



نگاهی به

چالش‌های گزارشگری کنترل‌های داخلی

در ایران

✍️ مریم کاویانی

مقدمه

به دلیل افزایش اهمیت تأثیر تقلب و مصداق‌های آن از جمله فساد مالی، پولشویی و رشوه بر اقتصاد جامعه و ناتوانی حسابرسان در کشف تقلب‌های بااهمیت که به تازگی آشکار شده است و با توجه به درخواست جامعه و برای جلوگیری از کاهش اعتبار حرفه و حفاظت از منافع عمومی، رهنمودهای عملی‌تر و ملموس‌تر و نظارت بیشتری را برای کنترل این مهم نیاز داریم. در این راستا به موجب دستور عمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که در تاریخ ۱۶ اردیبهشت سال ۱۳۹۱ به تصویب رسید، هیئت مدیره شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلف شدند نسبت به استقرار و به کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخشی به منظور دستیابی به هدفهای شرکت، اطمینان حاصل کرده و نتایج آن را در گزارشی با عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج و افشا کنند. حسابرسان مستقل شرکت‌های بورس و فرابورس نیز موظف شدند در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام، در مورد استقرار و به کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش اظهار نظر کنند.

اما نکته درخور توجه این جاست که در راستای ایجاد بستری مناسب برای اجرای کارا و مؤثر این دستور عمل، توجه به مسائل و چالش‌های آن از اهمیت بسیاری برخوردار است.

بدین ترتیب، هدف این مقاله شناسایی چندین مشکل بنیادین در رابطه با گزارشگری کنترل‌های داخلی در ایران است. در همین راستا، سعی شده است ضمن بیان مزایای استقرار و گزارشگری کنترل‌های داخلی اثربخش، چالش‌ها و ابهام‌های اجرای دستور عمل مصوب در این زمینه بررسی شوند؛ با این امید که مجامع حرفه‌ای از جمله جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی، هیچ‌گونه تلاشی را در زمینه ابهام‌زدایی از موضوع مورد نظر دریغ نکنند.

روش تحقیق مورد نظر کیفی می‌باشد و با استناد به آرای صاحب‌نظران در ایران و مطالعات کتابخانه‌ای استنباط شده است.

می‌برد، به صورتی فراگیر و جدایی‌ناپذیر از آن وجود دارند (شعری و آذین‌فر، ۱۳۸۶). از دیدگاه نظام راهبری شرکت‌ها، کنترل‌های داخلی به‌عنوان بخشی از سازمان باید نسبت به انواع خطرهایی که سازمان با آن روبه‌رو است، واکنش نشان دهد (Jokipii, 2009).

برای ایجاد و ارزیابی کنترل‌های داخلی، الگوهای متنوعی طراحی و معرفی شده‌اند. چارچوب‌های شناخته‌شده در ایالات متحده به‌ترتیب عبارتند از: کنترل داخلی کوزو^۱ (COSO)- چارچوب یکپارچه، مدیریت ریسک واحد تجاری- چارچوب یکپارچه، هدفهای کنترلی برای اطلاعات و فناوری مربوط و خودارزیابی کنترلی (نظری و صیادی، ۱۳۹۳).

مهم‌ترین و معروف‌ترین این چارچوب‌ها از نظر جامعیت، اثربخشی و گستردگی در کاربرد، الگوی طرح‌شده از سوی کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی ملقب به کوزو در سال ۱۹۹۴ است. دستورعمل کنترل‌های داخلی در ایران هم شباهت زیادی با این الگو دارد.

براساس تعریف کوزو، چارچوب کنترل‌های داخلی فرایندی است متأثر از هیئت‌مدیره، مدیران و سایر کارکنان که برای اطمینان معقول از دستیابی به هدفهای زیر طراحی شده است:

- ۱- اثربخشی و کارایی عملیات،
- ۲- قابلیت اطمینان گزارش‌های مالی، و
- ۳- انطباق با قوانین و مقررات.

این ۳ هدف به‌طور مستقیم با ۵ عنصر یکپارچه سیستم کنترل داخلی یعنی محیط کنترلی^۲، ارزیابی ریسک^۳، فعالیت‌های کنترلی^۴، اطلاعات و ارتباطات^۵، و نظارت^۶ مرتبط هستند. از نظر کوزو، یک سیستم اثربخش کنترل داخلی مستلزم این است که اول هر یک از ۵ عنصر مذکور را به‌شکل کاربردی دارا باشد و دوم اینکه هر ۵ عنصر با هم و به‌روشی یکپارچه عملیاتی شوند (COSO, 1994).

