

ارزیابی کنترل داخلی و آثار افشای اطلاعات

فرشاد محمدپور
دانشجوی دکتری
حسابداری، دانشگاه تهران
اسماعیل توکل نیا
دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه مازندران
مجتبی اکبریور
دانشجوی دکتری حسابداری
دانشگاه مازندران

حسابرسان مستقل در ارزیابی سیستم کنترل داخلی بررسی و آثار افشای اطلاعات نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی بیان می‌شود.

سیستم کنترل داخلی

سیستم کنترل داخلی به منظور مساعدت به مدیریت برای دستیابی به اهداف واحد تجاری و نتایج مطلوب طراحی شده است (Chenhall, 2003). کنترل‌های داخلی با توجه به راهبرد واحد تجاری، در راه‌های گوناگونی به کار می‌روند (Miller and Drog, 1986). کنترل داخلی، فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوط، اطمینانی معقول به دست آید. از این رو، کنترل‌های داخلی برای شناسایی آن دسته از خطرهای کسب و کار، طراحی و اجرا می‌شود که دستیابی به هریک از این اهداف را تهدید می‌کند. طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی با توجه به اندازه و پیچیدگی واحد مورد رسیدگی، متفاوت است. به‌ویژه، واحدهای کوچکتر ممکن است برای دستیابی به اهداف خود از ابزارهایی با رسمیت کمتر و از پردازش‌ها و روش‌های ساده‌تر، استفاده کنند. کنترل‌های داخلی از اجزای زیر تشکیل می‌شود:

توسعه و پیچیدگی روزافزون واحدهای اقتصادی، پیشرفت مستمر فن آوری، افزایش حجم معاملات، کمبود منابع، افزایش رقابت و وجود انواع خطرات تهدید کننده اهداف و سیاست‌های سازمان، سبب شده تا ذهن مدیریت به مسایل بی شماری معطوف شده و کنترل مستقیم و انفرادی این واحدها، غیرممکن شود. به همین دلیل، نیاز به استقرار سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کار، مورد توجه جدی قرار گرفته است. سیستم کنترل داخلی، سیستمی پویاست که انواع خطرها و انحراف از سیاست‌ها و رویه‌ها را پوشش می‌دهد. ارزیابی و طراحی سیستم‌های کنترل داخلی برای مدیریت از اهمیت حیاتی، برخوردار است. از آنجا که مدیریت، مسئولیت صورت‌های مالی و سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد، به کارگیری خدمات حسابرسی داخلی برای ارزیابی عملکرد سیستم کنترل داخلی، به گونه‌ای فزاینده، رشد یافته است. حسابرسان مستقل نیز به منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم، باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن شامل کنترل‌های داخلی، کسب کنند. در واقع سیستم‌های کنترل داخلی از درون و بیرون سازمان، مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. در این مقاله، نخست نقاط ضعف متداول سیستم‌های کنترل داخلی مورد بحث قرار می‌گیرد و سپس نقش مدیران، حسابرسان داخلی و



داخلی باشد (Fargher & Gramling, ۲۰۰۵).

عدم وجود نظارت کافی، منجر به ایجاد نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی می‌شود که این امر به نوبه خود محیط مناسبی را برای تقلب، سوءاستفاده و هدررفت ایجاد می‌کند (Huefner, ۲۰۱۱). طبق استاندارد حسابرسی داخلی ۱۲ انجمن حسابداران خبره هند، از جمله نقاط ضعف متداول کنترل‌های داخلی می‌توان به این موارد اشاره کرد:

- عدم بیان صریح قوانین و مسئولیت‌های سازمانی
- عدم دریافت اطلاعات صحیح در زمان مناسب توسط هیات مدیره یا مدیریت.
- از جمله محدودیت‌های ذاتی سیستم کنترل داخلی، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:
- ملاحظات مدیریت که هزینه کنترل داخلی نباید از منافع مورد انتظار فراتر رود.
- حقیقت این است که غالب کنترل‌های داخلی در مورد معاملاتی نیستند که ماهیت غیر معمول دارند.
- احتمال بالقوه اشتباهات انسانی چون بی دقتی، حواس پرتی، اشتباهات قضاوتی و سوءتفاهم در دستورالعمل‌ها.
- احتمال پیش دستی کردن نسبت به سیستم کنترل داخلی، از طریق تبانی با کارکنان یا طرفین خارج از سازمان.
- احتمال اینکه فرد مسئول اعمال کنترل داخلی از مسئولیت خود، سوءاستفاده کند.
- دست کاری‌های مدیریت در مورد معاملات یا برآوردها و قضاوت‌های مورد نیاز در تهیه صورت‌های مالی (The Institute of Chartered Accountants of India, ۲۰۰۹).

