

# گزارشگری درباره کنترل‌های داخلی؛

## ارزش آفرین

### گفتگو با

### آقای دکتر حسین کثیری

رئیس هیئت‌نظار بانک مرکزی



#### سازش

خوانندگان حسابرس از دیدگاه شما درباره موضوع کنترل‌های داخلی که متکی به مطالعه و تجربه طولانی است، استقبال می‌کنند. گفتگو با شما برای ما ارزشمند است و امیدواریم تداوم داشته باشد. گفتگو را با تعریف کوتاهی از سیستم کنترل‌های داخلی و هدفهایی که این سیستم دنبال می‌کند، شروع کنیم.

#### دکتر کثیری

طبق تعریف کوزو (COSO)، سیستم کنترل داخلی فرایندی است که از سوی هیئت‌مدیره واحد تجاری، مدیریت و دیگر کارکنان آن برای کسب اطمینان معقول از دستیابی به هدفهای سازمان مربوط به عملیات، گزارشگری و رعایت طراحی و مستقر می‌شود. هدفهای عملیاتی مربوط به اثربخشی و کارایی عملیات، هدفهای گزارشگری مرتبط با قابلیت اطمینان گزارشها (اعم از مالی و غیرمالی، درون و برون سازمانی)، و هدفهای رعایتی مربوط به رعایت قوانین و مقررات عمومی و مقررات دستورالعملهای حاکم بر واحد است. حفاظت از منابع سازمان نیز زیرمجموعه هدف اثربخشی و کارایی عملیات محسوب می‌شود.

#### سازش

با این تعریف، سیستم کنترل داخلی سازوکاری بسیار سودمند برای شرکتهاست. چرا شرکتهای در بهره‌برداری از آن مشکل دارند؟

## کنترل‌های داخلی گزارش بدهد، آیا مقدماتی لازم است؟ چه پیش‌زمینه‌هایی برای گزارشگری اثربخشی کنترل‌های داخلی مطرح است؟

### دکتر کتیری

اولین پیش‌زمینه اعتقاد به پاسخگویی و شفافیت در عمل می‌باشد. طراحی و استقرار کنترل‌های داخلی اثربخش از وظایف مدیریت هر سازمان است.

در مرحله نخست مدیریت باید سیستم کنترل داخلی اثربخشی را طراحی و مستقر کند و در مرحله بعدی در گزارشی به ذینفعان اطمینان دهد که سیستم کنترل داخلی موجود اثربخش است و حسابرس مستقل نیز با اظهار نظر نسبت به این گزارش اطمینان دهد که سیستم کنترل داخلی موجود اثربخش می‌باشد و با اظهار نظر نسبت به این گزارش به ارزش آن بیافزاید. پس گزارشگری صحیح کنترل داخلی در ابتدا مستلزم استقرار کنترل داخلی مناسب در واحد اقتصادی است و تا زمانی که سیستم کنترل داخلی مناسب استقرار نیافته همواره این گزارش با چالش روبه‌روست؛ زیرا مدیریت در این گزارش باید نقاط ضعف بااهمیت و نارساییهای عمده سیستم کنترل داخلی را افشا کند که در عمل در صورت نبود پاسخگویی و شفافیت و تضاد منافع، اقدام به این کار نخواهد کرد.

### سازمان

## چه نوع شرکت‌هایی به‌طور معمول مشمول گزارشگری مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی و اظهار نظر حسابرس نسبت به گزارش هستند؟

### دکتر کتیری

در حال حاضر در ایران شرکت‌های بورس مشمول هستند. در امریکا نیز شرکت‌های بزرگ مشمول هستند اگرچه منعی برای این گزارشگری در مورد شرکت‌های متوسط و کوچک وجود ندارد.

به هر حال گزارش نسبت به کنترل داخلی مزایایی دارد که می‌تواند به‌وسیله شرکت‌های کوچک و متوسط هم انجام شود. مدیریت به‌وسیله این گزارش به ذینفعان اعلام می‌کند که سیستم کنترل داخلی هم به‌لحاظ پیشگیری و هم کشف و اصلاح نارساییها و نقاط ضعف، به‌ویژه تقلبها و سوءجریانها، اثربخش است؛ اگرچه دارای محدودیتهای ذاتی نیز می‌باشد.

### دکتر کتیری

بهره‌برداری از سیستم کنترل داخلی به هر حال به عوامل متعددی بستگی دارد. به‌طور کلی موانع استقرار کنترل داخلی در ایران را می‌توان به عواملی که برمی‌شمارم نسبت داد:

- ۱- نبود، نابسندگی و ناکافی بودن سیستم‌های اطلاعاتی به‌ویژه استقرار نیافتن سیستم‌های حسابداری مناسب، که موجب می‌شود اطلاعات و داده‌های مناسب برای اعمال کنترلها فراهم نشود؛
- ۲- فزونی مخارج بر منافع، اینکه استقرار هر کنترلی با توجه به منافع آن در مقایسه با هزینه سنجیده می‌شود؛
- ۳- نبود امکانات نرم‌افزاری و سخت‌افزاری از قبیل نیروی انسانی متخصص و فناوری مناسب و در بعضی موارد نبود دانش کافی در درک و شناخت فرایندها؛
- ۴- وجود محدودیتهای ذاتی در هر سیستم کنترل داخلی از قبیل جعل، تقلب، دورزدن و تخطی مدیریت، اشتباهها و قضاوت انسانی و تبانی از دیگر محدودیتهای کنترل داخلی است؛ و
- ۵- همچنین رویدادهای برون‌سازمانی که ممکن است تأثیر بااهمیتی در دستیابی به هدفهای سازمان که هدف اصلی کنترل‌های داخلی است، داشته باشد.