با توجه به همه این تعاریف، به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش در واحدهای اقتصادی موجب افزایش اثربخشی و کارایی عملیات، کسب اطمینان معقول از قابلیت اعتماد گزارش‌دهی و رعایت قوانین و مقررات می‌شود. در واقع، سیستم کنترل داخلی اثربخش این اطمینان را می‌دهد که هدفهای سازمان با هزینه‌های معقولی انجام خواهد شد

مزایای استقرار سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش

دنیای امروزی همواره رو به پیشرفت است؛ حرکت سریع واحدهای اقتصادی، افزایش حجم معاملات، پیشرفت مداوم فناوری، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع خطرهای در تمامی زمینه‌ها، هدفها و سیاست‌های سازمان را چه از بیرون و چه از درون تهدید می‌کند. همگی این عوامل موجب شده است که افکار مدیریت به مسائل و موارد بیشمار معطوف شود و در عمل کنترل مستقیم و انفرادی واحدهای اقتصادی غیرممکن باشد. بدین ترتیب، در چنین شرایطی با کنترل غیرمستقیم عملیات سازمانی و دوری مدیران ارشد از تمامی فعالیت‌های واحد تجاری، مدیریت برای انجام وظیفه مباشرتی خود به استقرار یک سیستم اثربخش کنترل داخلی به‌عنوان جزئی لاینفک از سیستم مدیریت کارآمد نیاز دارد.

در واقع، کنترل‌های داخلی مجموعه اقدامهایی است که مدیران برای تأمین اطمینان نسبی از اجرای صحیح امور و مطابقت آن با مقررات و سیاست‌های وضع‌شده انجام می‌دهند تا کارایی و سودمندی عملیات را بالا برده و به هدف‌های از قبل تعیین‌شده دست یابند (محمدی، ۱۳۸۷). بدین ترتیب، طرح سازمان و تمامی رویه‌های هماهنگ پذیرفته‌شده در یک سازمان که برای حفاظت از دارایی‌ها، رسیدگی به درستی و اتکاپذیری داده‌های حسابداری، ارتقای کارآمدی عملیات و تشویق به‌منظور پیروی از رویه‌های مدیریتی تجویز شده است، جزئی از سیستم کنترل داخلی سازمان هستند (قربانی، ۱۳۸۶).

کنترل داخلی، سیستمی پویاست که انواع ریسک‌ها و تهدیدها و انحراف از سیاست‌ها و رویه‌ها را پوشش می‌دهد (Chorafas, 2007). مدیریت و کارکنان در همه سطوح مجبور و ملزم به ارتباط با این سیستم هستند تا ریسک‌ها را شناسایی کرده و اطمینان معقولی از دستیابی به رسالت سازمان و هدف‌های کلی آن به‌دست آورند. در واقع، کنترل‌های داخلی یک رویداد یا وضعیت خاص نیست؛ بلکه مجموعه‌ای از اقدامهای پی‌درپی و فراگیر است که به همه فعالیت‌های سازمان نفوذ و تسری پیدا می‌کند. این اقدامها در گستره عملیات یک سازمان و به‌شکلی مستمر روی می‌دهد. آنها در مسیری که مدیریت سازمان را اداره می‌کند و پیش

می‌شود. این در حالی است که افشا و شفافیت بیشتر، منجر به سرمایه‌گذاری‌های درازمدت‌تر از سوی سرمایه‌گذاران، دسترسی آسان‌تر به سرمایه جدید، هزینه تأمین مالی کمتر، مدیریت مؤثرتر و مسئولانه‌تر و سرانجام قیمت بالاتر سهام خواهد شد.

افزون بر این مزایا، گزارشگری کنترل‌های داخلی از سوی مدیریت می‌تواند موجب افزایش آگاهی مدیریت ارشد از کنترل‌های داخلی شرکت شود و با ارسال پیامی روشن از درون سازمان به ایجاد و اعمال کنترل‌های داخلی مؤثرتر کمک کند (Mc Mullen & Raghunandan, 1996). بدین ترتیب، مدیران شرکت‌هایی که اقدام به تهیه گزارش در این زمینه می‌کنند به احتمال زیاد نقاط ضعف موجود در سیستم کنترل داخلی را طی گزارشگری شناسایی کرده و با افزایش کنترل‌های داخلی، آن را اصلاح می‌کنند (Fargher & Gramling, 2005).

گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی

پس از وقوع برخی وقایع مانند رسوایی‌های مالی در آغاز قرن اخیر که کاهش اعتماد عمومی نسبت به اطلاعات و گزارش‌های مالی منتشرشده از سوی شرکت‌ها را به دنبال داشت، نیاز به اطلاعات بیشتر و باکیفیت‌تر افزایش یافته و

(Jokipii, 2009)؛ زیرا در راستای دستیابی به این هدفها، نظارت شرکت در زمینه شناسایی اشتباه‌ها و رسوایی‌ها بهبود خواهد یافت و برخورد مؤثری با خطر تقلب در شرکت صورت خواهد گرفت. با توجه به این مطالب، استقرار سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش با در نظر گرفتن منافع یادشده و هزینه‌های استقرار آن برای همه شرکت‌ها لازم و ضروری است.

مزایای افشای گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی

اطلاعات قابل اتکا یک عامل حیاتی در بازارهای سرمایه محسوب می‌شود. امروزه بازارهای پرتلاطم و روبه‌رشد اوراق بهادار در دنیا به سیستم‌های پیچیده حمایت‌کننده‌ای متکی است که نظام راهبری را در شرکت‌های سهامی عام بهبود می‌بخشند. از جمله سیستم‌های ارتقادهنده نظام راهبری شرکتی، انواع شیوه‌های افشاست که در حقیقت تولیدکننده اطلاعاتی مفید برای شرکت‌های سهامی عام است. انتشار گزارش کنترل‌های داخلی هم یکی از مصادیق افشاست و نتایج تحقیق‌های صورت‌گرفته در این زمینه نشان می‌دهد این گزارش به شفاف‌سازی اطلاعات مالی شرکت کمک شایانی می‌کند و از دیدگاه استفاده‌کنندگان هم موجب افزایش کیفیت اطلاعات منتشرشده، به‌خصوص از بُعد قابلیت اعتماد



هدف این مقاله

شناسایی چندین مشکل بنیادین

در رابطه با گزارشگری کنترل‌های داخلی

در ایران است

اوراق بهادار تهران ابلاغ شده است، در صورت تسهیل شرایط و فراهم کردن امکانات مناسب برای اجرای واقعی در عمل، به شفافیت اطلاعات بازار ایران کمک بسیاری می‌کند؛ ولی تا رسیدن به سطح مطلوب اجرا، فاصله زیادی وجود دارد. امید بر این است که با حل کردن چالش‌ها و سایر مشکلات درخور بحث و پیگیری در این زمینه، بازار سرمایه ایران از متضرر شدن در نتیجه نبود بسترسازی مناسب و اجرای نادرست این دستورعمل، مصون بماند. در این بخش که محور اصلی مطالعه است به پاره‌ای از مشکلات اجرایی در این زمینه پرداخته می‌شود.

آموزش مستمر مدیران

اولین مهم در راستای اجرای صحیح دستورعمل یادشده، ارتقای سطح دانش مدیران نسبت به اهمیت و ضرورت استقرار سیستم کنترل‌های داخلی مؤثر و نحوه اجرای مفاد دستورعمل مربوط است. برای مثال، براساس ماده ۵ دستورعمل کنترل‌های داخلی، مدیریت ارشد شرکت باید ضمن تعیین هدفهای شرکت، ریسک‌های دستیابی به هر یک از این هدفها را شناسایی و تجزیه و تحلیل کند و برای کنترل و مدیریت آن‌ها فعالیت‌های مناسبی را طراحی و اجرا کند.

همان‌طور که مشخص است، همه این موارد مستلزم آموزش تخصصی و مستمر مدیران ارشد در زمینه‌های مختلف و به‌خصوص آشنایی با روش‌ها و مدل‌های ارزیابی و مدیریت ریسک و تدوین هدفهای کوتاه‌مدت و درازمدت شرکت است. بدین ترتیب لازم است سازمان بورس و اوراق بهادار با همکاری انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای، تدابیر اجرایی در جهت افزایش سطح آگاهی و دانش تخصصی مدیران شرکت‌ها بیندیشند تا اجرای دستورعمل کنترل‌های داخلی صورتی نبوده و از اثربخشی لازم برخوردار باشد.

آموزش مستمر نیروهای متخصص حسابرسی

به موجب قانون ساربینز آکسلی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام^۸ آمریکا (PCAOB) زیر نظر کمیسیون بورس و اوراق بهادار (SEC) و به‌منظور نظارت بر حسابرسی شرکت‌های سهامی عام امریکایی تشکیل شد. این هیئت طی چندین مرحله تحقیق‌هایی را در زمینه بررسی نحوه عملکرد حساب‌سازان در بررسی کنترل‌های داخلی حاکم بر

منجر به تقاضای بیشتری در خصوص شفافیت اطلاع‌رسانی و گزارش‌دهی شرکت‌ها شده است. در ایالات متحده، قانون ساربینز آکسلی^۷ برای بهبود گزارشگری مالی و جلب اعتماد و اطمینان سرمایه‌گذاران به قابلیت اعتماد صورت‌های مالی، در واکنش به این رویدادها و در سال ۲۰۰۲ به تصویب رسید. از جنبه‌های مهم این قانون آن است که به سرمایه‌گذاران اجازه می‌دهد از کیفیت سیستم کنترل داخلی شرکت مطلع شوند (Shi & Wang, 2011).

