

# مباحثی نوین از کنترل‌های داخلی

## تأثیر گزارش اثر بخشی کنترل‌های داخلی در محیط کسب و کار

### بر بهبود گزارشگری مالی

شعب رستمی  
ثمین کهنسال

#### مقدمه

در طول زمان، اظهار نظرهای گوناگونی در مورد کنترل‌های داخلی مطرح شده است؛ اما در مباحث نوین، مفهوم کنترل‌های داخلی به فرایند طراحی، اجرا و محافظت شده، توسط مسئولان تعیین شده از جانب مدیریت، به منظور فراهم آوردن اطمینانی معقول در مورد اعتبار و کیفیت گزارشگری مالی، کارایی و سودمندی عملیات و سرانجام اجرای مناسب قوانین و مقررات اطلاق می‌شود (Sorin et al., 2014). کنترل داخلی فرایندی است که تحت تأثیر هیئت‌مدیره، مدیریت و دیگر افراد واحد تجاری قرار دارد. این فرایند باید اطمینان معقولی را در خصوص دستیابی به هدفهایی همچون اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اتکای گزارشگری مالی و تطابق فعالیت سازمان و گروه‌های کاری با قوانین کاربردی و الزام نهادهای قانون‌گذار، فراهم کند (محمدپور و شهرابی، ۱۳۹۳).

از جمله قوانینی که هنوز هم مورد استفاده بسیاری از حساب‌برسان قرار گرفته و بحث‌های متنوعی در رابطه با اجزای آن انجام می‌شود، **قانون ساریینز-آکسلی<sup>۱</sup>** است. این قانون در سال ۲۰۰۲ میلادی در آمریکا و با توجه به رسوایی‌های مالی بسیاری که به وقوع پیوسته بود، به تصویب رسید. یکی از جنبه‌های بسیار مهم در قانون ساریینز-آکسلی، بخش ۴۰۴ آن است. بندهای «الف» و «ب» بخش ۴۰۴ قانون ساریینز-آکسلی، مدیران و همچنین حساب‌برسان مستقل را ملزم به ارائه گزارشی در مورد **کفایت کنترل‌های داخلی<sup>۲</sup>** شرکت در گزارشگری مالی کرده است. این مقاله سعی در ارائه مباحثی نوین در رابطه با بخش‌های مختلف مرتبط با کنترل‌های داخلی از جمله **کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی<sup>۳</sup>**، **کنترل‌های داخلی در محیط کسب و کار<sup>۴</sup>**، گزارش کنترل‌های داخلی اثربخش از جانب مدیریت و تأثیر آن بر گزارشگری مالی، رویکردها و ویژگی‌های نوین کنترل‌های داخلی و همچنین اهمیت اثربخشی کنترل‌های داخلی دارد. براساس مطالعه‌های صورت‌گرفته، مهمترین نتیجه و پیام مقاله حاضر نشان می‌دهد که گزارش کنترل‌های داخلی اثربخش از جانب مدیریت، منجر به بهبود گزارشگری مالی می‌شود.



## مبانی نظری

استفاده از قوانین و مدل‌های مختلف کنترل داخلی، نشان‌دهنده گوناگونی قوانین حقوقی و روش‌های حرفه‌ای در حوزه‌های قانونی چه در سطوح ملی و چه در سطوح بین‌المللی در مورد نحوه رویارویی با بحرانها، ورشکستگی‌ها و همچنین بیان‌کننده مسئولیت پاسخگویی مدیران در قبال اعتبار و شفافیت اطلاعات مالی منتشر شده‌شان است. با جهانی شدن کسب‌وکار، لزوم استفاده از زبان حسابداری مشترک جهت اندازه‌گیری پیامدهای اقتصادی و همچنین نظارت و اجرای رویه‌های مناسب برای مدیریت مالی فعالیتهای صورت‌گرفته به‌وسیله مدیران سازمان، زمینه مناسب پژوهشی در مورد کنترل‌های داخلی مرتبط با این دسته از فعالیتهای برای دستیابی به هدفهای از پیش تعیین شده را فراهم کرده است. در نتیجه، بررسی و مطالعه جنبه‌های مختلف کنترل‌های داخلی به ارائه هرچه بهتر اهمیت بنیادین چنین هدفهایی در شرکتها می‌انجامد.

در سال ۲۰۰۴ میلادی، شرکت‌های بزرگ بخش دولتی در کشور امریکا، ملزم به طبقه‌بندی گزارش مدیریت و استفاده از حسابرس مستقل در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شدند. در سال ۲۰۰۷، شرکت‌های کوچکتر بخش دولتی نیز ملزم به طبقه‌بندی گزارش مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شدند؛ اما التزام به شهادت‌دهی حسابرس مستقل در مورد آنها اجرا نشد.

