



کارشناسان در میزگرد ماهنامه **بودن** تاکید کردند:

حسابرسی داخلی استانداردسازی می‌خواهد



بودن تصویب دستورالعمل «کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران» گام نخست بازار سرمایه ایران برای حرکت به سوی حسابرسی داخلی به شمار می‌رود. این دستورالعمل در تاریخ ۱۶ اردیبهشت ماه سال ۹۱ در راستای «حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران»، «پیشگیری از وقوع تخلفات» و نیز «ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار» تدوین و تصویب شده است. خاستگاه قانونی تدوین این دستورالعمل نیز به استناد بندهای ۸، ۱۱ و ۱۸ ماده ۷ قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران و با هدف اجرای مواد ۲۵ و ۲۵ دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار در بورس اوراق بهادار تهران است. براساس تعریف فصل اول این دستورالعمل، سیستم‌های کنترل داخلی شامل «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». موضوع میزگرد این شماره ماهنامه بورس نیز بررسی این دستورالعمل و کندوکاو در مفاد آن است. میهمانان میزگرد این شماره شامل: دکتر «آزاده مداحی»، رییس اداره امور حسابرسی و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار؛ «ابوالقاسم فخریان»، عضو جامعه حسابداران رسمی؛ «مرتضی علی‌اگیری»، مدیر مالی و اقتصادی شرکت سرمایه‌گذاری توسعه معادن فلزات؛ «امیرحمزه مالیر»، معاون ناشران و امور اعضای شرکت بورس اوراق بهادار تهران و «سیدمحمدحاشمی‌نژاد»، مدیرعامل مرکز مالی ایران و سردبیر ماهنامه بودند. تاکید محوری کارشناسان این میزگرد بر لزوم اجرایی شدن کنترل‌های داخلی به منظور ایجاد شفافیت بیشتر در شرکت‌ها بود. ادامه این میزگرد را با هم می‌خوانیم.

توجه به ریسک‌محور بودن کار حسابرسان داخلی به لحاظ اهمیت‌یابی ریسک و تنوع ریسکی است که می‌تواند برای همه سازمان‌ها و به خصوص بنگاه‌هایی همچون بانک‌ها خطر آفرین باشد.

بودن یکی از ابزارهای اصلی برای عملیاتی شدن فعالیت‌های حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی مستمر است. تا چه حد توجه به این مقوله باید در اولویت قرار گیرد؟

مالمیر: فکر می‌کنم قبل از ورود به بحث حسابرسی داخلی، شاید لازم باشد که نگاهی به اینکه کنترل داخلی چیست و چرا به وجود آمده، داشته باشیم. حسابرسی داخلی یک از بحث‌هایی است که به دنبال کنترل داخلی به وجود آمده که در نهایت به در اختیار داشتن صورت‌های مالی شفاف منجر می‌شود. اگر بخواهیم کمی موشکافانه‌تر به موضوع نگاه کنیم، می‌بینیم که هر فردی، کنترل داخلی را به صورت درونی و با رعایت مسایل اخلاقی و سلامت کاری مدنظر قرار می‌دهد. ولی در کارهای گروهی که افراد بیشتری درگیرند، لازم است که کنترل‌های ویژه‌تری را در سازمان انجام دهیم. اگر چه تمام تلاش

بودن کار کردهایی که برای استقرار و جاری‌سازی رویه حسابرسی داخلی در سازمان مطرح می‌شود، طیف متنوعی از گزارش ریسک گرفته تا ارزیابی کارایی را دربر می‌گیرد. به نظر شما، چرا سازمان‌ها باید به سمت استفاده از حسابرسی داخلی حرکت کنند؟

فخاریان: تعریف جدید حسابرسی داخلی که در سال ۱۹۹۹ از سوی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA) مطرح شد، الگوی جدیدی را در مقوله حسابرسی داخلی پیش آورد و موجب تحول جدی در این حوزه شد. تعریف جدید در قیاس با تعریف سنتی حسابرسی داخلی - که نگاه محدودی داشت و جنبه مشاوره‌ای را به جنبه اطمینان‌بخشی نیفزوده بود - از جامعیت گسترده‌ای برخوردار است. براساس تعریف جدید، حسابرسی داخلی خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای است برای اطمینان‌یابی معقول ما اطمینان مناسبی نسبت به تحقق اهداف سازمان و بنگاه از طریق ارزیابی ریسک و کنترل‌های داخلی و سنجش کارایی و اثربخشی باید به این نکته توجه کنیم که سرمایه‌دار می‌خواهد با اتکا به گزارش‌های حسابرسی اطمینان حاصل کند که منافعی در بنگاه حفظ می‌شود. یک مؤلفه مهم دیگر در تعریف جدید،

منشور، سال گذشته به شرکت‌ها ابلاغ و بعد از آن پیگیری‌ها در بُعد استقرار واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی انجام شد. در حال حاضر هم اغلب شرکت‌های بورسی، اسامی اعضای کمیته حسابرسی و مدیران حسابرسی داخلی‌شان را به سازمان اعلام کرده‌اند.

بوداس جدای از تدوین و ابلاغ دستورالعمل کنترل‌های داخلی، آیا سازمان بورس اقدام مشخصی برای شناساندن و فرهنگ‌سازی کنترل‌های داخلی به فعالان بازار سرمایه داشته است؟

دکتر مداحی: بله. در اسفندماه سال گذشته، سمینار نیم روزه‌ای را با موضوع کنترل داخلی و الزامات آن برای بیش از ۶۰۰ نفر از اعضای هیات مدیره و مدیران عامل شرکت‌ها برگزار کردیم. هدف از برگزاری این سمینار هم این بود که اعتقاد داریم شناخت موضوع حسابرسی و کنترل داخلی و درک اهمیت آن توسط هیات مدیره و مدیران شرکت‌ها، مهمترین گام برای اجرایی کردن کنترل‌های داخلی است. در زمینه چاپ کتاب هم انتشار کتاب «رهنمودها، استانداردها و ضوابط استاندارد حسابرسی کنترل‌های داخلی» و ترجمه «استانداردهای حسابرسی داخلی» از دیگر اقدامات ترویجی و فرهنگ‌سازی سازمان بورس به شمار می‌رود. در عین حال، در اواخر امسال قرار است سمیناری برای اعضای هیات مدیره شرکت‌ها برگزار شود. همچنین یک دوره آموزشی هم برای اعضای کمیته حسابرسی و مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌ها برپا خواهد شد.

بوداس استقرار و پیاده‌سازی کنترل و حسابرسی داخلی در ایران به الزام تبدیل شده است. آقای دکتر فخاریان، آیا این مسئله در سطح جهانی هم به صورت الزام آور اجرا یا در قالب توصیه یا تشویق از سوی نهادهای ناظر اعمال می‌شود؟

فخاریان: استانداردهایی که انجمن حسابرسان داخلی آمریکا تدوین کرده، بیشتر جنبه رهنمود دارد. باید توجه کرد که وقتی از حاکمیت شرکتی صحبت می‌کنیم و نقش کمیته حسابرسی را به عنوان بازوی هیات مدیره در اعمال نظارت می‌بینیم، تا هنگامی که حسابرسی داخلی قوی نداشته باشیم نمی‌توانیم به اهداف دست پیدا کنیم. به همین لحاظ می‌بینیم که در شرکت‌های پیشرو این موضوع بدون اینکه به عنوان یک الزام وجود داشته باشد، از سوی هیات‌مدیره‌ها جدی گرفته شده و شرکت‌ها رعایت می‌شود و شما عملاً هیچ شرکتی را پیدا نمی‌کنید که واحد حسابرسی داخلی فعال، نداشته باشد. به هر حال مقوله حسابرسی داخلی و اطلاعات حسابرسی داخلی، مهمترین ورودی برای کمیته حسابرسی محسوب می‌شوند.

