

کنترل داخلی:

مغفول مقفول

امیر پوریانسنب

مقدمه

در شماره‌ی بیستم فصل‌نامه‌ی حسابدار رسمی (زمستان ۱۳۹۱) در ستون میز تشریح، مجموعه مقالاتی زیر عنوان اصلی "راه دشوار پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های ایرانی" به قلم جمعی از حسابداران رسمی به چاپ رسیده است که همگی به طرز عجیبی از درون‌مایه‌ی مشابه‌ای در خصوص اجرای دستورالعمل کنترل داخلی و حسابرسی اثربخشی کنترل داخلی برخوردارند. این چهار مقاله به ترتیب عبارت‌اند از: (۱) "ابلاغ به تنهایی کافی نیست"، (۲) "شرایط برای اظهارنظر حسابرسان نسبت به کنترل‌های داخلی فراهم نیست"، (۳) "یک دستورالعمل و پنج نکته‌ی مهم"، و (۴) "چالش استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در ایران".

هر چهار مقاله، در کنار سایر چیزها، بدون استناد به هیچ کار پژوهشی و صرفاً بر اساس شناخت و شهود نویسندگان ادعا می‌کنند در ایران کنترل‌های داخلی در شرکت‌ها (از جمله

شرکت‌های بورسی) مستقر نیست یا اگر مستقر است از ضعف‌های عمده رنج می‌برد. به عبارت دیگر مدعی هستند کنترل‌های داخلی مغفول هستند. بر پایه‌ی همین ادعا همه‌ی مقاله‌ها به طرز عجیبی مشترکاً نتیجه می‌گیرند زمینه‌ی اجرای دستورالعمل کنترل داخلی مصوب اردیبهشت ۱۳۹۱ سازمان بورس و اوراق بهادار در زمینه‌ی گزارشگری کنترل داخلی فراهم نیست. هم‌چنین به نظر می‌رسد به نمایندگی از سوی هم‌پیشگان، سازمان، و حتی حرفه‌ی خود اعلام موضع می‌کنند و می‌گویند تهیه‌ی گزارش‌های حسابرسی اثربخشی کنترل داخلی امکان‌پذیر نیست. نگارنده بر این باور است که این نتیجه‌گیری‌ها و اعلام مواضع به آن غفلت‌ها، یک قفلت هم می‌افزاید یا آن غفلت‌ها را مقفول می‌کند و عملاً اجرای دستورالعمل کنترل داخلی را به تعلیق درازمدت یا حتی شکست می‌کشاند. ولی قفلت کنترل‌های داخلی درمان و چاره‌ی غفلت نیست و بیش از هر گروه دیگری، به جز استفاده‌کنندگان، به حسابرسان لطمه می‌زند. غفلت با اجرای دستورالعمل کنترل داخلی و به ویژه با حسابرسی کنترل داخلی درمان می‌شود نه با قفلت.

نگارنده با شناختی که از نویسندگان چهار مقاله‌ی پیش‌گفته دارد بر این باور است که آنان با ورود نگارنده و هر شخص دیگری به این بحث، حتی اگر از منظری دیگر باشد، و حتی اگر با دیدگاهی انتقادی و مخالف، باشد موافق هستند. علاوه بر این، گزارش‌های مدیریتی و حسابرسی کنترل داخلی در قلمرو منافع عمومی قرار می‌گیرند و همه می‌توانند، چه متخصص و دانش‌آموخته‌ی حسابداری باشند، چه نباشند، به آن ورود کنند.

نگارنده بر آن نیست مقالات پیش‌گفته را نقد کند بلکه از منظری دیگر به اجرای دستورالعمل کنترل داخلی و ضرورت تهیه‌ی گزارش ارزش‌یابی مدیریتی از کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی (از این پس گزارش مدیریتی کنترل داخلی) و گزارش حسابرسی اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی (از این پس گزارش حسابرسی کنترل‌های داخلی) می‌پردازد. با این حال، چون منظر این مقاله در مقام مقایسه با چهار مقاله‌ی پیش‌گفته متفاوت است و بر بایستگی اجرای دستورالعمل کنترل داخلی به طور عام و حسابرسی کنترل داخلی به طور خاص تأکید می‌گذارد عموماً درون‌مایه‌ی مناظره و بعضاً رنگ و بوی نقد دارد. در هر صورت اگر ارجاعی غیرمستقیم به هر یک از مقالات چهارگانه داده شود، مناظره‌ی متنی و نقد اثر محسوب می‌شود. زبان این مقاله با کارهای قبلی نگارنده متفاوت است به‌علاوه در چیدمان مطالب از ساختار یا سلسله‌مراتبی پیروی نشده است.

نگارنده در یک مدت کوتاه تصمیم گرفت حرف دل خود را بگوید، امیدوارم به دل هم بنشیند. این حرف‌ها از سر عشق به حسابداری و حسابداران ایران است.

این مقاله به ترتیب درباره‌ی دژاوو و پارادوکس، حسابدار رسمی یا حسابدار عمومی، و چند اسطوره، هزینه‌ی گزارش کنترل داخلی در مقابل مزایا، اعتراف و عادت: چند می‌گیری حسابرسی کنی، دفاع و بدهی، یک نمونه از گزارش حسابرسی اثربخشی کنترل داخلی، تجویز و تکلیف، و اصل و فرع بحث می‌کند.

دژاوو و پارادوکس

وقتی مقاله‌ها را خواندم با خودم گفتم من این صحنه را بارها و بارها دیده و شنیده‌ام. شاید به این دلیل که همه‌ی ما در مورد پول‌شویی، استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی (IFRS)، و چند مورد دیگر با این اتفاق روبرو شده‌ایم. در

این صحنه‌ها همواره یک پویاشناسی گروهی، که شاید ریشه در فرهنگ ما داشته باشد، وجود دارد. با خودم گفتم پس این یک پیش‌دیدگی یا دژاوو است. آیا قرار است باز هم با این صحنه‌ها درآینده مواجه شویم. در همه جای دنیا حرفه‌ها مثل حسابداران عمومی مترصد تصویب ضوابط و قوانین جدید هستند تا ارزش خدمات خود را بالا ببرند و نیز صنعت خود را گسترش و رشد دهند: مثل خود "ماده واحده‌ی قانون استفاده از خدمت تخصصی

و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی" که به رشد و گسترش خدمات حسابرسان به ویژه با تاسیس موسسات حسابرسی تازه‌نفس کمک کرد. حتی حرفه‌ها برای این کار لابی‌گری‌های گسترده‌ای هم انجام می‌دهند. یعنی در آنجاها دژاوو وارونه است و پذیرفتن ضوابط جدید که به عملی الزامی می‌انجامد با آغوش باز پذیرفته می‌شود. پس چرا در اینجا شاهد پدیده‌ای وارونه هستیم. نگارنده بر آن نیست به آن ریشه‌ها بپردازد یا وارونگی را تبیین کند.

در کشور ما قرن‌ها است که مخالفت کردن با دولت‌ها یک هنجار و ارزش محسوب می‌شود. به همین دلیل ناخودآگاه با هر ضابطه و تصمیم دولتی مخالفت می‌کنیم. دولت‌های مدرن حافظ منافع عمومی هستند نه دشمن عموم. دستورالعمل کنترل داخلی شاهد این ادعا است. شاید هم شاهد یک خطای

ادراک هستیم که بدون ارزیابی پیامدهای هر ضابطه‌ای فقط با آن مخالفت می‌کنیم. در سراسر جهان حسابرسان برای ورود به عرصه‌های حسابرسی بین‌المللی به ویژه حسابرسی صورت‌های مالی، بالا بردن کیفیت خدمات، و کاهش ریسک خدمات گواهی‌گری به لابی‌گری گسترده‌ای برای گزارشگری و حسابرسی کنترل داخلی روی آورده‌اند. برعکس مدیران برای فرار از مسئولیت کنترل داخلی و پایشگری حسابرسان مستقل با بهانه‌ی هزینه و دیگر دست‌آویزها به مقابله با آنها برخاسته‌اند. ولی در این‌جا ما شاهد هستیم با این که ضابطه‌گذار بدون تحمل کوچک‌ترین فشاری از سوی حسابرسان دودستی حسابرسی کنترل داخلی را تقدیم حسابرسان کرده‌است آنان به مخالفت برخاسته‌اند. اساساً یکی از اهداف حسابرسی کنترل‌های داخلی، البته در کنار هدف اصلی که بالابردن اتکاپذیری صورت‌های مالی است، کاهش ریسک کنترل و در نتیجه ریسک اطلاعاتی صورت‌های مالی و حتی ریسک حسابرسی صورت‌های مالی است. این یعنی حفاظت از منافع عمومی، حرفه‌ای و شخصی. پس چرا حسابرسان بدون توجه به منافع عمومی، حرفه‌ای، و شخصی خود به مخالفت با آن برخاسته‌اند؟ حقیقتاً گنج شده‌ام؟ لطفاً یکی به من بگوید این‌جا چه خبر است؟

