

فرآیند ارزیابی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در رویکردی یکپارچه با حسابرسی مالی

محسن غلامرضایی^۱، منصور مافی^۲

۱- حسابدار رسمی و کارشناس رسمی دادگستری- دانشجوی دکترای حسابداری،

CIA و CPA، DBA

۲- کارشناس ارشد آموزش و تحقیقات سازمان حسابرسی

چکیده

تشدید ناکامیهای حسابداری شرکتها و افزایش پیوسته آن در دهه اخیر، با رشد متناظری در تنظیم قوانین، استانداردها، آیین‌نامه‌ها و رهنمودهای جدید برای کمک به سازمانها در بهبود نظام راهبریشان همراه بوده است. گرچه این استانداردها و رهنمودها از منابع متفاوتی سرچشمه می‌گیرند، اما در یک اصل اساسی با هم مشترکند: اینکه نظام راهبری خوب، در ماهیت، به سیستمهای کنترل داخلی مؤثر نیاز دارد. پذیرش عمومی اهمیت اساسی کنترلهای داخلی به خوبی در چارچوبها و رهنمودهای اصلی مربوط به موضوع مشخص است. هدف این نوشتار، بررسی میزان تطابق میان فرآیند ارزیابی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی با فرآیند ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی در رویکرد حسابرسی مالی است. در این مقاله به دلیل جدید بودن موضوع، ملاحظات کلی در بکارگیری الزامات مرتبط با دستورالعمل کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، طی یک فرآیند ۵ مرحله‌ای (شامل برنامه‌ریزی، ارزیابی کنترلها در سطح واحد تجاری، ارزیابی کنترلها در سطح فرآیند، آزمون طراحی کنترلها و اثربخشی عملیات در سطح معاملات و نتیجه‌گیری و ارائه گزارش)، به گونه‌ای مطرح می‌شود که ضمن بررسی هدف تحقیق، راهنمایی‌های لازم به مدیران و حسابسان در بکارگیری فرآیندی مؤثر جهت ارزیابی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را ارائه نماید. یافته‌های حاصل از تحقیق، همخوانی میان فرآیند ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی در حسابرسی مالی و فرآیند پنج مرحله‌ای ارزیابی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را تأیید می‌نماید.

واژگان کلیدی: کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، فرآیند ارزیابی، نقص قابل ملاحظه، ضعف بااهمیت.

پیشینه

کنترل‌های داخلی از دهه ۱۹۴۰ مورد توجه حساب‌رسان و مراجع نظارتی بورسهای جهان بوده است. اما در دهه هفتاد میلادی که موضوع رسوایی واترگیت مطرح شد، این موضوع اولویت خاصی یافت، به طوری که در سال ۱۹۷۴ میلادی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۱ کمیسیونی را که بعدها به کمیسیون کوهن^۲ معروف شد مامور تحقیق درباره مسئولیتهای حساب‌رسان کرد. یکی از مهمترین توصیه‌های کمیسیون کوهن این بود که مدیران علاوه بر صورتهای مالی، گزارشی نیز در خصوص وضعیت کنترل‌های داخلی تهیه و منتشر کنند و حساب‌رسان هم به بررسی این گزارش بپردازند[۸].

پس از سقوط انرون، وردکام و تقلبهای بیشمار در بورس آمریکا، کنگره آمریکا در سال ۲۰۰۲ قانون مشهور ساربینز-آکسلی^۳ (SOX) را که اختیارات بسیار بالایی به سازمان بورس آمریکا (SEC) تفویض می‌کرد، به تصویب رساند[۲۱]. از قانون ساربینز-آکسلی به عنوان مهمترین قانون وضع شده در حوزه اوراق بهادار از دهه ۱۹۳۰ میلادی تا کنون یاد می‌شود[۲۵]. مهمترین هدف مورد نظر در این قانون بهبود کیفیت گزارشگری مالی و بازگرداندن اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران به قابلیت اتکا صورتهای مالی است. مطابق با الزامات مندرج در بخش ۴۰۴ این قانون، گزارش کنترل‌های داخلی باید به صورت سالانه توسط مدیریت واحد تجاری تهیه شود و حساب‌رسان نیز ملزم به اظهار نظر درباره ارزیابی مدیریتی از کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی هستند. بر اساس این قانون مسئولیتهای مدیران اجرایی، حساب‌رسان داخلی و حساب‌رسان خارجی افزایش یافته و در واقع اصول راهبری^۴ مورد تأکید قرار گرفت. کمیته‌های حسابرسی نیز جزئی لاینفک در ایجاد اصول راهبری محسوب می‌شوند.

^۱American Institute of Certified Public Accountants

^۲Cohen

^۳Sarbanes-Oxley Act

^۴Corporate Governance

در ایران نیز "دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران" در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ به تصویب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید. طبق ماده ۱۲ این دستورالعمل «هیئت مدیره شرکت (ناشر پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران) باید سیستم کنترل‌های داخلی را با توجه به چهارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دو دستورالعمل، حداقل به طور سالانه بررسی و نتایج آن را در گزارش شیت تحت عنوان "گزارش کنترل‌های داخلی" در جوافشانماید». همچنین بر اساس ماده ۱۷ دستورالعمل مذکور «حسابر سمستقلش کتموظفاستدر گزارش خود بهمجمععمومیصاحبانسهامدر خصوصاستقراروبکارگی ری سیستم کنترل‌های داخلی مناسباتریخستوسطشرکت، باتوجهبهچارچوبکنترل‌های داخلی ذکر شده در فصل دو دستورالعمل، اظهار نظر کند».

تعریف کنترل‌های داخلی

به طور کلی، می‌توان کنترل داخلی را فرایندی بنیادی و پویا دانست که خود را به طور مداوم با تغییرات رو در روی سازمان هماهنگ و منطبق می‌سازد [17]. طبق تعریف ارائه شده در چهارچوب کنترل‌های داخلی که در سال ۱۹۹۲ توسط کمیته سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی^۵ (COSO) ارائه گردید [10]، کنترل‌های داخلی "فرآیندی تأثیرپذیر از هیئت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان واحد تجاری است که با هدف کسب اطمینان معقول از دستیابی به اهداف مرتبط با عملکرد، گزارشگری و رعایت قوانین و مقررات طراحی می‌شود." در حالی که تعریف ارائه شده از کنترل‌های داخلی توسط COSO دربرگیرنده کلیه جنبه‌های موجود در کنترل‌های داخلی است (و نه فقط گزارشگری مالی)، در تعریف ارائه شده توسط هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام^۶ (PCAOB) [19]، درعین همخوانی این تعریف با تعریف COSO، تنها جنبه گزارشگری مالی کنترل‌های داخلی مد نظر است. طبق تعریف

⁵Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission

⁶Public Company Accounting Oversight Board

ارائه شده توسط PCAOB، "کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی فرایندی است که توسط مدیرعامل، مدیران مالی یا افرادی با نقشهای مشابه طراحی می شود، یا طراحی آن تحت نظارت این افراد و با هدف ارائه اطمینان معقول درخصوص قابل اتکا بودن فرآیند گزارشگری مالی و تهیه صورتهای مالی جهت دستیابی به اهداف برون سازمانی و مطابق با اصول پذیرفته شده حسابداری انجام می شود".

لذا، به طور شفاف می توان اینگونه بیان کرد که فرآیند ارزیابی اثربخشی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (از این پس فرآیند ارزیابی)، با تمرکز بر ابعاد اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات انجام نگردیده و ابعاد مذکور صرفاً تحت عنوان ارزیابی کنترلهای در سطح کلی واحد تجاری تلقی می گردد.

تحقیقات انجام شده توسط اوگنوا و همکاران [17] نشان می دهد که وجود ضعف در کنترلهای داخلی باعث کاهش کیفیت گزارشگری مالی سازمانها می شود. همچنین، تحقیقات انجام شده توسط آسباگ و همکاران [8] بر این نکته تأکید دارد که وجود و الزام کنترلهای داخلی طبق دستورالعمل کوزو و قانون سارینز-آکسلی باعث افزایش کیفیت گزارشگری مالی می شود. نتایج تحقیقات هاچ برگ و دیگران [14] نیز مؤید آن است که وجود کنترلهای داخلی مؤثر، منجر به گزارشگری مالی قابل فهم، دقیق، صحیح و درست خواهد شد. این امر برای سرمایه گذاران و استفاده کنندگان حیاتی است و اعتماد آنها را نسبت به گزارشهای ارائه شده جلب می کند.

