

# گزارشگری کنترل‌های داخلی مرتبط با صورت جریان وجوه نقد

مهتری دهقانی

## مقدمه

از زمان اجرای بخش ۴۰۴ قانون ساربینز-اکسلی<sup>۱</sup> در مورد گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی، موضوع ارزیابی مدیریت و حساب‌رسان از کنترل‌های داخلی مورد توجه زیادی قرار گرفته است. در کشور ما، موضوع گزارش کنترل‌های داخلی طبق دستورعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار الزامی شده است. هیئت‌مدیره شرکت باید سیستم کنترل‌های داخلی را با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در دستورعمل، دستکم به‌طور سالانه بررسی و نتایج آن را در گزارشی با عنوان «گزارش کنترل‌های داخلی» درج و افشا کند.

همچنین حساب‌رس مستقل شرکت موظف است در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش از سوی شرکت، با توجه به چارچوب کنترل‌های داخلی ذکر شده در این دستورعمل، اظهار نظر کند (سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۹۱). هدف این مقاله بررسی نقاط ضعف بااهمیت گزارش شده در مورد صورت جریان وجوه نقد و شرکت‌هایی است که دچار این نقاط ضعف هستند. اهمیت این موضوع را توجه مراجع حرفه‌ای از جمله کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده به موضوع طبقه‌بندی نامناسب صورت جریان وجوه نقد و مشکلات تجدید ارائه صورتهای مالی و احتمال دریافت اظهار نظر مردود در مورد کنترل‌های داخلی، برجسته‌تر می‌کند. در این مقاله، ماهیت برخی از نقاط ضعف گزارش شده، بررسی و نمونه‌هایی در این زمینه و چالش‌های پیش روی حساب‌رسان ارائه گردیده است.



پیچیده و چالش برانگیز برای بیشتر شرکت‌های سهامی عام است که اغلب منجر به ارائه مجدد صورتهای مالی قبلی می‌شود.

### بررسی برخی از گزارش‌های اثربخشی کنترل‌های داخلی

ایوانسویچ و همکاران (Ivancevich et al., 2012)، با استفاده از داده‌های به‌دست‌آمده از پایگاه اطلاعات حسابرسی ایالات متحده<sup>۲</sup>، شرکت‌هایی را مشخص کردند که طی سال‌های ۲۰۰۴ تا ۲۰۱۰، دارای بیش از ۷۵ میلیون دلار ارزش بازار بودند و اظهار نظر حسابرسان آنها در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی، مردود بود. سپس آنان به‌طور خاص به قسمت صورت جریان وجوه نقد در پایگاه اطلاعاتی حسابرسان مراجعه کردند. هدف آنان، مشخص کردن نقاط ضعف گزارش شده مربوط به صورت جریان وجوه نقد بود. آنها متوجه شدند که در ۱۰۹ گزارش حسابرسان در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی، به نقاط ضعف بااهمیتی در مورد صورت جریان وجوه نقد اشاره شده است. بنابراین آنها با مراجعه به پرونده‌های شرکتها در کمیسیون بورس و اوراق بهادار، تلاش کردند نقاط ضعف گزارش شده را تجزیه و تحلیل و طبقه‌بندی کرده و اقدام اصلاحی انجام‌شده از سوی شرکتها را بررسی نمایند. البته تفکیک نقاط ضعف بااهمیت مربوط به صورت جریان وجوه نقد از سایر نقاط ضعف گزارش شده، تا حدودی قضاوتی است. دلیل این موضوع، ماهیت افشای اطلاعات، وجود چندین نقطه ضعف بااهمیت در برخی از شرکتها و این واقعیت است که برخی

