

# ما و حسابرسی داخلی در قرن بیست و یکم

غلامحسین دوانی  
حسابدار رسمی

فعالیت حسابرسی داخلی به لحاظ تاریخی سه مرحله‌ی زمانی را گذرانده است: حسابرسی داخلی سنتی، حسابرسی داخلی مدرن و حسابرسی داخلی نومدرن. حسابرسی داخلی در مرحله‌ی اولیه صرفاً در خدمت مدیر مالی بود و وظیفه‌اش چیزی بیش از کنترل کیفیت عملیات حسابداری نبود. به عبارت دیگر، محصول کار حسابرسان داخلی، کنترل کیفیت کار حسابداری و مشتری آنان، یا مدیران مالی بود. در مرحله‌ی حسابرسی مدرن، هدف توسعه‌ی خدمات حرفه‌ای و گسترش بازار بود. در این مرحله، خدماتی مانند کنترل تمام عملیات داخلی و خدمات مشاوره‌ای به مدیریت ارائه می‌شد. بنابراین «خدمت به مدیریت» به شعار حسابرسی داخلی تبدیل شد. حسابرسی داخلی نومدرن در واقع نسخه‌ی تعدیل‌شده‌ی حسابرسی مدرن است. سیمایی که از حسابرسی داخلی نومدرن ترسیم می‌شود، فعالیتی مشترک در مرکز فعالیت‌ی ظریف و پیچیده در بین چند گروه عمده از متقاضیان این نوع خدمات است. این گروه‌ها شامل هیأت مدیره، مدیریت ارشد، مدیریت عملیاتی و حتی حسابرسان مستقل است. به همین علت رات لایف و ردینگ مسئولیت‌های تکامل‌یافته‌ی حسابرسان را در قرن ۲۱ چنین بیان می‌کنند:

حسابرسان قرن ۲۱ باید برای حسابرسی هرگونه عملیات (شامل سیستم‌های کنترلی)، عملکرد، اطلاعات و سیستم اطلاعاتی، رعایت قانونی، صورت‌های مالی، ثقل، گزارش عملکرد محیطی و کیفیت، مهیا باشند.

مقررات و مبارزه با فساد" در قلمرو حرفه‌ی حسابرسی قرار دارند. از همین رو، تدوین‌کنندگان حکمرانی خوب، حسابرسی را جزو ارکان آن برشمرده‌اند. بدین معنی که برای اجرای حاکمیت خوب "وجود قوه‌ی قضاییه‌ی مستقل و قضات شجاع، حسابرسان مستقل، رسانه‌های آزاد (در مقام افشاگران فساد)، سازمان‌های غیردولتی و مردم‌نهاد و حضور نخبگان اجتماعی در فرایند حکمرانی" الزامی است. نظر به تخصص حرفه‌ای نگارنده، متأسفانه در دو دهه‌ی

حکمرانی خوب آخرین دستاورد در زمینه‌ی پیشرفت و توسعه‌ی مناسبات "دولت - ملت" است. شش مؤلفه‌ی اساسی حکمرانی خوب عبارتند از: حق اظهارنظر و پاسخ‌گویی، اثربخشی دولت یا کارآمدی دولت در انجام وظایف محوله، بار مالی مقررات (مقررات اضافی و هزینه‌های آن) حاکمیت قانون، مبارزه با فساد و ثبات سیاسی و دوری از خشونت. نگاهی به این مؤلفه‌ها نشان می‌دهد که سه ویژگی "کارآمدی مالی دولت، بار مالی

