



بسترها و نیازهای حسابرسی داخلی

علی محمودزاده
مدرس دانشگاه

تعاریف مختلفی از حسابرسی داخلی در کتب و مقالات حسابداری وجود دارد. بخشی از این تعاریف برآمده از نگاه های کاملاً سنتی است و بخش دیگر آن کاملاً مدرن و سایر تعاریف در طیفی بین این دو نوع نگاه قرار دارد. به نظر می‌رسد بهترین تعریفی که از حسابرسی داخلی می‌توان ارائه کرد تعریف انجمن حسابرسان داخلی امریکا (IIA) است. براساس این تعریف، حسابرسی داخلی فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه‌ای است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا اهداف خود را با اتخاذ رویکردی سامانه‌مند و منظم برای ارزش‌یابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی، و راهبری شرکتی ایفا کند.

نقش جدیدی در سازمان پیدا کرده‌اند که این نقش را هم خودشان پذیرفته‌اند و هم مدیریت واحدهای تجاری از آن استقبال کرده است.

یکی از چالش‌های پیش روی حسابرسان داخلی همواره این بوده که عموماً جایگاه سازمانی مناسب نداشته و وظایف آنان به طور صحیح و شفاف مشخص نشده است. البته در پاره ای موارد به‌رغم این که این موضوع صورت پذیرفته اما در عمل به دلیل فرهنگ حاکم بر شرکت‌ها قابل اجرا نیست.

نقش مراکز آموزش حرفه‌ای و تخصصی در آموزش حسابرسی داخلی

عموماً مراکز آموزش حرفه‌ای معتبر، از جمله دانشگاه‌ها، نسبت به نیاز بازار برای آموزش‌های جدید واکنش نشان

نقش و جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی

اکنون، دامنه‌ی حسابرسی داخلی بسیار بیش از گذشته توسعه یافته است. در حسابرسی داخلی، کارایی عملیات و نحوه‌ی عمل فناوری اطلاعات مورد بررسی قرار می‌گیرد. در این نوع حسابرسی، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری، نقش فعالیت‌ها در بهبود فرایندها و عملیات شرکت، مدیریت ریسک و نظارت بر رضایت مشتریان مورد توجه قرار دارد. این وظیفه‌ی جدید در کنار همان کارکرد قدیمی یعنی جست‌وجو و کشف تقلب صورت می‌گیرد. به عبارتی دیگر دامنه‌ی فعالیت حسابرسان داخلی به مراتب از مقوله‌ی کنترل مالی و نقش مباشرتی سنتی فراتر رفته است. حسابرسان داخلی عملاً با توجه به کارکرد جدید حسابرسی داخلی



در نهایت، در مقایسه با استانداردهای کیفی سطح اول دنیا، در ایران ضعف‌های بسیاری هم در آموزش نظری و هم در آموزش کارگاهی وجود دارد که این امر می‌تواند یکی از موانع توسعه‌ی این حرفه باشد. **بسترسازی‌های قانونی - مقرراتی در زمینه‌ی حسابرسی داخلی**

در مقایسه با قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های فعالیت‌هایی که پیشینه‌ی اجرایی بیش‌تری دارند و از سال‌های قبل در حرفه جا افتاده‌اند طبیعتاً قوانین و مقررات مربوط به حسابرسی داخلی از انسجام کم‌تری برخوردارند. اما در سال‌های اخیر اقدامات بسیار خوب و مؤثری در این زمینه صورت پذیرفته است که برخی از آن‌ها عبارتند از:

دستورالعمل کنترل داخلی که سازمان بورس و اوراق بهادار در ۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱ منتشر کرد. این دستورالعمل با هدف حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیش‌گیری از وقوع تخلفات، و نیز سامان‌دهی و توسعه‌ی بازار شفاف و منصفانه‌ی اوراق بهادار (طبق‌بندهای ۸، ۱۱ و ۱۸ ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران) و با هدف اجرای مواد ۲۵ و ۳۵ دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار در بورس اوراق بهادار تهران و دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تدوین شد.