فنگ و همکاران (۲۰۱۰) در تحقیقات خود به این نتیجه رسیدند که پس از اصلاح و ترمیم نقاط ضعف عمده کنترل داخلی توسط شرکت، پیش بینی‌های مدیریت صحیح تر خواهد بود (Feng et al., ۲۰۱۰). کنترل داخلی، صرف نظر از نحوه طراحی و اجرای آن، تنها می‌تواند اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف گزارشگری مالی را برای واحد مورد رسیدگی تأمین کند. احتمال دستیابی به این اهداف، تحت تاثیر محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی است. این محدودیت‌ها، شامل این واقعیت است که قضاوت انسان در تصمیم‌گیری می‌تواند اشتباه‌آمیز باشد و به دلیل خطاهای انسانی، چون اشتباهات ساده، کنترل‌های داخلی می‌تواند مختل شود. برای نمونه، اگر کارکنان سیستم اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی چگونگی پردازش معاملات فروش توسط سیستم ثبت سفارش را بطور کامل درک نکنند، ممکن است تغییراتی را به اشتباه در سیستم طراحی کنند که سیستم، فروش‌های یک خط تولید جدید را پردازش کند (استانداردهای حسابرسی، بخش ۳۱۵، بند ۶۴). لازم به ذکر است که طبق استاندارد حسابرسی داخلی ۱۲ انجمن حسابداران خبره هند، آزمون کنترل‌ها به منظور کسب شواهد حسابرسی درباره بهره‌وری این موارد انجام می‌گردد:

آ) طراحی سیستم‌های کنترل داخلی که آیا به طور مناسب برای جلوگیری یا کشف و اصلاح ارائه‌های نادرست طراحی شده اند یا خیر؛

ب) عملیات کنترل داخلی در طی دوره؛

پ) بهای تمام شده کنترل در برابر منافع کسب شده از اجزای آن.

ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی در سطح سازمان سیستم کنترل داخلی را هم از لحاظ طراحی و هم از لحاظ اعمال سیاست‌ها و روش‌های کنترل داخلی ارزیابی می‌کنند. ارزیابی و طراحی سیستم‌های کنترل داخلی برای مدیریت از اهمیت حیاتی برخوردار است (Changchit et al., ۲۰۰۱). موسسه ارنست و یانگ (۲۰۰۳) بر اساس بخش ۴۰۴ قانون ساربینز-اکسلی، چارچوبی برای به انجام رساندن ارزیابی کنترل داخلی توسط مدیریت ارائه کرده است که شامل ۴ مرحله است:

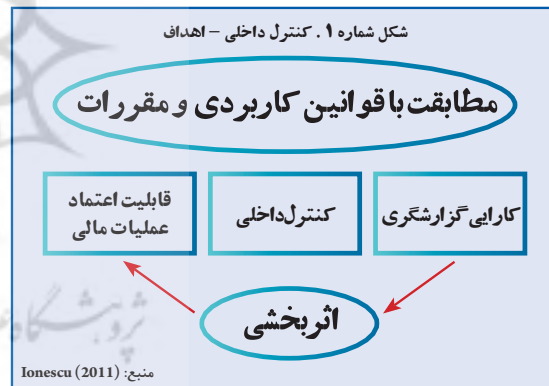
- درک تعریف کنترل داخلی
- سازماندهی گروه طرح ریزی برای هدایت و اداره ارزیابی
- ارزیابی کنترل داخلی در سطح فرایندها، معاملات و مصارف

آ) محیط کنترلی

ب) فرایند ارزیابی خطر توسط واحد مورد رسیدگی
پ) سیستم اطلاعاتی، شامل فرایندهای تجاری مربوط در ارتباط با گزارشگری مالی و اطلاع‌رسانی
ت) فعالیت‌های کنترلی

ث) نظارت بر کنترل‌ها (استانداردهای حسابرسی، بخش ۳۱۵، بندهای ۴۲ و ۴۳)
تعاریف سیستم‌های کنترل داخلی نشان می‌دهد که این سیستم‌ها، اساساً از کنترل‌های مدیریت متمایز نیستند (Chambers et al., ۱۹۸۷). سیستم‌های کنترل داخلی قوی، اثر مهم و قابل توجهی بر قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی دارند (Ionescu, ۲۰۱۱). هرگاه اندازه واحد تجاری گسترش یابد، فرایندهای کنترلی آن نیز تخصصی تر، مشکل تر و پیچیده تر می‌شوند (Hoque & James, ۲۰۰۰). اعتقاد بر این است که سیستم کنترل داخلی، خطرها را کاهش می‌دهد و در اطمینان دهی از قابلیت اعتماد صورت‌های مالی و انطباق با قوانین و مقررات به مدیریت کمک می‌کند (Spira & Page, ۲۰۰۳). دو سازمان نمی‌توانند سیستم کنترل داخلی یکسانی داشته باشند، مگر اینکه کاملاً یکسان باشند (COSO, ۱۹۹۴). شرکت‌ها به منظور اطمینان از کارایی و بهره‌وری فعالیت‌ها، قابلیت اعتماد اطلاعات و مطابقت با قوانین اجرایی به سیستم کنترل داخلی مناسب و کافی، نیاز دارند (Jokipii, ۲۰۰۹). از دیدگاه کوزو، از اهداف سیستم کنترل داخلی، فراهم سازی اطمینانی معقول راجع به قابلیت اعتماد گزارشگری مالی است (COSO, ۱۹۹۲).