بوداس با وجود اهمیت و کارکرد بالای حسابرسی داخلی برای تصمیم‌گیری مدیران، بسیاری از شرکت‌ها علاقه چندانی به استفاده از ظرفیت‌های واقعی این مقوله ندارند و تنها به ایجاد شکلی حسابرسی داخلی پرداخته‌اند. آقای علی‌اکبری، شما به عنوان یک ناشر بورسی که واحد حسابرسی داخلی را در شرکت خود ایجاد کرده‌اید، دلایل اصلی استقبال نکردن شرکت‌ها از حسابرسی داخلی را در چه می‌دانید؟

علی‌اکبری: همانطور که در گفته‌های کارشناسان محترم مطرح شد، حسابرسی داخلی نیاز و یکی از ستون‌های اصلی شرکت‌های بورسی است که حتماً باید وجود داشته باشد. در ابتدای امر هم مدیران عامل شرکت‌ها مشتاق به انجام این کار بودند، اما بعد از مدتی پشیمان می‌شدند که علت این امر را از دو جهت حائز اهمیت می‌بینیم. نوع مشکلات قبل و بعد از الزام حسابرسی داخلی در شرکت‌ها از سوی سازمان بورس متفاوت است. قبل از الزام سازمان بورس، شرکت‌هایی که می‌خواستند حسابرسی داخلی انجام دهند به این موضوع فکر می‌کردند که با انجام این کار، درگیر حاشیه‌های خاصی خواهند شد که باعث می‌شود آنها از مسایل اصلی باز بمانند. در نتیجه حسابرسی داخلی از سوی

سازمان‌ها باید بر این باشد که بتوانند کنترل‌های درونی و اخلاق حرفه‌ای افراد را ارتقا دهند، ولی ضرورت دارد به واسطه قوانین و مقررات متعدد، تفاوت ذاتی افراد، حفاظت از دارایی‌هایی سازمان، اثربخشی و کارایی عملیات، شفافیت اطلاعات و جلوگیری از تقلبات، کنترل‌هایی را درون سازمان داشته باشیم. یکی از راهکارها برای اینکه این کنترل‌ها به نحو مناسب‌تری برقرار شود، ایجاد کمیته‌های مربوطه از جمله کمیته ارزیابی ریسک، کمیته انسان‌دوستی و... است. یکی از الزامات اساسی نیز ضرورت وجود حسابرسی داخلی است که در این زمینه سازمان بورس و اوراق بهادار هم براساس نیازی که در بازار وجود دارد به آن می‌پردازد. برای روی آوردن شرکت‌ها به این مقوله باید باور به چنین ساختاری را ایجاد کرد. بنابراین اینکه سازمان بورس بخواهد به اجبار چنین مواردی را برای شرکت‌ها لحاظ کند از روی ناچاری است و به این معنی نیست که سازمان علاقه‌مند ایجاد الزام چنین ساختارهایی برای شرکت‌هاست. کما اینکه می‌بینیم اگر کنترل‌های داخلی لازم و به موقع انجام می‌شود، برخی از اختلاس‌هایی که صورت گرفته، قطعاً اتفاق نمی‌افتاد. نتیجه اینکه خود شرکت‌ها باید این نیاز را احساس کنند و وقتی نیاز را احساس کردند؛ کنترل‌های لازم را داشته باشند. در نهایت برای ساختار کنترل داخلی هم منشورها تدوین شده و به نوعی رعایت این عمل را برای شرکت‌ها الزام آور کرده‌ایم.

بوداس آقای مالیر اشاره کردند که سازمان بورس الزامات استقرار کنترل‌های داخلی را برای ناشران تدوین کرده است. ضرورت ایجاد و استقرار سیستم‌های کنترل داخلی به کدام بخش از قوانین اصلی برمی‌گردد؟ به بیان دیگر، سازمان بورس به استناد کدام قوانین اصلی بازار، اقدام به تدوین و ابلاغ فرایندها و دستورالعمل‌های کنترل‌های داخلی برای ناشران بورسی کرده است؟

دکتر مداحی: پیشینه کارهایی که در سازمان بورس انجام شده، به دستورالعمل پذیرش اوراق بهادار برمی‌گردد. براساس این دستورالعمل، شرکت‌ها مکلف هستند در زمان ورود به بورس تأییدیه‌ای مبنی بر اینکه سیستم کنترل داخلی و سیستم حسابداری لازم را دارند، داشته باشند. این امر در سال‌های گذشته انجام و یکسری تأییدیه‌هایی هم گرفته می‌شد. ولی از آنجا که این تأییدیه‌ها، چارچوب خیلی مشخصی نداشت، خیلی به اهداف مورد نظر نمی‌رسیدیم تا اینکه شرکت بورس اوراق بهادار تهران، به موجب همین الزامی که در دستورالعمل پذیرش وجود داشت، مطالعات تطبیقی انجام داد و پیش‌نویس دستورالعمل را در سال ۸۹ تهیه کرد. این دستورالعمل پیشنهادی در کمیته‌های تخصصی سازمان بورس مثل کمیته استاندارد، آموزش و هم چنین کمیته تدوین و مقررات که از بُعد حقوقی موضوع را بررسی می‌کرد، بررسی و در نهایت الزامات آن تدوین شد. البته ما در آن مرحله نظرخواهی عمومی از نهادهای حرفه‌ای از جمله جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و تمامی حسابرسان و مدیران شرکت‌ها انجام دادیم و از این بخش‌ها درخواست کردیم که نظراتشان را برای ما ارسال کنند.

دکتر فخاریان: خانم دکتر مداحی، بنده به عنوان عضو انجمن از شما سوال می‌کنم که آیا از انجمن حسابداران خبره هم نظرخواهی کردید؟
دکتر مداحی: به طور مشخص نه آقای دکتر؛ چون ما فقط از شرکت‌ها، مؤسسات حسابرسی، جامعه حسابداران و سایر افراد درخواست کردیم که با مراجعه به سایت سازمان بورس، نظرات خود را اعلام کنند. متأسفانه در فرایند نظرخواهی، مشارکت خیلی فعال وجود نداشت.

فخاریان: مهلت ارسال نظرات چقدر بود؟
دکتر مداحی: حدود پنج ماه این نظرخواهی روی سایت در دسترس بود؛ یعنی از آذر سال ۹۰ این دستورالعمل برای نظرخواهی روی سایت بارگذاری شده بود تا اینکه در اردیبهشت ۹۱ به تصویب رسید. در گام بعد، تدوین ضوابط تکمیلی و رهنمودهای دستورالعمل در دستور کار بود که به دنبال آن منشور کمیته حسابرسی و منشور حسابرسی داخلی نهایی شد. این دو

هیات مدیره و مدیران ارشد شرکت‌ها چندان جدی گرفته نمی‌شد ولی بعد از آنکه حسابرسی داخلی از سوی سازمان تبدیل به یک الزام شد، مقاومت‌ها برای اجرای این کار به نوعی دیگر خود را نشان داد. چون خود من به شخصه این انتظار را از قوانین نداشتیم که به شکلی طراحی شوند که دست مدیرعامل بسته شود. البته طراحان قانون معتقد به این محدود شدن اختیارات مدیرعامل نیستند، ولی واقعیت این است که در اجرا این اتفاق افتاده است.