براساس ماده ۱۰ این دستورالعمل، مدیریت ارشد شرکت باید کمیته‌ی حسابرسی را زیر نظر هیأت مدیره مطابق با ضوابط سازمان بورس و اوراق بهادار تشکیل دهد. اعضای کمیته‌ی حسابرسی باید متشکل از سه تا پنج نفر و اکثریت آنان مستقل و دارای تخصص مالی باشند. ریاست کمیته با عضو مستقل یا عضو مالی غیرموظف هیأت مدیره است. براساس ماده ۱۰ این دستورالعمل، شرکت باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته‌ی حسابرسی تشکیل دهد. واحد حسابرسی داخلی باید به طور مستمر اثربخشی سامانه‌ی کنترل داخلی را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد و نتایج را به کمیته‌ی حسابرسی و هیأت مدیره گزارش دهد و روش‌های بهبود سامانه‌ی کنترل داخلی را پی‌گیری کند.

می‌دهند و مفاهیم و رویکردهای جدید هر حرفه را در محتوای درسی دوره‌های آموزشی منظور می‌کنند. با توجه به این‌که حسابرسی داخلی در ایران زمینه‌ی کاری نوپایی محسوب می‌شود. در دانشگاه‌ها، به‌ویژه در سطح کارشناسی چندان به آن پرداخته نشده و به جز مطالب پراکنده و محدودی که در قالب تحقیقات و پایان‌نامه‌های دانشگاهی و گاه ترجمه‌ی مقالات وجود دارد، عملاً در دانشگاه‌ها موضوعات مربوط به آن مطرح نمی‌شود. البته در این زمینه باید خاطر نشان کرد که در چند سال اخیر که دوره‌های کارشناسی ارشد حسابرسی به عنوان یک گرایش مستقل دانشجو می‌پذیرد در محتوای درسی چند واحد نظری در زمینه‌های مرتبط با حسابرسی داخلی گنجانده شده است. از طرف دیگر، در چند سال گذشته در برخی مراکز آموزشی محدود از جمله مرکز آموزش حسابداران خبره و انجمن حسابرسان داخلی دوره‌های تخصصی مرتبط با حسابرسی داخلی برگزار می‌شود. طبیعتاً این دوره‌های آموزشی و واحدهای درسی دانشگاهی می‌تواند هم به افزایش سطح کیفی حسابرسی داخلی و هم به معرفی این نوع خدمت کمک شایانی کند. از نظر انتشار کتب آموزشی نیز در گذشته با همت و زحمت فراوان برخی استادان شمار بسیار معدودی کتاب بر اساس رویکردهای همان دوران منتشر شده بود. در عین حال، در سال‌های اخیر انصافاً تلاش زیادی برای انتشار کتب و متون آموزشی شده است.

مدیر حسابرسی داخلی نیز با پیشنهاد کمیته‌ی حسابرسی و تصویب هیأت مدیره منصوب می‌شود و باید دارای صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای لازم باشد.

سازمان بورس و اوراق بهادار پس از تصویب دستورالعمل کنترل داخلی، به‌منظور هماهنگ‌سازی برداشت عمومی از جایگاه، اختیارات و مسئولیت‌های موردانتظار حسابرسی داخلی و کمیته‌ی حسابرسی، «منشور نمونه فعالیت حسابرسی داخلی» و «منشور نمونه کمیته‌ی حسابرسی» را برای تصویب در هیأت مدیره‌ی شرکت‌های مشمول دستورالعمل کنترل‌های داخلی منتشر کرد و تا ۱۹ مهر ۱۳۹۱ به این شرکت‌ها فرصت داد تا رییس کمیته‌ی حسابرسی و دیگر اعضای این کمیته و هم‌چنین مدیر حسابرسی داخلی خود را به مدیریت نظارت بر ناشران سازمان بورس اوراق و بهادار معرفی کنند.

