت از کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (گزارش کنترل داخلی) و انتشار برون سازمانی آن توسط شرکتهای سهامی عام ایران است. همچنین کسب شناخت در مورد وضعیت فعلی کنترلهای داخلی و استقرار آن در شرکتهای ایران و نظرخواهی در مورد میزان موافقت با تهیه گزارش کنترل داخلی و تدوین استاندارد می‌باشد که نتیجه کلی تحقیق و تحلیل یافته های آماری نشان می دهد که گزارشگری برون سازمانی گزارش ارزیابی مدیریت از کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در ایران از دیدگاه سرمایه گذاران و حسابرسان فایده مند تشخیص داده شده است. قانون یکپارچه مالی مدیران فدرال در سال ۱۹۸۲ – سازمان حسابداری عمومی را ملزم می کند که استانداردهایی برای کنترل داخلی در دولت صادر کند. این استانداردها چارچوب کلی در ایجاد و نگهداری کنترل داخلی، شناسایی عملکرد مدیریت و چالشهای آن شناسایی نواحی گسترده خطر ریسک، شناخت تقلب، کشف سوء استفاده و سوء مدیریت را فراهم می‌کنند. (کرباسی یزدی، ۱۳۸۴). رهنمودهای استانداردهای کنترل داخلی سال ۱۹۹۲سازمان بین المللی نهادهای عالی حسابرسی اینتوسای(**INTOSAI**)عنوان می کند که باید در زمینه طراحی، اجرا و ارزیابی کنترلهای داخلی، استانداردهایی تدوین شود. ودر ادامه آن در سال ۲۰۰۱سازمان بین المللی نهادهای عالی حسابرسی تصمیم گرفت که رهنمودهای استانداردهای کنترل داخلی سال ۱۹۹۲را تجدید نظر کند تا همه تحولات اخیر مربوط به کنترلهای داخلی را در آن منظور نماید و مفاهیم گزارش کمیته سازمانهای پشتیبان گزارش تردوی به نام کنترل داخلی چارچوب یکپارچه را در رهنمود فوق بگنجاند علاوه بر توجه به چارچوب کنترل داخلی یکپارچه و رهنمودهای سال۱۹۹۲، توجه به دیدگاه اخلاق هم مد نظر بود زیرا از سالهای ۱۹۹۰به بعد، اهمیت رفتار اخلاقی مانند پیشگیری از تقلب و تبانی در بخش دولتی، بسیار مورد توجه بوده است انتظار جامعه این است که کارکنان دولت، منافع عموم مردم را با درستکاری حفظ نموده و منابع عمومی را به نحو مناسب مدیریت و اداره کنند با شهروندان باید رفتاری منصفانه و بر مبنای قانون وعدالت (تکریم ارباب رجوع) داشته باشند بنابراین، اخلاق پسندیده کارکنان دولتی، پیش نیاز و سازنده اعتماد عمومی و سنگ زیر بنای اداره صحیح امور است (**COSO,1992**).

نتیجه‌گیری

سیستم کنترل داخلی باید به گونه‌ای طراح و اجراء شود که اطمینان معقولی از وجود دارای‌ها و بدهی‌ها و صحت و کفایت رویدادها و اقلام مندرج در گزارشهای مالی حاصل شود. در صورت طراحی و اجرای

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

یک سیستم کنترل داخلی مناسب، اطلاعاتی که از طریق گزارش‌دهی مالی به اشخاص ذینفع ارائه شود، قابل اعتماد و اتکا خواهد بودگزارش‌های مالی به عنوان محصول نهایی فرآیند حسابداری است که این گزارشگری تحت تاثیر کنترل‌های داخلی می‌باشد در چهارچوب نظری مبتنی بر تصمیم گیری هدف گزارشگری مالی فراهم آوردن اطلاعات مالی سودمند جهت تصمیم گیری‌های اقتصادی، سیاسی و اجتماعی و انجام وظایف پاسخگویی و ارزیابی عملکرد سازمانی و مدیریت است صاحب نظران حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که حسابداری و گزارشگری مالی می تواند به عنوان ابزار مسئولیت پاسخگویی نقش مهمی بین مقامات منتخب مسئول و صاحبان حق ایفا نماید که ایفای این پاسخگویی بدون وجود کنترل های داخلی اثربخش امکان پذیر نخواهد بود.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

فهرست منابع و مآخذ

فارسی:

۱- بابا جانی، جعفر. " مسئولیت پاسخگویی و کنترلهای داخلی در بخش عمومی"، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۴۶- ۱۳۸۱.

۲- پوریا نسب، امیر ؛ مهام، کیهان (مترجم). " کنترل داخلی چارچوب یکپارچه"، جلد اول و دوم، نشریه شماره ۱۱۸سازمان حسابرسی، ۱۳۸۸.