در واقع، فصل ۴۰۴ این قانون شامل ۲ بند است. براساس بند «الف» فصل یادشده، مدیریت شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس باید طی گزارشی ارزیابی خود را از مؤثر بودن کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اظهار کنند. حساب‌سازان نیز براساس بند «ب» آن فصل، وظیفه دارند نسبت به مؤثر بودن کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی اظهار نظر کنند (Ittonen, 2009). در واقع، حساب‌ساز مستقل به‌عنوان بخشی از حسابرسی یکپارچه کنترل‌های داخلی و صورت‌های مالی، گزارش مدیریت را بازبینی می‌کند و مورد ارزیابی مستقل قرار می‌دهد. گزارش کنترل داخلی حساب‌ساز، اطمینانی معقول ارائه می‌دهد که آیا شرکت از تمام جنبه‌های بااهمیت، کنترل‌های داخلی مؤثر را در سطح صورت‌های مالی حفظ کرده است یا خیر؟

در ایران نیز به موجب دستورعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که در تاریخ ۱۶ اردیبهشت سال ۱۳۹۱ به تصویب رسید، هیئت‌مدیره شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلف شدند نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به‌منظور دستیابی به هدفهای شرکت، اطمینان به‌دست آورده و نتایج آن را در گزارشی با عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج و افشا کنند. حساب‌ساز مستقل شرکت‌های بورس و فرابورس نیز موظف شدند در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام، در مورد استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش اظهار نظر کنند.

چالش‌های گزارشگری کنترل‌های داخلی در ایران

دستورعمل کنترل‌های داخلی که از سوی سازمان بورس و



براساس چارچوب کوزو

هنگامی که کنترل‌های داخلی

در زیرساخت‌های بنگاه و فرایندهای تجاری

مستقر شوند

از همیشه اثربخش‌تر است

اثربخشی آن باشند. این در حالی است که انجام حسابرسی کنترل‌های داخلی کارآمد و اثربخش می‌تواند کمبودهای موجود در شرکت را به راحتی شفاف کند و استفاده از اطلاعات آن به سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری مناسب کمک خواهد کرد. ایجاد این آگاهی در سرمایه‌گذاران، مستلزم فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی در زمینه اهمیت و نقش کنترل‌های داخلی در سلامت اقتصاد جامعه، در قالب کارگاه‌های آموزشی است.

در نظر گرفتن زمان مناسب جهت استقرار و نهادینه شدن نظام کنترلی اثربخش در شرکتها

براساس تحقیق‌های انجام‌شده در ایران در رابطه با ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر فرایند حسابرسی، سیستم کنترل‌های داخلی اغلب شرکت‌های ایرانی به منظور دستیابی به هدف‌های واحد اقتصادی، فاقد اثربخشی کافی است و ارزیابی حسابرسان مستقل از این کنترل‌ها برای اجرای عملیات حسابرسی در شرکت‌ها تأثیرگذار نیست (ودیدی و کوچکی، ۱۳۸۷). در واقع، روش حسابرسی مبتنی بر ارزیابی سیستم به‌طور کامل انجام نمی‌شود (نتایج ارزیابی کارگروه کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی). با توجه به این مشکل ساختاری شرکت‌ها، زمان طولانی برای استقرار و نهادینه‌شدن نظام کنترلی شرکت‌ها

گزارشگری مالی انجام داده است.

نتایج جمع‌بندی‌های بازرسان هیئت نسبت به نواقص مشاهده‌شده در عملکرد حسابرسان (حسابرسی کنترل‌های داخلی) در یکی از گزارش‌های آنها، حاکی از آن است که از مهم‌ترین عوامل ریشه‌ای بالقوه در بروز کاستی‌ها، کمبود نیروی انسانی مؤسسه‌های حسابرسی و کافی نبودن آموزش آنها در این زمینه می‌باشد. البته هیئت طی گزارش‌های مختلف عوامل زیادی را به عنوان نواقص فراگیر حسابرسی کنترل‌های داخلی عنوان کرده است (حاجیان، ۱۳۹۲) که برطرف کردن آنها مستلزم برگزاری دوره‌های آموزش تخصصی برای کارکنان مؤسسه حسابرسی و آموزش بیشتر در این زمینه می‌باشد. از آنجا که استفاده از تجربه‌های کشورهای پیش‌بینی نتایج و رفع موانع احتمالی بسیار سودمند است، در ایران هم توجه به پرورش نیروهای متخصص حسابرسی برای اجرای اثربخش و باکیفیت دستورعمل یادشده، بسیار ضروری خواهد بود.

