



## کنترل های داخلی، حلقه پیوسته زنجیره گزارشگری مالی

دکتر حسن همتی<sup>۱</sup>

هیأت علمی مؤسسه آموزش عالی پرندک

دکتر ناصر پرتوی<sup>۲</sup>

هیأت علمی مؤسسه آموزش عالی پرندک

مجتبی ابراهیمی رومنجان<sup>۳</sup> ©

دانشجوی دکتری حسابداری و معاون آموزشی جهاد دانشگاهی خراسان جنوبی

احمد مخمل باف<sup>۴</sup>

دانشگاه آزاد اسلامی، باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، بیرجند، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۶ مرداد ۱۳۹۵؛ تاریخ پذیرش: ۲۹ آذر ۱۳۹۵)

مطالعه حاضر در صدد است تا نقش کنترل های داخلی در زنجیره گزارشگری مالی را تبیین کرده و الگویی نوین در ارتباط با کنترل داخلی محیط گزارشگری مالی ارائه دهد. اهمیت کنترل های داخلی در ارتباط با پیاده سازی تدابیر حفاظتی و کنترلی است که جهت پیشگیری از وقوع هرگونه خطای عمدی و سهوی و کشف بموقع آن ها در فرآیند گزارشگری مالی وضع می شود. این مطالعه فرآیند گزارشگری مالی را یک فعالیت سه مرحله ای در نظر گرفته و اثرگذاری کنترل های داخلی را در هر یک از اجزای این فرآیند مورد بررسی قرار می دهد.

واژه های کلیدی: کنترل های داخلی، راهبری شرکتی، زنجیره گزارشگری مالی، فرآیند گزارشگری مالی.

<sup>1</sup> hemmati\_h344@yahoo.com

<sup>2</sup> partovi\_partovi@yahoo.com

<sup>3</sup> ebrahimi362@yahoo.com

<sup>4</sup> ahmadmakmalbaf@yahoo.com

## مقدمه

در جوامع امروزی، این اطلاعات است که نقش اصلی را در توسعه و پیشبرد اهداف جوامع ایفا می کند. بازار سرمایه نیز بر محور اطلاعات قرار دارد. تأمین اطلاعات مالی به صورت شفاف، آگاهانه و البته قابل مقایسه از ارکان اصلی تصمیم گیری های اقتصادی می باشد که با ارائه آن بصورت یکپارچه و شفاف، هموارسازی کارکرد صحیح بازار سرمایه و جلب اعتماد سرمایه گذاران، موجب می گردد، به بیان دیگر تصمیم گیری های صحیح در بازار سرمایه طبق بیانیه مفاهیم نظری گزارشگری مالی در ایران نیز، منوط به انتشار اطلاعات به موقع، بااهمیت، قابل اتکاء و نیز قابل فهم می باشد که خود نیاز به پیش شرط هایی دارد که وجود سیستم کنترل داخلی قوی از جمله آن ها می باشد. در ادبیات حسابداری، مفهوم کنترل داخلی به عنوان یک مدل کنترلی تعریف شده که وظیفه اجرای آن با مدیریت و کارکنان، در تمام سطوح سازمان است و با استفاده مناسب و صحیح از دستورالعمل ها، حفاظت از دارایی ها و میراث فرهنگی، منابع انسانی و بهبود کیفیت فعالیت های اطلاعاتی صورت می پذیرد [۳]. کنترل های داخلی مسائلی فراتر از سلسله اقدامات واحد اقتصادی جهت کنترل منابع انسانی در پیشگیری از تقلب و شامل خط مشی های سازمان، اهداف و سیاست های مالی و غیر مالی است که جهت حصول اهداف و خط مشی های واحد های اقتصادی توسط مدیران و کارکنان طراحی و اجرا می گردد. کنترل های داخلی ابزاری با اهمیت جهت راهبری شرکتی<sup>۱</sup> و به حداقل رساندن مشکل نمایندگی می شود. در این خصوص در سطح بین المللی کشورها با وضع قوانین و بیانیه هایی همچون قانون ساربنز آکسلی<sup>۲</sup> در ایالت متحده و قانون کمبایندکد<sup>۳</sup> در انگلستان و بیانیه کوزو<sup>۴</sup> که در سال ۱۹۹۲ وضع و در سال ۲۰۱۳ نسخه بروز شده این چارچوب ارائه شده است، شرکت ها را ملزم به ارزیابی و افشا و حسابرسان را ملزم به اظهارنظر راجع به اثربخشی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی نموده اند. نظری و گوارا [۱۹]، در مطالعه خود تغییرات درون مدل گزارشگری کنونی واحد تجاری و دامنه حسابرسی صورت های مالی را در مورد توضیح حسابرس پیرامون موضوع های مهم در فهم استفاده کنندگان از حسابرسی و صورت های مالی حسابرسی شده در گزارشگری آینده گزارش حسابرس مرتبط با کنترل های داخلی شامل، ارائه اطلاعات بیشتر درباره حسابرسی از قبیل عرصه های اصلی ریسک تحریف عمده، عرصه های قضاوت مهم حسابرس، سطح اهمیت بکار رفته، کنترل های داخلی واحد تجاری و عرصه های مشکل ساز مهم و چگونگی حل آن ها و همچنین ارائه دیدگاه حسابرس پیرامون واحد تجاری یا کیفیت گزارشگری مالی آن بر اساس کاری که روی حسابرسی صورت های مالی انجام شده از قبیل کیفیت کنترل های داخلی واحد تجاری، ارزیابی حسابرس از قضاوت های حسابداری و برآوردهای حساس مدیریت و کیفیت و اثر بخشی مدیریت، می دانند. در ایران سازمان بورس و اوراق بهادار در سال های اخیر این موضوع را در اولویت کاری خود قرار داده است و یکی از اقدامات انجام

<sup>1</sup> Corporate governance

<sup>2</sup> Sarbanes Oxley

<sup>3</sup> Combined Code

<sup>4</sup> the Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

شده در خصوص استقرار هرچه بهتر راهبری شرکتی، دستورالعمل کنترل های داخلی می باشد؛ که آن را یکی از ابزارهای مهم اطمینان از حفظ منافع سرمایه گذاران و از مهمترین عوامل ارتقای شفافیت اطلاعاتی بازار سرمایه و رعایت مقررات گزارشگری مالی و سایر الزامات قانون اوراق بهادار می خوانند. در باب اهمیت گزارشگری کنترل های داخلی همین بس که دونالد نیکولاس<sup>۱</sup>، حسابدار ارشد SEC<sup>۲</sup> می گوید: «من معتقدم از میان تمام اصلاحات و الزامات مطرح شده در این چند سال اخیر، الزامات مربوط به کنترل های داخلی، پتانسیل بالاتری جهت بهبود روند قابلیت اتکا گزارشگری مالی را داشته است» [۲۲]. قانون گذاران نیز اذعان کردند که مستندسازی و ارزیابی کنترل های داخلی می تواند منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی گردد<sup>۳</sup>. این مطالعه ضرورت بکارگیری کنترل های داخلی را در زنجیره گزارشگری مالی با توجه به مقوله شفافیت گزارشگری مالی تبیین می کند.

#### بسط و پیشینه موضوع

تولد کنترل های داخلی، از زمان احساس نیاز به هدایت و نظارت بر فعالیت ها و عملیات شرکت جهت حصول اطمینان از تحقق اهداف، بوجود آمد. تشدید ناکامیهای حسابداری شرکتها و افزایش پیوسته آن در دهه اخیر، با رشد متناظری در تنظیم قوانین، استانداردها، آیین نامه ها و رهنمودهای جدید برای کمک به سازمانها در بهبود نظام راهبریشان همراه بوده است. گرچه این استانداردها و رهنمودها از منابع متفاوتی سرچشمه می گیرند، اما در یک اصل اساسی با هم مشترکند: اینکه نظام راهبری خوب، در ماهیت، به سیستمهای کنترل داخلی مؤثر نیاز دارد. شواهد اخیر چه در سطح بین المللی و چه در سطح داخلی نشان دهنده این مهم می باشد که کیفیت گزارشگری مالی با وضع کنترل های داخلی بوسیله قوانینی همچون قانون ساربنز آکسلی (SOX) و به ویژه بخش ۴۰۴ آن که یکی از جنبه های مهم قانون مزبور است، با رشد و توسعه همراه بوده است. مطالعات پژوهشگران در سطح بین المللی [۲۵] و ۲۹ و ۳۶ و ۳۷ و ۳۸ و ۲۸ و ۲۷ و ۴۲ و ۳۴ و ۳۱ و ۴۰ و ۳۲ و ۳۵] نیز به نحوی از تأثیر قانون SOX بر هریک از عناصر زنجیره گزارشگری مالی در سطح شرکت های بزرگ و کوچک سخن گفته اند. بیشتر این مطالعات بر اجرای بخش ۴۰۴ حول شرکت های بزرگ تأکید داشته اند. در یافته های پژوهشگران در سطح بین المللی می توان چنین عنوان کرد که، زمانی کنترل های داخلی می تواند منجر به بهبود گزارشگری مالی گردد که ارائه گزارشگری کنترل های داخلی مرتبط با گزارشگری مالی توسط مدیران به شکل قانون یا قوانینی درآید و این الزام در ارائه، بهبود گزارشگری را موجب شود، اما اتفاق نظری در اینکه آیا گزارش مدیریت در مورد کنترل های داخلی به تنهایی می تواند جهت بهبود گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گیرد یا خیر وجود ندارد اما عده ای نظیر کینی و شپاردسون<sup>۴</sup> [۳۳] معتقدند که این بهبود به تنهایی با گزارش مدیریت در مورد کنترل های داخلی اعمال می شود و عده