همچنین، مدیریت نظارت بر ناشران سازمان بورس و اوراق بهادار در ۲۰ بهمن ۱۳۹۱ با انتشار اطلاعیه‌ای بر لزوم اعلام مشخصات کمیته‌ی حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و بالاترین مقام مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران تأکید کرد.

راهبری شرکتی، استقلال حسابرس داخلی و نحوه‌ی عملکرد واحد حسابرسی داخلی استقلال واحد حسابرسی داخلی، عامل مهمی در اثربخشی و مؤثر بودن فعالیت‌های آن به شمار می‌آید. استقلال حسابرس داخلی باید از لحاظ دسترسی به اطلاعات، گزارشگری، فعالیت‌های سازمانی و جایگاه سازمانی و حتی استقلال رأی باشد.

جایگاه حسابرسی داخلی باید به گونه‌ای باشد که بتواند به‌طور اثربخشی عمل کند. از این‌رو، پشتیبانی مدیریت سازمان از حسابرسی داخلی، یک ضرورت است. حسابرسی داخلی باید با مشورت با مدیریت، ضرورت‌ها و اولویت‌های کاری خود را تعیین کند. بنابراین، رییس حسابرسی داخلی باید آزادانه به مدیران ارشد دسترسی داشته باشد و به

آن‌ها گزارش کند. جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در نمودار سازمانی، می‌تواند نسبت به استقلال واحد حسابرسی داخلی تا حد زیادی اطمینان‌بخش باشد. در ایران عملاً در اغلب شرکت‌ها حسابرسی داخلی زیر مجموعه‌ی مدیریت مالی است، در حالی که حسابرس داخلی حداقل باید نسبت به واحد مالی استقلال داشته باشد. داشتن استقلال سازمانی کافی و بی‌طرفی باعث می‌شود که خدمات حسابرسی داخلی به بهترین شکل ارائه شود. البته برخی بر این باورند که بی‌طرفی کامل در عمل اتفاق نمی‌افتد و دستیابی به بی‌طرفی واقعی به دلیل ویژگی‌های محیطی و فرهنگی و و فشارهای موجود دست‌نیافتنی است، در حالی که باید کوشش کرد تا به طور نسبی حد معمول و مورد قبولی از استقلال را تأمین کرد.

حسابرسان داخلی باید موقعیتی هم‌تراز مدیران اجرایی داشته باشند چراکه باید نسبت به عملکرد آنان اظهارنظر کنند نه این‌که جزو کارکنان زیرمجموعه‌ی آن‌ها باشند. البته، صرفاً برخورداری از موقعیت نسبتاً بالا در نمودار سازمانی نمی‌تواند اثرگذاری و کارا بودن حسابرسی داخلی را تضمین کند. حسابرسان داخلی همواره به حمایت مدیران بالادستی، از جمله مدیر عامل نیاز دارند.

طبیعتاً هر قدر سازوکارهای راهبری شرکتی بهتر و مؤثرتر در شرکت‌ها و سازمان‌ها اجرا شود، استقلال حسابرس داخلی در حد مطلوب‌تری حفظ خواهد شد و نتایج حاصل از عملکرد حسابرسی داخلی مفیدتر خواهد بود.

ارتباط نحوه‌ی عمل حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل

براساس مفاهیم مندرج در استاندارد حسابرسی ۶۱۰ با عنوان ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی، حسابرس مستقل باید فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی و اثر آن را بر روش‌های حسابرسی مستقل، ارزیابی کند.