**ایلیف (Iliev, 2010)**، شواهدی را در رابطه با تأثیر مستندسازی و ارزیابی کنترل‌های داخلی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی ارائه کرده است. طبق این شواهد، ترکیبی از بخش ۴۰۴ ارزیابی مدیریت و حسابرسان مستقل از کنترل‌های داخلی، به‌وسیله افشای سطح پایین‌تری از اقلام تعهدی اختیاری ثبت شده، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری می‌شود. **کینی و شپاردسون (Kinney & Shepardson, 2011)**، تحول بااهمیتی را در افشای ضعف کنترل‌های داخلی به‌واسطه انتشار گزارش‌های اولیه مدیریت طبق بند «الف» بخش ۴۰۴، در شرکت‌های کوچکتر پیدا کردند. یافته‌های آنها، مشابهت زیادی با نتایج حاصل از گزارش حسابرسی کنترل‌های داخلی شرکت‌های

کوچکی دارد که برای اولین بار اقدام به انجام حسابرسی داخلی کرده‌اند. آنها نتیجه گرفتند که گزارش‌های مدیریت، خود به‌تنهایی می‌تواند برای شناسایی ضعف کنترل‌های داخلی، کافی باشد.

**بدارد و گراهام (Bedard & Graham, 2011)**، به نتایجی برخلاف نظریه کینی و شپاردسون دست یافتند. آنها دریافتند که به‌طور تقریبی تمام نقصان موجود در کنترل‌های داخلی، به‌وسیله حسابرسان کشف می‌شود. در نتیجه آنها بر اهمیت کشف نقصان کنترلها از طریق حسابرسی کنترل‌های داخلی، تأکید کردند.

یکی از الزام‌های قانون سال ۲۰۰۴، طبقه‌بندی و بایگانی گزارش‌های مدیریت در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (بند «الف» بخش ۴۰۴) و همچنین اظهار نظر حسابرس مستقل نسبت به کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (بند «ب» بخش ۴۰۴) بود؛ اما همچنان مسئولیت هریک از گزارش‌های مدیریت، گزارش حسابرس و یا ترکیبی از هر دو در مورد ارتباط بین بخش ۴۰۴ و کیفیت گزارشگری مالی هرچه بهتر، به‌روشنی تعیین نشده است.

در این مقاله و بر پایه پژوهش **دادل و همکاران (Dowdel et al., 2014)**، تغییرهای اندازه کیفیت گزارشگری در بین دو گروه یادشده (شرکت‌های بزرگتر بخش دولتی در سال ۲۰۰۴ و شرکت‌های کوچکتر بخش دولتی در سال ۲۰۰۷) برای ارزیابی تأثیر الزام‌های گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی از سوی مدیران بر کیفیت گزارشگری مالی مقایسه شده است.

بر اساس نتایج حاصل از این مقایسه، با تفکیک اثر گزارش مدیران (بخش حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی) بر کیفیت گزارشگری، حسابرسی مستقل در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در شرکت‌های کوچکتر از اهمیت به‌سزایی برخوردار است. حسابرسی مستقل در مورد یادشده، محصولی بحث‌برانگیز و در عین حال هزینه‌زا از قانون ساربینز-اکسلی است.

## تاریخچه

در گذشته، کنترل‌های داخلی به‌طور عمومی برای آزمون،

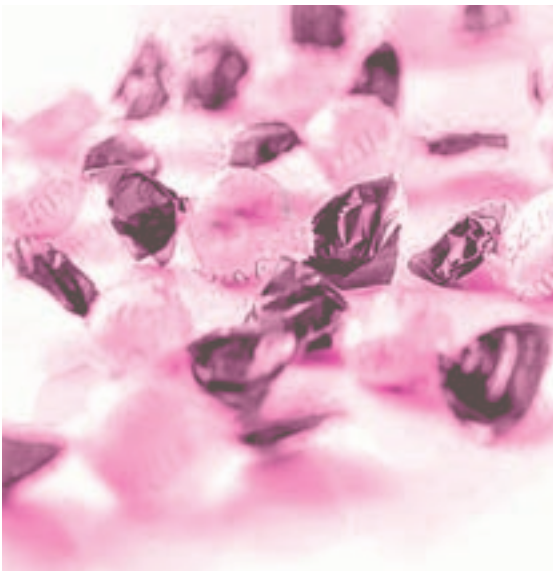
ارزش برای همه ذینفعان، شفافیت و پاسخگویی و امثال آن را در بر می‌گیرد نیز تدوین و توسعه یافته‌اند که از آن جمله می‌توان به قانون ساربینز - آکسلی اشاره کرد.

هدف اصلی قانون ساربینز - آکسلی، معطوف به بهبود کیفیت گزارشگری مالی بوده است (SEC, 2003). شواهد تحقیق‌های اخیر نشان می‌دهند که تصویب قانون به منظور افزایش کیفیت گزارشگری مالی با موفقیت‌هایی روبه‌رو بوده است. طالب‌نیا و احمدزاده (۱۳۹۱)، اثرهای مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی بر بهبود کیفیت گزارشگری مالی از دیدگاه مدیران را بررسی کردند. آنها نتیجه‌گیری کردند که توجه مدیریت واحد تجاری به استانداردهای حسابداری، اعمال کنترل‌های داخلی اثربخش‌تر و همچنین تهیه و ارائه گزارش‌های مالی به‌طور مطلوب از یک سیستم حسابداری جامع، منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

**مکانرو (McEnroe, 2007)**، نشان داد که مدیران مالی و شرکتهای حسابرسی، کاهش مدیریت سود را ناشی از اجرای قانون ساربینز - آکسلی دانسته‌اند. **لبو و ژو (Lobo & Zhou, 2006)**، به وجود ارتباط معکوس بین بخش ۳۰۲ قانون ساربینز - آکسلی و اقلام تعهدی اختیاری در دوره مورد تحقیق خود در بین سالهای ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۳ پی بردند.