طبق نتایج حاصل از تحقیق انجام شده توسط انجمن حسابداران رسمی آمریکا (AICPA)، مهمترین دلیل گزارشگری مالی متقلبانه، ضعف کنترلهای داخلی است. در نتیجه، برقراری کنترلهای داخلی قوی حاکم بر گزارشگری مالی، افزایش قابلیت اتکا گزارشهای مالی را در پی خواهد داشت [18].

همچنین، در تحقیقی که توسط دوویل و همکاران انجام شد [11]، رابطه میان کیفیت اقلام تعهدی و کنترل‌های داخلی از طریق بررسی ۷۰۵ مؤسسه که در فاصله زمانی میان آگوست ۲۰۰۲ میلادی تا نوامبر ۲۰۰۵ میلادی حداقل یک مورد ضعف بااهمیت را افشا کرده اند، مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از این تحقیق نشان داد که به‌طور کلی میان ضعف‌های مورد نظر و اقلام تعهدی که به‌طور ضعیف برآورد گردیده و به‌عنوان جریانهای نقدی تحقق نیافته اند، ارتباط وجود دارد. به‌علاوه، مشخص شد وجود کنترل‌های داخلی ضعیف و کیفیت پایین اقلام تعهدی، عمدتاً ناشی از استقرار ضعیف کنترلها در سطح کلی شرکت است، لیکن برقراری ارتباط میان آنها با سطح فرآیندها جهت حسابرسی به راحتی میسر نمی‌باشد.

کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی: تئوری، رویکرد، فرآیند

کنترل‌های داخلی از سه دیدگاه تئوری، رویکرد و فرآیند قابل طرح است. لیکن با توجه به موضوع تحقیق، دو دیدگاه تئوری و رویکرد به‌طور اختصار مطرح می‌شود و تمرکز اصلی بر دیدگاه فرآیند قرار می‌گیرد.

دیدگاه تئوری حداقل از چهار منظر، قابل بحث است:

۱ - **تئوریهای اثباتی حسابداری و الگوهای مدیریت سود:** تمایل برخی مدیران واحدهای تجاری در گزینش قواعد حسابداری با نیت حداقل سازی سود، حداکثر سازی سود، هموار سازی سود و استقبال از زیان (الگوهای مدیریت سود)، به‌عنوان یکی از دلایل الزام ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی توسط قانونگذار تلقی می‌شود. نتایج برخی تحقیقات حکایت از آن دارد که با الزام ارزیابی کنترل داخلی حجم تعدیلات سنواتی و ارائه مجدد صورتهای مالی بطور قابل ملاحظه روندی نزولی یافته است [24].

۲ - تئوری‌های سیاستگذاری حسابداری در بازارهای تحت نظارت: یکی دیگر از

دلایل الزامی شدن ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، تحقق اهداف اجتماعی مدنظر بورس اوراق بهادار شامل گزارشگری منصفانه، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و حفاظت از سرمایه‌گذاران بوده است. نتایج برخی تحقیقات انجام شده مانند تحقیق هاچ برگ و دیگران، به ضرورت وجود کنترل‌های داخلی مؤثر با هدف جلب اعتماد سرمایه‌گذاران نسبت به گزارش‌های مالی شرکتها اشاره دارد [14].

برای قضاوت در خصوص ضرورت الزام ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی توسط قانونگذار باید به شاخص‌های ارزیابی سیاستگذاری در حسابداری نظیر: مفید بودن جهت تصمیم‌گیری، کاهش عدم تقارن اطلاعاتی، توجه به نتایج اقتصادی و توجه به جنبه‌های سیاسی قواعد حسابداری، پرداخته شود. تحقیقات مختلفی در این خصوص صورت گرفته است و نتایج آن حاکی از افزایش هزینه‌های شرکت در سالهای نخستین ارزیابی کنترل‌های داخلی و روند نزولی قابل ملاحظه آن در سنوات بعد می‌باشد [24].

۳ - تئوری‌های وضع قواعد حسابداری در سطوح بین‌المللی: جذب

سرمایه‌گذاران خارجی و ارتقا در رده‌بندی بین‌بورسهای معتبر جهان ضرورت هماهنگ‌سازی ساز و کارها را نمایش می‌دهد. علیرغم استدلال‌های موافق و مخالف در دو سطح مختلف هماهنگ‌سازی در استانداردها و هماهنگ‌سازی در رویه‌های عملی این موضوع بعنوان یکی از دلایل الزامی کردن کنترل‌های داخلی به‌شمار می‌آید.

۴ - تئوری‌های رفتاری حسابداری: نظریه‌های رفتاری (مانند نظریه ثبات رفتاری و نظریه

تکیه‌گاه)، نظریه‌هایی است که اثرات اقتصادی، اثراثر روان‌شناسی و جامعه‌شناسی رویه‌های منتخب حسابداری و گزارش‌های حاصل از سامانه اطلاعاتی حسابداری را اندازه‌گیری و ارزیابی می‌کند [۱]. نتایج تحقیقات رفتاری در حسابداری بیانگر وجود نگاه متفاوت سرمایه‌گذاران نسبت به موفقیت (عدم ضعف کنترل‌های داخلی)، شکست (وجود ضعف

در کنترل‌های داخلی) و همچنین وجود سلايق متفاوت در نحوه طبقه‌بندی ذهنی رویدادها و استفاده از معیارهای عملکرد مالی و غیر مالی می‌باشد که اهم این موارد در کنترل‌های داخلی حاکم بر استفاده از گزارشگری مالی قابل طرح است. به عنوان مثال می‌توان به مواردی نظیر حساسیت بیشتر سرمایه‌گذاران به ضعف کنترل‌ها در سطح کلی شرکت نسبت به ضعف کنترل‌ها در سطح فرآیندها [11] و همچنین ارتباط قیمت سهام در بازار سرمایه با ضعف‌های کنترل‌های داخلی اشاره نمود [8].

دیدگاه رویکرد از دو منظر قابل بررسی است:

۱- **رویکرد مبتنی بر فعالیت:** هر چند که حسابداری برای همه واحدهای گزارشگر بر پایه نظام تاریخی و با استفاده از مفهوم سود در سطح ساختاری و با رویکرد معاملاتی است [۱]، لیکن در کنترل‌های داخلی، رویکرد مبتنی بر فعالیت (فارغ از عدم توانایی اندازه‌گیری درآمد هر فعالیت و ثبت آن) از منظر بهبود مستمر و مهندسی مجدد فرآیندهای دارای ارزش افزوده و کاهش فرآیندهای فاقد ارزش در نظام مدیریت هزینه مبتنی بر خلق ارزش سازمانی همراه با سایر تکنیک‌های نوین حسابداری مدیریت استفاده می‌شود و در ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به‌طور خاص تأکید بر تعیین ارتباط میان فرآیندهای تجاری با حساب‌های اصلی گزارش‌های مالی می‌باشد.

۲- **رویکرد مبتنی بر ریسک:** ریسک یا عدم اطمینان به معنای امکان تحقق نتایجی متفاوت از نتایج مورد انتظار است. در سال‌های گذشته افزایش سرعت و حجم تغییرات در بخش‌های اقتصادی، مسئله ریسک را به جزئی لاینفک از هر کسب و کار تبدیل کرده است [۶]. لذا در کنترل‌های داخلی، ریسک شرکت شامل ریسک‌های استراتژیک (رضایتمندی مشتری، بازار، صنعت ...)، ریسک‌های رعایتی (مقررات، دعاوی، دادخواهی ...) و ریسک‌های عملیاتی در سه سطح فرآیند (زنجیره ارزش، مدت چرخه فرآیند ...)، افراد (تأمین نیروی انسانی، مشوق‌های عملکرد، آمادگی تغییر ...) و مالی (نرخ‌های بهره،

تسعیر ارز، مدیریت وجه نقد، مدیریت داراییها و بدهیها ... می شود، اما در ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به طور خاص با ریسک مخاطرات ادعاهای وجود و وقوع، حقوق و تعهدات، تمامیت و صحت، ارزشیابی و تخصیص، طبقه‌بندی و ارائه و افشاء سر و کار دارد. به همین جهت این دو رویکرد، زیرساخت اصلی رهنمودهای اجرایی مرتبط با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را تشکیل می‌دهد.

