



کمیته‌های حسابرسی نوپا



وحدیتمتی
حسابدار رسمی

شکست گزارشگری مالی) بر می‌گردد. هر چند وجود این کمیته‌های حسابرسی به عنوان جزئی از سازو کار راهبری شرکتی به منظور ارتقاء نظام کنترل‌های داخلی، نقش مفیدی دارد اما ناگفته پیداست که کنترل‌های داخلی دارای محدودیت‌های ذاتی است که این محدودیت‌ها، به طور تضمین شده نمی‌تواند عاملی برای رخداد بحران‌های مالی مرتبط با شکست گزارشگری مالی تلقی شود. بحران‌های رخ داده شده در ابتدای قرن بیست و یکم گواهی بر این مدعاست. حتی در کشور‌های توسعه یافته نیز سازو کارهای راهبری شرکتی (به طور خاص: الزامات مرتبط با کمیته حسابرسی) پیوسته در حال تجدید نظر و ارتقاء است. به طور عام این تصور پدیدار می‌شود که اگر بحرانی اتفاق افتاد، به نحو مشابه در آینده اتفاق نخواهد افتاد! این اولین تصور رایج اشتباه است.

ریشه بسیاری از بحران‌های مالی در نداشتن کنترل‌های داخلی مناسب در شرکت‌ها است. تصور اشتباه دیگر آن است که ما بهبود و ارتقاء در هر کاری (حتی کنترل‌های داخلی و نظام راهبری شرکتی) را در امور پیچیده می‌جوئیم. بدین معنی که اجرای قدم به قدم الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی به صورت تدریجی و در بلندمدت، پر ثمر خواهد بود و ریسک غیر سیستماتیک مرتبط با شکست کنترل‌های داخلی را تسکین خواهد داد. بنابراین اقدامات ساده و نظام‌مند، خود می‌تواند از بروز حوادث ناگوار جلوگیری بعمل آورد. مطالب و مقدمه فوق‌الذکر با این قصد ارائه شد، چرا که به نظر می‌رسد سوء تفاهم‌هایی در میان مقامات شرکت‌ها از جمله حرفه حسابداران (مشمول بر حسابداران رسمی، حسابرسان داخلی، مدیران مالی و...) که با آن درگیر هستند؛ به وجود آمده باشد که در قالب سوالات ذیل ارائه می‌شود:

• آیا کنترل‌های داخلی شرکت‌ها در گذشته، تا قبل از الزام دستورالعمل کنترل‌های داخلی، اثر بخش نبوده و ضعف‌های عمده‌ای داشته است؟
• آیا می‌توان با تشکیل صرف کمیته‌های حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی؛ الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی که مطابق با چارچوب COSO است را به سرعت رعایت کرد؟

• آیا اعضای کمیته‌های حسابرسی، صرفاً به واحد حسابرسی داخلی تمرکز داشته باشند؟

• آیا تصویب منشورهای اخلاقی، و نظام‌نامه‌های راهبردی صرف، به عنوان اقدامات اجرایی برای تطبیق با دستورالعمل کنترل‌های داخلی تلقی می‌شود؟
• آیا انتخاب صرف افراد مستقل که دارای تخصص مالی باشند (به‌عنوان مثال حسابداران رسمی و...)، می‌تواند به اثر بخشی این سازوکار بینجامد؟ (اعضای مزبور به چه میزان می‌توانند بابت ایفای وظایف کمیته حسابرسی وقت صرف نمایند؟)

• آیا نمی‌توان از برخی از مدیران شرکت‌ها که دارای تجارب مفیدی در حوزه فعالیت شرکت هستند و فعالیت‌های شرکت را به خوبی می‌شناسند؛ صرف‌نظر از

