

شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل

کیهان مهمان*

مجید تک روستا**

چکیده

هدف این تحقیق، شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل در ایران است. جامعه آماری تحقیق، شرکای موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران هستند. به منظور کسب دیدگاه‌های اعضای جامعه، پرسشنامه‌ای شامل شش فرضیه و ۲۷ سوال طراحی شد و میان ۱۰۰ نفر از اعضای جامعه که به طور تصادفی انتخاب شدند توزیع گردید. در نهایت ۸۰ پرسشنامه توسط اعضای نمونه منتخب تکمیل شد. پس از جمع آوری دیدگاه‌ها آزمون خی دو مورد استفاده قرار گرفت و بر این اساس، فرضیه‌های تحقیق تایید گردید. ضمناً بر اساس نتایج آزمون فریدمن که برای رتبه‌بندی موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل انجام شد، مشخص گردید حق‌الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی، ضعف آموزش دانشگاهی، نبود دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب، سنتی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری، مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی و ضعف آموزش حرفه‌ای به ترتیب از جمله مهمترین موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل در ایران است.

واژگان کلیدی: کنترل‌های داخلی، حسابرسی صورتهای مالی، برنامه ریزی حسابرسی، موانع ارزیابی

کنترل‌های داخلی

* دکترای حسابداری، عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد قزوین (نویسنده مسؤول)

** کارشناس ارشد حسابداری دانشگاه آزاد تهران مرکزی



نبود کنترل‌های داخلی اثربخش و کارآمد، بسیاری از واحدهای تجاری کشورمان را تحت الشعاع خود قرار داده است. شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی خود را با تدبیر طراحی و اجرا می‌کنند می‌توانند از معضلاتی که در صورت نبود این کنترل‌ها پدید خواهد آمد، جلوگیری نمایند. نبود کنترل‌های داخلی اثربخش نه تنها بر عملیات واحدهای تجاری، بلکه بر کیفیت فرایند حسابداری مستقل نیز تاثیر منفی بر جای می‌گذارد (مهام، ۱۳۸۱، ۶۳). تهیه اطلاعات مالی قابل اتکا، از طریق حسابداری صورتهای مالی، اطمینان نسبی نسبت به اطلاعات ارائه شده در صورتهای مالی را در پی خواهد داشت، اما در حسابداری صورتهای مالی، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از مراحل اساسی محسوب می‌شود (ودیدی و کوچکی، ۱۳۸۷، ۱۲۷).

ارزیابی حسابرسان از کنترل‌های داخلی واحدهای تجاری بر چگونگی تنظیم برنامه‌های حسابداری مؤثر است. در دنیای امروز، عموماً افزایش کمیت و کیفیت حسابداری مستقل از راه اتکای بیشتر به کنترل‌های داخلی میسر و مقدور می‌شود (مهام، ۱۳۸۱، ۶۳).

جالب این است که اخیراً سازمان بورس و اوراق بهادار دستورالعمل کنترل‌های داخلی را تصویب و ابلاغ نموده و در آینده نزدیک ارائه گزارش هیات مدیره درباره کنترل‌های داخلی و ارائه گزارش حسابرس مستقل نسبت به آن الزامی می‌گردد (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

با این حال، بر اساس بررسیهای انجام شده در ایران، «سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی به خوبی مورد شناخت، ثبت و ارزیابی موسسات حسابداری قرار نمی‌گیرد. لذا آزمونهای محتوا و تعداد نمونه‌ها و روشهای رسیدگی) مبتنی بر ارزیابی سیستمها نبوده و در صورت ثبت سیستم نیز از ارزیابی کنترل‌های داخلی در طراحی آزمونهای محتوا استفاده نشده است». به عبارت دیگر، شواهد موجود گویای ناکافی بودن تلاشهای حسابرسان برای برآوردن اهداف این استانداردها و رعایت الزامات آنها است.

با توجه به حساسیت ارزیابی کنترل‌های داخلی در اثربخشی فرایند حسابداری مستقل و تدوین مقررات جدید در این زمینه، در این تحقیق کوشش شده است مهمترین موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در فرایند حسابداری مستقل در ایران شناسایی و علل آن نیز مشخص شود.

بیان مسئله و اهداف تحقیق

ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابداری مستقل بر اساس هدفهایی مانند تشخیص حسابداری پذیرای صورتهای مالی، تدوین طرح کلی حسابداری، برآورد اولیه خطر کنترل و تعیین خطر عدم کشف برنامه ریزی



شده انجام می شود. شناخت کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل، امری ضروری و محتوم است. این شناخت برای شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه، بررسی عوامل موثر بر خطر وقوع تحریف‌های با اهمیت و طراحی آزمونهای محتوا مورد استفاده قرار می‌گیرد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹، ۱۶۷).

از سوی دیگر، هدف نهایی حسابرسی صورتهای مالی، کاهش خطر حسابرسی به سطح پایین قابل قبول برای اظهار نظر نسبت به صورتهای مالی است. به دلیل وجود روابط متقابل بین اجزای خطر حسابرسی (که خطر کنترل نیز یکی از اجزای اصلی آن می باشد) ارزیابی کنترل‌های داخلی، الزامی است. اگر کنترل‌های داخلی موثر وجود نداشته باشد یا به نحو اثر بخشی اجرا نشود انجام حسابرسی مستقل پرهزینه‌تر و دشوارتر می شود و پیامدهایی نیز برای گزارش حسابرس مستقل در پی خواهد داشت (مهام، ۱۳۸۱، ۶).