از طرف دیگر، حقیقتاً با یک پارادوکس یا متناقض‌نما روبه‌رو هستیم. اکثر حسابداران "رسمی" ایرانی به خدمات حسابرسی علاقه‌مندند و حسابرسی کنترل

داخلی هم از همان جنس است. در حالی که بعضی درباره‌ی واگذاری کارهای حسابرسی صورت‌های مالی سازمان‌های دولتی و کارهای به اصطلاح دست دوم، حسابرسی مالیاتی و حتی حسابرسی داخلی در حال مناقشه هستند می‌بینیم به سادگی از کنار بازار بکر حسابرسی کنترل داخلی می‌گذرند. این یک پارادوکس است. گزارشگری مدیریتی کنترل داخلی و حسابرسی کنترل داخلی می‌تواند مشاغل و درآمدها را در صنعت حسابداری به میزان ۲۰ تا ۷۰ درصد افزایش دهد.

آمارها نشان می‌دهند در کشورهای پیشرفته گزارشگری مدیریتی و حسابرسی کنترل داخلی علاوه بر کاهش ریسک اطلاعاتی صورت‌های مالی (هدف اصلی حرفه‌ی حسابداری عمومی) و ریسک حسابرسی بین ۱۵ تا ۲۰ درصد اشتغال ایجاد کرده است و بین ۲۰ تا ۵۰ درصد به درآمد حسابداران



ارگانیک و مفهومی بین دو اصطلاح بالا وجود دارد. شاید حسابداران در میان تمام حرفه‌های دنیا از این حیث منحصر به فرد باشند. چون این اصطلاح در عنوان بیش تر حرفه‌های حسابداران که گواهی‌نامه‌ی حسابرسی می‌دهند وجود دارد. این اصطلاح در نام انگلیسی انجمن ایرانی **Certified public accountant** وجود دارد: **Iranian Association of Certified Public Accountants**

اما چرا **Public** یا عمومی در عنوان انجمن ایرانی **Certified public accountant** ها و دیگر هم‌تایان آن در سراسر دنیا وجود دارد. چون هدف **Public accounting profession** یا "حرفه‌ی حسابداری عمومی" (در ایران "حرفه‌ی حسابداری رسمی") حفاظت یا پاسداری از **Public interest** یا منافع عمومی است. این هدف در اولین بند "ماده واحدی قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی" (مصوب ۱۳۷۲/۱۰/۲۱) آمده‌است: "به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی، هم‌چنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، ... به دولت اجازه داده می‌شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی ... به عمل آورد."

اگر "حسابدار عمومی (گواهی‌شده)" جایگزین اصطلاح **Certified public accountant** می‌شد و نه "حسابدار رسمی" حالا اصطلاح حسابدار عمومی را داشتیم و همه‌ی "حسابداران عمومی" تکلیف خود را می‌دانستند. هدف حسابداران عمومی خدمت به عموم و حفاظت از منافع، رفاه، یا بهزیستی عمومی است. اصطلاح عمومی در برابر خصوصی است. عمومی برای خدمت‌گزاری به عموم و حفظ منافع، رفاه، یا بهزیستی عمومی است و خصوصی برای خدمت‌گزاری به یک شرکت یا شخص یا سازمان از جمله دولت (به صورت "رسمی") است. متأسفانه خود ماده واحد با استفاده از دو نام متفاوت، عمومی و رسمی، برای یک مفهوم، **public**، یک گسست معنایی و کارکردی را خلق کرده‌است. در ایران، حسابداران عمومی بر خلاف هم‌تایان خود در جاهای دیگر دنیا به جای

عمومی افزوده‌اند. چی بهتر از این؟ هم ریسک کاهش یافته است و هم درآمد بالا رفته است. در کشورهای در حال پیشرفت و رش‌یابنده نیز اشتغال بین ۲۰ تا ۵۰ درصد و درآمد بین ۲۵ تا ۷۰ درصد بالا رفته است. بنابراین از خودم می‌پرسم چرا؟ چرا ما متفاوت هستیم؟ اصلاً ریشه‌ی آن پارادوکس کجا است؟

یک پارادوکس دیگر را هم شاهد هستیم. طبق ماده‌ی ۱۰ دستورالعمل کنترل داخلی شرکت‌های بورسی موظف به تشکیل کارگروه‌های حسابرسی و تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی هستند. یک سکوت عجیبی و حاکی از رضایت در هر چهارمقاله نسبت به این دو عرصه وجود دارد. این دو عرصه بین ۱۰ تا ۳۰ درصد به مشاغل و درآمد صنعت حسابداری اضافه می‌کنند. همین الان هم انجمن حساب‌رسان داخلی در اثر این دستورالعمل تشکیل شده‌است، صدها کارگروه حسابرسی و واحد حسابرسی تشکیل شده‌است، و در حدود چنددهزار شغل در عرصه‌ی حسابرسی داخلی و راهبری شرکتی (با تاسیس کارگروه‌های حسابرسی) ایجاد شده است. ولی با کمال شگفتی شاهدیم هیچ‌کس از آیین‌نامه‌ی راهبری شرکتی یا ضابطه‌ای دیگر که وجود ندارد صحبت نمی‌کند. هیچ‌کس از استانداردهای حسابرسی داخلی که وجود ندارد صحبت نمی‌کند. به نظر می‌رسد این بخش از دستورالعمل با آغوش باز پذیرفته شده است و همه‌چیز آرومه. ما برای حسابرسی کنترل داخلی که نیاز به



هیچ استاندارد نداری ندار این همه هیاهو به پا کرده‌ایم ولی برای حسابرسی داخلی که نیاز داریم به راحتی سال‌هاست، حتی قبل از دستورالعمل، قرارداد می‌بندیم و اساساً به نظر می‌رسد همه‌چیز آرومه. راستی کیفیت این حسابرسی چگونه است؟

حسابدار عمومی یا حسابدار رسمی

این که اعضای "جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران" بعضی وقت‌ها از کنار منافع عمومی و حرفه‌ای خود، مثل اجرای دستورالعمل کنترل داخلی، رد می‌شوند نگارنده را دچار سردرگمی و نگرانی می‌کند. پیش از بسط این بحث اجازه دهید دو اصطلاح را با هم بررسی کنیم: **Public interest** و **Certified public accountant**.

Public در هر دو اصطلاح حضور دارد. یک رابطه‌ی

اصطلاح عمومی با اصطلاحی دیگر یعنی رسمی نامیده شده‌اند و رسالت خدمت‌گذاری به عموم و حفاظت از منافع عمومی از عنوان آنان پاک شده‌است.

حتماً حسابداران عمومی رسمی نامیده شده می‌دانند رویکرد غالب در قانون منافع عمومی عبارت از اولویت منافع عموم بر منافع حرفه و منافع فرد است و حتماً می‌دانند هم ارزشیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی و هم حسابرسی آنها برای اطمینان یافتن از اتکاپذیری گزارش‌های مالی (هدف دوم کنترل داخلی) است. چون در بند اول ماده واحده صراحتاً به هدف اتکاپذیری گزارش‌های مالی (هدف دوم فرایند کنترل داخلی) با واژه‌پردازی دیگر، یعنی "حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی"، در جهت "حفظ منافع عمومی" اشاره شده‌است.

