

# ملاحظات حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی

## چکیده گزارشهای نظارتی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام در سالهای ۲۰۱۲ و ۲۰۱۳

حسن حاجیان

به تازگی هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا (هیئت) نتایج بررسیهای خود را نسبت به عملکرد حسابرسان در بررسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (حسابرسی کنترل‌های داخلی) با عنوان «هشدار نامه شماره ۱۱» در تاریخ ۲۴ اکتبر ۲۰۱۳ (۲ آبان ماه ۱۳۹۲) در ۳۶ صفحه منتشر کرده است. گزارش قبلی هیئت که در ۱۰ دسامبر سال ۲۰۱۲ در ۳۱ صفحه منتشر شد، گویای نتایج بررسی عملکرد هشت مؤسسه حسابرسی<sup>۱</sup> مندرج در برنامه نظارت سالانه هیئت از جنبه رعایت الزامهای استاندارد حسابرسی شماره ۵ (AS 5) در حسابرسیهای جامع (حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی یکپارچه شده با حسابرسی صورتهای مالی) به وسیله مؤسسه‌های یادشده در سال ۲۰۱۰ بود.

گزارش جدید با ساختاری متفاوت از گزارش قبلی و با تمرکز بر راهنمایی‌هایی کاربردی در زمینه اجرای الزامهای استاندارد حسابرسی شماره ۵ تنظیم شده و از این رو به نوعی تکمیل‌کننده مباحث مندرج در گزارش قبلی است. با توجه به بحثهایی که از سال گذشته پیرامون گزارشگری حسابرسان معتمد بورس نسبت به کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکتهای پذیرفته شده نزد سازمان بورس اوراق بهادار تهران آغاز گردیده، مناسب دیده شد خلاصه‌ای از دو گزارش یادشده تهیه و برای علاقه‌مندان ارائه شود. با این امید که این مطلب، مقدمه‌ای برای مباحث کاربردی چه در زمینه اجرای حسابرسی و چه در زمینه ارزیابی کیفیت حسابرسیها در حوزه حسابرسی کنترل‌های داخلی باشد.

بر اساس محتوای گزارش سال ۲۰۱۲ هیئت، بازرسان در ۴۶ پرونده از ۳۰۹ پرونده حسابرسی بررسی شده (یعنی در ۱۵ درصد پرونده‌ها) با نواقصی در کار حسابرسان مواجه شده‌اند که به موجب آنها نباید مؤسسه

حسابرسی اقدام به اظهار نظر بی قید و شرط نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌کرد و حتی در ۳۹ پرونده از آن ۴۶ پرونده (۸۵ درصد) که ۱۳ درصد از ۳۰۹ پرونده بررسی شده را شامل می‌شود، بازرسان به این نتیجه رسیده‌اند که با توجه به نواقص یادشده، شواهد حسابرسی کافی به عنوان پشتوانه نظر ارائه شده نسبت به صورتهای مالی برای مؤسسه حسابرسی فراهم نبوده است.

بر پایه گزارش یادشده در ۵۰ پرونده از باقیمانده ۳۰۹ پرونده فوق، به نواقصی در نظام کنترل کیفیت مؤسسه‌های حسابرسی برخورد شده که اگر چه اهمیت آنها به اندازه نواقص مؤثر بر اظهار نظرهای مندرج در گزارشهای حسابرسی نبوده، ولی رفع آنها از طریق آموزش، مورد تأکید هیئت قرار گرفته است.

نواقص مشاهده شده در بیشتر پرونده‌های بررسی شده در سال ۲۰۱۰ که در گزارش به عنوان «نواقص فراگیر» از آنها یاد شده، عبارت از موارد زیر بوده است:

- عدم شناسایی و آزمون کافی کنترل‌های مؤثر بر ریسک‌های وجود اشتباه با اهمیت در صورتهای مالی،

- اجرائشدن آزمونهای طراحی و اثربخشی کنترلها در خصوص کنترل‌های وضع شده از سوی مدیران برای نظارت بر نتایج عملیات (از قبیل مقایسه ماهانه بودجه و عملکرد در راستای پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌ها، مقایسه شاخصهایی همچون حاشیه سود، درصد برخی هزینه‌های معین نسبت به فروش و بررسی ترازنامه‌های فصلی)،

- جمع‌آوری نکردن شواهد کافی در حسابرسی سالانه برای به‌روزرسانی نتایج آزمونهای کنترل انجام شده در حسابرسی میان دوره‌ای،

- نبود آزمون کافی داده‌های حاصل از کارکرد سیستم‌های کامپیوتری و نیز در رابطه با گزارشهای مبنای اجرای فعالیتهای کنترلی مهم در واحد مورد رسیدگی،

- اجرائشدن الزامهای مندرج در استانداردهای حسابرسی در مورد استفاده از نتایج کار دیگران (حسابرسان داخلی، کارشناسان و حسابرسان بخش) در حسابرسی، و

- ارزیابی ناکافی نواقص و ناکاراییهای شناسایی شده در کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی و آثار آنها بر حسابرسی صورتهای مالی و حسابرسی کنترل‌های داخلی.