<sup>1</sup> Donald H. Nikolaus

<sup>2</sup> Securities and exchange commission

<sup>3</sup> SEC [https://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm]

<sup>4</sup> Kinney and Shepardson

ای نظیر بدارد و گراهام<sup>۱</sup> [۲۴] در شناسایی بخش زیادی از ضعف های کنترل داخلی به نقش گزارش حسابرس مستقل اشاره نموده اند. مطالعات پژوهشگران در سطح داخلی [۵] و ۶ و ۷ و ۲۱ و ۱۴۲ و ۲۲ و ۲۰ و ۴ و ۸]، هر کدام به نحوی تأثیر گزارشگری کنترل های داخلی در بهبود گزارشگری مالی را مورد تأکید قرار داده است. رستمی و دیگران [۸] نشان دادند که گزارش های مدیران در مورد کنترل های داخلی بدون احتیاج به هرگونه شهادت دهی در نهایت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می شود و گزارش های مدیریت به همراه صورت های مالی حسابرسی شده می توانند کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های کوچک را تضمین نمایند. بر اساس مطالعات داخلی انجام شده می توان چنین بیان نمود که کنترل های داخلی بخش اصلی یک سازمان بوده و اهمیت آن هم از دیدگاه حسابرسان و هم از دیدگاه مدیران اثبات شده است و در این راه حسابرسان و کمیته حسابرسی ناظرین بر کیفیت گزارشگری مالی هستند و می توان چنین عنوان نمود که سرنوشت گزارشگری مالی باید به آنجایی برسد که اطلاعات گزارش شده، نیازهای اطلاعاتی دامنه گسترده ای از استفاده کنندگان را مرتفع سازد. این مطالعه سعی دارد اهمیت و نقش کنترل های داخلی در زنجیره گزارشگری مالی را بر اساس بررسی نظری و جامع مطالعات انجام شده در این حوزه تبیین نماید.

#### گزارشگری مالی و اهمیت آن

طبق مفاهیم نظری گزارشگری مالی، محصول نهایی حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده کنندگان مختلف، اعم از استفاده کنندگان داخلی و استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارش های حسابداری است. آن گروه از گزارش های حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می گیرد. گزارشگری مالی منعکس کننده حسابداری واحد تجاری در قبال منابع آن است و از این رو مبنایی برای ارزیابی وظیفه مباشرت مدیریت و اتخاذ تصمیمات اقتصادی فراهم می آورد. صورت های مالی به عنوان بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی، به استفاده کنندگان مختلف در ارزیابی وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری یعنی واحد گزارشگر یاری می رساند. اتکاپذیری، شفافیت و کیفیت گزارش های مالی ماده حیات بخش بازارهای سرمایه هستند. جوامع به خصوص جوامع سرمایه گذاری، به کیفیت گزارش های مالی شرکتی در اخذ تصمیمات سرمایه گذاری اتکا می کنند. در اهمیت گزارشگری مالی ریاست سابق هیأت نظارت بر حسابداری شرکت های عام، ویلیام مک دونو، بیان کرده است که "اعتماد به دقت صورت های مالی، اساس تمایل سرمایه گذاران، برای سرمایه گذاری، وام دهندگان برای وام دهی و اعتماد کارمندان مبنی بر امکان اعتماد به شرکت خود برای ایفای تعهداتش است" [۲۳]. گزارشگری مالی را می توان منعکس کننده وضعیت مالی یک واحد تجاری از زوایای مختلف شامل عملکرد مالی یا نتیجه عملیات، جریان های نقدی وارده و خارج شده به مؤسسات به منظور ارزیابی میزان انعطاف پذیری مالی و صورت وضعیت مالی و نشان دادن وضعیت دارایی ها و

<sup>1</sup> Bedard, J. C., & Graham, L.

تعهدات و حقوق مالکانه دانست و نیز می توان چنین اذعان داشت که گزارشگری مالی و فلسفه آن، ایجاد یک نوع توازن و کاهش در تضاد منافع بین گروه های مختلف ذینفعان است که از طریق افشای تاحدودی کامل و منصفانه واقعیت های موجود در تاریخ ترازنامه وضعیت مالی موسسه را نشان می دهد. ابزارهای مختلفی جهت نیل به گزارشگری با کیفیت وجود دارد؛ یکی از ابزارهای کارا که مورد توجه بسیاری از محققان و کارشناسان قرار گرفته است، دستورالعمل های کنترل داخلی می باشد که در ادامه نقش آن بر هریک از عناصر زنجیره گزارشگری مالی، تشریح خواهد شد.

### آغاز توجه جدی به کنترل های داخلی

وجود و رعایت دستورالعمل های کنترل داخلی باعث افزایش کارایی، کاهش ریسک از دست دادن دارایی ها و دستیابی به اطمینان معقول از اعتمادپذیری صورت های مالی و رعایت قوانین و مقررات خواهد شد [۱۲]. پس از افشای تقلب های گسترده در بازار سرمایه جهانی به ویژه موضوع شرکت های انرون، ورلدکام، آجیب، پارمالات، فولکس واگن و ... کنگره آمریکا کمیته خاصی را مأمور این قضیه و یافتن راه کارهای مقابله با فساد و تقلب نمود. این رسوایی شرکت هایی نظیر انرون، حسابداری را همراه با بدنامی در کانون اخبار جمعی قرار داد. سقوط انرون نه تنها در آمریکا بلکه در سراسر دنیا، زنگ خطری را برای سرمایه گذاران به صدا درآورد و موجب کاهش اعتماد عمومی نسبت به بازار اوراق بهادار گردید. کنگره آمریکا راهبری کمیته شکل گرفته جهت پیگیری این قضیه را بر عهده سناتور آمریکایی به نام پل ساربنز<sup>۱</sup> و یک نفر نماینده کنگره آمریکا به نام آقای میشل آکسلی<sup>۲</sup>، گذاشت. آنان با همکاری سازمان حسابرسی دولتی<sup>۳</sup>، انجمن حسابداران خبره آمریکا<sup>۴</sup> و سازمان بورس آمریکا<sup>۵</sup>، لایحه ای را تنظیم نمودند که بعدها به نام همین دونفر به نام قانون ساربنز آکسلی SOX مشهور شد. قانون مذکور در جلسه ۱۷۰ کنگره آمریکا در سال ۲۰۰۲ پس از امضای رئیس جمهور وقت آمریکا جهت اجرا به SEC ابلاغ شد. بر اساس مفاد بخش ۴۰۴ قانون مذکور شرکت های فهرست شده در بورس اوراق بهادار نیویورک<sup>۶</sup> ملزم شده اند در گزارش های سالانه، گزارش جداگانه ای درباره ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی شرکت ارائه کنند. همچنین، حسابرسان مستقل باید ارزیابی هیأت مدیره شرکت از کنترل های داخلی را گواهی و گزارش نمایند. ارائه این گزارش در پایان اولین سال مالی یا پس از ۱۵ ژوئن<sup>۷</sup> ۲۰۰۴ الزامی شده است. به موجب قانون ساربنز آکسلی برای تخلفات متقلبانه تا ۲۰ سال زندانی پیش بینی شده که اولین حاصل آن محاکمه مدیران شرکت انرون بود که نتیجه رأی دادگاه آنچنان برای مدیران متقلب انرون سخت آمد که کنت لی<sup>۸</sup> رئیس هیأت مدیره شرکت انرون پس از دو ماه حبس دچار سکت

<sup>۱</sup> Paul Sarbanes

<sup>۲</sup> Michelle Oxley

<sup>۳</sup> ALGA

<sup>۴</sup> AICPA

<sup>۵</sup> SEC

<sup>۶</sup> New York

<sup>۷</sup> June

<sup>۸</sup> Kenneth Lay

قلبی شد و درگذشت. قانون سارینز اکسلی یا همان حاکمیت شرکتی در سال ۲۰۰۱ تصویب و از سال ۲۰۰۴ در کشورهای اروپای غربی<sup>۱</sup>، استرالیا، کانادا و آمریکا اجرا می شود. قانون مشابهی نیز در بازار بورس<sup>۲</sup> لندن وجود دارد این قانون اصطلاحاً کمباینده نامیده می شود. گزارش کد بوری سال ۱۹۹۲ انگلستان در سال ۲۰۰۳ به قانون ادغامی کمباینده کد تبدیل شد. قانون مزبور در سال ۲۰۰۶ مورد تجدید نظر قرار گرفت و در سال ۲۰۱۰ قانون حاکمیت شرکتی<sup>۳</sup> جایگزین آن شد. در بخش C قوانین مزبور که به حسابرسی مربوط است، گزارش حسابرس نسبت به کنترل های داخلی الزامی نشده است. طبق دستور نامه شماره ۸ شبکه راهبری کمیته های حسابرس اروپا<sup>۴</sup> به صراحت اعلام شده است که حسابرسان باید نقاط ضعف کنترل های داخلی را به کمیته حسابرسی شرکت ها گزارش کنند و ارائه گزارش حسابرسان به نحوی که در قانون سارینز اکسلی آمریکا مصوب شده است (گزارش با مقاصد عمومی) ضرورت ندارد.