دیدگاه‌فرآیند ارزیابی که از پنج مرحله اصلی به شرح زیر تشکیل می‌گردد:

- مرحله ۱: برنامه ریزی؛
 - مرحله ۲: ارزیابی کنترل‌های داخلی در سطح واحد تجاری؛
 - مرحله ۳: ارزیابی کنترل‌های داخلی در سطح فرآیند؛
 - مرحله ۴: آزمون طراحی کنترلها و اثربخشی عملیات در سطح معاملات؛ و
 - مرحله ۵: نتیجه گیری، ارائه گزارش و رفع نقایص و ضعفها.
- انجام عمل مستندسازی در هر یک از این پنج مرحله امری الزامی است. این امر طی مرحله برنامه ریزی به صورت مستندسازی نحوه عمل ارزیابی مانند تعیین دامنه بررسی و رویکرد کلی و طی مراحل ارزیابی و آزمون در قالب مستندسازی فرآیندهای کلیدی و نتایج آزمون صورت می‌پذیرد. از این رو، وجود پرونده دائم و جاری که شامل فهرستهای مرتبط با الزامات مقرر در ارزیابی کنترل‌های داخلی است، همانند هر کار دیگر ارزیابی و حسابرسی، امری ضروری است.

▪ مرحله ۱: برنامه ریزی

برنامه ریزی مهمترین مرحله در فرآیند ارزیابی است. کلیه تصمیمات کلیدی مرتبط با عمل ارزیابی در این مرحله اتخاذ می‌گردد. طی این مرحله مدیریت شرکت (اعضای هیئت مدیره، مدیر عامل، معاونان و مدیران بلافصل مدیر عامل شرکت) موظف است در خصوص مسائلی مانند ساختار سازمانی، تعیین رویکرد کلی، انسجام و هماهنگی با سایر فعالیتهای مرتبط با

کنترلها، تعیین دامنه بررسی در گزارشهای مالی مهم، تعیین سطح اهمیت، تعیین فرآیندهای کلیدی پشتیبان موجود در اقسام اصلی، اظهارات (ادعاها) مطرح در گزارشهای مالی، ارزیابی ریسک و مستندسازی، تصمیم‌گیری نماید.

ضمناً موارد ذکر شده در این مرحله باید به طریقی مناسب توسط گروه ارزیابی مستندسازی شود. شکل و میزان مستندسازی متناسب با اندازه، ماهیت و پیچیدگیهای موجود در واحد تجاری، متفاوت خواهد بود.

• ساختار سازمانی

برخورداری از یک ساختار سازمانی منسجم در واحد تجاری، مستلزم تشکیل یک گروه ارزیابی متشکل از ارزیابان باتجربه است. ریاست این گروه برعهده مدیر حسابرسی داخلی واحد تجاری است و اعضای این گروه از میان مدیران و کارشناسان مطلع شاغل در نواحی مختلف واحد تجاری، از جمله؛ واحد حسابرسی، واحد مالی، واحد انفورماتیک، واحد اداری، واحد ارزیابی ریسک، واحد حقوقی و واحدهای عملیاتی انتخاب می‌گردد. مدیران واحدهای انفورماتیک و مالی نقشی برجسته در این گروه ایفا می‌کنند. گروه ارزیابی باید زیرمجموعه واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی واحد تجاری باشد و تحت نظر آن فعالیت نماید. باید توجه داشت که گروه ارزیابی به عنوان یک نهاد الزامی در ساختار سازمانی واحد تجاری محسوب نمی‌شود.

• تعیین رویکرد کلی: رویکرد بالا به پایین

رویکرد بالا به پایین با هدف تمرکز منابع بنگاه بر آن دسته از اقسام که در گزارشگری مالی شرکت از بیشترین سطح اهمیت برخوردار بوده و بیشتر از سایر اقسام در معرض خطر هستند انجام می‌شود. در این راستا، ممکن است گروه ارزیابی فرآیندهایی کلیدی را شناسایی کند که نسبت به مانده‌های مندرج در صورتهای مالی شرکت بااهمیت نباشند، اما انتخاب آنها به دلیل ریسک مرتبط با فعالیت یا برنامه‌هایی که موردنظر و توجه ذینفعان است، صورت گرفته باشد.

لذا، افلامی از صورتهای مالی که مشمول بندهای حسابرسی و نامه مدیریت حسابرس شده‌اند، با توجه به سطح اهمیت آنها، می‌توانند در اولویت بررسی قرار گیرند.

مناطق چندگانه

مدیریت شرکت باید در مرحله برنامه ریزی فرآیند ارزیابی، توجهی ویژه به ساختار حاکم بر واحد تجاری داشته باشد. چنانچه واحد تجاری از مناطق جغرافیایی چندگانه برخوردار باشد، گروه ارزیابی مؤلف است رویکرد مورد استفاده جهت آزمون را به نحوی مناسب ایجاد، مستند و منتقل نماید. رویکرد آزمون باید مواردی نظیر نحوه انتخاب نمونه و نحوه تأثیر چرخش جداول زمانی بر منطقه مورد نظر را دربر گیرد.

معیار مورد نظر برای انتخاب تعداد شرکتهای فرعی در صورتهای مالی تلفیقی جهت اثربخشی کنترلهای داخلی، همانند حسابرسی مالی بوده و تابع قضاوت حسابرس و شرایط کار حسابرسی است. لیکن، حجم انتخابی به عنوان یک معیار عددی می‌تواند شامل مجموع شرکتهای فرعی که بیش از دو سوم حجم فروش یا داراییهای تلفیقی را تشکیل می‌دهند، گردد [23].

• یکپارچگی و هماهنگی با سایر فعالیتهای مرتبط با کنترلهای داخلی

بنگاههای اقتصادی مؤظفند فعالیتهای کنترلی شرکت را به صورت یکپارچه و منسجم و در یک چارچوب مشخص ارائه دهند. به طور کلی، هماهنگی میان فعالیتهای مرتبط با کنترلهای داخلی از طریق الف) هماهنگی با سایر بررسیهای انجام شده درون سازمانی، ب) هماهنگی با دواير مختلف واحد تجاری، ج) هماهنگی با حسابرسان صورتهای مالی و د) هماهنگی با اشخاص برون سازمانی، میسر می‌شود. در حالیکه ممکن است اشخاص برون سازمانی مسئولیت پردازش داده های مالی یا ارزیابی کنترلهای داخلی را برعهده داشته باشند، اما مسئولیت کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در نهایت برعهده مدیریت شرکت است.

• تعیین دامنه در گزارشهای مالی مهم

میزان و وسعت گزارشگری مالی شامل آن دسته از گزارشهای مالیاست که در دامنه بررسی قرار می گیرند. عمق فرآیند گزارشگری مالی توسط مدیریت واحد تجاری تعیین می شود و سایر گزارشهای مالی کلیدی (مانند بودجه) که مدیریت یا نهادهای نظارتی بتوانند بر اطلاعات مندرج در آنها تکیه کنند نیز ممکن است در دامنه بررسی گنجانده شود. در سطح حداقلی وسعت دامنه بررسی، واحدهای تجاری مؤظفند برای ارزیابی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، صورتهای مالی اساسی سالیانه و میان دوره ای را مورد بررسی قرار دهند.

• تعیین سطح اهمیت و انواع ضعف موجود در کنترلهای داخلی

طبق دستورالعمل کنترلهای داخلی ارائه شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیریت مؤظف است میزان و سطح نقص روی داده را مشخص نماید. نخستین سطح از نقایص، نقص ساده است. نقص ساده نوعی نقص در سیستم کنترلهای داخلی است که مدیریت واحد تجاری را در معرض حداقل میزان خطر قرار می دهد و عموماً خلاف قاعده معمول رخ می دهد. سطح بعدی، نقص قابل ملاحظه است که معمولاً نشانگر سوابقی از موارد نقص رخ داده در سیستم کنترلهای داخلی است که تجمیع این موارد منجر به وقوع وضعیت قابل گزارش می گردد. شدت نقص قابل ملاحظه کمتر از ضعف بااهمیت است، لیکن اهمیت آن به اندازه ای است که باید مورد توجه مسئولین ناظر بر گزارشگری مالی شرکت قرار گیرد. در سطح بالاتر، ضعف بااهمیت قرار دارد که نوعی نقص یا ترکیبی از نقایص موجود در کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است که به موجب آن احتمال معقول می رود نتوان به موقع از وقوع یک تحریف بااهمیت رخ داده در صورتهای مالی سالانه یا میان دوره ای شرکت اجتناب یا آن را شناسایی نمود.

