

## "زنگ خطر برای حسابرسان داخلی ایران"

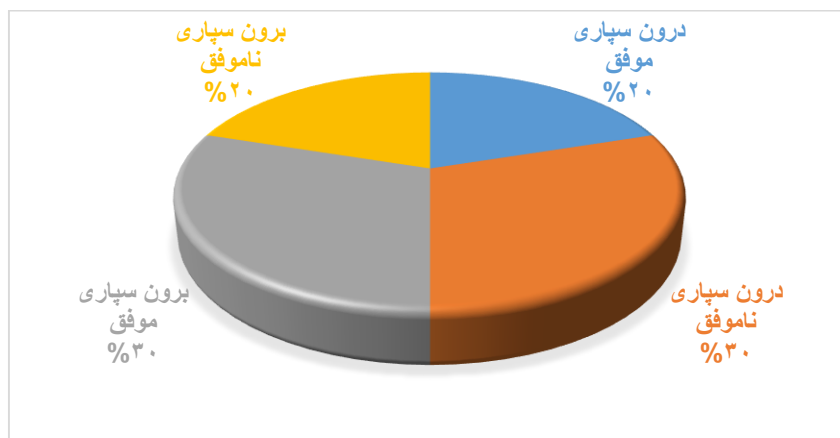
هر حسابرس داخلی در آینده حرفه نقش بی بدیلی دارد

\*نویسنده: محسن عسگری<sup>۱</sup>

ما حرفه حسابرسی داخلی را نگزیده ایم که آینده خود و افراد بعد از خود را در این حرفه تباه کنیم. این متن به دنبال زیر سوال بردن و یا بیان کاستی های حرفه نیست و نمی خواهد نوعی رویکرد تخریبی باشد بلکه تنها رویکردی هشدار دهنده است. این پیام تنها به دنبال شرح وضعیت موجود و واقعیت پیش روی حسابرسان داخلی است و هدف دیگری ندارد و نحوه نتیجه گیری، اقدام و پایان داستان را به خوانندگان واگذار می نماید.

### آیا زنگ خطر برای حسابرسان داخلی به صدا درآمده است؟

با این فرض پیش رویم که در ایران سالانه ۱۰۰۰ مورد حسابرسی داخلی انجام می شود با توجه به اینکه وضعیت موفقیت و عدم موفقیت عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی تاکنون تعیین نشده، در نظر بگیرید که شانس این دو برابر باشند. یعنی شانس موفقیت و عدم موفقیت حسابرسان داخلی هر کدام برابر ۵۰٪ باشد.



به نظر شما آیا این روند ادامه می یابد؟ آیا عدم موفقیت موجب می شود که کار توسط تیم دیگری انجام شود یا پس از ایجاد نگرش منفی در مدیران این فرصت به تیم دیگری داده می شود؟ پس از انجام حسابرسی داخلی موفق آیا دوباره در سال بعد هم مدیریت کار را ارجاع می دهد و یا تا چند سال دیگر نیازی به حسابرس داخلی نمی باشد؟ آیا گرفتن کار در حسابرسی داخلی مانند حسابرسی مستقل است و تا ۴ سال پیاپی می توان کار را در یک شرکت انجام داد؟ میزان قرارداد حسابرسی داخلی به اندازه حسابرسی مستقل است؟ آیا می توان در پروژه های حسابرسی داخلی از پرسنل حسابرسی مستقل استفاده کرد؟ برنامه ریزی موسسات حسابرسی برای انعقاد

<sup>۱</sup> - منتظر نظرها و پیشنهادهای ارسالی شما هستم [iaia.m.asgari@gmail.com](mailto:iaia.m.asgari@gmail.com)

قرارداد حسابرسی داخلی چگونه است؟ آیا طبق استانداردهای بین المللی اجرای حرفه ای حسابرسی داخلی ارزیابیهای برون سازمانی دست کم هر پنج سال یک بار توسط یک ارزیاب یا یک گروه ارزیابی مستقل و واجد شرایط انجام خواهد شد؟

