

نقش کمیته حسابرسی در واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی

دکتر یحیی حساس یگانه

عضر هیئت علمی دانشگاه علامه طباطبایی

ولی‌اله جمفری

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری

چکیده

در بخش عمومی به دلیل ماهیت رابطه غیر داوطلبانه بین فراهم‌کنندگان منابع مالی (مالیات‌دهندگان) و مصرف‌کنندگان منابع مالی (مقامات منتخب و منصوب)، مسئولیت پاسخگویی از اهمیت زیادی برخوردار است. در چنین واحدهایی، وجود تشکیلاتی مانند کمیته حسابرسی می‌تواند با بهبود جریان گزارشگری مالی و ساختار کنترل داخلی هیات مدیره، واحدهای مزبور را در ایفای مسئولیت پاسخگویی یاری کند. در این نوشتار، ابتدا ساختار کمیته حسابرسی، دیدگاه‌های سنتی و قانونی موجود برای بیان نقش کمیته حسابرسی در واحدهای عمومی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی در این واحدها مورد بررسی قرار می‌گیرد، در ادامه بحث، تاثیر کمیته حسابرسی بر ساختار کنترل داخلی و رابطه متقابل کمیته حسابرسی با حسابرسان مستقل تشریح می‌شود و در نهایت، هم‌سویی کمیته حسابرسی با ایفای مسئولیت پاسخگویی واحدهای عمومی بیان می‌گردد.

واژگان کلیدی

کمیته حسابرسی، واحدهای عمومی، حسابرس مستقل، سیستم کنترل داخلی، مسئولیت پاسخگویی.

آغاز سخن

فروپاشی و رسوایی‌های اخیر تعدادی از شرکت‌ها مانند

تیکو، کواست، آدلپا و انرون، و در پی آن تصویب و اعمال قوانینی مانند قانون سارینز - آکسلی^۱ براهمیت نظارت و حاکمیت شرکتی فعالیت‌های واحد اقتصادی تاکید دارد. نظارت، صرفاً محدود به شرکت‌های انتفاعی نیست، بلکه برای واحدهای غیرانتفاعی بخش عمومی نیز از همان درجه اهمیت برخوردار است. واحدهای بخش عمومی شامل سازمان‌های دولتی، نمایندگی‌های دولتی، سازمان‌های ارائه‌دهنده خدمات عمومی مانند شرکت‌های اتوبوسرانی، بیمارستان‌ها، مراکز آموزش عالی و دانشگاه‌ها، صندوق‌های بازنشستگی، شوراهای شهر و روستا، هیات‌های اماناء، واحدهای حقوقی و استناداری‌ها می‌باشد. فرآیند نظارت در بخش عمومی، برعکس معنای این فرآیند در بخش خصوصی است. در بخش خصوصی، رفتارهای غیراخلاقی شرکت متوجه سهامداران می‌شود، اما در بخش عمومی این گونه رفتارها متوجه مودیان و شهروندان می‌گردد. شهروندان که با پرداخت مالیات و عوارض به عنوان تامین‌کنندگان منابع واحدهای بخش عمومی به‌شمار می‌روند، در مقابل تامین منابع لازم برای آنها، خواستار دریافت خدمات مناسب از این واحدها هستند. اما به دلیل اینکه اغلب میان انتظار شهروندان از دریافت خدمات و خدمات واقعی ارائه شده از سوی واحدهای بخش عمومی اختلاف وجود دارد، این فاصله انتظاراتی موجب می‌شود که شهروندان برحق ۷۳ پاسخ‌خواهی خود از واحدهای بخش عمومی در مورد

واحدهای بخش عمومی در ایفای مسئولیت پاسخگویی آنها در زمینه چگونگی مصرف منابع شهروندان، شکل گرفته است.