### تاریخچه

سیستم کنترل‌های داخلی فرایندی است که با هدف کسب اطمینان معقول از تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، رعایت قوانین و مقررات مربوط و حفاظت از منابع و داراییهای شرکت از سوی هیئت‌مدیره، مدیریت و کارکنان شرکت پیاده‌سازی و اجرا می‌شود. عملکرد سیستم کنترل‌های داخلی شرکت باید به‌طور مداوم مورد نظارت قرار گیرد. این نظارت باید به‌وسیله فعالیتهای نظارتی مستمر، ارزیابیهای موردی یا ترکیبی از این دو انجام شود. فعالیتهای نظارتی مستمر باید در روال عادی عملیات و از طریق فعالیتهای مدیریتی و سرپرستی معمول، حسابرسی داخلی و دیگر اقدامهایی که کارکنان برای ایفای وظایف خود انجام می‌دهند، اعمال شود. ارزیابیهای موردی به نتیجه ارزیابی ریسکها و میزان اثربخشی فعالیتهای نظارتی مستمر بستگی دارد؛ چنانچه در نتیجه ارزیابی ریسکها لزوم طراحی و اجرای ارزیابیهای موردی ضروری تشخیص داده شود یا فعالیتهای نظارتی مستمر به میزان کافی اثربخش نباشند، ارزیابیهای موردی بیشتری باید طراحی و اجرا شوند (سازمان بورس اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

پژوهشگران زیادی به موضوع گزارش نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی مرتبط با تهیه صورت جریان وجوه نقد و چالش‌های طبقه‌بندی آن توجه کرده‌اند. همچنین، کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده در سال ۲۰۰۵ در مورد طبقه‌بندی نادرست صورت جریان وجوه نقد ابراز نگرانی کرد و به شرکتها اجازه داد که طبقه‌بندی نادرست در صورت جریان وجوه نقد سال قبل را بدون تجدید ارائه صورتهای مالی، اصلاح کنند. هلی و همکاران (Hollie et al., 2011)، در مقاله‌ای پیشینه این اقدام کمیسیون بورس و اوراق بهادار را بررسی کردند. آنها نمونه‌های زیادی از طبقه‌بندی نامناسب صورت جریان وجوه نقد را مطرح نمودند. هوگو و لارگی (Hugo & Laragay, 1998)، به موضوع پیچیدگی طبقه‌بندی در صورت جریان وجوه نقد اشاره می‌کنند. شولتز (Scholz, 2008) نیز نشان داد از سال ۱۹۹۷ تا ۲۰۰۶، تعداد زیادی از شرکتها صورتهای مالی خود را تجدید ارائه کردند که در ۳۶۰ مورد آن، این کار به دلیل طبقه‌بندی نامناسب در صورت جریان وجوه نقد صورت گرفته بود. بنابراین، فرایند تهیه و طبقه‌بندی اقلام صورت جریان وجوه نقد موضوعی

طبقه‌بندی نادرست  
صورت جریان وجوه نقد  
می‌تواند تأثیر  
در خور ملاحظه‌ای  
بر  
تجزیه و تحلیل  
صورتهای مالی  
داشته باشد

است. متوسط تعداد نقاط ضعف بااهمیت در هر شرکت یک مورد و دامنه تغییرات آن از ۱ تا ۱۲ مورد می‌باشد.

### نقاط ضعف بااهمیت گزارش شده

اگرچه نقاط ضعف بااهمیت بررسی شده به نوعی با صورت جریان وجوه نقد مرتبط است، اما این نقاط ضعف مسائل دیگری را نیز منعکس می‌کند. برخی از این نقاط ضعف در جدول ۲ ارائه شده است. بسیاری از شرکتها، اشتباههایی در صورت جریان

از اقدامهای اصلاحی به منظور اصلاح چند نقطه ضعف بااهمیت انجام می‌شود.

نتایج بررسی آنها در جدول ۱ مشاهده می‌شود. شرکت‌های زیادی وجود دارند که نقاط ضعف بااهمیتی در مورد صورت جریان وجوه نقد آنها گزارش شده است. متوسط ارزش بازار، درآمد و دارایی این شرکتها بین ۴۴۰ تا ۷۱۰ میلیون دلار می‌باشد. بیشتر این شرکتها، شرکت‌های تولیدی و خدماتی هستند که حسابرس آنها یکی از چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی

جدول ۱- شرکت‌هایی که نقاط ضعف بااهمیت مرتبط با صورت جریان وجوه نقد در آنها مشاهده شده است	
مبلغ به هزار دلار	متوسط اندازه شرکتها
۴۹۹,۴۷۲	متوسط اندازه بازار کل شرکت*
۴۴۳,۶۵۵	متوسط درآمدها
۷۱۲,۱۷۱	متوسط دارایی‌ها
تعداد نقاط ضعف	نقاط ضعف گزارش شده در مورد صورت جریان وجوه نقد در صنایع مختلف**
۵	معدن و ساخت و ساز
۲۸	تولید
۱۱	حمل و نقل و ارتباطات
۱۶	عمده فروشی و خرده‌فروشی
۲۸	خدمات مالی، بیمه و اموال غیر منقول
۲۰	سایر خدمات
۱۰۸	مجموع
تعداد	حسابرس مستقل
۹۸	چهار مؤسسه بزرگ حسابرسی
۶	مؤسسه‌های ملی
۵	مؤسسه‌های محلی
۱۰۹	مجموع
تعداد	تعداد کل نقاط ضعف بااهمیت
۱	متوسط تعداد نقاط ضعف بااهمیت در هر شرکت
۱-۱۲	دامنه تغییرات تعداد نقاط ضعف بااهمیت هر شرکت

\* اطلاعات دو شرکت در دسترس نبود.

\*\* اطلاعات یک شرکت در دسترس نبود.

منبع: پژوهش (Ivancevich et al., 2012)

جدول ۲- برخی از نقاط ضعف بااهمیت گزارش شده در مورد صورت جریان وجوه نقد	
انواع نقاط ضعف گزارش شده	نمونه
ضعف در فرایند تهیه صورت جریان وجوه نقد	مدیریت به این نتیجه رسیده است که کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، به‌ویژه در مورد تهیه صورت جریان وجوه نقد تلفیقی، اثربخش نیست.
بررسی نامناسب صورت جریان وجوه نقد	فرایند بررسی فعلی در مورد گزارش برخی از معاملات غیرنقدی در صورت جریان وجوه نقد کافی نیست.
ارائه نادرست صورت جریان وجوه نقد	شرکت کنترل‌های داخلی اثربخشی در مورد افشای کامل و دقیق سرمایه‌گذاری‌های کوتاه‌مدت ندارد.
طبقه‌بندی نادرست در صورت جریان وجوه نقد	برخی از اوراق بهادار به‌عنوان وجه نقد و معادل وجه نقد طبقه‌بندی شده است؛ در حالی که طبق استانداردهای حسابداری این اقلام باید تحت عنوان سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت طبقه‌بندی شود.
به‌کارگیری نامناسب استانداردهای حسابداری مرتبط با صورت جریان وجوه نقد	شرکت فاقد کنترل‌های داخلی اثربخش در مورد گزارشگری مالی و عملیات بستن حسابها می‌باشد تا از کاربرد مناسب اصول عمومی پذیرفته‌شده حسابداری و صحت و کفایت افشای صورت‌های مالی تلفیقی اطمینان حاصل شود؛ در نتیجه طبقه‌بندی نادرستی در صورت جریان وجوه نقد، وجود دارد.
کمبود نیروی انسانی متخصص	شرکت فاقد پرسنل مالی و حسابداری آموزش‌دیده و کافی است که با استانداردهای حسابداری آشنایی کامل داشته باشند. بنابراین در شرایط خاص امکان بررسی مجدد و اثربخش موضوعهای فنی حسابداری به‌صورت درون سازمانی وجود دارد.
مشکلات افشای اطلاعات در صورت جریان وجوه نقد	کنترل‌های اثربخشی در مورد شناسایی معاملات غیرنقدی و افشای این معاملات در صورت جریان وجوه نقد وجود ندارد.
نقاط ضعف مربوط به بستن حسابها و گزارشگری مالی پایان دوره	فرایندها، روش‌ها و کنترل‌های داخلی شرکت مربوط به بستن حسابها و گزارشگری مالی فاقد اثربخشی لازم است تا اطمینان حاصل شود صورت‌های مالی تلفیقی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده است.

منبع: پژوهش ایوانسویچ (Ivancevich et al., 2012)

یادآوری: عبارات به‌کاررفته به‌طور دقیق برگرفته از متن گزارشهای شرکتها به کمیسیون بورس و اوراق بهادار است.