ناآگاهی استفاده‌کنندگان از اطلاعات

استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی آگاهی کافی در زمینه حسابرسی کنترل‌های داخلی نداشته و خواسته‌های تعریف‌شده‌ای در این زمینه ندارند. از سوی دیگر، تنها الزام‌های قانونی، شرکت‌ها را ملزم می‌کند که به دنبال استقرار کنترل‌های داخلی و گزارش

محدودیت‌های جدی در این زمینه به‌شمار می‌رود. در این راستا لازم است افزون بر تشکیل کمیته نظارتی، سازمان حسابرسی با همکاری سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی ایران، استانداردهای مناسبی را تدوین و چارچوب‌ها را مشخص کنند.

توجه ویژه به قابلیت‌های فناوری اطلاعات

براساس فصل ۴۰۴ قانون ساربینز آکسلی در امریکا، مدیریت ملزم شد گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی را افشا و حسابرس نیز نسبت به این گزارش اظهارنظر کند. این در حالی بود که الزام‌های گزارشگری جدید موجب افزایش بی‌سابقه هزینه‌های حسابرسی و تأخیرهای گزارشگری شد (Ettredge et. al, 2006) و این مهم، یکی از موانع اصلی اجرای مؤثر این قانون به‌شمار آمد. بر این اساس، سازمانها به‌منظور کاهش هزینه‌های ناشی از این قانون، سرمایه‌گذاری‌های هنگفتی روی فناوری اطلاعات و کسب قابلیت‌های لازم در این زمینه انجام دادند.

در تحقیق‌های زیادی به تأثیر قابلیت‌های فناوری اطلاعات^۹ بر اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت‌ها اشاره شده است (Chen et al., 2014). از آنجایی که مدیریت و دانش و مهارت فناوری اطلاعات نادر و مختص به بنگاه هستند، همه شرکت‌ها با وجود سرمایه‌گذاری‌های سنگین روی فناوری اطلاعات، در خلق قابلیت‌های فناوری اطلاعات موفق نیستند (Mata et al., 1995). قابلیت‌های فناوری اطلاعات^{۱۰} در حدی است که سازمان می‌تواند منابع فناوری اطلاعات خود را به‌گونه‌ای مؤثر در تعامل با سایر منابع به‌کار گیرد تا اطلاعات درون سازمان را مدیریت کرده، عملیات را بهبود بخشد و مزیت رقابتی ایجاد نماید (Masli & Richardson, 2011).

با وجود اینکه کاربرد فناوری اطلاعات شرکت را با ریسک‌های جدیدی مواجه می‌کند و نیاز به کنترل‌های ویژه‌ای دارد، از طریق توانمندسازی یک سیستم اثربخش کنترل داخلی هزینه‌های دستورعمل جدید را به‌طور درخور ملاحظه‌ای کاهش می‌دهد.

به‌طور کلی، قابلیت فناوری اطلاعات مزایای بالقوه اثربخشی و کارآمدی را برای کنترل داخلی واحد اقتصادی

و رفع موانع و نواقص احتمالی مورد نیاز است و دستیابی به هدفهای دستورعمل ابلاغ‌شده در درازمدت محقق خواهد شد.

تعدیل اندازه شرکت‌های مشمول اجرای دستورعمل

دستورعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس تمامی شرکت‌ها را بدون توجه به اندازه و ابعاد و آثاری که بر بازار سرمایه دارند، به‌صورت یکسان همزمان مشمول این قانون کرده است. این در حالی است که هزینه‌های انطباق با دستورعمل مربوط، شامل هزینه‌های اولیه اجرای فرایند استقرار کنترل‌های داخلی، هزینه ارزیابی مؤثر بودن کنترل‌ها توسط مدیریت و هزینه حسابرسی آن‌ها، بسیار سنگین بوده و ممکن است فراتر از منافع آن برای شرکت‌های کوچک باشد. بدین ترتیب این احتمال وجود دارد که شرکت‌های کوچک، اجرای دقیق و صحیح این دستورعمل را نادیده بگیرند؛ زیرا یکی از محدودیت‌های اساسی کنترل‌های داخلی، توجه به هزینه و منافع استقرار آن می‌باشد. در چنین شرایطی بهتر است برای جلوگیری از متضرر شدن این شرکت‌ها و قابل اجرا بودن دستورعمل برای آن‌ها، تعدیلهایی در این باره صورت گیرد.