همه این موارد دغدغه هایی است که گاهی توسط عوامل داخلی و گاهی توسط عوامل خارجی ایجاد می شود (عوامل داخلی همانند توانایی حسابرسان داخلی و وضعیتی که خود برای خود رقم می زنند و شرایط خارجی مانند محدودیت های منابع سازمان ها برای دریافت خدمات حسابرسی داخلی و یا میزان الزامات موجود در سازمان ها و غیره). اما زنگ خطر برای حسابرسان داخلی چگونه به صدا درآمده است؟ با توجه به این موارد در زیر به بررسی سناریوهایی می پردازیم که در حال حاضر کاملاً قابل مشاهده است:

#### ۱- حسابرس مستقل در کالبد حسابرس داخلی:

حسابرس داخلی که در شرکت است، شناخت و توان بالایی در امر حسابرسی داخلی نداشته و تنها کنترل های داخلی مربوط به چرخه های مالی را مورد ارزیابی قرار داده و به این فرآیندها تسلط دارد، زیرا او قبلاً در یک موسسه حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل فعالیت داشته و پیشینه و نگرش یک حسابرس مستقل را دارد. در نتیجه گزارش های او به مدیریت تنها در خصوص فرآیندهای مالی بوده و در خصوص فرآیندهای عملیاتی اقدامی انجام نمی دهد. ارزیابی های او با هدف دادن نامه مدیریت است و نه گزارش حسابرس داخلی.



## ۲- حسابرس مستقل در کالبد حسابرس داخلی (نگرش مچ گیر نه دست گیر):

حسابرس داخلی که در شرکت است، شناخت و توان بالایی در امر حسابرسی داخلی نداشته، او قبلا در یک موسسه حسابرسی به عنوان حسابرس مستقل فعالیت کرده است و پیشینه و نگرش یک حسابرس مستقل را دارد. در گزارش های خود بدون توجه به مباحث ارزیابی عملکرد، اثربخشی، کارایی، ارزش افزوده، فرآیندهای عملیاتی تنها به دنبال بررسی و کشف اشتباهات و سواستفاده های احتمالی مدیریت بوده و نسبت به بقیه پرسنل سازمان رفتاری همانند حسابرس مستقل در دریافت اطلاعات دارد. پس از مدتی مدیریت به علت برخوردهای ویژه به عنوان فردی که به دنبال نقاط قابل بهبود و ارائه پیشنهاد نمی باشد و تنها وظیفه او گرفتن مچ خود مدیر است شناخته شده و در نتیجه مدیریت تمایلی به حضور حسابرس داخلی در سازمان نخواهد داشت.

## ۳- واحد حسابرسی داخلی در نقش Recycle Bin سازمان:

تیم حسابرسی داخلی متشکل از افراد مختلف که در سازمان هیچ توانایی ندارند و یا افرادی که نسبت به بقیه از وظایف کمتری برخوردارند، تشکیل می شود و هر از گاهی با توجه به مأموریت های داده شده از سوی مدیریت امور سفارشی انجام می دهند.

## ۴- واحد حسابرسی داخلی در نقش نماد حضور (نمایشی):

واحد حسابرس داخلی یک کاراکتر نمایشی داشته و با توجه به الزام بورس و یا سازمان ها بالادستی ایجاد شده و اقدام خاصی انجام نمی دهد. در واقع به نحوی هیچ ارزش افزوده ای ندارد.



## ۵- حسابرس داخلی متبحر در نقش بی منزلت و بدون پشتوانه:

حسابرس داخلی به امور حسابرسی داخلی اشراف داشته و با توان کامل به دنبال ارزش افزایی برای سازمان است اما با توجه به اینکه گزارش ها به کمیته حسابرسی و هیات مدیره ارائه می شود، با توجه به مشکلات در شرکت مدیرعامل از او حمایت نکرده و با توجه به نگرش مدیریت و **(Tone at the Top)** واحدها نیز در ارائه اطلاعات و یا همکاری سرباز می زنند، به نحوی محدودیت های موجود در عمل موجب عدم کارایی واحد حسابرسی داخلی خواهد شد و او را دست و پا بسته و ناتوان خواهد ساخت.