#### چارچوبی نوین برای کنترل های داخلی با رویکرد گزارشگری مالی

اهمیت کنترل های داخلی به عنوان یکی از ابزارهای بسیار مهم در فرآیند حسابداری و گزارش های مربوط به آن بر اهل فن پوشیده نیست [۹]. اهمیت کنترل های داخلی از آن جهت است که خطاها و تقلب می تواند اتفاق بیفتد و باید تدابیر حفاظتی و امنیتی را در دستیابی به اهداف سنجید. در سال ۱۹۸۵ کمیته ای با نام کمیته سازمان های مسئول کمیسیون تردوی (کوزو) با پشتیبانی و مشارکت معروف ترین محافل حرفه ای آمریکا شامل انجمن حسابداران رسمی<sup>۵</sup>، انجمن حسابداری<sup>۶</sup>، انجمن حسابرسان داخلی<sup>۷</sup>، انجمن حسابداران مدیریت<sup>۸</sup>، انجمن مدیران مالی<sup>۹</sup> به همراه گروهی از مشاوران، کار تحقیقی گسترده ای را بر روی تعاریف و مفاهیم کنترل داخلی انجام دادند نتیجه تلاش ارزشمند این گروه پس از طی چند مرحله، گزارشی بود که با نام چارچوب کنترل داخلی یکپارچه در سال ۱۹۹۲ منتشر شد. در این گزارش بسیار ارزشمند که به گزارش COSO معروف است، کنترل داخلی این گونه تعریف شده است: «کنترل داخلی فرآیندی است که به منظور کسب اطمینان معقول از تحقق اهداف زیر توسط هیأت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان سازمان مستقر می شود: ۱- قابلیت اعتماد گزارشگری مالی (دربار گیرنده اهداف گزارشگری مالی). ۲- اثربخشی و کارایی عملیات (دربارگیرنده اهداف عملیاتی). ۳- رعایت قوانین و مقررات مربوط (دربارگیرنده اهداف رعایتی)». دستورالعمل کنترل های داخلی اهداف مختلفی دارند که در خصوص هدف کنترل های مالی می توان چنین عنوان نمود که این اهداف مستقیماً بر قابلیت اتکای مدارک حسابداری و صورت های مالی اثر دارند و به منظور دستیابی به

<sup>۱</sup> شامل: اتریش، بلژیک، فرانسه، آلمان، لیختن اشتاین، لوکزامبورگ، موناکو، هلند و سوئیس می باشد.

<sup>۲</sup> stock market

<sup>۳</sup> Corporate Governance Code

<sup>۴</sup> EAACN

<sup>۵</sup> The American Institute of Certified Public Accountants

<sup>۶</sup> The American Accounting Association

<sup>۷</sup> The Institute of Internal Auditors

<sup>۸</sup> The Institute of Management Accountants

<sup>۹</sup> Financial Executives International

اهدافی چون حفاظت از دارایی ها، قابلیت اتکای مدارک حسابداری، اعتباردهی به گزارش های مربوط، گزارشگری مالی و تهیه صورت های مالی قابل اطمینان، استقرار می یابد [۲]. در سال ۲۰۱۰ کوزو تصمیم گرفت تا با نگاهی تازه و با همکاری و مشارکت مؤسسه حسابرسی پرایس ووترهاوس کوپرز (PWC<sup>۱</sup>) در یک دوره زمانی تحت نظارت و هدایت هیأت مدیره کوزو چارچوب جدید و مستندات تشریحی وابسته به آن را برای بکارگیری چارچوب جدید درخصوص کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی پایه ریزی کند و پس از آن این چارچوب ایجاد و مجاز شد؛ کوزو چارچوب یکپارچه کنترل داخلی بروز شده خود را در ماه می سال ۲۰۱۳ منتشر نمود. چارچوب مزبور به عنوان یک چارچوب و معیار مرجع در ارتباط با گزارشگری اثربخشی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (ICFR<sup>۲</sup>) به خصوص توسط شرکت هایی که در ایالت متحده در تطابق با بخش ۴۰۴ قانون سارینز آکسلی (SOX) آن را بکار می گیرند، محسوب می گردد. در چارچوب جدید که تمرکز بر گزارشگری مالی و توسعه آن دارد، تعریف مرکزی کنترل داخلی و پنج جزء اصلی آن حفظ گردیده و بدون تغییر باقی مانده است. تعریف بروز شده کنترل داخلی که بیانگر توسعه اهداف گزارشگری است بدین قرار است، "کنترل داخلی فرایندی است که تحت تأثیر هیأت مدیره، مدیریت و دیگر پرسنل واحد تجاری، به منظور اطمینان دهی معقول درباره ی دستیابی به اهداف مرتبط با عملیات، گزارشگری و رعایت طراحی شده است".<sup>۳</sup> در چارچوب جدید تغییراتی مهم به چشم می خورد که چند مورد از آن ها در ادامه در نگاهی اجمالی مورد بررسی قرار می گیرد: ۱- چارچوب جدید ۱۷ اصلی را که بیانگر مفاهیم بنیادی مرتبط به پنج جزء کنترل داخلی هستند را بیان و تدوین می کند.<sup>۴</sup> ۲- چارچوب جدید نقش تنظیم اهداف در کنترل داخلی را به روشنی تصریح می کند. ۳- چارچوب جدید سطح بیشتری از مربوط بودن فناوری را منعکس می سازد. ۴- چارچوب جدید مفاهیم بیشتری را از راهبری مطرح می کند و در هم می آمیزد. ۵- چارچوب جدید ملاحظات انتظارات ضد تقلبی را افزایش داده است. ۶- چارچوب جدید طبقه گزارشگری را به عنوان یکی از اهداف، گسترش و بسط داده است. طبقه اهداف گزارشگری مالی به منظور لحاظ کردن سایر گزارش های برونی (همانند گزارشگری کنترل داخلی که تحت مقررات بخش ۴۰۴ قانون SOX در آمریکا منتشر می شود) فراتر از گزارشگری مالی، در گزارشگری داخلی اعم از مالی و غیرمالی گسترش یافته است. بنابراین چهار نوع گزارشگری وجود دارد: گزارشگری مالی درون سازمانی، گزارشگری غیرمالی درون سازمانی، گزارشگری مالی برون سازمانی و گزارشگری غیرمالی برون سازمانی. پنج جزء کنترل داخلی به حد غیرقابل تصویری وسیع و گسترده هستند و می توان به طور نمونه با توجه به چارچوب جدید ۱۷ اصل را که به این پنج جزء وابسته هستند به قرار زیر سازماندهی نمود:

<sup>۱</sup> Price water house coopers

<sup>۲</sup> Internal Control Over Financial Reporting (ICFR).

<sup>۳</sup> این یک مفهوم جدید برای کوزو نیست. رویکرد مبتنی بر اصول توسط COSO در ICFR سال ۲۰۰۶ - راهنمایی برای شرکت های کوچکتر - آن نیز تضمین شده بود. ایده اصلی استفاده از اصول، افزایش درک و ساده نمودن طراحی کنترل داخلی و فرایند ارزیابی است.

جزء اول- محیط کنترلی<sup>۱</sup>

۱- سازمان به ارزش های اخلاقی و درستکاری تعهد نشان می دهد. ۲- هیأت مدیره استقلال از مدیریت را نشان می دهد و بر ایجاد و عملکرد کنترل داخلی نظارت می کند. ۳- مدیریت با نظارت هیأت مدیره، ساختارها، خطوط گزارشگری، مسئولیت ها و تفویض اختیارات مناسب را به منظور دستیابی به اهداف برقرار می سازد. ۴- سازمان در راستای اهداف، تعهد به جذب، توسعه و حفظ افراد شایسته از خود نشان می دهد. ۵- سازمان به منظور دستیابی به اهداف، افراد را در راستای مسئولیت های کنترل داخلی آنان پاسخگو می داند.

جزء دوم- ارزیابی ریسک<sup>۲</sup>

۶- سازمان اهداف را با شفافیت کافی تبیین می کند تا به شناسایی و ارزیابی ریسک های مرتبط با اهداف قادر باشد. این اصل از اصول چارچوب جدید کوزو مورد توجه این مطالعه بوده است و می توان بر موضوعات این اصل که اصطلاحاً آن ها را "نقاط قابل تمرکز"<sup>۳</sup> می نامند، نظیر انعکاس انتخاب های مدیریت، در نظر گرفتن میزان تحمل ریسک، مشمول کردن اهداف عملیاتی و عملکرد مالی، شکل دادن مبنایی برای تعهد به منابع، تطبیق با استانداردهای حسابداری قابل اعمال، در نظر گرفتن اهمیت، منعکس کردن فعالیت های واحد تجاری، تطبیق با چارچوب ها و استانداردهایی که در بیرون از سازمان وضع شده است، در نظر گرفتن سطح دقت مورد نیاز، منعکس کردن فعالیت های واحد تجاری و منعکس کردن قوانین و مقررات برون سازمانی اشاره نمود. لازم به ذکر است که کمیسیون کوزو این نقاط را یک فهرست جامع و کامل بیان نمی کند و مدیریت قادر است، دیگر ویژگی های مربوط به یک اصل خاص را مبتنی بر فعالیت های سازمانی، شرایط خاص و الزامات قانونی تعیین و در نظر گیرد. ۷- سازمان ریسک های مرتبط با دستیابی به اهداف خود را شناسایی و آن ها را به عنوان مبنایی برای تعیین چگونگی مدیریت آن ریسک ها تحلیل می کند. ۸- سازمان به منظور دستیابی به اهداف، تقلب های بالقوه را در ارزیابی ریسک ها در نظر می گیرد. ۹- سازمان تغییراتی را که تأثیرات بزرگی بر سیستم کنترل داخلی دارند، مشخص و ارزیابی می کند.

جزء سوم- فعالیت های کنترلی<sup>۴</sup>

۱۰- سازمان آن دسته از فعالیت های کنترلی را که در کاهش ریسک دستیابی به اهداف، به یک سطح قابل قبول نقش دارند، انتخاب و توسعه می دهد. ۱۱- سازمان به منظور حمایت از دستیابی به اهداف، فعالیت های عمومی حاکم بر فناوری را انتخاب و توسعه می دهد. ۱۲- سازمان فعالیت های کنترلی را از طریق خط مشی هایی که تعیین کننده آنچه که مورد انتظار است و رویه هایی که خط مشی ها را قابل اعمال می کنند، گسترش می دهد.

