



## ۲۰ پرسشی که هیات مدیره باید در مورد حسابرسی داخلی بپرسند

وحیدمندی

دانشجوی دکتری حسابداری  
دانشگاه تهران

نجمه رمضانی

دانشجوی کارشناسی ارشد  
موسسه آموزش عالی ارشد دماوند

که از انجام مطلوب این کار توسط مدیریت اطمینان حاصل کند. واحد حسابرسی داخلی، نقشی کلیدی در ارزیابی و گزارشگری مدیریت ریسک سازمان، کنترل های داخلی و سیستم های اطلاعاتی مدیریت ایفا می کند. مدیران شرکت هایی که دارای واحد حسابرسی داخلی هستند؛ باید درک کاملی از نقش و نحوه مشارکت این واحد داشته باشند. ضمن آنکه کمیته حسابرسی باید اطمینان حاصل کند واحد حسابرسی داخلی به نحو مناسب سازمان دهی، اداره و به منابع کافی، دسترسی دارد. هیات مدیره شرکت های با اندازه متوسط و بزرگ که واحد حسابرسی داخلی ندارند، باید ضرورت ایجاد چنین واحدی را حداقل به صورت سالانه بررسی کنند. پرسش های مطرح شده در این مقاله به منظور کمک به مدیران در درک نقش و نحوه مشارکت واحد حسابرسی داخلی و رهنمودی برای اعضای کمیته حسابرسی در مورد پرسش هایی که باید از مقامات ارشد اجرایی حسابرسی داخلی (روسا یا مدیران حسابرسی داخلی) به عمل آورند؛ طراحی شده است. هر پرسش مشتمل بر شرح مختصری از زمینه های آن یعنی دلایل طرح پرسش، شرایط مطرح کردن آن و برخی از رویه های پیشنهادی در پاسخ به آن است.

این پرسش ها در شش گروه (۱) وظایف و مسئولیت های واحد حسابرسی داخلی؛ (۲) ارتباطات واحد حسابرسی داخلی؛ (۳) منابع واحد حسابرسی داخلی؛ (۴) فرایند انجام حسابرسی داخلی؛ (۵) پرسش ها پایانی (جمع بندی) و (۶) ارزیابی کمیته حسابرسی (اظهار نظر کمیته حسابرسی) طرح شده اند.

مطرح کردن این پرسش ها به عنوان گام اول مطرح می شود. بنابراین باید مدیران در مورد مناسب بودن پاسخ ها و اثربخشی عملکرد واحد حسابرسی داخلی، اطمینان حاصل کنند. رویه های پیشنهادی ارائه شده در این گزارش نیز مبنایی برای ارزیابی پاسخ های احتمالی، ایجاد خواهد کرد. مدیران باتجربه پاسخ ها را با مشاهدات شخصی، تجربیات، دانش عمومی و شم تجاری خود می سنجند و هم چنین به ندای دورنی خود که برخاسته از تجربیاتشان است؛ گوش فرا می دهند. بیش درونی برای به چالش کشیدن و ارزیابی پاسخ ها کافی نیست؛ اما چنانچه توجه افراد را جلب کرده و آنها را به پرسیدن پرسش های موشکافانه بیشتر برای دستیابی به نظرات مستقل تشویق کند؛ موضوع ارزشمندی به شمار می رود.

### وظایف و رسالت واحد حسابرسی داخلی

کمیته حسابرسی مسئولیت حصول اطمینان از ایجاد یک سیستم اثربخش کنترل های داخلی، به منظور مدیریت ریسک های پیشروی سازمان را بر عهده

در راستای حمایت از حقوق سرمایه گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار، دستورالعمل کنترل های داخلی در تاریخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ در ۱۸ ماده و ۲ تبصره به تصویب هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار رسیده است. رعایت مفاد این دستورالعمل، از تاریخ ابلاغ آن، برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران الزامی شده است. در این دستورالعمل، چند الزام مهم برای شرکت های مشمول وضع شده است: الف) استقرار و به کارگیری کنترل های داخلی مناسب و اثر بخش ب) تشکیل کمیته حسابرسی ج) تشکیل واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی و د) ارزیابی اثربخشی کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی حداقل به طور سالانه و صدور گزارش «کنترل های داخلی» (مواد ۱۰ و ۱۲ دستورالعمل کنترل های داخلی) توسط هیات مدیره شرکت.

به دلیل نبودن مسایل و موضوعات مرتبط با کنترل های داخلی، کمیته های حسابرسی، ارزیابی و صدور گزارش ارزیابی کنترل های داخلی و حسابرسی داخلی مسایل و ابهامات زیادی در آغاز راه پدید آمده است که کاملاً طبیعی است. وظایف حرفه حسابداری و دانشگاهیان در این راستا، طرح فراخوان تحقیق و تبیین مسایل و مشکلات پیرامون این موضوعات خواهد بود. تلاش های سازمان بورس در اجرایی کردن این الزام، تدوین منشورهای کمیته حسابرسی و فعالیت حسابرسی داخلی، برگزاری کلاس های آموزشی، سمینارها و...، قابل ستایش است. اما روشن کردن مسیر و چارچوب نیازمند مشارکت هرچه بیشتر حرفه و دانشگاه و به طور کلی ارتقای دانش جامعه در حوزه کنترل های داخلی و راهبری شرکتی است. در همین راستا این پرسش مطرح می شود که ضرورت ارائه چنین نوشتاری چیست؟ یا اصولاً، چرا مدیران شرکت باید پرسش هایی در مورد حسابرسی داخلی مطرح کنند؟

راهنمای اداره امور شرکت های بورس اوراق بهادار تورنتو توضیح داده است که هیات مدیره، در راستای اجرای قسمتی از نقش نظارتی خود، مسئولیت شناسایی ریسک های اصلی مربوط به کسب و کار شرکت و اطمینان یافتن از اجرای یک سیستم مناسب برای مدیریت این مخاطرات و اعتبار و یکپارچگی کنترل های داخلی شرکت و سیستم های اطلاعاتی مدیریت را بر عهده دارد. هیات مدیره ها، مسئولیت نظارت بر گزارش مدیریت را به کنترل های داخلی را به کمیته های حسابرسی خود محول می کنند. مادامی که طراحی و اجرای یک سیستم اثربخش کنترل داخلی بر عهده مدیریت شرکت است؛ مسئولیت کمیته حسابرسی آن است

بوردین

اردیبهشت ماه ۱۳۹۳  
شماره ۱۱۱

بازه گسترده‌تری از ریسک در مقایسه با ریسک قابل تحمل در گزارشگری مالی مورد بررسی قرار می‌دهند. در مقابل حسابرسی مستقل به گونه‌ای برنامه‌ریزی و اجرا می‌شود تا بر مبنای اطلاعات تاریخی گزارش دهد، در حالی که حسابرسی داخلی عموماً بر اثربخشی و کارایی عملیات جاری و آتی، تمرکز دارد.

#### رویکردهای مورد توصیه

در سازمان‌هایی که فاقد واحد حسابرسی داخلی هستند؛ کمیته حسابرسی به صورت دوره‌ای از مدیریت می‌خواهد تا بررسی مجدد در خصوص لزوم ایجاد و استقرار واحد حسابرسی داخلی را انجام دهد. کمیته حسابرسی در صورتی که به این نتیجه برسد که مدیریت بی‌طرفی و صلاحیت لازم برای انجام چنین تجدید نظری را ندارد؛ ممکن است از خدمات مشاوره متخصصان بیرون سازمانی، بهره گیرد.

#### ۲- وظایف واحد حسابرسی داخلی چیست؟

پاسخ به این پرسش از آنچه به نظر می‌رسد، دشوارتر است. بر خلاف حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی همواره دارای نقش تعریف شده‌ای که توسط قوانین و مقررات تعیین شده باشد؛ نیستند. هر سازمانی باید نیازهای حسابرسی خود را شناسایی کند تا بتواند از آنها برای تعریف نقش واحد حسابرسی داخلی خود استفاده کند. انجمن حسابرسان داخلی (IIA) تعریفی از حسابرسی داخلی ارائه کرده که سازمان‌ها می‌توانند برای تعیین نقش واحد حسابرسی داخلی خود از آن استفاده کنند. به این معنا که این تعریف می‌تواند در تعیین نقش واحد حسابرسی داخلی سازمان‌ها مفید واقع شود. به علاوه حجم زیادی از کتاب‌ها و نشریات پیرامون موضوع حسابرسی داخلی وجود دارد که می‌تواند در این زمینه مورد استفاده قرار گیرد. حسابرسی داخلی به علت بی‌طرف بودن، داشتن مهارت‌های حسابرسی و شناخت عمیق از سازمان، برای مدیریت و کمیته حسابرسی ارزشمند است. واحدهای حسابرسی داخلی در بسیاری موارد، به منظور ارزیابی سیستم کنترل داخلی که مدیریت مسئولیت ایجاد آن را دارد، توسط مدیریت شرکت تشکیل می‌شوند. حسابرسی داخلی، وظیفه ایجاد و استقرار کنترل‌های داخلی را بر عهده ندارد، زیرا این مسئولیت بر عهده مدیریت ارشد است. بنابراین وظیفه آنها فراهم کردن سطحی از اطمینان بخشی برای مدیریت و کمیته حسابرسی نسبت به اثر بخشی آن کنترل‌هاست. از قدیم تأکید بر رعایت مصوبات و آئین‌نامه‌های سازمانی، بازاری، جلوگیری، کشف تقلب و اشتباه، مدنظر بوده است. این موارد کامکان عوامل با اهمیتی در تعریف نقش واحد حسابرسی داخلی هستند؛ اما در گذر زمان، بسیاری از واحدهای حسابرسی داخلی به جنبه‌های گسترده‌تری از کنترل‌ها پرداخته‌اند و خدمات بیشتری در سایر زمینه‌ها و فراتر از ارزیابی «کنترل‌های داخلی مالی» ارائه کرده‌اند. در ذیل به برخی از آنها اشاره می‌شود:

- بررسی کنترل‌های داخلی در مورد پروژه‌های بزرگ و سیستم‌های کامپیوتری جدید برای پیش بینی به موقع مشکلات و نواقص احتمالی و ارائه پیشنهادات اصلاحی قبل از رخداد آنها.
- انجام حسابرسی در مورد کارایی و اثربخشی عملیات.
- ارزیابی ریسک‌های مرتبط با اعتبار (شهرت)، خدمات مشتریان، محیط، امنیت و ...
- فراهم آوردن خدمات مشاوره و رهنمود در مورد کنترل‌های داخلی و مسایل مرتبط با آن.
- مشارکت در فرایند کشف تقلب.

در برخی از مواقع، مدیریت ممکن است از حسابرسی داخلی در مورد پروژه‌های خاصی مشاوره‌های لازم را کسب کند. این پیشنهادها زمانی می‌تواند مناسب و قابل قبول باشد که با هدف بهبود و پیشرفت کارکنان یا صورت نقد مثبت ارائه شود، اما اگر به واحد حسابرسی داخلی تنها به عنوان یک «منبع رایگان» نگریسته شود؛ می‌تواند مایوس‌کننده باشد.

دارد. در سازمان‌هایی با ابعاد بزرگ‌تر و پیچیدگی‌های فراوان‌تر، چنانچه نقش و مسئولیت مناسبی برای حسابرسی داخلی تعریف شده باشد؛ عملکرد این واحد می‌تواند اطمینان بخشی مستقل و مقرون به صرفه‌ای را در اثربخشی کنترل‌های داخلی ارائه دهد.

#### ۱- آیا لازم است واحد حسابرسی داخلی داشته باشیم؟

بسیاری از شرکت‌های متوسط و بزرگ دارای واحد حسابرسی داخلی هستند. استقرار واحد حسابرسی داخلی یکی از الزامات قانونی برای شرکت‌های پذیرفته شده در برخی از بازارهای اوراق بهادار است. ضمن آنکه برای بانک‌ها و سایر موسسات مالی عهده‌دار تأمین مالی شرکت‌ها نیز، چنین الزامی وجود دارد. توجیه سایر شرکت‌هایی که واحد حسابرسی داخلی را تشکیل داده‌اند، آن است که این واحد یک عامل ارزشمند کنترلی، برای مدیران و کمیته حسابرسی برای حصول اطمینان از اثربخشی کنترل‌های داخلی است. به علاوه عاملی برای ارتقای اعتبار سازمان نزد سرمایه‌گذاران و سایر اعتباردهندگان مالی، تلقی می‌شود. مدیریت، مسئولیت تهیه و حفظ یک سیستم کنترل داخلی اثربخش را بر عهده دارد. شایان ذکر است در برخی موارد ممکن است قانون‌گذاران از طریق وضع قوانین و مقررات، به منظور استقرار کنترل‌های داخلی اثر بخش، مداخله کنند. الزامات قوانین و مقررات به سرعت در حال تغییر هستند و شرکت‌ها باید اطمینان حاصل کنند که از آخرین قوانین و مقررات آگاهی دارند. در شرکت‌های کوچکتر، مدیران به میزان کافی بر فعالیت‌های روزانه شرکت اشراف دارند و این نظارت حتی مشتمل بر فعالیت‌های کارکنان نیز می‌شود. زمانی که حجم یا

پیچیدگی معاملات افزایش یابد؛ مدیریت ممکن است نیازمند گمردن افرادی باشد که وظیفه اصلی آنها کنترل و نظارت فعالیت‌های دیگران است تا به این وسیله کنترل‌های داخلی سازمان را تقویت کنند. موسسات مالی و سایر سازمان‌هایی که به صورت نقد یا از طریق سایر دارایی مالی با قدرت نقدشوندگی بالا معامله می‌کنند؛ عموماً نیازمند نظارت بیشتر و داشتن واحد حسابرسی داخلی هستند. سازمان‌هایی که فاقد واحدهای حسابرسی داخلی هستند، لازم است توجه ویژه‌ای به ایجاد این واحد کنند. اندازه، نوع فعالیت‌های تجاری، منابع سرمایه و عوامل ریسک شرکت‌ها حکم می‌کند تا منافع بالقوه واحد حسابرسی داخلی مورد ارزیابی قرار گرفته و با هزینه‌های

برآوردی مربوط مقایسه شود. تصمیم ایجاد یک واحد حسابرسی داخلی ممکن است توسط مدیر عامل (CEO) یا مدیر مالی (CFO) و کمیته حسابرسی اتخاذ شود. موارد ذیل، فهرستی از جنبه‌های با اهمیتی است که می‌تواند در تصمیم‌گیری برای ایجاد یک واحد حسابرسی داخلی، مدنظر قرار گیرد:

- کمیته حسابرسی در پی حصول اطمینان بخشی بی‌طرفانه و مستقل نسبت به کفایت کنترل‌های داخلی از طریق واحدی مستقل از بخش‌های اجرایی سازمان همانند CEO یا CFO است.
- CEO نیازمند دستیابی به اطمینان بخشی بی‌طرفانه و مستقل نسبت به کفایت کنترل‌های داخلی از طریق واحدی مستقل از CFO یا مدیران اصلی سازمان است.
- CFO نیازمند دستیابی به اطمینان بخشی بی‌طرفانه و مستقل به کفایت کنترل‌های داخلی از طریق واحدی مستقل از مدیران اصلی شرکت است.
- سازمان بسیار بزرگ شده یا از نظر جغرافیایی پراکنده و دارای شعب مختلف است که نظارت دست اول، مستمر و مقرون به صرفه توسط کمیته حسابرسی، CEO یا CFO میسر نیست.

در مقام مقایسه میان وظیفه و نقش حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل (خارجی) تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای وجود دارد که این تفاوت‌ها عمدتاً به نوع اطمینان بخشی گزارش‌های آنها برای کمیته حسابرسی و مدیریت، ارجاع می‌کند. به عبارت دیگر، حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی کنترل‌ها را در سطح اهمیت پایین‌تری نسبت به حسابرسان مستقل بررسی و آزمون می‌کند و معمولاً

## رویکردهای مورد توصیه

رییس (مدیر) حسابرسی داخلی (CAE) در مشاوره با مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی دامنه فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی را تعیین می‌کند. این فرایند شامل توجیه هزینه هر یک از فاکتورهای فعالیت حسابرسی است. نقش حسابرسی داخلی به صورت رسمی در منشور مدون حسابرسی داخلی تعریف شده است (به پرسش ۳ رجوع شود) و فعالیت‌های حسابرسی نیز در برنامه حسابرسی سالانه، مشخص می‌شود (به پرسش ۹ رجوع شود). کمیته حسابرسی، منشور را به صورت دوره‌ای و برنامه حسابرسی داخلی را به صورت سالانه به تصویب می‌رساند.

## ۳- حدود اختیارات (قانونی و مصوب) واحد حسابرسی داخلی به چه صورت باید باشد؟

حسابرسان داخلی نیازمند حکمی هستند که قدرت مورد نیاز آنها را درون ساختاری که از استقلال و بی طرفی آنها حمایت می‌کند، فراهم سازد. این موضوع در بهترین حالت می‌تواند از طریق منشور مدون واحد حسابرسی داخلی که در راستای احکام و نیازهای کمیته حسابرسی شرکت قرار دارد؛ فراهم شود. این حدود اختیارات باید سازگار با بهترین رویکردهای جاری بوده و توسط هیات مدیره یا کمیته حسابرسی به تصویب رسیده باشد. هرگونه محدودیت ایجاد شده توسط مدیریت باید به طور کامل تبیین و توسط کمیته حسابرسی به تصویب برسد. حسابرسی داخلی نباید هیچ‌گونه مسئولیت عملیاتی، اجرایی یا انجام وظایف داخلی سازمان که موضوع بررسی‌های آتی واحد حسابرسی داخلی است را بر عهده داشته باشد.