چون در دستورالعمل کنترل‌های داخلی به طور مشخص چه بخش از اختیارات مدیرعامل را محدود کرده است؟

علی‌اکبری: در مقررات جدیدی که سازمان الزام کرده، می‌گوید که یک عضو غیرموظف هیات مدیره باید مسئولیت کمیته حسابرسی داخلی را داشته باشد و با استفاده از کارمند یا کارمندان مشخص خود اطلاعات را جمع‌آوری و اقدام به تهیه گزارش‌های لازم برای هیات مدیره کند. به شخصه معتقدم این امر از استقلال که مدیرعامل می‌تواند در تصمیم‌گیری‌ها داشته باشد به شدت می‌کاهد. معمولاً در ترکیب هیات مدیره شرکت‌ها، اشخاص یکدست نیستند و با دیدگاه‌های متفاوتی در هیات‌مدیره حضور دارند. در نتیجه این موضوع باعث می‌شود گزارشی که مسئول کمیته حسابرسی داخلی از وضعیت داخلی شرکت در جلسات هیات مدیره مطرح می‌کند نوعی تقابل با مدیرعامل ایجاد کند؛ این تقابل باعث می‌شود که مدیرعامل تمایل نداشته باشد تا کوچک‌ترین قدمی برای ایجاد یا تقویت حسابرسی داخلی بردارد. از طرفی چون ایجاد حسابرسی داخلی از سوی سازمان بورس الزام دارد، شرکت‌ها به لحاظ ظاهری آن را رعایت می‌کنند، ولی به صورت باطنی نمی‌توانند آن تأثیر و کارکردی که سازمان بورس یا سهامداران مورد انتظارشان است را داشته باشد. در مجموع فکر می‌کنم که قوانین و مقررات وضع شده فعلاً با فرهنگ اقتصادی جامعه ما همخوانی ندارد. یعنی قوانین بسیار خوبی داریم که با شرایط کشورهای خوب اروپایی همخوانی دارد، ولی با شرایط کشورهایی مثل ما مغایر است. فکر می‌کنم برای شروع باید قوانین را تسهیل کنیم و به مرور اصلاحات و ارتقای مورد نیاز را در آن اعمال کنیم.

چون در واقع شما معتقدید که متولی حسابرسی داخلی نباید یک عضو غیرموظف هیات‌مدیره باشد و بهتر است این کار تحت نظارت مستقیم مدیرعامل شرکت انجام شود. جناب دکتر فخاریان، استقلال گزارش‌های حسابرسی داخلی با چه شرایطی می‌تواند حفظ شود؟ وقتی که مدیرعامل مسئول انجام کار است یا یک عضو غیرموظف هیات مدیره؟

فخاریان: من فکر می‌کنم آقای علی‌اکبری واقعیتی را گفتند که این واقعیت لزوماً نباید به عنوان حقیقت تلقی شود و آن نقش مدیرعامل در سازمان‌هاست. متأسفانه در برخی موارد مشاهده می‌شود که مدیرعامل، هیات مدیره شرکت را تعیین می‌کند، در حالی که قرار است هیات مدیره ناظر بر کارکرد مدیرعامل باشد. قرار است حسابرسی داخلی عملکرد مدیریت و مدیرعامل را مورد سنجش قرار داده و توفیق یا عدم توفیق آن را معین و منعکس کند. بنابراین، تحقق این امر تا حد زیادی به جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت برمی‌گردد. اگر قرار است که حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی گزارش کند که در واقع به هیات مدیره گزارش می‌کند باید فراتر از مدیرعامل قرار گیرد. به نظر من این موضوع باید کاملاً نهادینه، پذیرفته و اهمیت آن درک شود، در غیر این صورت ما از انتظاراتی که از حسابرسی داخلی داریم، دور می‌مانیم، ما نباید استقلال حسابرسی داخلی را زیر سؤال برده یا مخدوش کنیم. مقوله حسابرسی داخلی در کشور ما باید استحکام و قوام پیدا کند تا بتوانیم محصولات خوب را در گزارش‌ها ارائه کنیم. این محصولات خوب در تعریف جدیدی که انجمن حسابرسان داخلی آمریکا ارائه کرده، مورد پذیرش همه حسابرسان داخلی در دنیا گرفته است. ولی ما در عمل حسابرسی داخلی که انجام می‌دهیم، کماکان در محدوده رعایت باقی می‌ماند و بدیهی است که این امر ارزش افزوده چندان زیادی ایجاد نمی‌کند. بنابراین در بسیاری از مواقع، هنوز در ایران آن ارزشی که باید محصول کار حسابرسان داشته

باشد، وجود ندارد.

علی‌اکبری: ببینید در خصوص تعریف انجمن حسابرسی هیچ شکلی و بحثی نیست. بنده به عنوان یک فرد اجرایی نیاز به ایجاد واحد حسابرسی را در بسیاری از شرکت‌ها احساس کرده‌ام و معتقدم نبود آن ضربه شدیدی به کل مجموعه شرکت وارد خواهد کرد ولی منظور من به طور مشخص، نحوه اجرای حسابرسی داخلی است که باید در ابتدا شرایط آسان تری در نظر گرفته می‌شد تا این مقوله به مرور به جایگاه اصلی خود می‌رسید، وگرنه روی اصل موضوع هیچ بحثی نیست.

چون می‌توان این‌گونه استنباط کرد که به دلیل اهمیت بالای حسابرسی داخلی برای سلامت و شفافیت سازمان، ضرورت دارد که یک نهاد غیر اجرایی چون هیات مدیره متولی اجرای آن شود؟ اگر روی این موضوع توافق داشته باشیم می‌توانیم دستورالعمل کنترل داخلی سازمان را در راستای این تعریف بدانیم یعنی سازمان با تعیین یک عضو هیات مدیره به عنوان متولی، هم جایگاه حسابرسی داخلی را بسیار بالا در نظر گرفته و هم این هشدار را به تمام مدیران اجرایی سازمان داده که موظف به گزارش‌دهی به حسابرسان داخلی هستند. آقای مال میر، در زمان تدوین دستورالعمل این نگرش‌ها در میان نویسندگان آن وجود داشت؟

مال میر: همانطور که دوستان هم به آن پرداختند، اول از همه مدیریت شرکت باید به این نتیجه برسد که به کنترل داخلی، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی نیاز دارد. زمانی که من در سازمان بورس بودم، لازم بود که پیاده‌سازی چنین سازوکاری آرام آرام انجام شود. چرا که ابتدا باید نیاز به وجود حسابرسی داخلی از سوی شرکت‌ها مطرح می‌شد. با نگاهی به روند گذشته شرکت‌ها، متوجه می‌شویم که در غالب شرکت‌ها، رییس هیات مدیره و مدیرعامل یک نفر بود. در نتیجه سازمان به این موضوع ورود پیدا کرد و با پیگیری‌های زیاد از این موضوع حمایت کردیم که در هیات مدیره شرکت‌ها باید تفکیک روشنی میان این دو سمت وجود داشته باشد. خوشبختانه موفقیت مناسبی هم در این زمینه به دست آمد، هر چند در برخی از شرکت‌ها به دلایل خاصی این اتفاق نیفتاد.

علی‌اکبری: این تصمیم سازمان بورس آثار مثبتی داشت. در حال حاضر در شرکت‌های زیرمجموعه ما - توسعه معادن و فلزات - مدیرعامل که همزمان رییس هیات مدیره نیز بود، درخواست کرد که شخص دیگری به عنوان رییس هیات مدیره معرفی شود. در واقع این فرهنگ سازی در میان ناشران بورسی موفق بوده و در حال تبدیل شدن به یک رویه است.