### سازمان

## چرا در بعضی از کشورهای دنیا از اجرای این سازوکار استقبال نکرده‌اند؟

### دکتر کتیری

به‌طور کلی بحث استقرار نظام کنترل داخلی مطلوب مورد توجه تمام کشورها بوده است. آنچه که مورد پرسش است نحوه گزارشگری کنترل‌های داخلی به‌وسیله مدیریت و اظهار نظر حسابرسان مستقل نسبت به گزارش کنترل داخلی است که استاندارد حسابرسی شماره ۵ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام امریکا (PCAOB AS 5) آن را الزامی کرده و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی در بخش خدمات حسابرسی در حال حاضر الزامی به گزارشگری جداگانه در مورد کنترل داخلی ندارد و رویکرد گزارش یکپارچه را استفاده کرده است.

### سازمان

## برای اینکه مدیریت شرکت بتواند درباره اثربخشی

## اولین پیش‌زمینه برای گزارشگری اثربخشی کنترل‌های داخلی

### اعتقاد به پاسخگویی و شفافیت

#### در عمل است

است که حسابرس در بخش سایر قوانین و الزامات در گزارش خود به این گزارش اشاره کند.

به هر حال آنچه باید در شکل گزارش مطرح شود هدف از ارزیابی کنترل داخلی، حدود ارزیابی، محدودیت‌های کنترل داخلی، چارچوب مورد استفاده ارزیابی و در نهایت اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی است و در صورتی که نقاط ضعف بااهمیتی در کنترل‌های داخلی مشاهده شده باشد به آن اشاره شود.

#### حسابرس

**گزارش مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی، در شکلی که متداول است، آیا تصویر کاملی از تمام نقاط ضعف کنترل‌های داخلی ارائه می‌کند؟**

#### دکتر کثیری

در گزارش مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی تنها نقاط ضعف بااهمیت گزارش می‌شود. از اینرو این گزارش دربرگیرنده تمامی نقاط ضعف مشاهده‌شده نیست تا بتوان به آن استناد کرد. در ضمن طبق رویه موجود، نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی نیز محدود به کنترل‌های داخلی حاکم (ناظر) بر گزارشگری مالی است و در شرایط موجود دربرگیرنده تمامی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی نیست.

#### حسابرس

**در اولین پرسش این گفتگو اشاره کردید که یکی از هدف‌های سیستم کنترل داخلی کسب اطمینان معقول از قابلیت اطمینان گزارش‌های شرکت است. اگر ممکن است درباره این مفهوم بیشتر توضیح دهید.**

#### دکتر کثیری

هدف گزارشگری مالی و صورتهای مالی در مرکز ثقل آن عبارتست از «ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه‌بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف‌پذیری مالی واحد

#### حسابرس

**چه ضرورتی برای اظهار نظر حسابرس نسبت به گزارش مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی وجود دارد؟**

#### دکتر کثیری

اظهار نظر حسابرس نسبت به گزارش مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی با هدف «اطمینان بخشی» به آن صورت می‌گیرد. به عبارتی حسابرس نسبت به این «اظهاریه مدیریت» که سیستم کنترل داخلی (کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی) اثربخش است و نقاط ضعف بااهمیتی ندارد، اطمینان می‌دهد و در صورتی که نقاط ضعف بااهمیت در کنترل‌های داخلی وجود داشته و مدیریت آن را در گزارش یادشده مطرح نکرده باشد، حسابرس گزارش خود را به شکل مشروط یا مردود ارائه می‌دهد.

#### حسابرس

**آیا اصول خاصی در شکل گزارش مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی ناظر بر گزارش مالی و گزارش حسابرس مستقل باید رعایت و در نظر گرفته شود؟**

#### دکتر کثیری

شکل گزارش مدیریت نسبت به کنترل داخلی و گزارش حسابرس مستقل نسبت به آن را استانداردهای حسابرسی تعیین می‌کنند. در حال حاضر استاندارد حسابرسی شماره ۵ هیئت نظارت بر حسابداری شرکتهای سهامی عام آمریکا این نحوه گزارشگری را مشخص کرده است. اما استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی در بخش خدمات حسابرسی در مورد آن سکوت کرده است. سازمان بورس و اوراق بهادار نیز براساس مطالعه‌های تطبیقی، فرم گزارشگری مدیریت نسبت به کنترل‌های داخلی را مشخص کرده، اما در مورد گزارشگری حسابرسی نسبت به آن فرم خاصی را مشخص ننموده و تنها به این موضوع اشاره کرده

خدمات اطمینان بخشی ارائه می شود که در قبل هم به نوعی در قالب دیگر خدمات اطمینان بخشی انجام می شده است.