الزامی شدن تشکیل کمیته حسابرسی برای شرکت‌های بورسی و فرابورسی براساس دستورالعمل سازمان بورس اوراق بهادار مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ رخداد مبارکی است که به تقویت نظام راهبری شرکتی می‌انجامد. تقویت مجموعه نظام راهبری شرکتی که با هدف دستیابی به سلامت گزارشگری مالی، رعایت قوانین و مقررات و اثربخشی عملیات است؛ به مشارکت در توسعه و ارتقای سلامت نظام اقتصادی، اجتماعی، سیاسی در سطحی وسیع تر خواهد انجامید. این نوشتار به منظور طرح برخی از موضوعات پیرامون کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های مشمول تهیه گردیده و به عنوان فراخوانی جهت درج تجارب مفید و راه کارهای اجرایی در این زمینه توسط سازمان بورس، حرفه حسابداری، اساتید، صاحبان نظران و مقامات شرکت‌ها، ارائه گردیده و نویسنده امیدوار است مخاطب آن را به عنوان اعتراض یا به چالش کشاندن دست اندر کاران، تلقی ننماید. طرح مسائل پیرامون کمیته‌های حسابرسی نوپا و بحث در این خصوص می‌تواند آن را با واقعیت‌های کشورمان بهتر منطبق کرده و اثر بخشی آن را دوچندان کند. بدیهی است که مسائل مطرح شده صرفاً به عنوان بخش محدودی از مسائل پیرامون کمیته‌های حسابرسی ارائه گردیده است چراکه درج مطالب بیشتر از حوصله این مقاله، خارج می‌باشد. شایان ذکر است که راه کارهای اجرایی این مسائل نیز وجود دارد و در حال حاضر توسط شرکتهای مشمول به کار گرفته می‌شود؛ اما درج برخی از راه کارها که به عنوان نتیجه فراخوان این نوشتار است؛ می‌تواند سودمند و مورد توجه قرار گیرد؛ لذا هدف، ارائه راه کارهای اجرایی نبوده و مسائل مطرح شده به شرکت یا گروه خاصی اشاره ندارد.

ناگفته پیداست که کسب تجربه در هر موضوعی گران سنگ خواهد بود و این سنگ گران همان هزینه‌ها، نقص‌ها، ناکارایی‌ها، عدم اثر بخشی‌ها، انجام ناصحیح کارها و بطور عام خراب کردن کار در گذشته است که به عنوان رهنمایی برای اقدامات آتی به کار گرفته می‌شود. کمیته‌های حسابرسی نوپا نیز از این قاعده مستثنی نخواهد بود. بدین ترتیب مطرح کردن این موضوعات در این نوشتار نباید به عنوان مانعی برای پیش برد این سازو کار قانونی و البته پر ثمر، تلقی شود؛ غایت مدنظر، توجه دهی به برخی از مسایل و مددجویی از سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی، دانشگاهیان، انجمن حسابرسان داخلی، اعضای هیات مدیره، مدیران عامل و مدیران ارشد اجرایی شرکت‌های مشمول به منظور بهبود مستمر در این حوزه است. بحث پیرامون موضوعات و مطالب کمیته حسابرسی در نوشتاری کوتاه به مثابه "بحر در کوزه" است؛ بنابراین طرح برخی از مسایل پیرامون کمیته حسابرسی که می‌تواند مطالب دیگری نیز در ادامه در پی داشته باشد؛ بطور محتمل باعث رفع برخی از این موارد خواهد شد.

سوابق کمیته‌های حسابرسی در خارج از ایران به کشور‌های دارای اقتصاد توسعه یافته به صورت اختیاری در نیمه اول قرن بیستم و الزام آن به نیمه دوم قرن بیستم میلادی (عمدتاً در پی شکست‌های بازارهای اوراق بهادار مرتبط با

به نظر می‌رسد تشکیل حداقل جلسات موضوع ماده ۱۴ منشور فوق‌الذکر، یعنی تشکیل حداقل ۶ جلسه برای دستیابی به اهداف مدنظر، بسیار کم و نامناسب باشد. از سوی دیگر تشکیل جلسات مستمر و پی در پی ممکن است پیامدهایی در بر داشته باشد: یکی از پیامدهایی که لاجرم ضروری به نظر می‌رسد آنکه با توجه به اینکه در منشور نمونه، برای هر کدام از موضوعات "کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک"، "گزارشگری مالی"، "حسابرسی داخلی"، "حسابرسی مستقل"، "رعایت قوانین"، "مقررات و الزامات"، "گزارش دهی"، "سایر مسئولیت‌ها"، وظایفی برای کمیته حسابرسی در نظر گرفته شده است؛ بنابراین ایفای این مسئولیت‌ها توسط کمیته حسابرسی، مستلزم صرف زمان قابل ملاحظه‌ای خواهد بود که این موضوع نیازمند تصویب حق الزحمه مناسب توسط هیات مدیره است. سوالی که احتمالاً در عمده شرکت‌هایی که کمیته‌های حسابرسی را به صورت نوپا تشکیل داده‌اند، مطرح می‌شود آن است که:

- میزان جبران خدمات مناسب، چقدر است؟
- میزان هزینه‌های مرتبط با کمیته تا چه میزان از سوی هیات مدیره قابل پذیرش است؟
- اعضای مستقل حداکثر چه میزان زمان می‌توانند برای کمیته‌های حسابرسی صرف کنند؟
- آیا برای انتخاب شدن به عنوان عضو مستقل کمیته حسابرسی در شرکت‌های مختلف، نباید محدودیت‌هایی قائل شد؟ (حداکثر در چند شرکت می‌توان به عنوان عضو مستقل کمیته حسابرسی حضور یافت؟)
- هیات مدیره چگونه اطمینان حاصل کند که کمیته حسابرسی، اثر بخش بوده است؟

شاید مخاطب برداشت نماید که بدنه این نوشتار بر موضوع حق الزحمه کمیته حسابرسی استوار بوده است؛ برداشت صحیحی است چرا که به نظر می‌رسد اجرای درست و مناسب وظایفی که برای کمیته حسابرسی در نظر گرفته شده است؛ زمان بر و مستلزم نظارت، پیگیری، برگزاری نشست‌ها، تشکیل جلسات پی در پی، مطالعه، پاسخگویی و... توسط کمیته‌های حسابرسی خواهد بود که اگر غیر آن باشد؛ تنها "کمیته‌های حسابرسی نوپای شکلی" در آینده خواهیم داشت که حتی در بلند مدت نیز انتظار دستیابی به اهداف تعیین شده را نباید داشته باشیم. بنابراین امید است که این تجربه تازه در ایران با بینانگداری صحیح و داشتن نگرش‌های مناسب نسبت به آن، با احتمال کمتری به نتایج ناخوشایند برسد. انتظار می‌رود تا بهای زیادی برای رخداد برخی از اشتباهات (یا رفع آن اشتباهات) نپردازیم و با واقعیت‌نگری مناسب، از آنها اجتناب کنیم. این اشتباهات می‌تواند ناشی از درک نامناسب از موارد ذیل باشد:

- صرف تشکیل کمیته‌های حسابرسی و برگزاری حداقل جلسات موجب رعایت دستورالعمل کنترل‌های داخلی می‌گردد.
- با تدوین دستورالعمل‌ها، نظام نامه‌ها و آئین نامه‌ها می‌توان با چارچوب الزامات سازمان بورس، تطبیق نمود.
- هیات مدیره تصور نماید که با تشکیل کمیته‌های حسابرسی، مسئولیت‌هایی کنترل‌های داخلی صرفاً بر عهده کمیته حسابرسی خواهد بود و بنابراین ساز و کار‌هایی برای حصول اطمینان از اثربخشی این کمیته‌ها به کار نیندد. در پایان خاطر نشان می‌سازد که برخی از جنبه‌های کنترل داخلی (از قبیل: رعایت ارزش‌های اخلاقی، صلاحیت و تجارب مدیران، نگرش مدیران نسبت به کنترل‌های داخلی و...) موضوعاتی متأثر از حوزه‌های علمی، اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و فرهنگی هستند که برخی از آنها با برنامه‌ریزی‌های کلان و در بلند مدت قابل دستیابی است و باید اعتراف کرد که اقدامات اخیر سازمان بورس و شرکت‌ها و سایر دست‌اندرکاران در این خصوص قابل ستایش است اما این موضوع مصداق کاشت نهال است که در بلند مدت ثمر خواهد داد بنابراین مراقبت مستمر از این نهال ضروری است تا بتوانیم ثمره آن را بگیریم. باید گفت که نهال‌های کاشت شده در این مرحله ثمراتی نیز داشته‌اند؛ از جمله، امید به آینده، زیبا سازی محیط کنترلی و خشکاندن برخی از علف‌های هرز (برخی از نارسایی‌های سیستم کنترل داخلی)، اما باید شکیباً باشیم.