<sup>۱</sup> Control environment

<sup>۲</sup> Risk assessment

<sup>۳</sup> نقاط قابل تمرکز ویژگی های مهم وابسته به اصول را نشان می دهند و همچنین برای اصولی که به آن ها مربوط هستند، پشتوانه ای فراهم می آورند.

<sup>۴</sup> Control procedures



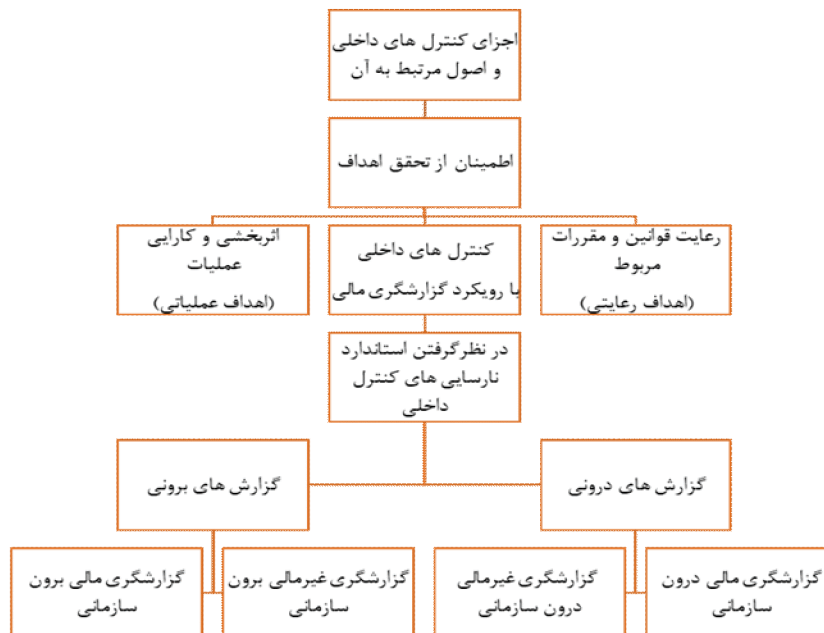
جزء چهارم-اطلاعات و ارتباطات<sup>۱</sup>

۱۳-سازمان اطلاعات کیفی و مربوط برای حمایت از ایفای نقش و کارکرد دیگر اجزای کنترل داخلی را ایجاد و استفاده یا گراوری می کند. ۱۴-سازمان ارتباطات و اطلاعات داخلی را شامل اهداف و مسئولیت های کنترل داخلی لازم برای حمایت از ایفای نقش کنترل داخلی برقرار می کند. ۱۵-سازمان موضوعاتی را که بر ایفای نقش دیگر اجزای کنترل داخلی اثر گذار است به اشخاص بیرونی اطلاع رسانی می کند.

جزء پنجم-نظارت<sup>۲</sup>

۱۶-سازمان ارزیابی های مستمر و یا جداگانه ای را برای اطمینان از اینکه آیا اجزای کنترل داخلی وجود دارند و ایفای نقش می کنند، انتخاب می کند، توسعه می دهد و به کار می گیرد. ۱۷-سازمان نارسایی های کنترل داخلی را به شکلی به هنگام ارزیابی و به اشخاصی که مسئول اعمال اقدامات اصلاحی هستند شامل مدیریت و هیأت مدیره هرکدام مناسب تر است، اطلاع می دهد. مواردی که در مورد نارسایی ها باید مدنظر قرار گیرد عبارت است از: منبع، ماهیت، مقدار شناسایی شده تحریف و اثر آن بر صورت های مالی و آثار بالقوه و نیز اثر انباشته نارسایی هایی که نواحی مشابه را تحت تأثیر قرار می دهد و ممکن است باعث نارسایی جدی تری شود. شکل ۱ در یک جمع بندی کلی چارچوب نوین برای کنترل های داخلی با رویکرد گزارشگری مالی را نشان می دهد:

شکل ۱: چارچوب کنترل های داخلی با رویکرد گزارشگری مالی



<sup>1</sup> Information and Communication

<sup>2</sup> Monitoring

### وضعیت ایران در رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی در گزارشگری مالی

دستورالعمل کنترل های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران توسط در ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ به عنوان نقطه عطفی در فرایند نظارت و کنترل شرکت های سهامی عام ایرانی، به ناشران بورسی و فرابورسی ابلاغ گردید. طبق این دستورالعمل شرکت ها مکلف شدند کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی را تشکیل داده و نسبت به ارزیابی کنترل های داخلی و گزارشگری آن اقدام کنند، همچنین مطابق با ماده ۱۷ این دستورالعمل حسابرسان مستقل نیز موظف هستند در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص استقرار و بکارگیری سیستم کنترل داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت، اظهار نظر کنند و در صورت وجود نقاط ضعف با اهمیت در سیستم کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت و عدم یا نقص افشای آن در سیستم گزارش کنترل های داخلی هیأت مدیره، این موضوع را باید در گزارش حسابرسی تصریح و نسبت به اثرات آن بر دستیابی شرکت به اهداف تعیین شده موضع گیری کنند؛ بنابراین می توان از دستورالعمل مذکور به عنوان محرکی یادکرد که نه تنها بر مسئولیت هیأت مدیره در خصوص کنترل های داخلی تأکید ویژه دارد، بلکه نقش حسابرسان داخلی را در سازمان ها پر رنگ تر ساخته و حسابرسان مستقل را به شکل رسمی تر درگیر این قضیه کرده است [۱۷]. در ایران استقرار سیستم کنترل داخلی قوی توسط شرکت ها هنوز عملی نشده است، وجود حجم گسترده تعدیلات سنواتی، اسناد اصلاحی پیشنهادی حسابرسان (تحریف های کشف نشده توسط کنترل های داخلی)، تعداد بالای اظهار نظر حسابرسان بصورت عدم اظهار و کمیته های حسابرسی نشان دهنده ضعف کنترل داخلی در کشور ما است. فعالیت های نظارتی به دلیل نبود حسابرسان داخلی در بعضی شرکت ها به صورت ناقص اجرا می شود. بنابراین با وجود الزام گزارشگری کنترل داخلی و با توجه به اقتصاد دولتی ایران به منظور گزارشگری کنترل داخلی و استقرار نظام کنترل داخلی اراده دولت را می طلبد<sup>۱</sup>.

### تأثیر دستورالعمل کنترل های داخلی بر عناصر زنجیره گزارشگری مالی

زنجیره تأمین گزارشگری مالی به افراد و فرایندهایی اشاره دارد که در تهیه<sup>۲</sup>، تصویب<sup>۳</sup>، حسابرسی<sup>۴</sup>، تحلیل<sup>۵</sup> و استفاده از گزارش های مالی نقش دارند. در این زنجیره همه اجزا باید دارای کیفیتی بالا و ارتباطی نزدیک باشند تا به گزارشگری مالی با کیفیت بالایی بیانجامد. چرخه با سرمایه گذاران و دیگر ذینفعانی که در مورد یک شرکت تصمیم های اقتصادی آگاهانه می گیرند و از این رو به اطلاعات مالی برای این تصمیم گیری ها نیازمند هستند، آغاز و به آن ها خاتمه می یابد. پس از آن مدیریت، اطلاعات مالی را برای تصویب نهایی به وسیله هیأت مدیره، تهیه می کند. حسابرسان با هیأت مدیره و مدیریت تعامل دارند؛ از این جهت که اطلاعات مالی را حسابرسی و اظهار نظر مستقلی ارائه می کنند. اطلاعات

<sup>۱</sup> <http://fmaleki.blogfa.com/post/6>

<sup>۲</sup> Preparation

<sup>۳</sup> Approval

<sup>۴</sup> Audit

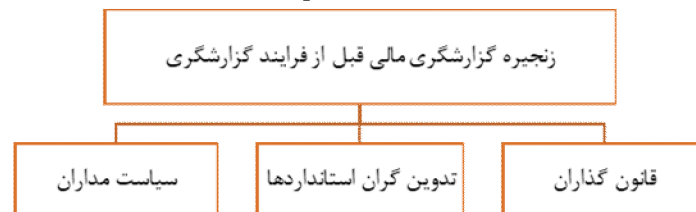
<sup>۵</sup> Analysis

مالی منتشر می شود و تحلیل گران آن را برای استفاده سرمایه گذاران و سایر ذینفعان ارزیابی می کنند. در این چرخه افزون بر عوامل پیش گفته، تدوین گران استانداردها و قانون گذاران نیز وجود دارند. سیستم حسابداری و اطلاعات مالی افشا شده ممکن است به وسیله بخش های داخلی و بیرونی ارزیابی شوند تا از مطابقت فعالیت ها با قرارداد ها و مقررات موجود، انعکاس صحیح فعالیت ها در سیستم حسابداری و مطابقت اطلاعات مالی افشا شده با سایر نیازها اطمینان حاصل شود. ذی نفعان از قبیل سرمایه گذاران، اعتبار دهندگان، مشتریان و دولت، اطلاعات افشا شده را مورد تجزیه و تحلیل قرار می دهند. با توجه به مطالعات گذشته نظیر رحمانی [۷] می توان چنین عنوان کرد که در سال های اخیر واحد ها و مؤسسات تجاری تأکید بر گزارشگری مالی و کنترل داخلی را (با تأکید بر کیفیت و صحت گزارشگری مالی و نقش حسابرس، کارگروه حسابرسی و مقررات) افزایش داده اند. مطالعات انجام شده در سطح داخلی و بین المللی [۳۰ و ۶ و ۲۲] هرکدام به نحوی به عناصر گزارشگری مالی در تحقیقات خود و شرایط بهبود و کیفیت گزارشگری مالی پرداخته اند. معمارزاده و سرفرازی [۱۸] در مطالعه خود با عنوان «بررسی گام های مدیریت بحران در سازمان» بیان داشتند که، فرایند مدیریت بحران از سه مرحله تشکیل شده است که عبارت اند از: قبل، حین و بعد از وقوع آن؛ با توجه به این مهم و از آن جا که فرایند تدوین استانداردها بحران نیست لیکن باید آن را مدیریت نمود، می توان فرایند گزارشگری مالی را به سه مرحله شامل: قبل از فرایند گزارشگری مالی، حین فرایند گزارشگری مالی و بعد از فرایند گزارشگری مالی تقسیم بندی نمود و این مطالعه نقش کنترل های داخلی را بر هریک از عناصر زنجیره گزارشگری مالی در هر یک از سه سطح گفته شده در ادامه بیان می کند:

#### عناصر زنجیره گزارشگری مالی قبل از فرایند گزارشگری

با توجه به مطالعه معمارزاده و سرفرازی [۱۸]، می توان چنین عنوان نمود که، قبل از فرایند گزارشگری مالی باید دو فعالیت کلیدی صورت گیرد: ۱- تشکیل کارگروه های ارزیابی و مدیریت. ۲- تعریف رویه اجرایی استاندارد برای انجام فعالیت هایی قبل از فرایند گزارشگری مالی. لذا در یک طبقه بندی، عناصر زنجیره گزارشگری مالی قبل از فرایند گزارشگری در شکل ۲ نشان داده شده است و سپس تأثیر رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی بر هریک از آن ها تشریح گردیده است:

شکل ۲: عناصر زنجیره گزارشگری مالی قبل از فرایند گزارشگری



قانون گذاران: اساساً مختصات نظام پاسخگویی در کشورهای صاحب حکومت مردم سالار، در اصول قانون اساسی آن کشور تعریف و نتیجه نهایی این نظام، پاسخگویی دستگاه های اجرایی کشور به

مقامات منتخب مردم در پارلمان می باشد. قانون گذاران با تدوین قوانین و مقررات و وضع مالیات، سطوح مختلف اقتصاد ملی و جامعه را تحت کنترل قرار می دهند.

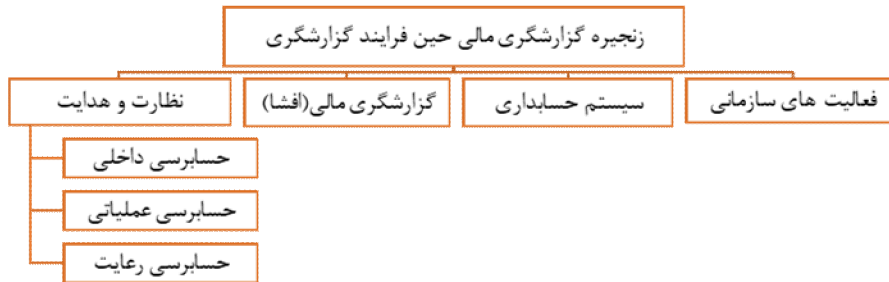
**تدوین گران استانداردها:** نقش اجرای دستورالعمل کنترل های داخلی در تدوین استانداردها به این مهم اشاره دارد که رویکرد تدوین استانداردها مبتنی بر اصول نسبت به رویکرد تدوین استانداردها مبتنی بر قواعد ارجح می باشد؛ به طوری که می توان چنین عنوان نمود که تدوین استانداردها با رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی منجر به الزامات افشای سودمندتری می گردد و همچنین باعث می گردد، در فرایند تدوین استانداردها، استفاده کنندگان به صورت مؤثرتری مشارکت داشته باشند و نیازهای واقعی آنان به شیوه ای صحیح درک گردد.

**سیاست مداران:** در کشورهای توسعه یافته تلاش های زیادی در جهت تدوین و توسعه استانداردهای حسابداری صورت پذیرفته است. کنترل های داخلی در این بین به سیاست مداران در اتخاذ تصمیماتشان به نحوی عمل می نماید که شرکت ها بتوانند بدون توجه به فشارها و موانع قانونی با رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی و ابعاد آن، گزارش های مالی خود را به منظور بهره برداری استفاده کنندگان منتشر نمایند. با اعمال چنین سیاست هایی است که شرکت ها راغب می گردند با رعایت اصول و موازین حسابداری گزارش های مالی خود را ارائه دهند و به نحو مطلوب عملکرد و وضعیت مالی شرکت ها را به طور شفاف نشان داده و در اختیار ذی نفعان قرار دهند. همچنین اجرا و پیاده سازی کنترل های داخلی به سیاست مداران کمک می کند با اصلاح ساختار اجرایی اقتصادی و شفافیت در قوانین و مقررات از ارائه گزارش های مالی هدف دار (مثلاً مقاصد مالیاتی) نیز جلوگیری نمایند.

#### عناصر زنجیره گزارشگری مالی حین فرایند گزارشگری

با توجه به مطالعه معمارزاده و سرفرازی [۱۸]، می توان چنین عنوان نمود که، حین فرایند گزارشگری مالی باید سه فعالیت کلیدی انجام شود: ۱- تمرکز بر اشاعه اخبار و اطلاعاتی که مورد تمایل عموم می باشد. ۲- مشخص کردن یک نفر به عنوان سخنگوی سازمان. ۳- ارسال پیام ها و گزارش ها بصورت حرفه ای در رسانه ها. لذا در یک طبقه بندی، عناصر زنجیره گزارشگری مالی حین فرایند گزارشگری در شکل ۳ نشان داده شده است و سپس تأثیر رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی بر هر یک از آن ها تشریح گردیده است:

شکل ۳: عناصر زنجیره گزارشگری مالی حین فرایند گزارشگری



**فعالیت های سازمان:** پیاده سازی دستورالعمل کنترل های داخلی در سازمان موجب تسریع و شفافیت در رسیدن سازمان به اهداف تبیین شده می گردد. از آنجا که، فعالیت های سازمان، سیستم حسابداری و اطلاعات مالی افشا شده، به وسیله ی بخش های درونی و برونی ارزیابی می شوند، تا از مطابقت سیاست ها، خط مشی ها و فعالیت های سازمان با استانداردها و قوانین وضع شده موجود و همچنین با قراردادهای منعقد شده موجود، شفافیت در گزارش های مالی بصورت انعکاس صحیح فعالیت ها در سیستم حسابداری و مالی و مطابقت اطلاعات و گزارش های مالی افشا شده با سایر خواسته ها و نیازهای ذی نفعان اطمینان حاصل شود.

**سیستم حسابداری:** از آنجا که در حال حاضر صورت های مالی، اصلی ترین منبع اطلاعات مالی به شمار می روند، لذا مسلم است که می بایست از کیفیت مطلوبی برخوردار باشند. دستورالعمل کنترل های داخلی موجب می گردد که این مطلوبیت در سایه ضوابط معتبر که منظور همان استانداردهای حسابداری می باشد، تأمین گردد. اهداف کنترل های داخلی اعم از مالی و عملیاتی موجب می گردد در سازمان در واحد امور مالی یک سلسله مراتب سازمانی برقرار گردد و موجب شود که اطمینان خاطر بیشتر بوجود آید و همچنین کیفیت و شفافیت بالای گزارشگری مالی را موجب می گردد؛ لهذا با رعایت این دستورالعمل بیش از پیش می توان نسبت به حفظ ویژگی های مربوط بودن و قابلیت اتکای اطلاعات مندرج در صورت های مالی عمل نمود.

**گزارشگری مالی (افشای اطلاعات):** رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی به عنوان یکی از عواملی مطرح می گردد که بیان می دارد، استانداردهای گزارشگری مالی باید بر اداره کنندگان شرکت و نه صرفاً بر گزارش های سالانه ای که در آن الزامات افشای مشخص شده توسط دیگران ارائه شده است تأکید داشته باشد؛ با رعایت این دستورالعمل گزارش های مالی شفاف تر، قابل فهم تر می گردد و همچنین یکنواختی بیشتر در گزارشگری در فعالیت های عملیاتی را که منجر به قابلیت مقایسه بیشتر می شود، ارائه می نماید. لازم به ذکر است به این دلیل که الزامات افشا به نحوی است که باعث می گردد اطلاعات مهم از دید ذی نفعان پنهان بماند، لذا این دستورالعمل موجب شفافیت افشا و تعامل بین زنجیره گزارشگری مالی در تعیین اطلاعات با ارزش می باشد.

**نظارت و هدایت:** رعایت دستور العمل کنترل های داخلی و گزارشگری کنترل های داخلی شرکت ها در یک فرایند نظارتی به این شکل نمود پیدا می کند که تضاد منافع بین مدیریت و سهامداران و سایر ذی نفعان را کاهش می دهد و عملیات شرکت را در دستیابی به خط مشی هایش هدایت و تسریع می بخشد و از این رو موجب بهبود و افزایش کیفیت و شفافیت گزارشگری مالی می گردد.

**حسابرسی داخلی:** از آنجا که وظیفه حسابرسان داخلی نظارت بر پاسخگویی می باشد که عاملی برای مقابله با فساد و تقلب بیان شده است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۳)، لذا شناخت حسابرسان از سیستم کنترل های داخلی صاحبکار خود، مبنایی را، هم برای برآورد احتمال خطر و هم برای برنامه ریزی حسابرسی فراهم می آورد. حسابرسان داخلی با توجه به شناختی که از سیستم کنترل های داخلی کسب می کنند، می توانند رسیدگی های خود را به نحو احسن انجام دهند و موجب شفافیت هرچه بیشتر در گزارشگری مالی گردند.