بنابراین گزارشگری مدیریتی و حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی در جهت منافع عمومی است، چون هر دو برای حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی تهیه می‌شوند. به موجب این قانون، دولت یا نماینده‌ی آن یعنی سازمان بورس و اوراق بهادار اجازه دارند ضوابطی را مثل تهیه‌ی این گزارش‌ها که "در جهت منافع عمومی" است، الزامی کنند. چه استاندارد وجود داشته باشد چه نداشته باشد. آیا حسابداران عمومی رسمی نامیده شده این حقیقت را نمی‌دانند؟

حالا اجازه دهید یک نگاه به معنی رسمی بیندازیم. اصلاً زمانی

که این اصطلاح رسمی انتخاب می‌شد به چه چیز فکر می‌کردند؟ چرا جایگزین عمومی شد؟ رسمی به معنی هرچیز پست و نازل، لباس نوکری، معمولی، متوسط، راتبه‌بگیر یا موجب بگیری، دولتی، چاکر، خدمت‌کار مقرب مثل آبدار، شرابدار، خانه‌دار و غیره، خراج‌گذار و بعضی معانی دیگر است که نمی‌شود در این جا ذکر کرد. ولی معنی غالب که از آن اصطلاح حسابدار رسمی و سپس جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران ساخته شده است معنی دولتی است. معنی مربوط دیگری را غیر از این نمی‌توان متصور شد. چون معانی دیگر زننده و ناخوشایند هستند. در این معنی حسابداران رسمی ظاهراً دولتی هستند نه عمومی:

میر میران تویی و ما همه رسمی توایم

رسمیان را به سخا و سخن توست امید

اگر در زمان نام‌گذاری **public accountant** با عنوان "حسابدار رسمی" فقط یک نگاهی به یک فرهنگ پارسی می‌انداختند، حتی اگر بر سر رسمی، به معنی دولتی یا چیزی دیگر توافق می‌کردند، معانی بالقوه‌ی دیگر مانع از انتخاب رسمی می‌شد.

ما حسابداران عمومی را حسابداران رسمی نامیده‌ایم و به ظاهر عنوان خدمت‌گذاری عمومی را به خدمتکار مقرب و دولتی یا معنی دیگری که از واژه‌ی رسمی برمی‌آید تبدیل کردیم و حالا دچار سوء تفاهم شده‌ایم. سوء تفاهم نه به این دلیل که حساب‌رسان به دنبال کارهای دولتی می‌روند یا هم‌اینک فقط برای دولت کار می‌کنند یا هر چیزی دیگر که از معنای رسمی برمی‌آید. بلکه مثلاً از آن جهت که ممکن است دولت تمام خدمات آنان را رسمی یا دولتی ببیند یا منافع عمومی به فراموشی سپرده شود. حسابداران عمومی به عموم از جمله دولت خدمت می‌کنند ولی به هیچ‌وجه به صورت خصوصی به دولت خدمت نمی‌کنند. نگارنده امیدوار است هرچه زودتر حسابداران عمومی عنوان خود را پس بگیرند و از رسمیت‌رهایی یابند. به هر جهت عنوان عمومی همیشه به حسابداران عمومی یادآوری می‌کند که آنان به عموم خدمت می‌کنند و پاسدار منافع عمومی هستند.

ما فقط در این جا با یک نام‌گذاری نامناسب دچار مشکل نشده‌ایم. در نامگذاری **Board of directors** (در ایران هیات مدیره)

و خیلی چیزهای دیگر هم دچار مشکل هستیم. اصطلاح هیات مدیره باعث شده است در شرکت‌داری و راهبری شرکتی و گزارشگری هرج و مرج و آشوبی بیافرینیم که نمی‌توانیم به این راحتی از آن خارج شویم. چون **Board of directors** به معنی هیات راهبران یا ناظران است.

ولی ما آن را هیات مدیره نامیدیم و از آن پس وظایف **Directors** را به **Managers** و وظایف **Managers** را به **Directors** نسبت دادیم. حتی گزارش بحث و تحلیل مدیران را گزارش فعالیت‌های هیات مدیره و **Director** به معنی ناظر، راهبر، یا عضو **Board of director** را مدیر (عجب‌ا!) نامیدیم. ولی این که موضوع این بحث نیست. بنابراین در جای دیگری مطرح خواهد شد. با این حال شاهدی دیگر بر نام‌گذاری غلط مفاهیم حسابداران و راهبری در اثر سنت



ترجمه است.

راهبری و کنترل

دستورالعمل کنترل داخلی را اساساً باید یک آیین‌نامه‌ی راهبری دانست. در تمام دنیا هم گزارشگری کنترل داخلی در کدنامه‌های راهبری شرکتی، مثل ساربنز آکسلی آمریکا، و گزارش کدبوری در بریتانیای کبیر، آمده است. دستورالعمل کنترل داخلی ما هم نتوانسته از راهبری چشم‌پوشی کند و تاسیس کارگروه‌های حسابرسی و واحدهای حسابرسی داخلی را برای شرکت‌های بزرگ و فرابورسی الزامی کرده است. حتی مقرر می‌کند رئیس هیات مدیره و رئیس کارگروه حسابرسی داخلی هم باید به اتفاق مدیر عامل و مدیر مالی گزارش کنترل داخلی را امضاء کنند. از آنجا که چهار مقاله‌ی پیش‌گفته به کارگروه حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی نپرداخته‌اند نگارنده نیز بحث درباره‌ی این دو عرصه را به مجال دیگر موکول می‌کند.

چند اسطوره

در مورد کنترل داخلی چند اسطوره وجود دارد که نیازمند رازگشایی و تبیین هستند. بعضی از این اسطوره‌ها در آراء نویسندگان پیش‌گفته نیز صراحتاً یا تلویحاً دیده می‌شود. در ادامه به بعضی از آنها پرداخته می‌شود.

اسطوره‌ی یک: تقدم استاندارد

بر عمل حسابرسی

آیا "تقدم استاندارد بر عمل حرفه‌ای" یک حقیقت است یا یک

اسطوره؟ به نظر نگارنده اساساً اصالت با عمل حرفه‌ای است نه استاندارد. همواره عمل حرفه‌ای بر استاندارد مسبوق است. این بحث اصلاً چندان نیازی به استدلال‌های تحلیلی و منطقی گسترده ندارد. چون اولاً با چند مثال تاریخی ساده از کشور خودمان و جاهای دیگر، و ثانیاً با بیان چند مثال از عمل‌های حرفه‌ای پرتعداد و ولی بی‌استاندارد امروزی می‌توانیم به اصالت سبقه‌ی عمل حرفه‌ی نسبت به استاندارد پی ببریم.

ابتدا به مثال‌های تاریخی پرداخته می‌شود:

(۱) حسابداران از اولین سپیده‌دم تمدن به ثبت و ضبط و احتمالاً رسیدگی اطلاعات مالی و غیر مالی پرداخته‌اند، بی آن که حتی مفهوم استاندارد در ذهن هیچ یک از آنها سبز شده باشد. چون عمل حسابداری و حسابرسی مخلوق نیازهای کنترلی و اطلاعاتی بوده است نه استاندارد؛

(۲) زمانی که قانون تجارت در ۱۳۱۱ (همزمان با ۱۹۲۲)

به تصویب مجلس وقت رسید، نه در ایران که در هیچ کجای دنیا استاندارد در حوزه‌ی حسابداری، اعم از حسابداری و حسابرسی، وجود نداشت. در آن زمان حتی عمل حسابداری عمومی، به ویژه حسابرسی مستقل، هم در ایران وجود نداشت. با این وجود صورت‌های مالی تهیه می‌شدند و با روش‌های بسیار ساده و ابتدایی "بازرسی" می‌شدند؛

(۳) زمانی که به موجب قانون مالیات بردرآمد سال‌های ۱۳۲۸، ۱۳۳۵ و نیز به موجب قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۴۵ بر خلاف عمل رایج در جهان به حسابداران (قسم‌خورده و غیره) اجازه داده شد حسابرسی مالیاتی را انجام دهند، در هیچ کجای دنیا استاندارد حسابرسی مالیاتی وجود نداشت، در ایران علاوه بر این هیچ حرفه‌ی حسابداری عمومی هم وجود نداشت، حتی بورس سهام هم تاسیس نشده بود. حتی زمانی که در سال ۱۳۷۲ حسابرسی مالیاتی در "ماده

واحدهای قانون استفاده از خدمات

تخصصی و حرفه‌ای حسابداران

ذی‌صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی"

به حسابداران عمومی واگذار شد و

بعدتر در ماده‌ی ۲۷۲ اصلاحیه‌ی

قانون مالیات‌های مستقیم ۱۳۸۱

رسماً به حسابداران عمومی

تفویض شد باز هم از استانداردهای

حسابرسی مالیاتی نه در دنیا و نه

در ایران اثری نبود. حالا هم اثری

نیست. داستان این حسابرسی جالب

است. چون از قدرت لابی‌گری

حسابداران غیر دولتی برای گرفتن

کار از دولت حکایت دارد. قبل از دهه‌ی ۱۳۵۰ حسابرسی

صورت‌های مالی به دلیل نبود شرکت‌های سهامی به ندرت

انجام می‌شد. ولی نیاز به کار باعث اختراعی شد که در هیچ

جای دنیا سابقه نداشت. چون در قانون مالیات‌ها اجازه‌ی

حسابرسی مالیاتی به غیر کارکنان دولت داده شد. بعدتر همان

قدرت لابی‌گری باعث شد دوباره این حسابرسی از ۱۳۸۱ سر

سفره‌ی حسابداران عمومی بیاید؛

(۴) زمانی که در ۱۳۴۶ "بورس سهام تهران" تاسیس شد

همه‌ی شرکت‌های سهامی که در آنجا فهرست می‌شدند ملزم

بودند صورت‌های مالی را تهیه کنند و آن‌ها را به همراه گزارش

حسابرس مستقل نزد آن‌جا بایگانی و برای عموم منتشر کنند.