## رویکردهای مورد توصیه

حدود اختیارات واحد حسابرسی داخلی باید در منشور حسابرسی داخلی مدون، به صورت روشن بیان شود به گونه‌ای که همسو با منشور کمیته حسابرسی و در راستای استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی باشد. منشور حسابرسی داخلی به صورت دوره‌ای مورد بازنگری قرار گیرد و حداقل در برگیرنده: «اهداف و وظایف حسابرسی داخلی»، «وظیفه گزارشگری به کمیته حسابرسی و ارتباط با آن»، «نحوه گزارشگری از نظر سازمانی و روابط مورد نیاز»، «دسترسی به منابع، کارکنان، اسناد و مدارک و...»، «محدودیت‌ها و اختیارات واحد حسابرسی داخلی»، «آئین رفتار حرفه‌ای»، «استانداردهای حسابرسی داخلی»، «ارتباط با حسابرسان مستقل»، «توزیع گزارشات حسابرسی داخلی»، «توصیه‌ها و پیگیری»، «حوزه‌های خاص از قبیل: تقلب، فن آوری، سلامت، بهداشت و محیط»، «حق شرکت در جلسات کمیته حسابرسی برای رییس حسابرسی داخلی» و «الزام مدیران به همکاری و هماهنگی جهت پاسخ به یافته‌های حسابرسی» باشد. شایان ذکر است براساس منشور فعالیت حسابرسی داخلی مصوب هیات مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، موارد: «ماموریت و دامنه عملیات»، «اختیارات»، «مسئولیت‌ها»، «پاسخگویی»، «استقلال، بی طرفی و مراقبت حرفه‌ای»، «استانداردها و آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسی داخلی» مدنظر، قرار گرفته است.

## روابط حسابرسی داخلی

روابط رییس حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد برای موفقیت واحد حسابرسی داخلی، امری حیاتی است. کمیته حسابرسی برای حمایت از واحد حسابرسی داخلی به منظور برآورده نمودن نیازهای آن واحد، می‌تواند از پرسش‌های ذیل بهره‌گیری کند. این حمایت دو سویه بوده؛ یعنی با استفاده از این روابط، کمیته حسابرسی نیز می‌تواند از خدمات و حمایت مورد نیاز برای ایفای تعهدات خود بهره‌بردار.

## ۴- رابطه بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی به چه صورت است؟

واحد حسابرسی داخلی یک منبع اساسی اطلاعات و اطمینان بخش در مورد

کنترل‌های مالی داخلی و سایر فعالیت‌های مدیریت ریسک به کمیته حسابرسی است. برای تحقق این امر، بیشتر واحدهای حسابرسی داخلی دارای رابطه‌ای از نوع گزارش عملکرد با کمیته حسابرسی هستند که این رابطه در منشور حسابرسی داخلی (پرسش ۳) و منشور کمیته حسابرسی تعریف شده است. عامل کلیدی چنین رابطه‌ای وجود یک کانال ارتباطی مستقیم بین رییس حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی می‌باشد که عموماً شامل تدارک امکان دسترسی مستقیم مقام رییس حسابرسی داخلی به رییس کمیته حسابرسی شرکت و حضور وی در جلسات کمیته حسابرسی برای ارائه برنامه حسابرسی برای تصویب و نیز گزارش یافته‌های حسابرسی است. CFO و رییس حسابرسی داخلی معمولاً در تمامی جلسات کمیته حسابرسی حضور دارند. بیشتر کارهایی که توسط کمیته حسابرسی اجرا می‌شود، مربوط به وظایف این افراد است. یکی از آنها نیز ممکن است وظیفه حمایت و پشتیبانی از فعالیت‌های برنامه‌ریزی شده کمیته را بر عهده داشته باشند. معمولاً الزامی برای حضور CEO در جلسات کمیته حسابرسی وجود ندارد، اما ممکن است مقام مزبور نیز با انگیزه دستیابی به اهداف اطلاعاتی در این جلسات شرکت کند. رییس حسابرسی داخلی، عموماً در جلسات هیات مدیره شرکت نمی‌کنند. حداقل به صورت سالانه، رییس کمیته حسابرسی موظف است که نسبت به اثر بخشی، توانمندی، قابلیت‌ها و نتایج فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی و سایر موارد مرتبط با آن واحد خطاب به هیات مدیره گزارشی را ارائه کند.

## رویکرد مورد توصیه

منشور کمیته حسابرسی باید در برگیرنده موارد ذیل باشد:

- کمیته حسابرسی مسئولیت بررسی و امضای حکم انتصاب و یا عزل رییس حسابرسی داخلی را برعهده داشته باشد.
- منشور حسابرسی داخلی سازگار و همسو با منشور کمیته حسابرسی باشد.
- منشور حسابرسی داخلی به صورت دوره‌ای توسط کمیته حسابرسی مورد بازبینی و تصویب قرار گیرد (به‌طورمثال: حداقل هر ۳ سال یکبار).
- حسابرسی داخلی دیدگاه‌های بی‌طرفانه و مستقل راجع به ریسک‌ها و کنترل‌های داخلی درون سازمان برای اعضای کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد سازمان فراهم آورد.
- حضور رییس حسابرسی داخلی در جلسات کمیته حسابرسی.
- تصویب برنامه حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی به صورت سالانه.
- تشکیل جلسات خصوصی میان رییس کمیته حسابرسی داخلی و رییس حسابرسی داخلی پیش از جلسات کمیته حسابرسی به منظور:
  - به وجود آمدن اطمینان و اعتماد لازم میان دو مقام اشاره شده؛
  - مطلع کردن رییس کمیته حسابرسی در مورد موضوعاتی که قابلیت طرح در جلسات را دارند، اما به دلیل وجود مسایل مهمتر، در اولویت قرار نمی‌گیرند.
  - مطلع کردن رییس کمیته حسابرسی توسط رییس حسابرسی داخلی نسبت به ارتباط میان واحد حسابرسی داخلی و مدیریت اجرایی شرکت که امکان مطرح کردن آنها در گزارش‌های رسمی وجود ندارد.
- رییس حسابرسی داخلی باید گزارش نتایج فعالیت‌های عمده انجام شده، یافته‌های با اهمیت و سایر موضوعات مرتبط را به کمیته حسابرسی ارائه دهد.
- از رییس حسابرسی داخلی انتظار می‌رود که موضوعاتی که تاثیر بسزایی بر کنترل‌های داخلی، درستکاری و سلامت مدیریت و کیفیت گزارشگری مالی را دارند، برجسته کند.
- تشکیل جلسات کمیته حسابرسی تنها با حضور رییس حسابرسی داخلی به صورت دوره‌ای یعنی عدم حضور مدیریت در آن جلسات
- دسترسی نامحدود و بی قید و شرط رییس حسابرسی داخلی به رییس کمیته حسابرسی
- حسابرسان مستقل در جلساتی که حسابرسان داخلی گزارش خود را رسماً به کمیته حسابرسی ارائه می‌دهند؛ حاضر می‌شوند، به استثنای جلساتی که پشت درهای بسته تشکیل می‌گردد (In-Camera Sessions).

داشتن از آنچه در سطح مدیریت ارشد در حال تصمیم‌گیری و انجام است، تلقی شود و وی را در معرض ارتباط بیشتر با سایر مقام‌های ارشد مرتبط با کارش قرار دهد.

کمیته حسابرسی این ارتباطات را به صورت سالانه یا هر زمانی که تغییر بااهمیتی در ساختار تیم مدیریت ارشد رخ داده باشد؛ مورد بازنگری و بررسی قرار می‌دهد. در برخی از موارد ممکن است نظرات رییس حسابرسی داخلی نیز پرسیده شده و به بحث و تبادل نظر گذاشته شود.

مقامی که رییس حسابرسی داخلی به وی گزارش می‌دهد رییس کمیته حسابرسی و CEO)؛ به طور مشترک مسئول بررسی عملکرد، تعیین حقوق، پاداش و سایر مزایای رییس حسابرسی داخلی هستند.