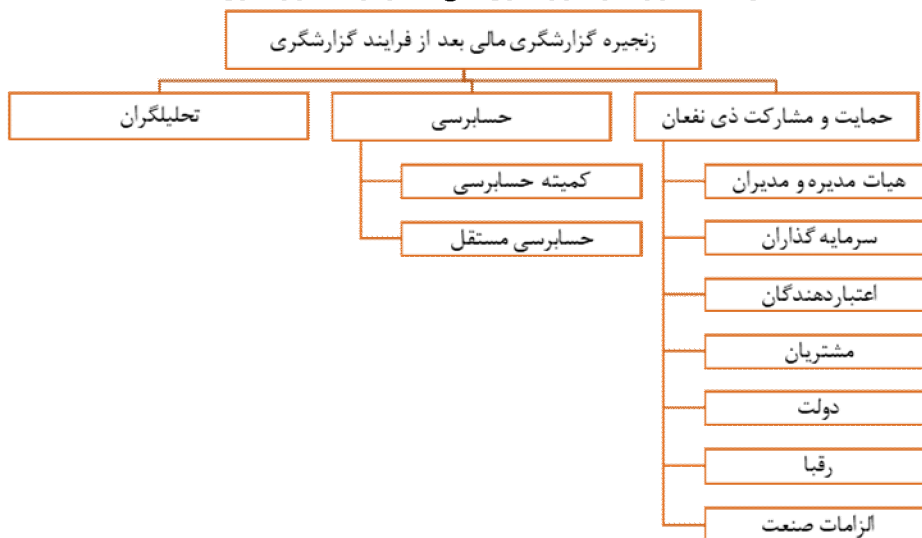
**حسابرسی عملیاتی:** به دلیل اینکه حسابرسان عملیاتی با سیستم های عملیاتی گوناگون سر و کار دارند، به منظور تشخیص کنترل های مناسب در مورد فعالیت های مختلف می توانند از پرسشنامه کنترل های داخلی استاندارد که برای الگوهای عمومی تجاری تهیه شده است به عنوان راهنما و یا حسب مورد پس از انجام تعدیلات لازم، استفاده نمایند.

**حسابرسی رعایت:** حسابرس مسئول عملکرد حسابرسی بوده و باید در طول فرایند حسابرسی دستور العمل کنترل های داخلی و روش های کنترل کیفیت را با هدف مناسب بودن این مهم که حسابرسی مطابق استانداردهای مربوط انجام شده، بکار گیرد. در حسابرسی رعایت محیط کنترلی که بر دستیابی به انطباق تمرکز می نماید از اهمیت خاصی برخوردار است و حسابرسان با بررسی هماهنگی کنترل های داخلی با محیط کنترلی از تمام جنبه های مهم، انطباق با ضوابط و موازین قانونی را تضمین می کنند؛ لذا کنترل های داخلی موجب اطمینان از رعایت قوانین و مقررات می شوند.

#### عناصر زنجیره گزارشگری مالی بعد از فرآیند گزارشگری

با توجه به مطالعه معماری و سرفرازی [۱۸]، می توان چنین عنوان نمود که، بعد از فرایند گزارشگری مالی باید دو فعالیت کلیدی انجام شود: ۱- شناسایی عوامل مؤثر برای استفاده های آینده. ۲- ارتباط با ذی نفعان برای آگاه سازی آن ها از نتایج. لذا در یک طبقه بندی، عناصر زنجیره گزارشگری مالی بعد از فرایند گزارشگری در شکل ۴ نشان داده شده است و سپس تأثیر رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی بر هر یک از آن ها تشریح گردیده است:

شکل ۴: عناصر زنجیره گزارشگری مالی بعد از فرایند گزارشگری



**حمایت و مشارکت ذی نفعان:** حمایت از یک سازمان در آینده نه تنها متکی به فعالیت های برنامه ریزی شده است، بلکه به تصمیم گیری های حسابداری درون سازمانی و توانایی گزارشگری نتایج عملیات مالی به جامعه ذی نفعان نیز وابسته است. دستورالعمل کنترل های داخلی موجب می گردد تا سازمان با رعایت آن در گزارش های مالی که ارائه می دهد حداکثر شفافیت و اطمینان خاطر را به هریک از ذی نفعان درون و برون سازمانی بدهد.

**هیأت مدیره و مدیران:** هیأت مدیره و مدیران موظف هستند که بدانند چه مسئولیتی در قبال ارائه گزارش های با معنی ارائه شده از سوی مدیرعامل نسبت به صاحبان سرمایه شرکت دارند و در احقاق حق ایشان به شیوه ای مسئولیت پذیرانه عمل نمایند؛ رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی سبب می شود که هیأت مدیره، فعالیت های و گزارش ها را به شیوه ای مسئولیت پذیرانه تر از قبل برای ذی نفعان فراهم آورده و گزارش هایی سودمند برای آنان تهیه و ارائه دهند و نسبت به این امر آگاهی بیشتر پیدا کنند.

**سرمایه گذاران:** گروه اصلی و عمده استفاده کنندگان گزارش های مالی سرمایه گذارانی هستند که جهت تصمیم گیری های خود نیاز به اطلاعاتی در مورد سوددهی، عملکرد مؤسسات و مدیریت آن ها، توانایی کسب سود، سیاست های تقسیم سود و ... دارند؛ رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی در مؤسسات به سرمایه گذاران کمک می کند تا بتوانند به کمک گزارش های مالی در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم گیری نمایند.

**اعتباردهندگان:** از آنجا که مؤسسات تجاری جهت تأمین مالی خود به وجه نقد نیاز دارند و با توجه به این مهم که یکی از مهمترین استفاده کنندگان از صورت های مالی و گزارش های حسابرسی مؤسسات

اعتباری و بانک‌ها می‌باشند؛ در سیستم بانکداری، یکی جمع‌آوری نقدینگی و دیگری اعطای اعتبار صورت می‌گیرد. تصمیم‌گیری در سیستم بانکی بر اساس رویه‌ها و مدل‌های مشخصی صورت می‌گیرد که در آن‌ها اخذ گزارش‌های مالی و حسابرسی جایگاه ویژه‌ای دارد. رعایت دستورالعمل کنترل‌های داخلی می‌تواند به عنوان یک مکانیزم موجب تضاد منافع میان سهامداران و اعتباردهندگان در تقسیم سود نیز گردد.

**مشتریان:** پیاده‌سازی دستورالعمل کنترل‌های داخلی در سطح سازمان موجب این مهم می‌گردد تا تعدد و اعتماد مشتریان سازمان با توجه به گزارش‌های مالی منتشر شده از سوی هیأت مدیره و جذب سرمایه‌گذاران و تبدیل شدن نام تجاری سازمان در صنعت به عنوان واحدی شفاف در گزارشگری اطلاعات مالی، و این نکته که با پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در سطح عملیاتی موجب افزایش کیفیت محصول گردیده است، بیش از پیش گردد.

**دولت:** رعایت دستورالعمل کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی دولت‌ها را در انجام این پاسخگویی از طریق افشای درآمدها و هزینه‌های دولت به صورت شفاف که همان سند رسمی کشور یعنی بودجه می‌باشد، یاری می‌دهد. از این رو باعث می‌گردد تا کفایت درآمدهای سال جاری برای پرداخت هزینه‌ها، رعایت قوانین و مقررات و تلاش‌های انجام شده برای ارائه خدمات، هزینه‌ها میزان دستیابی واحد دولتی به هدف‌های مورد ارزیابی قرارگیرد. تأمین‌کنندگان منابع مالی دولت یا کسانی که به هر نحوی در فرایند تأمین مالی دولت‌ها سهیم هستند نیز خواهان گزارش‌های شفاف، دقیق و واقعی دولت‌ها می‌باشند همچنین مدیران اجرایی دولت‌ها نیز خود به عنوان یکی از متقاضیان دریافت گزارش‌های مالی شفاف و کارا در حیطه عمل می‌باشند.

**رقبا:** بسیاری از شرکت‌های جدید تجاری بدلیل اینکه یک زیربنای کنترلی برای تطابق با دورنمای تجاری بنیان‌گذارانش نمی‌سازند، شکست می‌خورند. در بازار رقابتی، یک ساختار سیستم کنترل داخلی خوب و کارا از شکست شرکت جلوگیری می‌کند و به موفقیت شرکت کمک می‌نماید. کنترل خوب و کارا بدین معناست که ریسک‌ها را شناسایی کرده و به خوبی با آن‌ها رفتار شود تا قدرت رقابت تجاری بهبود یافته و همچنین به ایجاد زیربنای تجاری در شرکت‌های نوظهور کمک شود.

**الزامات صنعت:** از آن‌جا که اهداف کنترل داخلی با توجه به ماهیت کسب و کار و عملکرد سازمان تبیین می‌شود، رعایت دستورالعمل کنترل‌های داخلی کمک می‌کند در هر صنعتی، طرح کیفی محصولات را که شامل مراحل تولید یک محصول و تست‌های لازم برای کنترل هر مرحله طبق استانداردهای مرجع است، تعریف شده و با استفاده از اطلاعات آزمایش‌های انجام شده، بتوان حدود کنترلی استاندارد را تحت کنترل و نظارت قرار داد. بدلیل اینکه صنایع هم‌گروه دارای اهداف مشابهی هستند، پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی موجب یکپارچگی و حرکت به سمت استانداردهای حسابداری و چارچوب متحدالشکل و مبتنی بر اصول و هدفگرا می‌شود، که این امر نیز موجب گزارشگری مالی مفید، قابل فهم و یکنواخت برای استفاده‌کنندگان داخلی و خارجی صنایع می‌شود.