## ۶- حسابرس داخلی پیکیری تهی در نقش آسیب رساننده به حرفه (درونسپاری):

تعدادی از حسابرسان داخلی بدون شناخت کافی از حرفه، توان پایین، نداشتن تخصص و تجربه (پذیرش مسئولیت بدون داشتن تخصص کافی) اقدام به فعالیت حسابرسی داخلی در شرکت می کنند. پس از مدتی با توجه به گزارش های ارسالی مدیریت در می یابد که گزارش های حسابرس داخلی قبلا توسط مسئولان در خصوص ایزو، همکاران، ممیزی، حراست و غیره عنوان شده و هیچ ارزش دیگری ندارد. پس از این جریان مدیریت به این درک رسیده که حسابرسی داخلی هیچ ارزش افزایی ندارد و در واقع وجود و یا عدم وجود آن در سازمان تاثیری ندارد. مدیریت پس از حذف حسابرسی داخلی، به نگاه یک واحد بی ارزش هیچگاه و در هیچ شرکتی از حسابرس داخلی استفاده نخواهد کرد. (در صورتی که الزامی وجود نداشته باشد). در این قسمت به بدنه حرفه آسیب وارد خواهد شد زیرا وجود عدم کارایی از دید مدیریت در نگرش او و همچنین انتقال این درک به سایر مدیران به حرفه آسیب خواهد رساند و در کار حسابرسان داخلی متبحر نیز مشکلات عدیده ای از جمله کمبود کار ایجاد خواهد کرد.



## ۷- حسابرس داخلی پیکره ای تهی در نقش آسیب رساننده به حرفه (برونسپاری):

شرکت تصمیم به برون سپاری حسابرسی داخلی می نماید، این اقدام ناشی از محدودیت در منابع و توان شرکت در انجام حسابرسی داخلی می باشد. پس از انتخاب و عقد قرارداد تیم حسابرسی داخلی وارد شرکت شده در مدت زمان محدودی اقدام به ارائه گزارشی می کنند که هیچگونه شناخت پیشین از این صنعت را نداشته اند. پس از ارائه گزارش مدیریت با توجه به شناخت کافی از صنعت و وضعیت شرکت با مواردی مواجه می شود که قراردادی با مبلغ معین منعقد شده و باید پرداخت شود، گزارشی سطحی به دست او رسیده که حتی یک کارشناس نیز می تواند در خصوص آن مدعی باشد، نقاط بهبود را می دانسته اما در شرکت با توجه به مواردی طی سال های متمادی قابل حل نبوده (حل این موارد از دسترس مدیریت خارج است و مربوط به موارد سیاسی و یا غیره می باشد)، پیشنهادهای حسابرس داخلی توان اجرا نداشته و یا اصلا مناسب آن حرفه نمی باشد. در واقع در این وضعیت نیز مدیریت نسبت به حسابرس داخلی نگرش منفی پیدا کرده و در نتیجه این نگرش به سایر حسابرسان داخلی تصری می یابد. در این وضعیت دیگر حسابرسان داخلی متبخر نیز نمی توانند بعدا کار حسابرسی داخلی در این شرکت را اخذ کنند. در واقع کار فقط برای یکبار ارجاع شده و دیگر نه تنها به این تیم بلکه به هیچ تیم دیگری نیز واگذار نمی شود.

## ۸- حسابرس داخلی در نقش ماهیتی گمنام در مقابل مدیریت بی اطلاع:

در بسیاری از شرکت ها مدیران نسبت به ماهیت حسابرسی داخلی و نقش آن ها اطلاعی ندارند، این موضوع می تواند به همه پرسنل شرکت تسری یابد زیرا همه افراد تصور می کنند وظیفه حسابرسی داخلی تنها به موارد مالی خلاصه می شود و با توجه به لغت "حسابرسی" دیدگاهی مشترک اما اشتباه دارند. آن ها نمی پذیرند که حسابرس داخلی می تواند به دنبال ارزیابی ریسک، ارائه نقاط مستعد بهبود و پیشنهادهای در هر فرایندی حتی منابع انسانی، IT، راهبرد، فروش و بازاریابی، تدارکات و ... باشد. این موضوع ۲ حالت خواهد داشت:

الف) موجب چالش بین حسابرسان و دیدگاه مدیریتی شده که در صورت توجیه و درک مدیریت نقش حسابرس داخلی ایفا می شود.

ب) مدیریت نمی پذیرد و به حسابرسان داخلی اعتماد نمی کند و وظیفه حسابرسی داخلی محدود به ارزیابی موارد خاص می شود.