سنجش و تصدیق تراکنشها، اطلاعات و داده‌های مالی و حسابداری به‌منظور اطمینان از درستی صحت گزارشگری مالی مورد استفاده قرار می‌گرفتند. با ظهور اینترنت، پیشرفتهای سریع در فناوری، فرایندهای انعطاف‌پذیر تولیدی و مفاهیمی نظیر مدیریت کیفیت جامع و کنترل کیفیت، محیط کسب‌وکار تبدیل به صحنه‌ای پیچیده و رقابتی شده که خود نیازمند مهندسی مجدد فرایندهای کسب‌وکار جهت برقراری الگوهای نوین کسب‌وکار است. از منظر چنین تغییر ساختاری، نظامهای کنترل داخلی نیز جهت آزمون، سنجش و تصدیق تمام جنبه‌های عملیاتی و مدیریتی شرکت، مورد استفاده قرار می‌گیرند.

چنین نظامی این امکان را فراهم می‌آورد تا بتوان نسبت به دستیابی به هدفها و تصمیمهای مدیریت و همچنین پیروی از سیاستها و رویه‌های مالی، عملیاتی و مدیریتی مدیریت سازمان اطمینان حاصل کرد. کنترل‌های داخلی به‌کارگرفته‌شده از سوی هر کسب‌وکاری باید همه ابعاد نظامهای عملیاتی و مدیریتی موجود در کسب‌وکار را پوشش دهد. بر پایه همین تغییرهای درخور ملاحظه در فضا و شرایط کسب‌وکار، مجموعه‌ای از قوانین، مقررات و الزامهای ناظر بر کارکرد شرکت‌ها که مقوله‌هایی همانند رعایت مسئولیت‌های اجتماعی و اخلاقی سازمانی بنگاه در فضای کسب‌وکار، خلق



انجمن حسابرسان داخلی امریکا

هدفهای کنترلی داخلی را

حفاظت از داراییها

تضمین کیفیت اطلاعات

اجرای راهبردها و

استفاده بهینه از منابع

اعلام کرده است

۴۰۴ قانون حسابرسی شده‌اند و گزارش‌های مدیرانشان طبق بند «الف» بخش ۴۰۴، گسترش دادند. آنها دریافتند که تحول بااهمیتی در نرخهای افشای ضعف کنترل‌های داخلی برای شرکت‌های کوچکی که ابتدا باعنوان بند «ب» بخش ۴۰۴ حسابرسی شده‌اند و برای شرکت‌های کوچکی که باعنوان بند «الف» بخش ۴۰۴ ملزم به ارائه گزارش‌های مدیران شده‌اند، ایجاد شده است.

### اثربخشی کنترل‌های داخلی

تحقیق‌های کمی در رابطه با اثربخشی کنترل‌های داخلی<sup>۵</sup> در ایران صورت پذیرفته است. در یکی از این تحقیق‌ها، ودیعی و کوچکی (۱۳۸۷) اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر فرایند حسابرسی را در چندین شرکت ارزیابی کردند. براساس نتایج پژوهشی آنها، کنترل‌های داخلی در شرکت‌های مورد آزمون، اثربخش گزارش شده است. از طرفی آنها دریافتند که ارزیابی‌های حسابرسان مستقل از اثربخشی کنترل‌ها، مبنای عملیات حسابرسی قرار نمی‌گیرد.

همچنین، تقی‌نتاج و بهرامیان (۱۳۹۰) پژوهشی را در رابطه با ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در یک شرکت سرمایه‌گذاری انجام دادند. آنها پنج محور اساسی از جمله محیط‌های کنترلی را در مورد میزان اثربخشی کنترل‌های داخلی و با استفاده از مدل کوزو<sup>۶</sup> در نظر گرفتند. نتایج حاصل از پژوهش آنها نشان می‌دهد که ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی که از طریق اجرای مدلی کاربردی براساس مدل کوزو به‌دست آمده است، مورد اطمینان می‌باشد.

زمانی که گزارش کنترل‌های داخلی اثربخش از جانب مدیران در رابطه با گزارشگری مالی به‌شکل قانون درآید، به‌دلیل افزایش تمرکز بر کنترل‌های داخلی، می‌تواند منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی شود.

براساس بند «الف» بخش ۴۰۴، مدیران ارشد شرکت‌ها باید کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را در قالب گزارش‌های مدیریت خود طبق الزام‌های گزارشگری بخش ۳۰۲ قانون، ارزیابی کنند. این مورد می‌تواند موجب افزایش تعهدهای قانونی آنها برای اطمینان‌بخشی نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری

ایلینف (۲۰۱۰) به‌طور خاص، تأثیر بخش ۴۰۴ (تأثیر ترکیب گزارش‌های مدیران و حسابرسان در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی) را به‌وسیله مقایسه شرکت‌های دارای ارزش بازار سهام مشابه که تابع بند «الف» بخش ۴۰۴ (شرکت‌های بزرگ) بودند و شرکت‌هایی که از قانون یادشده تبعیت نمی‌کردند (شرکت‌های کوچک)، ارزیابی کرد. وی به این نتیجه رسید که رابطه معکوسی بین اجرای کامل بخش ۴۰۴ و اقلام تعهدی اختیاری ثبت‌شده وجود دارد.