مطابق با بند ۲۰ آیین نامه و مقررات استاندارد حسابرسی شماره ۲ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام، مقدار اهمیت مورد نظر در حسابرسی انجام شده طبق قانون ساربینز - آکسلی، همانند میزان اهمیت استفاده شده در حسابرسی صورتهای مالی سالانه در نظر گرفته

می‌شود. در این راستا، برخی دستورالعمل‌های اجرایی سطح کمی انواع ضعفهای بااهمیت، نقص قابل ملاحظه و نقص ساده را به ترتیب معادل ۷۰٪، بین ۷۰٪ تا ۳۰٪ و کمتر از ۳۰٪ از میزان کلی اهمیت در گزارشگری مالی در نظر می‌گیرند [25].

شایان ذکر است، ملاحظات مربوط به اهمیت در سطح برنامه‌ریزی و گزارشگری و نیز ملاحظات کمی و کیفی آن، مطابق با استانداردهای حسابرسی مالی ۴۵۰، ۳۲۰ به ترتیب اهمیت در حسابرسی، ارزیابی تحریفهای شناسایی شده در حسابرسی، در گزارشگری کنترلهای داخلی نیز کاربرد دارد [۵].

• تعیین فرآیندهای کلیدی پشتیبان اقلام اصلی و بااهمیت

یک فرآیند تجاری زنجیره‌ای از رویدادها است که شامل شیوه‌ها و ثبتهای مختلفی می‌شود که از آنها جهت برقراری، شناسایی، گردآوری، تجزیه و تحلیل، طبقه‌بندی و ثبت معاملات خاص (در دفتر کل) استفاده می‌شود. مسئولیت برقراری ارتباط میان اقلام اصلی یا حسابها با هریک از فرآیندهای تجاری مرتبط با آنها برعهده گروه ارزیابی است. به عنوان مثال، حسابهای پرداختی با فرآیندهای پرداختهای نقدی، تهیه صورتهای مالی، هزینه‌ها و پرداختها ارتباط دارد. با توجه به بررسیهای به عمل آمده از منابع خارجی و داخلی، فرآیندهای ذکر شده در ارزیابی کنترلهای داخلی به میزان قابل توجهی با فرآیندهای موجود در چک لیست ارزیابی کنترلهای داخلی ارائه شده در دستورالعمل حسابرسی (مالی) جامعه حسابداران رسمی ایران (از این پس چک لیست جامعه) [۲] مطابقت دارد. به عنوان مثال، فرآیندهای موجود در چرخه خرید، هزینه‌ها و حسابهای پرداختی شامل صدور درخواست خرید کالا / ارائه خدمات، دریافت کالا یا خدمات، دریافت صورتحساب، برگشت کالا و سایر مبالغ پرداختی، پرداختهای بانکی و پرداختهای نقدی می‌شود. لذا، استفاده از چک لیست جامعه حسابداران رسمی می‌تواند در سال اول اجرای ارزیابی، پاسخگوی نحوه عمل حسابداران داخلی و مستقل در این خصوص باشد.

• ارزیابی ریسک

مدیریت واحد تجاری مؤظف است خلاصه‌ای از ریسک‌های مرتبط با تحریف را برای هر یک از اقلام اصلی تهیه نموده و از این خلاصه‌ها در برنامه‌ریزی آزمون استفاده نماید. خلاصه‌های مورد نظر حاوی فهرستی از اقلام اصلی یا حسابهای مهم، مانده‌های مرتبط با آنها و ادعاهای مندرج در صورتهای مالی (وجود و وقوع، حقوق و تعهدات، تمامیت، ارزشیابی و تخصیص، طبقه‌بندی و ارائه و افشا) و ریسک‌های مرتبط با هر یک از این ادعاها است. مدیران واحدهای تجاری می‌توانند از انواع مختلف ریسک‌های شناسایی شده، نظیر ریسک ذاتی، ریسک کنترل، ریسک ترکیبی و ریسک تقلب، در طراحی آزمون کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی استفاده کنند.

همانطور که پیشتر گفته شد ارزیابی ریسک مندرج در گزارش کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، صرفاً معطوف به ریسک‌های گزارشگری مالی است. از این روی ریسک‌های مرتبط با سطوح عملیاتی و قوانین در چک لیستهای ارزیابی کنترلهای داخلی در سطح واحد تجاری و از نظر آثار آن بر گزارشگری مالی مورد نظر است. لذا ریسک‌های مالی مندرج در چک لیست ارائه شده توسط جامعه حسابداران رسمی و دستورالعمل حسابرسی ارائه شده توسط سازمان حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر به عنوان نمونه مناسب برای ارزیابی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی تلقی می‌گردد [۴].

▪ مرحله ۲: ارزیابی کنترلهای داخلی در سطح واحد تجاری

کنترلهای برقرار شده در سطح واحد تجاری می‌تواند تأثیری فراگیر بر عملکرد سازمان داشته باشد. از همین روی، بررسی این کنترلهای به عنوان نقطه شروع در ارزیابی کلی میزان اثربخشی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در یک دایره یا واحد تجاری در نظر گرفته می‌شود. با ارزیابی کنترلهای در سطح واحد تجاری، می‌توان به اطلاعات مفیدی دست یافت و از این اطلاعات جهت تعیین ماهیت و میزان آزمون کنترلهای داخلی مورد نیاز در سطح معاملات یا فرآیند استفاده کرد. برای انجام این مهم باید توجهی خاص صرف پنج سطح مختلف

کنترلهای داخلی که تأثیری گسترده بر خطر وقوع تقلب یا خطا دارند معطوف داشت. این پنج سطح عبارتند از: محیط کنترلی / ارزیابی ریسک / فعالیتهای کنترلی / اطلاعات و ارتباطات / نظارت.

عموماً در دستورالعملهای کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، چک لیستهایی مرتبط با هر یک از پنج سطح مذکور ارائه می شود. با توجه به مطالعات انجام شده در خصوص منابع داخلی و دستورالعملهای خارجی، مشخص گردید که میان این چک لیستها و چک لیست جامعه بهمیزان بالایی تطابق وجود دارد. لذا، می توان از چک لیست جامعه به عنوان چک لیستی مناسب برای حسابرسی کنترلهای داخلی در پنج سطح مذکور استفاده کرد و به ترتیب فرم ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی (ساختار کلی) جامعه را با کمی تعدیل برای سطح محیط کنترلی و ارزیابی ریسک، فرم ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی چرخه های حسابداری (بخش طراحی آن) را برای سطح فعالیتهای کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت و نیز فرم ارزیابی سیستم کنترلهای داخلی (محیط سیستمهای اطلاعاتی - کامپیوترهای شخصی) را به عنوان چک لیست فعالیتهای کنترلی خاص سیستمهای اطلاعات و ارتباطات بکاربرد.

▪ مرحله ۳: ارزیابی کنترلهای داخلی در سطح فرآیند

مدیریت واحد تجاری باید تجزیه و تحلیلی دقیق انجام دهد که به موجب آن ارتباط و پیوند میان فرآیندهای تجاری اصلی با اقلام اصلی بااهمیت یا حسابهای مندرج در گزارشهای مالی مشخص شود. در این صورت مدیریت قادر خواهد بود با استفاده از نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل مورد نظر، اهداف کنترلی (مانند جلوگیری از دسترسی غیرمجاز کارکنان شرکت به داراییها) و شیوه های کنترلی مرتبط با آنها (نظیر تفکیک وظایف، تصویب، اجرا، ثبت و نگهداری) را شناسایی و به اهداف مورد نظر خود دست یابد.

گام بعدی در ارزیابی کنترلهای داخلی در سطح فرآیند، شناسایی کنترلهای کلیدی است. یک کنترل کلیدی، کنترل یا ترکیبی از کنترلهای مختلف است که به ادعاهای مرتبط با یک فعالیت

بااهمیت (مانند یک قلم خاص در صورتهای مالی) یا ریسک قابل ملاحظه مربوط می‌شود [25].

پس از آنکه گروه ارزیابی فرآیندهای کلیدی در گزارشگری مالی را شناسایی نمود، باید شناخت خود از طراحی کنترلهای مرتبط با گزارشگری مالی را نیز مستند نماید. مستند سازی مورد نظر شامل تعیین نوع کنترل (بازدارنده یا کشف کننده)، مجری کنترل، استفاده یا عدم استفاده از فناوری اطلاعات در کنترل مورد نظر و کنترلهای عمومی مرتبط با فناوری اطلاعات است.

