



محسن قاسمی

باز آفرینی حسابرسی داخلی در ایران: از ضابطه گذاری تا عمل

به رغم آن که حسابرسی داخلی در ایران هم در نظریه و هم در عمل پیشینه ای کم و بیش طولانی دارد، با این حال، نقطه ای عطف ترویج و توجه همگانی به آن را می توان سال ۱۳۹۱ و پس از ضابطه گذاری های زنجیره ای سازمان بورس و اوراق بهادار دانست. این مقاله پس از مرور ضابطه گذاری ها یاد شده به بیان کامیابی ها و ناکامی های نهادها و افراد ضابطه گذار، حرفه ای، و دانشگاهی حسابرسی داخلی در ایران طی سه سال و چند ماه گذشته می پردازد.

۱۳۹۱: سال باز آفرینی

حسابرسی داخلی در ایران

شهریور ۱۳۹۰ بزرگ ترین تقلب افشا شده در تاریخ ایران تا آن زمان، موسوم به تقلب ۳۰۰۰ میلیارد تومانی، در رسانه ها بازتاب یافت و همه ی توجه ها را به خود جلب کرد. در آن زمان شاید کم تر کسی فکر می کرد

که افشای این تقلب به باز آفرینی حسابرسی داخلی در ایران منجر شود. حدود ۱۱ سال پیش از افشای این تقلب تاریخی در ایران، یک تقلب تاریخی هم در آمریکا افشا شده بود. انرون، غول انرژی بورس نیویورک که یک سال پیش از برملا شدن تقلبش بیش از ۱۱۱ میلیارد دلار درآمد در سال ۲۰۰۰ ابراز کرده بود و بیش از ۲۰,۰۰۰ کارمند در سرتاسر جهان داشت، در اثر یک رسوایی مالی در دوم دسامبر ۲۰۰۱ ناچار به اعلام ورشکستگی شد. این رسوایی مالی تاریخی پی آمدهای بسیار گسترده ای در ضابطه گذاری حسابداری و حسابرسی در آمریکا و حتی در سرتاسر جهان داشت. خاستگاه بیش تر این تغییرات و اصلاحات را می توان به تصویب قانون موسوم به ساربینز - آکسلی (SOX) در کنگره ی آمریکا ردیابی کرد. قانونی که در ۳۰ ژوئیه ۲۰۰۲ به امضای جورج دبلیو بوش، رییس جمهور

آمریکا، رسید و لازم الاجرا شد. یکی از مهم ترین بخش های این قانون بخش ۴۰۴ آن است که در آن وظایف گسترده ای را در زمینه ی طراحی، اجرا، و ارزیابی کنترل های داخلی در شرکت های عام بر عهده ی مدیران گذاشته است.

در ایران، پس از تصویب قانون بازار اوراق بهادار (یکم آذرماه ۱۳۸۴) و انحلال سازمان کارگزاران بورس اوراق بهادار تهران و راه اندازی سازمان بورس و اوراق بهادار و شرکت بورس اوراق بهادار تهران، یکی از وظایف مهم سازمان و شرکت بورس تدوین ضوابط مورد نیاز برای اجرای این قانون مقرر شد. در همین چارچوب، پس از راه اندازی مدیریت امور ناشران در شرکت بورس اوراق بهادار تهران (مرداد ۱۳۸۶) طی سال نخست به تدریج دو کارگروه در این مدیریت سازمان دهی شد که وظایف آن ها تدوین پیش نویس دستورالعمل های