با این حال، « به طور عام، سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی به خوبی مورد شناخت، ثبت و ارزیابی موسسات حسابرسی قرار نمی گیرد. لذا آزمونهای محتوا (تعداد نمونه ها و روشهای رسیدگی) مبتنی بر ارزیابی سیستمها نبوده و در صورت ثبت سیستم نیز از ارزیابی کنترل‌های داخلی در طراحی آزمونهای محتوا استفاده نشده است» (نتایج ارزیابی کارگروه کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر، شواهد موجود گویای ناکافی بودن تلاشهای حسابرسان برای برآوردن اهداف این استانداردها و رعایت الزامات آنها است.

با توجه به مطالب یاد شده، سوال اصلی تحقیق حاضر این است که موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل و علل شکل گیری این موانع چیست؟ بدین منظور با کسب دیدگاه‌های اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، برخی از مهمترین معضلات موجود شناسایی شده است.

در این تحقیق، اهداف زیر مد نظر بوده است:

- برشمردن موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل؛ و
- شناسایی علل زیربنای موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل.

اهمیت موضوع

در استاندارد حسابرسی ۳۱۵، با عنوان «شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت» تاکید شده است که «حسابرس باید از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی صورتهای مالی، شناخت کسب کند. حسابرس از شناخت کنترل‌های داخلی، برای شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه، ارزیابی عوامل موثر بر خطرهای تحریف با اهمیت و طراحی ماهیت، زمانبندی اجرا و میزان روشهای حسابرسی لازم استفاده می کند.» (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹، ۱۸۱)

در استاندارد حسابرسی ۳۳۰، با عنوان «روشهای حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی»، چنین بیان شده است که «در مواردی که برآورد خطر تحریف با اهمیت در سطح یک ادعا توسط حسابرس شامل انتظار وی از اثربخشی کارکرد کنترل‌های داخلی باشد، حسابرس باید آزمون کنترلها را اجرا کند تا شواهد حسابرسی کافی و مناسب برای اثربخشی کارکرد کنترلها در مقاطع زمانی مربوط در طول دوره مورد رسیدگی بدست آورد.» (همان منبع، ۱۳۴۹)

به رغم تاکید موکد استانداردهای حسابرسی ۳۱۵ و ۳۳۰ بر ارزیابی کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از مراحل اساسی حسابرسی، اطلاعات موجود گویای ناکافی بودن تلاشهای حسابرسان برای برآوردن اهداف این استانداردها و رعایت الزامات آنها است. این امر می تواند کیفیت حسابرسی صورتهای مالی در ایران را تا حدود زیادی زیر سوال ببرد. از این رو، انجام تحقیق دانشگاهی البته با رویکرد حرفه ای فتح بابی است که با توجه به مفاد استانداردهای حسابرسی از اهمیت زیادی برخوردار است.

پیشینه پژوهش:

مطالعات انجام شده در زمینه موضوع این تحقیق محدود است که به این تعداد در ادامه اشاره شده است: بررسیهای انجام شده توسط کارگروه کنترل کیفیت موسسات حسابرسی نشان می دهد «سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی به خوبی مورد شناخت، ثبت و ارزیابی موسسات حسابرسی قرار نمی گیرد. لذا آزمونهای محتوا (تعداد نمونه ها و روشهای رسیدگی) مبتنی بر ارزیابی سیستمها نبوده و در صورت ثبت سیستم نیز از ارزیابی کنترل‌های داخلی در طراحی آزمونهای محتوا استفاده نشده است». نتایج بررسیهای یاد شده مبنای اصلی فرضیات این تحقیق بوده است.

رضایی (۱۳۷۵) با بررسی تحلیل میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کنترل‌های داخلی شرکتهای مورد رسیدگی به این نتیجه رسید که روش حسابرسی مبتنی بر سیستم بطور کامل اجرا نمی گردد و وی مضامین زیر را در این رابطه بر شمرده است: آموزش ناکافی حسابرسان به صورت دانشگاهی و سردرگمی گسترده درباره شناخت و ارزیابی کنترل‌های داخلی، نبود نگرش ژرف و نبود استانداردهای مناسب حرفه‌ای، بالا بودن احتمال زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی توسط مدیریت، کافی نبودن روشهای کنترل داخلی برای هدفهای ویژه کنترلی، زمانبر بودن انجام آزمون کنترلها نسبت به آزمونهای اثباتی و در نهایت نبود نظام کنترل داخلی یکپارچه و مطلوب در اکثر شرکتهای.

قدیمی (۱۳۸۳) استانداردهای حسابرسی تدوین شده توسط انجمن های حرفه ای معتبر خارجی و نشریات

داخلی در خصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی را مورد مطالعه قرار داد و به این نتیجه رسید که استانداردهای حسابرسی ایران به منظور ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌های دولتی کافی نیست. ودیعی و کوچکی (۱۳۸۷) با ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حساب‌برسان مستقل و تأثیر آن بر فرایند حسابرسی به این نتیجه رسید که سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌ها به منظور دستیابی به اهداف واحد اقتصادی، فاقد اثربخشی کافی است و ارزیابی حساب‌برسان مستقل از این کنترل‌ها برای اجرای عملیات حسابرسی در شرکت‌ها تأثیرگذار نیست.

فرضیه‌های تحقیق

بر اساس مطالعه دیدگاه‌های متخصصان حسابرسی و ملاحظات تجربی موجود، فرضیه‌های زیر به عنوان مهمترین موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی طراحی شده است:

فرضیه اول: ضعف آموزش‌های حرفه‌ای، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است.

فرضیه دوم: ضعف آموزش دانشگاهی، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است.

فرضیه سوم: مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است.

فرضیه چهارم: نبود دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است.