حسابرسان داخلی باید موقعیتی هم‌تراز مدیران اجرایی داشته باشند

براساس این استاندارد، حسابرسی داخلی یعنی وظیفه‌ی ارزیابی در داخل واحد مورد رسیدگی و به دست کارکنان آن به منظور ارائه‌ی خدمت به آن واحد به وجود می‌آید و یکی از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می‌شود. ارزیابی و بررسی کیفیت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است. همچنین در استاندارد مذکور اشاره شده که حدود وظایف واحد حسابرسی داخلی را مدیریت واحد تجاری تعیین می‌کند و هدف‌های آن متفاوت از هدف‌های حسابرس مستقل است که برای ارائه‌ی نظر مستقل نسبت به صورت‌های مالی منصوب می‌شود. از سوی دیگر، هدف‌های واحد حسابرسی داخلی به تناسب نیازهای مدیریت، تغییر می‌کند. البته جایگاه خاص واحد حسابرس داخلی از لحاظ سازمانی و تأثیری که این جایگاه بر بی‌طرفی حسابرس داخلی دارد و همچنین نوع، ماهیت و حدود وظایف محول به واحد حسابرسی داخلی در کسب شناخت و ارزیابی حسابرس مستقل از واحد حسابرسی داخلی مؤثرند.

در این زمینه، بهترین حالت آن است که واحد حسابرسی داخلی به بالاترین رده‌ی مدیریت واحد اقتصادی گزارش کند و هیچ‌گونه مسئولیت اجرایی نداشته باشد. هرگونه محدودیت تحمیلی مدیریت بر واحد حسابرسی داخلی باید به‌دقت ارزیابی شود. حسابرس داخلی به‌ویژه باید در برقراری ارتباط با حسابرس مستقل آزادی عمل داشته باشد. حسابرس مستقل همچنین باید اعمال اصلاحات پیشنهادی واحد حسابرسی داخلی توسط مدیریت و چگونگی مستندسازی آن را ارزیابی کند.

در عمل از آنجایی که حسابرسان داخلی عمدتاً در جایگاه واقعی خود قرار نگرفته‌اند و بخش عمده‌ی وظایف حسابرسی داخلی در شرکت‌ها به‌طور صحیح و مؤثر انجام نمی‌شود، حسابرسان مستقل نیز از نتایج کار و گزارش‌های حسابرسی داخلی استفاده‌ی چندانی نمی‌کنند. همچنین حتی در بسیاری اوقات با توجه به این که حسابرسان داخلی به‌شدت تحت نظر مدیریت امور مالی و یا مدیر عامل هستند، گزارش و نتایج کارشان محرمانه تلقی

می‌شود و در اختیار حسابرس مستقل قرار نمی‌گیرد.

نقش منشور حسابرسی داخلی در روند رشد و توسعه‌ی این فعالیت

وجود مقررات و دستورالعمل‌های لازم‌الاجرا می‌تواند در استقرار و نهادینه‌کردن حسابرسی داخلی نقش بسیار پررنگی ایفا کند. در منشور حسابرسی داخلی به موضوعات مهمی پرداخته شده که می‌تواند به عنوان یک منبع مفید و مؤثر مورد استفاده قرار گیرد.

در این منشور تأکید شده که دامنه‌ی عملیات واحد حسابرسی داخلی باید به میزانی تعیین شود که در موارد زیر اطمینانی معقول حاصل شود:

- ریسک‌های دستیابی به اهداف سازمان به نحو مناسب شناسایی و مدیریت می‌شوند.

- کنترل داخلی موجود، سازمان را برای مدیریت ریسک‌ها و کاهش آن‌ها تا سطح قابل تحمل کمک می‌کند.

- سیاست‌ها، استانداردها، روش‌ها و کنترل‌ها به اندازه‌ی کافی مستندسازی می‌شود.

- در مواقع لزوم، تعامل بین مدیران مختلف سازمان به نحو مناسب وجود دارد.

- اطلاعات مالی، مدیریتی و عملیاتی، درست، قابل اتکا و به‌موقع در اختیار استفاده‌کنندگان مربوط قرار می‌گیرد.