کنترل داخلی، سیستمی‌پویاست که انواع خطرها و انحراف از سیاست‌ها و رویه‌ها را پوشش می‌دهد (Chorofas, ۲۰۰۷). شکل شماره ۱، اهداف کنترل داخلی را به تصویر کشیده است (Ionescu, ۲۰۱۱)



بنا بر تعریف کوزو (۱۹۹۲) سیستم کنترل داخلی سه هدف اصلی دارد:

آ) اثربخشی و کارایی عملیات؛

ب) قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی؛

پ) پذیرش و رعایت قوانین و مقررات لازم الاجرا.

نقاط ضعف سیستم‌های کنترل داخلی

در ایالات متحده، قانون «ساربینز-اکسلی» به منظور بهبود کیفیت گزارشگری مالی و همچنین برای بازگرداندن اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی، به تصویب رسیده است. از جنبه‌های مهم قانون ساربینز-اکسلی، الزامی شدن گزارش کنترل داخلی است که به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد که از کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت مطلع شوند (Shi & Wang, ۲۰۱۱). شرکت‌هایی که قانون ساربینز-اکسلی را با موفقیت اجرا کنند به احتمال زیاد نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل داخلی را طی گزارشگری مالی شناسایی کرده و با افزایش کنترل‌های داخلی، آن را اصلاح می‌کنند. نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل داخلی می‌تواند مربوط به نقاط ضعف در طراحی کنترل‌ها یا مربوط به نقاط ضعف در عملیات کنترل

شرح نوشته، رسم نمودار و پرسشنامه استفاده کند. کسب شناخت از کنترل‌های داخلی شامل ارزیابی طراحی کنترل و تعیین اجرا یا عدم اجرای آن است (The Institute of Chartered Accountants of India, ۲۰۰۹).

برای اطمینان از استقرار کنترل‌های قوی در سازمان، سولاتی چون موارد زیر در نظر گرفته می‌شوند:

• چه فعالیت‌هایی، کنترل را در سازمان ما در امروز و آینده، بیشتر بهبود می‌بخشند؟

• چگونه می‌توانیم رویدادهایی ایجاد کنیم که کنترل‌های ما را در طی زمان بهبود بخشند؟

• چگونه طرز فکر و فرهنگی ایجاد نماییم که کنترل‌های شرکت را کامل و حمایت کنند؟

فعالیت موثر حسابرسی داخلی در داخل سازمان، در یافتن پاسخ به این پرسش‌ها و دستیابی به اهداف مورد نظر کمک خواهد کرد. در واقع، شرکت‌های دارای دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی موثر، کنترل‌های بهتری دارند، زیرا این شرکت‌ها، شیوه‌های پیشرو را به کار می‌گیرند و با انتظارات و اهداف راهبردی معین توسط مدیریت و هیات مدیره هم‌گامند (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۱). حسابرس داخلی باید بر اساس نتایج آزمون کنترل‌ها، ارزیابی کند که آیا کنترل‌های داخلی همان‌طور که در ارزیابی نخستین از خطر کنترل انتظار می‌رفت، طراحی شده و اجرا می‌شوند یا خیر. ارزیابی انحراف‌ها ممکن است منتج با این تصمیم حسابرس داخلی شود که ارزیابی سطح خطر کنترل نیاز به تجدیدنظر دارد. حسابرسان داخلی باید در نظر داشته باشند که آیا کنترل‌های داخلی در تمام دوره به کار گرفته می‌شوند یا خیر.

اگر کنترل‌هایی که به طور قابل ملاحظه‌ای متفاوتند در زمان‌های مختلف طول دوره استفاده می‌شوند، حسابرس باید هر کدام را جداگانه در نظر گرفته و ارزیابی نماید. حسابرسان داخلی باید ناکارآمدی‌های کنترل داخلی شناسایی شده را ارزیابی نموده و سپس تعیین کنند که آیا این ناکارآمدی‌ها به تنهایی یا در مجموع، کمبود قابل توجه یا نقاط ضعف عمده هستند یا خیر. حسابرس داخلی باید کمبودهای قابل توجه و نقاط ضعف عمده را به اطلاع مدیریت برساند. حسابرس داخلی باید نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی اصلاح نشده را شناسایی نموده و توصیه‌ها و پیشنهادهایی را برای اصلاح آنها ارائه دهد. او همچنین باید نظر خود را در مورد آثار احتمالی این نقاط ضعف بر محیط کنترلی واحد تجاری به مدیریت ارائه نماید (The Institute of Chartered Accountants of India, ۲۰۰۹). بررسی و ارزیابی کیفیت و کارایی سیستم کنترل داخلی سازمان و کیفیت عملکرد اجرای مسئولیت‌های اختصاص یافته، نشانگر عمده فعالیت‌های اساسی است که برعهده حسابرسی داخلی است (Fadzil et al., ۲۰۰۵). سیستم کنترل داخلی دارای طراحی خوب این اطمینان را می‌دهد که اهداف سازمان یا هزینه‌هایی معقولی انجام خواهند شد. از دیدگاه نظام راهبری شرکت‌ها، کنترل‌های داخلی به عنوان بخشی از سازمان، باید نسبت به انواع خطرهایی واکنش نشان دهد که سازمان با آن مواجه است (Jokipii, ۲۰۰۹).

ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی توسط حسابرسان مستقل

از آنجایی که پاسخگویی به استفاده کنندگان اطلاعات، مستلزم وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکاست و قابلیت اتکای اطلاعات به دلایل زیادی نیازمند بررسی آنها توسط شخصی مستقل از تهیه‌کننده اطلاعات است، حسابرسی از ارکان اساسی فرایند پاسخگویی به استفاده کنندگان اطلاعات حسابرسی است. در فرایند پاسخگویی، حسابرسی از طریق تعیین اعتبار اطلاعات، ارزش افزوده ایجاد می‌کند. از سوی دیگر، اتخاذ تصمیمات اقتصادی و تخصیص بهینه منابع، بدون وجود اطلاعات معتبر و قابل اتکا امکان‌پذیر نیست. جریان سرمایه‌ها زمانی به سوی فعالیت‌های اقتصادی برتر سرازیر می‌شود که تصمیمات صاحبان سرمایه در زمینه سرمایه‌گذاری متکی به اطلاعات به موقع، مربوط و قابل اتکا باشد. در این فرایند، حسابرسی نقش حیاتی تعیین میزان اعتبار اطلاعات را ایفا می‌کند (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹). بخش ۳۰۲ قانون ساریینز-اکسلی الزامی می‌کند

• ارزیابی کارایی کلی، شناسایی مسائیل مهم پیشرفت و توسعه و استقرار سیستم نظارتی (E&Y, ۲۰۰۳).

همچنین بخش ۴۰۴ قانون ساریینز-اکسلی بیان می‌کند که مدیریت ارشد در شرکت‌های سهامی‌عام باید:

• مسئولیت خود را در قبال دایر کردن و برقراری کنترل داخلی کافی در طی افشای اطلاعات و گزارشگری مالی بیان کند.

• کارایی کنترل‌های داخلی شرکت برای سال مالی جاری را ارزیابی کند.

• چارچوب مورد استفاده برای این ارزیابی را شناسایی کند (Mc Nally, ۲۰۰۵).

حسابرسی داخلی، کیفیت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ اقتصادی، اثربخشی و کارآمدی استفاده از منابع، ارزیابی و گزارش می‌کند. حسابرسی داخلی، جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد و مدیریت واحدهای اقتصادی را در انجام دادن مسئولیت‌ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۸۰). حسابرس داخلی باید بوسیله انجام ارزیابی و ارائه پیشنهادها، کارایی مستمر و رو به رشد سیستم کنترل داخلی را هم مورد بررسی قرار دهد و هم به آن کمک کند. حسابرسان داخلی باید تمرکز خود را بر روی بهبود ساختار سیستم کنترل داخلی و ارتقای اصول راهبری شرکت‌ها بگذارند. نقش حسابرسی داخلی شامل موارد زیر می‌شود:

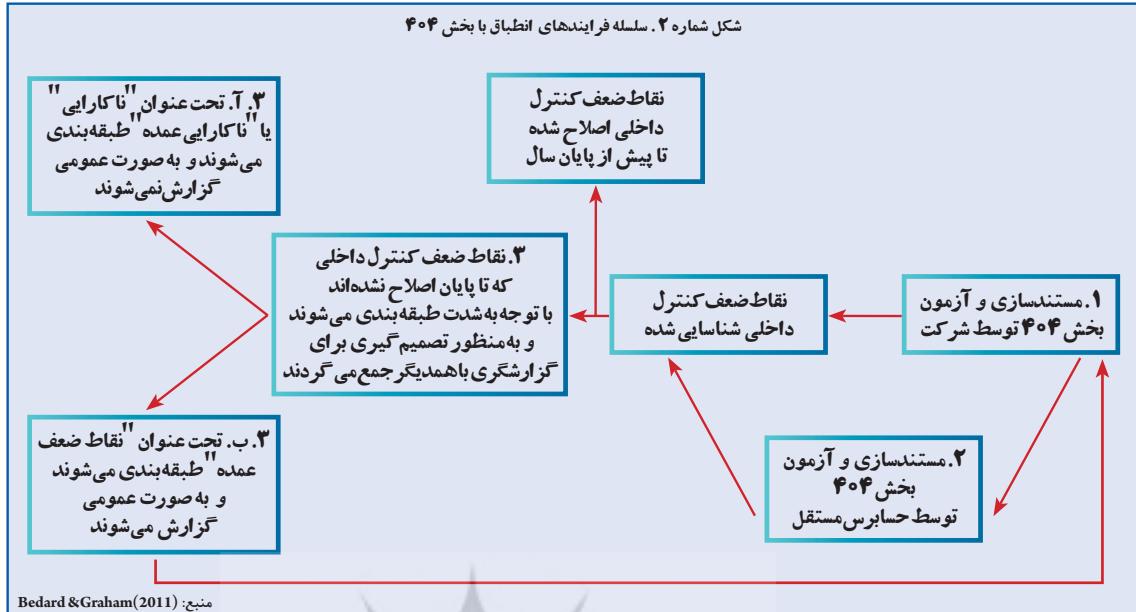
- ۱) ارزیابی اثربخشی و کارایی کنترل‌ها؛
- ۲) پیشنهاد کنترل‌های جدید یا حذف کنترل‌های غیرضروری، در مواقع ضروری؛
- ۳) به کار بردن چارچوب‌های کنترل داخلی؛ و
- ۴) توسعه خودارزیابی کنترل داخلی (The Institute of Chartered Accountants of India, ۲۰۰۹).