فرضیه پنجم: حق‌الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی در ایران، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است.

فرضیه ششم: سنتی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است.

ضمناً برای آزمون فرضیه، تعدادی سوال به فراخور شرایط محیطی کشورمان به عنوان موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی طراحی شد که در جدول ۱ نحوه ارتباط این عوامل با موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی نشان داده شده است. شایان ذکر است برای کسب دیدگاه‌های پاسخ دهندگان از طیف پنج سطحی لیکرت استفاده شده است.



جدول ۱- موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی و عوامل زیربنایی آن

موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی	علل موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی
ضعف آموزش‌های حرفه‌ای	کمبود استادان مجرب در امر آموزش حرفه‌ای مباحث حسابداری
	نامناسب بودن برنامه‌های آموزش حرفه‌ای مستمر و به روز نبودن آن
	عدم تدوین برنامه‌های آموزشی توسط مؤسسات حسابداری در خصوص مباحث حرفه‌ای حسابداری
	جدید ناکافی جامعه حسابداران رسمی ایران در مورد مباحث مرتبط با آموزش حرفه‌ای مستمر
ضعف آموزش دانشگاهی	نبود هماهنگی لازم بین آموزش‌های دانشگاهی با نیازهای حرفه‌ای حسابداری
	سلط ناکافی استادان دانشگاهها به مباحث حرفه‌ای حسابداری
	مناسب نبودن منابع آموزشی دانشگاهی، برای مباحث حرفه‌ای حسابداری
	سستی بودن سیستم آموزش دانشگاهی یا روزآمد نبودن آن
مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی	کوچک بودن حجم و اندازه اغلب واحدهای تجاری مورد رسیدگی توسط مؤسسات حسابداری
	بکارگیری کارکنان غیر مجرب و دانشجو در مؤسسات حسابداری و عدم تسلط آن به مباحث جدید حسابداری
	فصلی بودن حسابداری و فشار مالی برای انجام عملیات حسابداری در دوره زمانی مشخص
نبود دستورالعمل‌های حسابداری مناسب	نبود تعامل مناسب میان حسابداران و مؤسسات حسابداری برای تدوین دستورالعمل‌های حسابداری
	گران بودن پژوهش برای تدوین دستورالعمل‌های حسابداری متناسب با فعالیتهای انواع واحدهای تجاری
	نبود مؤسسات حسابداری بزرگ مشابه سازمان حسابداری در ایران و در نتیجه نبود رقابت بین مؤسسات حسابداری و سازمان حسابداری در زمینه تدوین دستورالعمل‌های حسابداری مناسب
حق الزحمه پایین قراردادهای حسابداری	رشد قارچ گونه و بدون رویه مؤسسات حسابداری
	تعیین حق الزحمه حسابداری از طریق مناقشه
سستی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری	تفویض اختیار مجامع عمومی به مدیران شرکتها برای تعیین حق الزحمه حسابداران
	عدم استقرار حسابداری داخلی اثر بخش در شرکت‌های بزرگ و یا عدم استفاده مؤثر از آنها
	نبود فضای رقابتی بین مدیران واحدهای تجاری و اتکای آنان به روابط غیراقتصادی
	عدم اعتقاد مدیران واحدهای تجاری به ضرورت و استقرار کنترل‌های داخلی اثر بخش
	تغییرات پیاپی مدیران واحدهای تجاری یا نبود ثبات مدیریتی

روش پژوهش

این پژوهش از نوع تحقیق‌های کاربردی محسوب می‌شود و روش تحقیق در این پژوهش پیمایشی است که در آن از ابزار پرسشنامه کتبی استفاده شده و پرسشنامه تحقیق حاوی سوالاتی است که پاسخ به آنها اطلاعات لازم برای آزمون فرضیه‌های تحقیق را فراهم کرده است. همچنین در این تحقیق نوع استدلال استقرایی می‌باشد. طبق این روش، اطلاعات مورد نیاز از نمونه انتخابی جمع‌آوری و سپس با تجزیه و تحلیل

اطلاعات بدست آمده صحت و سقم فرضیه های تحقیق آزمون و نتایج حاصله به جامعه آماری مورد نظر تعمیم داده شده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این تحقیق شامل شرکای موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و جامعه مورد نظر محدود به شرکای موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی در شهر تهران است که در حدود ۶۲۸ نفر می باشند. بر اساس فرمول کوکران باید تعداد ۷۸ نفر و بیشتر به عنوان نمونه انتخاب می شد، که در نهایت با استفاده از نمونه گیری تصادفی ساده، تعداد ۱۰۰ پرسشنامه توزیع و پاسخ ۸۰ پرسشنامه دریافت شد.

آزمون قابلیت اطمینان پرسشنامه (اعتبار و روایی)

برای استانداردسازی مقیاس های ساخته شده جهت اندازه گیری متغیرهای تحقیق، مقیاس های مورد نظر در قالب پرسشنامه ای تنظیم و به شکل اتفاقی جهت سنجش اعتبار و پایایی آن میان ۱۵ نفر توزیع و به روش تنصیف اعتبار آزمون سنجیده شد که میزان اعتبار ۰/۷۵ گردید و به دلیل بالا بودن اعتبار، کلیه پرسشنامه ها توزیع و سپس جمع آوری شد. پس از توزیع پرسشنامه برای اطمینان از صحت مقیاس های جمع آوری شده به نرم افزار اسپس پی اس اس داده شد تا بر اساس آلفای کرونباخ پایایی آن گرفته شود. نمره آلفای کرونباخ بدین صورت تفسیر می شود که اگر بالای ۰/۶ باشد متغیر مورد نظر دارای پایایی می باشد. از آنجایی که ضریب آلفا حدوداً برابر با ۰/۷۲ بدست آمد حاکی از قابلیت اطمینان نسبی نتایج می باشد. بنابراین پرسشنامه پایا و معرف حساب می شود.