پس از مستندسازی طراحی کنترلهای حاکم بر گزارشگری مالی، نوبت به مستند سازی عملکرد فرآیندهای کلیدی و کنترلهای کلیدی مرتبط با آنها می‌رسد. مستند سازی مورد نظر باید درخصوص مواردی نظیر داده‌های ورودی و خروجی، نوع پردازش داده‌ها و ... انجام شود. کسب شناخت از زیرساختهای فناوری اطلاعات و ریسکهای مرتبط با آن و همچنین، ارزیابی کنترلهای مبتنی بر فناوری اطلاعات، نقشی مهم در توسعه کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ایفا می‌کند. در همین رابطه، مدیریت واحد تجاری مؤلف است شناختی دقیق از کنترلهای مرتبط با برنامه‌های کاربردی نظیر: کنترلهای مرتبط با دسترسی به اطلاعات، تفکیک وظایف، کنترلهای مرتبط با برنامه‌های امنیتی و سایر موارد مشابه و همچنین کنترلهای کاربردی مانند: کنترلهای مرتبط با پردازش کامل و به‌موقع داده‌ها، حفاظت از داده‌های خروجی و ... کسب کند.

مطابق با رهنمودهای اجرایی در ارزیابی کنترلهای داخلی در سطح فرآیند و بر اساس گفته‌های پیشین، کاربرگهای ارزیابی در سطح فرآیند باید به تحریفهای احتمالی، و ارتباط آنها با نوع ادعاهای موجود، نوع کنترل کلیدی استقرار یافته (پیشگیری کننده یا کشف کننده)، تفکیک وظایف و استفاده یا عدم استفاده از فناوری اطلاعات پردازد. در چک‌لیست جامعه این موارد منظور شده است لیکن در کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بر مباحث مرتبط با تفکیک

وظایف و فناوری اطلاعات بکارگرفته شده در کنترلها تأکید بیشتری وجود دارد. در نتیجه، در صورت اعمال ملاحظات مذکور در این چک لیست، می توان از آن بعنوان نمونه برای بررسی کنترلهای داخلی در سطح فرآیند نیز بهره گرفت.

▪ مرحله ۴: آزمون طراحی کنترلها و اثربخشی عملیات در سطح معاملات

• استفاده از رویکرد مبتنی بر ریسک

مدیریت واحد تجاری می تواند جهت تعیین زمان مناسب برای انجام آزمون کنترلهای کلیدی از یک رویکرد مبتنی بر ریسک استفاده کند. پس از برقراری یک مبنای مشخص برای تعیین اثربخش بودن عملکرد کنترلهای کلیدی توسط مدیریت، وی درمی یابد که نیازی به آزمون نمودن کلیه کنترلهای کلیدی در هر سال نیست. به طور کلی، در صورتی که کنترلها از ساختاری پایدار بهره مند باشند و هیچگونه مورد نقص شناخته شده ای در آنها وجود نداشته باشد، می توان حداقل هر سه سال یکبار آنها را مورد آزمون قرار داد.

• آزمون کنترلهای کلیدی

آزمونهای انجام شده در خصوص کنترلهای داخلی کلیدی به چهار نوع عمده تقسیم می شود که عبارتند از: پرس و جو، بازرسی، مشاهده و اجرای مجدد رویه کنترلی. هدف نهایی در آزمون یک کنترل، اطمینان از اثربخشی نحوه عملکرد آن است. مدیریت واحد تجاری موظف است برای تعیین میزان آزمونهای مورد نظر در خصوص یک رویه کنترلی کلیدی (اندازه نمونه یا نوع آزمون اجرا شده)، عواملی نظیر پیچیدگیهای موجود در کنترل کلیدی مورد نظر و تعداد دفعات اجرای کنترل را مد نظر قرار دهد. به دلیل انطباق میان کلیت دستورالعمل کنترلهای داخلی با گزارشگری مالی، می توان از مفاد مندرج در استانداردهای حسابرسی شماره ۳۱۵ (شناخت واحد مورد رسیدگی و محیط آن و برآورد خطرهای تحریف بااهمیت)، ۳۳۰ (روشهای

حسابرسی در برخورد با خطرهای برآوردی) و ۵۰۰ (شواهد حسابرسی)، در اجرای کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بهره جست [۵].

• اندازه نمونه

انواع مختلف اندازه نمونه عبارت است از: ۱) مدل مبتنی بر نمونه‌گیری: این نوع اندازه نمونه، بر مبنای ملاحظات مندرج در استاندارد حسابرسی شماره ۵۳۰، نمونه‌گیری در حسابرسی و سایر روشهای انتخاب اقلام برای آزمون، انجام می‌شود [۵]. همچنین، می‌توان از مدل ارائه شده در دستورالعمل حسابرسی مالی که توسط جامعه حسابداران رسمی ایران ارائه شده است و با در نظر گرفتن ملاحظات مربوط به تعداد دفعات اجرای کنترل بهره برد. ۲) مدل مبتنی بر تعداد دفعات اجرای کنترل: کنترل سالانه-۱ نمونه؛ کنترل به صورت هر سه ماه یکبار-۲ نمونه؛ کنترل ماهانه-۳ نمونه؛ کنترل هفتگی-۱۰ نمونه؛ کنترل روزانه-۳۰ نمونه؛ و کنترل تکرار شونده-۴۵ نمونه. علاوه بر موارد ذکر شده فوق، باید هنگام تعیین اندازه نمونه، به عواملی مانند دستی یا خودکار بودن نحوه اجرای یک کنترل نیز توجه داشت. سرانجام اینکه، مدیریت واحد تجاری موظف است از قضاوت حرفه‌ای خود در طراحی رویه‌های مورد نیاز جهت آزمون کنترل‌های کلیدی بهره برد.

• شناسایی شکافهای کنترلی و کنترل‌های جبرانی

شکافهای کنترلی رخ داده می‌تواند به علت ضعف موجود در عملکرد کنترلها یا ضعف موجود در طراحی آنها رخ دهد و یک کنترل جبرانی، شیوه یا سایر تلاشهایی است که با هدف کاستن از نقص موجود در طراحی یک کنترل و یا صرفاً فقدان کنترل مرتبط با فرآیند یا برنامه مالی مورد نظر، طراحی می‌شود [25]. مدیریت واحد تجاری موظف است هنگام تعیین ادعاهای مرتبط با اقلام اصلی مندرج در گزارشهای مالی، از وجود کنترل‌های جبرانی اطمینان یابد.

▪ مرحله ۵: نتیجه‌گیری، ارائه گزارش و رفع نقایص و ضعفها

• نتیجه‌گیری در مورد اثربخشی

با استفاده از نتایج حاصل از آزمون، مدیریت می‌تواند درباره عملکرد مناسب کنترلها قضاوت نماید. موارد انحرافشناسایی شده در آزمون آن دسته از کنترلهای داخلی که از طراحی یا عملکرد مناسبی برخوردارند، نشانگر عدم اثربخشی کنترلهای مورد نظر است. در اینگونه موارد، مدیریت مؤظف است میزان و سطح نقص روی داده را مشخص کند و با توجه به سطوح اهمیت کیفی و کمی آن، درخصوص نوع نقص روی داده، (نقص ساده، نقص قابل ملاحظه یا ضعف بااهمیت)، تصمیم‌گیری کند. چنانچه ارزیابی ریسک گروه فرآیندهای یک حساب از سطح بالای آن حکایت داشته باشد، حتی در صورت نداشتن اثر ریالی بالای سطح خطا، با در نظر گرفتن قضاوت حرفه‌ای، می‌توان آن مورد را به عنوان ضعف بااهمیت تلقی کرد. به طور واضح‌تر، چنانچه مثلاً در حسابهای پرداختنی که شامل فرآیندهای پرداختهای نقدی و بانکی، خرید و هزینه‌ها است، در صورتی که ریسک طراحی و عملکرد مجموع فرآیندها بالا ارزیابی شود، حتی در صورت عدم وجود تعدیلات سنواتی در حسابهای پرداختنی، می‌تواند با توجه به قضاوت حرفه‌ای به عنوان ضعف بااهمیت محسوب شود.

• گزارشگری

الف- گزارشگری درون‌سازمانی: گروه ارزیابی مؤظف است تصمیمات خود را بر مبنای تجزیه و تحلیل انجام شده در مورد یافته‌ها اتخاذ کند و ضعفهای بااهمیت، نقصهای قابل ملاحظه و ساده را به کمیته حسابرسی گزارش دهد، اما باید ضمن ردیابی آن دسته از موارد نقص و وضعیتهای قابل گزارش که به نظر ضعف بااهمیت می‌رسد، اقدامات اصلاحی درخصوص رفع آنها را پیشنهاد نماید.