تدوین مبانی و استانداردهای مصوب حسابداری و حسابرسی و نظارت بر اجرای دستورعمل

در عصر حاضر، اجرای هیچ دستورعملی نمی‌تواند بدون وجود یک نظام کارآمد نظارتی در تحقق هدف‌ها و مأموریت‌های آن موفق باشد. با توجه به اینکه حرفه حسابداری و حسابرسی با منافع عمومی سروکار دارد، باید در این زمینه پیشرو باشد و لازم است کمیته‌ای به‌منظور نظارت بر اجرای صحیح دستورعمل کنترل‌های داخلی تشکیل شود.

افزون بر این، نبود استانداردهای مناسب حرفه‌ای برای مشخص کردن چارچوب کار مدیریت در رابطه با استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش، ارائه معیاری مناسب برای گزارشگری و همچنین اظهارنظر حسابرس در این خصوص، ابهام‌های بسیاری را هنگام اجرای اثربخش این دستورعمل باقی می‌گذارد. این عامل یکی از

کنترل‌های داخلی، فرایندی است که به‌وسیله مدیریت و سایر کارکنان برای کسب اطمینان معقول از دستیابی به هدفهای شرکت در زمینه اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اطمینان گزارشگری‌های مالی و انطباق با قوانین و مقررات طراحی می‌شود. انتشار گزارش کنترل‌های داخلی اثربخش به شفاف‌سازی اطلاعات مالی شرکت کمک درخور توجهی می‌کند و از دیدگاه استفاده‌کنندگان هم موجب افزایش کیفیت اطلاعات منتشرشده، به‌خصوص از بُعد قابلیت اعتماد می‌شود.

بدین ترتیب، در ایران نیز به موجب دستورعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که در تاریخ ۱۶ اردیبهشت سال ۱۳۹۱ به تصویب رسید، هیئت‌مدیره شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران مکلف شدند نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به‌منظور دستیابی به هدفهای شرکت، اطمینان حاصل کرده و نتایج آن را در گزارشی با عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج و افشا نمایند. حسابرسان مستقل شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس نیز موظف شدند در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام، در مورد استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش اظهار نظر کنند. این در حالی است که توجه به مسائل و چالش‌های پیش‌رو برای اجرای کارا و مؤثر این مهم از اهمیت زیادی برخوردار است.

با توجه به وضع اقتصادی کنونی کشور ایران و تأثیر تقلب‌هایی که به‌تازگی آشکار شده است، شرکت‌ها با گزارشگری مستمر سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش، به‌عنوان حافظان اصلی منافع عموم شناخته خواهند شد و نیاز اساسی به این مهم اجتناب‌ناپذیر است. اما نکته درخور توجه این‌جاست که در شرایط فعلی و با توجه به مشکلات پیش‌رو از جمله ضعف‌های عمده در سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌های ایرانی، نبود معیارها و اصول و ضوابط مدون گزارشگری کنترل‌های داخلی، عدم آموزش کافی در این خصوص و ...، شرایط گزارشگری کنترل‌های داخلی پیرو دستورعمل سازمان بورس و اوراق بهادار، برای

فراهم آورده (Vasarhelyi & Halper, 1991) و به واحد اقتصادی این امکان را می‌دهد تا با اجرای کنترل‌های امنیتی در پایگاه داده‌ها، سیستم‌های عملیاتی و برنامه‌های کاربردی، توانایی واحد اقتصادی را برای نظارت بر عملکرد فعالیت‌های کنترلی و انجام اثربخش وظایف بالا ببرد (AICPA, 2006).

افزون بر این، قابلیت فناوری اطلاعات به‌طور مستقیم بر توانایی مدیریت برای استقرار و حفظ سیستم کنترل داخلی اثر می‌گذارد. براساس چارچوب کوزو، هنگامی که کنترل‌های داخلی در زیرساخت‌های بنگاه و فرایندهای تجاری مستقر شوند، از همیشه اثربخش‌تر هستند. شرکت‌هایی که دارای قابلیت‌های فناوری اطلاعات پیشرفته هستند، از زیرساخت فناوری اطلاعات قوی و یکپارچه‌ای همچون سیستم برنامه‌ریزی منابع بنگاه (ERP) برای نظارت و پشتیبانی کنترل‌های طراحی شده در این سطح برخوردارند (Morris, 2011). بدین ترتیب، قابلیت فناوری اطلاعات با پشتیبانی کنترل‌ها به توانمندسازی آنها کمک بسیاری می‌کند و هزینه‌های ایجاد اثربخشی لازم را به‌طور درخور توجهی کاهش می‌دهد و به‌عنوان تسهیل‌کننده، لازمه اجرای کارای این دستورعمل می‌باشد.