گذشته که مقولاتی همچون "حسابداری اجتماعی"، "حسابداری رشد" و "حسابرسی مسئولیت اجتماعی" - که هر سه کارکرد دولت را در برنامه‌های توسعه‌ی پایدار مورد بررسی قرار می‌دهند - وارد نوشتارهای حسابداری و حسابرسی شده، هیچ‌گاه مورد توجه قرار نگرفته‌اند. در همین زمینه، به‌رغم قدمت حداقل هفتاد ساله‌ی ورود مقوله‌ی حسابرسی داخلی در ایران (دست‌کم در صنعت نفت و راه‌آهن و سازمان آب و برق)، این مهم هیچ‌گاه به‌طور جدی مورد حمایت قرار نگرفته و از این‌رو اساساً پیش‌گیری از تقلب، فساد و حساب‌سازی که می‌تواند در حوزه‌ی حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گیرد، کارساز نبوده است. در کلی‌ترین تعریف گفته می‌شود «حسابرسی داخلی» نوعی حسابرسی است که حساب‌رسان حرفه‌ای در استخدام یک سازمان، انجام می‌دهند. حساب‌رسان داخلی برای حفظ بی‌طرفی، وظایف خود را به‌گونه‌ای مستقل از فعالیت‌ها و عملیات سازمان مورد حسابرسی انجام می‌دهند اما اصطلاح «حساب‌رسان مستقل» تنها به حساب‌رسان مستقل از سازمان گفته می‌شود. دامنه‌ی حسابرسی داخلی بسیار گسترده و دربرگیرنده‌ی همه‌ی جنبه‌های عملیاتی سازمان در تمام سطوح مسئولیت است. اما حساب‌رسان مستقل اساساً به سیستم حسابداری مالی و تنها آن بخش از فعالیت‌های سازمان می‌پردازند که به‌گونه‌ای مستقیم، اثر بااهمیتی بر صورت‌های مالی دارد، به‌همین علت امروزه وظایف و نقش حساب‌رسان داخلی بسیار بااهمیت‌تر از حساب‌رسان خارجی تلقی می‌شود زیرا با حسابرسی داخلی می‌توان از وقوع حوادث نامطلوب در سازمان پیش‌گیری کرد و جنبه‌ی بازدارندگی حسابرسی داخلی (حسابرسی یا نظارت قبل از خرج)، بسیار بااهمیت است، زیرا حساب‌رسان خارجی اساساً نقش بازدارندگی یا پیش‌گیری از تقلب را به‌علت زمان رسیدگی که بعد از انجام عملیات است (مشابه حسابرسی بعد از خرج) ندارند.

### هدف‌های کنترل داخلی و حسابرسی داخلی

سیستم کنترل داخلی به منظور شناسایی و معرفی اصول و ارزش‌های سازمان، اعمال سیاست‌ها و خط‌مشی‌های

سازمان، رعایت قوانین و مقررات، قابل‌اعتماد و دقیق و قابل‌اتکا بودن صورت‌های مالی و سایر اطلاعات منتشرشده و مدیریت کارآمد و اثربخش نیروی انسانی و سایر منابع استقرار می‌یابد در حالی که هدف حسابرسی داخلی کمک به مدیریت به منظور اطمینان از این است که موارد یادشده آن‌گونه که بایست اجرا یا رعایت می‌شود. این اهداف شامل کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها (اهداف عملکردی)، اعتبار، کامل و به‌هنگام بودن اطلاعات مالی و مدیریتی (اهداف اطلاعاتی) و پای‌بندی به قوانین و مقررات جاری (هدف‌های تطبیقی) است.

فعالیت‌های حسابرسی داخلی را می‌توان در دو طیف گسترده جزئی از سیستم کنترل داخلی و کمک در امر حسابرسی صورت‌های مالی در نظر گرفت. حسابرسی داخلی بخشی از سیستم کنترل داخلی بوده که در دهه‌ی اخیر زیرمجموعه‌ی کمیته‌ی حسابرسی تلقی شده است. در تعریف دیگری از کنترل داخلی گفته شده مجموعه روش‌های عملی است که هیأت‌مدیره، مدیریت ارشد و تمامی سطوح کارکنان آن را اجرا می‌کنند. این فرایند، روبه‌یا سیاستی متداوم خواهد بود که به‌طور مستمر و در کلیه‌ی سطوح سازمان به جریان در می‌آید. طراحان ساختاری کنترل‌های داخلی بر این عقیده‌اند که وجود سیستم کنترل‌های داخلی مؤثر، بخش مهمی از مدیریت هر سازمانی به‌شمار می‌رود و از مفروضات بنیادین بررسی صحت و سلامت عملیات در واحدهای سازمانی است. با استقرار سیستم‌های کارآمد کنترل‌های داخلی می‌توان از دستیابی به اهداف سازمان و فرایند سودآوری درازمدت آن و همچنین اعتبار‌گزارشگری مالی و مدیریتی اطمینان حاصل کرد. در زمینه‌ی رابطه‌ی حساب‌رسان خارجی با حسابرسی داخلی، استاندارد حسابرسی شماره ۶۵ انجمن حسابداران رسمی آمریکا مقرر می‌دارد که حساب‌رسان مستقل برای توجیه اعتماد خود به کار حساب‌رسان داخلی در انجام دادن حسابرسی‌های مالی مستقل باید دو ویژگی صلاحیت حرفه‌ای و کاردانی و همچنین بی‌طرفی حساب‌رسان داخلی را ملاک کار خود قرار دهند. گزارشی که در دسامبر ۲۰۱۳ به‌نام حسابرسی داخلی در سال ۲۰۲۰، انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا منتشر کرده