چون آیا در دستورالعمل کنترل داخلی، متولی حسابرسی داخلی باید تخصص و توان خاصی در حوزه‌های مالی و حسابرسی داشته باشد؟ و اگر شرایط خاص برای متولی دیده نشده، آیا بهره‌گیری از توان متخصصان مالی می‌تواند رفع کننده این خلا باشد؟

مال میر: ابتدا باید اشاره کنم که یکی دیگر از کارهایی که سازمان بورس در شرکت‌ها پیگیری کرد، این بود که حتماً باید یک عضو غیرموظف مالی در هیات مدیره وجود داشته باشد. متأسفانه ما در خیلی از شرکت‌ها این عضو را نداشتیم و مدیر مالی یا معاون مالی - اداری شرکت، عضو هیات مدیره بودند. بنابراین در مواقعی که نیاز به یک خبره و متخصص مالی برای ارائه مشاوره به هیات مدیره بود، با یک خلا نیروی حرفه‌ای روبه‌رو بودیم. در نتیجه این کمبود، ممکن بود خسارت‌هایی به شرکت وارد شود یا مشکلاتی به وجود بیاید که دیده نشود. منتها موضوع مهمتری که آقای علی‌اکبری به آن اشاره کردند و باید به شکل دیگری حل شود، بحث متولی حسابرسی داخلی است. معتقدم باید راهکارهای اجرایی را تغییر دهیم نه اینکه بیاییم و واحد حسابرسی داخلی را در شرکت‌ها تعطیل کنیم. فرض کنید قرار باشد حسابرسان داخلی را زیرمجموعه مدیرعامل ببینیم و مدیرعامل



فخاریان: قرار است حسابرسی داخلی عملکرد مدیریت و مدیرعامل را سنجیده و توفیق یا عدم توفیق آن را معین و منعکس کند؛ بنابراین تحقق این امر تا حد زیادی به جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت برمی‌گردد. اگر قرار است که حسابرسان داخلی به کمیته حسابرسی گزارش کنند در واقع به هیات مدیره گزارش می‌کنند و باید فراتر از مدیرعامل قرار گیرد.



در هیات مدیره وجود داشته باشد، برای هیات مدیره قابل درک تر خواهد بود. متأسفانه تجربه سازمان بورس نشان داده که تا زمانی که به سمت اجبار نرویم، اقدامی انجام نمی‌شود. فکر نمی‌کنم موضوع الزام چندان هم خوشایند باشد. ولی با وجودی که مزایای این امر اجباری برای شرکت‌ها بسیار زیاد است، ولی وقتی قرار می‌شود که حتماً یک عضو غیرموظف مالی انتخاب کنیم، شاهد مقاومت‌هایی هستیم. البته خوشبختانه این اتفاق در بسیاری از شرکت‌ها محقق شده است. ما هم اکنون بیش از ۲۰۰ شرکت داریم که اعضای تیم حسابرسی داخلی‌شان را اعلام کرده‌اند. هر چند که ساختار برخی از آنها چندان هم با ضوابط تعریف منطبق نیست، اما در گام نخست دنبال این هستیم که ساختارها را ایجاد کنیم. در واقع ما در مرحله نخست، الزام را ایجاد کمیته حسابرسی را ایجاد کردیم تا در نهایت شرکت‌ها به سمت شرایط مطلوب حرکت کنند. همکاران سازمان بورس در مراحل بعدی، قطعاً سراغ بررسی صلاحیت حرفه‌ای و تخصص اعضای کمیته حسابرسی خواهند رفت. پیش بینی من است که حداکثر در دو سال آینده، واحدهای حسابرسی بسیار قوی در همه شرکت‌ها به خصوص شرکت‌های بزرگ و هلدینگ داشته باشیم.

بوداس: آیا حسابرسی داخلی مثل حسابرسی مستقل، استانداردها و ضوابط مشخصی دارد؟ یا اینکه به استناد دستورالعمل می‌توان این فرایند را انجام داد؟

هاشمی‌نژاد: نخست باید اشاره کرد که در خصوص حسابرسان مستقل هیچ بحثی وجود ندارد، چرا که استانداردهای آن مشخص و مورد پذیرش همگانی نیز قرار گرفته است. پیشنهاد می‌کنم که سازمان بورس، استانداردهای مربوط به گزارشگری حسابرسی داخلی را هم تدوین کند تا حسابرسان داخلی به دنبال بررسی موضوعاتی نروند که شاید ارزش افزوده‌ای برای ذی‌نفعان نداشته باشد. با توجه به اهمیت گزارش حسابرسان داخلی، تدوین استانداردهای مرتبط با این مقوله می‌تواند از سوی سازمان بورس، انجمن‌های حسابداری یا انجمن

بخواهد حسابرسان داخلی را انتخاب کند، خوب این موضوع اساساً نقص غرض است. لازمه اصلی این است که مدیرانی در شرکت داشته باشیم - از هیات مدیره گرفته تا لایه‌های پایینی که در سازمان و شرکت وجود دارند - که از تخصص، درجه علمی و کارایی لازم برخوردار باشند. باید توجه کرد که متولی حسابرسی داخلی - عضو غیرموظف هیات مدیره - که تنها در چند جلسه سالانه هیات مدیره شرکت می‌کند، قطعاً نمی‌تواند اطلاعات لازم و کافی را برای کنترل‌های داخلی در اختیار داشته باشد و نیاز به استفاده از افراد و نهادهای متخصص دارد. متأسفانه گاهی در حسابرسی داخلی‌هایمان نتوانستیم اثربخشی لازم را ایجاد کنیم و شاید یک دلیل عمده آن به افراد غیرمتخصصی برمی‌گردد که مسئول این کار هستند. در برخی سازمان‌ها هم حسابرسان داخلی به مثابه مچ گیری عمل می‌کنند که این عمل هم با روح اصلی این حرفه در تعارض است و از سوی دیگر مقاومت‌ها را در برابر اجرایی شدن آن افزایش می‌دهد. جا دارد به تجربه جالبی در کمیته تخلفات سازمان بورس اشاره کنم. گاه خیلی از موارد به کمیته تخلف سازمان بورس ارجاع می‌شود و وقتی موارد را به هیات مدیره شرکت‌ها منتقل می‌کنیم اعلام بی‌اطلاعی می‌کند؛ در واقع گزارش‌هایی از شرکت‌ها به کمیته می‌رسید که عالی‌ترین مقام آن شرکت که هیات مدیره باشد، در جریان آن نبود. در بسیاری موارد هم هیات مدیره اعلام می‌کرد که از خیلی از اتفاقاتی که افتاده بی‌خبر است و اگر از موضوع اطلاع می‌داشت قطعاً یکسری اقدامات لازم را انجام می‌داد. سوال اینجاست که چه شخص یا نهادی باید این دست از گزارش‌ها را به هیات مدیره اطلاع بدهد؟ اینجاست که کمیته حسابرسی می‌تواند بازوی اصلی این اقدام باشد. به بیان دیگر، کمیته حسابرسی، بازویی از حسابرسی داخلی است که باید این کارها را انجام و قبل از وقوع تخلف پیشگیری‌های لازم را صورت دهد.

بوداس: فکر می‌کنید لازمه دستیابی به این شرایط چیست؟ در چه شرایطی است که می‌توان به کارکرد صحیح و اثربخشی حسابرسی داخلی امیدوار بود؟

مالمیر: باید سراغ افراد متخصص و حرفه‌ای برویم و چاره‌ای هم جز این نداریم. وقتی فرد متخصص را مسئول این کار کردیم، مدیرعامل هم دغدغه ندارد که حسابرسان داخلی تنها به دنبال اشکال‌گیری، سوءاستفاده و باجگیری از عملکرد وی است. اگر دنبال تعالی باشیم قطعاً افراد باتجربه و متخصص را انتخاب می‌کنیم و این مسئله در جای جای شرکت می‌تواند تجلی پیدا کند. وقتی سهامدار، هیات مدیره مناسب را تعیین می‌کند و هیات مدیره مناسب؛ مدیرعامل مناسب را با دانش تعیین می‌کنند و بعد مدیران میانی با توجه به مسئولیت‌ها و تخصص‌هایشان انتخاب می‌شوند؛ بدیهی است که چنین تفکری باعث انتخاب تیم قوی حسابرسی داخلی خواهد شد.

بوداس: آقای علی اکبری با مجموع صحبت‌هایی که ارائه شد، همچنان معتقدید که حسابرسی داخلی بهتر است زیر نظر مدیرعامل فعالیت کند؟

علی اکبری: ببینید اگر قرار باشد حسابرسان داخلی زیر نظر مدیرعامل فعالیت کنند، قطعاً این فرایند اشتباه است و کسی آن را تأیید نمی‌کند. ولی پیشنهاد مشخص من این است که چون فرهنگ لازم هنوز در میان شرکت‌ها وجود ندارد و قطعاً هم نمی‌توان این موضوع را انکار کرد، پس بهتر است در ابتدا گام به گام پیش برویم. حسابرسان داخلی می‌توانند فعلاً زیر نظر هیات مدیره باشند و گزارش‌های خود را در هیات مدیره قرائت کنند تا به مرور تبدیل به یک ماهیت مستقل شود ولی برای شروع بهتر است از ظرفیت‌های مدیرعامل برای نظارت بر این نهاد استفاده کرد.