**حسابرسی:** شناخت کنترل های داخلی به حسابرسان در شناسایی اشتباهات ممکن، تحلیل عوامل اثر گذار بر ریسک و گسترش ماهیت، زمان بندی و دامنه رویه های اضافی حسابرسی کمک می کند. می توان چنین عنوان نمود که حسابرسان می توانند با ابزار کنترل داخلی پیاده سازی شده در سطح سازمان کیفیت حسابرسی را بالا برده و گزارش حسابرسی خود را بدون محدودیت ارائه نمایند.

**کمیته حسابرسی:** کمیته حسابرسی با هدف اطمینان از اثربخشی راهبری، مدیریت ریسک و کنترل های داخلی، سلامت گزارشگری مالی، اثربخشی حسابرسی داخلی، اثربخشی حسابرسی مستقل و رعایت قوانین و مقررات که از الزامات سازمان است تشکیل گردیده است.

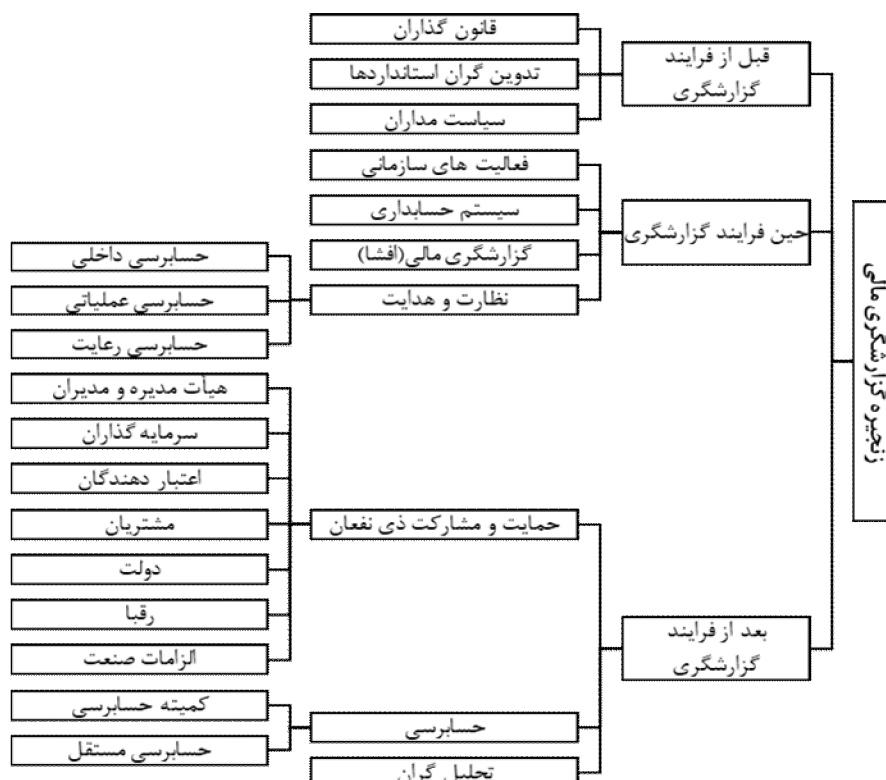
**حسابرس مستقل:** افزایش کیفیت حسابرسی توسط حسابرس مستقل با استفاده از ساختار کنترل داخلی به وجود می آید؛ جامعه نیز در معنای عام آن همواره خواهان دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی بوده است. حسابرسان مستقل یکی از ناظرین بر کیفیت گزارشگری مالی می باشند که این وظیفه با اظهارنظر، رسیدگی ها و کیفیت حسابرسی انجام شده توسط حسابرسان با استفاده از ابزارهای کنترل داخلی می تواند به صورت اثربخش در پیشگیری از تقلب و تحریف خطر حسابرسی مؤثر واقع گردد.

**تحلیلگران:** تحلیلگران به عنوان عامل انتقال اطلاعات مالی، امتیازاتی را برای شرکت های تحت پوشش خود ایجاد می نمایند. وجود گروه بیشتری از تحلیلگران، آگاهی بیشتری را در مورد فرصت های سرمایه گذاری در اختیار سرمایه گذاران قرار می دهد. رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی موجب می گردد که گزارش های مالی شرکت ها، بیشتر مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرند که این مهم به نوبه ی خود باعث می گردد از یک سو، شرکت ها هزینه های تجاری کنترلی متحمل شوند و اتخاذ سیاست های مناسب افشا در شرکت ها سبب کاهش هزینه های مالی می گردد، و از سوی دیگر، فرصت های سرمایه گذاری بیشتر، شفاف تر و بهتری در اختیار سرمایه گذاران و سایر ذی نفعان قرار می گیرد و سبب می گردد که تحلیلگران به صراحت توصیه هایی در مورد سرمایه گذاری و گزارشگری مالی ارائه نمایند.

## عوامل مؤثر بر زنجیره گزارشگری مالی در یک نمای کلی

در شکل شماره ۵ عواملی که در زنجیره گزارشگری مالی دخیل هستند نشان داده شده اند.

شکل ۵: عوامل مؤثر بر زنجیره گزارشگری مالی در یک نمای کلی



## نتیجه گیری

مطالعه حاضر بر نقش کنترل های داخلی در زنجیره گزارشگری مالی متمرکز شد. براساس آن چه که گفته شد و با توجه به مطالعات انجام شده می توان گفت که پیاده سازی سیستم کنترل های داخلی و وجود آن، موجب افزایش در جهت مثبت خصوصیات کیفی اطلاعات مالی ذکر شده در مفاهیم نظری حسابداری و گزارشگری مالی همچون، افزایش قابلیت اعتماد اطلاعات منتشر شده توسط شرکت ها که موجب می شود تا حدقابل ملاحظه ای ویژگی مربوط بودن اطلاعات را نیز تقویت کند و در صورتی که گزارش کنترل های داخلی بنابر قانون الزامی شود موجب بهبود و شفافیت گزارشگری مالی شرکت ها شود. در الگوی ارائه شده در این مطالعه نیز، در ارتباط با رعایت دستورالعمل کنترل های داخلی با رویکرد گزارشگری مالی می باید همواره استاندارد نارسایی های کنترل داخلی به عنوان یک عامل

آستانه ای مورد بررسی قرار گیرد. رعایت دستورالعمل مذکور باعث می گردد که تجزیه و تحلیل بیشتری بر گزارشگری مالی شرکت ها انجام شود که از دو جنبه مهم تلقی می شود: ۱- هزینه های مالی شرکت ها به دلیل سیاست های مناسب افشا کاهش می یابد. ۲- فرصت های سرمایه گذاری بیشتر، بهتر و شفاف تری که در اختیار سرمایه گذاران قرار می گیرد. حسابرسان داخلی و مستقل نیز با استفاده از ابزارهای کنترل داخلی می توانند به صورت اثربخش در پیشگیری از تقلب و تحریف خطر حسابرسی مؤثر واقع گردند. گزارشگری شفاف مالی باعث می شود که سهامداران به عنوان استفاده کنندگان اصلی گزارش های مالی و همچنین سایر ذی نفعان در زنجیره گزارشگری مالی، به گزارش های مالی بیش از پیش اطمینان نموده و با ورود سرمایه های راکد به اقتصاد موجب شکوفایی آن گردند. در این مطالعه فرایند گزارشگری مالی به سه مرحله قبل، حین و بعد از فرایند گزارشگری تقسیم شد و نقش کنترل های داخلی بر هر یک از عناصر زنجیره در هر یک از این سه بخش مورد بررسی قرار گرفت و در نهایت عوامل و عناصر مؤثر در زنجیره گزارشگری مالی در یک نمای کلی نشان داده شد.

#### فهرست منابع

۱. ابراهیمی رومنجان، مجتبی، مخمل باف، احمد، (۱۳۹۴)، «کنترل های داخلی، تقلب و کیفیت حسابرسی»، ماهنامه علمی پژوهش های مدیریت و حسابداری، شماره ۱۱ و ۱۲. اردیبهشت و خرداد.
۲. اسکندری، جمشید، عرفی، حمیدرضا، (۱۳۹۳)، اصول حسابرسی ۱، چاپ هجدهم. انتشارات کتاب فرشید.
۳. پاکروان، لقمان، (۱۳۹۱)، «کنترل داخلی و مسئولیت پذیری»، روزنامه دنیای اقتصاد. شنبه ۲۰ آبان.
۴. حیدرزاده کانی، علی اصغر، محسنی ملکی رستاقی، بهرام، (۱۳۹۳)، «کنترل داخلی حسابرسان در مورد تصمیم گیری در مورد گزارش مالی»، کنفرانس بین المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، پاییز / ۴ و ۵ آبان ماه. تهران.
۵. حساس یگانه، یحیی، (۱۳۸۳)، «مفهوم حاکمیت شرکتی و نقش آن در گزارشگری»، سمینار گزارشگری مالی و تحولات پیش روی، زمستان / ۸ و ۹ دی ماه، تهران.
۶. حساس یگانه، یحیی، تقی نتاج ملکشا، غلامحسین، (۱۳۸۵)، «رابطه گزارش کنترل های داخلی با تصمیم گیری استفاده کنندگان»، مجله مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۴، صص ۱۷۶-۱۳۳.
۷. رحمانی، حلیمه، (۱۳۸۷)، «زنجیره تأمین گزارشگری مالی، دستورالعمل ها و دیدگاه های فعلی»، فصلنامه تحلیلی اطلاع رسانی پژوهشی سازمان حسابرسی، شماره ۴۲، پاییز، صص ۶۲-۷۵.
۸. رستمی، شعیب، کهنسال، ثمین، رستمی، زینب، (۱۳۹۳)، «تأثیر گزارش های مدیریت درباره کنترل های داخلی مرتبط با گزارشگری مالی بر بهبود گزارشگری مالی»، اولین همایش ملی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری، زمستان / ۳۰ بهمن ماه، تهران.
۹. زارعی، محسن، عبدی، سعید، (۱۳۸۹)، «کنترل های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی»، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۳۹، تابستان.
۱۰. سلطانی، امیرحسین، نیک کار، بهزاد، (۱۳۹۲)، «بررسی نقش حسابرسان در بحران های مالی (با تأکید بر نقش شرکت حسابرسی آرتور اندرسون در بحران مالی آمریکا و اروپا)»، کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، تابستان / ۱۴ شهریور ماه، شیراز.
۱۱. صراف، فاطمه، حسن زاده، سهیل محمد، حر آبادی فراهانی، حسین، سید صالحیان، مریم السادات، (۱۳۹۴)، «بررسی اهمیت بکارگیری سیستم کنترل داخلی بر اساس چارچوب کوزو»، مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی. انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۵، پاییز ۹۴.