در گزارش تصریح شده که در ۳۲ پرونده از ۴۶ پرونده‌ای که به نظر بازرسان هیئت به دلیل نواقص عمده امکان اظهار نظر بی قید و شرط نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی برای مؤسسه حسابرسی فراهم نبوده، دست کم دو مورد از کاستیهای فوق مشاهده شده است.

گزارش سال ۲۰۱۲ بیانگر آنست که کاستیها و نواقص فوق، در پرونده‌های بررسی شده در سال ۲۰۱۱ نیز همچنان وجود داشته و حتی گستردگی آنها افزایش نیز یافته است. در سال ۲۰۱۱ نسبت گزارشهای حسابرسی کنترل‌های داخلی فاقد پشتوانه کافی برای اظهار نظر حسابرس، به ۲۲ درصد افزایش یافته که ۸۲ درصد آنها از پشتوانه کافی برای نظر اظهار شده نسبت به صورتهای مالی نیز برخوردار نبوده‌اند.

بازرسان هیئت، نتیجه تحلیلها و جمع‌بندیهای خود نسبت به نواقص و کاستیهای مشاهده شده را با عنوان «عوامل ریشه‌ای بالقوه در بروز کاستیها» به شرح زیر دسته‌بندی کرده‌اند:

- کاربرد ناصحیح نگرش بالا به پایین<sup>۲</sup> در

## در بیشتر

## پرونده‌های حسابرسی

## بررسی شده

## در سال ۲۰۱۰

## به دست کم ۲ مورد

## نقص فراگیر در

## کار مؤسسه‌های حسابرسی

## برخورد شده است

## کاستیها و نواقص

### مشاهده شده در

### بررسی سال ۲۰۱۰

### از کار

### مؤسسه‌های حسابرسی

### نه تنها در سال ۲۰۱۲

### کاهش نیافته بلکه

### افزایش نیز یافته است



حسابرسی کنترل‌های داخلی،

- کمبود نیروی انسانی مؤسسه حسابرسی،
- کافی نبودن آموزشها و دستورالعملها در خصوص روشهای کاری مؤسسه حسابرسی در زمینه اجرای حسابرسی و رعایت استانداردهای حسابرسی، و
- نبود ارتباط مؤثر کارشناسان مؤسسه حسابرسی در حوزه سیستمهای اطلاعاتی با اعضای گروههای حسابرسی.

بازرسان هیئت تأکید کرده‌اند، لازم است مؤسسه‌های حسابرسی در رابطه با خطر اشتباه با اهمیت در صورتهای مالی و نگرشی که برای حسابرسی کنترل‌های داخلی به کار می‌گیرند، دقت نظر و تحلیل بیشتری به عمل آورند؛ زیرا موارد متعددی از عدم وجود رابطه معنی‌دار بین نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی با نوع، زمانبندی و حجم آزمونهای محتوای انجام شده مشاهده شده است.

در گزارش سال ۲۰۱۳، هیئت با توجه به تداوم و افزایش نسبی نواقص و کاستیهای فوق در کار مؤسسه‌های حسابرسی، ترجیح داده به جای پرداختن به ارائه نتایج بازرسیهای انجام شده، توصیه‌های خود در رابطه با نحوه پیاده‌سازی الزامهای استاندارد حسابرسی شماره ۵ را ارائه کند و از حسابرسان خواسته این توصیه‌ها و هشدارها را هنگام برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی کنترل‌های داخلی مورد توجه قرار دهند و اگر نیازمند برگزاری دوره‌های آموزشی برای کارکنان است، اقدام ضروری به عمل آورند.

هیئت تصریح کرده کمیته‌های حسابرسی شرکتی که تصمیم به ارجاع حسابرسی کنترل‌های داخلی به حسابرسان مستقل دارند، می‌توانند از مؤسسه حسابرسی طرف

قرارداد بخواهند ملاحظات خود را نسبت به این توصیه‌ها و هشدارها به اطلاع کمیته برساند. به‌ویژه کمیته ممکن است از مدیران ارشد مؤسسه حسابرسی درخواست کند تا با گروه حسابرسی در حوزه‌های موضوع توصیه‌ها و هشدارهای فوق، مشارکت بیشتری داشته باشند.

توصیه‌ها و هشدارهای هیئت با شش عنوان در گزارش ارائه شده که خلاصه آنها به شرح زیر است:

#### • ارزیابی ریسک و حسابرسی کنترل‌های

**داخلی:** در این هشدار، هیئت به تشریح دیدگاه خود از فرایند ارزیابی ریسک، به‌طور مشخص از جنبه حسابرسی کنترل‌های داخلی، پرداخته است و همزمان با آن توضیحاتی پیرامون نحوه بهره‌برداری از شناخت کسب شده از کنترل‌های داخلی بر پایه هدفهای استاندارد حسابرسی شماره ۵، در شناسایی و ارزیابی ریسکهای اشتباهی با اهمیت تهدیدکننده حسابهای اصلی و افشاهای صورتهای مالی و نیز ریسک حسابرسان در تعیین دامنه آزمون کنترلها در حسابرسی واحدهایی که به‌صورت غیرمتمرکز (شعب) فعالیت می‌کنند، ارائه کرده است.