هزینه‌های بخش ۴۰۴ به‌ویژه قسمت «ب»، برای شرکت‌های کوچکتر همواره محل بحث‌وگفتگو بوده است. بحث درباره اجرای بخش ۴۰۴ در شرکت‌های کوچکتر، در همه حال حول سنگین‌بودن هزینه‌های مرتبط با آن بوده است (Nondorf et al., 2012). در تحقیق‌های دیگری همچون (Mohan & Chen, 2007; Engel et al., 2008; Leuz et al., 2007)، نشان داده شده است که شرکت‌ها در اجتناب از هزینه‌های اجرای قانون ساریبنز-آکسلی، رویکردی جانبدارانه دارند.

یکی از مزایای تدوین قانون ساریبنز-آکسلی، افزایش همکاری و ارتباط کمیته حسابرسی و مسئولان شرکت در مسائل حسابداری است. اگرچه هزینه اجرای بخش ۴۰۴ به‌خصوص قسمت «ب» می‌تواند به‌طور نامناسبی برای کسب‌وکارهای کوچکتر به‌دلیل کمبود ساختارهای کنترلی در گزارشگری‌شان سنگین باشد، اما همین شرکت‌های کوچک به‌مراتب مشکلاتی بیشتری در کنترل داخلی‌شان نسبت به شرکت‌های بزرگتر داشته‌اند (Bryan & Lilien, 2005; Ge & McVay, 2005; Nondorf et al., 2012). این پژوهشگران عقیده دارند که سهامداران شرکت‌های کوچکتر می‌توانند از اجرای بند «ب» بخش ۴۰۴، منافع بیشتری نسبت به سهامداران شرکت‌های بزرگتر کسب کنند.

کینی و شپاردسون (۲۰۱۱)، شواهدی را درباره هزینه منافع حسابرسی بند «ب» بخش ۴۰۴ قانون با استفاده از آزمون تغییرها در نرخهای افشای ضعف کنترل‌های داخلی (که آنها از آن به‌عنوان مزایای بخش ۴۰۴ یاد کرده‌اند)، ارائه کردند. آنها شواهد خود را با استفاده از هزینه صورتحساب‌های حسابرسی منتشرشده برای شرکت‌هایی که ابتدا با توجه به بند «ب» بخش



مالی و همچنین توجه هرچه بیشتر به موارد مرتبط با کنترل‌های داخلی شود.

بهبود هرچه بیشتر کنترل‌های داخلی در نهایت به بهبود کیفیت گزارشگری مالی از طریق افزایش کیفیت اقلام تعهدی حسابداری منجر خواهد شد. برای تشریح هرچه بیشتر موضوع، سیاست‌های کنترل داخلی طبقه‌بندی شده شرکتی که استفاده از حساب‌های مشکوک را مجاز دانسته است، باید طبق بند «الف» بخش ۴۰۴، مورد برآورد، بازنگری و ثبت واقع شود. مدیران باید در محیط کسب‌وکار خود، اثربخشی این کنترل‌ها را در گزارش مدیریت ارزیابی کنند. این ارزیابی، کارایی عملیاتی این کنترل‌ها را نشان داده و یا نیاز به بازنگری در کنترل‌های غیراثربخش را مشخص می‌کند. کنترل‌های داخلی اثربخش می‌توانند صحت برآوردها را براساس تاریخچه عملیاتی و سیاست‌های شرکت تضمین نمایند. این برآوردهای صحیح در صورت ثبت دقیق می‌توانند به کیفیت بالای اقلام تعهدی ختم شوند. در نبود این کنترل‌ها، مدیریت می‌تواند با دستکاری بیشتر در حسابها و تأثیر بر عملکرد مالی شرکت در یک دوره، سطح کیفیت اقلام تعهدی را پایین آورد. الزام‌های گزارشگری مدیران، سرانجام موجب شناسایی ضعف‌های بیشتری در کنترل‌های داخلی و به تبع اصلاح آنها منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود.

احتمال افشای ضعف کنترل‌های داخلی در شرکتهایی که تنها گزارش مدیریت درباره آنها منتشر می‌شود (گزارش حسابرسی در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی ندارند)، تا حدودی بیشتر از شرکتهایی است که مشمول بخش ۴۰۴ قانون نیستند. همانطور که بیان شد، شناسایی کنترل‌های داخلی اثربخش در شرکت و در ادامه بازنگری و اصلاح آنها، می‌تواند باعث بهبود کیفیت گزارشگری مالی گردد.

از طرفی، گزارش کنترل‌های داخلی اثربخش از جانب مدیران در رابطه با گزارشگری مالی در شرکتهایی که با نبود نهادی برون‌سازمانی برای ارزیابی کنترل‌های داخلی خود روبه‌رو هستند، ممکن است با توجه به اینکه در چنین مواردی شرکتها به احتمال زیاد زمان، هزینه و منابع کافی برای ایجاد یک نظام کنترل داخلی اثربخش صرف نمی‌کنند، به بهبود

گزارشگری مالی نینجامد.

شرکت‌های کوچکتر در مقایسه با شرکت‌های بزرگتر، کیفیت گزارشگری و همچنین ساختار کنترل داخلی ضعیف‌تری دارند (Ge & McVay, 2005). از سوی دیگر برای این شرکتها، هزینه‌های اساسی اطمینان‌بخشی نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در مقایسه با مزایای این‌گونه شرکتها در قبال کاهش ریسک ارائه اشتباه صورتهای مالی و یا دعوی حقوقی، از اهمیت بیشتری برخوردار است.