دسامبر ۲۰۰۴ از محل وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی، در سرفصل فعالیتهای عملیاتی صورت جریان وجوه نقد گزارش شود؛ زیرا وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی به‌اشتباه مبلغ ۳/۶ میلیارد دلار بیشتر و جریان وجه نقد ناشی از فعالیتهای سرمایه‌گذاری مبلغ ۳/۶ میلیارد ریال کمتر ارائه شده بود. بنابراین شرکت مبلغ ۳/۶ میلیارد دلار را در صورت جریان وجوه نقد اصلاح کرد تا وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی از ۳۰۰ میلیون دلار منفی به ۳/۹ میلیارد دلار منفی کاهش و وجوه نقد حاصل از فعالیتهای سرمایه‌گذاری از ۲/۷ میلیارد دلار

وجوه نقد دارند که مربوط به تهیه، ارائه، طبقه‌بندی و به‌کارگیری استانداردهای حسابداری در صورت جریان وجوه نقد می‌باشد؛ اگرچه در ظاهر دلیل اصلی این اشتباهها ضعف بررسی، تخصص نداشتن نیروی انسانی و اشتباههای مربوط به بستن حسابها است. به‌عنوان نمونه شرکتی با فعالیت لیزینگ، در گزارش خود در مورد تجدید ارائه صورتهای مالی به کمیسیون بورس و اوراق بهادار ایالات متحده، این توضیح را ارائه داده است:

”هدف از ثبت اصلاحی این است که وجوه به‌کاررفته برای اعطای وام ۳/۶ میلیارد دلاری در سال مالی منتهی به ۳۱

منفی به ۹۰۰ میلیون دلار مثبت تغییر کند.

شرکت دیگری در گزارش خود به کمیسیون بورس و اوراق بهادار اظهار کرده بود که مدیریت در سال مالی منتهی به ۳۱ دسامبر ۲۰۰۴ به این نتیجه رسید که صورت گردش وجوه نقد تلفیقی باید برای سه سال قبل به مبالغ ۱۶/۷، ۶/۷ و ۶۵ میلیون دلار تجدید طبقه‌بندی شود؛ به این صورت که جریان وجوه نقد مصرف‌شده در فعالیتهای سرمایه‌گذاری به مبالغ مذکور به جریان حاصل از فعالیتهای عملیاتی تغییر طبقه‌بندی شد؛ زیرا این مبالغ بیانگر سود حاصل از سرمایه‌گذاری در شرکت‌هایی است که برای آنها از روش ارزش ویژه استفاده می‌شود. بنابراین در این شرکت، تغییر طبقه‌بندی بااهمیتی بالغ بر ۶۵ میلیون دلار بین فعالیتهای سرمایه‌گذاری و عملیاتی انجام شده است.

شرکت دیگری در گزارش خود به کمیسیون بورس و اوراق بهادار توضیح داد که تجدید ارائه پایان سال ۲۰۰۵، باعث شد جریان وجوه نقد به‌کاررفته برای سپرده‌های تضمینی و اسناد دریافتی خریداری‌شده مربوط به تحصیل هتل و زمین به مبلغ ۴۰ میلیون دلار از فعالیتهای عملیاتی به فعالیتهای سرمایه‌گذاری تجدید طبقه‌بندی شود.

همچنین تجدید ارائه صورتهای مالی سال ۲۰۰۴ باعث شد مبلغ ۴/۹ میلیون دلار مربوط به صدور اسناد دریافتی و سرمایه‌گذاری در هتل از سرفصل فعالیتهای عملیاتی به سرفصل فعالیتهای سرمایه‌گذاری تجدید طبقه‌بندی شود. در ۳۱ مارس، تجدید ارائه سه ماهه آخر سال ۲۰۰۵ باعث شد مبلغ ۸ میلیون دلار صرف‌شده برای فعالیتهای سرمایه‌گذاری به وجوه حاصل از فعالیتهای عملیاتی تغییر طبقه‌بندی شود.

در این شرکت، تغییر طبقه‌بندی سالانه و فصلی در خور توجهی (۴۰ میلیون دلار) بین فعالیتهای سرمایه‌گذاری و عملیاتی وجود داشته است که جهت این طبقه‌بندی در دوره‌های مختلف یکسان نیست.