عیبهای این رویکرد آن است که حسابرس مستقل نسبت به کنترل داخلی اظهار نظر مستقلى نمی کند و از دیدگاه استفاده کنندگان مشخص نیست که سرانجام وضعیت اثر بخشی کنترل داخلی واحد اقتصادی در چه وضعیتی قرار دارد. مزیت آن نیز کاهش مسئولیت حسابرسان نسبت به کنترل داخلی است زیرا نسبت به آن اظهار نظر مستقلى نمی کنند. به عبارتی دامنه مسئولیت حسابرسان تنها محدود به ارزیابی کنترل داخلی با هدف «مدیریت ریسک حسابرسی» است و نه با هدف اظهار نظر نسبت به اثر بخشی کنترل داخلی.

### سپاس

**آیا تکلیف معین شده به وسیله بورس اوراق بهادار برای گزارشگری حسابرس درباره کنترلهای داخلی با چارچوب تعیین شده در استانداردهای حسابرسی ایران مطابقت دارد؟**

### دکتر کثیری

به نظر اینجانب سازمان بورس الزام به گزارشگری درباره کنترل داخلی را نه از بُعد استانداردهای حسابرسی بلکه از دیدگاه «رعایت الزامات مقرراتی و قانونی» مطرح کرده است. سازمان بورس در ۱۳۹۱/۲/۱۶ «دستور عمل کنترل داخلی» و در پی آن در اسفندماه همان سال بخشنامه ای برای حسابرسان معتمد بورس درباره رعایت این دستور عمل انتشار داده است. مانند هر الزام دیگر بورس، مانند افشای معاملات اشخاص، حسابرسان معتمد بورس مشابه دیگر مقررات تعیین شده از سوی این سازمان در مورد شرکتهای پذیرفته شده در بورس، ملزم هستند در بخش الزامات و مقررات گزارش خود، نسبت به اینکه واحد مورد رسیدگی این الزام (دستور عمل کنترل داخلی) را رعایت نموده یا خیر اظهار نظر و رعایت نکردن آن را گزارش کنند. بنابراین بورس از حسابرسان نخواست که نسبت به کنترلهای داخلی اظهار نظر کنند بلکه از آنها خواسته که رعایت یا رعایت نکردن مفاد این دستور عمل را گزارش کنند که منطقی به نظر می رسد.

### سپاس

**از شرکت شما در گفتگو و طرح دیدگاهتان درباره مسائل**

**مورد بحث، سپاسگزاریم.**

تجاری که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمهای اقتصادی مفید واقع شود. برای اینکه گزارشگری و صورتهای مالی در تصمیمهای اقتصادی مفید واقع شود باید از ویژگیهای کیفی از جمله «درخور اتکا بودن»، «مربوط بودن»، «قابل فهم بودن»، «قابل مقایسه بودن» و «به موقع بودن» برخوردار بوده و استانداردهای حسابداری در مورد آن به کار گرفته شده باشد. اما به لحاظ تضاد منافع، پیچیدگی، دور از دسترس بودن و پیامدهای اقتصادی بااهمیت، صورتهای مالی ممکن است دربرگیرنده تحریف بااهمیت (اشتباه یا تقلب) باشد و نیاز به فرد مستقلى به نام حسابرس است که این اطمینان بالقوه را بدهد که صورتهای مالی طبق استانداردهای حسابداری تهیه شده و عاری از تحریف بااهمیت است. این اطمینان دهی در واقع منجر به افزایش کیفیت اطلاعات مالی شده و برای آن «ارزش مضاعف» ایجاد می کند.

به طور کلی یکی از معیارهای کیفیت گزارشگری مالی رعایت استانداردهای حسابداری و دیگری نبود تحریف بااهمیت در آن است. اگر منظور، کیفیت گزارشگری مالی کنترل داخلی باشد، مشابه مورد یادشده، اطمینان دهی به این گزارش از سوی حسابرس مستقل به «ارزش» آن می افزاید.

### سپاس

**هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی، خدمات اطمینان بخشی درباره کنترلهای داخلی را مجزا از خدمات حسابرسی قلمداد می کند. منطبق این رویکرد چیست؟**

### دکتر کثیری

شاید علت اتخاذ این رویکرد آن باشد که حسابرسان طبق استانداردهای حسابرسی، ملزم به ارزیابی کنترلهای داخلی مالی برای تعیین ریسک کنترلی و تعیین میزان، حدود و ماهیت آزمونهای محتوا هستند و در اساس ارزیابی سیستم کنترل داخلی مالی بخشی از فرایند حسابرسی را تشکیل می دهد. نتایج آن را نیز به نوعی در گزارش حسابرسی و یا نامه مدیریت (با توجه اهمیت) مطرح می کنند. بنابراین گزارشگری کنترلهای داخلی مالی به طور جداگانه ضرورت ندارد و چنانچه این گزارش جداگانه به وسیله واحد درخواست شود جداگانه با عنوان سایر