۱۲. عباس زاده، محمدرضا، محمدی، جمال، محمدی، کامران، (۱۳۹۰)، «ضرورت وجود کنترل های داخلی در بخش عمومی»، **دوماهنامه حسابرسی**، شماره ۵۶، زمستان / دی. صص ۱۳۷-۱۳۷.
۱۳. غلامرضایی، محسن، مافی، منصور، (۱۳۹۴)، «فرایند ارزیابی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی»، **مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، بهار ۹۴.
۱۴. کردستانی، غلامرضا، نصیری، محمود، (۱۳۸۸)، «کارایی گزارشگری مالی و ارتقا سطح مسئولیت پاسخگویی در بخش عمومی»، **مجله حسابداری**، سال بیست و پنجم، شماره ۲۰۸ و ۲۰۹، تابستان / تیر و مرداد. صص ۵۸-۶۵.
۱۵. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری، (۱۳۸۶)، **استانداردهای حسابداری**، چاپ نهم، انتشارات سازمان حسابرسی، تهران.
۱۶. گنجی، حمیدرضا، منتی، وحید، (۱۳۹۳)، «از کوزو ۱۹۹۲ تا کوزو ۲۰۱۳»، **نشریه حسابرسان داخلی**، سال اول، شماره ۳، پاییز / مهر. صص ۸۲-۴۹.
۱۷. مشایخی، بیتا، (۱۳۹۲)، «دستورالعمل کنترل های داخلی و نقش تازه حسابرسان»، **ماهنامه بازار سرمایه ایران**، شماره ۱۰۷، صص ۳۹.
۱۸. معمارزاده، غلامرضا، سرفرازی، مهرزاد، (۱۳۸۹)، «بررسی گام های فرایند مدیریت بحران در سازمان»، **فصلنامه تحقیقات راهبردی مجمع تشخیص مصلحت نظام (پژوهشنامه)**، شماره ۵۱، بهار، صص ۷۶-۹.
۱۹. نظری، رضا، گوارا، مریم، (۱۳۹۴)، «کاهش شکاف حسابرسی: ندایی برای تغییر»، **دوماهنامه حسابرسی**، شماره ۸۷، شهریور، صص ۸۰-۷۶.
۲۰. نظری، علیرضا، فدایی، ایمان، تقی ملایی، سعید، (۱۳۹۲)، «تکاتی در خصوص اهمیت استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی و مزایا و معایب آن»، **مجله اقتصادی**، شماره ۱ و ۲، بهار / فروردین و اردیبهشت. صص ۵۲-۴۵.
۲۱. نیکومرام، هاشم، بادآور نهندي، یونس، (۱۳۸۸)، «تبیین و ارائه الگویی برای تعیین و ارزیابی عوامل مؤثر بر انتخاب کیفیت گزارشگری مالی در ایران»، **مجله فراسوی مدیریت**، سال دوم، شماره ۸، بهار، صص ۱۸۷-۱۴۱.
۲۲. ولی پور، هاشم، مرادی، جواد، احمدی، جمشید، (۱۳۹۱)، «مطالعه مقایسه ای دیدگاه مدیران و حسابرسان در ارتباط با تأثیر گزارشگری کنترل های داخلی بر بهبود گزارشگری مالی»، **فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، سال اول، شماره ۳، پاییز.
۲۳. هاشمی نژاد، سیدمحمد، فروغ نژاد، حیدر، (۱۳۹۲)، «حاکمیت شرکتی، گزارشگری یکپارچه مالی و کنترل داخلی»، **ماهنامه بازار سرمایه ایران**، شماره ۱۰۷، صص ۶۱-۵۸.
24. Bedard, J. C. & Graham, L., (2011), "Detection and severity classifications of Sarbanes-Oxley Section 404 internal control deficiencies", **The Accounting Review**, 86(3), 825-855.
25. Bryan, S. H. & Lilien, S. B., (2005), "Characteristics of firms with material weaknesses in internal control: An assessment of Section 404 of Sarbanes-Oxley", Working paper, Wake Forest University.
26. Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), 1992, Internal control-Integrated Framework, COSO Report.
27. Cohen, D., Dey, A., & Lys, T., (2008), "Real and accrual based earnings management in the pre- and post-Sarbanes-Oxley periods", **The Accounting Review**, 83(3), 757-787.

28. Engel, E., Hayes, R. M., & Wang, X., (2007), "The Sarbanes–Oxley Act and firms' going-private decisions", **Journal of Accounting and Economics**, 44(1–2), 116–145.
29. Ge, W. & McVay, S. E., (2005), "The disclosure of material weaknesses in internal control after the Sarbanes–Oxley Act", **Accounting Horizons**, 19(3), 137–158.
30. Hermanson, H. M., (2000), "An Analysis of the Demand for Reporting on Internal Control", **Accounting Horizons**, Vol. 14, No. 3, pp. 325–341.
31. Iliev, P., (2010), "The effect of SOX Section 404: Costs, earnings quality, and stock prices", **The Journal of Finance**, 65(3), 1163–1196.
32. Krishnan, G. V. & Yu, W., (2012), "Do small firms benefit from auditor attestation of internal control effectiveness? Auditing", **A Journal of Practice & Theory**, 34(1), 115–137.
33. Kinney, W. R., & Shepardson, M. L., (2011), "Do control effectiveness disclosures require SOX 404(b) internal control audits? A natural experiment with small U.S. public companies", **Journal of Accounting Research**, 49(2), 413–448.
34. Leuz, C., Triantis, A., & Wang, T., (2008), "Why do firms go dark? Causes and economic consequences of voluntary SEC deregistrations", **Journal of Accounting and Economics**, 45(2–3), 181–208.
35. Lixin N. Xuezhou R. Gaoguang S., (2014), "Do Customers respond to the disclosure of internal control weakness", **Journal of Business Research**, 67: 1508–1518.
36. Lobo, G. J., & Zhou, J., (2006), "Did conservatism in financial reporting increase after the Sarbanes–Oxley Act? Initial evidence", **Accounting Horizons**, 20(1), 57–73.
37. McEnroe, J. E., (2007), "Perceptions of the effect of Sarbanes–Oxley on earnings management practices" **Research in Accounting Regulation**, 19, 137–157.
38. Mohan, N. J., & Chen, C. R., (2007), "The impact of the Sarbanes–Oxley Act on firms going private", **Research in Accounting Regulation**, 19, 119–134.
39. MOHAMED, Z., (2001), "An Empirical Study on the Directors and Auditors' Perception Relating to the Demand for Reporting on Internal Control", UNIVERSITI TEKNOLOGI MARA.
40. Nondorf, M. E., Singer, Z., & You, H., (2012), "A study of firms surrounding the threshold of Sarbanes–Oxley Section 404 compliance. Advances in Accounting", **incorporating Advances in International Accounting**, 28(1), 96–110.
41. Securities and Exchange Commission (SEC), (2003), Release No. 33-8238, Management's Reports on Internal control over financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports. [http://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm].
42. Zhou, J., (2008), "Financial reporting after the Sarbanes–Oxley Act: Conservative or less earnings management?", **Research in Accounting Regulation**, 20, 187–192.
43. [www.iacpa.ir/portals/0/doc/sazeman/hesabdari/2.doc](http://www.iacpa.ir/portals/0/doc/sazeman/hesabdari/2.doc)
44. [www.ic.coso.org](http://www.ic.coso.org)
45. [www.hezarehacc.ir/1137/htm/ساختمان-گزارشگری-مالی-و-گزارش-حسابرس](http://www.hezarehacc.ir/1137/htm/ساختمان-گزارشگری-مالی-و-گزارش-حسابرس).



## **Internal controls, continuous loop financial reporting chain**

**Hasan Hemmati<sup>1</sup>(PhD)**

Faculty Member of Parandak Institute of Higher Education

**Dr. Naser Partovi<sup>2</sup>**

Faculty Member of Parandak Institute of Higher Education

**Mojtaba Ebrahimi Romenjan<sup>3</sup>©**

Ph.D. Student of Accounting and Deputy of Educational Jihad University of Southern Khorasan

**Ahmad Makhmalbaf**

Islamic Azad University, Expert and Young Researcher Club, Birjand, Iran

(Received: 6 August 2016; Accepted: 19 December 2016)

The present study aims at elaborating the role of internal controls in financial reporting chain and presenting a modern pattern regarding internal controlling of financial reporting environment. Internal controllers are so important in implementing controlling and protective strategies issued toward the prevention of occurrence of any kind of intentional and/or unintentional error and their timely identification in financial reporting process. This study considers financial reporting process a 3-stage activity studying the influence of internal controllers in each components of this process.

**Keywords:** internal controllers, corporate strategies, financial reporting chain, financial reporting process

---

<sup>1</sup> hemmati\_h344@yahoo.com

<sup>2</sup> partovi\_partovi@yahoo.com

<sup>3</sup> ebrahimi362@yahoo.com (Corresponding author)