موسسه می‌گوید مستندسازی و ارزیابی کنترل داخلی در سطح واحد تجاری به تنهایی چشم‌انداز کاملی از کنترل داخلی واحد تجاری فراهم نمی‌کند، اما به هر حال نقطه شروع مهمی است، زیرا ارزیابی کنترل‌های سطح واحد تجاری - به ویژه هنگامی که نقاط ضعف شناسایی شوند - می‌تواند اثر قابل توجهی بر ارزیابی کلی از کارایی کنترل‌ها و رویه‌های داخلی برای گزارشگری مالی داشته باشد (E&Y, ۲۰۰۳). طبق استاندارد حسابرسی داخلی ۱۲ انجمن حسابداران خبره هند، ارزیابی حسابرس داخلی از سیستم کنترل داخلی اشاره به این موارد دارد:

- ۱) تعیین اهمیت و میزان حساسیت خطر در مورد کنترل‌هایی که در حال بررسی‌اند
- ۲) ارزیابی مستعد بودن منابع برای سوءاستفاده، شکست در دستیابی به اهداف، در خصوص اصول اخلاقی، صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی یا شکست برای برآورده نمودن تعهدات پاسخگویی و عدم تطابق با قوانین و مقررات
- ۳) شناسایی و درک طراحی و عملیات کنترل‌های مربوط
- ۴) تعیین درجه کارایی کنترل بوسیله آزمون کنترل‌ها
- ۵) ارزیابی کیفیت طراحی کنترل
- ۶) گزارش ارزیابی از کنترل داخلی و بحث در مورد اقدامات اصلاحی.

حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی به معنای عام آن، ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و انجام رسیدگی‌های ویژه را در دامنه کار خود دارد. حسابرس داخلی باید برای اجرای کار حسابرسی و توسعه رویکرد موثر حسابرسی، درک درستی از فرایندهای مهم و سیستم‌های کنترل داخلی داشته باشد. حسابرس باید برای ارزیابی و سنجش بلوغ کنترل داخلی واحد تجاری از قضاوت حرفه‌ای استفاده کند. حسابرس باید برای ارزیابی گرایش‌های مدیریت، اطلاعات و اقدامات مربوط به کنترل‌های داخلی و اهمیت آنها در واحد تجاری، از محیط کنترلی کافی، درک درستی داشته باشد. حسابرس داخلی به منظور تدوین طرح حسابرسی نیز باید از روش‌های کنترل داخلی، شناخت لازم را به دست آورد. او همچنین برای ارزیابی کارایی محیط کنترلی باید طراحی و عملیات کنترل‌های داخلی را درک نموده و مستند سازد. به این منظور، حسابرس باید از روش‌های

شکل شماره ۲. سلسله فرایندهای انطباق با بخش ۴۰۴



حسابرس باید در اولین فرصت ممکن، مدیران اجرایی یا هیات مدیره را از نقاط ضعف با اهمیت در طراحی یا اجرای کنترل‌های داخلی آگاه کند که به نظر وی رسیده است (استانداردهای حسابرسی، بخش ۳۱۵، بندهای ۵۴ و ۱۲۰). دستورالعمل حسابرسی داخلی سازمان، معمولاً روشی سیستماتیک را برای ارزیابی سیستم کنترل داخلی سازمان و همچنین پردازش فرایندها، رویه‌ها و فعالیت‌ها استفاده می‌کند. حسابرسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدودی را تعیین نمایند که مدیران می‌توانند اطمینان معقول از دست یابی به اهداف سازمان داشته باشند. دستورالعمل‌های نظارت و حسابرسی، رویه‌های نظارتی به هم پیچیده ای هستند که می‌توانند به منظور جلوگیری، کشف و واکنش نسبت به تقلب و سوءاستفاده، اطلاعات مهمی را در اختیار مدیریت قرار دهند. علاوه بر این فعالیت‌ها، ابزاری عمده و اساسی برای سازمان در سنجش کارایی عملکرد محیط کنترلی هستند (Hedley & Ben-Chorin, ۲۰۱۱). شکل شماره ۳ نشانگر سلسله مراتب انطباق با بخش ۴۰۴ قانون ساربینز-اکسلی، در یک سال است: مرحله نخست، مستندسازی و آزمون انجام شده در حمایت از ارزیابی مدیریت از سیستم کنترل داخلی را نشان می‌دهد، مرحله دوم نیز نمایانگر مستندسازی و آزمون حسابرس مستقل است. پس از شناسایی ناکارآمدی‌های سیستم کنترل داخلی، آن ناکارآمدی‌هایی که تا پایان سال اصلاح نشده اند با توجه به شدت طبقه بندی شده و با همدیگر جمع می‌شوند تا تعیین گردد که آیا نقطه ضعف عمده ای را تشکیل می‌دهند یا خیر که اگر تشکیل نقطه ضعفی عمده ای را تشکیل دهند، آن موقع است که باید به صورت عمومی منتشر شوند.