اطلاعات جمعیت شناسی پاسخ دهندگان

مشخصات کلی پاسخ دهندگان پرسشنامه به شرح جداول ۲ تا ۴ است که توانایی قابلیت اطمینان مخاطبان در پاسخ به پرسشها است.

جدول ۲- توزیع مقطع تحصیلی پاسخگویان

درصد فراوانی	فراوانی	
۴۶/۲۵	۳۷	کارشناسی
۴۸/۷۵	۳۹	کارشناسی ارشد
۵	۴	دکتر
۱۰۰	۸۰	جمع

جدول ۳- توزیع رشته تحصیلی پاسخگویان

درصد فراوانی	فراوانی	
۹۰	۷۲	حسابداری
۷/۵	۶	مدیریت
۲/۵	۲	اقتصاد
۱۰۰	۸۰	جمع

جدول ۴- وضعیت سابقه کار پاسخگویان

درصد فراوانی	فراوانی	
۳/۷۵	۳	کمتر از ۱۰ سال
۴۱/۲۵	۳۳	۱۰ تا ۲۰ سال
۵۵	۴۴	بیش از ۲۰ سال
۱۰۰	۸۰	جمع

نتایج آزمون فرضیه اول

به منظور بررسی اینکه آیا ضعف آموزش‌های حرفه‌ای، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است یا خیر؟ آزمون خی دو براساس پاسخهای دریافتی اجرا شد. برای گزینه‌های خیلی کم و کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه متوسط تعداد ۱۰ مورد مشاهده، برای گزینه زیاد تعداد ۵۳ مورد مشاهده و برای گزینه خیلی زیاد تعداد ۱۷ مورد مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخها، گزینه زیاد می‌باشد و با توجه به مقدار خی دو (۳۹/۹۲) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می‌باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می‌توان گفت که ضعف آموزش‌های حرفه‌ای، به میزان زیاد مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است (جدول شماره ۵).

جدول ۵- اطلاعات توصیفی و استنباطی

سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	
۰/۰۰۰۱	۳۹/۹۲	۲	---	---	---	خیلی کم
			---	---	---	کم
			-۱۶/۷	۲۶/۷	۲۰	متوسط
			۲۶/۳	۲۶/۷	۵۳	زیاد
			-۹/۷	۲۶/۷	۱۷	خیلی زیاد
			---	۸۰	۸۰	جمع

نتایج آزمون فرضیه دوم

به منظور بررسی اینکه آیا ضعف آموزش دانشگاهی، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است یا خیر؟ آزمون خی دو بر اساس پاسخ‌های دریافتی اجرا شد. برای گزینه کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه متوسط تعداد ۹ مورد مشاهده، برای گزینه زیاد تعداد ۴۰ مورد مشاهده و برای گزینه خیلی زیاد تعداد ۲۹ مورد مشاهده وجود داشت. از آنجا که مبنای انتخاب گزینه زیاد می باشد و با توجه به مقدار خی دو (۴۶/۳) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می توان گفت که ضعف آموزش دانشگاهی، به میزان زیاد مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است (جدول شماره ۶).



جدول ۶- اطلاعات توصیفی و استنباطی

سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	
۰/۰۰۰۱	۴۶/۳	۳	-۱۸	۲۰	۲	خیلی کم
			---	---	---	کم
			-۱۱	۲۰	۹	متوسط
			۲۰	۲۰	۴۰	زیاد
			۹	۲۰	۲۹	خیلی زیاد
			---	۸۰	۸۰	جمع

نتایج آزمون فرضیه سوم

به منظور بررسی اینکه آیا مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است یا خیر؟ آزمون خی دو براساس پاسخهای دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه کم تعداد ۵ مورد مشاهده، برای گزینه متوسط تعداد ۱۹ مورد مشاهده، برای گزینه زیاد تعداد ۲۷ مورد مشاهده و برای گزینه خیلی زیاد تعداد ۲۹ مورد مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخها، گزینه خیلی زیاد می باشد و با توجه به مقدار خی دو (۱۷/۸) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می توان گفت که مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترل‌های داخلی، به میزان خیلی زیاد مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است (جدول شماره ۷).

جدول ۷- اطلاعات توصیفی و استنباطی

سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	
۰/۰۰۰۱	۱۷/۸	۱	---	---	---	خیلی کم
			-۱۵	۲۰	۵	کم
			-۱	۲۰	۱۹	متوسط
			۷	۲۰	۲۷	زیاد
			۹	۲۰	۲۹	خیلی زیاد
			---	۸۰	۸۰	جمع

نتایج آزمون فرضیه چهارم

به منظور بررسی اینکه آیا نبود دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است یا خیر، آزمون خی دو براساس پاسخهای دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه کم تعداد ۶ مورد مشاهده، برای گزینه متوسط تعداد ۳۳ مورد مشاهده، برای گزینه زیاد تعداد ۲۹ مورد مشاهده و برای گزینه خیلی زیاد تعداد ۳۳ مورد مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخها، گزینه خیلی زیاد می باشد و با توجه به مقدار خی دو (۲۵/۵) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می توان گفت که نبود دستورالعمل‌های حسابرسی مناسب، به میزان خیلی زیاد مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است (جدول شماره ۸).