## ۹- حسابرس داخلی در نقش فرد متخصص و متبحر(برونسپاری):

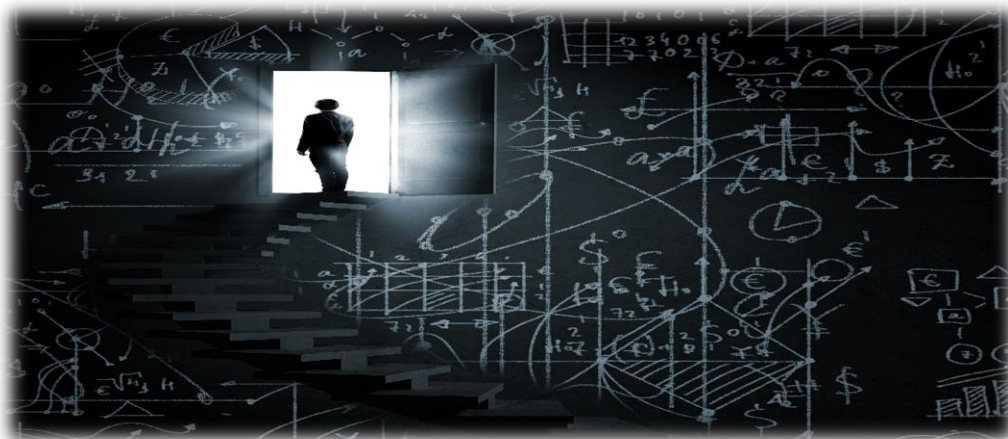
پس از عقد قرارداد و حضور حسابرسان داخلی، گزارش بسیار عالی در خصوص ارزیابی ریسک های کلان ارائه می شود(برای مثال فرآیند منابع انسانی با ریسک ۹، فرآیند فروش و بازاریابی با ریسک ۸، فرآیند IT با ریسک ۷ و..... ارزیابی می شوند) پس از تصویب و طبق قرارداد حسابرس داخلی فرآیند منابع انسانی، که با بیشترین ریسک در شرکت شناخته شده مورد ارزیابی نهایی حسابرسی داخلی قرار می گیرد. گزارش نهایی نیز به صورت فوق العاده مطلوب تهیه می شود. حالا حالت های زیر پیش خواهد آمد:

**با فرض اینکه شرکت کمیته حسابرسی داشته باشد ولی واحد حسابرسی داخلی نداشته باشد:** کمیته حسابرسی پس از انجام موفق کار و با توجه به منابع موجود تصمیم می گیرد که سایر فرایندها را نیز به واحد حسابرسی داخلی برون سپاری شده انتقال دهد پس قرارداد جداگانه ای می بندد.

**با فرض اینکه شرکت کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی داشته باشد:** کمیته حسابرسی پس از انجام موفق کار و با توجه به منابع موجود تصمیم می گیرد که سایر فرایندها را در برنامه سالانه واحد حسابرسی داخلی قرار دهد و دیگر نیازی به برونسپاری نمی بیند. در نتیجه در ادامه کار حسابرسان داخلی خود سازمان سایر فرایندها را مورد ارزیابی قرار می دهند.

## ۱۰- حسابرس داخلی در نقش فرد متخصص و متبحر(درونسپاری):

در سازمان یک تیم حسابرسی داخلی دارای تخصص ایجاد شده، پرسنل آن از توان کافی برخوردارند، مدیریت به این افراد اعتماد داشته و از مشاوره های آن ها بهره می گیرد. تیم حسابرسی داخلی با توجه به منشور و برنامه حسابرسی داخلی که با نظارت کمیته حسابرسی تعیین شده زمام کار را در دست گرفته و گزارش های درخور توجه ارائه می نماید. حسابرس داخلی در کلیه جلسات و کمیته های با اهمیت حضور داشته و ارزیابی های خود را به نحو احسن انجام می دهد. تیم حسابرس داخلی پس از مدتی با توجه به نگرش کمیته حسابرسی تغییراتی داشته اما بدنه آن حفظ می گردد.



## ۱۱- حسابرس داخلی در نقش گرفتار کمیته حسابرسی:

عثمان و همکارانش (۲۰۱۴) طی مقاله ای به ۶ خصوصیت کمیته حسابرسی اشاره کردند، که عبارتند از: استقلال کمیته حسابرسی، تخصص، تعداد جلسات، اندازه، دوره تصدی، مدیریت در سایر شرکت ها

هیات نظارت عمومی (POB، ۱۹۹۴)، کمیته روبان آبی (BRC<sup>۲</sup>، ۱۹۹۹)، انجمن ملی مدیران شرکت ها (NACD<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹) و موسسه حسابرسی پرایس واترهاوس کوپرز<sup>۴</sup> (۲۰۰۰)، کیفیت بالای عملکرد کمیته حسابرسی را در گرو استقلال اعضای کمیته و کارایی آن عنوان کردند که در حفظ اعتبار گزارشگری مالی با اهمیت می باشد.