هر کدام از مثالهای پیشگفته، اهمیت تجدید ارائه صورتهای مالی را نشان می‌دهد که می‌تواند به دلیل طبقه‌بندی نامناسب اقلام صورت جریان وجوه نقد رخ دهد. وجوه حاصل از فعالیتهای عملیاتی در صورت جریان وجوه نقد برای سرمایه‌گذاران از اهمیت بیشتری برخوردار است؛ زیرا این وجوه از فعالیتهای اصلی واحد

تجاری به وجود می‌آید و بنابراین می‌تواند شاخص مناسبی برای پیش‌بینی جریان وجوه نقد در آینده باشد.

یکی از یافته‌های جالب این است که نتیجه نهایی بسیاری از طبقه‌بندیهای نامناسب صورت جریان وجوه نقد، ارائه بیش از واقع وجوه نقد حاصل از فعالیتهای عملیاتی بود. به‌طور معمول در مورد جریانهای ورودی وجه نقد ناشی از فعالیتهای تأمین مالی، این گرایش وجود دارد که در سرفصل فعالیتهای عملیاتی طبقه‌بندی شود. همچنین در مورد جریانهای خروجی ناشی از فعالیتهای تأمین مالی، این گرایش وجود دارد که در سرفصل فعالیتهای سرمایه‌گذاری طبقه‌بندی شود. این طبقه‌بندیهای نامناسب باعث می‌شود نسبتهای به‌کاررفته در تجزیه و تحلیل مالی مانند **جریان وجه نقد آزاد**<sup>۳</sup> (خالص وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی منهای مخارج سرمایه‌ای) و **نسبت‌های پوششی**<sup>۴</sup> مانند نسبت نقدینگی به بدهی (خالص وجوه نقد ناشی از فعالیتهای عملیاتی تقسیم بر کل بدهی)، بیش از واقع نشان داده شود. بنابراین طبقه‌بندی نادرست صورت جریان وجوه نقد می‌تواند تأثیر در خور توجهی بر تجزیه و تحلیل صورتهای مالی داشته باشد.

### اقدامهای اصلاحی

**جدول ۳** برخی اقدامهای شرکتها را برای اصلاح نقاط ضعف بااهمیت مرتبط با صورت جریان وجوه نقد نشان می‌دهد. همانطور که بیان شد، به‌نظر می‌رسد برخی از اقدامهای اصلاحی به بیش از یک نقطه ضعف بااهمیت مرتبط باشد. در **جدول ۳**، عناصر اصلی اقدامهای اصلاحی مانند بهبود کیفیت بررسی صورت جریان وجوه نقد، تجدید ارائه آن و در صورت نیاز ارتقای دانش افراد و بهبود فرایندهای پیرامون تهیه صورت جریان وجوه نقد، مورد توجه قرار گرفته است.

### مقایسه شرکتهای بزرگ و کوچک

براساس اطلاعات به‌دست‌آمده از پایگاه اطلاعات حسابرسی، به‌طور کلی درصد گزارش‌شدهای مردود کنترل‌های داخلی شرکتهای بزرگ از سال ۲۰۰۴ به‌طور در خور توجهی رو به کاهش است. به‌عنوان نمونه، پایگاه اطلاعات حسابرسی نشان می‌دهد که درصد گزارش‌شدهای مردود از سال ۲۰۰۴ تا ۲۰۰۹، از ۱۷ درصد