ب- گزارشگری برون‌سازمانی: واحد تجاری مؤظف است گزارش اطمینان بخشی خود را درخصوص اثربخشی کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارائه کند. مفاد مندرج در این گزارش عبارتند از: شرح وظایف مدیریت؛ شرح چارچوب بکار گرفته شده توسط مدیریت؛ و نتیجه‌گیری روشن و واضح در مورد مؤثر بودن کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی. نکته

قابل ذکر آن است که در گزارشگری برون سازمانی می‌بایست موارد ضعف بااهمیت ذکر گردد (برخلاف گزارش درون سازمانی که هر سه سطح مختلف ضعف به کمیته حسابرسی گزارش می‌شود).

در حال حاضر در ایران، حساب‌برسان مستقل گزارشی را به‌عنوان محصول فرعی کار خود و تحت عنوان نامه مدیریت (اهم نکات ضعف سیستمها و روشهای کنترلی) به صاحبکاران خویش ارائه می‌دهند. در متن این گزارش اشاره می‌شود: "نقاط ضعف مطروحه شامل موارد مهمی است که ضمن رسیدگی (صرفاً با هدف تعیین روشهای حسابرسی لازم به‌منظور اظهارنظر نسبت به صورتهای مالی) با آنها برخورد شده است." موارد مندرج در نامه مذکور عموماً شامل نقصهای قابل ملاحظه و ضعفهای بااهمیت طبق تعریف کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی طبق با دستورالعمل بورس است، هرچند نحوه نگارش آنها دقیقاً مطابق با نمونه گزارشهای ارائه شده توسط مؤسسات حرفه‌ای درخصوص کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نیست. لذا، در سال اول حساب‌برسان داخلی و مستقل می‌توانند به نحوی مؤثر از گزارش مذکور به‌عنوان نمونه در گزارشگری درون سازمانی و برون سازمانی بهره‌گیری نمایند.

اصولاً بندهای گزارش کنترلهای داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به دو دسته کلی تقسیم می‌شوند: ۱) بندهای ناشی از فقدان کنترلهای داخلی در سطح کلی واحد تجاری: مانند نبود وجود کمیته حسابرسی یا واحد حسابرسی داخلی مطابق با منشور فعالیت‌های حسابرسی داخلی و ۲) بندهای مرتبط با موارد ضعف موجود در سطح فرآیندها: معمولاً در بندهای گزارش، ابتدا بندهای مرتبط با موارد ضعف در سطح کلی واحد تجاری ذکر می‌شود و در انتهای آن قید می‌گردد که نارسایی کلی مورد نظر منجر به وقوع نارساییهایی در سطح فرآیند به شرح ذیل گردیده است. سپس بندهای مربوط به ضعف موجود در سطح فرآیندها به شرح ادعاهای مورد نظر می‌پردازد و اصولاً دربرگیرنده این موارد است: ۱) درج عنوان حساب فاقد کنترل اثربخش؛ ۲) شرحی از نارسایی مورد نظر؛ ۳) دلیل بااهمیت تلقی شدن این نارسایی (به‌عنوان مثال:

این امر منجر به ثبت تعدیلاتی در صورتهای مالی میان دوره‌ای یا سالانه/ تعدیل گزارش حسابرسی سال قبل گردیده (و ۴) در انتهای اینک نارسایی مذکور می‌تواند منجر به تحریف بااهمیت حساب مورد نظر و نتیجتاً تحریف بااهمیت غیرقابل پیش‌بینی و کشف در صورتهای مالی گردد. به عنوان مثال، نمونه‌ای از بند گزارش در سطح کلی واحد تجاری و بندهای مربوط به ضعف موجود در سطح فرآیندها ارائه گردیده است:

- شرکت فاقد کمیته حسابرسی است. ضمناً ساختار و عملکرد فعالیت واحد حسابرسی داخلی شرکت منطبق با منشور فعالیت حسابرسی داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار نبوده و واحد حسابرسی داخلی سیستم کنترلهای داخلی شرکت را به صورت مستمر بررسی و ارزیابی نکرده است.

- نارساییهای کنترلی مذکور منجر به تحریفهای بااهمیت زیر و ثبت تعدیلاتی در صورتهای مالی میان دوره‌ای و تجدید ارائه اقلام مقایسه‌ای/ تعدیل گزارش حسابرسی سال قبل گردیده است.

- شرکت فاقد کنترلهای اثربخش جهت اطمینان از ثبت کامل و صحیح دعاوی حقوقی و تعهدات بدهیهای احتمالی است و اقدام مناسبی جهت بررسی و به‌روز رسانی ادواری حسابهای مزبور، از جمله ارزیابی زیانهای مورد انتظار و تعدیل حسابهای مرتبط انجام نداده است. نارساییهای مزبور باعث ثبت تعدیلاتی در صورتهای مالی میان دوره‌ای و تجدید ارائه اقلام مقایسه‌ای/ تعدیل گزارش حسابرسی سال قبل گردیده است. لذا این نارساییها می‌تواند منجر به تحریف بااهمیت حسابهای مذکور و در نتیجه تحریف بااهمیت غیرقابل پیش‌بینی و کشف در صورتهای مالی سالانه گردد.

• شکل‌گیری اظهارنظر حسابرس در خصوص کنترلهای داخلی

حسابرس موظف است از طریق بررسی شواهد بدست آمده از کلیه منابع موجود، از جمله آزمون انجام شده حسابرس در مورد کنترلهای، تحریفهای کشف شده در جریان حسابرسی

صورت‌های مالی و هرگونه نقص کنترلی شناسایی شده، نظر خود را در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارائه کند. ارائه نظر حسابرس در مورد اثربخش بودن کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ملزم به عدم وجود هرگونه محدودیت در دامنه بررسی کار حسابرسی است. در غیر این صورت، حسابرس باید از کار حسابرسی دست کشیده و هیچگونه نظری درباره کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارائه نکند یا اینکه مورد مذکور را به عنوان بند تعدیلی در گزارش خود لحاظ نماید. موارد مندرج در گزارش حسابرس درباره کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی عبارت است از: عنوان گزارش؛ مسئولیت مدیریت واحد تجاری؛ تعیین ماهیت گزارش؛ مسئولیت حسابرس؛ امضای گزارش؛ و تاریخ گزارش. حسابرس مستقل می‌تواند گزارش‌های مربوط به صورت‌های مالی و کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را به صورت ترکیبی (یک گزارش که شامل اظهار نظر درباره صورت‌های مالی و اظهار نظر درباره کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی است) یا جداگانه منتشر کند [19].

چنانچه حسابرس بخواهد گزارشی جداگانه در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ارائه کند، باید از طریق درج یک بند که به موضوع گزارش می‌پردازد، ارتباط لازم را میان گزارش کنترل‌های داخلی و گزارش صورت‌های مالی برقرار سازد [19]. در این راستا، باید ذیل گزارش کنترل‌های داخلی، به نوع گزارش حسابرسی صورت‌های مالی و به همین ترتیب، ذیل گزارش حسابرسی صورت‌های مالی، به نوع گزارش کنترل‌های داخلی اشاره شود. همچنین، در صورت وجود ضعف بااهمیت در گزارش کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، حسابرس باید با درج بند توضیحی دیگری نسبت به تأثیر یا عدم تأثیر ضعف مورد نظر بر گزارش حسابرسی صورت‌های مالی اشاره نماید و به‌طور متقابل، در گزارش حسابرسی صورت‌های مالی نیز به ضعف ذکر شده در کنترل‌های داخلی اشاره نماید.

• تاریخ گزارش کنترل‌های داخلی

طبق دستورالعمل ارائه شده توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار [۳]، دوره مورد گزارش محدود به کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در تاریخ ۱۳۹۹/۱۲/۲۹ (پایان دوره مالی) است و مناسب آن است که تاریخ تأیید گزارش کنترل‌های داخلی توسط هیئت مدیره با تاریخ تأیید صورتهای مالی یکسان باشد، هر چند که طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس و PCAOB، تاریخ گزارش حسابرس نسبت به کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نیز باید با تاریخ گزارش حسابرسی صورتهای مالی یکی باشد. این امر در راستای هماهنگی بیشتر و بهره‌گیری از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه و شناخت احتمالی بیشتر مدیریت و حسابرس نسبت به گزارشات مذکور مقرر گردیده است.