با توجه به این مطلب و برای پیاده‌سازی مؤثر و کارای سیستم کنترل داخلی اثربخش، لازم است بهبود قابلیت‌های فناوری اطلاعات هم‌زمان با اجرای دستورعمل مربوط در اولویت برنامه‌های شرکت‌ها قرار بگیرد و آموزش‌های لازم در این زمینه به شرکت‌ها ارائه شود.

نتیجه‌گیری

به دنبال وقایعی مانند افشای کمک‌های نامشروع و پنهانی ۱۷ شرکت بزرگ امریکایی به حزب جمهوری خواه در سال ۱۹۷۳ که به ماجرای واترگیت شهرت یافت و رسوایی‌های مالی تعدادی از شرکتهای بزرگ و مشهور دنیا از جمله انرون و ورلدکام در آغاز قرن اخیر، موضوع کنترل‌های داخلی شرکت‌ها و افشای اطلاعات در این زمینه، از دیدگاه جدیدی در کانون توجه مجامع حرفه‌ای و نهادهای نظارتی قرار گرفته است.

حسابرسی، جامعه حسابداران رسمی و سرانجام مدیران شرکتها نیاز داریم. نخست سازمان بورس و سازمان حسابرسی باید درباره گزارشگری کنترل داخلی بررسی‌های بیشتری انجام دهند و با برگزاری دوره‌های آموزشی مناسب برای مدیران، سرمایه‌گذاران و حساب‌رسان، به افزایش آگاهی و درک جامعه درباره ضرورت و الزامات این مهم کمک کنند.

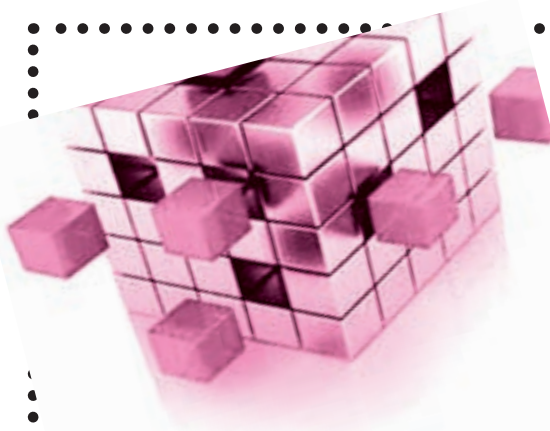
سپس سازمان حسابرسی، استانداردهای لازم را تدوین و تصویب کند و بعد از تدوین اصول و ضوابط حرفه‌ای لازم، از شرکتها خواسته شود طبق این چارچوبها نسبت به گزارش سیستم‌کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش اقدام کنند و حساب‌رسان نیز طبق این اصول و ضوابط حرفه‌ای تدوین شده نسبت به گزارش کنترل‌های داخلی شرکتها اظهار نظر کنند.

امید است که صاحب‌نظران و اندیشمندان حرفه و تشکلهای حرفه‌ای با انجام تحقیق‌های کاربردی بیشتر در این زمینه، به کشف و حل چالش‌ها کمک کنند تا کنترل‌های داخلی مؤثر در شرکت‌های ایرانی به‌عنوان یکی از مسیرهای اصلی مبارزه با فساد مالی مطرح شود. 

هیئت‌مدیره شرکتها و حساب‌رسان مستقل مهیا نیست (اسدی، ۱۳۹۱). برای اجرای اثربخش این دستورعمل، شرکتها با مشکلات بسیاری مواجه هستند که لازم است قبل از هر چیز برای آنها چاره‌اندیشی شود؛ در غیر این صورت، تنها مشکل جدیدی به مشکلات قبلی افزوده خواهد شد.

این مطلب که با مرور زمان ایرادهای کار در حین اجرا حل خواهند شد، صحیح نیست. بیان زیبا و شفاف موضوع در شکل دستورعمل در صورتی که مطابق با سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌های ایرانی نباشد، تنها زحمت و هزینه بررسی مجدد را ایجاد خواهد کرد. بهتر است اجرای دستورعمل به‌شکل فعلی تا فراهم شدن شرایط مناسب به تعویق افتد یا هر چه زودتر در این باره تعدیلهایی صورت گیرد؛ به‌صورتی که چارچوب‌های کار مشخص و اصول و ضوابط تعیین شود و آموزش کافی درباره کنترل‌های داخلی به مدیران، حساب‌رسان و عموم سرمایه‌گذاران ارائه شود. در این صورت است که می‌توان انتظار گزارشگری مناسب، اثربخش و قابل اتکا را داشت.