هیات نظارت عمومی (POB، ۱۹۹۳) بیان می کند، در صورتیکه تعدادی از اعضا دارای تخصص در زمینه های حسابداری، حسابرسی، کنترل داخلی و گزارشگری مالی باشند، در انجام وظایف خود، دارای کارایی بیشتری می باشند. دستورالعمل حاکمیت شرکتی مالزی (MCCG<sup>۵</sup>، ۲۰۰۲) وجود حداقل یک نفر از اعضای کمیته حسابرسی را با تجارب حرفه ای در زمینه حسابداری یا مالی ملزم نموده است. پرسونز (۲۰۰۵) این گونه عنوان کرد که تخصص کمیته حسابرسی با رخ دادن تقلب همسو نمی باشد. بر اساس نظر دی فوند، هان و هو<sup>۶</sup> (۲۰۰۵) سازمان هایی که دارای اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی هستند، در پیاده سازی حاکمیت شرکتی بهبود خواهند یافت. مک مولن و راقوناندان (۱۹۹۶) این مورد را در مطالعه خود بیان نمودند که مشکلات موجود در رویدادهای مالی، در شرکت ها دارای کمیته حسابرسی با تخصص مالی مشابه شرکت فاقد اعضای کمیته حسابرسی با تخصص مالی نمی باشد.

در ایران با توجه به متن منشور کمیته حسابرسی ارائه شده توسط سازمان بورس و اوراق بهادار موارد زیر در خصوص کمیته های حسابرسی برای شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ارائه شده است:

افراد مستقل دارای تخصص مالی خارج از شرکت	سایر اعضای غیرموظف هیئت مدیره	رئیس کمیته (عضو مستقل یا غیرموظف مالی هیئت مدیره)	
سه نفر	یک نفر	یک نفر	کمیته دارای ۵ عضو:
دو نفر	-	یک نفر	کمیته دارای ۳ عضو:

<sup>۲</sup> -Blue Ribbon Committee

<sup>۳</sup> -National Association of Corporate Directors

<sup>۴</sup> - Price waterhouse coopers

<sup>۵</sup> - The Malaysian Code of Corporate Governance

<sup>۶</sup> -Defond, Hann and Hu

با توجه به موارد بالا در ایران پس از سال ۱۳۹۱ و ابلاغ بورس اوراق بهادار در خصوص لزوم تشکیل کمیته های حسابرسی، کمیته های حسابرسی در کشور پر رنگ شدند. اما آیا با تشکیل کمیته های حسابرسی، کیفیت آن ها نیز مدنظر قرار گرفته است؟ وجود افرادی در کمیته حسابرسی که در صنعت هیچگونه شناختی ندارند واقعا کمک کننده است؟

در برخی از شرکت ها مشاهده می شود که حضور اعضای کمیته نه تنها موجب بهبود روند حسابرسی داخلی نشده بلکه با هدایت تیم حسابرسی داخلی به بی راهه مواجه شده اند و با برنامه ریزی نامناسب موجبات اخلاص در کار حسابرسی داخلی با توجه به محدودیت در منابع انسانی و زمان کاف نیز فراهم شده است.

با تمامی سناریوهای بالا آسیب از درون بدنه حرفه به دلایل نبود شناخت کافی، تخصص کافی، آموزش کافی، عدم وجود خط مشی مناسب برای حسابرسان داخلی توسط سازمان های حامی حسابرسان داخلی و فرهنگ حسابرسی داخلی محتمل تر است.

در صورتیکه اقدام به موقع در خصوص آسیب های مشاهده شده در حرفه نشود و بهبودی در وضعیت فردی و جایگاه اجتماعی حسابرسان داخلی در ایران صورت نگیرد، حرفه نوپای حسابرسی داخلی با توجه به روش های نوین موجود در دنیا به مرور زمان در کشور دچار کج فهمی، اشتباه، نقصان فرهنگی و در نهایت کنار گذاشتن می شود.