- اعمال و رفتار کارکنان مطابق سیاست‌ها، استانداردها، روش‌ها و قوانین و مقررات مربوط است.

- از منابع سازمان به نحو اثربخش، کارا و با صرفه‌ی اقتصادی استفاده شده و به نحو مناسب از آن‌ها حفاظت می‌شود.

- برنامه‌ها، طرح‌ها و اهداف عملیاتی سازمانی دست‌یافتنی هستند.

- افزایش کیفیت و بهبود مستمر عملیات سازمان همواره مورد تشویق و حمایت است.

- بایدقوانین و مقررات با اهمیت مؤثر بر سازمان به نحو مناسب شناسایی و مورد توجه قرار یگیرند.

در خصوص استقلال، بی‌طرفی و پاسخ‌گویی حسابرس داخلی اشاره شده که به منظور حصول

از سوی دیگر، براساس مفاد منشور، رییس حسابرسی داخلی و کارکنان واحد حسابرسی داخلی مجاز به انجام موارد زیر نیستند:

- انجام هرگونه وظایف اجرایی در سازمان و شرکت‌های وابسته،
- ایجاد و یا تصویب تراکنش‌های حسابداری، و
- انجام هرگونه وظایفی که استقلال و بی‌طرفی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

نکته‌ی پایانی آن که حسابرسی داخلی یکی از مؤلفه‌های مهم و مؤثر در مدیریت ریسک یک سازمان به شمار می‌آید. مدیریت ریسک، واحد تجاری را قادر می‌کند که به بهترین نحو ریسک‌های خود را کنترل نماید. برای مثال، قانون ساربینز - اکسلی در آمریکا و اصول راهبری شرکتی در انگلیس بر مدیریت بر مبنای ریسک و گزارش نتایج آن به حسابرسان تأکید دارند. طبیعتاً واحد حسابرسی داخلی برای آن که قادر باشد کلیه‌ی وظایف، کارکردها و مسئولیت‌های خود را به‌خوبی انجام دهد و انتظارات موجود را برآورده سازد، این واحد باید در نمودار سازمانی از جایگاه سازمانی مناسبی برخوردار باشد و شرح وظایف کارکنان این بخش باید به طور مناسب و مدون مشخص شود و رسماً به تصویب برسد.

اطمینان از مستقل بودن حسابرسان داخلی، واحد حسابرسی داخلی مستقیماً زیر نظر کمیته‌ی حسابرسی فعالیت کرده و رییس آن را کمیته‌ی مذکور منصوب کند. افزون بر این، گزارش‌های حسابرسان داخلی در اختیار کمیته‌ی حسابرسی منتخب هیئت مدیره و مدیر عامل سازمان قرار می‌گیرد.

در هر حال، رییس واحد حسابرسی داخلی در مقابل مدیر عامل سازمان، کمیته‌ی حسابرسی و هیئت مدیره پاسخگو است. حسابرسان داخلی نباید فعالیت‌هایی را که خود قبلاً در آن مسئولیت اجرایی داشته‌اند مورد حسابرسی قرار دهند.

مهم‌ترین اختیاراتی که این منشور برای واحد حسابرسی داخلی برشمرده چنین است:

- دسترسی نامحدود به کلیه‌ی سوابق و مدارک حسابداری و عملیاتی، دارایی‌ها و پرسنل سازمان
- امکان مشاهده و بررسی کلیه‌ی فرایندهای عملیاتی سازمان
- امکان دسترسی آزاد و کامل به کمیته‌ی حسابرسی
- امکان جذب و تخصیص منابع انسانی مورد نیاز، تعیین دوره‌های گزارش‌دهی، انتخاب موضوعات مورد حسابرسی، دامنه‌ی عملیات و به‌کارگیری روش‌های دستیابی به اهداف حسابرسی که البته در همه‌ی موارد باید مفاد یادداشت راهبرد حسابرسی رعایت شود.