واحدهای حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته‌ی حسابرسی مکلف شدند. سازمان بورس و اوراق بهادار، در ۲۷ شهریور ۱۳۹۱، طی ابلاغیه‌ای به همه‌ی شرکت‌های بورسی و فرابورسی تکلیف کرد اقدامات انجام‌شده در زمینه‌ی رعایت این دستورالعمل را به آن سازمان اعلام کنند. سپس، در ۱۸ بهمن ۱۳۹۱، طی ابلاغیه‌ای به همه‌ی شرکت‌های بورسی و فرابورسی تکلیف کرد تا ۳۰ بهمن ۱۳۹۱ مشخصات کمیته‌ی حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی خود را از راه سامانه‌ی کدال افشای عمومی کنند. سرانجام، در ۹ اسفند ۱۳۹۱، طی اطلاعیه‌ی این سازمان «نمونه‌ی منشور کمیته‌ی حسابرسی» و «نمونه‌ی منشور فعالیت حسابرسی داخلی» (هر دو مصوب ۲۳ بهمن ۱۳۹۱) به همه‌ی شرکت‌های بورسی و فرابورسی ابلاغ، و رعایت آن‌ها از همان تاریخ برای این شرکت‌ها الزامی اعلام شد.

معجزه‌آسا عمل کرد و به تصویب سریع این دستورالعمل در ۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱ منجر شد.

دستورالعمل کنترل داخلی برخلاف عنوانش در واقع یک کدنامه‌ی راهبری شرکتی است. در این دستورالعمل ضوابط اولیه‌ی بسیاری از ارکان راهبری شرکتی (از جمله، کمیته‌ی حسابرسی، حسابرسی داخلی، کنترل داخلی، ... حتی تا اندازه‌ای مدیریت ریسک، و مدیریت ریسک تقلب) پوشش داده شده است. به همین دلیل، تصویب این دستورالعمل را می‌توان یک رویداد بزرگ در تاریخ حسابداری و بازار سرمایه‌ی ایران دانست که تا کنون نیز پی‌آمدهای مثبت بسیاری در پی داشته است.

براساس ماده‌ی ۱۰ این دستورالعمل همه‌ی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به تشکیل

«راهبری شرکتی» و «کنترل داخلی» برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران بود. محصول کارگروه کنترل داخلی، ترجمه‌ی بخش ۴۰۴ قانون ساربینز - آکسلی بود. سال‌های پیش از آن نیز ترجمه‌ی چارچوب یکپارچه‌ی کنترل داخلی کمیته‌ی سازمان‌های حامی کمیسیون تردوی (COSO) را سازمان حسابرسی منتشر کرده بود. این دو منبع در مدیریت امور ناشران بورس اوراق بهادار تهران دست‌مایه‌ی تدوین پیش‌نویس «دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران» قرار گرفت. افشای تقلب ۳۰۰۰ میلیارد تومانی و نامه‌ی معروف وزیر امور اقتصادی و دارایی به رئیس سازمان بورس و اوراق بهادار در فرایند تصویب این دستورالعمل توسط سازمان بورس و اوراق بهادار در مقام یک کاتالیزور



بی‌آمدهای خشم شب: جنب‌وجوش و سردرگمی

ضابطه‌گذاری‌های سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ با این که بسیار ارزشمند و تاریخی بودند ولی در فضای خواب‌آلود حسابرسی داخلی ایران کارکردی همانند نواختن خشم شب برای افرادی ناآمده برای نبرد داشت. طی سه سال گذشته، با این که رخوت و خواب‌آلودگی دهه‌های پیش به یک‌باره از واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی و فرابورسی و حتی نهادهای مالی فعال در بازار اوراق بهادار ایران رخت بر بسته است، و هم در سمت تقاضا و هم در سمت عرضه‌ی خدمات حسابرسی داخلی جنب‌وجوشی فزاینده را پدید آورده، ولی در عین حال موجب بروز نوعی سردرگمی نیز در هر دو طرف شده است. بی‌تردید میزان اثربخشی اجرای این دستورالعمل طی سه سال و اندی که از

آن گذشته فقط پس از ارزیابی‌های دقیق عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی و کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های بورسی و فرابورسی مشخص خواهد شد. با این حال، مشاهدات موردی حاکی از ابهام و ناآگاهی‌های اساسی در سمت تقاضا و ناکارآمدی‌ها و ناکامی‌های جدی در سمت عرضه‌ی این خدمات است.