کنترل‌های قوی‌تر ممکن است انعطاف‌پذیری گزارشگری مدیران را محدود کند. در این حالت ممکن است مدیران به سادگی در گزارش مدیریت خود، کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را اثربخش ارزیابی کنند؛ بدون آنکه الزام‌های اولیه‌ای را در ارزیابی‌های خود لحاظ کرده باشند.

بدارد و گراهام (۲۰۱۱)، دریافتند که حساب‌برسان حدود سه‌چهارم نقصان موجود در کنترل‌های داخلی را از طریق آزمون کنترل‌ها شناسایی می‌کنند. آنها پیشنهاد کرده‌اند که از یافته‌های حساب‌برسان به‌عنوان شواهدی در ارتباط با آزمون‌های کنترل موجود در بند «ب» بخش ۴۰۴ استفاده شود.

در ضمن از همین منظر می‌توان نشان داد که مشمول نبودن شرکت‌های کوچک از گزارش‌های حسابرسی، نمی‌تواند منجر به گزارشگری مالی با کیفیت در این‌گونه از شرکتها شود. بدون گزارش حساب‌برس مستقل در مورد کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، نقصان کنترل‌های داخلی همچنان شناسایی نشده و کیفیت گزارشگری مالی در سطح ضعیفی باقی می‌ماند. افزون بر گزارش حساب‌برس مستقل، از جمله دیگر موارد نوینی که برای یافتن نقصان کنترل‌های داخلی و همچنین ارزیابی و آزمون اثربخشی کنترل‌های داخلی به‌کار گرفته می‌شود، **خودارزیابی کنترل**<sup>۷</sup> است.

خودارزیابی کنترل، فرایندی است که طی آن اثربخشی کنترل‌های داخلی آزمون شده و مورد ارزیابی قرار می‌گیرند. هدف از انجام این کار، به‌دست آوردن اطمینان منطقی برای دستیابی به هدف‌های از پیش تعیین شده سازمان بوده و مسئولیت انجام آن در یک محیط کسب‌وکار بر عهده تمامی کارکنان است. برنامه خودارزیابی کنترل باید در محیطی ساختاریافته و در جایی انجام شود که فرایند تمامی کارها به‌صورت مدون



الزامهای مربوط به تشکیل کمیته حسابرسی

و همچنین

رعایت قوانین و مقررات

به خودی خود می تواند

باعث بهبود گزارشگری مالی

شود

چنین رویکردهایی نسبت به کنترل‌های داخلی به همراه ارائه شواهد حسابرسی نهایی (شواهدی قابل اطمینان و کافی) که زمینه اظهار نظر حسابرس را فراهم می‌آورد، منافع زیادی را برای حسابرس مستقل و دیگر استفاده‌کنندگان از صورتهای مالی ایجاد می‌کند.

در همین راستا و با توجه به ارتباط بین فعالیتهای حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی، انجمن حسابرسان داخلی امریکا هدفهای کنترل‌های داخلی را حفاظت از داراییها، تضمین کیفیت اطلاعات، اجرای راهبردها و استفاده بهینه از منابع اعلام کرده است.

همچنین می‌توان با بیان هدفهای جزئی‌تر و تمرکز بر جنبه‌های مدیریتی مانند بهبود شاخصهای کیفی، محافظت از داراییها و اطلاعات، جلوگیری و ردیابی خطا و تقلب، برپایی قوانین مرتبط با موضوع فعالیت شرکت، در نظر گرفتن سیاستها و تصمیم‌های مدیریت، ارائه اطلاعات معتبر و به‌موقع به مدیریت، تنظیم اسناد اصیل حسابداری، اجرای فرایندهای متناسب برای جمع‌آوری، پردازش، ذخیره‌سازی، به‌روزرسانی و انتشار اطلاعات مالی و بالابردن کیفیت گزارشگری مالی، ظرفیتهای بیشتری از کنترل‌های داخلی را ارائه کرد.

### کیفیت گزارشگری مالی و معیارهای جایگزین

بر اساس مطالعات دادل و همکاران (۲۰۱۴)، با استفاده از سه معیار

وجود داشته و افزون بر آن، انگیزه بهبود مستمر هم بر محیط حکم‌فرما باشد. این فرایند به مدیریت و گروه‌های کاری امکان می‌دهد تا به‌طور مستقیم مواردی همچون مشارکت در ارزیابی کنترل‌های داخلی، ارزیابی ریسک، تدوین نقشه راه جهت شناسایی و آگاهی درباره ریسک و احتمال دستیابی سازمان به اهداف تجاری از پیش تعیین شده را برعهده گیرند (محمدپور و شهرابی، ۱۳۹۳).

### رویکردها و ظرفیتهای نوین کنترل‌های داخلی

در مباحث نوین، مفهوم کنترل‌های داخلی به فرایند طراحی و اجرای درخور اتکا به‌وسیله مسئولان تعیین شده از سوی مدیریت، برای فراهم آوردن اطمینانی معقول در مورد اعتبار و کیفیت گزارشگری مالی، کارایی و سودمندی عملیات و سرانجام اجرای مناسب قوانین و مقررات اطلاق می‌شود (Sorin et al., 2014).