حسابرسی نامیده شدند. سپس در سال ۱۹۷۱، این پیشنهاد به تصویب سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا رسید. سازمان بورس و اوراق بهادار آمریکا بر این باور بود که وجود کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند مناسب‌ترین وسیله‌ی حمایت از منافع سرمایه‌گذاران شرکت‌های سهامی عام به شمار آید. به دنبال این موضوع، در سال ۱۹۷۸، بورس نیویورک تشکیل کمیته‌ی حسابرسی برای کلیه‌ی شرکت‌های سهامی عام پذیرفته شده در این بورس را الزامی کرد. بیانیه‌ی شماره ۸۲ حسابرسی در بخش ۳۱۶ و بیانیه‌ی شماره ۵۴ در بخش ۳۱۷، حسابرس را ملزم می‌کند کلیه‌ی تقلبات و اعمال غیرقانونی واحد مورد رسیدگی را صرف‌نظر از اهمیت موضوع، به کمیته‌ی حسابرسی گزارش کند. هدف از این الزام، مساعدت حسابرسان به کمیته‌ی حسابرسی برای ایفای نقش نظارتی خود در ارائه‌ی صورت‌های مالی مورداعتماد و قابل اتکا است. همچنین براساس بیانیه‌ی شماره ۶۰ استانداردهای حسابرسی، حسابرسان مستقل باید در حین کسب شناخت از کنترل‌های داخلی سازمان مورد حسابرسی و ارزیابی خطر کنترل، کلیه‌ی نارسایی‌های عمده و بااهمیت در طراحی یا اجرای کنترل‌های داخلی را به کمیته‌ی

مهم‌ترین ویژگی‌های حسابرسی داخلی را شامل بررسی حوزه‌ی ریسک شرکت‌ها، مهارت‌های حرفه‌ای فوق‌العاده، تغییرات اساسی در گزارشگری حسابرسی داخلی، تغییرات فوق‌العاده در فناوری برشمرده شده است.

#### کمیته‌ی حسابرسی چیست؟

کمیته‌ی حسابرسی، که به‌ویژه در بخش ۳۰۱ قانون ساربینز - آکسلی مورد توجه قرار گرفته کمیته‌ای است شامل سه تا هفت نفر که زیر نظر یکی از اعضای غیرموظف هیأت مدیره قرار دارد و مسئولیت نهایی نظارت بر کلیه‌ی فعالیت‌های مالی شرکت را برعهده دارد. نکته‌ی درخور توجه در این زمینه، موضوع غیرموظف بودن اعضای کمیته است. منظور از اعضای غیرموظف کمیته‌ی حسابرسی، اعضای است که در عین عضویت در هیأت مدیره‌ی شرکت، مسئولیت اجرایی یا عملیاتی در آن ندارند. سازمان بورس نیویورک در دهه‌ی ۱۹۴۰، بعد از تقلبات گسترده‌ای که در بورس صورت گرفت پیشنهاد کرد که معرفی حسابرسان مستقل و انعقاد قرارداد حسابرسی و تعیین حق‌الزحمه‌ی آنان برعهده‌ی گروهی از مدیران غیرموظف هیأت مدیره‌ی شرکت‌ها قرار گیرد که این گروه غیرموظف کمیته‌ی