مالمیر: شاید چندان نتوانیم به این کار تکیه کنیم، ما برای حضور یک عضو غیرموظف مالی در هیات مدیره الزام تعیین کردیم و این عضو هم‌زمان می‌تواند در کمیته حسابرسی داخلی هم حضور داشته باشد. در کمیته حسابرسی علاوه بر خود اعضای هیات مدیره، از یکسری افراد مستقل که از دانش لازم برخوردارند، استفاده می‌کنیم. طبیعی است که هر چقدر یک کانال تخصصی‌تر



در این برهه زمانی خاص، روی آن کار کنیم، ولی به نظر می‌آید که انجمن حسابرسان داخلی با تشکیل کمیته‌های تخصصی در این زمینه در حال فعالیت است و امیدواریم بتوانیم در آینده، ضوابط استانداردتری داشته باشیم. از جانب دیگر، چون گزارش حسابرسی داخلی که بیشتر یک گزارش از وضعیت درونی شرکت است و اساساً قرار نیست این دسته از گزارش‌ها منتشر شوند، بنابراین نمی‌توان به تعریف یک استاندارد و قالب مشخص رسید. در نهایت آن چیزی که می‌خواهیم برای سهامداران و مجموعه بازار منتشر شود، گزارش کنترل‌های داخلی مبتنی بر گزارشگری مالی که مشابه آن چیزی است که در سایر کشورها هم انجام می‌شود. ولی این را هم باید مد نظر داشت که دو هدف اصلی کنترل‌های داخلی که عملیاتی و رعایتی هستند، قرار نیست انتشار عمومی پیدا کند. حالا حسابرس داخلی موظف است سه طیف متنوع گزارش‌ها شامل عملیاتی، رعایتی را تهیه کند که استانداردسازی آنها هم به این سهولت امکان‌پذیر نیست. البته آقای دکتر فخاریان در این زمینه می‌توانند بهتر اظهار نظر کنند.

بورس آقای فخاریان، چرا گزارشگری حسابرسی داخلی تا این حد وسعت و گستردگی دارد که نمی‌توان به سمت تعریف استانداردها در این زمینه حرکت کرد؟ آیا اصولاً می‌توان با تدوین استانداردها، حسابرسی داخلی را به سمتی برد که برای سازمان‌ها ارزش افزوده مضاعف ایجاد کند؟

فخاریان: دوستان تاکید دارند که باید به سمت الزامی کردن حسابرسی داخلی در شرکت‌ها حرکت کنیم، با وجود اهمیت این بحث، من شخصاً وزن زیادی به آن نمی‌دهم چرا که تصور می‌کنم جنبه‌های ذاتی کار حسابرس و هویت و شخصیت خود حسابرس خیلی می‌تواند نقش آفرین باشد. امروزه برای حسابرسی داخلی عبارت ارزش آفرین را به کار می‌برند و اهتمام و انتظار اجرایی کردن آن را دارند در حالی که مختصات این ارزش آفرینی ممکن است چندان شناخته شده نباشد و حتی اگر باشد اهتمام جدی برای تحقق بخشیدن به آن در مجموعه‌ها نباشد. اجازه دهید من چند مورد از ویژگی‌های حسابرسی داخلی ارزش آفرین را خدمت شما عرض می‌کنم. این مبحث ابتدا با نیازسنجی از ذی‌نفع‌ها آغاز می‌شود. ابتدا باید ببینیم ذی‌نفعان ما چه می‌خواهند؟ این ذی‌نفعان می‌تواند هیات مدیره، کمیته حسابرسی، نهادهای بیرونی و قانونی، بورس یا هر بخش دیگر باشد. گام بعدی ارزش آفرینی، بررسی این موضوع است که آیا سازمان استراتژی‌مدار است یا نه؟ و اگر استراتژی‌مدار است آیا استراتژی‌هایش را پیش می‌برد یا تنها به تدوین آن بسنده کرده است. تاکید می‌کنم که خود حسابرس داخلی باید استراتژی‌مدار باشد و باید برای کار خودش استراتژی و برنامه جامع، داشته باشد. نکته بعدی پررنگ شدن نقش مشاوره‌ای حسابرس داخلی است. بحث بعدی دانش و توانمندی فنی است که در این مورد «چندآموزه‌ای» بودن شرط موفقیت حسابرسان در کار خود است. به این معنا که وقتی حسابرس می‌خواهد فراتر از حوزه‌های مالی به بررسی استراتژی‌ها و تعالی در سازمان بپردازد، قطعاً به دانشی فراتر از حوزه‌های مالی نیاز دارد. از طرفی، شناخت صنعت یکی از مسائلی بسیار مهم در احاطه حسابرس نسبت به کارش است. فرض کنید شما می‌خواهید حسابرسی داخلی در صنعت بانکداری انجام دهید و می‌خواهید راجع به مخاطرات و ریسک‌های یک بانک نظر دهید؛ خوب وقتی صنعت بانکداری، فرایند بانکداری، فرایند کسب‌وکار بانکداری و... را ندانید، یقیناً نمی‌توانید اظهار نظر سودمندی داشته باشید. در کنار این موارد، حسابرس داخلی باید یک سیستم سنجش عملکرد و موفقیت برای خودش داشته باشد، چرا که نمی‌شود ما به عنوان حسابرس داخلی عملکرد همه اجزای سازمان را مورد ارزیابی قرار دهیم ولی عملکرد خودمان مورد سنجش قرار نگیرد. اینها خلاصه مباحثی است که اگر ما در دستور کار حرفه‌مان قرار دهیم، نسبت به ارتقا و ایجاد جایگاه واقعی برای ارزش آفرینی حسابرسی داخلی گام برداشته ایم.

دکتر مداحی: در گزارشگری حسابرسی داخلی، رهنمودهایی توسط سازمان بورس تهیه شده است، ولی اگر بنا باشد تنها خود حسابرسی داخلی را در نظر بگیریم، حوزه کنترل داخلی اهداف عملیاتی، رعایتی و گزارشگری مالی را در بر می‌گیرد. در نتیجه، اگر حسابرس داخلی بخواهد همه این حوزه‌ها را در گزارشش پوشش دهد، قطعاً فرمت استاندارد برای همه انواع موارد وجود ندارد که ما بخواهیم در این برهه زمانی خاص، روی آن کار کنیم.

حسابرسان داخلی انجام شود. نکته بعدی توجه به استفاده از افراد باتجربه و خیره در زمینه گزارشگری حسابرسی داخلی است که باز هم می‌توانیم از توان فنی و اجرایی انجمن‌های تخصصی مرتبط برای تسری این امر، استفاده کنیم. **دکتر مداحی:** دقیقاً همانطور که آقای هاشمی‌نژاد اشاره کردند، بحث حسابرسی داخلی ویژگی‌ها و صلاحیت‌های خاصی را می‌طلبد که این نیاز به تعریف استاندارد خاص دارد. فقدان استانداردهای مشخص در این زمینه هم باعث ایجاد مقاومت در برابر کار حسابرس داخلی شده است چرا که من به عنوان حسابرس داخلی، این طور فکر می‌کنم که باید مدیرعامل را به طور کامل کنار بگذارم و مستقیم به سراغ اعضای هیات مدیره و کمیته حسابرسی بروم. برای مرتفع ساختن این نقص، سازمان سال گذشته همزمان با تاسیس انجمن حسابرسان داخلی، جلسه‌ای را با اعضای هیات مدیره این انجمن برگزار کرد و این موضوع مورد تاکید قرار گرفت که اگر انجمن بتواند آموزش‌ها و خدمات لازم را به اعضای خودش ارائه کند و همانند جامعه حسابداران رسمی، اعضای خود را رتبه بندی کند، سازمان هم در ازای به شرکت‌ها الزام می‌کند که از خدمات حرفه‌ای اعضای انجمن استفاده کنند. خوشبختانه انجمن هم اعلام کرد که این موضوع در برنامه‌های کاریشان قرار دارد.