در دیدگاه قانونی، وظیفه هیات مدیره واحدهای بخش عمومی حصول اطمینان از مطابقت فعالیتها و گزارشهای واحد ذی نفع با قوانین، مقررات و برنامه‌های مصوب و همچنین استفاده مناسب از منابع در اختیار گذاشته شده می‌باشد. در این دیدگاه، بوجود حسابرس مستقل برای گواهی صحت صورت‌های مالی و انطباق آن با قوانین و مقررات تأکید شده است. طبق دیدگاه قانونی، ساختار وجودی کمیته حسابرسی مبتنی بر برقراری رابطه با حسابرسان داخلی و مستقل در جهت انطباق فعالیت‌های واحد عمومی با قوانین و مقررات می‌باشد. کمیته حسابرسی با اجرای این نقش، سعی در کمک به هیات مدیره برای حصول اطمینان از دستیابی به اهداف فوق دارد.

ویژگی‌های کمیته حسابرسی در بخش عمومی

به دلیل فقدان کیفیت لازم در انجام حسابرسی واحدهای بخش عمومی و تأکید بر اهمیت پاسخگویی در واحدهای مزبور، توجه مراجع حسابداری بخش عمومی به منابع استفاده از کمیته‌های حسابرسی در این‌گونه واحدها، معطوف شده است. در سال ۲۰۰۳، دیوان محاسبات ایالات متحده در استانداردهای حسابرسی بخش دولتی این کشور تجدیدنظر کرد تا میزان شفافیت رابطه حسابرسان با کمیته حسابرسی افزایش یابد و واحدهای دولتی موظف به تشکیل یک کمیته حسابرسی گردند.

وجود یک کمیته حسابرسی اثربخش در واحدهای عمومی می‌تواند سازماندهی و کارایی سیستم‌های کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری مالی را بهبود بخشد. کمیته حسابرسی، جزء لاینفک پاسخگویی و حاکمیت شرکتی در بخش عمومی است که به دنبال سازماندهی اطلاعات مالی واحدها و سیستم کنترل داخلی و رعایت رفتار اخلاقی و قانونی مدیران و کارکنان می‌باشد.

با توجه به مطالب فوق، یک کمیته حسابرسی اثربخش در واحدهای عمومی، باید همزمان دارای ۳ شرط زیر باشد؛

۱- استقلال

در واحدهای بخش عمومی، ساختار سازمانی به گونه‌ای است که اختیارات مدیریتی از وظایف پاسخگویی آن جدا نیست. برای نمونه، رئیس یک دانشگاه ممکن است هم

مصرف منابع آنها پافشاری کنند. واحدهای بخش عمومی می‌توانند مسئولیت پاسخگویی در این سطح را با استفاده موثر از سیستم کنترل داخلی و خصوصاً تعیین کمیته حسابرسی، ایفا کنند.

ساختار کمیته حسابرسی

● ترکیب اعضا و وظایف آنان

کمیته حسابرسی هیاتی است مرکب از تعدادی مدیر غیراجرایی (مدیری که نه از مسئولین شرکت است و نه از کارکنان آن) که از بین اعضای هیات مدیره انتخاب شده‌اند تا نقش ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل‌های حسابداری و گزارشگری مالی را برعهده گیرند.

کمیته حسابرسی به دلیل استقلال از مدیریت شرکت، به حفظ رابطه مستقیم میان هیات مدیره، و حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل کمک می‌کند. تماس با حسابرسان، اطلاعات به موقعی درباره وضعیت مالی شرکت و نیز اطلاعات لازم برای ارزیابی کارایی و درست‌کاری مدیریت را در اختیار هیات مدیره قرار می‌دهد و با مرور کنترل‌های داخلی، از زیر پا گذاشته شدن این کنترل‌ها توسط مدیریت و نیز تقلب آنان، ممانعت به عمل می‌آورد.

● اندازه کمیته حسابرسی

اندازه کمیته حسابرسی بستگی به اندازه هیات مدیره واحد ذی ربط دارد. معمولاً تعداد اعضای کمیته حسابرسی بین ۳ تا ۵ نفر می‌باشند.