در ۱۳۵۲ هنوز در دنیا، از جمله ایران، خبری از استانداردهای

حسابداری و حسابرسی نبود. در ۱۳۶۸ وقتی بورس پس



از یک خواب ۱۳ ساله بازگشایی شد در دنیا استانداردهای حسابداری و حسابرسی وجود داشت ولی در ایران هیچ کدام وجود نداشت. این وضعیت تا ۱۳۸۰ ادامه یافت. با این وجود شرکت‌های بورسی ملزم بودند (و هستند) صورت‌های مالی را تهیه کنند و منضم به گزارش حسابرس مستقل نمایند؛ (۵) در ۱۹۹۲ به موجب گزارش کدبوری، گزارشگری مدیریتی و حسابرسی کنترل داخلی برای اولین بار در یک بورس (بورس سهام لندن)، الزامی شد. در آن زمان هیچ استاندارد برای حسابرسی کنترل داخلی وجود نداشت. هنوز هم ندارد. فقط واژه‌پردازی گزارش آن را در بعضی کشورها مثل آمریکا و کانادا استاندارد کرده‌اند؛.... این فهرست تاریخی را پایانی نیست. ولی مشت نشانه‌ی خروار است.

اما چند مثال از خدمات حسابداران عمومی که مبتنی بر استاندارد نیست: (۱) حسابرسی‌های دادگاهی برای کشف تقلب، (۲) گزارش‌های ارزش‌گذاری سهام، (۳) حسابرسی مالیاتی، (۴) حسابرسی (یا بازرسی) رعایت قانون تجارت، (۵) حسابرسی داخلی و بعضی خدمات دیگر. این مثال‌ها نیاز به توضیح بیش‌تر ندارند. تو خود حدیث مفصل بخوان از این مجمل. فقط اجازه دهید مختصری به حسابرسی داخلی پرداخته شود. به موجب ماده‌ی ۱۰ دستورالعمل کنترل داخلی شرکت‌های بورسی و فرابورسی موظف به تاسیس

واحدهای حسابرسی داخلی شدند. در اثر این دستورالعمل در ۱۳۹۱ انجمن حسابرسان داخلی تاسیس شد و شرکت‌ها با طیب‌خاطر اقدام به تاسیس واحدهای حسابرسی داخلی کردند یا خدمات حسابرسی داخلی را به حسابرسان مستقل (حسابداران عمومی) برون‌سپاری کردند. ولی چرا کسی از استانداردهای آن دم نمی‌زند. لطفاً یکی به من بگوید هم‌اینک شرکت‌ها و حسابرسان مستقل، با کدام استانداردها کارهای حسابرسی داخلی را طراحی، آزمون، و گزارش می‌کنند.

همه‌ی این مثال‌ها نشان می‌دهند عمل حرفه‌ای مسبوق بر استاندارد است. از عمر جوامع حرفه‌ای حسابداری عمومی در دنیا بیش از ۲۰۰ سال می‌گذرد، درحالی که فقط حداکثر در حدود ۴۰ سال از عمر استانداردها در کشورهای دیگر (که برای اولین بار در آمریکا متولد شد) و در حدود ۱۱ سال در کشور

ما می‌گذرد. اساساً استانداردها برای یکسان‌سازی عمل حرفه‌ای هستند نه این‌که عمل حرفه‌ای را ایجاد کنند. عمل حرفه‌ای بر اساس نیاز استفاده‌کننده یا تشخیص دولت‌ها برای پشتیبانی از منافع عمومی خلق می‌شود. منافع یا رفاه عمومی حتی مقدم بر عمل حرفه‌ای است یعنی در هر کجا که قانون‌گذار یا ضابطه‌گذار (مثل استانداردگذار) تشخیص بدهد باید یک عمل حرفه‌ای در جهت منافع یا رفاه عمومی انجام شود ضرورت دارد آن عمل انجام شود و بعداً عمل غالب در بین عمل‌ورزان استاندارد شود. عکس آن در هیچ جا تجربه نشده‌است. در هیچ جا سابقه نداشته‌است که ابتدا استاندارد وضع شود بعد برای آن عمل حرفه‌ای ایجاد شود و در نهایت به استفاده‌کنندگان عرضه شود. در مورد گزارشگری مدیریتی و حسابرسی کنترل‌های داخلی در حدود چهار دهه عمل حرفه‌ای وجود دارد ولی عمر استانداردهای آن کم‌تر از ۱۰ سال است.

نکته‌ی مهم‌تر این است که برای حسابرسی کنترل‌های داخلی نیازی به استاندارد جداگانه نیست. کما این‌که برای حسابرسی مالیاتی، حسابرسی دادگاهی و مانند این‌ها نیازی به استانداردهای جداگانه نیست. فقط شاید نیاز به استانداردسازی گزارش حسابرسی کنترل‌های داخلی باشد. ولی چون این گزارش‌ها در بسیاری از جاهای دنیا استاندارد نشده‌است، بنابراین اگر در سال اول استاندارد نشوند و حتی اگر در آینده هم استاندارد نشوند و مبتنی بر به‌روش‌ها باشند هیچ اتفاقی رخ نمی‌دهد. انداختن توپ در زمین سازمان حسابرسی برای تهیه‌ی استاندارد مصداق همان قفلت است، ولو تعلیقی و موقتی.

اسطوره‌ی دو: عدم استقرار کنترل‌های داخلی در شرکت‌های ایرانی

آیا این گزاره حقیقت است یا اسطوره؟ برای بررسی این گزاره اجازه دهید به تعریف کنترل داخلی رجوع کنیم: فرایندی که توسط هیئت مدیره، مدیران، و دیگر کارکنان به منظور حصول اطمینان معقول (نسبی) از تحقق سه مقوله‌ی هدف که در ادامه می‌آیند برقرار می‌شود: (۱) کارایی و اثربخشی عملیات، (۲) اتکاپذیری گزارش‌های مالی، و (۳) رعایت قوانین و ضوابط کاربرپذیر. آیا شرکتی را می‌شناسیم که این فرایند در آن برقرار نباشد. درجه‌ی اثربخشی تحقق سه



اسطوره‌ی سه: گزارش مدیریتی و حسابرسی کنترل‌های داخلی فقط مختص آمریکا است

آیا این گزاره حقیقت محض است یا اسطوره؟ موضوع یکتاشناسی آمریکای در عرصه‌ی گزارشگری مدیریتی و حسابرسی کنترل‌های داخلی باعث شده است آمریکا به عنوان استثنا معرفی شود و توصیه شود ما با بقیه‌ی جهان هم‌رنگی کنیم. ولی بگذارید یک نگاهی به چند نمونه بیندازیم. در انگلستان از ۱۹۹۲ (۱۰ سال قبل از Sox) به موجب گزارش کدبوری شرکت‌های بورسی ملزم به گزارشگری مدیریتی و حسابرسی کنترل داخلی شدند. استرالیا، زلاندنو، و همه‌ی کشورهای انگلیسی زبان عضو کشورهای مشترک‌المنافع بیش از دو دهه است که این گزارشگری را انجام می‌دهند. به موجب دستورنامه‌های ۴، ۷، و ۸ اتحادیه‌ی اروپا گزارشگری کنترل داخلی در ۲۷ کشور اروپایی انجام می‌شود. هم چنین بیش‌تر این کشورها مثل هلند و سوئیس کدنامه‌های مخصوص راهبری شرکتی مشابه ساربنز آکسلی آمریکا را دارند. فقط رژیم گزارشگری و درجه‌ی التزام ممکن است بین کشورها فرق می‌کند. بعضی کشورها جغرافیای گزارش کنترل داخلی را در گزارش بحث و تحلیل مدیران (در ایران گزارش فعالیت‌های هیات مدیره - عجب!) به رسمیت می‌شناسند و بعضی دیگر مثل آمریکا در گزارش‌های مستقل. بعضی آن را مبتنی بر به‌روش و اصول‌محور می‌دانند، مثل انگلستان، و بعضی مبتنی بر استاندارد و



قاعده‌محور، مثل آمریکا.