هاشمی‌نژاد: خانم مداحی، آیا سازمان بورس تاکنون در خصوص تدوین استانداردهای گزارشگری مالی برای حسابرسی داخلی اقدامی انجام داده است؟

دکتر مداحی: باید توجه کنیم که بحث گزارشگری حسابرس مستقل با گزارشگری حسابرس داخلی متفاوت است، چون اهدافشان هم کاملاً با هم فرق می‌کند. اما در گزارشگری حسابرسی داخلی، رهنمودهایی توسط سازمان بورس تهیه شده است، ولی اگر بنا باشد تنها خود حسابرسی داخلی را در نظر بگیریم، حوزه کنترل داخلی اهداف عملیاتی، رعایتی و گزارشگری مالی را در بر می‌گیرد. در نتیجه، اگر حسابرس داخلی بخواهد همه این حوزه‌ها را در گزارشش پوشش دهد، قطعاً فرمت استاندارد برای همه انواع موارد وجود ندارد که ما بخواهیم

بورس نکته‌ای که آقای هاشمی نژاد در مورد برخی اعضای هیات مدیره شرکت‌ها طرح می‌کند، گلابه سهامداران خرد در مجامع شرکت‌ها نیز هست. آیا سازمان بورس برای این مسئله راهکاری دارد یا اصولاً می‌تواند در این بحث ورود پیدا کند؟

مالمیر: واقعیت این است که خود سهامدار عمده باید در تعیین اعضای هیات‌مدیره دقت کند و در انتخاب افراد باید سیاست‌گذاری و هدف‌گذاری مشخص داشته باشد. اگر سهامدار عمده به دنبال ارزش افزوده و توسعه در بلندمدت است باید از توان افراد متخصص استفاده کند، نه اینکه تنها به معرفی صوری اعضای هیات مدیره اقدام کند و تصمیم‌های اصلی را افرادی در خارج از هیات مدیره بگیرند.

علی اکبری: اما سهامدار عمده تا این حد اختیار ندارد.

مالمیر: نه لزوماً اینطور نیست که سهامدار عمده هیچ اختیاری ندارد، هر چند ممکن است در بعضی شرکت‌ها هنوز این مشکلات را داشته باشیم. سازمان بورس برای رفع این مشکل تلاش می‌کند که در وهله نخست، سهام شرکت‌ها را تا حد مشخصی شناور کند که خود این مسئله باعث می‌شود که یکسری سهامداران جدید در کنار سهامدار عمده قرار بگیرند.

بورس آیا سازمان می‌تواند در دستورالعمل تأیید صلاحیت مدیران و اعضای هیات مدیره شرکت‌ها، محدودیت‌های خاص را برای چندشغله بودن اعضای هیات مدیره تعیین کند؟ آیا می‌توان میزان دانش مالی و اشراف کسی که می‌خواهد عضو هیات مدیره شود را با تعریف چند فرم و انجام مصاحبه‌های تخصصی سنجید؟

مالمیر: هدف اصلی سازمان بورس از وضع قوانین و مقررات، کمک به توسعه بازار سرمایه است که قطعاً زمانی این اتفاق می‌افتد که قوانین هم به درستی

بورس جهت‌گیری دیدگاه‌های ارائه شده بر الزامی شدن حسابرسی داخلی در تمام شرکت‌ها و بردن آن به سمت ارزش آفرینی برای ذی‌نفعان متمرکز است. حال این سوال پیش می‌آید که آیا تمام شرکت‌ها به حسابرسی داخلی نیاز دارند؟ اندازه و نوع فعالیت شرکت‌ها تا چه حد در نیاز داشتن یا نداشتن به حسابرسی داخلی موثر است؟

علی اکبری: در ابتدا باید دو مطلب را روشن کنیم. نخست اینکه قوانین و مقررات حسابرسی داخلی که در حال حاضر الزام شده تا چه حد با شرایط امروز شرکت‌ها همخوانی دارد یا ندارد؟ و دوم اینکه، اصولاً هدف از ایجاد حسابرسی داخلی برای چیست؟ زمانی شرکت‌ها آن قدر کوچک بودند که مدیرعامل به راحتی می‌توانست احاطه کاملی به کلیت فعالیت شرکت داشته باشد، اما نیاز به حسابرسی داخلی از آن موقع احساس شد که شرکت‌ها بزرگ شدند و دیگر یک نفر نمی‌توانست به تنهایی اوضاع را کنترل کند. بنابراین نیاز به افراد متخصصی بود که به کمک مدیریت ببینند تا شرکت بتواند بهتر اداره شود. حال برخی شرکت‌های بورسی همانند شرکت‌های سرمایه‌گذاری با وجود سرمایه بالا، آنگاه آنقدر کوچک هستند که جز نظارت و تصمیم‌گیری‌های استراتژیک برای زیرمجموعه‌ها، فعالیت دیگری انجام نمی‌دهند. پس این قبیل از شرکت‌ها به راحتی می‌توانند علاوه بر خود بر شرکت‌های تابعه خود نیز نظارت کنند و اینجاست که در بحث الزام کردن حسابرسی داخلی در همه شرکت‌ها تردید ایجاد می‌شود. اخیراً از یکی از مدیران شرکت‌های سرمایه‌گذاری در مورد حوزه فعالیت حسابرس داخلی‌شان سوال کردم که اعلام کردند که این فعالیت را برون‌سپاری کرده‌اند. این موضوع نشان می‌دهد که ما به اهداف در نظر گرفته برای استقرار حسابرسی داخلی نرسیده‌ایم. در مجموع معتقدم نیازی نیست که در شرکت‌های کوچک حسابرسی داخلی ایجاد کنیم و این کار بیشتر باید در مورد شرکت‌های تولیدی که حجم عملیات بالایی دارند، انجام شود.

بورس آقای علی اکبری دیدگاه تازه‌ای را در مورد استقرار حسابرسی داخلی مطرح می‌کنند و معتقدند شرکت‌های کوچک نیاز چندانی به نوع حسابرسی ندارند. خانم دکتر مداحی، نظر شما در این زمینه چیست؟ آیا باید به سمت تفکیک استقرار حسابرسی داخلی در شرکت‌های کوچک و بزرگ رفت؟

دکتر مداحی: اگر ما به دنبال کسب نتیجه مطلوب از فعالیت‌های شرکت هستیم، ناگزیریم بحث الزام را مطرح کنیم. همان طور که پیش‌تر هم تأکید کردم در گام نخست، تأکید ما روی استقرار واحد حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی و اصولاً جانداختن این فرهنگ است که لازم است این دو رکن در شرکت‌ها مستقر باشند. پس ما در ابتدا با الزام شروع کردیم، ولی قطعاً در فرایند پیگیری کردن آن سعی می‌کنیم که این گام به گام بودن را در نظر بگیریم. چون اگر بخواهیم یک الزام سفت و سخت ایجاد کنیم، در پایان امسال باید تمامی شرکت‌هایی که واحدهای حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی‌شان را تشکیل و به سازمان گزارش نداده‌اند به کمیته انضباطی سازمان رفته و رای انضباطی بگیرند در حالی که این هدف ما نیست و ما به استقرار این مقوله دید فرایندی و گام به گام داریم. نکته مهمی که باید مطرح کنم اینکه متأسفانه برخی از اعضای هیات مدیره شرکت‌ها، آگاهی چندانی از جایگاه و مسئولیت‌های خود ندارند. گاه یک عضو هیات مدیره نمی‌داند که معنی امضای گزارش یا صورت مالی چیست و چه تبعاتی برایش دارد، طبیعی است که چون اشرافی به این مسئله ندارد، خیلی هم احساس نیاز به وجود حسابرس داخلی نمی‌کند.