● نشست‌های سالانه

جلسات اعضای کمیته حسابرسی به منظور مرور فرآیند گزارشگری و ارتباط با حسابرسان داخلی و مستقل و دریافت گزارش‌های مالی از آنها، معمولاً ۳ تا ۴ مرتبه در طول یک دوره مالی برگزار می‌گردد.

دیدگاه سنتی و دیدگاه قانونی برای بیان نقش کمیته حسابرسی در واحدهای عمومی

در دیدگاه سنتی، به دلیل استفاده واحدهای عمومی از منابع شهروندان، بروضایف این واحدها در ایفای مسئولیت پاسخگویی تأکید می‌شود. طبق این دیدگاه، علت پیدایش کمیته حسابرسی در بخش عمومی، تفاوت ماهیت فعالیت‌های بخش عمومی و خصوصی است که متفاوت از علت پیدایش این کمیته در واحدهای انتفاعی می‌باشد. در این دیدگاه کمیته حسابرسی برای کمک به هیات مدیره

گزارش‌های مالی با اصول حسابداری بخش عمومی، نمونه‌ای از این موارد به‌شمار می‌آید. وجود یک سیستم کنترل داخلی، به تنهایی قابلیت اعتماد به گزارشگری مالی یا تطابق آن با قوانین و مقررات را تضمین نمی‌کند. علاوه بر این، ضعف در کنترل داخلی می‌تواند منشا بسیاری از مشکلات از جمله فعالیت‌های متقلبانه، اشتباهات سهوی و یا عدم تطابق با قوانین و مقررات باشد.

کمیته حسابرسی باید کنترل‌های داخلی واحد تجاری را شناسایی و درک نماید و از وجود و کارایی عملیاتی پنج عنصر کنترل‌های داخلی معرفی شده از سوی سازمان‌های مسئول، شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و در نهایت نظارت و بررسی، مطمئن شود. در این راستا، فعالیت‌های کمیته حسابرسی باید شامل موارد ذیل باشد:

۱. درک چگونگی دستیابی به اهداف کنترل‌های داخلی در داخل واحد تجاری.
۲. ارزیابی این‌که چگونه محیط و رویه‌های کنترلی، می‌توانند موجب دسترسی به سایر اهداف شوند.
۳. مطالعه گزارش حسابرسان در مورد کنترل‌های داخلی و تطابق آن با قوانین و مقررات.
۴. شناسایی نقاط ضعف عمده، شرایط قابل گزارش و سایر موارد گزارش شده.

۵. مطالعه پیشنهادها ارائه شده برای بهبود کنترل‌های داخلی و پیگیری آنها برای برطرف ساختن نقاط ضعف موجود.

کمیته حسابرسی از طریق برقراری ارتباط متقابل با حسابرسان داخلی و مستقل و ارزیابی سیستم کنترل داخلی از طریق نامه مدیریت، زمینه لازم را برای بهبود در ساختار کنترل داخلی و انطباق آن با قوانین و مقررات حاکم فراهم می‌کند.

کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل
ارتباط بین حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی، به‌صورت یک رابطه متقابل و دوطرفه می‌باشد. حسابرسان مستقل با بررسی کنترل‌های داخلی و تهیه نامه مدیریت، اطلاعات لازم را در اختیار کمیته حسابرسی قرار می‌دهند. اطلاعات مزبور حاوی نتایج مطابقت مولفه‌های کنترل داخلی با قوانین و مقررات آمره، شناسایی نقاط ضعف عمده در ساختار کنترل داخلی به همراه اصلاحات پیشنهادی، تاثیر ضعف‌های موجود بر صحت اطلاعات مالی، کفایت رویه‌های کنترل داخلی برای شناسایی ریسک

سمت ریاست اجرایی داشته و هم عضو هیات علمی آن دانشگاه باشد. در چنین محیطی، کمیته‌های حسابرسی باید هم در ظاهر و هم در باطن، مستقل از ارکان مدیریت اجرایی باشند و همچنین، به‌گونه‌ای رفتار کنند که در ذهن ذی‌نفعان واحدهای مزبور نیز چنین برداشتی متبادر شود.