در همین راستا به توجه سازمان بورس، سازمان



ایجاد آگاهی در سرمایه‌گذاران
مستلزم فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی
در زمینه اهمیت و نقش کنترل‌های داخلی
در سلامت اقتصاد جامعه
در قالب کارگاه‌های آموزشی است

- Chorafas N.D., **Strategic Business Planning for Accountants: Methods, Tools and Case Studies**, CIMA Publishing Is an Imprint of Elsevier, First Edition, 2007
- Ettredge M.L., C. Li, and L. Sun, **The Impact of SOX Section 404 Internal Control Quality Assessment on Audit Delay in the SOX Era**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2006, 1–23
- Fargher N.L., and A.A. Gramling, **Toward Improved Internal Controls**, The CPA Journal(June): 26-29, 2005
- Glenl G., and R. Debreceeny, **The Electronic Frontier**, Journal of Accountancy, May 1998, 32-38
- Ittonen K., **Audit Reports and Stock Markets**, Department of Accounting and Finance, University of Finland, 2009
- Jokipii T., **Non- linearity of Bank Capital and Charter Values**, DG ECFIN's 6th Annual Research Conference, SESSION B "The Design of Financial Systems" Crisis and reform, 2009
- Kohli R., and V. Grover, **Business Value of IT: An Essay on Expanding Research Directions to Keep Up with the Times**, Journal of the Association for Information Systems, 2008, 23–39
- Mata F.J., W.L. Fuerst, and J.B. Barney, **Information Technology and Sustained Competitive Advantage: A Resource-based Analysis**, MIS Quarterly, 1995, 487–505
- Masli A., V. Richardson, J.M. Sanchez, and R. Smith, **The Business Value of IT: A Synthesis and Framework of Archival Research**, Journal of Information Systems, 2011, 81–116
- McMullen D.A., and K. Raghunandan, **Enhancing Audit Committee Effectiveness**, Journal of Accountancy, 182, 1996, 79–81
- Morris J., **The Impact of Enterprise Resource Planning (ERP) Systems on the Effectiveness of Internal Control over Financial Reporting**, Journal of Information Systems, 2011
- Shi X., and J.Wang, **Cultural Distance between China and US across GLOBE Model and Hofstede Model**, International Business and Management, Vol. 2, No. 1, 2011
- Vasarhelyi M.A., and F.B. Halper, **The Continuous Audit of Online Systems**, Auditing: A Journal of Practice & Theory, 1991, 110–125

پانوشتها:

- 1- The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)
- 2- Control Environment
- 3- Risk Assessment
- 4- Control Procedures
- 5- Information and Communication
- 6- Monitoring
- 7- Sarbanes-Oxley Act (SOX)
- 8- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 9- Information Technology (IT)
- 10- Information Technology Capability

منابع:

- اسدی مرتضی، **ابلاغ به تنهایی کافی نیست**، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۰، زمستان ۱۳۹۱
- حاجیان حسن، **ملاحظات حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی**، مجله حسابرس، شماره ۶۷، ۱۳۹۲
- شعری صابر و کاوه آذین فر، **سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و کنترل‌های داخلی**، ماهنامه حسابدار، شماره ۱۸۴، تیر ۱۳۸۶
- عباس‌زاده محمدرضا، جمال محمدی و کامران محمدی، **ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی**، مجله حسابرس، شماره ۵۶، دی ۱۳۹۰
- قربانی محمد، **ارزیابی مدیریت از کنترل‌های داخلی**، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۲، سال چهارم، بهار ۱۳۸۶
- محمدی جمال، **اصول حسابرسی**، انتشارات رسپینا، چاپ اول، ۱۳۸۷
- نظری رضا و محمد صیادی، **چارچوب‌هایی برای ایجاد و ارزیابی کنترل‌های داخلی**، مجله حسابرس، شماره ۷۱، تیر ۱۳۹۳
- ودیعی محمدحسین و سیدمجید کوچکی، **ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تاثیر آن بر فرایند حسابرسی**، مجله توسعه و سرمایه، شماره ۲، ۱۳۸۷
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), **Understanding the Entity and Its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement. Statement on Auditing Standards**, No. 109, New York, NY: AICPA, 2006
- Chen Y., L. Smith, J. Cao, and W. Xia, **Information Technology Capability, Internal Control Effectiveness, and Audit Fees and Delays**, Journal of Information Systems, Vol. 28, No. 2, 2014
- Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO), **Internal Control Integrated Framework**, COSO Report, 1994, pp. 1-163