

تأثیر تغییر شکل‌بندی گزارش کنترل داخلی بر افزایش درک آن

ترجمه: سیروان محمودی، حجت محمدی

B.P. Foster, G. McClain, T. Shastri

مقدمه

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام^۱ به دلیل هزینه زیاد رعایت استاندارد حسابداری شماره ۲^۲ با عنوان «حسابرسی کنترل داخلی ناظر بر گزارشگری مالی انجام شده همزمان با حسابرسی صورتهای مالی»، استاندارد حسابرسی شماره ۵^۳ را به عنوان جایگزین استاندارد شماره ۲ منتشر کرد. هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام انتظار دارد که استاندارد شماره ۵ کارایی و اثربخشی کنترلهای داخلی ناظر بر گزارشگری مالی^۴ را افزایش دهد.

برای مثال براساس استاندارد حسابرسی شماره ۵ گزارشگری کنترل داخلی، حسابرسان ملزم نیستند درباره گزارش ارزیابی مدیریت از اثربخشی کنترلهای داخلی اظهار نظر کنند و طبق این استاندارد توصیه شده است که حسابرسان در حسابرسی کنترلهای داخلی ناظر بر گزارشگری مالی از رویکرد بالا به پایین استفاده کنند. این تغییرها به حسابرسان کمک خواهد کرد تا فرایندهای حسابرسی را به منظور دستیابی به هدفهای حسابرسی بهبود بخشند.

انتشار بخش ۴۰۴ قانون ساربنز-اکسلی^۵ و استاندارد حسابرسی شماره ۲ به منظور دستیابی به هدفهای زیادی انجام گرفته است که مهمترین آنها افزایش اعتماد جامعه به کیفیت صورتهای مالی حسابرسی شده و کاهش ریسک اطلاعاتی استفاده کنندگان می باشد. بنابراین، استاندارد شماره ۲ به شرطی ارزشمند است که استفاده کنندگان از صورتهای مالی این موضوع را درک کنند که فرایندهای حسابرسی به منظور افزایش امکان کشف به موقع ضعفهای بااهمیت و ارائه اطلاعات درخور اتکا به استفاده کنندگان طراحی شده اند.

گزارش حسابرسان درباره کنترلهای داخلی^۶ که از سوی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام و طبق استاندارد حسابرسی شماره ۲ الزامی شده است، گزارشی جدید درباره کنترلهای داخلی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار است. از نظر استفاده کنندگان، گزارش کنترلهای داخلی براساس استاندارد حسابرسی شماره ۲ تا حدود زیادی همان سطح اطمینان منطقی را ارائه می کند که حسابرسان به موجب بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۸^۷ برای همه شرکتها (اعم از پذیرفته شده و پذیرفته نشده در بورس) پیش از انتشار استاندارد شماره ۲، فراهم می ساختند. بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ تا آن زمان

ادراک شده استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس تحت تأثیر تغییر در جمله‌بندی گزارش و تغییر شکل‌بندی گزارش و اطلاعات اضافی مندرج در گزارش قرار می‌گیرد.

تحقیق‌های انجام شده

تحقیق‌های زیادی درباره لزوم وجود یا نبود بند محدودیت یادشده در گزارش حسابرس انجام شده است که به تعدادی از آنها اشاره می‌شود.

• گزارش حسابرس درباره کنترل‌های داخلی با بند محدودیت بر فهم خوانندگان از پیام منتقل‌شده و سطح تعهد حسابرس، تأثیر منفی دارد (McClain and Shastri, 2004).

• طبق ادراک استفاده‌کنندگان، گزارش حسابرس درباره کنترل‌های داخلی با بند محدودیت، اطمینان منطقی کمتری فراهم می‌سازد؛ گزارش حسابرس درباره کنترل‌های داخلی بدون بند محدودیت احتمال دارد فهم استفاده‌کنندگان از پیام منتقل‌شده به‌وسیله گزارش حسابرس را بالا ببرد، گزارش بدون بند محدودیت ممکن است فاصله انتظارها را کاهش دهد و اضافه‌کردن عبارتی درباره تقلب در گزارش بدون بند محدودیت، در قابلیت خواندن گزارش تفاوت‌های ادراکی ایجاد می‌کند (Foster et al., 2005).