هاشمی نژاد: شاید دلیل اصلی این باشد که در چنین حالتی، عضو هیات مدیره نماینده واقعی سهامدار نیست، کنترل داخلی، ابزار نظارتی هیات مدیره است و باید با استفاده از آن برای سهامدارانی که به نمایندگی از آنها در هیات مدیره حضور دارد، ارزش آفرینی کند. ولی از آنجا در برخی موارد، عضو هیات مدیره نماینده واقعی سهامداران نیست و همزمان در ترکیب هیات مدیره چندین شرکت مختلف حضور دارد، پس نمی‌تواند ضرورت و الزام حسابرسی داخلی را نیز درک کند.





علی اکبری: برخی شرکت‌های بورسی همانند شرکت‌های سرمایه‌گذاری با وجود سرمایه بالا، گاه آنقدر کوچک هستند که جز نظارت و تصمیم‌گیری‌های استراتژیک برای زیرمجموعه‌ها، فعالیت دیگری انجام نمی‌دهند. در مجموع معتقدم نیازی نیست که در شرکت‌های کوچک حسابرسی داخلی ایجاد کنیم و این کار بیشتر باید در مورد شرکت‌های تولیدی که حجم عملیات بالایی دارند، انجام شود.



اجرا شوند. در مورد تایید صلاحیت مدیران، سازمان در مرحله نخست مدارک و مستندات مربوط به مدرک تحصیلی متقاضی عضویت در هیات مدیره را بررسی می‌کند تا مشخص شود که آیا فرد از تحصیلات آکادمیک که حداقل آن هم داشتن مدرک لیسانس است، برخوردار است یا خیر؟ همین یک اقدام گام بزرگی است که قبلاً وجود نداشت حتی سازمان فراتر از بررسی شکلی مدرک، به بررسی سوابق و تجربیات اجرایی فرد در صورت نداشتن تحصیلات آکادمیک می‌پردازد. معتقدم باید در قوانین و مقررات به نوعی این موضوع گنجانده شود که یک عضو هیات‌مدیره نباید همزمان چند جا عضو باشد. همان‌طور که اشاره کردید یکی از مشکلات اصلی ما در شرکت‌ها این است که بعضی از افراد اصلاً شغلشان عضویت در هیات مدیره شرکت‌هاست و کار دیگری جز این ندارند.

علی اکبری: صحبت‌های آقای مالمر دقیقاً درست است. الان بعضی از افراد به عنوان عضو غیرموظف هیات مدیره حتی به دنبال گرفتن حق حضور و پاداش در شرکت‌ها هستند.

مالمر: معتقدم اگر حسابرسی داخلی شرکت‌ها به موسسات حسابرسی که دانش و تجربه لازم را دارند، برون‌سپاری شود می‌تواند بسیار کمک‌کننده باشد. چون وقتی پای موسسه حسابرسی به عنوان یک نهاد حقوقی به میان می‌آید، خیلی از آن دغدغه‌های مدیرعامل - مثل مچ‌گیری، ایرادگیری و... - کاملاً مرتفع می‌شود. پیشنهاد شخصی من این است که شرکت‌ها به این سمت بروند و از هزینه‌های این کار هم نترسند، چون منافعی که در پی این هزینه‌ها به وجود می‌آید، به مراتب بیشتر خواهد بود.

بورس جمع‌بندی آقای مالمر این است که با برون‌سپاری حسابرسی داخلی به یک موسسه حسابرسی که ماهیت حقوقی دارد تا حد زیادی می‌توان مقاومت‌های ایجاد شده در برابر این نوع حسابرسی را کم کرد. آقای علی اکبری، آیا چنین تجربه‌ای در شرکت‌های زیرمجموعه هلدینگ شما انجام شده؟

علی اکبری: من فکر می‌کنم پیشنهاد آقای مالمر به شرطی خوب جواب می‌دهد که در مرحله نخست، عضو هیات مدیره - مالی یا غیرمالی - را درگیر این موضوع نکنیم و بخش حسابرسی داخلی که برون‌سپاری شده، به طور مستقیم گزارش خود را به هیات مدیره یا به سهامدار بدهد. واقعیت این است که مقررات این حوزه تنها تدوین و ابلاغ شده‌اند و کمتر شرکتی آن را رعایت می‌کند، سازمان هم در این بین کاری نمی‌کند. به همین خاطر بهتر است از مقررات ساده شروع کرده و بعد پله‌پله شرایط را ارتقا دهیم.

دکتر مداحی: ما باید مجموعه‌ای از عوامل را کنار هم بسنجیم که مهمترین نکته آن میزان پاسخ‌خواهی مؤثر است که باعث می‌شود طرف مقابل هم به اندازه کافی، پاسخگو باشد. این پاسخ‌خواهی در وهله اول، آغاز کار است و بعد زمانی را باید برای جا افتادن آن صرف کرد. به طور مشخص هم می‌توان به مثال تفکیک رییس هیات مدیره و مدیرعامل اشاره کرد یا در مورد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی هم، روال باید این‌گونه باشد. در این میان، نقش سرمایه‌گذاران نهادی در موفق بودن فرایند پاسخ‌خواهی بسیار تأثیرگذار است. چون فرض بر این است که سرمایه‌گذار نهادی از دانش و تخصص بالاتری برخوردارند و نسبت به مسایل شناخت کافی دارند. در مورد نکته آقای علی اکبری درباره گزارش دهی مستقیم حسابرس داخلی به هیات مدیره، باید تاکید کنم که اگر قائل به این نوع گزارش دهی باشیم عملاً نقش کمیته حسابرسی را نادیده گرفته ایم. کمیته حسابرسی قرار است بازوی کمکی و تخصصی هیات مدیره باشد، پس وقتی نقشی برای آنها در نظر گرفته نمی‌شود در حسابرسی داخلی با چالش روبرو خواهیم شد.

علی اکبری: ولی من معتقدم پذیرش فرایند گزارش دهی مستقیم حسابرس داخلی به هیات مدیره در شرکت‌ها بهتر صورت می‌پذیرد. در واقع از الگوی گزارش دهی حسابرس مستقل استفاده می‌شود که برای همه شرکت‌ها هم جافتاده و قابل اجرا نیز هست.

بورس اکنون دو دیدگاه درباره نحوه گزارش دهی حسابرس داخلی به هیات مدیره مطرح شده است. یک دیدگاه نقشی را برای کمیته حسابرسی در نظر نمی‌گیرد و دیدگاه دوم معتقد است گزارش از کانال کمیته به هیات مدیره یا سهامدار برسد. آقای فخاریان، استانداردهای حسابرسی در این زمینه چه اظهارنظری دارند و کدام را مطلوب و در جهت منافع پنگاه اقتصادی می‌بینند؟

فخاریان: من با نظر خانم دکتر مداحی موافقم. براساس تعاریفی که از نقش و ماهیت کارکردی کمیته حسابرسی در سطح دنیا ارائه شده، بررسی و تحلیل گزارش‌های حسابرسی و ارائه خلاصه آن به هیات مدیره است. چون بحث‌های مالی و گزارش‌های حسابرسی داخلی بسیار تکنیکی، تفصیلی و وقت‌گیر است که نه در حوصله هیات مدیره می‌گنجد و نه از لحاظ ماهیتی خیلی برای هیات مدیره جذاب خواهد بود. البته تاکید دارم که کمیته حسابرسی باید از ترکیب مؤثر و حرفه‌ای و حضور صاحبان دانش و تخصص مالی برخوردار باشد تا با استفاده از خرد جمعی کارشناسان این کمیته، مفهوم ارزش‌آفرینی نهایی حاصل شود.