هر چند در دستورالعمل‌های کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، تاریخ دقیقی برای انجام ارزیابی اولیه پیشنهاد نشده است و قضاوت در مورد آن را با در نظر گرفتن شرایط، وضعیت و ساختار حاکم بر واحد تجاری به مدیریت واحد تجاری واگذار کرده‌اند، اما دستورالعمل‌های مورد نظر تماماً بر این امر تأکید دارند که تاریخ ارزیابی اولیه باید در مقطعی از سال باشد که بتوان پس از شناسایی ضعف‌های بااهمیت و نقایص قابل ملاحظه، نسبت به اصلاح آنها اقدام نمود. لذا، بهتر است ارزیابی اولیه قبل از پایان سال صورت پذیرد و ماه‌های باقیمانده نیز به صورت تکمیلی در هنگام ارائه گزارش نهایی لحاظ گردد.

• **رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه**

چنانچه حسابرس از رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه‌ای مطلع شود که (۱) تأثیر آنها بر اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت در تاریخ ارزیابی مدیریت بااهمیت و منفی باشد، باید این موارد را در گزارش حسابرسی درج نماید و (۲) چنانچه اثربخشی کنترل‌ها پس از آن تاریخ و پیش از صدور گزارش حسابرسی باشد، در صورت تأثیر بااهمیت اینگونه رویدادها بر اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری، حسابرس باید نسبت به ضرورت درج یک بند توضیحی در گزارش خود جهت توضیح رویداد و آثار ناشی از آن تصمیم‌گیری نماید.

ارزشیابی حسابرسان در خصوص رویدادهای بعد از تاریخ ترازنامه مربوط به کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، مشابه با ارزشیابی وی درباره اطلاعات کشف‌شده پس از تاریخ گزارش حسابرسان صورت‌های مالی، به شرح استاندارد حسابرسان ۵۶۰، رویدادهای پس از تاریخ ترازنامه، است.

• رفع موارد نقص و ضعفها

برنامه اصلاحات عملی - گروه ارزیابی مؤظف است، با کمک مدیران و کارکنان مسئول در شرکت، آن دسته از نقایصی که اصلاح آنها برای شرکت هزینه‌بر است را مشخص نماید. در همین رابطه، برنامه اصلاحات عملی که دربرگیرنده مراحل مختلف و تاریخ تکمیل هر یک از این مراحل است طرح‌ریزی شده و نظارت دقیقی بر تلاشهای انجام شده جهت تکمیل هر یک از مراحل مورد نظر انجام می‌شود. مسئولیت بررسی و نظارت بر برنامه‌های اصلاحات عملی تصویب شده توسط گروه ارزیابی، برعهده کمیته حسابرسان است.

چارچوب تجزیه و تحلیل، جمع‌بندی و رویکرد تحقیقات آتی مرتبط با کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

الف) چارچوب تجزیه و تحلیل، جمع‌بندی و رویکرد تحقیقات آتی مبتنی بر فرآیند ارزیابی پنج مرحله‌ای: مطابق با تحقیقات انجام شده توسط آساری و همکاران [7] با در نظر گرفتن فرآیند ارزیابی پنج مرحله‌ای و جمع‌بندی تحقیقات انجام شده در هر یک از اجزای چارچوب، می‌توان مدل ذیل را برای رویکرد آتی تحقیقات ارائه نمود. در این چارچوب معیارهای تعیین‌کننده در اجرای کار در هر یک از پنج مرحله ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به پنج حوزه کلی تقسیم می‌شوند که عبارتند از: (۱) ویژگی‌های حسابرسان؛ (۲) ویژگی‌های صاحب‌کار؛ (۳) تعامل میان حسابرسان و صاحب‌کار؛ (۴) ویژگی‌های کار؛ (۵) ویژگی‌های محیط کار. با

بهره‌گیری از این مدل می‌توان به اطلاعات مفیدی در خصوص نحوه و کیفیت ارزیابی انجام شده توسط حسابرس دست یافته و با استفاده از نتایج بدست آمده، شکافهای موجود را مورد تحقیق قرار داده و نهایتاً رفع نمود.

نمایه ۱: چارچوب تجزیه و تحلیل، جمع‌بندی و رویکرد تحقیقات آتی مبتنی بر فرآیند ارزیابی پنج مرحله‌ای کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

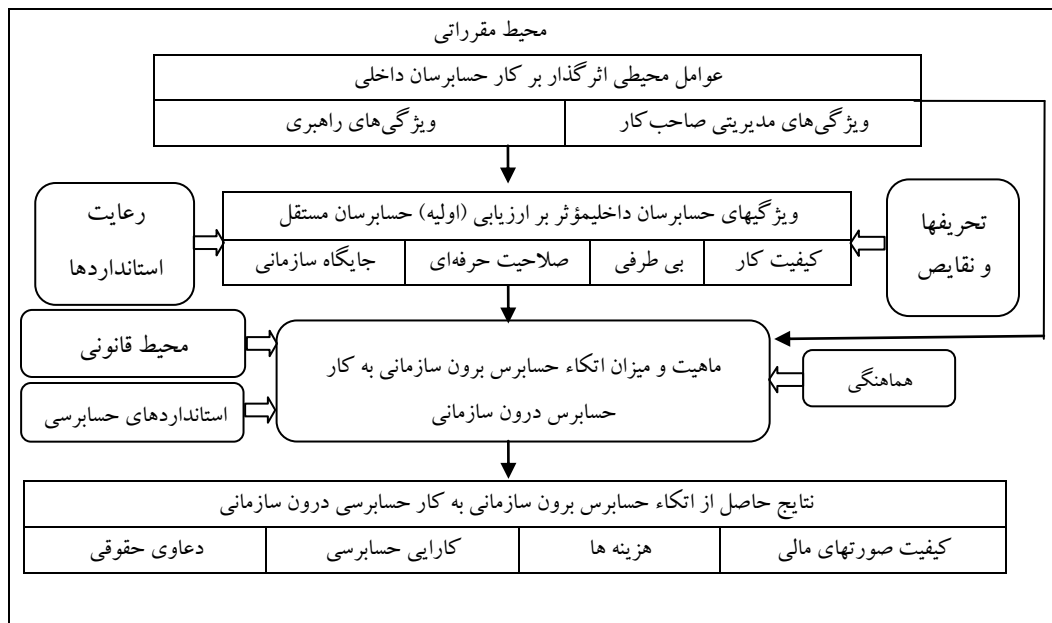


ب) چارچوب تحلیل، جمع‌بندی و رویکرد تحقیقات آتی در خصوص استفاده حساب‌رسان مستقل از کار حساب‌رسان داخلی:

مطابق با تحقیق انجام شده توسط بیم آلدرد و همکاران [۹]، با در نظر گرفتن عوامل محیطی و محاطی و جمع‌بندی تحقیقات انجام شده در هر یک از اجزای چارچوب، می‌توان مدل ذیل را برای رویکرد تحقیقات آتی ارائه نمود. در این مدل تمرکز اصلی بر نحوه تأثیر عوامل محیطی و عوامل خاص کار حساب‌رسانی داخلی بر تصمیمات اولیه اتخاذ شده توسط حساب‌رسان برون

سازمانی درباره استفاده از کار حسابرسان داخلی، ماهیت و میزان استفاده از کار حسابرسانی داخلی و پیامدهای قابل مشاهده آن قرار دارد. بابت بهره‌گیری از این مدل می‌توان به اطلاعات مفیدی در خصوص عوامل اثرگذار به میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی دست یافته و با استفاده از نتایج بدست آمده شکافهای موجود را مورد تحقیق قرار داده و نهایتاً رفع نمود.

نمایه ۲: چارچوب تحلیل، جمع‌بندی و رویکرد تحقیقات آتی در خصوص میزان اتکاء حسابرسان برون‌سازمانی به کار حسابرسان داخلی



نتیجه‌گیری

هرچند شایسته است شرکت‌های بورسی طبق تعریف ارائه شده از کنترل‌های داخلی در دستورالعمل کوزو (COSO) و بورس تلاش نمایند کلیه اهداف کنترل‌های داخلی (اثربخشی و

کارایی عملیات، گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات) را استقرار و اجرا نمایند، لیکن کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اساساً در راستا و هم‌سو با گزارشگری مالی است. لذا، هنگام گزارش در خصوص اثربخشی آن نیز هر بحثی نظیر ارزیابی ریسک و مخاطرات هم‌راستا با گزارشگری مالی مطرح می‌شود و ابعاد عملیاتی و رعایتی در سطح فعالیت مد نظر قرار نمی‌گیرد و این ابعاد صرفاً از لحاظ استقرار در سطح واحد تجاری و احتمال آثار ناشی از آن بر ابعاد گزارشگری مالی مورد توجه قرار می‌گیرد.