ضمن این که ما با آمریکا شباهت داریم. قانون ساربنز آکسلی یا Sox معلول و مخلوق تقلب‌ها و رسوایی‌های آغاز هزاره‌ی سوم است و دستورالعمل کنترل داخلی ایران معلول تقلب ۳۰۰۰ میلیارد تومانی و بسیاری از تقلب‌های مالی، که تو دانی و من، است. نیاز باعث اختراع می‌شود. هر چهار مقاله به بحران در کنترل داخلی شرکت‌ها اشاره می‌کنند و آن را یک فاجعه می‌دانند. بنابراین چه فقط در آمریکا کنترل داخلی گزارش شود چه نشود، حتی اگر آمریکایی‌ها هم گزارش نکنند، ما با یک تکلیف رو به رو هستیم.

ولی حقیقت از آن اسطوره جدا است. امروزه بورس اوراق بهاداری در دنیا وجود ندارد که گزارشگری مدیریتی و حسابرسی کنترل‌های داخلی را الزامی نکرده باشد. درجه‌ی

هدف مذکور می‌تواند از شرکتی به شرکت دیگر فرق کند ولی همه‌ی شرکت‌ها هر سه هدف را دارند.

از طرف دیگر می‌توانیم به اجزای کنترل داخلی نگاه بیندازیم. آیا شرکتی را در بورس اوراق بهادار می‌شناسیم که یکی از این اجزای کنترل داخلی را نداشته باشد: (۱) محیط کنترلی، (۲) ارزیابی ریسک، (۳) فعالیت‌های کنترلی، (۴) اطلاعات و اطلاع‌رسانی، و (۵) پیشگیری. پاسخ قاطعانه منفی است. کنترل‌های داخلی در شرکت‌های بورسی مستقر هستند ولی به دلیل تغییرات جهانی در عرصه‌ی راهبری شرکتی، به ویژه (۱) ظهور رویکرد سه لایه‌ای به کنترل داخلی شامل راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، و کنترل داخلی، (۲) بروز تغییرات گسترده در ترکیب، وظایف، و ساختار راهبری شرکتی، (۳) ورود فناوری‌های جدید به عرصه‌ی کسب و کار، (۴) جهانی شدن، (۵) وضع ضوابط و قوانین جدید، و مانند اینها بوی کهنگی گرفته‌اند و نیاز به بهسازی دارند.

مثلاً ممکن است بگویید

فعالیت‌های پیشگیری به دلیل نبود حسابرسان داخلی در بعضی شرکت‌ها ناقص است یا محیط کنترلی به دلیل نبود کارگروه حسابرسی در بعضی شرکت‌ها ناقص است. ولی نمی‌توان گفت فعالیت‌های پیشگیری یا محیط کنترل وجود ندارند یا مستقر نیستند. چون پایش به انحصار گوناگون از جمله توسط حسابرسان مستقل در روال حسابرسی صورت‌های مالی و ارائه‌ی نامه‌ی مدیریت انجام

می‌شود. هم چنین در محیط کنترلی هیات مدیره عمدتاً وظایف کارگروه حسابرسی را انجام می‌دهد. به علاوه دیگر عوامل محیط کنترلی مثل ساختار سازمانی، واگذاری مسئولیت، و حق صدور مجوز یا اختیار و مانند اینها مستقر هستند.

اساساً در همه‌ی دنیا هر دو گزارش مدیریتی و حسابرسی کنترل داخلی برای تقویت پیشگیری کنترل داخلی تجویز می‌شوند نه استقرار کنترل داخلی. دستورالعمل کنترل داخلی هم مستثنی نیست. گزارش مدیریتی، پیشگیری دوره‌ای مدیریتی و گزارش حسابرسی، پیشگیری دوره‌ای مستقل توسط حسابدار عمومی است.

پایش کنترل داخلی به هیچ وجه در هیچ کجای دنیا بدهی قانونی را برای حسابرسان به دنبال ندارد. بعداً در این باره بحث خواهد شد.

التزام عموماً در مورد گزارش حسابرس فرق می‌کند، که دلیل اصلی‌اش در وهله‌ی اول اثربخشی گزارش‌های مدیریتی کنترل داخلی و حسابرسی صورت‌های مالی است. مثلاً هلند به موجب "کدنامه‌ی راهبری شرکتی داتچ (هلند)"، گزارشگری مدیریتی کنترل داخلی الزامی است ولی گزارشگری حسابرس کنترل داخلی از اصل "رعایت‌کن" یا "تبیین‌کن" پیروی می‌کند. طبق این اصل شرکت باید یا گزارش حسابرسی کنترل داخلی را منضم به گزارش مدیریتی کنترل داخلی کند یا اگر آن را تهیه نکرده‌است دلیل آن را تبیین کند. عموماً این به دو دلیل حکم‌فرما شده‌است: (۱) اثربخشی بالای کنترل‌های داخلی و حسابرسی صورت‌های مالی، (۲) و مسئولیت یا بدهی قانونی مدیران در قبال کنترل‌های داخلی.

به گفته‌ی هر چهار نویسنده‌ی نامبرده، ما اصلاً کنترل داخلی نداریم. چه این گزاره درست باشد چه نباشد من می‌خواهم بر آن صحنه بگذارم و از برهان خلف استفاده کنم. در واقع

این گزاره بر بایستگی و پشتیبانی از گزارشگری کنترل داخلی، اعم از مدیریتی و حسابرسی، تأکید می‌گذارد نه این که آن را رد کند. گزارشگری مشخص می‌کند که اثربخشی کنترل‌های داخلی در چه سطحی قرار دارد. چون در گزارش به نارسایی‌ها و ضعف‌های با اهمیت پرداخته می‌شود و تیم راهبری شرکتی و مدیران برای برطرف کردن نارسایی‌ها و ضعف‌ها چاره‌ای می‌اندیشند. به عبارت دیگر اگر کنترل داخلی اثربخش باشد نیاز

کم‌تری به گزارشگری دارد تا زمانی که به قول چهار مقاله اصلاً یا بعضاً مستقر نیست. پس در این‌جا گزارشگری یک ضرورت است.

اسطوره‌ی چهار: تعویق در گزارش‌گری کنترل داخلی

آیا گزاره‌ی "تعویق چندساله در اجرای قانون Sox، دست کم از منظر حسابرسی، به دلیل نبود استاندارد" یک اسطوره است یا حقیقت؟ اجرای هیچ قانونی در هیچ کجای دنیا به تعویق نمی‌افتد. ایران را مستثنی کنید. از زمان مقرر (۲۰۰۴) برای اجرای Sox شرکت‌های بورس نیویورک گزارش‌های مدیریتی کنترل داخلی را تهیه کردند و حسابرسان هم اثربخشی کنترل داخلی را حسابرسی کردند. قانون با کسی تعارف ندارد. فرایند استانداردگذاری داستانی متفاوت دارد. اجرای

قانون ارتباطی به استاندارد ندارد. حتی اگر کنترل‌های داخلی چارچوب یکپارچه اثر سازمان‌های حامی مالی کمیسیون تردوی هم وجود نداشت باز هم اجرای Sox متوقف نمی‌شد. نبود استانداردهای حسابرسی اساساً مانعی در برابر اجرای Sox نیست. چون انتظار می‌رود همه‌ی حسابداران عمومی حسابرسی کنترل‌های داخلی را بدانند. استاندارد فقط برای یکسان‌سازی گزارش‌گری آن‌ها استفاده می‌شود.