جدول ۸- اطلاعات توصیفی و استنباطی

سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	
۰/۰۰۰۱	۲۵/۵	۳	---	---	---	خیلی کم
			-۱۴	۲۰	۶	کم
			-۸	۲۰	۱۲	متوسط
			۹	۲۰	۲۱	زیاد
			۱۳	۲۰	۳۳	خیلی زیاد
			---	۸۰	۸۰	جمع

نتایج آزمون فرضیه پنجم

به منظور بررسی اینکه آیا حق الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی در ایران، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است یا خیر، آزمون خی دو براساس پاسخهای دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده ای وجود نداشت. برای گزینه کم تعداد ۲ مورد مشاهده، برای گزینه متوسط تعداد ۱۵ مورد مشاهده، برای گزینه زیاد تعداد ۲۷ مورد مشاهده و برای گزینه خیلی زیاد تعداد ۳۶ مورد مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخها، گزینه خیلی زیاد می باشد و با توجه به مقدار خی دو (۳۲/۷) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می توان گفت که حق الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی در ایران، به میزان خیلی زیاد مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است (جدول شماره ۹).



جدول ۹- اطلاعات توصیفی و استنباطی

سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	
۰/۰۰۰۱	۳۲/۷	۳	---	---	---	خیلی کم
			-۱۸	۲۰	۲	کم
			-۵	۲۰	۱۵	متوسط
			۷	۲۰	۲۷	زیاد
			۱۶	۲۰	۳۶	خیلی زیاد
			---	۸۰	۸۰	جمع

نتایج آزمون فرضیه ششم

به منظور بررسی اینکه آیا سستی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری، مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است یا خیر، آزمون خی دو براساس پاسخ‌های دریافتی اجرا شد. برای گزینه خیلی کم هیچ مشاهده‌ای وجود نداشت، برای گزینه کم تعداد ۱ مورد مشاهده، برای گزینه متوسط تعداد ۴ مورد مشاهده، برای گزینه زیاد تعداد ۵۹ مورد مشاهده و برای گزینه خیلی زیاد تعداد ۱۶ مورد مشاهده وجود داشت. از آنجا که مد پاسخ‌ها، گزینه زیاد می باشد و با توجه به مقدار خی دو (۱۰۷/۷) و سطح معناداری آن (۰/۰۰۰۱) که کمتر از (۰/۰۱) می باشد لذا در حدود اطمینان ۹۹ درصد می توان گفت که سستی بودن سیستم‌های واحدهای تجاری، به میزان زیاد مانع از ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است (جدول شماره ۱۰).

جدول ۱۰- اطلاعات توصیفی و استنباطی

سطح معنی داری	میزان خی دو	درجه آزادی	تفاوت	میزان مورد انتظار	مقدار مشاهده شده	
۰/۰۰۰۱	۱۰۷/۷	۳	---	---	---	خیلی کم
			-۱۹	۲۰	۱	کم
			-۱۶	۲۰	۴	متوسط
			۳۹	۲۰	۵۹	زیاد
			-۴	۲۰	۱۶	خیلی زیاد
			---	۸۰	۸۰	جمع

رتبه بندی موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی طبق میانگین رتبه ای فریدمن

به منظور تعیین میزان اهمیت هر یک از موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی از دیدگاه پاسخ دهندگان، آزمون میانگین رتبه‌ای فریدمن مورد استفاده قرار گرفت. جدول زیر گویای رتبه بندی موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل بر اساس آزمون مذکور است.

همان گونه که از جدول ۱۱ مستفاد می شود، بر اساس اولویت بندی انجام شده به ترتیب حق الزحمه پایین قرار دادهای حسابرسی، ضعف آموزش دانشگاهی، نبود دستور العملهای حسابرسی مناسب، سنتی بودن سیستمهای واحد های تجاری، مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترلهای داخلی و ضعف آموزشهای حرفه ای به عنوان موانع ارزیابی کنترلهای داخلی در حسابرسی مستقل رتبه بندی شده اند.

جدول ۱۱- رتبه بندی موانع ارزیابی کنترلهای داخلی بر اساس آزمون فریدمن

رتبه	میانگین رتبه ای	موانع ارزیابی کنترلهای داخلی
۱	۳/۶۸	پایین بودن حق الزحمه حسابرسی در ایران
۲	۳/۶۷	ضعف آموزش آکادمیک
۳	۳/۶۱	نبود دستور العملهای حسابرسی مناسب
۴	۳/۳۹	سنتی بودن سیستمهای واحد های تجاری
۴	۳/۳۹	مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترلهای داخلی
۵	۳/۲۴	ضعف آموزشهای حرفه ای (غیر آکادمیک)

تجزیه و تحلیل اولویت بندی موانع ارزیابی کنترلهای داخلی

همانطور که در جدول ۱۱ مشاهده می شود میانگین رتبه ای پایین بودن حق الزحمه حسابرسی در ایران ۳/۶۸ است که نسبت به سایر عوامل در اولویت اول قرار گرفته است. سوالات پرسشنامه در این رابطه رشد سریع و بدون رویه موسسات حسابرسی با شرکای انگشت شمار، تعیین حق الزحمه حسابرسی از طریق مناقصه و تفویض اختیار مجمع عمومی به مدیران شرکتهای برای تعیین حق الزحمه حسابسان به عنوان برخی از دلایل حق الزحمه پایین قراردادهای حسابرسی در ایران اشاره داشت. این نتیجه گیری قبلاً در مطالب مندرج در روزنامه ها و مجلات حرفه ای توسط برخی حسابسان مورد تاکید قرار گرفته است و از معضلاتی است که باید مورد توجه خاص جامعه حسابداران رسمی ایران قرار گیرد.