مشخصه‌های وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی

برخی از محققان با بررسی شرکت‌های دچار مشکلات سیستم کنترل داخلی، مشخصه‌های مشترک آنها را برشمردند که از آن جمله می‌توان به این موارد اشاره نمود: جی و مک وی (۲۰۰۵) پس از بررسی‌های خود یافتند شرکت‌هایی که نقاط ضعف عمده گزارش می‌کنند، پیچیده تر، کوچک تر و کم‌تر سودآورند نسبت به شرکت‌هایی که نقاط ضعف عمده ای گزارش نمی‌کنند (Ge & McVay, ۲۰۰۵). دوپل و همکاران (۲۰۰۷) به مطلب پیش افزودند، آنها عنوان کردند شرکت‌هایی که نقاط ضعف کنترل داخلی گزارش می‌کنند، جوانترند، به سرعت در حال رشدند یا دستخوش بازسازی اند. (Doyle et al, ۲۰۰۷)

که مدیر اجرایی ارشد و مدیر مالی ارشد، کارایی کنترل داخلی را ارزیابی نموده و هرگونه نقطه ضعف در کنترل داخلی را افشا کنند. بخش ۴۰۴ این قانون نیز الزامی می‌کند که شرکت ارزیابی مدیریت از طراحی کارایی سیستم کنترل داخلی را ثبت و ضبط کند و همچنین این قانون خواستار این است که حسابرس اظهار نظری جداگانه را در مورد ارزیابی‌های مدیریت و ارزیابی خود از کنترل داخلی ارائه دهد (Ittonen, ۲۰۰۹). حسابرسان مستقل به عنوان بخشی از حسابرسی یکپارچه کنترل‌های داخلی و صورت‌های مالی، گزارش مدیریت را بازبینی کرده و تحت ارزیابی مستقل قرار می‌دهند. حسابرس مستقل گزارش‌های جداگانه ای منتشر می‌کند که ارائه دهنده اطمینان معقول هستند: گزارش کنترل داخلی حسابرس، اطمینانی معقول ارائه می‌دهد درباره اینکه آیا شرکت از تمام جنبه‌های عمده کنترل داخلی موثر را در سطح صورت‌های مالی حفظ کرده است یا خیر. همچنین گزارش حسابرسی از این اطمینانی معقول می‌دهد که آیا صورت‌های مالی وضعیت مالی، نتیجه عملیات و تغییر در جریان‌های نقدی را به صورت بی طرفانه ارائه می‌کنند یا خیر (Callaghan et al, ۲۰۰۷). حسابرس به منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی لازم باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی، کسب کند (استانداردهای حسابرسی، بخش ۳۱۵، بند ۲). سیستم‌های کنترل داخلی، زمانی اطمینانی معقول راجع به دستیابی به اهداف سازمان، برای مدیریت و هیات مدیره فراهم می‌نمایند که در آن پنج رکن چارچوب کوزو با یکدیگر کار کنند. سیستم‌های کنترل داخلی باید به منظور ارزیابی کیفیت اجرا، در طی زمان نظارت شوند (Ionescu, ۲۰۱۱). اگر شرکتی کنترل داخلی ضعیفی داشته باشد داده‌های مالی در پایان سال مالی اختلالات بیشتری خواهند داشت (Ashbaugh-Skaife, ۲۰۰۷). حسابرس مستقل باید از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسی را بشناسد. کسب شناخت از کنترل‌های داخلی شامل ارزیابی طراحی کنترل و تعیین اجرا یا عدم اجرای آن است. ارزیابی طراحی کنترل عبارت از بررسی توانایی آن کنترل، به تنهایی یا همراه با سایر کنترل‌ها، در پیشگیری یا کشف و اصلاح موثر تحریف‌های با اهمیت است. اجرای کنترل به معنای وجود کنترل و به کارگیری آن توسط واحد مورد رسیدگی است. حسابرس مستقل، طراحی کنترل را بررسی می‌کند تا ضرورت ارزیابی اجرای آن را مشخص کند. طراحی نامناسب کنترل ممکن است نشانه ضعفی با اهمیت در کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی باشد.