### منابع حسابرسی داخلی

واحدهای حسابرسی داخلی نیازمند بهره‌گیری از کارکنان داری تجربه و صلاحیت مناسب در رابطه با مخاطرات و امور تجاری و فعالیت‌های واحد تجاری مورد حسابرسی هستند. این کارکنان باید به طور مستمر در رشته مربوط آموزش ببینند. ضمن آنکه در زمینه پیشرفت‌های تکنولوژیک و تغییرات ایجاد شده در فعالیت‌های تجاری سازمان خود آگاه و به روز باشند. واحد حسابرسی داخلی همچنین باید از طریق هماهنگ کردن فعالیت‌های خود با حسابرسان مستقل، از فعالیت‌های آنها بهره‌گیری کامل را به عمل آورد. این پرسش‌ها، به عنوان پرسش‌های قابل طرح از رییس حسابرسی داخلی در جلسات کمیته حسابرسی، به عنوان بخشی از فرایند شناخت و ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی طراحی شده‌اند:

### ۶- برای دستیابی به اهداف حسابرسی داخلی چگونه باید آن را از طریق منابع انسانی، تجهیز کنیم؟

فعالیت‌های حسابرسی داخلی می‌تواند به طرق ذیل انجام شود:

■ **منابع درون سازمانی:** ممکن است سازمان، مسئولیت فعالیت‌های حسابرسی را به دپارتمان حسابرسی داخلی شرکت واگذار کند یا برخی از فعالیت‌های حسابرسی را در مجموعه مسئولیت‌های مدیران میانی قرار دهد (به عنوان مثال برای مخاطراتی نظیر خطر ایمنی، خطر محیطی و ...). دپارتمان حسابرسی داخلی ممکن است کارمندی در سایر بخش‌ها را به عنوان اعضای تیم حسابرسی به کار گیرد.

■ **برون سپاری:** نقش گزارشگری یک واحد حسابرسی داخلی از طریق یک مدیر اجرایی تعیین شده، به طور کامل برون‌سپاری شود. برخی از شرکت‌ها از طریق انعقاد قرارداد با موسسات حسابرسی، کل عملیات حسابرسی داخلی را

### ۵- از نظر سازمانی، گزارش حسابرسی داخلی باید به چه مقامی ارائه شود؟

رییس حسابرسی داخلی گزارش عملیاتی، برنامه‌ریزی، اجرا و نتایج فعالیت‌های حسابرسی را به کمیته حسابرسی ارائه می‌دهد. با این وجود، مانند هر کارمند دیگر شرکت، رییس حسابرسی داخلی موظف به ارائه گزارشی با اهداف تامین پرداخت‌های مربوط به حقوق و مزایا، کارایی و عملکرد، فضای کار، تجهیزات کار و سایر موضوعات مشابه، به یک مقام ارشد اجرایی شرکت است. این فرد باید در مرتبه بالایی از نظر مقام و اختیارات باشد که بتواند موقعیت سازماندهی حسابرسی داخلی را تثبیت کرده و از دسترسی نامحدود واحد حسابرسی به منابع شرکت پشتیبانی و حمایت کند. در عین حال نباید به استقلال واحد حسابرسی داخلی، خدشه‌ای وارد کند. در عمل، انتخاب مقام ارشدی که رییس حسابرسی داخلی از نظر اجرایی زیرمجموعه وی قرار می‌گیرد و به او گزارش می‌دهد، باید بر مبنای توانایی این فرد از نظر احترام و حمایت موثر از استقلال واحد حسابرسی داخلی باشد و نباید تنها به مقام و جایگاه آن شخص توجه شود.

وظیفه و نقش حسابرسی داخلی مشتمل بر جنبه‌های داخلی و استقلال نیز می‌شود. ارزیابی سازنده کار اعضای تیم مدیریت و ارائه مشاوره به آنها می‌تواند باعث ایجاد تنش در سازمان شود، اما اگر این راهکارها به صورت حرفه‌ای توسط بخش‌های سازمان مدنظر قرار گیرند می‌تواند مفید واقع شوند. روابط با مدیریت باید متعادل باشد، یعنی نه خیلی دوستانه و نه بسیار خصمانه باشد. بنابراین دستیابی به چنین تعادلی بخشی از وظیفه کمیته حسابرسی و CEO است.

یک موضوع اساسی که مستلزم توجه شایان کمیته حسابرسی است؛ خطر مرتبط با مسایل شغلی رییس حسابرسی داخلی است که ممکن است برخی از موضوعات و نارسایی‌ها به دلیل دستیابی به مصالح شخصی و موارد مرتبط با حقوق و مزایا، پاداش و سایر منافع وی، در گزارش‌های ارائه شده به کمیته درج نشوند. در جدول شماره یک، سناریو مرتبط با واحدهای دریافت‌کننده گزارش، مزایا و معایب مرتبط درج شده‌اند.

#### رویکردهای مورد توصیه

واحد حسابرسی داخلی از نظر سازمانی به CEO یا مقام ارشد اجرایی دیگری گزارش می‌دهد و نیز آن واحد دارای یک نقش گزارشگری با کمیته حسابرسی به منظور ایجاد اطمینان از رعایت بی‌طرفی در برنامه ریزی و اجرای فعالیت‌های حسابرسی داخلی می‌باشد. CEO و تیم مدیریت ارشد در جلسات مهم نظیر جلسات برنامه ریزی استراتژیک، کمیته‌های عملیات و موقعیت‌های مشابه، از رییس حسابرسی داخلی نیز برای حضور، دعوت به عمل آورند. این موضوع می‌تواند حمایت از رییس حسابرسی داخلی از طریق کمک به وی برای آگاهی

جدول شماره ۱) گزارش واحد حسابرسی داخلی به مقامات مختلف و فرصت‌ها و چالش‌های آن

گزارش دادن به	مزایا	معایب
CEO	ایجاد و تثبیت موقعیت حسابرسی	CEO ممکن است گزارش‌های مستقیم‌تر از اندازه‌های داشته باشد.
CFO	تقویت کنترل‌های مالی/CFO اغلب نقش حسابرسی داخلی را درک می‌کند و می‌تواند مشاوره‌های لازم را ارائه کند.	تضاد منافع بالقوه در شرايطی که: چنانچه یافته‌های حسابرسی بازتاب بدي از CFO را به نمایش درآورد. چنانچه منابع به اولویت‌های پایین‌تر اختصاص داده شوند.
سایر مقامات ارشد اجرایی	برای استقلال حسابرسی مناسب است. چنانچه مسئول مربوط در حیطه بررسی‌های موشکافانه حسابرسی داخلی، مسئولیت عملیاتی مستقیم کمیته داشته باشد. به طور کلی مسئولیت مستقیمی برعهده نداشته باشد.	مقام اجرایی مربوطه ممکن است دانش کافی در مورد عملیات و کنترل‌های داخلی نداشته باشد یا ممکن است انگیزه کافی برای حسابرسی داخلی اثر بخش نداشته باشد.
رییس کمیته حسابرسی	برای حفظ استقلال حسابرسی مفید است.	به حسابرسی داخلی به عنوان یک اقدام حمایتی و مشارکتی برای مدیریت نگرینسته نمی‌شود. رییس حسابرسی داخلی ممکن است موقعیت و پذیرش خود به عنوان عضوی از تیم مدیریت را از دست بدهد.

برون سپاری می‌کنند. اما شایان ذکر است که شرکت‌ها ممکن است به واسطه اساسنامه یا قوانین و مقررات از برون‌سپاری و واگذاری فعالیت حسابرسی داخلی خود به حساب‌رسان مستقل به طور همزمان منع شده باشند.

■ **ترکیبی از دو حالت بالا:** سازمان ممکن است فعالیت‌های ویژه یا پروژه‌های خاص خود را به شرکت‌های متخصص در آن زمینه بسپارد یا یک یا چند کارشناس و متخصص خارجی را به همراه کارکنان حسابرسی داخلی در یک پروژه به کار بگمارد. برای برآورده نمودن نیازهای هیات مدیره، مدیریت و مقام اجرایی تعیین شده به واسطه الزامات قانونی (که می‌تواند رییس کمیته حسابرسی باشد)، باید مسئولیت حصول اطمینان از هماهنگی کامل کلیه فعالیت‌های با اهمیت حسابرسی داخلی را به عهده بگیرند.

#### رویکردهای مورد توصیه

استخدام کارکنان واحد حسابرسی داخلی بر مبنای تعداد افراد ذی‌صلاح مورد نیاز برای پوشش فعالیت‌های شناسایی شده قابل انجام در برنامه حسابرسی مصوب صورت گیرد. رییس حسابرسی داخلی باید در مشاوره و هماهنگی با مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی، بودجه به صرفه‌ترین ترکیب استخدای کارکنان حسابرسی از افراد درون و برون سازمانی را بر عهده بگیرد. اندازه واحد حسابرسی داخلی از طریق مقایسه با سازمان‌های مشابه تعیین شود. کمیته حسابرسی تناسب و تخصص منابع را به عنوان بخشی از برنامه حسابرسی سالانه مورد بازنگری و ارزیابی قرار دهد. در موارد لزوم، کمیته حسابرسی انتصاب موسسات حسابرسی را مورد بازبینی و تصویب قرار داده و اثر بخشی چنین ترکیبی را مورد نظارت و ارزیابی قرار دهد.