ابهام در تقاضا: کارفرمایانی که نمی‌دانند چه می‌خواهند

با این که در دستورالعمل کنترل داخلی و منشور نمونه‌ی فعالیت حسابرسی داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار کلیات و رئوس وظایف حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی و فرابورسی مشخص شده است، ولی چیزی که مشهود است مدیران بعضی از شرکت‌ها دقیقاً نمی‌دانند از حسابرسی داخلی چه می‌خواهند. در واقع، هدف و مأموریت واحد حسابرسی داخلی برای این مدیران هنوز مبهم است. دلیل اصلی این ابهام راه‌اندازی دستوری حسابرسی داخلی در این شرکت‌ها است. در واقع، این مدیران فقط برای رعایت ضوابط سازمان بورس و اوراق بهادار اقدام به راه‌اندازی حسابرسی داخلی در شرکت‌های تحت مدیریت خود کرده‌اند، بی‌آن که پیش از راه‌اندازی این کارکرد جدید نیازی به خدمات آن احساس کرده باشند (تقاضای غیرواقعی/ ناپایدار). در حال حاضر، این تقاضای غیرواقعی و ناپایدار یکی از مهم‌ترین تهدیدهای آینده‌ی حسابرسی داخلی در ایران است. چرا که در صورت ادامه‌ی روند کنونی تصویر و سابقه‌ی بسیار نامناسبی از کارکرد حسابرسی داخلی در ذهن مدیران و دیگر ذی‌نفعان خدمات حسابرسی داخلی شکل می‌گیرد که اصلاح آن نیازمند صرف وقت و انرژی

مضاعفی در آینده خواهد بود. چنان که در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی تصریح شده است، خدمات حسابرسی داخلی به دو گروه «خدمات اطمینان‌بخشی» و «خدمات مشاوره‌ای» تقسیم می‌شود. اگر سازمان بورس و اوراق بهادار در مقام نهاد ضابطه‌گذار، و نهادها و افراد حرفه‌ای و دانشگاهی در مقام ترویج‌کنندگان و مجریان همگی با کمک یکدیگر نسبت به تبیین خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای حسابرسی داخلی به ذی‌نفعان اقدام کنند، این اقدامات می‌تواند موجب ایجاد تقاضای اختیاری و داوطلبانه‌ی حسابرسی داخلی از سوی ذی‌نفعان شوند (تقاضای واقعی/ پایدار). در این صورت نگاه مدیران شرکت‌ها به واحد حسابرسی داخلی از زائده‌ای اجباری بر پیکره‌ی سازمان به واحدی ارزش‌آفرین تغییر خواهد کرد. همین تغییر نگاه و رویکرد می‌تواند بهبود روزافزون عملکرد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها را در پی داشته باشد. وضعیت را در نظر بگیرید که مدیران شرکت‌ها صرفاً برای رعایت ضوابط سازمان بورس و اوراق بهادار نسبت به راه‌اندازی واحد حسابرسی اقدام می‌کنند. در این وضعیت، با توجه به سطح حداقلی انتظارات مدیران از خدمات این واحد، کم‌ترین میزان ممکن منابع (انسانی و مالی) به این واحد اختصاص داده می‌شود. از این‌رو، خروجی چنین واحد حسابرسی داخلی ناکارآمدی قطعاً برای شرکت چندان ارزش‌آفرین و ارزشمند نخواهد بود. ولی از سوی دیگر، وضعیتی را در نظر بگیرید که مدیران شرکت با آگاهی کامل از خدمات متنوع و ارزش‌آفرین اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای که حسابرسی داخلی می‌تواند ارائه کند نسبت به راه‌اندازی اختیاری و داوطلبانه‌ی این واحد اقدام می‌کنند. در این وضعیت، با توجه به سطح حداکثری انتظارات مدیران از خدمات این واحد بیش‌ترین میزان ممکن