بورس یکی از روش‌های رایج کنترل‌های داخلی، استفاده از مدل کوزو (COSO) است. چرا این مدل برای کنترل‌های داخلی سازمان و شرکت‌ها مناسب است؟

فخاریان: دوستان استحضار دارند که مدل COSO، سال ۹۲ مطرح شد و در حال حاضر، دارای محورهای پنج‌گانه برای اعمال کنترل داخلی به همراه ۱۷ اصل است. این اصول ۱۷‌گانه نیز هر کدام اجزا، رهنمود و شاخص‌های مرتبط با خود را دارند. من اطلاعاتی ندارم که سازمان بورس چقدر روی این مدل کار کرده، ولی از آنجا که ترویج این مساله، بسیار مهم است توصیه من این است که در صورت کار نشدن در این زمینه، بررسی آن حتماً در دستور

واهمه از نظارت‌ها و آرای انضباطی سازمان بورس و به صورت داوطلبانه به سمت استقرار حسابرسی داخلی بروند؟

دکتر مداحی: ابتدا اجازه می‌خواهم در مورد بحثی که پیش تر درباره ضروری نبودن ایجاد واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های کوچک و به خصوص سرمایه گذاری‌ها مطرح شده بود، نکته‌ای را عرض کنم. درست است که نیروهای شرکت‌های سرمایه گذاری و به خصوص هلدینگ، محدود هستند ولی این شرکت‌ها تعدادی شرکت زیرمجموعه دارند که گزارش نهایی عملکرد آنها در عملکرد شرکت مادر تاثیرگذار است. بنابراین، اگر کنترل‌های داخلی از شرکت‌های فرعی درست و به موقع صورت نگیرد، نتیجه کار بدون شک در مورد شرکت اصلی چه در بعد کارایی و اثربخشی و چه در بعد شفافیت اطلاعاتی، قابل قبول نخواهد بود.

علی اکبری: من فکر می‌کنم شاید نیاز باشد که دستورالعمل حسابرسی داخلی با تکیه بر نوع فعالیت شرکت‌ها در بخش‌های مختلف تولیدی، خدماتی و سرمایه گذاری تدوین شود.

پیشنهاد شما در عین کاربردی بودن، بسیار زمان بر است. آقای مال میر، این پیشنهاد تا چه حد امکان تحقق و عملیاتی شدن دارد؟

مال میر: یکی از دلایل اینکه نتوانستیم به یک استاندارد مشخص برسیم، همین موضوع تنوع بالای فعالیت شرکت‌ها بود. بنابراین، تصمیم بر این شد که ابتدا یک منشوری در سطح کلیات داشته باشیم و در ادامه، هر شرکتی براساس چارچوب فعالیت و ساختار عملیات خود، به یک دستورالعمل و فرایند مشخص و خاص خود برسد.

دکتر مداحی: البته باید این نکته را مدنظر قرار داد که انعطاف‌پذیری لازم در دستورالعمل فعلی کنترل داخلی، وجود دارد. به طور مثال در مورد تعداد اعضای کمیته حسابرسی الزام خاصی نیست و اشاره شده که اعضا می‌توانند ۳ یا ۵ نفر بر حسب اندازه شرکت، تعیین شوند. از طرفی وقتی مشکلی با برون سپاری این مسئله وجود ندارد، یعنی شرکت‌ها می‌توانند از ظرفیت‌های قانونی این دستورالعمل برای راه اندازی واحد حسابرسی داخلی، استفاده کنند.

حال پرسش اینجاست که چگونه می‌توان ارتباطی میان حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی را برقرار کرد؟ آیا می‌توان از ظرفیت‌ها و پتانسیل‌های حسابرسی مستقل که هم قدمت و هم سازوکاری مشخص تری دارد، برای ارتقای جایگاه حسابرسی داخلی بهره برد؟

هاشمی نژاد: معتقدم هم‌زمان با استقرار و راه اندازی واحدهای حسابرسی داخلی در شرکت‌ها، باید به آموزش حسابرسی مستقل هم پرداخت. چون حسابرسی مستقل در پایان سال مالی باید در خصوص کنترل داخلی هم اظهار نظر کند، بنابراین ضرورت دارد که با آموزش حسابرسان مستقل سطح دانش و توقع آنها از کنترل‌های داخلی را مشخص کرد. چرا که اگر این آموزش وجود نداشته باشد حسابرسی مستقل هم نمی‌داند که دقیقا درباره چه چیزی باید اظهار نظر کند.

مال میر: بحث اظهار نظر حسابرسان مستقل نسبت به گزارش‌های کنترل داخلی، مقوله‌ای است که از طرف جامعه حسابداران رسمی و سازمان حسابرسی در حال پیگیری است. این موضوع فعلا در حد رهنمودها و مصوبات تعریف شده که امیدواریم با تلاش نهادهای تخصصی استانداردسازی در این زمینه نیز انجام شود.

دکتر مداحی: تاکید می‌کنم که لازمه رسیدن به نقطه مطلوب، مشارکت تمامی نهادها و سازمان‌های حرفه‌ای مرتبط با این موضوع است. نمی‌توان تنها با تعریف یک الزام، به تحقق حسابرسی داخلی در شرکت‌ها امید بست، چرا که این امر نیازمند این است که مجامع حرفه‌ای شامل انجمن حسابرسان داخلی، انجمن مدیران مالی، انجمن حسابداران خبره و انجمن‌های مختلف در بعد آموزش، ضرورت‌ها، الزامات و نیازها تاکید داشته باشند.

کار قرار گیرد. چرا که به دلیل جامعیت و تخصصی بودن این مدل، می‌تواند ابعاد خیلی گسترده‌تر و عمیق‌تری به کنترل داخلی بدهد.

بودن در شرایط کنونی رویه و چارچوب کنترل‌های داخلی و شیوه تهیه گزارش‌های حسابرسی داخلی چگونه است و چه روندی را از ابتدا تا انتها طی می‌کند؟

فخاریان: در ابتدا ما فرض را بر این می‌گذاریم که ورودی اصلی کمیته حسابرسی، گزارش‌های حسابرسی داخلی است که این گزارش‌ها هم با ارزیابی کنترل داخلی و مبتنی بر ریسک آغاز می‌شود. قبل از هر چیز، کمیته حسابرسی باید برنامه حسابرسی داخلی را بر پایه تحلیل ریسک‌های سازمان تدوین کند. این مسئله بسیار با اهمیت است، چرا که برخی مواقع ممکن است ما وقت قابل ملاحظه‌ای را روی مقوله‌ای بگذاریم که اصلا پراهمیت نیست. صرف نظر از اینکه فرایند حسابرسی داخلی به صورت درون یا برون سپاری انجام شود ما با منابع محدودی برای انجام یک کار گسترده و بزرگ روبرو هستیم. بنابراین ارزیابی ریسک و شناسایی نقاط بحرانی معین می‌کند که موضوعات حسابرسی باید چه موضوعاتی باشند. در گام بعد، با یک نگاه منطقی تقدم و تاخر موضوعات را مشخص می‌کنیم.

بودن به بحث الزام ماهیت و الزام برقراری کنترل داخلی و راه اندازی کمیته‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌ها برگردیم. خانم مداحی به نظر شما چگونه می‌توان شرایط را به سمتی برد که شرکت‌ها بدون



هاشمی نژاد: معتقدم هم‌زمان با استقرار و راه اندازی واحدهای حسابرسی داخلی در شرکت‌ها، باید به آموزش حسابرسی مستقل هم پرداخت. چون حسابرسی مستقل در پایان سال مالی باید در خصوص کنترل داخلی هم اظهار نظر کند، بنابراین ضرورت دارد که با آموزش حسابرسان مستقل سطح دانش و توقع آنها از کنترل‌های داخلی را مشخص کرد. چرا که اگر این آموزش وجود نداشته باشد حسابرسی مستقل هم نمی‌داند که دقیقا درباره چه چیزی باید اظهار نظر کند؟