### ۷- حسابرسی داخلی چگونه تخصص لازم را برای انجام مأموریت خود تحصیل کرده و آن را حفظ کند؟

حسابرسی داخلی به عنوان ترکیبی از دانش، مهارت و تجربه شناخته می‌شود. داشتن مهارت، دانش از صنعت مورد رسیدگی و تجربه کافی (که در صورت لزوم توسط منابع برون سازمان تکمیل می‌شود)، به منظور فراهم کردن اطمینان کافی در مورد کنترل‌ها و ارائه سایر خدمات مورد نیاز کمیته حسابرسی، برای کارکنان حسابرسی داخلی امری ضروری محسوب می‌شود. مقامات ارشد اجرایی حسابرسی داخلی تنها باید زمانی برنامه ریزی یا مقام و مسئولیتی را بر عهده بگیرند که توانایی تأمین شایسته کارکنان مورد نیاز برای آن کار را داشته باشند؛ چرا که این موضوع می‌تواند سبب سلب اطمینان و یا تضعیف اعتبار عملیاتی آنها شود. در مواقعی که دانش، تجربه، مهارت و یا زمان کافی برای انجام عملیات حسابرسی داخلی وجود ندارد؛ توجه کافی به منظور استفاده از کارکنان متخصص سایر بخش‌های سازمان، استفاده از متخصصان برون سازمانی و یا برون سپاری عملیات حسابرسی داخلی ضروری است.

#### رویکردهای مورد توصیه

صلاحیت حساب‌رسان داخلی باید در تعریف شرح وظایف و تعیین جایگاه ایشان مورد توجه قرار گیرد. واحد حسابرسی داخلی تنها به استخدام افرادی با صلاحیت حرفه‌ای مناسب و دارای تجارب حسابرسی، حسابداری، فن‌آوری اطلاعات، تجزیه و تحلیل سازمانی، شناخت صنعت و... مبادرت می‌کند. حسابرسی داخلی زمانی که دچار کمبود نیروهای متخصص باشد؛ از متخصصان داخلی و خارجی برای جبران این کمبود استفاده کند. بودجه حسابرسی داخلی شامل وجوه در دسترس برای ارتقای حرفه‌ای کارکنان و برنامه‌ریزی برای بهره‌گیری از متخصصان است. حسابرسی داخلی باید به صورت دوره‌ای گزارشی را در مورد توانمندی‌های کارکنان خود شامل صلاحیت آکادمیک و حرفه‌ای آنها، سابقه کاری هر فرد در حرفه حسابرسی، صنعت و تجارب سازمانی به کمیته حسابرسی ارائه دهد.

### ۸- آیا فعالیت‌های حسابرسی داخلی به طور مناسبی

#### با فعالیت‌های حساب‌رسان مستقل همسو و هماهنگ است؟

حساب‌رسان مستقل در حوزه‌هایی که کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی سازمان توسط حساب‌رسان داخلی تأیید می‌شود بر کار حساب‌رسان داخلی اتکا می‌کنند. حساب‌رسان مستقل پیش از پذیرش کار حساب‌رسان داخلی، دامنه حسابرسی، رویکرد حسابرسی، استانداردها و نتایج حاصل از عملکرد حسابرسی داخلی را در تطابق با استانداردهای حرفه‌ای کار خود مورد بازبینی و نظارت قرار می‌دهند. حساب‌رسان داخلی و مستقل باید برای دستیابی به ارزشمندترین پوشش حسابرسی ممکن به صورت هماهنگ با یکدیگر کار کنند. چنین هماهنگی‌هایی باید در تطابق کامل با مقررات قانونی و استانداردهای ناظر بر حساب‌رسان مستقل باشد. این مقررات به صورت مکرر در حال تغییر و تحول بوده، بنابراین مستلزم نظارت دقیق و مستمر است. کمیته حسابرسی باید از هر دو گروه حساب‌رسان مستقل و داخلی در مورد میزان رضایت آنها از هماهنگی موجود نظرخواهی به‌عمل آورده و پاسخ‌های آنها را با یکدیگر مقایسه و تطبیق نماید.

#### رویکردهای مورد توصیه

ارائه برنامه‌های حسابرسی تا حد امکان گسترش یافته و هماهنگ شده باشد تا به اعضای کمیته حسابرسی برای درک دامنه مشترک همکاری باری برساند. کمیته حسابرسی برنامه‌های حساب‌رسان داخلی و مستقل را به منظور جست و جوی موقعیت‌هایی که توسط این دو گروه مورد پوشش قرار نگرفته یا دوباره کاری شده، مورد بازبینی قرار دهد. کارکنان حسابرسی داخلی تنها زمانی در فعالیت‌های مربوط به حسابرسی مستقل به کار گرفته شوند که این کار برای سازمان سودآور بوده و آنها را از فعالیت‌های ارزشمندتر دور نگرداند و این رویکرد نباید تنها به قصد پایین آوردن هزینه‌های حسابرسی مستقل صورت گیرد. کمیته حسابرسی تعیین می‌کند که آیا رابطه میان حساب‌رسان داخلی با حساب‌رسان مستقل نشان‌دهنده یک رابطه حرفه‌ای حاکی از احترام متقابل است یا خیر؟ همچنین کمیته حسابرسی مرجع تشخیص آن است که آیا نیازهای کمیته حسابرسی در جایگاه بالایی از اهمیت برای هر گروه است یا خیر؟

#### فرایند حسابرسی داخلی

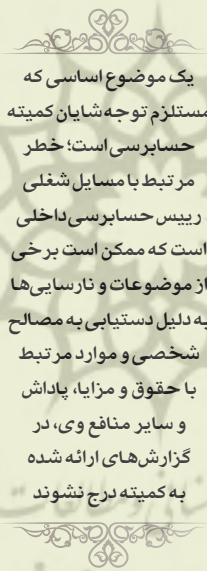
هر واحد حسابرسی داخلی اثربخش بر مبنای یک طرح حرفه‌ای اداره می‌شود. رییس حسابرسی داخلی باید چگونگی اولویت‌بندی، برنامه‌ریزی، نظارت و بازبینی پروژه‌ها و فعالیت‌های متنوع حسابرسی داخلی را برای کمیته‌های حسابرسی خود تشریح کند. پرسش‌های این بخش به منظور طرح مستقیم برای رییس حسابرسی داخلی در جلسات کمیته حسابرسی تدوین شده اند. این پرسش‌ها در راستای مسایل مربوط به سازمان و فرایندها سازمانی بوده و می‌تواند در حضور مدیریت ارشد به بحث و تبادل نظر گذاشته شود.

### ۹- برنامه حسابرسی داخلی چگونه توسعه یافته است؟

یک برنامه سالانه حسابرسی، در واقع کلید تطابق فعالیت‌های حسابرسی داخلی با نیازها و انتظارات کمیته حسابرسی، حساب‌رسان مستقل و مدیریت ارشد است. این برنامه به کمیته حسابرسی این امکان را می‌دهد که اجرای اولویت‌های هیات مدیره را تأیید کند و مبنایی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی به‌وجود آورد.

#### رویکردهای مورد توصیه

رییس حسابرسی داخلی یک برنامه حسابرسی سالانه بر مبنای بررسی مجدد و تجزیه و تحلیل فعالیت‌های تجاری و خطرات مرتبط با آن تهیه کند. وجود یک فرایند مدیریت ریسک واحد تجاری درون سازمان می‌تواند مبنای جالب توجهی



واکنش مدیریت به آنها را متوجه شود. به صورت دوره‌ای، کمیته حسابرسی درخواست مشاهده یک گزارش کامل (از نظر جزئیات) حسابرسی داخلی را ارائه می‌دهد تا از این طریق از روش و کیفیت گزارشگری، آگاه شود.

## ۱۲- مدیران شرکت‌ها به چه صورت نسبت به یافته‌های

### و پیشنهادهای حسابرسان داخلی باید واکنش نشان بدهند؟

گزارش‌های حسابرسی داخلی تنها زمانی ارزشمند هستند که مدیران به اصلاح مشکلات و کاستی‌های شناسایی شده توسط حسابرسان داخلی پرداخته یا تصمیمات آگاهانه‌ای در زمینه پذیرش مخاطرات اتخاذ کنند. کمیته‌های حسابرسی و مدیریت ارشد از طریق اعمال نظارت و اجرای الزامات در راستای انجام اقدامات اصلاحی نقش با اهمیتی را ایفا می‌کنند. CEO و تیم مدیریت ارشد، معیارها و نگرش‌های مرتبط با ارزش‌های اخلاقی و کنترل‌های داخلی در سطح کلان را که برای موفقیت، ارزش و اعتبار واحد حسابرسی داخلی نقش حیاتی را ایفا می‌کند؛ تعیین می‌نمایند. این اقدام مدیران ارشد شرکت به معنای حمایت و پشتیبانی آنها از منشور حسابرسی داخلی است و از طریق موارد ذیل انجام می‌پذیرد:

#### ■ حفظ استقلال واحد حسابرسی داخلی

■ حصول اطمینان از مشارکت مدیران میانی در اجرای عملیات حسابرسی داخلی

■ الزام مدیران به پاسخگویی و اقدام فوری نسبت به گزارشات حسابرسی داخلی

■ تلقی و ترویج حسابرسی داخلی به عنوان یک فعالیت دارای ارزش افزوده

■ خودداری از استفاده از منابع حسابرسی داخلی برای اهداف غیر حسابرسی که باعث کاهش زمان کافی برای حسابرسی یا ایجاد تضاد منافع می‌شود.