با توجه به این که «خواستگی» مدیران شرکت‌ها از حسابرسی داخلی مقدم بر «روش» انتخابی آنان برای راه‌اندازی واحد حسابرسی داخلی است، بنابراین، آگاهی و درک درست آنان از هدف، مأموریت و خدمات حسابرسی داخلی عامل اصلی موفقیت‌شان در راه‌اندازی واحد حسابرسی داخلی است. به عبارت دیگر، انتخاب روش مناسب تأمین منابع (انسانی و مالی) مورد نیاز برای راه‌اندازی واحد حسابرسی داخلی در درجه‌ی دوم اهمیت قرار دارد. در واقع، اگر خواسته‌ی مدیران شرکت‌ها از حسابرسی داخلی خواسته‌ی درست یا حتی مشخصی نباشد، در این صورت احتمال اثربخشی واحد حسابرسی داخلی - فارغ از روش انتخابی برای تأمین منابع (انسانی و مالی) مورد نیاز برای راه‌اندازی آن - با تردید اساسی همراه خواهد بود.

با این حال، نقش حسابرسان داخلی در اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی نقشی کلیدی و بسیار تأثیرگذار است. از یک طرف، در شرکت‌هایی که انتظارات مدیران از واحد حسابرسی داخلی انتظارات درست و دقیقی است و منابع مناسبی نیز به راه‌اندازی این واحد اختصاص داده شده است، به هر حال اثربخشی نهایی این کارکرد در گرو عملکرد اثربخش نیروی انسانی حرفه‌ای این واحد است. از سوی دیگر، در شرکت‌هایی که انتظارات مدیران از واحد حسابرسی داخلی انتظارات درست و دقیقی نیست و/یا منابع کافی به راه‌اندازی آن اختصاص داده نشده است، در صورتی که حسابرسان داخلی باصلاحیتی در واحد حسابرسی داخلی مشغول به کار شوند می‌توانند در طول زمان با طراحی و اجرای درست عملیات این واحد به مرور دیدگاه مدیران شرکت را نسبت به هدف، مأموریت و خدمات حسابرسی داخلی تصحیح کنند.

منابع (انسانی و مالی) به این واحد اختصاص داده می‌شود. از این رو، خروجی چنین واحد حسابرسی داخلی نیرومندی قطعاً برای شرکت‌ها آن‌چنان ارزش آفرین و ارزشمند خواهد بود که روزبه‌روز بر استحکام جایگاه آن در ساختار ارزش آفرینی شرکت افزوده خواهد شد.

علاوه بر این، عدم شناخت درست مدیران بعضی شرکت‌ها از هدف، مأموریت و خدمات حسابرسی داخلی موجب شده است تا انتظارات روشنی از این کارکرد نداشته باشند. در چنین وضعیتی مدیران این شرکت‌ها نمی‌توانند همان منابع حداقلی را نیز به درستی به این کارکرد تخصیص بدهند. بنابراین، راه‌اندازی واحد حسابرسی داخلی در این شرکت‌ها نتیجه‌ای جز اتلاف منافع در پی نخواهد داشت. به عنوان مثال، در بعضی شرکت‌ها ناکارآمدترین کارکنان حسابداری از روی اجبار و صرفاً برای رعایت شکلی و دستوری ضوابط به عنوان کارکنان حسابرسی داخلی منصوب می‌شوند. در این شرکت‌ها با توجه به این که مدیران انتظارات مشخصی از واحد حسابرسی داخلی ندارند ادامه‌ی فعالیت این واحد صرفاً به منظور رفع تکلیف است.

ناکارآمدی عرضه:

حسابرسانی که نمی‌دانند

چه باید انجام دهند

طی سه سال گذشته عرضه‌ی خدمات حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورسی و فرابورسی عمدتاً از سه منبع زیر انجام شده است:

۱. انتقال داوطلبانه یا اجباری کارکنان فعلی شرکت
۲. استخدام کارکنان جدید
۳. برون‌سپاری حسابرسی داخلی به مؤسسات حسابرسی