باز هم تأکید می‌شود همان‌طور که حسابرسی مالیاتی نیاز به استاندارد طرح‌ریزی و کار میدانی جداگانه ندارد، حسابرسی کنترل داخلی هم نیاز ندارد. فقط در مورد گزارش‌گری آن باید استانداردسازی صورت گیرد. استانداردهای حسابرسی برای تمام خدمات گواهی‌گری بسنده هستند. حتی بسیاری از کشورها و بورس‌ها مثل هنگ‌کنگ، انگلستان، و هلند استاندارد گزارشگری هم ندارند. چون در آنجاها اساس روش‌ها تشکیل می‌دهند. با این وجود، خوشبختانه سازمان بورس و اوراق بهادار با چاپ استاندارد حسابرسی شماره ۵ هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام سازمان اوراق بهادار آمریکا، بهترین استاندارد دنیا را در دسترس حسابرسان قرار داده‌است. سازمان حسابرسی هم می‌تواند آن را تنفیذ کند یا بر اساس آن استاندارد را منتشر کند. چرخ ما اختراع شده‌است. نیازی نداریم چرخ را دوباره اختراع کنیم. می‌آییم چرخ بسازیم، می‌شود "حسابدار رسمی" و "هیات مدیره".



هزینه‌ی گزارش کنترل داخلی در مقابل مزایا

هزینه‌ی بالای گزارشگری مدیریتی کنترل داخلی و حسابرسی کنترل داخلی اساساً به دلیل پیاده‌سازی و استقرار کنترل‌های داخلی نیست بلکه این هزینه عمدتاً مربوط به مستندسازی و ارزش‌یابی و اندکی هم مربوط به حسابرسی آن است. این هزینه معمولاً در سال اول برای شرکت‌هایی بالا است که به این کار قبلاً روی نیاورده‌اند ولی در سال‌های بعد کاهش می‌یابد. به علاوه تمام این هزینه را باید شرکت بپردازد و برای حسابرسان جز درآمد و مزیت اصلاً هزینه‌ای ندارد. نمی‌دانم چرا برای عدم اجرای دستورالعمل به هزینه به عنوان یک غول حرفه‌کش می‌نگریم؟ چون هرچقدر نگاه می‌کنم جز بهشت برین چیز دیگری از حسابرسی کنترل داخلی نمی‌بینم. با این حال، نگاه به هزینه بدون مقایسه با مزایای آن اساساً

نمی‌تواند ارزیابی درستی از هزینه به‌دست بدهد. چرا به رغم هزینه‌ی بالای گزارش‌های مدیریتی کنترل داخلی باز هم دولت‌ها آن را الزامی می‌کنند. مگر آن‌ها متولی حفاظت از منافع عمومی نیستند؟ البته که هستند این هزینه را با مزایای آن ارزیابی کرده‌اند. و به این نتیجه رسیده‌اند منافع عمومی حکم می‌کند که این هزینه پرداخت شود. مگر قبل از انتشار Sox هیچ ایده‌ای از هزینه‌ی اجرای آن وجود نداشت؟ حتماً داشته‌است. یا آیا سازمان بورس و اوراق بهادار به هزینه‌ها نیندیشیده‌است؟ حتماً اندیشیده‌است. ولی آن‌قدر وزنه‌ی مزایا سنگین‌تر بوده‌است که آن‌را تصویب کرده‌اند.

اساساً گزارش‌گری کنترل داخلی اعم از حسابرسی و مدیریتی برای کاهش ریسک تقلب الزامی شد. چون همه می‌دانند تقویت کنترل‌های داخلی می‌تواند زیان تقلب را کاهش دهد. هزینه‌ی گزارش‌گری کنترل داخلی در مقایسه با جلوگیری از زیان تقلب که ۷ تا ۱۵ درصد درآمد ناخالص داخلی کشورها است بسیار هم ناچیز است. تجربه نشان داده‌است که بیش از ۶۰ درصد تقلب‌ها یعنی بیش از ۴ تا ۹ درصد تولید ناخالص داخلی به دلیل نارسایی‌ها و ضعف‌های بااهمیت کنترل داخلی رخ می‌دهند. با یک حساب سرانگشتی می‌توان پی‌برد که هزینه‌ی اجرای دستورالعمل کنترل داخلی در مقایسه با مزایای بازدارندگی، و پیش‌گیری از تقلب‌های ممکن که از وجود کنترل‌های داخلی اثربخش منتج می‌شوند بسیار ناچیز است.

مزیت دیگر گزارش‌گری کنترل داخلی، به ویژه حسابرسی کنترل داخلی، که از آن در چهار مقاله غفلت شده‌است، نصیب خود حساب‌برسان می‌شود. این مزیت نه تنها هزینه‌ای برای حساب‌برسان ندارد بلکه هزینه‌ی حسابرسی صورت‌های مالی را کاهش هم می‌دهد. در بخش بعدی در این باره بحث می‌شود.

اعتراف و عادت: حق‌الزحمه‌ی حسابرسی

نویسندگان چهار مقاله همگی اذعان دارند که کنترل‌های داخلی مستقر نیست یا کیفیت لازم را ندارد. صرف نظر از این که این گزاره درست باشد یا نه، حقیقت این است که پذیرش این گزاره به مثابه‌ی این است که حساب‌برسان ایرانی صورت‌های مالی را در یک جهنم واقعی گواهی و اطمینان‌بخشی می‌کنند. اگر دست روی دست بگذارند و به حسابرسی کنترل‌های

داخلی تن ندهند معنی‌اش این است که آنان از بودن در این جهنم واهمه‌ای ندارند و به آن عادت کرده‌اند. از طرف دیگر خودداری از حسابرسی کنترل‌های داخلی یا به دلیل دشواری ترک عادت است یا راه فرار از این جهنم را نمی‌دانیم. یک راه فرار از این جهنم همین حسابرسی کنترل‌های داخلی است. نگارنده، گزارش‌گری کنترل داخلی بهشت برین و ارض موعود حساب‌برسان می‌داند. ولی با فرض این که چنین جهنمی وجود دارد بیایید نگاهی گذرا از منظر ریسک حسابرسی بیندازیم.

اگر کنترل‌های داخلی مستقر نیست بنابراین ریسک کنترل یا CR حداکثری یا ۱۰۰ درصد است. اگر این ریسک حداکثری باشد معنی‌اش این است که حساب‌برس باید ریسک ذاتی یا IR را حداکثر در نظر بگیرد. عجب وضعیتی است! چون هم CR و هم IR حداکثری یا ۱۰۰ درصد هستند. این یک جهنم واقعی برای حساب‌برسان است. معنی‌اش این است که نمی‌توان به کنترل‌های داخلی اتکا کرد. وقتی نتوان به کنترل‌های داخلی اتکا کرد نتیجتاً صاحب‌کار بالقوه پریسک است و نباید کار را پذیرفت. ولی ما که فرض کردیم در جهنم باید کار کرد و تا حالا هم کار کردیم. در این صورت ریسک اثربخشی یا بتا به دلیل هجوم کژنمایی بالقوه به صورت‌های مالی و ناتوانی پالایه‌های پیش‌گیری و کشف کنترل داخلی به حداکثر می‌رسد. از طرف دیگر ریسک کارایی یا آلفا هم به دلیل انتخاب راهبرد عمدتاً محتوایی (ریسک کنترلی حداکثری)

و ضرورت انجام آزمون‌های محتوایی حداکثری به حداکثر می‌رسد. عجب جهنمی است! پیش از ادامه‌ی بحث دوباره تأکید می‌شود گزارش‌گری کنترل داخلی به ویژه حسابرسی کنترل داخلی می‌تواند این جهنم را به بهشت برین تبدیل کند. به بحث ادامه دهیم. به عبارت دیگر وقتی ریسک‌های ذاتی و کنترل حداکثری هستند حساب‌برسان ناچارند برای کاهش ریسک حسابرسی یا AR در سطح صورت‌های مالی، ابتدا در مرحله‌ی طرح‌ریزی، "ریسک کشف طرح‌ریزی‌شده‌ی برآوردی پذیرفتنی" یا APADR را به حداقل برسانند و سپس در مرحله‌ی آزمون‌گری ریسک کشف واقعی یا ADR را در سطح تک‌تک ادعائنامه‌ها، حساب‌ها، و چرخه‌های حسابداری تا حد ممکن پایین بیاورند. همه می‌دانیم این ریسک فقط با هزینه کردن از وقت و پول باارزش مهار می‌شود. حالا یک



پرسش می‌ماند: چند می‌گیری حسابرسی کنی؟ اصلاً با چه درآمدی می‌توان از پس آن ریسک برآمد.