اولویت دوم مربوط به ضعف آموزش دانشگاهی با میانگین رتبه ای ۳/۶۷ است. سوالات پرسشنامه در این رابطه به نامناسب بودن منابع آموزشی ارزیابی کنترلهای داخلی در حسابرسی مستقل، مسلط بودن اساتید دانشگاهها به مباحث اجرایی ارزیابی کنترلهای داخلی در حسابرسی مستقل و توسعه نیافتگی روند آموزش دانشگاهی مباحث حسابرسی، به خصوص ارزیابی کنترلهای داخلی اشاره داشت. این نتیجه گیری قبلاً در برخی تحقیقات انجام شده مورد تاکید قرار گرفته و موضوعی است که به طور عام در رابطه با آموزش



حسابرسی در دانشگاهها مطرح می باشد.

اولویت سوم مربوط به نبود دستورالعملهای حسابرسی مناسب با میانگین رتبه ای ۳/۶۱ است. سوالات پرسشنامه در این رابطه به نبود تعامل مناسب میان حسابرسان و موسسات حسابرسی برای تدوین دستورالعملهای حسابرسی مناسب جهت ارزیابی کنترلهای داخلی، هزینه‌بر بودن تدوین دستورالعملهای حسابرسی متناسب برای ارزیابی کنترلهای داخلی انواع واحدهای اقتصادی و نبود موسسات حسابرسی بزرگ در بخش خصوصی و در نتیجه نبود رقابت بین موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی در زمینه تدوین دستورالعملهای حسابرسی مناسب اشاره داشت. شایان ذکر است پس از تشکیل جامعه حسابداران رسمی، موسسات کوچکی به وجود آمد که عملاً رقابت را از کیفیت کار به کمترین کار سوق داد، ضمن آنکه موسسات حسابرسی کوچک توانایی صرف هزینه برای امر پژوهش را ندارند. این موضوع در کنار ساختار خصوصی صرف موسسات حسابرسی مانع از اعتلای فرایند حسابرسی به ویژه در امر ارزیابی کنترلهای داخلی در حسابرسی مستقل شده است.

اولویت چهارم به طور مشترک مربوط به سنتی بودن سیستمهای واحدهای تجاری و مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترلهای داخلی با میانگین رتبه ای ۳/۳۹ است. سوالات پرسشنامه در رابطه با سنتی بودن سیستمهای واحدهای تجاری به عدم استقرار حسابرسی داخلی اثر بخش در شرکتهای بزرگ یا عدم استفاده مؤثر از آنها، نبود فضای رقابتی و تلاش مدیران واحدهای تجاری برای استفاده از روابط غیر اقتصادی، عدم اعتقاد اکثر مدیران واحدهای تجاری به ضرورت و استقرار نظام جامع کنترل داخلی و تغییرات پیاپی مدیران واحدهای تجاری (نبود ثبات مدیریتی) اشاره داشت. قابل ذکر است اصولاً کنترلهای داخلی واحدهای تجاری ایران تاکنون به طور جدی مورد توجه مدیران آنها قرار نگرفته است، چراکه فضای اقتصادی کشور ما غیر رقابتی است و در چنین محیطی، توجه مدیران عمدتاً به بهره‌برداری از روابط غیر اقتصادی معطوف می‌شود و طبعاً توجه کافی به کنترلهای داخلی مبذول نمی‌شود.

سوالات پرسشنامه به مقرون به صرفه نبودن ارزیابی کنترلهای داخلی استفاده از دانشجویان و کارکنان غیر مجرب در موسسات حسابرسی و در نتیجه عدم تسلط آنها به ارزیابی کنترلهای داخلی، فصلی بودن حسابرسی و فشار زمانی برای اتمام عملیات حسابرسی در دوره زمانی مشخص و کوچک بودن حجم و اندازه اغلب واحدهای تجاری مورد رسیدگی توسط مؤسسات حسابرسی اشاره داشت. رقابت موسسات حسابرسی برای جذب کار سبب می‌شود نرخهای حق الزحمه حسابرسی پایین بیاید. همین مساله باعث جذب دانشجویان که نیروهای نسبتاً ارزانه‌تری هستند می‌شود که طبعاً بر کیفیت کار حسابرسی مؤثر است. افزون بر این فشار زمانی و فشرده‌گی کارها در برخی مواقع باعث می‌شود ارزیابی کنترلهای داخلی به نحو مطلوبی

ضمن کار انجام نشود.

اولویت پنجم مربوط به ضعف آموزش‌های حرفه‌ای با میانگین رتبه ای ۳/۲۴ است، سوالات پرسشنامه در این رابطه به نبود اساتید مجرب در امر آموزش حرفه‌ای ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل، نامناسب بودن برنامه‌های آموزش حرفه ای مستمر و به روز نبودن آن در خصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی، عدم تدوین برنامه‌های آموزشی توسط موسسات حسابرسی در خصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی و جدی نبودن جامعه حسابداران رسمی ایران در مورد مباحث مرتبط با آموزش حرفه‌ای مستمر ارزیابی کنترل‌های داخلی اشاره داشت. به نظر می‌رسد در رابطه با آموزش حسابداران رسمی و کارکنان آنها برنامه جامع آموزشی که بتواند خلاء موجود در این زمینه را پر کند هنوز تدوین نشده است و از این رو کلاسهای برگزار شده توسط جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی تا کنون نتوانسته است این مانع ارزیابی کنترل‌های داخلی را به طور کامل از میان بردارد.

محدودیت تحقیق

به علت پراکندگی جغرافیایی حسابرسان در سراسر کشور و وجود مشکلات عدیده در خصوص دسترسی به آنان جهت توزیع پرسشنامه، جامعه آماری صرفاً محدود به شرکای موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران مستقر در شهر تهران گردید. همچنین با توجه به فرضیه‌ها و اهداف این تحقیق جامعه آماری این تحقیق محدود به شرکای موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی است و شامل حسابداران رسمی شاغل در سازمان حسابرسی نمی باشد.