جدول ۳- اقدامات اصلاحی شرکتها برای رفع نقاط ضعف	
شرح اقدامات اصلاحی	نمونه
بررسی	افزایش سرعت بررسی‌های خاص و فعالیت‌های نظارتی در فرایند بستن حسابها، به‌خصوص موارد مربوط صورت جریان وجوه نقد.
ارائه مجدد	برای اصلاح این اشتباه‌های حسابداری، صورت‌های مالی تلفیقی میان‌دوره‌ای در تاریخ‌های ۳۰ دسامبر ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹ و ۳۱ دسامبر ۲۰۰۸ و ۲۰۰۹ و دوره‌های مالی منتهی به تاریخ‌های مزبور، تجدید ارائه شده است.
کارکنان حسابداری	ارتقای فعالیت‌های حسابداری، مالیاتی و حسابرسی داخلی با افزایش تعداد کارکنان متخصص که توانایی پیش‌بینی و شناسایی خطرهای مرتبط با گزارشگری مالی را دارند.
بهبود فرایند	بهبود فرایند جمع‌آوری اطلاعات مالی از دفتر مرکزی و واحدهای زیرمجموعه برای تهیه صورت‌های مالی تلفیقی طبق استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی و استانداردسازی فرایندهای جمع‌آوری اطلاعات و تفویض مسئولیت‌های مرتبط به افراد.
آموزش	ارائه آموزش‌های اضافی و متقابل به کارکنان شرکت، به‌ویژه در مورد استانداردهای حسابداری جدید.
ایجاد فرایند یا روش جدید	مدیریت فرایندی طراحی کرده است که به طبقه‌بندی صحیح مقادیر منعکس شده در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی کمک می‌کند؛ از جمله تهیه چک‌لیست تفصیلی صورت جریان وجوه نقد.
طراحی یا اجرای کنترل داخلی	طراحی و اجرای کنترل‌های داخلی اثر بخش برای کمک به بهبود تهیه، بررسی، ارائه و افشای اطلاعات در صورت جریان وجوه نقد تلفیقی. مدیریت کارکرد اثربخش این کنترل‌های داخلی را ارزیابی خواهد کرد.
مستندسازی	در طول سه ماهه چهارم سال ۲۰۰۶، شرکت اقدام به مستندسازی و در سال ۲۰۰۷ اقدام به بهبود فرایندهای مستندسازی مربوط به گزارشگری مالی سالانه و میان‌دوره‌ای نمود.
استفاده از مشاوران	استفاده از مشاوران برون‌سازمانی برای دریافت مشاوره در مورد استانداردهای حسابداری ملی و بین‌المللی ادامه یافت.

منبع: پژوهش ایوانسویچ (Ivancevich et al., 2012)


یادآوری: عبارات به‌کاررفته به‌طور دقیق برگرفته از متن گزارش‌های شرکتها به کمیسیون بورس و اوراق بهادار است.

روی شرکت‌های کوچکتر، به اطلاعات شرکت‌هایی مراجعه کردند که ارزش بازار سرمایه آنها کمتر از ۷۵ میلیون دلار و اظهارنظر حسابرسی آنها در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی مرتبط با صورت جریان وجوه نقد، مردود بود (با توجه به معافیت این شرکتها از رسیدگی حسابرسان به کنترل‌های داخلی، بیشتر این شرکتها فاقد اظهارنظر حسابرس نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی هستند). از سال ۲۰۰۴ به بعد، تنها ۲۴ مورد گزارش مردود مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی مرتبط با صورت جریان وجوه نقد منتشر شده است. به نظر می‌رسد که بدون

به ۱۵ درصد کاهش یافته است. این الگو در مورد نقاط ضعف بااهمیت مربوط به صورت جریان وجوه نقد نیز وجود دارد. به‌ویژه، بیش از نیمی از نقاط ضعف بااهمیت گزارش شده مربوط به صورت جریان وجوه نقد، در سال ۲۰۰۴ و ۲۰۰۵ گزارش شده است؛ در حالی که تعداد این موارد در سالهای ۲۰۰۸-۲۰۱۰ محدود است. این موضوع نشان می‌دهد که بیشتر شرکت‌های بزرگ، موفق به اصلاح نقاط ضعف بااهمیت مربوط به صورت جریان وجوه نقد شده‌اند. ایوانسویچ و همکاران (۲۰۱۲) برای شناخت چالش‌های پیش



که عامل اصلی تجدید ارائه صورت‌های مالی که به ویژگی‌های استانداردهای حسابداری نسبت داده می‌شود، نبود شفافیت کافی در به‌کارگیری استانداردها است.

شناسایی و بررسی حوزه‌های پیچیده و مبهم موجود در استانداردهای حسابداری برای تمام مشارکت‌کنندگان در فرایند گزارشگری مالی، ضروری است. هنگامی که حوزه‌های پیچیده شناسایی شد، لازم است مدیریت کنترل‌های داخلی و فرایندهای بررسی مناسب برای کاهش خطر تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی را طراحی کند. در این خصوص، استفاده از کارکنان دارای صلاحیت از اهمیت زیادی برخوردار است. 