بر اساس نتایج این تحقیق و با توجه به دستورالعملها و فرمهای پیشنهادی برای اجرا، به‌طور کلی می‌توان مطابقت بالایی میان فرآیند پنج مرحله‌ای ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و فرآیند ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی در حسابرسی مالی، بخصوص دستورالعمل جامعه، مشاهده کرد. از این رو، تا قبل از تدوین دستورالعمل خاص توسط مراجع و مؤسسات حرفه‌ای، با اضافه نمودن مباحث تفکیک وظایف و فناوری اطلاعات در کنترل‌های داخلی، چک‌لیستهای مذکور می‌تواند به میزان قابل توجهی پاسخگوی نیاز مدیران و حسابرسان در ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی باشد، با این تفاوت که این نوع حسابرسی منطقیاً باید از کیفیت و عمق کار بیشتری در خصوص کنترلها برخوردار باشد. ضمناً می‌بایست با توجه به شرایط، وضعیت و ساختار حاکم بر هر واحد تجاری، چک‌لیستهای مذکور تعدیل گردد. همچنین توصیه می‌شود طی سالهای نخستین ارزیابی، از هرگونه مستندات موجود و مناسب که توسط حسابرسان مستقل ایجاد شده به‌عنوان منبعی بالقوه یا نقطه آغازین مستندسازی بهره‌گیری شود، هرچند انتظار آن است که میزان شناخت کسب شده توسط مدیریت به مراتب بیشتر از منابع مذکور باشد.

با توجه به آنکه در گزارشگری کنترل‌های داخلی با اهداف برون سازمانی عموماً لحاظ نمودن موارد ضعف بااهمیت مدنظر است و در نظر گرفتن این مطلب که در نامه مدیریت هم موارد ضعف بااهمیت و هم نقص قابل ملاحظه قید می‌شود، لذا استفاده از نامه مدیریتهای موجود

می تواند کمک قابل توجهی به تعیین رویکرد کلی (بالا به پایین) و گزارشگری درون و برون سازمانی نماید.

با در نظر گرفتن نتایج تحقیقات مختلفی که پیرامون مسائل متنوعی مانند ارتباط کنترل‌های داخلی با کیفیت سود [۱۱]، تأثیر ضعف‌های موجود در کنترل‌های داخلی با هزینه حسابرسی مالی [۲۰]، ارتباط کنترل‌های داخلی با چرخش مدیران مالی [۱۶]، ارتباط کنترل‌های داخلی با صحت پیش‌بینی‌های آتی شرکت [۱۵] و سایر مطالعات از این دست صورت پذیرفته است، ضرورت وجود سیستم کنترل داخلی حاکم بر گزارشگری مالی امروزه به خوبی احساس می‌شود. به همین دلیل، مدیران، علی‌الخصوص مدیران شرکتهای بورسی جهت دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت، حفظ توان مالی و سودآوری، مقابله با رویدادهای غیر منتظره، پاسخگویی در برابر صاحبان سرمایه و ایفای مسئولیتهای قانونی و اجتماعی خود، موظف به برقراری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش هستند.

منابع

داخلی

- ۱ - ثقفی، علی. (۱۳۹۲). **نظریه‌های حسابداری، جلد اول**. انجمن حسابداری ایران.
- ۲ - جامعه حسابداران رسمی ایران. (۱۳۸۹). **دستورالعمل حسابرسی**.
- ۳ - سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). **دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران**.
- ۴ - سازمان حسابرسی. (۱۳۷۹). **دستورالعمل حسابرسی: بخشهای تجدید نظر شده با نگرش به مدیریت خطر حسابرسی**.
- ۵ - سازمان حسابرسی. (۱۳۹۱). **استاندارهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط**.

۶ - مطالعات حسابداری و حسابرسی. (۱۳۹۲). ارائه مدلی تجربی برای پیاده‌سازی و
بکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران. سال دوم. دوره ششم.

خارجی

- 7- Asare, S. K., Fitzgerald, B. C., and L. E. Graham. (2013). Auditors' Internal Control over Financial Reporting Decisions: Analysis, Synthesis, and Research Directions. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 32, 131-166.
- 8- Ashbaugh S.H., Collins, D.L., and W. Kinney. (2008). The Effect of Internal Control Deficiencies and Their Remediation on Accrual Quality. **Accounting Review**, Vol. 83(1), 217-250.
- 9- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., and C. M. Stefaniak. (2013). A Summary of Research on External Auditor reliance on the Internal Audit Function. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 32, 251-286.
- 10- Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway commission (COSO). (1992). **Internal Control Integrated Framework, COSO Report**, 3-42.
- 11- Doyle, J., Ge, W., and S. McVay. (2007). Accrual Quality and Internal Control over Financial Reporting. **Accounting Review**, Vol. 82(5). No. 5, 1141-1170.
- 12- Ernst & Young. (2002). **Preparing for internal control Reporting: A Guide for Management's Assessment under section 404 of the Sarbanes- Oxley Act**.
- 13- Ernest & Young. (2003). **Evaluating Internal Controls: Consideration for Documenting Controls at the Process, Transaction, or Application Level**.
- 14- Hochberg, Y., Vissing-Jorgensen, A., and P. Sapenza. (2009). A Lobbying Approach to Evaluating the Sarbanes- Oxley Act of 2002. **Journal of Accounting**, Vol. 47, 193-322.

- 15- Kim, J. V., Song, B. Y., and L. Zhang. (2009). Internal Control Quality and Analyst Forecast Behavior: Evidence from SOX Section 404 Disclosures. **Social Science Research Network**: <http://ssrn.com/abstract=1367504>.
- 16- Li, C., Sun, L., and M. L. Ettredge. (2010). Financial Executive Qualifications, Financial Executive Turnover, and Adverse SOX 404 Opinions. **Journal of Accounting and Economics**, 50(1), 93-110.
- 17- Ogneva, M. K., Subramanya, R., and K. Raghunandan. (2007). Internal Control Weakness and Cost of Equity: Evidence from SOX Section 404 Disclosures. **Accounting Review**, Vol. 82, 1255-1297.
- 18- Petrovici, C., Shakespeare, C., and A. Shih. (2011). The Causes and Consequences of Internal Control Problems in Non-profit Organizations. **Accounting Review**, Vol. 86, 325-357.
- 19- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007). **Auditing Standard No. 5: An audit of Internal Control over Financial Reporting that is Integrated with An Audit of Financial Statement**.
- 20- Raghunandan, K., and D. V. Rama. (2006). SOX Section 404 Material Weakness Disclosures and Audit Fees. **Auditing: A Journal of Practice and Theory**, 25(1), 99-114.
- 21- Sarbanes- Oxley Act. (2002). **Section 404: Assessment of Internal Control**.
- 22- The Institute of Internal Auditors. (2008). **Sarbanes- Oxley. Section 404: A Guide for Management by Internal Controls practitioners**, 2nd Edition.
- 23- The Japanese Institute of Certified Public Accountants. (2007). **Auditing & Assurance Practice Committee Statement No. 82: Practical Guidance for Audits of Internal Control over Financial Reporting**.
- 24- The Wall Street Journal. (2011). **Stock Exchange and Sarbox**, May 6, 2011, A14; "Restatement on the Decline".

- 25- United States Department of Commerce, Chief Financial Officer's Council. (2005). **Implementation Guide for OMB Circular A-123: Management's Responsibility for Internal Control, Appendix A, Internal Control Over Financial Reporting.**

Abstract

The acceleration of accounting failures in recent decade has given rise to the necessity of establishing new rules, standards, codes and new guidelines in financial reporting. While this new rules and standards are rooted from different sources, they are all common in one principle sense: Effective internal control is the most prominent constituent of good governance.

The importance of public acceptance of internal control is well defined in the related guides and frameworks. In this study we aim at comparing the process of evaluating Internal Control over Financial Reporting (ICFR) with the process used for assessing internal control system in financial auditing. Respecting the matter as new in this paper, general considerations relevant to application of the ICFR requirement are presented through a five-step process (Planning, Assessment of controls at entity level, Assessment of controls at process level, Testing control design and effectiveness of operations at transactions level, and Reporting). And in such a manner to cover not only the research goal, but also to represent an effective process to both managers and auditors by which they could be able to evaluate ICFR.

The research findings indicate conformity of financial auditing process for assessing internal control and the five-step process used for evaluating ICFR.

Key words: Internal Controls over Financial Reporting (ICFR), Assessment process, Significant deficiency, Material misstatement.