در یکی دیگر از تحقیق‌های مهمی که در زمینه گزارش کنترل‌های داخلی حسابرسی انجام شده به ۳ پرسش زیر پاسخ داده شده است:

پرسش اول: آیا منظور نشدن بند محدودیت در گزارش کنترل داخلی حسابرس ممکن است ادراک استفاده‌کنندگان را نسبت به این موضوعها تغییر دهد؟

۱- خواندنی‌بودن گزارش کنترل داخلی حسابرس،

۲- قابلیت اطمینان گزارش کنترل داخلی،

۳- تعهد یا مسئولیتی که ممکن است به‌عهده حسابرس منتشرکننده گزارش کنترل داخلی باشد، و

۴- اطلاعات اضافی مورد نیاز در زمان استفاده از گزارش کنترل داخلی.

پرسش دوم: آیا استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس در مورد کنترل داخلی بدون بند محدودیت در مقایسه با گزارش با بند، آن را به‌منزله انتقال مسئولیت حسابرس به مدیریت تلقی می‌کنند؟

بیش از ۱۵ سال الزامی بوده و استفاده‌کنندگان با شکل‌بندی این گزارش آشنا بوده‌اند و تغییر شکل‌بندی گزارش از بیانیه ۵۸ به استاندارد حسابرسی شماره ۲، ممکن است بر درک و ارزیابی استفاده‌کنندگان از میزان اطمینان بخشی ارائه‌شده به‌وسیله گزارش حسابرسی تأثیر داشته باشد.

اگرچه شکل گزارش حسابرس براساس هر دو بیانیه ۵۸ و استاندارد شماره ۲ شبیه هم هستند ولی از یک جنبه بااهمیت با هم متفاوتند. در بیانیه ۵۸، بند محدودیت وجود ندارد ولی در استاندارد شماره ۲ و جایگزین آن استاندارد شماره ۵، بند محدودیت وجود دارد. بند محدودیت بدین‌صورت بیان می‌شود: «کنترل‌های داخلی ناظر بر گزارشگری مالی، به‌دلیل محدودیت ذاتی ممکن است تحریفها را پیشگیری یا کشف نکند. افزون بر این، پیش‌بینی هرگونه ارزیابی از اثربخشی برای دوره‌های آینده به این ریسک وابسته است که کنترلها ممکن است به خاطر تغییرها در شرایط یا از دست‌رفتن میزان انطباق با سیاستها و رویه‌ها، ناکافی شوند».

استفاده‌کنندگان ترجیح می‌دهند که گزارش حسابرس به‌صورت صریح اطمینانی منطقی دهد که کنترل‌های داخلی تقلب‌های بااهمیت را کشف خواهند کرد. بدون استفاده از عبارتهای صریح درباره کشف موارد تقلب بااهمیت، استفاده‌کنندگان ممکن است درباره اینکه حسابرسی به‌منظور کشف تقلب و اشتباه‌ها انجام می‌شود، مطمئن نباشند. **انجمن حسابداران رسمی آمریکا^۸ و انجمن حسابداری آمریکا^۹**، تحقیق‌هایی را به‌منظور افزایش درک بهتر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی حسابرسی‌شده انجام داده‌اند. با این حال، رسوایی‌های دهه ۲۰۰۰ باعث تغییر نگرش استفاده‌کنندگان نسبت به قابل اعتمادبودن گزارش حسابرسی شده است.

در برقراری ارتباط که یک طرف منتقل‌کننده و طرف مقابل دریافت‌کننده است، ارزش ارتباط زمانی افزایش می‌یابد که ساختار آن ارتباط با ساختار ذهنی دریافت‌کننده هماهنگ باشد. برای مثال گنجاندن عبارتهایی درباره کشف تقلب در گزارش حسابرس، ممکن است به‌عنوان یک نقطه عطف برای تصمیم‌گیری از سوی استفاده‌کنندگان، در نظر گرفته شود و شاید با انتظارات استفاده‌کنندگان بهتر منطبق باشد. در حقیقت، تحقیق‌های گذشته به این نتیجه رسیده‌اند که نگرش

پرسش سوم: آیا منظور کردن عبارتهایی درباره کشف موارد تقلب بدون بند محدودیت در گزارش کنترل داخلی حسابرس، ممکن است درک استفاده‌کنندگان در ارتباط با قابلیت خواندن، اطمینان و مسئولیت را تحت تأثیر قرار دهد؟

در این تحقیق سه شکل‌بندی برای گزارش کنترل داخلی به‌کار رفت. شکل‌بندی شماره ۱ همان شکل‌بندی ارائه‌شده در استاندارد شماره ۲ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام بود که بند محدودیت را دربرداشت. شکل‌بندی شماره ۲ مشابه شماره ۱ اما بدون بند محدودیت بود. شکل‌بندی شماره ۳ مشابه شکل‌بندی شماره ۲ بود اما در آن مفهوم پیشگیری یا کشف به‌موقع اشتباه یا تقلبی که ممکن بود تأثیر بالاهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشد، به‌کار رفته بود. یافته‌های تحقیق به این شرح بود.