■ آگاه نگه داشتن حسابرسان داخلی از برنامه‌های کلیدی و تغییرات در مشخصات ریسک و کنترل در سیاست‌ها و رویه‌های سازمان.

مدیران میانی همواره دید مثبتی نسبت به نقش حسابرسان داخلی ندارند و مشارکت دادن این افراد در امر حسابرسی ممکن است نیازمند داشتن مهارت و سیاست‌های ظریفی باشد. پشتیبانی و نظارت مستقیم CEO و کمیته حسابرسی نسبت به فعالیت‌های حسابرسی داخلی می‌تواند منجر به حصول اطمینان از همکاری و مشارکت کلیه مدیران با حسابرسان داخلی شود.

#### رویکردهای مورد توصیه

مدیران میانی باید یافته‌های حسابرسی را به منظور فراهم کردن برنامه و زمان‌بندی اجرای فعالیت‌ها قبل یا بلافاصله بعد از صدور گزارش حسابرسی،

مورد بررسی قرار دهند. جایی که مدیریت پیشنهاد می‌دهد که هیچ اقدامی صورت نگیرد؛ تصمیم به پذیرش ریسک باید در سطح مدیریتی مناسب تصویب شود.

مدیریت مسئولیت نظارت بر اقدامات اصلاحی در مورد ضعف‌های گزارش شده توسط حسابرسی داخلی را بر عهده می‌گیرد. رئیس حسابرسی داخلی یک فرایند پیگیری رسمی برای نظارت و حصول اطمینان از اجرای موثر فعالیت‌های

مدیریت را برنامه‌ریزی و اجرا می‌کند. مدیریت ارشد، CEO و CFO به صورت دوره‌ای نکات معوق پرخطر (با ریسک بالا) حسابرسی را به عنوان بخشی از فرایند

مدیریت مورد بازبینی قرار می‌دهند. CEO (یا هر فرد دیگری که این نقش را به همراه رئیس حسابرسی داخلی به انجام می‌رساند) به صورت دوره‌ای جلساتی

را با رئیس حسابرسی داخلی به منظور، بررسی مجدد گزارش‌های حسابرسی و نکات معوق و حصول نتایجی راجع به ریسک و کنترل‌ها برگزار می‌کند.

کمیته حسابرسی گزارش‌های دوره‌ای راجع به پیشنهادات حسابرسی نسبت به نارسایی‌های کنترل‌های داخلی دارای ریسک بالا که تاکنون رفع نشده‌اند، دریافت می‌کند.

## ۱۳- حسابرسی داخلی چه خدماتی

### در ارتباط با تقلب ارائه می‌دهد؟

پیشگیری، بازدارای و کشف تقلب از وظایف مدیریت است. وظیفه معمول حسابرسان ایجاد و ارتقای برنامه‌ها و رویه‌های حسابرسی به منظور ارزیابی

کنترل‌های داخلی ایجاد شده توسط مدیریت برای مدیریت ریسک تقلب است.

برای توسعه برنامه حسابرسی در راستای اولویت‌های سازمان باشد. رئیس حسابرسی داخلی وظیفه پیگیری موافقت مدیریت را در زمینه دامنه و اولویت پروژه‌های حسابرسی پیشنهادی را بر عهده دارد. برنامه حسابرسی شامل کلیه پروژه‌های حسابرسی داخلی، سایر فعالیت‌های توسعه سیستم‌های کامپیوتری جدید، پروژه‌های تجاری مخاطره آمیز و بحرانی، شرایط ریزنی و خدمات مشاوره مورد نیاز، می‌باشد. برنامه حسابرسی شامل بودجه و منابع کارکنان مورد نیاز برای به انجام رساندن برنامه است. برنامه حسابرسی، انعطاف‌پذیری کافی برای پاسخگویی و مواجهه با مسایل و رویدادهای پیش بینی نشده در طول سال مالی را به وجود می‌آورد. در برنامه ریزی حسابرسی داخلی از مشاوره حسابرسان مستقل نیز استفاده شود و نظرات و دامنه رسیدگی آنها در توسعه برنامه‌های مزبور مدنظر قرار گیرد. حسابرسان مستقل رونوشت برنامه حسابرسی نهایی را دریافت و بایگانی می‌کنند. کمیته حسابرسی بر مبنای دانشی که از صنعت و سازمان زیرمجموعه خود دارد؛ برنامه حسابرسی را مورد بررسی قرار داده و کفایت آن را ارزیابی می‌کند. قبل از تصویب برنامه نهایی حسابرسی، کمیته حسابرسی خود را قانع می‌کند که این برنامه بخش‌های پریسک سازمان که نیازمند اطمینان بخشی مستقل حسابرسان داخلی است را پوشش می‌دهد. رئیس حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی را از هرگونه تغییر بااهمیت در برنامه حسابرسی، در طول سال آگاه می‌سازد.

## ۱۰- برنامه حسابرسی چه حوزه‌هایی را پوشش نمی‌دهد؟

غفلت از برنامه حسابرسی می‌تواند CEO و هیات مدیره را در معرض ریسک‌های غیر ضروری قرار دهد. در حالت ایده‌آل، کمیته حسابرسی، مدیریت ارشد و رئیس حسابرسی داخلی باید در رابطه با سطحی از ریسک که مورد حسابرسی قرار نمی‌گیرد و دلیل مرتبط با آن به توافق برسند. اعضای کمیته حسابرسی باید در مورد عدم تخصیص منابع کافی به واحد حسابرسی داخلی هویشار باشند.

#### رویکردهای مورد توصیه

برنامه حسابرسی داخلی باید شامل فهرستی از سطوح ریسک که فقط کمی پایین‌تر از سطح اهمیت شناسایی شده بخش‌های قابل حسابرسی هستند؛ باشد.

این موضوع کمیته حسابرسی را قادر می‌سازد تا خطرات تهدید کننده مدیریت که با پذیرش سطحی از خطر، توسط کمیته حسابرسی از برنامه حسابرسی کنار گذاشته شده‌اند را ارزیابی کند.

## ۱۱- یافته‌های حسابرسی داخلی چگونه گزارش می‌شوند؟

هیات مدیره، کمیته‌های حسابرسی و مدیریت ارشد برای تأیید کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی به گزارش‌های حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند. زمانی که حجم گزارش‌های حسابرسی بالا باشد، رئیس حسابرسی داخلی ممکن است خلاصه‌ای را با در نظر گرفتن سطح مناسبی از جزئیات تهیه کند.

#### رویکردهای مورد توصیه

گزارش‌های حسابرسی همانند ثبت تاریخی از کار حسابرسی و یافته‌هایش، به صورت مکتوب و شامل دامنه و اهداف حسابرسی، یافته‌های حسابرسی و پیشنهاداتی برای ارتقای کنترل‌ها باشد. گزارش‌ها قابل اجرا و عملیاتی باشد و شامل نظرات و پیشنهاداتی برای انجام اقدامات اصلاحی مورد نیاز باشد. گزارش‌ها، متعادل باشند یعنی همزمان با مطرح کردن نقاط ضعف شناسایی شده در مورد

کنترل‌ها، نقاط قوت فعالیت‌های کنترلی نیز گزارش شود. گزارش‌ها باید بهترین اقدامات قابل اجرا را از طریق بررسی سازمان، شناسایی کنند. گزارش‌ها دارای

پیشنهادات رده بندی شده به صورت، «با اهمیت»، «متوسط» و «کم اهمیت» باشند تا مدیریت را در اولویت‌بندی اقدام در زمینه مسایل مطرح شده یاری

برسانند. رئیس حسابرسی داخلی خلاصه‌ای از گزارش‌های حسابرسی را برای مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی تهیه کند. سطح اعمال جزئیات وابسته به

اندازه سازمان بوده و به اندازه‌ای باشد تا کمیته حسابرسی بتواند بر مبنای آن

انواع و تناوب مسایل کنترلی مطرح شده توسط حسابرسان داخلی و نحوه یا

در عمل حسابرسی غالباً مانع ارتکاب تقلب توسط کارمندان شده و در مواردی به کشف تقلب منجر می‌شود، اما عموماً کشف تقلب به عنوان هدف اصلی در برنامه‌های حسابرسی مدنظر قرار نمی‌گیرد. واژه تقلب به تعدادی از فعالیت‌ها اطلاق می‌شود که می‌تواند مشتمل بر موارد ذیل باشد:

أ. سوءاستفاده از دارایی‌ها: سرقت یا سوء استفاده از دارایی‌ها و در مواردی، سرقت یا سوء استفاده از اطلاعات مرتبط با دارایی‌ها.

ب. گزارشگری متقلبانه: دستکاری اطلاعات با هدف گمراه کردن یا فریب استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی.