می‌توان با بررسی نرخ‌های حسابرسی و ساعات کاری که در حسابرسی صورت‌های مالی انجام می‌شود پی برد که هیچ کدام برای پوشش سطح ریسک حداکثری کفایت نمی‌کنند. پس، حسابداران عمومی همه و همه در معرض حداکثر ریسک‌های آلفا و بتا قرار دارند.

در این جهنم حسابرسان تنها نیستند هیات‌های راهبری، مدیران ارشد، و همهی کارکنان و هر سه هدف کنترل داخلی در معرض ریسک حداکثری هستند. به اینها باید تمام ذی‌نفعان به ویژه سهام‌داران و اعتباردهندگان را اضافه کنید. چون آنان باید صورت‌های مالی را بخوانند که کنترل‌های داخلی حاکم بر آنها مستقر نیست. من که حاضر نیستم حتی یک لحظه هم تصور چنین جهنمی را بکنم چه برسد به این که بنا به ادعای چهار مقاله بپذیرم یک چنین ناکجاآبادی وجود دارد.

هیچ‌کس در این ناکجاآباد خوشنود نیست. همه در هراس‌اند. با فرض محال، که محال نیست، حسابرسان یا می‌توانند با کار اضافی از پس این ریسک برآیند یا ناچارند با آن مصالحه کنند. نگارنده که حاضر نیست حتی برای یک لحظه هم به این جهنم چه در مقام حسابرس، چه در مقام مدیر مالی، چه سرمایه‌گذار پابگذازد. ولی نمی‌شود. همه در این جهنم حضور دارند.

این جهنم برای حسابرسان و مدیران مالی علاوه بر ریسک مالی

تاوان سنگین‌تری هم دارد. اگر چه مثالی که در ادامه خواهم آورد به ناکجا آباد تعلق ندارد و مربوط به دنیای واقعی ما است ولی می‌توانید در جهنم هر لحظه شاهد اتفاقات مشابه و شدیدتر باشید. اما مثال: به جهنمی که تقلب ۳۰۰۰ میلیارد تومانی برای مدیر مالی‌اش (اعدام) و حسابرس‌اش (تعلیق و حبس) ایجاد کرد نگاهی بیندازید. به این ترتیب حسابداران عمومی ایرانی باید بیش از جاهای دیگر دنیا نگران ریسک‌های آلفا و بتای حسابرسی صورت‌های مالی باشند. این ریسک‌ها عمدتاً به دلیل CR است که حسابرسان را تهدید می‌کند و حسابرسی کنترل‌های داخلی که در همه جای دنیا حسابرسان درصدد انجام آن هستند برای کاهش این ریسک اختراع شده‌است.

دفاع و بدهی

در همه جای دنیا حسابرسان داوطلب گزارشگری کنترل داخلی هستند و ضابطه‌گذاران به‌ویژه بورس‌های اوراق بهادار که می‌دانند این نوع خدمات در جهت منافع عمومی است با استدلال و پی‌گیری فشار می‌آورند این خدمات را الزامی کنند. در جریان تصویب قانون SOX مهم‌ترین گروه لابی‌گر را جامعه‌ی حسابداران عمومی گواهی‌شده‌ی آمریکا تشکیل می‌داد. چون نفع اصلی را آنها می‌بردند. بر عکس در همه جا این شرکت‌ها و مدیران‌شان هستند که به بهانه‌ی بالا رفتن هزینه‌ی پایش کنترل داخلی از آن امتناع می‌کنند. دولت‌ها هم ناچارند مدیران را با تهدید به جرائم به تمکین وادار کنند. این اتفاق در قانون ساربنز آکسلی افتاده است. البته، مدیران در صورتی که گواهی‌نامه روی اظهارنامه یا گزارش مدیریتی ارزش‌یابی کنترل داخلی بگیرند آن را دوست دارند. چون در این صورت مثل حسابرسی صورت‌های مالی می‌توانند با خریدن بیمه‌نامه به جیب‌های گشاد دسترسی داشته‌باشند. ولی چون حسابرسان حاضر نیستند دوبار گواهی‌نامه، یکی برای صورت‌های مالی و یکی برای کنترل‌های داخلی، بدهند، مدیران هم حاضر نیستند بپردازند. با این وجود در هیچ جای دنیا حسابرسان حاضر نشدند با صدور گواهی‌نامه، گزارش ارزش‌یابی مدیران را بدهند و دولت‌ها نیز استدلال آنها را پذیرفتند. طرح این استدلال به مقاله‌ای جدا نیاز دارد. شاید وقتی دیگر.

اساساً هر دو گزارش مدیریتی و حسابرسی کنترل‌های داخلی در وهله‌ی اول به منظور بالابردن سطح اتکاپذیری صورت‌های مالی، و سپس کاهش ریسک، اعم از مدیریتی و حسابرسی ابداع شده‌اند. خوب که نگاه کنید می‌بینید تهیه‌ی هر دو گزارش ریسک را به ویژه ریسک حسابرسی را از طریق کاهش CR پایین می‌آورند و تأکید بر مسئولیت مدیران در قبال کنترل داخلی می‌گذارند. در ایران ظاهراً حسابرسان به خودزنی مشغول‌اند و به جای منافع عمومی و منافع خود از مدیران شرکت‌ها دفاع می‌کنند. باز هم دچار یک پارادوکس (متناقض‌نما) هستیم. به درونمایه‌ی هر چهار مقاله‌ی پیش‌گفته نگاه کنید. همگی به جای دفاع از عموم و حرفه‌ی خود به دفاع از مدیران برخاسته‌اند کنترل‌های داخلی ضعیف یا نابوده در وهله‌ی اول به سهام‌داران آسیب می‌زند. همان‌طور که در مثال جهنم دیدیم همه‌ی حسابرسان



و بقیه را نابود می‌کند. بهترین دفاع از مدیران کمک به آنها برای ارزش‌یابی و سپس بهبود کنترل داخلی است. این دفاعی است که مدیران نیاز دارند. این دفاعی است که عموم انتظار دارند. ولی آن نوع دفاع آدمی را یاد فیلم وکیل مدافع شیطان می‌اندازد. دستورالعمل کنترل داخلی اساساً برای کاهش ریسک تقلب است. بنابراین هر دفاعی از هر گروهی که به این دستورالعمل قفل بزند نه تنها به پیش‌گیری و کشف تقلب کمکی نمی‌کند، که به حفظ وضع موجود و حتی وخیم‌تر کردن آن کمک می‌کند.

البته تاکنون مقاله‌ای از سوی مدیران نوشته نشده است که بخواهند با این موضوع مخالفت کنند. چون نفع آن‌ها هم در این است که بتوانند کنترل‌های داخلی اثربخشی داشته باشند. با این حال می‌بینیم حساب‌رسان در این‌جا نقش وکیل مدافع تسخیری را بازی می‌کنند. می‌گویند کنترل‌های داخلی مستقر نیست، هزینه بالا است، و امکان تهیه‌ی گزارش برای مدیران

و شرکت‌ها وجود ندارد. بنابراین مدیران نمی‌توانند گزارش تهیه کنند، آن‌ها هم که تهیه نکنند ما چرا اطمینان‌بخشی کنیم.

همان‌طور که پیش از این گفته شد این اطمینان‌بخشی اساساً به نفع حساب‌رسان است. به علاوه هیچ بدهی یا مسئولیتی را متوجه‌ی حساب‌رسان نمی‌کند، بدهی اصلی حساب‌رسان به گزارش حساب‌رسی صورت‌های مالی مربوط می‌شود. می‌دانیم یک بدهی بالقوه در صورت وجود کژنمایی بااهمیت

در صورت‌های مالی بر ذمه‌ی حساب‌رسان است. گزارش حساب‌رسی کنترل داخلی مثل نامه‌ی مدیریت است. هیچ بدهی بالقوه‌ای در برابر ذی‌نفعان به حساب‌رسان تحمیل نمی‌کند. بدهی یا مسئولیت بالقوه‌ی حساب‌رسان فقط در برابر ذی‌نفعان صورت‌های مالی در دادگاه‌ها قابل پی‌گرد است. خلاصه این‌که کنترل‌های داخلی اساساً مسئولیت مدیران است و گزارش‌گری حساب‌رسی اثربخشی آن به هیچ‌وجه بدهی یا مسئولیتی را متوجه‌ی حساب‌رسان نمی‌کند.