۲- توانایی در برقراری ارتباط متقابل

برقراری رابطه متقابل بین حسابرسان مستقل و مسئولین مالی واحدهای عمومی به‌خاطر شرایط خاص حاکم بر نظام حسابداری و حسابرسی این‌گونه واحدها، ممکن است مشکل به‌نظر رسد. به‌دلیل اینکه حسابرسان مستقل برای اظهارنظر در مورد گزارشگری مالی برون سازمانی، از اصول عمومی پذیرفته شده‌ای پیروی می‌کنند؛ در حالی که تاکید هیات مدیره واحدهای عمومی بر لزوم کنترل بودجه‌ای و سایر ابزارهای کنترلی است که مختص شرایط این‌گونه سازمان‌ها و مقررات قانونی حاکم بر آنها می‌باشد. هیات تدوین استانداردهای حسابداری دولتی آمریکا طی تحقیقات خود به این نتیجه رسیده است که کمیته‌های حسابرسی می‌توانند با اعمال مهارت‌های فنی در حسابداری و حسابرسی و حتی در شرایط پیچیده، میان حسابرسان مستقل و هیات مدیره ارتباطی متقابل برقرار کنند.

۳- توانایی برای کمک به هیات مدیره در ایفای مسئولیت پاسخگویی

زمانی که کمیته حسابرسی از ارکان اجرایی مدیریت واحد مربوط مستقل باشد، موجبات سازماندهی فرآیند گزارشگری مالی را فراهم می‌آورد و در برقراری فرهنگ اجتناب از قصور و اشتباه نیز موثر خواهد بود. ترکیب استقلال کمیته حسابرسی و تخصص‌های فنی اعضای آن، می‌تواند در ایفای مسئولیت پاسخگویی به هیات‌مدیره کمک کند.

کمیته حسابرسی و سیستم کنترل داخلی

هرچند که اصول و استانداردهای حاکم بر حسابداری بخش عمومی، شامل استاندارد خاصی برای استقرار سیستم کنترل داخلی واحدهای مزبور نیست، اما اصول و استانداردهای موجود به جوانبی از کنترل‌های داخلی تاکید می‌کنند که برای کمیته حسابرسی دارای اهمیت می‌باشد. کنترل‌هایی برای حفظ دارایی‌ها، تطابق فعالیت‌های واحدهای عمومی با قوانین و مقررات آمره و تطابق

حسابرسی که در اختیار هیات مدیره قرار می‌گیرد، حاوی نکات زیر می‌باشد:

الف. بررسی اهم رویه‌های حسابداری.

ب. بررسی صورت‌های مالی: شامل صورت‌های مالی میان دوره‌ای، صورت‌های مالی سالانه، گزارش حسابرسان مستقل و نامه مدیریت.

پ. عوامل موثر بر انتخاب یا برکناری حسابرسان مستقل.

ت. بررسی سایر گزارش‌های تهیه شده توسط مدیریت برای تسلیم به واحدهای دیگر، مانند تهیه اظهارنامه مالیاتی.

سیستم کنترل داخلی

کمیته حسابرسی می‌تواند ریسک گزارشگری مالی را از طریق بررسی ساختار کنترل داخلی شناسایی کند. کمیته مزبور باید از طریق بررسی گزارش حسابرسان داخلی و مستقل، بر رویه‌های مستقر در کنترل داخلی نظارت کند، این نظارت، شامل مرور یافته‌های حسابرسان درباره کفایت و اثربخشی ساختار کنترل داخلی و کیفیت عملکرد آن در ایفای مسئولیت پاسخگویی می‌باشد. نظارت فوق، همچنین شامل حصول اطمینان از به‌کارگیری منابع سازمان به‌طور کارا و بهینه و تعیین میزان دستیابی به اهداف برنامه‌ها و طرح‌ها می‌باشد.