حسابرسی داخلی ممکن است در صورت به صرفه بودن، در خدمات حسابرسی مرتبط با کشف تقلب، خدماتی را ارائه کند. سازماندهی لازم برای جست‌وجو و کشف تقلب می‌تواند توسط واحد حسابرسی داخلی یا یک قسمت جداگانه (سایر واحدهای امنیتی) در شرکت صورت گیرد.

#### رویکردهای مورد توصیه

حسابرسی داخلی تقلب را به عنوان خطری که باید در برنامه حسابرسی مورد شمول و ارزیابی قرار بگیرد، در نظر داشته باشد. سازمان، سیستمی برای جست‌وجو و کشف فعالیت‌های متقلبانه داشته باشد و این فرایند از طریق افرادی با تخصص قانونی و منابع انسانی (دارای مهارت‌های لازم) به منظور حصول اطمینان از احترام به حقوق فردی و حریم خصوصی افراد انجام شود و فرایند جست‌وجو و کشف تقلب از حمایت پلیس و دادگاه‌های قانونی برخوردار باشد.

#### ۱۴- شما چگونه اثر بخشی واحد حسابرسی داخلی خود را

##### ارزیابی می‌کنید؟

واحدهای حسابرسی داخلی خوب، دارای فرایندهایی برای ارزیابی اثربخشی خود هستند. آنها از نتایج حاصل از کار خود، به همراه بازخوردهای موجود از حسابرسان مستقل و سایر سهامداران، به منظور ارزیابی روند خود در طول زمان و دستیابی به پیشرفت‌های مستمر در فعالیت‌ها و عملکرد خود استفاده می‌کنند.

#### رویکردهای مورد توصیه

رییس حسابرسی داخلی، سنجش‌های عملکرد واحد حسابرسی داخلی را با تایید کمیته حسابرسی ارتقا می‌دهد. نمونه‌هایی برای ارزیابی واحد حسابرسی داخلی عبارتند از: پرسشنامه رضایت مشتریان، گزارش‌گیری بعد از عملیات حسابرسی و بررسی مجدد کیفیت اطمینان بخشی حسابرسی.

حسابرسی داخلی عملکرد خود را در تطبیق با سنجش‌های عملکرد ارزیابی می‌کند و همچنین بررسی کنترل کیفیت به صورت بیرونی نیز وجود دارد که توسط افراد خارج از سازمان حداقل هر ۵ سال یکبار، صورت می‌پذیرد. این بررسی و کنترل کیفیت بیرونی توسط افسران حرفه‌ای و در رعایت استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی انجام می‌شود. حسابرسی داخلی می‌تواند اثربخشی عملکرد خود را با واحدهای حسابرسی داخلی سایر شرکت‌ها مورد مقایسه و ارزیابی قرار دهد. نتایج چنین ارزیابی‌هایی به کمیته حسابرسی گزارش می‌شود.

#### پرسش‌های پایانی

پرسش‌های این بخش به منظور کمک کردن به کمیته حسابرسی برای نتیجه‌گیری در مورد اثر بخشی حسابرسی داخلی طراحی شده‌اند. در بسیاری از این پرسش‌ها، کمیته حسابرسی ممکن است برای خلاصه کردن و جمع‌بندی مباحثی نظیر ارتباطات حسابرسی داخلی، منابع و فرایند آن، از طریق رییس حسابرسی داخلی و در حضور CEO و حسابرسان مستقل از آنها استفاده نماید. زمان و حوزه پرسش چنین سوالاتی، موضوعاتی هستند که می‌توانند به وسیله رییس کمیته حسابرسی و رییس حسابرسی داخلی به بحث و تبادل نظر گذاشته شوند. از آنجا که ممکن است مشکلاتی در این زمینه وجود داشته باشد، کمیته حسابرسی ممکن است این پرسش‌ها را در جلسات خصوصی با رییس حسابرسی داخلی، مطرح کند.

#### ۱۵- آیا حسابرسی داخلی به منابع کافی دسترسی دارد؟

این پرسش بسیار حساس و کلیدی است. پاسخ رییس حسابرسی داخلی به این پرسش و بحث و نتیجه‌گیری پیرامون آن، کمیته حسابرسی را به بینش ارزشمندی نه تنها در مورد اعتبار کار حسابرسی داخلی، بلکه در مورد مشکلات بالقوه مدیریت نیز می‌رساند. رییس حسابرسی داخلی که پاسخ منفی به این پرسش می‌دهد، باید تجزیه و تحلیل کاملی از وضعیت موجود، شامل گام‌هایی که در مورد حل مشکلات مرتبط با مدیریت برداشته شده است؛ را به کمیته حسابرسی ارائه دهد. ارزیابی کفایت منابع، عموماً مستلزم مقایسه با سازمان‌های مشابه، ریسک‌های تجاری و میزان تغییرات مربوط به سازمان است. منابع حسابرسی داخلی عمدتاً به دلایل زیر ممکن است ناکافی باشد:

■ مدیریت به نقش و مشارکت حسابرسی داخلی توجه شایانی ندارد یا آن را به رسمیت نمی‌شناسد.

■ مدیریت حسابرسی داخلی را کمتر از نیاز تامین مالی کرده و نگاه کوتاه‌مدت به این واحد داشته باشد.

■ مدیریت، منابع حسابرسی داخلی را معطوف به مدیریت اهداف کوتاه مدت، بحران‌های عملیاتی و پروژه‌های خاص می‌کند.

واحدهای حسابرسی داخلی تنها نیازمند بودجه کافی نیستند؛ بلکه این واحدها باید توانایی جذب و حفظ افراد دارای مهارت را نیز داشته باشند. مسئله جذب کارکنان با کیفیت در برخی از مواقع می‌تواند موضوع چالش برانگیزتری نسبت به محدودیت‌های بودجه‌بندی باشد. کمیته حسابرسی باید نسبت به دلایل تغییرات (گردش کارکنان)، بیش از اندازه که می‌تواند نشان‌دهنده مدیریت ضعیف و یا کمبود توجه به واحد حسابرسی در سازمان باشد؛ آگاهی کامل داشته باشد. خطر دیگر آنکه بسته به استراتژی جذب نیروی واحد حسابرسی، شرکت‌ها ممکن است با گردش ناکافی کارکنان هنگامی که کارکنان واحد حسابرسی داخلی در شغل خود پیشرفت کمی دارند، ناکارآمد یا بسیار نزدیک به مدیریت هستند؛ مواجه باشند. کمیته حسابرسی باید در مورد منابع حسابرسی از CEO نیز پرس و جو کند تا بتواند از دیدگاه‌ها و پیشنهادات وی نیز آگاهی و بهره‌مند شود. کمیته حسابرسی باید به دنبال درک توجیهات مدیریت در مورد هرگونه نقصان منابع انسانی و مخاطراتی که سازمان و کمیته حسابرسی به عنوان نتیجه این تصمیمات متحمل می‌شوند، باشد.

#### ۱۶- آیا واحد حسابرسی داخلی دارای حمایت مناسبی از

##### CEO و تیم مدیریت ارشد است؟

بخش مهمی از وظیفه کمیته حسابرسی ارزیابی رابطه رییس حسابرسی داخلی و تیم مدیریت که حمایت آنها می‌تواند تأثیر ویژه‌ای بر اثربخشی عملکرد واحد حسابرسی داخلی داشته باشد؛ است. در این خصوص علاوه بر یک احترام متقابل نسبت به نقش حسابرسی داخلی، داشتن روابط کاری متقابل که مشتمل بر موارد ذیل باشد؛ ضروری است:

■ حمایت از یافته‌های حسابرسی: با پاسخگویی به موقع به گزارش‌های حسابرسی به ویژه مواردی که نقش حیاتی در کنترل‌های مدیریت دارند.

■ مشارکت دادن رییس حسابرسی داخلی در ارتباطات و جلسات تیم مدیریت ارشد (در موارد مقتضی) به منظور آگاهی وی از برنامه‌های تجاری و استراتژیک سازمان.

پرسش فوق‌الذکر یکی دیگر از پرسش‌های حساس و ظریف است چرا که پاسخ منفی رییس حسابرسی داخلی به سؤال یاد شده، ممکن است توسط CEO و مدیریت به عنوان فردی بی وفا (خیانت‌کننده به مدیریت) قلمداد شود. در شرایط عادی، کمیته حسابرسی انتظار شنیدن این موضوع را دارد که رییس حسابرسی داخلی نگرانی خاصی ندارد یا در فرایند حل مشکلات است. چنانچه کمیته حسابرسی هرگونه نگرانی در مورد پاسخ رییس حسابرسی داخلی داشته باشد، باید به حساسیت‌های موجود احترام بگذارد. در گام بعد، کلیه مدارک و شواهد را در نظر بگیرد و در مورد لزوم اقدامات آتی ارزیابی لازم را به عمل آورد. کمیته حسابرسی همچنین باید از CEO در مورد میزان

دارد. واحد حسابرسی داخلی اثر بخش، معمولاً یک رابطه گزارشگری عالی دارد، گزارش‌ها و نظرات آن از اعتبار بالایی برخوردار است و مدیریت به طور مستمر نصایح و مشاوره‌های آن را در ارتباط با ریسک و کنترل‌های داخلی سازمان را پیگیری و اجرا می‌کند. کمیته حسابرسی می‌تواند از حسابرسان مستقل در مورد صلاحیت و پشتیبانی واحد حسابرسی داخلی توسط سازمان و بازخورد آن پرس و جو کرده و برای دستیابی به این مقصود می‌تواند جلسات محرمانه‌ای را با آنها برگزار کند.