#### پانوشتها:

- 1- Sarbanes – Oxley Act 2002
- 2- Audit Analytic Database
- 3- Free Cash Flow (FCF)
- 4- Coverage Ratio

#### منابع:

- سازمان بورس و اوراق بهادار، دستورعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، قابل دریافت از پایگاه [www.seo.ir](http://www.seo.ir)، ۱۳۹۱
- Bedrad J., and G. Lynford, **Detection and Severity Classifications of Sarbanes–Oxley Section 404 Internal Control Deficiencies**, Accounting Review, Available at [www.ssrn.com/abstract=1334247](http://www.ssrn.com/abstract=1334247), 2011
- Hollie D., N. Curtis, and Z. Qinhong, **Effects of Cash Flow Statement Reclassifications Pursuant to the SEC’s one-Time Allowance**, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 30, 2011, pp. 570-588
- Hugo N., and J. Laragay, **Interest Payment in the Cash Flow Statement**, Accounting Horizons, December 1998, pp. 407-418
- Ivancevich D., S. ZIvancevich, and D. Hermanson, **Material Weaknesses in Internal Control Related to the Statement of Cash flows**, The CPA Journal, December 2012, pp. 20-33
- Plumlee M., and T. Lombardi, **An Analysis of the Underlying Causes Attributed to Restatements**, Accounting Horizons, March 2010, pp. 41-64
- Scholz S., **The Changing Nature & Consequences of Public Company Financial Restatements, 1997-2006**, U.S., Department of the Treasury, April 2008, p. 41

اعتباربخشی حسابرس به اثربخشی کنترل‌های داخلی، گزارش نقاط ضعف بااهمیت مرتبط با صورت جریان وجوه نقد برای شرکت‌های کوچکتر کمتر اتفاق می‌افتد. شرکت‌های کوچکتر در طبقه‌بندی صورت جریان وجوه نقد با پیچیدگی کمتری روبه‌رو هستند.

همچنین نبود اطمینان بخشی حسابرس نسبت به کنترل‌های داخلی برای شرکت‌های کوچکتر، باعث کاهش تعداد نقاط ضعف بااهمیت گزارش شده می‌شود. **بدراد و لینفورد (Bedard & Lynford, 2011)**، متوجه شدند که حسابرسان بخش مهمی از نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی را تشخیص می‌دهند. بنابراین برای شرکت‌های کوچکتر (که در آن تنها مدیریت، اثربخشی کنترل‌های داخلی را تأیید می‌کند)، نقاط ضعف بااهمیت مرتبط با صورت جریان وجوه نقد ابهام بیشتری دارد و ممکن است کمتر از واقع نشان داده شود.

#### خلاصه

به نظر می‌رسد پیچیدگی صورت جریان وجوه نقد همراه با ضعف کنترل‌های داخلی خاص، فرایند بررسی و کارکنان حسابداری و آموزش آنان ممکن است به تحریف بااهمیت در صورت‌های مالی، ارائه مجدد صورت‌های مالی و یا گزارش مردود در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی منجر شود. این رویدادها می‌تواند برای شرکت‌ها از نظر زمان، حق‌الزحمه‌های حرفه‌ای، اقدام‌های اصلاحی و حتی لطمه به اعتبار، بسیار پرهزینه باشد. در حالی که بیشتر شرکت‌های بزرگ نقاط ضعف بااهمیت قبلی مرتبط با صورت جریان وجوه نقد را رفع نموده‌اند، این موضوع می‌تواند برای شرکت‌های کوچکتر نشان‌دهنده ریسک بالقوه یا بالفعل باشد. حسابرسان شرکت‌های کوچکتر باید راه‌های کاهش نقاط ضعف بااهمیت مربوط به تهیه، بررسی، ارائه و طبقه‌بندی صورت جریان وجوه نقد را در نظر بگیرند. حسابرسان در عمل و با توجه به نوع صنعت فعالیت واحد مورد رسیدگی، باید حوزه‌های جدید و پیچیده حسابداری را مورد توجه قرار داده و کنترل‌های داخلی مؤثر و فرایندهای بررسی مرتبط با این حوزه‌های جدید را تدوین کنند. **پلاملی و لامبردی (Plumlee & Lombardi, 2010)**، معتقدند