

دستورالعمل کنترل‌های داخلی و نقش تازه حسابرسان

دکتر بیتا مشایخی

عضو هیات علمی
دانشگاه تهران

صدور دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران که توسط سازمان بورس در ۱۶ اردیبهشت سال ۱۳۹۱ به ناشران بورسی و فرابورسی ابلاغ شد، به عنوان نقطه عطفی در فعالیتهای نظارتی و کنترلی شرکتهای سهامی عام ایرانی محسوب می‌شود. با ابلاغ این دستورالعمل، نقش و وظایفی جدید برای حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی شرکت‌ها تعریف شد که البته حرفه حسابداری و خصوصا حسابرسی را دچار چالش‌هایی نیز کرد. در این یادداشت سعی می‌شود با نگاهی اندکی موشکافانه به این دستورالعمل، نگاهی کوتاه و سریع به نقش تازه حسابرسان داخلی و مستقل در این خصوص شود. منظور از سیستم کنترل‌های داخلی، فرایندی است که با هدف کسب اطمینان معقول از تحقق اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، رعایت قوانین و مقررات مربوط و حفاظت از منابع و دارایی‌های شرکت توسط هیات مدیره، مدیریت و کارکنان شرکت پیاده‌سازی و اجرا می‌شود. این فرایند که اجرای صحیح آن کمک شایانی به حفظ منابع شرکت و جلوگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی می‌کند، همواره از اهمیت و توجه زیادی برخوردار بوده است.

نقش هیات مدیره در کنترل‌های داخلی

هیات مدیره هر شرکت در خصوص کنترل‌های داخلی شرکت، دارای نقشی دوگانه است؛ یکی استقرار سیستم مذکور و دیگری گزارشگری در خصوص اثربخشی آن. مطابق ماده ۴ دستورالعمل کنترل‌های داخلی، هیات مدیره شرکت مسئول ایجاد نظم و انضباط سازمانی، تدوین مقررات داخلی و تأثیر بر وجدان کاری و ارزش‌های اخلاقی کارکنان، محیط کنترلی بوده به نحوی که پایه و اساسی مناسب برای اجرای سایر اجزای کنترل‌های داخلی فراهم آید. از آنجا که بهترین سیستم‌های کنترل داخلی و نیز روش‌های نظارتی به راحتی توسط مدیریت ارشد قابل پامال شدن هستند، تعهد آن به قبول و رعایت این سیستم انضباطی سازمانی، از اهمیت فوق العاده‌ای برخوردار است. در ضمن، مدیران با پایبندی خود به این سیستمها، فرهنگ سازمانی مناسبی در سازمان ایجاد خواهند کرد، به طوری که در لایه‌های بعدی سازمانی این تعهد و التزام به رعایت اصول انضباطی به وضوح مشاهده خواهد شد. از سوی دیگر، در ماده ۱۲ این دستورالعمل هیات مدیره مکلف به حصول اطمینان نسبت به استقرار و به‌کارگیری کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش به منظور دستیابی به اهداف شرکت شده و حداقل به‌طور سالانه باید سیستم کنترل‌های داخلی را مورد بررسی قرار داده و نتایج آن را در گزارشی تحت عنوان گزارش کنترل‌های داخلی درج و افشا کند. در راستای ایفای این نقش دوگانه و خصوصا نقش دوم، حسابرسان داخلی شرکت به عنوان ایزاری مفید برای هیات مدیره محسوب شده و آنها را در این زمینه، یاری خواهند کرد. مطابق ماده ۱۱ دستورالعمل کنترل‌های داخلی، واحد حسابرسی داخلی - که خود از ارکان اساسی محیط کنترلی محسوب شده و وجود آن باعث تقویت کنترل‌های داخلی می‌شود و نیز هدف آن، کمک به مدیریت به منظور حصول اطمینان از اجرای سیاست و خط مشی‌های واحد تجاری در اداره امور و رعایت قوانین و مقررات است و زیر نظر کمیته حسابرسی هیات‌مدیره تشکیل می‌شود- باید به طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را مورد بررسی و ارزیابی قرار داده و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیات‌مدیره گزارش دهد و البته روش‌های بهبود سیستم کنترل‌های داخلی را پیگیری کند. قبلا حسابرسان داخلی در سازمان‌ها نقش کم‌رنگی داشتند و در صورت فعال بودن این واحد، عموماً تنها به رسیدگی به گزارشات مالی شرکت مشغول بودند. ولی در راستای دستورالعمل تعریف شده، انتظار می‌رود حسابرسان داخلی به عنوان ابزار هیات مدیره، کلیه فرایندهای شرکت را بررسی کرده و از مدون بودن کنترل‌های داخلی که در راستای فرایندها تدوین شده اند، اطمینان حاصل کنند. در صورت مدون نبودن این کنترل‌ها، حسابرسان داخلی باید آنها را تدوین کرده و برای تصویب به هیات مدیره ارائه دهند. این وظیفه که بر عهده حسابرسان داخلی شرکت گذاشته شده، اهمیت آنان را در سازمان افزوده و نقش آنان را بیش از پیش در سازمان‌ها، نمایان ساخته است.

حسابرسان مستقل نیز از این دستورالعمل تأثیر پذیرفته اند. تا قبل از این دستورالعمل که در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار به تصویب هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسید، موسسات حسابرسی برای انجام آزمون‌های محتوا با هدف کشف اشتباهات با اهمیت در صورتهای مالی، به نتایج آزمون رعایت در خصوص کنترل‌های داخلی تکیه می‌کردند. آزمونی که با دو هدف، کشف موارد عدم وجود کنترل داخلی و اطمینان از اجرای صحیح و مداوم کنترل‌های داخلی انجام می‌گرفت. ولی پس از تصویب و اجرایی شدن این دستورالعمل، حسابرسان مستقل ملزم به ارائه گزارشی خاص در خصوص کنترل‌های داخلی در شرکت‌های مورد رسیدگی هستند. مطابق ماده ۱۷ این دستورالعمل، حسابرس مستقل شرکت، موظف است در گزارش خود به مجمع عمومی صاحبان سهام در خصوص استقرار و به‌کارگیری سیستم کنترل‌های داخلی مناسب و اثربخش توسط شرکت اظهار نظر کند و در صورت وجود نقاط ضعف با اهمیت در سیستم کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شرکت و عدم یا نقص افشای آن در گزارش کنترل‌های داخلی هیات مدیره، این موضوع را باید در گزارش حسابرس تصریح و نسبت به اثرات آن بر دستیابی شرکت به اهداف تعیین‌شده موضع‌گیری کند. بنابراین می‌توان از دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب ۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱ به عنوان محرکی یاد کرد که نه تنها بر مسئولیت هیات مدیره در خصوص کنترل‌های داخلی تأکید ویژه دارد، بلکه نقش حسابرسان داخلی را در سازمان‌ها پر رنگتر ساخته و حسابرسان مستقل را به شکلی رسمی‌تر درگیر این قضیه کرده است. امید است که با اجرای هرچه دقیق‌تر این دستورالعمل، گامی بلند در جهت بهبود نقش حرفه حسابداری و حسابرسی در خدمت توسعه اقتصادی کشورمان برداشته شود.