طبق استانداردهای عملیاتی حسابرسی داخلی، گزارش حسابرس داخلی به کمیته حسابرسی باید شامل آزمون و ارزیابی مدیریت بر فرآیندهای کنترل داخلی، جهت حصول اطمینان از دستیابی به اهداف از قبل طراحی شده باشد. تطابق عملکرد واحدهای بخش عمومی با قوانین و مقررات آمره

گزارش کمیته حسابرسی در حوزه با قوانین، مقررات و سایر دستورالعمل‌های مربوط، ایجاد اطمینان معقولی برای اعضای هیات مدیره به‌گونه‌ای است که آنان نسبت به فعالیت واحد مزبور در چارچوب قانونی مصوب و کفایت اثربخشی و سیستم کنترل داخلی برای دستیابی به اهداف تعیین شده، مطمئن شوند. مراحل کلیدی فعالیت‌های کمیته حسابرسی برای کمک به هیات مدیره در جهت ایفای مسئولیت پاسخگویی، شامل موارد زیر می‌باشد.

۱. مرور فعالیت‌ها از منظر رعایت قوانین و مقررات حاکم.
۲. مطالعه موارد با اهمیتی که در تضاد با قوانین آمره می‌باشند و نتایج حاصل از پیگیری آنها.
۳. مطالعه گزارش حسابرس داخلی در مورد مواردی که احتمال تضاد با مقررات در آنها وجود دارد شامل موارد

ناشی از عدم رعایت قوانین و مقررات و... می‌باشد. ضمن آن‌که حسابرسان مستقل با بررسی صورت‌های مالی سالانه و ارائه اظهار نظر مربوط، نیازهای اطلاعاتی کمیته حسابرسی را برآورده می‌کنند.

حسابرسان مستقل، در گزارش خود دلایل اظهار نظر غیراستاندارد (مقبول) از جمله تغییر در رویه‌های حسابداری، تعدیل در صورت‌های مالی، مشکلات حسابداری و حسابرسی منشا موارد عد توافق، مغایرت با قوانین، مقررات و سایر دستورالعمل‌های مربوط و همچنین تغییر در شکل گزارشگری یا ماهیت افشای یادداشت‌های همراه را ابراز می‌کنند.

از طرف دیگر، کمیته حسابرسی با انتخاب حسابرسان مستقل و ارائه اطلاعات خاصی مانند گزارش هیات مدیره در مورد سطح اهمیت واحد مورد رسیدگی به آنان، رابطه متقابل با حسابرسان مستقل را برقرار می‌کنند. انجمن حسابداران دولتی آمریکا طی بیانیه‌ای با عنوان: "کیفیت حسابرسی انجمن حسابداران آمریکا: چارچوبی برای ارائه خدمات حسابرسی"، کمیته‌های حسابرسی را به رعایت دقت در فرآیند انتخاب حسابرسان، ارزیابی مستمر کیفیت موسسات حسابرسی با استفاده از معیارهای فنی، ارزیابی کیفیت گزارش‌های دریافت شده و اطمینان از استقلال حسابرسان مستقل ترغیب کرده است.

هم‌سویی کمیته حسابرسی و مسئولیت پاسخگویی

وجود کمیته حسابرسی در بخش عمومی، به معنای نفی مسئولیت هیات مدیره از پاسخگویی در مورد ملاحظات با اهمیت نیست. کمیته حسابرسی باید هیات مدیره واحدهای مزبور را در ایفای مسئولیت پاسخگویی یاری کند. مسئولیت پاسخگویی هیات مدیره در بخش عمومی، شامل موارد ذیل می‌باشد:

۱) گزارش‌های مالی واحد ذی‌ربط و سایر اطلاعات گزارش شده، ۲) سیستم کنترل داخلی، ۳) تطابق عملکرد واحد مربوط با قوانین و مقررات آمره. گزارش‌های مالی واحد ذی‌ربط و سایر اطلاعات گزارش شده