در ارتباط با سه شکل‌بندی به‌کاررفته در تحقیق، استفاده‌کنندگان چنین درک کرده‌اند که شکل‌بندی شماره ۳ (گزارش حسابرس که دربرگیرنده عبارتی درباره تقلب است اما بند محدودیت ندارد) که به مقدار زیادی قابل فهم است (قابلیت خواندن) و اطمینان سطح بالایی را فراهم می‌سازد (قابلیت اطمینان)، نیازمند کمترین میزان اطلاعات اضافی برای تصمیم‌گیری است و مسئولیت سطح بالاتری به‌عهده حسابرس قرار می‌دهد.

در مجموع، احتمال دارد شکل‌بندی یادشده، بیشترین انطباق را با انتظارات استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرس داشته باشد و ریسک اطلاعاتی ممکن برای استفاده‌کنندگان را به پایین‌ترین اندازه برساند.

خلاصه و نتایج

هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام استاندارد حسابرسی شماره ۲ را به‌منظور بهبود کیفیت فرایند گزارشگری مالی تدوین و تصویب کرد. به‌دلیل هزینه زیاد مطابقت با استاندارد گزارشگری شماره ۲، این هیئت استاندارد حسابرسی شماره ۵ را جایگزین استاندارد حسابرسی شماره ۲ کرد. استاندارد حسابرسی شماره ۵ با نیازهای رعایتی شرکتهای و حسابرسان تطبیق دارد و به‌نظر نمی‌رسد که به‌طور مستقیم پاسخگوی نیازهای استفاده‌کنندگان باشد.

با توجه به هیاهوهای بسیار درباره رویدادهای متقلبانه

در گزارشگری مالی در سالهای گذشته، منطقی است که استفاده‌کنندگان انتظار داشته باشند تا مسئولیت حسابرسان برای کشف تقلب بااهمیت به‌طور صریحی در گزارش حسابرس جای داده شود. نتایج تحقیق‌های مختلف نشان می‌دهد که گزارش حسابرس با بند محدودیت ممکن است انتظارات استفاده‌کنندگان را برآورده نسازد و دلیل آن این است که به احتمال، تصویر ذهنی استفاده‌کنندگان با شکل‌بندی گزارش حسابرس براساس بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۵۸ که پیش از استاندارد حسابرسی شماره ۲ به مدت ۱۵ سال اجرا می‌شد، انطباق بیشتری دارد.

به‌طور خلاصه می‌توان گفت که براساس نتایج تحقیق‌های مختلف، زمانی که گزارش کنترل داخلی بند محدودیت ندارد اما دربرگیرنده عبارتهایی درباره کشف تقلب است، استفاده‌کنندگان، به‌ویژه در ارتباط با قابلیت خواندن و قابلیت اطمینان گزارش، درک بهتری از گزارش حسابرس به‌دست می‌آورند. در همان حال، به‌نظر نمی‌رسد حذف بند محدودیت و افزودن عبارتهایی درباره تقلب، موجب تلقی تعهد بیشتری برای حسابرس یا تلقی مسئولیت بیشتری برای مدیران شود.



پانوشته‌ها:

- 1- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- 2- PCAOB Auditing Standard No. 2 (AS 2)
- 3- PCAOB Auditing Standard No. 5 (AS 5)
- 4- Internal Control Over Financial Reporting
- 5- Sarbanes-Oxley
- 6- Internal Control Reporting
- 7- AICPA Statement on Auditing Standards No. 58, Reports on Audited Financial Statements
- 8- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)
- 9- American Accounting Association (AAA)

منبع:

- Foster B.P., G. McClain, and T. Shastri, **A Note on Perceptions of Auditor Internal Control Report Mandated by the PCAOB: Can Reformatting Report Enhance Perceived Value Added?** www.elsevier.com/locate/racreg, 2008