کنترل داخلی برای دستیابی به هدفهای به‌ظاهر متفاوت، اما در نهایت یکسان به‌کارگرفته می‌شود و از پنج جزء به‌هم پیوسته شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیتهای کنترلی، اطلاعات و اطلاع‌رسانی و نظارت تشکیل شده است. این اجزا برگرفته از رویکردی است که مدیریت آن را برای راهبری کسب‌وکار و فرایند مدیریت یکپارچه خود مورد استفاده قرار می‌دهد (محمدپور و شهرابی، ۱۳۹۳).

به صورت جایگزین می‌توان کیفیت گزارشگری مالی را سنجید. این سه معیار، شامل اقلام تعهدی اختیاری، اقلام تعهدی جاری و اقلام تعهدی غیرعادی سرمایه در گردش هستند.

تحقیق‌های پیشین بیان می‌کنند که برخی از شرکتها با توجه به موقعیت زمانی و انگیزه‌هایشان ممکن است نسبت به دستکاری اقلام تعهدی در جهت مدیریت سود (چه افزایش در سود و چه کاهش در آن)، اقدام کنند. به همین علت، برخی از مطالعه‌ها از ارزش قطعی معیارهای کیفیت اقلام تعهدی به جای معیارهای جایگزین ثبت شده، استفاده نموده‌اند (Carey & Simnett, 2006; Cohen et al., 2008; Francis & Yu, 2009). بدین ترتیب این تحقیق نیز برای اندازه‌گیری کیفیت گزارشگری مالی از مفاهیم معیارهای کیفیت اقلام تعهدی استفاده کرده است.

هر سه معیار استفاده شده در این تحقیق، به عنوان معیاری برای اندازه‌گیری کیفیت اقلام تعهدی در تحقیق‌های قبلی مورد استفاده قرار گرفته‌اند. این تحقیق همواره به دنبال پاسخی در رابطه با این مسئله بوده است که گزارش کنترل‌های داخلی اثربخش از سوی مدیران در محیط کسب و کار تا چه حد منجر به ارتقای گزارشگری مالی می‌شود؟ در این باب، مطالعه‌هایی در رابطه با مباحث نوین کنترل‌های داخلی و همچنین اجزای قانون ساربینز-آکسلی انجام شده و از طرفی تغییرات هر کدام از معیارهای یادشده اقلام تعهدی بر پایه پژوهش دادل و همکاران (۲۰۱۴) در تعدادی از شرکت‌هایی که الزامهای گزارش کنترل‌های داخلی از سوی مدیران را اجرا کرده‌اند، بررسی شده است. مطالعه‌های تحقیق دادل و همکاران (۲۰۱۴) بر پایه مقایسه تغییرات در کیفیت اقلام تعهدی برای شرکت‌هایی که بند «الف» قانون و شرکت‌هایی که هر دو بند بخش ۴۰۴ را اجرا کرده‌اند، قرار گرفته است.

دادل و همکاران (۲۰۱۴) در پژوهش خود تأثیر الزامهای گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی از سوی مدیران را بر بهبود کیفیت اقلام تعهدی در چند دوره مختلف بررسی کردند. آنها تغییرهای اقلام تعهدی در شرکت‌هایی که طبق الزامهای بند «الف» بخش ۴۰۴ تنها نسبت به ارائه گزارشهای مدیریتی اقدام کرده‌اند را با شرکت‌هایی که به عنوان گروه کنترلی اقدام به

انتشار گزارشهای مدیریتی و گزارشهای حسابرسی نموده‌اند، مورد بررسی قرار دادند. نتایج حاصل از تحقیق آنها نشان می‌دهد که الزامهای گزارشهای مدیران به بهبود کیفیت اقلام تعهدی انجامیده است. تغییرهای هر سه معیار استفاده شده در تحقیق، به طور معنی داری در شرکت‌هایی که اقدام به گزارش مدیریت نموده‌اند، نسبت به شرکت‌های گروه کنترلی کمتر بوده است.

اگر بخواهیم بر پایه تحقیق دادل و همکاران (۲۰۱۴) هر یک از سه معیار جایگزین در رابطه با کیفیت گزارشگری مالی را جزئی تر ارزیابی نماییم، باید عنوان کنیم که تغییرهای اقلام تعهدی سرمایه در گردش غیرعادی در تمامی دوره‌ها به شکل معنی داری در شرکت‌هایی که اقدام به گزارش مدیریت نموده‌اند، کمتر بوده است. از طرفی، تغییرهای اقلام تعهدی جاری و اقلام تعهدی اختیاری در برخی از دوره‌ها در شرکت‌هایی که اقدام به گزارش مدیریت کرده‌اند کمتر و در برخی دوره‌ها بین شرکت‌هایی که اقدام به گزارش مدیریت نموده‌اند و گروه شرکت‌های کنترلی، مشابه بوده است.

بنابراین سطح پایین تر اقلام تعهدی اختیاری، اقلام تعهدی جاری و اقلام تعهدی غیرعادی سرمایه در گردش، نشان دهنده کیفیت بالاتر گزارشگری مالی هستند. سطح بالای هر یک از مؤلفه‌های یادشده ممکن است به دلیل خطاهای حسابداری و یا بروز انواع بی‌نظمی در حسابداری رخ داده باشد. به طور مسلم هر چقدر اقلام تعهدی شرکتی پایین تر (کمتر) باشد، قابلیت پایداری بیشتر و کارایی مؤثرتری داشته و به سبب آن تحریفها و خطاهای حسابداری کمتری به وقوع می‌پیوندد.