## ۲۰- آیا ما (کمیته حسابرسی) از عملکرد واحد حسابرسی داخلی خود رضایت داریم؟

پرسش‌های زیر برخی پرسش‌های اضافی هستند که اعضای کمیته حسابرسی می‌توانند از خودشان بپرسند یا در مباحثاتی که در جلسات با CEO، رییس حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل مطرح می‌شوند از آنها استفاده کنند:

■ رییس حسابرسی داخلی چگونه (چقدر خوب) به پرسش‌های مطرح شده در کاوش‌های کمیته حسابرسی، پاسخ می‌دهد؟

■ رییس حسابرسی داخلی چقدر مورد احترام مدیریت ارشد است و تنش‌های میان آنها تا چه اندازه سالم و معمول (کاری) است؟

■ رییس حسابرسی داخلی چقدر مورد احترام حسابرسان مستقل است و تنش‌های میان آنها تا چه اندازه سالم و معمول (کاری) است؟

■ هر چند وقت یکبار از طریق یک ناظر، کار حسابرسی داخلی مورد کنترل کیفیت قرار می‌گیرد؟ حدود و میزان مسائلی کشف شده توسط ناظر که در گزارش‌های حسابرسی داخلی قبلاً شناسایی نشده بوده است، چگونه است؟

■ آیا رییس حسابرسی داخلی اطمینان بخشی کافی در زمینه‌های مدنظر کمیته حسابرسی، ارائه می‌کند؟

■ آیا حسابرسی داخلی موضوعات بااهمیتی به کمیته حسابرسی ارائه می‌دهد که از طرق دیگر، امکان افشای آنها وجود نداشته است؟ به صورت ایده‌آل این مسائلی باید در ابتدا توسط مدیریت مطرح و نحوه تشخیص آنها به واحد حسابرسی داخلی محول شوند.

■ جایگاه رییس حسابرسی داخلی از نظر حرفه چگونه است؟ (آیا رییس حسابرسی داخلی، دارای مدارک حرفه‌ای است؟ طرز بیان وی چگونه است؟ آیا مقالات حرفه‌ای و علمی منتشر کرده است؟ و...)

## خلاصه و نتیجه‌گیری

با عنایت بیش از پیش سازمان بورس به موضوع راهبری شرکتی و الزامات اخیر آن و به طور خاص تشکیل واحد حسابرسی داخلی توسط شرکتهای مشمول و توجه به نقش ارزش آفرین، بی طرفانه و اعتبار بخش آن واحد، تشریح مسائل و موضوعات مرتبط با آن در حال حاضر ضروری به نظر می‌رسد. در همین راستا این مقاله به مهمترین زمینه‌هایی که در حوزه حسابرسی داخلی برای مدیریت شرکت قابل پرسش است، پرداخته است.

این مجموعه تحت عنوان "بیست پرسش هیات مدیره در خصوص حسابرسی داخلی" توسط انجمن حسابداران خبره کانادا و با همکاری بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی منتشر گردیده است. هر کدام از این بیست پرسش، به گونه‌ای ظریف و زیرکانه طراحی گردیده‌اند که امید می‌رود بصورت اجمالی، بینشی عمیق را نسبت به موضوع فراهم آورده و معرفی ساده‌ای از حوزه‌ی مورد سوال ارائه نماید. هیات مدیره با طرح آن برای خود و یا با پرسش آن از کمیته حسابرسی یا مدیریت ارشد اجرایی، قادر به ایفای بهتر نقش نظارتی خود خواهند بود. در این نوشتار پرسش‌های مزبور در قالب طبقات مشخص در حوزه حسابرسی داخلی مطرح، و رویکردهای مورد توصیه نیز به دنبال هر پرسش ارائه گردید.

\*منابع مقاله در دفتر ماهنامه بورس موجود است

حمایت از حسابرسی داخلی توسط سازمان، پرس و جو کرده تا از نظرات و پیشنهادات وی بهره‌مند شود.

## ۱۷- آیا برای شما (مدیریت شرکت) کفایت کنترل‌های داخلی سازمان در پوشش مخاطرات پیرامون آن، رضایت بخش است؟

کمیته حسابرسی، مسئول حصول اطمینان از طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی اثر بخش توسط مدیریت است. بنابراین کمیته حسابرسی به‌منظور تدوین گزارش اثربخشی کنترل‌های داخلی به هیات مدیره، باید اطلاعات و نظرات طیف وسیعی از مقامات عالی رتبه سازمانی نظیر: CEO، مدیر ریسک سازمان، مسئول حقوقی شرکت، رییس حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل را جویا شود. رییس حسابرسی داخلی برای پاسخ به این پرسش نیازمند بیش و وسیعی راجع به کنترل‌ها و فعالیت‌های حسابرسی است. رییس کمیته حسابرسی باید در ابتدا، انتظارات و اهداف کمیته را با رییس حسابرسی داخلی در میان گذارد. دامنه پاسخگویی رییس حسابرسی داخلی ممکن است شامل یکپارچه‌سازی و خلاصه کردن نتایج کار حسابرسی، بررسی‌های مربوط به کنترل‌های داخلی، پروژه‌های مشاوره‌ای و مشارکت در پروژه‌های اصلی و سیستم‌های جدید باشد.

## ۱۸- آیا موضوعات دیگری وجود دارد که انتظار دارید

### مورد توجه کمیته حسابرسی قرار بگیرد؟

چنان چه هرگونه مسئله‌ای وجود داشته باشد که بر کنترل‌های داخلی، درستکاری مدیریت، کیفیت گزارشگری مالی تاثیر گذار بوده و در گزارش‌های حسابرسی ذکر نشده باشد؛ کمیته حسابرسی از رییس حسابرسی داخلی انتظار دارد این موضوعات را با رییس کمیته یا کمیته حسابرسی و در چارچوب منشور حسابرسی داخلی مطرح کند.

رییس حسابرسی داخلی باید دلایل عدم درج چنین موضوعاتی در گزارش‌های حسابرسی را تبیین کند. لازم است کمیته حسابرسی سطحی از اطمینان و اعتماد را در ارتباط با رییس حسابرسی داخلی ایجاد کند تا بدین طریق روابط مناسب و صادقانه بوجود آید و اجازه اظهار نظر در مورد مسائل و موضوعات مهم مربوط به ریسک و کنترل برای وی فراهم شود. عموماً رییس حسابرسی داخلی به استثنای موقعیت‌های ویژه و خاص، باید در مورد عدم طرح مسائلی که تاکنون با CEO مطرح نشده‌اند؛ هوشیار باشد. مسایل و نگرانی‌هایی که در جلسات محرمانه مطرح شده‌اند، هرگز نباید خارج از این جلسات محرمانه توسط کمیته حسابرسی عنوان شوند؛ مگر آنکه این موضوع با موافقت رییس حسابرسی داخلی صورت پذیرد یا به صورت معمول در گزارشات حسابرسی داخلی مطرح شده باشد. رییس حسابرسی داخلی باید اطمینان یابد که افشاگری (گزارش‌های حسابرسی) مطابق با توافق‌نامه‌ها بوده و این گزارش‌ها خدشه‌ای به ارتباط میان واحد حسابرسی داخلی و تیم مدیریت وارد نخواهد ساخت.

## ۱۹- آیا روش‌های دیگری وجود دارد تا از آن طریق، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی بتوانند یکدیگر را پشتیبانی کنند؟

این پرسش موقعیتی برای رییس حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی برای بحث در مورد مسائلی نظیر بهبود و ارتقای گزارشگری حسابرسی به کمیته، استفاده از حسابرسی داخلی برای آموزش جنبه‌های از ریسک و کنترل تجاری به اعضای کمیته مشتتمل بر اعضای جدید آن فراهم می‌آورد. کمیته راهبری شرکتی ممکن است در جریان ارزیابی‌های دوره‌ای خود از کمیته حسابرسی، پرسش مشابهی را از رییس حسابرسی داخلی به عمل آورد.

## ارزیابی کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی مسئولیت تأیید صلاحیت تیم حسابرسی داخلی، منابع در اختیار واحد حسابرسی داخلی، نحوه حمایت شرکت از واحد حسابرسی داخلی در انجام حسابرسی و اثربخشی این واحد در دستیابی به نتایج را بر عهده