مداخله کمیته حسابرسی در فرآیند گزارشگری مالی، اطمینان معقولی مبنی بر اینکه اطلاعات مالی گزارش شده توسط مدیریت، تصویر مناسبی از وضعیت مالی، نتایج عملیات، قراردادهای و برنامه‌های بلندمدت را ارائه می‌کند، برای هیات مدیره ایجاد می‌نماید. گزارش فعالیت کمیته

نرم افزارهای یکپارچه مالی اداری

کاکتوس

ابزاری کارآمد در دست مدیران

کاکتوس CACTUS

- حسابداری
- انبارداری
- خرید و فروش
- چک
- صندوق
- کنترل موجودی تولید
- قیمت تمام شده
- حقوق و دستمزد
- دبیرخانه
- سرویس مشتری
- حمل و نقل
- پخش مویرگی
- قرض الحسنه
- حق العمل کاری
- پیمانکاری ، ...

تحت انواع ویندوز و شبکه
SQL Server

شرکت کاکتوس کامپیوتر

۸۸۴۲۷۱۳۰

۸۸۴۴۴۲۱۹

۰۹۱۲-۳۲۲۳۸۰۳



تهران، سهروردی شمالی،

مقابل پمپ بنزین، پلاک ۲۱۸،

طبقه هفتم، واحد شرقی

WWW.cactus.ir

با اهمیتی می باشد که حسابرس داخلی آنها را کشف کرده است و در نهایت، مطالعه پیشنهادات و توصیه های ارائه شده از سوی حسابرس داخلی.

پایان سخن

به دلیل فاصله انتظاراتی میان شهروندان در زمینه دریافت خدمات و خدمات واقعی ارائه شده از سوی واحدهای بخش عمومی و به ویژه واحدهای دولتی، مسئولیت پاسخگویی واحدهای مزبور از درجه اهمیت زیادی برخوردار است. ابزار اصلی ایفای مسئولیت پاسخگویی، جریان گزارشگری مالی و مرکز ثقل آن، صورت های مالی می باشد. کمیته حسابرسی به دلیل دارا بودن ویژگی های خاصی مانند استقلال از مدیریت صاحبکار، تخصص های فنی اعضا و توانایی برقراری رابطه متقابل با حسابرس داخلی و حسابرس مستقل، بستر مناسب برای بهبود ساختار کنترل داخلی (مولفه های کلیدی برای تضمین صحت گزارشگری مالی) و جریان گزارشگری مالی را فراهم می آورد. به طور کلی، هدف از پیدایش کمیته حسابرسی در واحدهای عمومی، کمک به هیات مدیره واحدهای مزبور برای ایفای مسئولیت پاسخگویی در برابر شهروندان اطمینان از انطباق فعالیت های این واحدها با قوانین و مقررات آمره می باشد.

پی نوشت ها:

1- Sarbanes Oxley Act(2002)

2- U.S. Government Accountability Office (GAO) Act (2003)

منابع و ماخذ:

۱- باباجانی، جعفر(۱۳۸۲) "مسئولیت پاسخگویی و کنترل های داخلی در بخش عمومی"، مجله حسابداری، شماره ۱۴۷، سال ۱۳۸۲.

۲- اریاب سلیمانی، عباس و محمود نفری،(۱۳۸۴) اصول حسابداری(۱)، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران.

3- Nashwa, George(2005) "The Role of Audit Committees in the Public Sector", Journal of CPA, August 2005.

4- Position Statement From the Institute of Internal Auditors, "The Audit Committee in the Public Sector, Institute of Internal Auditor, P.9.

5- State and Local Government Noprofit Organization(2002) "Audit Committee Guide Public Sector Entities", National Office of Audit an Accounting, March, P.24.'

6- The Institute of Internal Auditors(2006), "The Role of Auditing in Public Sector Governance, The Institute of Internal Auditors, November, P.24.■