همچنین آسبا- اسکایف و همکاران (۲۰۰۷) عنوان کردند شرکت‌هایی ناکارآمدی کنترل داخلی گزارش می‌کنند که در معرض خطر حساسی گسترده تری قرار دارند، عملیات پیچیده تری دارند، منابع کمتری برای سرمایه‌گذاری در کنترل داخلی دارند و احتمال استفاده از حسابرسان برجسته در آنها بیشتر است (Ashbaugh-Skaife et al., ۲۰۰۷). ژانگ و همکاران (۲۰۰۷) در تحقیقات خود یافتند شرکت‌هایی که کمیته حساسی آنها تخصص مالی کمتر و تخصص مالی غیرحسابداری دارد، حسابرسان آنها استقلال کمتری دارند و اخیراً حسابرسان خود را تغییر داده‌اند، به احتمال بیشتری کنترل داخلی همراه با نقاط ضعف خواهند داشت (Zhang et al., ۲۰۰۷).

پژوهش‌های انجام شده در این باره، اشاره به این دارند که گزارش‌های نقاط ضعف کنترل داخلی نشان می‌دهند که شرکت‌های گزارشگر نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی، کیفیت مالی پایین تری نسبت به شرکت‌های عاری از نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی دارند (Shi & Wang, ۲۰۱۱).

آثار افشای اطلاعات وجود نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی

نتایج تحقیقات مک مولن و همکاران (۱۹۹۶) نشان داد که در شرکت‌های کوچک، بین گزارشگری کنترل داخلی و عدم وجود مشکلات گزارشگری مالی ارتباط وجود دارد. آنها برای اینکه چرا گزارشگری کنترل داخلی توسط مدیریت می‌تواند موجب ارتقای کنترل داخلی شود دو دلیل ارائه کردند، نخست اینکه گزارشگری کنترل داخلی می‌تواند موجب افزایش آگاهی مدیریت ارشد از کنترل داخلی شرکت شود و دوم اینکه گزارش کنترل داخلی منجر به کنترل داخلی موثرتری می‌شود، زیرا موجب کمک به لحن مدیریت در سطح عالی از طریق ارسال پیامی روشن در درون سازمان، درباره محیط کنترلی مورد انتظار می‌گردد (Mc Mullen et al., ۱۹۹۶). نتایج بررسی‌های هرمانسون (۲۰۰۰) نشان داد پاسخ دهندگان به طور کلی موافق هستند که گزارشگری اختیاری کنترل داخلی، مدیریت را تشویق می‌نماید که کنترل داخلی را بهبود بخشد و فرایند نظارتی کمیته‌های حسابرسانی را ارتقا دهد و اطلاعات اضافی را برای دیگران فراهم آورد (Hermanson et al., ۲۰۰۰).

همانطور که انتظار می‌رود نقاط ضعف در کنترل‌های داخلی منجر به کاهش کیفیت صورت‌های مالی می‌شود (Doyle et al., ۲۰۰۷). هامرسلی و همکاران (۲۰۰۸) واکنش به افشای اطلاعات مربوط به ۳۰۲ را مورد مطالعه قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که این واکنش‌ها بستگی به شدت نقاط ضعف دارند (Hammersley et al., ۲۰۰۸). اشتایدر و چورچ (۲۰۰۸) نیز به این نتیجه رسیدند که گزارش نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی اعتماد و اطمینان اعتبار دهندگان را نسبت به صورت‌های مالی می‌کاهد (Schneider & Church et al., ۲۰۰۸). بنیش و همکاران (۲۰۰۸) نیز در تحقیقات خود یافتند که سرمایه‌گذاران نسبت به افشای اطلاعات وجود نقاط ضعف مربوط به بخش ۳۰۲ واکنش منفی دارند، اما نسبت به وجود نقاط ضعف کنترل داخلی مربوط به بخش ۴۰۴ واکنشی پیدا نکردند. نتایج بررسی‌های آنها نشان می‌دهد که وقتی گزارش حسابرسانی با ادعاهای مدیریت سازگار است واکنش‌ها مثبت و قابل توجه است و هنگامی که گزارش حسابرسانی با ادعاهای مدیریت متناقض است، این واکنش منفی خواهد بود (Beneish et al., ۲۰۰۸).

کیم و پارک (۲۰۱۱) نیز در تحقیقات خود یافتند، هنگامی که شرکتی وجود نقاط ضعف را در سیستم کنترل داخلی خود تجربه می‌کند، اعتبار دهندگان هزینه تأمین مالی بالاتری را به آن شرکت تحمیل می‌کنند (Kim & Park, ۲۰۱۱). بنیش و همکاران (۲۰۰۸) نیز اثر افشای اطلاعات نقاط ضعف کنترل داخلی بر هزینه تأمین مالی را بررسی نمودند و به این نتیجه رسیدند که گزارش‌های مربوط به بخش ۳۰۲، هزینه تأمین مالی را افزایش می‌دهند، در حالی که گزارش‌های مربوط به بخش ۴۰۴، بر هزینه تأمین مالی بی تأثیر می‌باشند (Beneish et al., ۲۰۰۸).