نتیجه گیری و پیشنهادها

ضعف آموزش دانشگاهی را باید در نبود ارتباط صنعت با دانشگاه جستجو کرد. برداشت اغلب افراد از ارتباط صنعت با دانشگاه معطوف به رشته های مهندسی است و به رشته های علوم انسانی به ویژه حسابداری توجهی ندارند در حالی که شکل گیری و تداوم فعالیت واحدهای تجاری به چنین علمی وابسته است. هر واحد تجاری برای مدیریت نیازمند نیروهای متخصص است که استفاده از این نیروها در امور حسابداری و مالی ضرورت بیشتری دارد و تربیت این افراد به عهده دانشگاهها می باشد. با این حال اغلب دانش آموختگان پس از فراغت از تحصیل و شروع به کار در حسابداری و حسابرسی به دلیل منطبق نبودن مطالب ارائه شده در دانشگاه با نیازهای صنایع، یا ناکافی بودن آموزش دانشگاهی از این مسئله رنج می برند. نبود ارتباط بین صنعت و دانشگاه



موجب شده است که نیاز واحدهای تجاری به درستی شناسایی نشود و دروس دانشگاه از نیازهای واقعی فاصله بگیرد. برای مثال، تدریس استانداردهای حسابداری در کمتر واحد دانشگاهی ایران جدی گرفته شده است، که آموزش جدی تر آن مورد تأکید پژوهشگران است.

مسئله آموزش در حرفه نیازمند بازنگری است. به عنوان نمونه می‌توان به نبود برنامه جامع آموزشی در حرفه اشاره کرد. کارگروه‌های کنترل کیفیت پس از بررسی پرونده‌های حسابرسی می‌توانند نقاط ضعف موجود را به واحدهای آموزش منتقل کنند تا این واحدها بر مبنای نقاط ضعف موجود در پرونده‌های حسابرسی به برنامه‌ریزی و تدوین برنامه جامع آموزشی با توجه به موارد ضعف مطرح شده اقدام نمایند. اجرای برنامه‌های آموزشی تدوین شده برای موسسات حسابرسی می‌باید به عنوان یک الزام در نظر گرفته شود که در صورت عدم اجرای آن به عنوان نمره منفی در ارزیابی فعالیت آنها تأثیرگذار باشد.

حق الزحمه حسابرسی از مسائل مهم مورد مناقشه بین حساب‌رسان در چند سال اخیر بوده است که با وجود اینکه اغلب حساب‌رسان نسبت به کم بودن آن توافق دارند ولی در عمل تلاش چندانی برای رفع این معضل از سوی حسابداران رسمی و جامعه حسابداران رسمی ایران دیده نمی‌شود. جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان متولی صدور مجوز برای تشکیل موسسات حسابرسی باید بر حق الزحمه‌های حسابرسی نظارت نماید. جامعه حسابداران رسمی ایران می‌تواند با تدوین مقررات و تشکیل کارگروهی، حق الزحمه حسابرسی را با توجه به حجم کارهای انجام شده و حق الزحمه دریافتی در سالهای قبل و مواردی را که به نظر غیرعادی است، بررسی کند تا با توجه به مقررات تدوین شده با شایع‌ان افراد و موسسات متخلف برخورد شود. همچنین جامعه حسابداران رسمی باید با تدوین مقرراتی ورود حساب‌رسان و موسسات حسابرسی را به هر نوع مناقصه خدمات حرفه‌ای ممنوع نماید زیرا اساساً مناقصه بر مبنای کمیت مطرح است و بحث کیفیت در مراحل بعدی قرار می‌گیرد در حالی که در حسابرسی کیفیت بدون تردید بر کمیت مقدم است.

از مهمترین دلایل ضعف کنترل‌های داخلی در واحدهای تجاری، سستی بودن سیستم‌های آنها است. سستی 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 می‌باشند. معطوف شدن نگاه مدیران واحدهای تجاری به روابط غیر اقتصادی موجب غفلت آنان از توسعه سیستم‌های تحت مدیریت خود می‌شود. 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 نمی‌کند که این توسعه نیافتگی، موجب کارکرد نامناسب واحدهای تجاری می‌شود و



در نهایت موجب از دست دادن جایگاه واحدهای تجاری در بازار رقابت می شود.

نبود دستورالعملهای حسابداری مناسب، معلول عدم استفاده از تجربیات موسسات حسابداری و نهادهای حرفه‌ای بین‌المللی است. جامعه حسابداران رسمی و سایر نهادهای حرفه‌ای می‌توانند با دعوت از این موسسات و نهادها و برگزاری جلسات مشترک و سمینارها با حضور موسسات حسابداری و حساب‌رسان داخل کشور به تدوین دستورالعملهای مناسب توسط حساب‌رسان و موسسات حسابداری کمک کنند. استفاده از تجربیات این موسسات به معنای ترجمه صرف دستورالعملهای مورد استفاده در این موسسات نیست به دلیل اینکه دستورالعملهای مورد استفاده در این موسسات متناسب با ساختار اقتصادی و فعالیت واحدهای تجاری آن کشورها تنظیم شده است و حساب‌رسان و موسسات حسابداری در داخل کشور باید با توجه به ساختار اقتصادی و فعالیت واحدهای تجاری اقدام به تدوین دستورالعملها کنند. همچنین جامعه حسابداران رسمی می‌توانند با تدوین مقرراتی موسسات حسابداری را ملزم به تدوین دستورالعملهای حسابداری متناسب با فعالیت واحدهای تجاری نمایند و اجرای این امر را توسط کارگزاران کنترل کیفیت مورد بررسی قرار دهند.