مدیریت سود بر مبنای اقلام تعهدی حسابداری، مدیران را درگیر استفاده از قضاوت‌های حرفه‌ای‌شان در محیط کسب و کار در برآورد تراز حسابها، جهت دستکاری نتایج مالی شرکت کرده است. این گونه مدیریت سود در موارد بسیاری برای جلوگیری از زیانها و دستیابی به پیش‌بینی تحلیل‌گران استفاده شده است. این شکل از فعالیت مدیران ممکن است به سطح بالاتری از اقلام تعهدی اختیاری منجر شود.

### نتیجه‌گیری

در نظر گرفتن ظرفیتهای کنترل‌های داخلی، خود منجر به

بالاتری از ضعف کنترل‌های داخلی را افشا کرده بودند. از سوی دیگر، بدارد و گراهام (۲۰۱۱) به نقش گزارش حسابرس مستقل در شناسایی بخش زیادی از ضعف‌های موجود در نظام کنترل‌های داخلی شرکت اشاره کرده‌اند.

این تحقیق افزون بر پشتیبانی از نتایج تحقیق‌های گذشته و بر پایه پژوهش دادل و همکاران (۲۰۱۴)، به بررسی تأثیر مستقیم گزارش مدیران طبق بند «الف» بخش ۴۰۴ قانون ساریبیز- آکسلی بر بهبود گزارشگری مالی پرداخته است. براساس مطالعه‌های انجام‌شده، گزارش‌های مدیران در مورد کنترل‌های داخلی بدون احتیاج به هرگونه شهادت‌دهی در نهایت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. نتایج نشان می‌دهند که گزارش‌های مدیریت به همراه صورتهای مالی حسابرسی شده می‌توانند کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های کوچک را تضمین کنند. تحقیق‌های آینده می‌تواند در رابطه با بررسی جلوه‌هایی دیگر از مفاهیم نوین کنترل‌های داخلی از جمله مباحث تجربی تغییرهای کنترل‌های داخلی در محیط کسب‌وکار و تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی و همچنین ارزیابی جزئیات سایر بندهای بااهمیت قانون ساریبیز- آکسلی، صورت پذیرد.

رعایت قوانین و مقررات، به‌خودی‌خود می‌تواند باعث بهبود گزارشگری مالی شود. 

#### پانوشته‌ها:

- 1- Sarbanes – Oxley Act (SOX)
- 2- Adequacy of Internal Control
- 3- Internal Control over Financial Reporting (ICFR)
- 4- Internal Control in Business Environment
- 5- Internal Control Effectiveness
- 6- COSO
- 7- Accounting Accruals Quality
- 8- Control Self-Assessment

#### منابع:

- تقی‌نجاجلامحسن و علی اصغر بهرامیان، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی در یک شرکت سرمایه‌گذاری، مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی، سال سوم، شماره ۱۱، ۱۳۹۰
- طالب نیا قدرت‌اله و علی احمدزاده، شناسایی مفاد بندهای حاصل از عدم توافق گزارش‌های حسابرسی و اثرات آن بر بهبود کیفیت

ایجاد اطمینان در مورد فرض تداوم فعالیت شرکت، به‌وسیله شناسایی عوامل موفقیت در موقعیتهای مختلف و همچنین فراهم نمودن اطلاعات به‌موقع برای تصمیم‌های مدیران در فضای کسب‌وکار خواهد شد.

امروزه، راهبری کنترل‌های داخلی با هدف مدیریت ریسک جهت دستیابی به راه‌حلهای رویارویی با ریسک، می‌تواند بر شرایط اقتصادی، کارایی و سودمندی فعالیتها اثرگذار باشد. از جمله قوانینی که هنوز هم مورد استفاده بسیاری از حسابرسان قرار گرفته و بحث‌های متنوعی در رابطه با اجزای آن انجام می‌شود، قانون ساریبیز- آکسلی است.

هدف اصلی این قانون، معطوف به بهبود کیفیت گزارشگری مالی بوده است (SEC, 2003). بخش ۴۰۴، یکی از جنبه‌های مهم قانون مزبور است. این بخش، شرکت‌های بخش دولتی و حسابرسان آنها را ملزم به اظهارنظر درباره اثربخشی کنترل‌های داخلی کرده است (البته برای شرکت‌های بزرگتر).

تحقیق‌های گذشته نشان داده‌اند که جنبه‌های دیگری از قانون ساریبیز- آکسلی به ارتقای کیفیت گزارشگری مالی ختم شده و این نشان‌دهنده آن است که قانون ساریبیز- آکسلی در دستیابی به هدفهای اولیه خود موفق بوده است؛ اگرچه، تحقیق‌های گذشته، اثر مستقیم بند «الف» بخش ۴۰۴ درباره گزارش‌های مدیریت بر کیفیت گزارشگری مالی به‌دلیل ارائه گزارش‌های شهادت‌دهی مدیریت و حسابرس را، در شرکت‌ها نسنجیده‌اند.