حسابرسی گزارش کند. سرانجام بیانیه‌ی شماره ۶۱ استانداردهای حسابرسی در بخش ۳۸۰ خود تحت عنوان گزارشگری به کمیته‌های حسابرسی، حسابرس مستقل را ملزم می‌کند پاره‌ای از اطلاعات اضافی به دست آمده و در حین انجام حسابرسی را به کمیته‌ی حسابرسی گزارش کند. همانند سایر موارد الزامی قبل، هدف از این الزام نیز آگاه‌سازی کمیته‌ی حسابرسی از موضوع‌ها و یافته‌های حسابرسی است که کمیته را در ایفای نقش نظارتی برای ارائه‌ی صورت‌های مالی معتبر یاری خواهد کرد. از مهم‌ترین چالش‌های حسابرسی داخلی و کمیته‌ی حسابرسی که هنوز پاسخ مشخصی به آن به‌ویژه در ایران داده نشده، چگونگی گزارشگری این کمیته و همچنین گزارشگری حسابرسی داخلی و مرجع تأییدکننده‌ی این گزارش‌ها است.

### سخن آخر

در گزارش «حسابرسی داخلی در سال ۲۰۲۰» که در دسامبر ۲۰۱۳ انجمن حسابرسان داخلی امریکا منتشر کرد مهم‌ترین ویژگی‌های حسابرسی داخلی این موارد برشمرده شده است: بررسی حوزه‌ی ریسک شرکت‌ها، مهارت‌های حرفه‌ای فوق‌العاده، تغییرات اساسی در گزارشگری حسابرسی داخلی، تغییرات فوق‌العاده در فناوری برشمرده شده و ویژگی‌های حسابرسان قرن بیست‌ویکم را شامل مهارت‌های تحلیلی و تفکر انتقادی، آشنایی با روش‌های کارآمد برای رسیدن به درک دقیق از هرگونه رسیدگی

### مآخذ

۱- راسل جکسون (دسامبر ۲۰۱۳)، "چشم‌انداز حسابرس داخلی در سال ۲۰۲۰"، مجله‌ی انجمن حسابرسان داخلی امریکا.

۲- غلامحسین دوانی، پیرامون نقش حسابرسی در بازار سرمایه‌ی ایران، سخنرانی ارائه‌شده در سال ۱۳۹۰

فردی، سازمانی یا سیستمی، شناسایی مفاهیم، اصول و تکنیک‌های کنترل داخلی جدید، آمادگی و درک ریسک‌ها و فرصت‌های مرتبط با حسابرسان و حسابرسی، توسعه‌ی اهداف عمومی و خاص حسابرسی برای هرگونه پژوهش حسابرسی، گزینش، جمع‌آوری (به کارگیری مجموعه‌ای گسترده از روش‌های حسابرسی)، ارزیابی و مستندسازی شواهد حسابرسی، شامل به‌کارگیری روش‌های آماری و غیرآماری، ارائه‌ی گزارش نتایج حسابرسی در شکل‌های متنوع به استفاده‌کنندگان گوناگون، پی‌گیری حسابرسی، اخلاقیات حرفه‌ای، استفاده از فناوری حسابرسی کاربردی در مورد انواع گزارش‌های حسابرسی.

این گزارش همچنین اهداف جدید حسابرسی داخلی را شامل فراهم‌ساختن چارچوبی قابل‌انعطاف برای حمایت و ارتقای سطح وسیعی از ارزش افزوده‌ی فعالیت‌های حسابرسی داخلی، ترسیم اصول بنیادی حسابرسی داخلی جهان‌شمول، ترویج فرایندها و عملیات سازمانی مطلوب، ایجاد سازوکار مطمئن کیفی مطابق با استانداردها و دستیابی به مجموعه‌ی «ارائه‌کننده‌ی پیشگام» خدمات با کیفیت عالی در بازارهای جهانی برشمرده است.

با چنین اوصافی بعید بتوان در حال حاضر چنین مجموعه‌ای را در ایران ترسیم یا توصیف کرد. این امر وظیفه و رسالت خاصی را برعهده‌ی انجمن حسابرسان داخلی ایران قرار داده تا بر آموزش و پرورش چنین افرادی در حرفه‌ی حسابداری، از طریق بازآموزی و تربیت آموزشی ماهوی (نه شکلی) اقدام نماید.