به هر حال، هر دو گزارش کنترل داخلی برای پشتیبانی و افزودن به کیفیت و اتکاپذیری صورت‌های مالی تهیه می‌شوند. چون استفاده‌کنندگان از آن صورت‌ها برای تصمیم‌گیری استفاده می‌کنند. در واقع صورت‌های مالی محصول کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی هستند. هدف همان‌طور که

در ماده‌ی واحده و تعریف کنترل داخلی، و تعریف حساب‌رسی صورت‌های مالی آمده است، اتکاپذیری گزارش‌های مالی از جمله صورت‌های مالی، است. اصلاً فرض کنید گزارش مدیریتی کنترل داخلی جزء ضمائم صورت‌های مالی، و گزارش حساب‌رسی کنترل داخلی جزء ضمایم گزارش حساب‌رسی صورت‌های مالی هستند. حالا بهتر می‌توانید به بدهی قانون بیندیشید. تجربه هم نشان داده است که تا کنون هیچ دادگاهی حساب‌رسان را به دلیل گزارش حساب‌رسی کنترل داخلی محکوم به پرداخت نکرده است. پس حساب‌رسان، حساب‌رسی کنترل داخلی را به دلیل بالا بردن کیفیت صورت‌های مالی، کاهش ریسک حساب‌رسی و بالا بردن کیفیت گزارش خود ابداع کرده‌اند.

یک نمونه از گزارش حساب‌رسی اثربخش کنترل داخلی

عنوان یکی از مقالات پیش‌گفته این است که "شرایط

برای اظهارنظر حساب‌رسان نسبت به کنترل‌های داخلی فراهم نیست". چه این گزاره درست باشد چه نباشد ولی خود این یک بند نتیجه‌گیری از یک گزارش بالقوه‌ی سلب نظر یا عدم اظهارنظر است. در همان مقاله چنین آمده است: "در شرایط فعلی و با توجه به عدم استقرار کنترل‌های داخلی مناسب و وجود شاخص‌های ضعف‌های عمده در کنترل‌های داخلی و همچنین نبود استاندارد رسیدگی و گزارش‌گری مالی، صدور گزارش اظهارنظر نسبت به موثر

بودن کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی در عمل امکان‌پذیر نیست". با کمی اغماض این یک بند نتیجه‌گیری از یک گزارش بی‌نظری، ممتنع، یا عدم اظهارنظر است که بدون رسیدگی و فقط به پشتوانه‌ی شهود نویسنده صادر شده است. تردیدی نیست که این اظهار نظر بر اساس دانش و تجربه‌ی نویسنده صادر شده است و مبتنی بر استاندارد نیست.

در سال اول اجرای قانون Sox (۲۰۰۴) بیش از ۵۰ درصد گزارش‌های حساب‌رسی کنترل داخلی حاوی عدم اظهارنظر بود و در ۲۰۰۸ به ۳۵ درصد رسید. اصلاً مهم نیست که چند درصد این گزارش‌ها از جنس سلب نظر باشند. مهم این است که تیم راهبری و سهامداران از وضعیت کنترل داخلی با خبر شوند و حساب‌رسان نیز CR خود از ریسک حساب‌رسی صورت‌های مالی را بدانند.



تجویز و تکلیف

فرهنگ گزارش‌گری در تمام دنیا از بطن نیازهای استفاده‌کنندگان و شرکت‌داری و ساختارهای سازمانی بیرون می‌آید. گزارش‌گری و حسابرسی کنترل داخلی نیز به صورت داوطلبانه و نشأت گرفته از همین فرهنگ از دهه‌ی ۱۹۷۰ در آمریکا آغاز شد. ولی در جایی که منافع عمومی وجود دارد بعداً دولت به خاطر حفاظت از منافع عمومی آن را به ضابطه یا قانون تبدیل می‌کند. در مورد کنترل داخلی از دهه‌ی ۱۹۷۰ در دنیا این اتفاق رخ داده است. در ایران ظاهراً این فرهنگ به دلیل جوانی بازار سرمایه و شرکت‌داری سهامی هنوز نهادینه نشده است. بنابراین نقش دولت و ضابطه‌گذار مهم است. این نقش به تجویز کنترل داخلی می‌انجامد. در این فرهنگ تجویز بهترین علاج است.

دولت وقتی تجویز می‌کند که وضعیت کنترل داخلی در ایران بحرانی باشد. ظاهراً هر چهار مقاله از بحران گزارش می‌دهند. پس دولت باید تجویز می‌کرد که کرده‌است. هر تجویزی یک تکلیف دارد. حالا تکلیف ما است که به دستورالعمل کنترل داخلی عمل کنیم. حتی دیروز دیر است. در اینجا ما به همه‌ی اهالی صنعت حسابداری دلالت دارد. همه‌ی ما با فرایند کنترل داخلی یا در مقام مدیر ارشد، عضو هیات راهبری، حسابدار، حسابرس داخلی، یا در مقام حسابرس و پایشگر بیرونی درگیریم. بالا بردن کیفیت کنترل داخلی صرف نظر از تکلیف

ضابطه‌گذار رسالت شغلی و حرفه‌ای و تکلیف عقلانیت ما است. کنترل داخلی شغل ما است. همیشه بوده است. همه در محیط کنترل نقش داریم؛ ریسک‌ها را ارزیابی می‌کنیم؛ فعالیت‌های کنترلی را انجام می‌دهیم؛ با تولید صورت‌های مالی و دیگر گزارش‌ها ارتباط‌گیری و اطلاع‌رسانی می‌کنیم؛ و با حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل و سایر بازبینی‌ها اثربخشی کنترل داخلی را پایش می‌کنیم. حالا دستورالعمل کنترل داخلی به پشتیبانی ما آمده است و ما ندانسته فرصت‌سوزی می‌کنیم. همتایان ما در کشورهای دیگر از دولت و ضابطه‌گذار قدردانی می‌کنند. و ما مثل همیشه دولت را علیه ملت و حرفه و عموم و همه‌چیز می‌دانیم. به نظر نگارنده دستورالعمل کنترل داخلی مهم‌ترین ضابطه در طول تاریخ ایران برای حسابداران است.

اصل و فرع

همان‌طور که گفته شد صورت‌های مالی محصول کنترل داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی است. در واقع دو گزارش مدیریتی و حسابرسی صورت‌های مالی هر دو برای تقویت کیفیت اطلاعات صورت‌های مالی و مالاً تأمین هدف اتکالپذیری صورت‌های مالی صادر می‌شدند. در واقع، اصل موضوع مربوط به صورت‌های مالی است و هر دو گزارش مدیریتی و حسابرسی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارش‌گری مالی فرع آن هستند.

مستقل

اگر تا بدین‌جا به بایستگی گزارش‌گری حسابرسی کنترل داخلی در جهت منافع عمومی و منافع حسابرسان ایمان آورده‌ایم. یک نکته می‌ماند. و آن این‌که دو گزارش مدیریتی و حسابرسی کنترل داخلی مستقل از هم هستند. ولی دومی برای کنترل اولی است. حسابرسان! نگران نباشید اگر مدیران به وظیفه‌ی خود عمل نمی‌کنند. به موجب دستورالعمل قرارداد ببندید و اثربخشی کنترل داخلی را گزارش کنید. مطمئن باشید ریسک حسابرسی شما کاهش خواهد یافت. اگرچه این گزارش برای شما بدهی ندارد ولی برای مدیران خواهد داشت و می‌توانید در صورت ضرورت در دادگاه از آن استفاده کنید. این یک گزارش مستقل است نه یک گواهی‌نامه. هیچ ریسکی برای شما ندارد. ریسک شما را پایین می‌آورد. درآمد شما را بالا می‌برد. برخلاف انتظار شما در جهنم نخواهید بود و از بهشت لذت خواهید برد.

نتیجه‌گیری

نتیجه‌گیری را به یکی دو گزاره‌ی توصیفی و تمنايي کوتاه محدود می‌کنم: ثقل بیداد می‌کند. لطفاً نه نگوئید، و قفل از غفلت کنترل داخلی، در صورت وجود، بگشایید. بگذارید هرچه زودتر دستورالعمل کنترل داخلی به اجرا درآید. باور کنید نفع اصلی، اول به عموم و بعد به حسابرسان و حسابداران می‌رسد. گرچه ما در مقام سهامدار، بیمه‌پرداز، مالیات‌پرداز، شهروند، پس‌اندازکننده، و نقش‌های دیگر، جز عموم هستیم. ولی تردید نکنید با شغل کنترل داخلی است که حافظان اصلی منافع، رفاه، و بهزیستی عموم هستیم.