به دلیل حق الزحمه پایین قراردادهای حسابداری، هزینه‌هایی که موسسات حسابداری متحمل می‌شوند اغلب موسسات حسابداری از دانشجویان یا نیروهای کم تجربه که ارزانتر هستند استفاده می‌نمایند و این امر به نوبه خود منجر به کاهش کیفیت حسابداری می‌شود. بلایه‌ای است این مسئله معلول عوامل دیگری نظیر حق الزحمه پایین قراردادهای حسابداری است که پیش از این بر اهمیت رفع این نقیصه در حسابداری مستقل تأکید شد.

منابع و مآخذ:

۱. اعتمادی، حسین و حسین فخاری (۱۳۸۳). تبیین نیازها و اولویتهای تحقیقاتی حسابداری ارائه الگوی جهت همسویی تحقیقات، آموزش و عمل، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۵.
۲. پرسش درباره بهبود نظام آموزش حسابداری ایران، (۱۳۸۵)، مجله حسابداری، شماره ۳۴.
۳. حاجی پور، محمد (۱۳۸۸). نرخهای غیر واقعی و رقابت ناسالم موسسات حسابداری، مجله حسابدار رسمی، شماره هفتم.
۴. خدمات حسابداری در ایران: یک بازار و رویاهایی بی شمار (۱۳۸۸)، مجله حسابدار رسمی، شماره هشتم.
۵. دی اکروش، ابراهیم (۱۳۸۹). مدل ریسک برای اظهار نظر در مورد کنترل داخلی، رحمانی، علی خاوری، لاداری، مسعود، مجله حسابدار رسمی، شماره ده.
۶. رضایی، مهرداد (۱۳۷۵). بررسی تحلیلی میزان اتکای حساب‌رسان مستقل به کنترلهای داخلی شرکتهای مورد رسیدگی، پایان نامه کارشناسی ارشد.
۷. سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱)، دستورالعمل کنترلهای داخلی.

۸. شلیله، مهدی (۱۳۸۸) رویکرد حسابداری مبتنی بر ریسک، مجله حسابداری، شماره ۴۷.
۹. صفار، محمد جواد (۱۳۷۸). آموزش حرفه‌ای مستمر، مجله حسابداری، شماره ۵ و ۴.
۱۰. عربلو، فرهاد (۱۳۸۱). «علل ضعف کنترل‌های داخلی در ایران از دیدگاه حسابداران»، پایان نامه کارشناسی ارشد.
۱۱. غیائی، بهرام (۱۳۸۸) اخلاقیات میزان حق الزحمه‌های حرفه‌ای، مجله حسابدار رسمی، شماره هشتم.
۱۲. قدیمی، مهرداد (۱۳۸۳). بررسی استانداردهای حسابداری تدوین شده توسط انجمن‌های حرفه‌ای معتبر و خارجی و نشریات داخلی در خصوص کنترل‌های داخلی، پایان نامه کارشناسی ارشد.
۱۳. کمیته تجدید نظر دستورالعمل حسابداری، دستور العمل حسابداری (بخشهای تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابداری (۱۳۸۷)، چاپ ششم، تهران، سازمان حسابداری.
۱۴. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری (۱۳۸۹)، چاپ دهم، تهران، سازمان حسابداری.
۱۵. گزارش تحقیق کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه (جلد اول و دوم - نشریات ۱۸ و ۱۳۵) (۱۳۷۷)، مهام، کیهان - پوریا نسب، امیر چاپ اول، تهران، سازمان حسابداری.
۱۶. مهام، کیهان (۱۳۸۱). حسابداری مستقل و کنترل‌های داخلی، مجله حسابدار، شماره ۱۴۷.
۱۷. نادریان، هوشنگ، (۱۳۸۸). چندین تفاوت آشکار و معادار در خدمات حرفه‌ای ایران، مجله حسابدار رسمی، شماره هشتم.
۱۸. نعمت پژوه، ابراهیم (۱۳۸۱-۱۳۸۲). نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی، مجله حسابدار، شماره ۱۵۱-۱۵۲.
۱۹. ودیعی، محمدحسین و سید مجید کوچکی (۱۳۸۳). ارزیابی اثر بخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابداران مستقل و تاثیر آن بر فرایند حسابداری، مجله توسعه و سرمایه، شماره ۲.
20. A. Arens, Alvin & Loebbecke, James. (2011). "Auditing: an Integrated Approach (Prentice Hall Series in Accounting)", Publisher: Prentice Hall, 14th edition.
21. Borthick, A. Faye & Curtis, Mary B. and Sriram, Ram S. (2006), "Accelerating the acquisition of knowledge structure to improve performance in internal control reviews", Accounting, Organizations and Society, Vol. 31, Issues 4-5, pp: 323-342.
22. Craswell, A. & Stokes, D. J. and Laughton, J. (2002), "Auditor independence and fee dependence", Journal of Accounting and Economics, Vol. 33, pp: 253- 275.
23. Doyle, J. & Ge, W. and McVay, S. (2007), "Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting", Journal of Accounting & Economics, Vol. 44, pp: 193-223.
24. Ge, W. & S. McVay. (2005), "The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act", Accounting Horizons Vol. 19, pp: 137-158.
25. Hoitash, R. & Hoitash, U. and Bedard, J. (2008), "Internal controls quality and audit pricing under the Sarbanes Oxley Act", Auditing A Journal of Practice and Theory, Vol. 27, No. 1, pp: 105-126.
26. Internal Control Standards Committee (2008), "Guidelines For Internal Control Standards For The Public Sector."