از طرفی حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، یکی از جنبه‌های بحث‌انگیز و در عین حال هزینه‌زا از قانون ساریبیز- آکسلی است؛ اما توجه به این نکته اهمیت دارد که اجرای بخش‌های پرهزینه‌تر قانون، نظیر الزامهای مربوط به تشکیل کمیته حسابرسی و همچنین رعایت قوانین و مقررات، به‌خودی‌خود می‌تواند باعث بهبود گزارشگری مالی شود.

کینی و شپاردسون (۲۰۱۱) بیان کردند که الزامهای گزارش مدیریت در مورد اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی، به‌تنهایی می‌تواند برای بهبود گزارشگری مالی مورد استفاده قرار گیرد؛ زیرا براساس یافته‌های آنها، مدیریت کسب‌وکارهای کوچکتر در گزارش‌هایشان، سطح



U.S. Public Companies, *Journal of Accounting Research*, 49(2), 2011, 413–448

- Krishnan G.V., and W. Yu, **Do Small Firms Benefit from Auditor Attestation of Internal Control Effectiveness?** *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(1), 2012, 115–137
- Leuz C., A. Triantis, and T. Wang, **Why Do Firms Go Dark? Causes and Economic Consequences of Voluntary SEC Deregistration**, *Journal of Accounting and Economics*, 45(2–3), 2008, 181–208
- Lobo G.J., and J. Zhou, **Did Conservatism in Financial Reporting Increase after the Sarbanes–Oxley Act? Initial Evidence**, *Accounting Horizons*, 20(1), 2006, 57–73
- McEnroe J.E., **Perceptions of the Effect of Sarbanes–Oxley on Earnings Management Practices**, *Research in Accounting Regulation*, 19, 2007, 137–157
- Mohan N.J., and C.R. Chen, **The Impact of the Sarbanes–Oxley Act on Firms Going Private**, *Research in Accounting Regulation*, 19, 2007, 119–134
- Nondorf M.E., Z. Singer, and H. You, **A Study of Firms Surrounding the Threshold of Sarbanes–Oxley Section 404 Compliance**, *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, 28(1), 2012, 96–110
- Securities and Exchange Commission (SEC), **Release No. 33-8238, Management’s Reports on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports**, [<http://www.sec.gov/rules/final/33-8238.htm>], 2003
- Securities and Exchange Commission (SEC), **Release Nos. 33-9142; 34-62914, Internal Control over Financial Reporting in Exchange Act Periodic Reports of Non-Accelerated Filers**, [<http://www.sec.gov/rules/final/2010/33-9142.pdf>], 2010
- Sorin B., A. Danescu, T. Danescu, and M. Prozan, **A Comparative Study of Well-established Internal Control Models**, *Procedia Economics and Finance*, 15, 2014, 1015 – 1020
- Zhou J., **Financial Reporting after the Sarbanes–Oxley Act: Conservative or Less Earnings Management?** *Research in Accounting Regulation*, 20, 2008, 187–192

گزارشگری مالی (از دیدگاه مدیریت)، مجله پژوهش‌های حسابداری

- مالی و حسابداری، سال چهارم، شماره ۱۶، ۱۳۹۱، صص ۶۹–۹۳
- محمدپور مسعود و شاهرخ شهرابی، **بازاندیشی حسابداری داخلی**، چاپ اول، انتشارات ترمه، ۱۳۹۳
- ودیعی محمدحسین و سیدمجید کوچکی، **ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر فرایند حسابداری**، مجله توسعه و سرمایه. سال اول، شماره ۲، ۱۳۸۷، صص ۱۴۸–۱۲۷
- Bedard J.C., and L. Graham, **Detection and Severity Classifications of Sarbanes–Oxley Section 404 Internal Control Deficiencies**, *The Accounting Review*, 86(3), 2011, 825–855
- Bryan S.H., and S.B. Lilien, **Characteristics of Firms with Material Weaknesses in Internal Control: An Assessment of Section 404 of Sarbanes–Oxley**, Working paper, Wake Forest University, 2005
- Carey P.R., and R. Simnett, **Audit Partner Tenure and Audit Quality**, *The Accounting Review*, 81(3), 2006, 653–676
- Cohen D., A. Dey, and T. Lys, **Real and Accrual Based Earnings Management in the Pre- and Post-Sarbanes–Oxley Periods**, *The Accounting Review*, 83(3), 2008, 757–787
- Dowdel Th., D. Herda, and M. Notbohm, **Do Management Reports on Internal Control over Financial Reporting Improve Financial Reporting?** *Research in Accounting Regulation*, 26, 2014, 104–109
- Engel E., R.M. Hayes, and X. Wang, **The Sarbanes–Oxley Act and Firms’ Going-Private Decisions**, *Journal of Accounting and Economics*, 44(1–2), 2007, 116–145
- Francis J., and D. Yu, **The Effect of Big Four Office Size on Audit Quality**, *The Accounting Review*, 84(5), 2009, 1521–1552
- Ge W., and S.E. McVay, **The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes–Oxley Act**, *Accounting Horizons*, 19(3), 2005, 137–158
- Iliev P., **The Effect of SOX Section 404: Costs, Earnings Quality, and Stock Prices**, *The Journal of Finance*, 65(3), 2010, 1163–1196
- Jones J., **Earnings Management During Import Relief Investigations**, *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193–228
- Kinney W.R., and M.L. Shepardson, **Do Control Effectiveness Disclosures Require SOX 404(b) Internal Control Audits? A Natural Experiment with Small**