۳- حساس یگانه، یحیی ؛ تقی نتاج ملکشاه، غلامحسن. " رابطه گزارش کنترل های داخلی با تصمیم گیری استفاده کنندگان " فصلنامه مطالعات حسابداری شماره ۱۴ – صفحات ۱۳۴ تا ۱۵۱.

۴- حساس یگانه، یحیی ؛ غلام زاده دلداری، مسعود، " ضرورت بازنگری در کنترل و حسابرسی داخلی سیستم بانکی " -۱۳۸۶

۵- حسینی عراقی، حسین وآقالو، یحیی " حسابداری دولتی "انتشارات دانشکده علوم اقتصاد- ۱۳۸۳.

۶- حسینی عراقی، سید حسین، " حسابرسی دولتی "، انتشارات دانشکده امور اقتصادی، چاپ سوم، زمستان ۱۳۸۴.

۷-خوزین، علی؛محمدی، جمال وحامد رجب زاده، "بررسی کنترلهای داخلی در بخش عمومی"-۱۳۹۶ فصلنامه تحقیقات جدید در علوم انسانی، بهار۱۳۹۶.

۸- دارابی، مجید " تحلیل تاثیر تقویت کنترلهای داخلی بر گزارشات حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس " پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد تهران مرکز، ۱۳۸۴.

۹- زارعی، محسن ؛ عبدی، سعید، " کنترلهای داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی "، فصلنامه دانش حسابرسی - شماره ۳۹ - تابستان ۱۳۸۹.

۱۰- طاهریان، لاله، "بررسی نقش کنترلهای داخلی استقرار یافته توسط مدیریت"، فصلنامه پژوهشهای جدید در مدیریت و حسابداری، شماره ۱۱، بهار ۱۳۹۷.

۱۱- صابری، محمد (مترجم) " رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی در بخش عمومی " - دیوان محاسبات کشور، مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی، ۱۳۸۸.

۱۲- صفار، محمد جواد؛ نظام الدین رحیمیان. "اهداف گزارشگری مالی دولت "نشریه شماره ۱۴۱ سازمان حسابرسی، چاپ اول سال ۱۳۷۹.

۱۳- عرب مازار یزدی، محمد"تاثیر فناوری نوین اطلاعات بر کنترل‌های داخلی "ماهنامه حسابدار، شماره ۱۴۶- ۱۳۸۰.

۱۴- قربانی، محمد" گزارش ارزیابی مدیریت از کنترلهای داخلی و بررسی فایده مندی گزارش دهی برون سازمانی در ایران" پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد تهران مرکز، ۱۳۸۵.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

۱۵- قربانی، محمد، " ارزیابی مدیریت از کنترلهای داخلی "، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۲، سال چهارم، بهار ۱۳۸۶.

۱۶- قدیمی، مهرداد" ارزیابی اثربخشی کنترلهای داخلی در شرکتهای دولتی مورد رسیدگی سازمان حسابرسی " پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد تهران مرکز، ۱۳۸۳.

۱۷- کرباسی یزدی، حسین "استانداردهای کنترل داخلی در دولت " فصلنامه دانش حسابرسی – شماره ۲۵ پاییز و زمستان ۱۳۸۴.

۱۸- مهام، کیهان " حسابرسی مستقل و کنترلهای داخلی " ماهنامه حسابدار، شماره ۱۴۷، صفحات ۳ تا ۸ – سال ۱۳۸۱.

۱۹- محمدی، جمال، " اصول حسابرسی "، انتشارات رسپینا، چاپ اول، ۱۳۸۷.

۲۰- مرتهب، محمد مهدی " ارزیابی عملکرد سیستم‌های کنترل داخلی شرکتهای پیمانکاری در توسعه نظام پیمانکاری در ایران " تهران، ۱۳۸۰.

منابع خارجی :

__ Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), Internal control –Integrated Framework , COSO Report (1992) , pp. 3-42.

__ Cox, C. , "Testimony concerning reporting on the internal controls of small businesses under section 404 of the Sarbanes-Oxley act of 2002. Washington , DC. www. sec. gov,2007.

__ Doyle. J. , Ge , W. , McVay , S. , " Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting and the implications for earnings quality" , Journal of Accounting and Economics , vol. 44,2007,pp. 193,223

__ Hochberg, Y. ,Vissing-Jorgensen ,A. , Sapienza , P. , " A lobbying approach to evaluating the Sarbanes-Oxley act of 2002" , Journal of Accounting Research , vol. 47 , 2009 , pp. 519,583.

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]

[Downloaded from mail.jnraims.ir on 2026-11-19]