بحث استقلال، در ترکیب کمیته‌های حسابرسی بهره‌جست؟ یا در این خصوص به منظور بهره‌گیری مناسب از تجارب آنها، چه راهکاری پیشنهاد می‌شود؟

- جنبه‌های کنترل‌های داخلی (۵ منظر مدنظر دستورالعمل سازمان) مفاهیم گسترده‌ای هستند که برخی از جنبه‌های آن در بلند مدت قابل دستیابی است؛ آیا از طریق وضع یکسری از نظام‌نامه‌ها، تشکیل برخی از واحدها و تدوین دستورالعمل‌ها می‌توان به سرعت با آن ساز و کار تطبیق کرد؟ البته می‌دانیم که برای انجام هر کاری مقدماتی لازم است و در کوتاه مدت دستیابی به اهداف بزرگ مشکل است. بنابراین با تأمل و پی‌ریزی مناسب امور بر اساس اصول حتی انجام موارد شکلی که در بالا به آنها اشاره شد؛ سودمند خواهند بود؛ اگر و فقط اگر، در ادامه سعی گردد که روح موارد شکلی در عملیات و زمینه مدنظر دیده شود. همچنین مسایلی در اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس وجود دارد که در ذیل به برخی از آنها اشاره می‌شود؛ به این امید که بتوان در این خصوص راه کارهایی با عنوان "بهترین تجارب" برای استفاده عموم دریافت کرد:

- برخی شرکت‌ها ممکن است دارای عضو هیات مدیره با تخصص مالی و غیر موظف نباشند؛ راهکار چیست؟ (می‌دانیم که بر اساس اساسنامه شرکت‌های بورس باید عضو مالی در ترکیب هیات مدیره وجود داشته باشد)
- اعضای مستقل کمیته‌های حسابرسی که با دانش و تجربه مالی و حسابداری انتخاب می‌شوند؛ به چه میزانی باید در امور کنترل‌های داخلی شرکت وقت صرف کنند تا ضمن کارایی و اثر بخشی فعالیت‌های کمیته حسابرسی، هزینه جبران خدمات آنها برای هیات مدیره قابل پذیرش باشد؟
- در شرکت‌هایی که مشمول تهیه صورت‌های مالی تلفیقی هستند؛ با توجه به آنکه مسئولیت گزارشگری کنترل‌های داخلی شرکت‌های فرعی با شرکت اصلی است؛ سازو کار مناسب برای تفویض اختیار نظارت بر امور کنترل‌های داخلی آنها، نحوه انتخاب اعضای کمیته حسابرسی آن شرکت‌ها، سازوکار ارتباط میان کمیته حسابرسی شرکت اصلی و شرکت‌های تابعه و دیگر مسایل پیرامون به چه صورت خواهد بود؟
- نحوه تدوین گزارش کنترل‌های داخلی (موضوع فصل سوم دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس) گروه (شرکت اصلی به انضمام شرکت‌های فرعی) که صورت‌های مالی تلفیقی تهیه می‌کنند؛ به چه صورت است؟
- نحوه استقرار، نظارت، ارزیابی، گزارشگری کنترل‌های داخلی شرکت‌های وابسته چگونه خواهد بود؟

دستورالعمل کنترل‌های داخلی، الزاماتی برای هیات مدیره شرکت و حسابرسان مستقل به وجود آورده است. هیات مدیره باید سیستم کنترل‌های داخلی شرکت را براساس دستورالعمل مستقر کند؛ کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر آن کمیته، تشکیل دهد؛ کنترل‌های داخلی را به صورت حداقل سالیانه ارزیابی کرده و نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی (مشمول بر کنترل‌های داخلی شرکت‌های فرعی) را به صورت سالانه گزارش کند. حسابرسان مستقل نیز مکلفند نسبت به گزارش کنترل‌های داخلی اظهار نظر کنند. بر واضح است که وظیفه هیات مدیره و حسابرسان مستقل بیش از پیش سنگین‌تر شده است؛ بنابراین صرف درج گزارش کنترل‌های داخلی تمیز (clean) و اظهار نظر سلبی حسابرسان مستقل نمی‌تواند اهداف بنیادین چنین الزامی را برآورده سازد و سزاوار است که به اعضای هیات مدیره و کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها و حسابرسان مستقل، این مسئولیت خطیری را یادآوری کرد.

بر اساس ماده ۲ منشور کمیته حسابرسی نمونه سازمان بورس و اوراق بهادار، هدف از تشکیل کمیته حسابرسی، کمک به ایفای مسئولیت نظارتی هیات مدیره و بهبود آن به منظور کسب اطمینان معقول از: "اثربخشی فرایندهای نظام راهبری"، "مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی"، "سلامت گزارشگری مالی"، "اثربخشی حسابرسی داخلی"، "استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل" و "رعایت قوانین، مقررات و الزامات است، بنابراین خاطر نشان می‌سازد وظایف خطیری برای اعضای کمیته‌های حسابرسی در نظر گرفته شده است که