اگنوا و همکاران (۲۰۰۷) با انجام بررسی و پژوهش در این زمینه یافتند که

گزارش نقاط ضعف کنترل داخلی موجب افزایش هزینه حقوق صاحبان سهام نمی‌شود (Ogneva et al., ۲۰۰۷). آسبا- اسکایف و همکاران (۲۰۰۸) نیز به این نتیجه رسیدند که افشای اطلاعات مشکلات کنترل داخلی به طور مستقیم با خطر شرکت و هزینه حقوق صاحبان سهام مرتبط است (Ashbaugh-Skaife et al., ۲۰۰۸). لازم به ذکر است اکثر مطالعاتی که اثر افشای اطلاعات مشکلات کنترل داخلی بر ارزش سهام را مورد بررسی قرار دادند، در پژوهش‌های خود به این نتیجه رسیدند که واکنش بازار به نقاط ضعف در کنترل داخلی منفی است (De Franco et al., ۲۰۰۵). هامرسلی و همکاران (۲۰۰۸). همچنین تحقیقات انجام شده در مورد تأثیر افشای اطلاعات وجود نقاط ضعف عمده کنترل داخلی در بخش ۳۰۲ دستمزد حسابرسانی، نشان می‌دهد که این افشای اطلاعات موجب افزایش دستمزد حسابرسان می‌شود (Raghunandan & Rama, ۲۰۰۶). هوگان و ویلکینز (۲۰۰۸) در تحقیقات خود یافتند که حسابرسان در واکنش به وجود نقاط ضعف در کنترل داخلی، کوشش خود را افزایش می‌دهند. در این پژوهش فرض بر این بوده که دستمزد حسابرسانی نماینده‌ای برای تلاش حسابرسان است و بنابراین آنها به این نتیجه رسیدند که وجود ضعف در کنترل داخلی، رابطه مستقیم با دستمزد حسابرسانی دارد (Hogan & Wilkins, ۲۰۰۸). الدر و همکاران (۲۰۰۹) در تحقیقات خود یافتند، شرکت‌های دارای مشکلات کنترل داخلی، ملزم به پرداخت دستمزد بیشتر به حسابرسان خواهند بود (Elder et al., ۲۰۰۹). آلبرینگ و کین (۲۰۰۹) نیز به این نتیجه رسیدند که محیط کنترلی ناکارآمد، اثر مستقیم دستمزد حسابرسانی دارد و موجب افزایش آن می‌شود (Albering & Keane, ۲۰۰۹). با توجه به نتایج تحقیقات مطرح شده، می‌توان نتیجه گرفت که گزارش کنترل داخلی از دیدگاه استفاده کنندگان موجب افزایش کیفیت اطلاعات منتشر شده توسط شرکت، به خصوص از بعد قابلیت اعتماد می‌شود. همچنین بررسی‌های انجام شده سودمندی گزارش کنترل داخلی را رد نمی‌کنند.

خلاصه و نتیجه گیری

کنترل داخلی، فرایندی است که به وسیله مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثر بخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوط، اطمینانی معقول بدست آید. نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل داخلی می‌تواند مربوط به نقاط ضعف در طراحی کنترل‌ها باشد یا مربوط به نقاط ضعف در عملیات کنترل داخلی باشد. مستند سازی و ارزیابی کنترل داخلی در سطح واحد تجاری به تنهایی چشم انداز کاملی از کنترل داخلی واحد تجاری فراهم نمی‌کند اما به هر حال نقطه شروع مهمی است. حسابرسان داخلی باید به وسیله انجام ارزیابی و ارائه پیشنهادها، کارایی مستمر و رو به رشد سیستم کنترل داخلی را هم مورد بررسی قرار دهد و هم به آن کمک کند. جایگاه سازمان حسابرسانی داخلی باید به گونه‌ای باشد که حسابرسان داخلی بتوانند وظایف خود را به نحو احسن انجام دهد. حسابرسان مستقل، طراحی کنترل را بررسی می‌کند تا ضرورت ارزیابی اجرای آن را مشخص کند. طراحی نامناسب کنترل داخلی می‌تواند نشانه ضعفی با اهمیت در کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی باشد. حسابرسان مستقل باید از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابرسانی شناخت کسب کند. کسب شناخت از کنترل‌های داخلی شامل ارزیابی طراحی کنترل و تعیین اجرا یا عدم اجرای آن است. در مجموع و با توجه به تحقیقات انجام شده، می‌توان گفت که وجود گزارش کنترل‌های داخلی، بیشتر موجب قابلیت اعتماد اطلاعات منتشر شده شرکت می‌شود و تا حد قابل ملاحظه‌ای ویژگی مربوط بودن اطلاعات را نیز تقویت می‌کند. پس می‌توان نتیجه گرفت که گزارش کنترل‌های داخلی از دیدگاه همه گروه‌های استفاده کننده موجب افزایش کیفیت (ارزشمندی) اطلاعات منتشر شده شرکت به ویژه از بعد قابلیت اعتماد اطلاعات می‌شود. همچنین تهیه گزارش کنترل‌های داخلی در صورتی که بنابر قانون الزامی شود، موجب بهبود (شفافیت) گزارشگری مالی شرکت خواهد شد.

*منابع مقاله در دفتر ماهنامه بورس موجود است.