نقش دیگر ارکان راهبری شرکت‌ها

سامانه‌ی راهبری شرکتی متشکل از سازوکارها و اجزایی است که دارای تأثیرات متقابل بر یکدیگرند. حسابرسی داخلی نیز به عنوان یکی از سازوکارها و اجزای راهبری شرکت‌ها هم بر دیگر سازوکارها و اجزای تأثیر می‌گذارد و هم از آن‌ها تأثیر می‌پذیرد. از جمله‌ی مهم‌ترین سازوکارها و اجزای دارای تأثیر متقابل بر حسابرسی داخلی می‌توان به کمیته‌های تخصصی هیئت مدیره، کنترل داخلی، مدیریت ریسک، و مدیریت ریسک تقلب اشاره کرد. به عنوان مثال، در صورتی که در شرکتی چارچوب کنترل داخلی با اثربخشی طراحی و اجرا شده باشد به طبع اثربخشی حسابرسی داخلی نیز بیش‌تر مورد انتظار است. از دیگر سوی، حسابرسی داخلی اثربخش می‌تواند در رفع ناکارایی‌های چارچوب کنترل داخلی شرکت بسیار تأثیرگذار باشد.

از این رو، سازمان بورس و اوراق بهادار در مقام نهاد ضابطه‌گذار، و نهادها و افراد حرفه‌ای و دانشگاهی در مقام ترویج‌کنندگان و مجریان برای کمک به موفقیت حرفه‌ی نوپای حسابرسی داخلی در ایران، علاوه بر نقش‌های مشخصی که هر کدام بر عهده دارند، می‌توانند تلاش‌ها و اقدامات مشخصی را نیز صرف توسعه و ترویج سازوکارها و اجزای دیگر راهبری در شرکت‌ها کنند. یکی از نمونه‌های این اقدامات که سازمان بورس و اوراق بهادار هم‌زمان با ضابطه‌گذاری حسابرسی داخلی انجام داد الزام به راه‌اندازی کمیته‌ی حسابرسی در شرکت‌های بورسی و فرابورسی طبق «دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران» (مصوب ۱۶ اردی‌بهشت ۱۳۹۱) و «نمونه منشور کمیته‌ی حسابرسی» (مصوب ۲۳ بهمن ۱۳۹۱) است.

هرچند، سابقه‌ی اجرای این ضابطه نیز طی سه سال گذشته حاکی از بروز آسیب‌های مشابه مبنی بر رعایت شکلی و دستوری الزام به راه‌اندازی کمیته‌های حسابرسی در بعضی شرکت‌ها است و به نظر می‌رسد در این شرکت‌ها اثربخشی مورد نظر را نداشته است.

نقش کلیدی نهادها و افراد ضابطه‌گذار، حرفه‌ای و دانشگاهی: ترویج حرفه‌ای گری

موفقیت حرفه‌ی حسابرسی داخلی در هر قلمرویی در گرو ایجاد همه‌ی ارکان ضروری برای یک حرفه در آن قلمرو است. از این رو، در سال‌های نخست بازآفرینی حرفه‌ی حسابرسی داخلی در ایران به نظر می‌رسد مهم‌ترین نقش نهادها و افراد ضابطه‌گذار، حرفه‌ای و دانشگاهی که موفقیت پایدار این حرفه را در درازمدت تضمین خواهد کرد ترویج

همه‌جانبه‌ی حرفه‌ای گری نزد ذی‌نفعان این حرفه است. از جمله مهم‌ترین ارکان یک حرفه می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- تأکید بر پاس‌داری از منافع عمومی،
 - ضابطه‌گذاری برای عمل و اخلاق حرفه‌ای،
 - گواهی کردن صلاحیت افراد حرفه‌ای (اعطا و ترویج گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای)،
 - آموزش حرفه‌ای مستمر،
 - کنترل کیفیت خدمات، و
 - اقدامات انضباطی،
- امید است با مشارکت و همکاری همه‌جانبه‌ی نهادها و افراد ضابطه‌گذار، حرفه‌ای و دانشگاهی ظرف سال‌های آینده شاهد ایجاد، توسعه و ترویج یکایک ارکان برشمرده در حرفه‌ی نوپای حسابرسی داخلی در ایران باشیم. ■