#### • انتخاب کنترلها برای آزمون:

در این بخش هیئت الزامهای حاکم بر انتخاب کنترلها برای آزمون و ملاحظات دستیابی به حد مناسب کنترل‌های انتخابی برای آزمون مشتمل بر کنترلهایی که به‌ندرت اجرا می‌شوند<sup>۴</sup> را توضیح داده است.

#### • آزمون کنترل‌های نظارتی مدیران:

هیئت در این هشدار، کنترل‌های نظارتی مدیران را تشریح و الزامهای استانداردهای وضع شده برای آزمونهای این کنترلها را

توضیح داده است.

• **رسیدگیهای مربوط به فناوری اطلاعات**، از جمله در رابطه با داده‌ها و گزارش‌های سیستم‌های اطلاعاتی: این بخش از گزارش هیئت به تأکید و برجسته‌سازی الزام‌های استانداردهای حسابرسی در رابطه با دقت نظرهای حساب‌برسان به فناوری اطلاعات هنگام حسابرسی کنترل‌های داخلی تخصیص یافته و طی آن به آزمون‌های کنترل‌های متکی به داده‌ها و گزارش‌های تولیدشده در سیستم‌های کامپیوتری و ارزیابی ضعف‌های کنترل‌های عمومی فناوری اطلاعات<sup>۵</sup> اشاره شده است.

• **اجرای مجدد آزمون‌های کنترل انجام‌شده در حسابرسی میان دوره‌ای:**

مسئولیت‌های حساب‌برسان در آزمون مجدد کنترل‌هایی که در حسابرسی میان دوره‌ای مورد آزمون قرار داده‌اند و نحوه بسط نتایج آزمون‌های میان دوره‌ای کنترل‌ها، مطالب این هشدار هیئت را شامل می‌شود.

• **استفاده از کار دیگران (از قبیل حساب‌برسان داخلی، مشاوران و حساب‌برسان بخش):**

چگونگی تعیین حوزه‌های بهره‌گیری از نتایج کار دیگران و اهمیت آزمون آنها قبل از استفاده، مطالبی است که هیئت در این هشدار به آنها پرداخته و الزام‌های استانداردهای حسابرسی مربوط را نیز متذکر شده است.

• **ارزیابی ضعف‌های کنترلی شناسایی شده:** استاندارد حسابرسی شماره ۵ با الزام حساب‌برسان به ارزیابی ضعف‌های کنترل، با نگاهی نقادانه و همراه با تردید حرفه‌ای، اهمیت آزمون کنترل‌های جبرانی (جایگزین)

را نیز مورد تأکید قرار داده است. مطالب این بخش از گزارش هیئت به موضوع‌هایی تخصیص داده شده که همانند مطالب دیگر بخشها بسیار خواندنی است.

از آنجا که هر یک از موضوع‌هایی که در گزارش‌های یادشده به‌عنوان کاستیها و نواقص و یا راهنمایی‌های رفع کاستیها و نواقص در کار حساب‌برسان مطرح شده، می‌تواند موضوع یک مقاله را به خود تخصیص دهد، امیدواریم صاحب‌نظران و اندیشمندان حرفه نسبت به این مهم اقدام کرده و جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی نیز حمایت خود را از هرگونه تلاشی که در راستای ایهام‌زدایی از موضوع به‌عمل می‌آید، دریغ نکنند.



#### پانوشتها:

- 1- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
- ۲- این هشت مؤسسه عبارتند از: BDO Seidman, Crowe Horwath, Deloitte & Touche, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG, McGladrey و PricewaterhouseCoopers
- ۳- نگرش بالا به پایین (Top\_Down Approach). نگرش مورد تأکید کوزو (COSO) است. بر پایه این نگرش، فرایند شناخت و ارزیابی کنترل‌های داخلی ابتدا از شناخت چارچوب نظری گزارش‌گری واحد گزارشگر و صورتهای مالی آن شروع و سپس به ترتیب باکسب شناخت از ادعاهای مدیریت، ریسکها، هدفهای کنترل‌ها و در نهایت ارزیابی کنترل‌ها تکمیل می‌شود. طی این مسیر، حساب‌های اصلی و طبقات مهم معاملات، ادعاهای مطرح در رابطه با هر حساب، اشتباه‌های محتمل تهدیدکننده ادعاها (ریسکها)، هدفهای کنترلی کاهش‌دهنده احتمال وقوع تهدیدها و در نهایت فعالیت‌های کنترلی محقق‌کننده آن هدفها، مورد شناسایی و ارزیابی قرار می‌گیرد.
- 4- Operate Infrequently
- 5- ITGCs

آزمون‌های مجدد

کنترل‌هایی که در

حسابرسی میان دوره‌ای

مورد آزمون

قرار گرفته‌اند

در حسابرسی

پایان سال

ضروری است