



حسابرس داخلی و چالش‌های برون‌سپاری

مریم صلاحی نژاد

دکترای حسابداری، عضو هیأت علمی دانشگاه آزاد اسلامی، واحد کرج

راضیه فارسجانی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری - دانشگاه مازندران

واگذاری‌ها در چارچوب اصل ۴۴ قانون اساسی (خصوصی سازی) و الزاماتی که سازمان بورس و اوراق بهادار در زمینه‌ی شرکت‌های خود تدوین کرده، حسابرسی داخلی در کانون توجه حرفه‌ی حسابرسی قرار گرفته است. تشکیل کمیته‌ی حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، تشکیل انجمن حسابرسان داخلی ایران به‌عنوان انتقال‌دهنده‌ی تجربه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی، انتشار پیش‌نویس منشور کمیته‌ی حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی و جز آن بیانگر توجه به حسابرسی داخلی در سال‌های اخیر بوده است. به‌رغم این موارد، حرفه‌ی حسابرسی داخلی با وضعیت مطلوب خود کماکان فاصله‌ی زیادی دارد که نیازمند مطالعه، تدوین استاندارد، پژوهش و فعالیت‌های دیگر است. براساس تحقیقات انجام شده در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، تنها در نیمی از شرکت‌های فعال واحد حسابرسی داخلی استقرار دارد که فقط ۶ درصد این واحدها فعال است.

با توجه به ناگزیر بودن حسابرسی داخلی برای شرکت‌های رو به رشد، در این مقاله تلاش می‌شود برون‌سپاری حسابرسی داخلی را که یکی از چالش‌های پیش روی این حرفه است و در دستورالعمل‌های موجود در کشور به آن

حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از اجزای ساختار کنترل داخلی واحدهای اقتصادی رکن مهم راهبری شرکتی است و می‌تواند نقش مهمی در افزایش منافع سازمان داشته باشد. با توجه به این اهمیت روزافزون، امروزه ارزیابی برون‌سپاری^۱ تمام یا بخشی از وظایف حسابرسی داخلی امری چالش‌برانگیز و نیازمند نگاهی کلان و جامع برای تحلیل مزایا و معایب آن است.

از دهه‌ی ۱۹۸۰ به بعد بسیاری از شرکت‌ها وظایف واحد حسابرسی داخلی خود را به مؤسسات حسابرسی، شرکت‌های مشاوره و یا سایر ارائه‌دهندگان خدمات، برون‌سپاری می‌کردند. در آن دوره، مؤسسات حسابرسی به دنبال کسب فرصت‌های جدید مشاوره‌ای و کاری بودند. همچنین رواج تقلب و فساد مالی و تصویب قانون ۱۹۷۷^۲ که به‌صراحت شرکت‌های تجاری را ملزم به حفظ سیستم کنترل داخلی مناسب می‌کرد، تقاضا را برای توسعه و بررسی کنترل داخلی افزایش داده بود. این دو پدیده - تقاضای کاری مؤسسات حسابرسی و نیاز شرکت‌ها به اجرا و بررسی کنترل داخلی - انگیزه‌ی کافی برای برون‌سپاری حسابرسی داخلی فراهم کرد.

در کشور ما نیز در چند سال اخیر با مطرح شدن

1-Out-sourcing

۲-قانون شرکت‌های فاسد و کلاهبردار

پرداخته نشده مورد بررسی قرار گیرد.^۱ ابتدا سیر تحول برون‌سپاری حسابرسی داخلی بررسی و پس از آن مزایا و معایب حاصل از برون‌سپاری تحلیل خواهد شد.

سیر تحول برون‌سپاری حسابرسی داخلی

از هنگام پیدایش حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از ابزارهای نظارتی درون‌سازمانی، همواره این بحث وجود داشته که چه‌گونه می‌توان این فرایند را به بهترین نحو انجام داد؟

تا قبل از سال ۲۰۰۲، هیچ‌گونه محدودیت قانونی در زمینه‌ی برون‌سپاری کار حسابرسی داخلی وجود نداشت. تحقیقات نشان می‌دهد که در سال ۲۰۰۲، ۵۴ درصد از شرکت‌های مورد رسیدگی مؤسسه‌ی حسابرسان داخلی آمریکا (IIA)^۲ از اشخاص ثالث برای انجام تمام یا بخشی از کار حسابرسی داخلی خود استفاده کرده بودند. اما با تصویب قانون ساربینز - آکسلی^۳ در سال ۲۰۰۲ که برون‌سپاری خدمات مختلف حسابرسی داخلی را به طور کلی محدود می‌کرد، این وضعیت تغییر یافت. به نظر می‌رسید که بی‌طرفی حسابرسان مستقلی که خدمات حسابرسی داخلی را ارائه می‌دهند، به واسطه‌ی حق‌الزحمه‌ی بالای حسابرسی داخلی و سایر خدمات مشاوره‌ای می‌تواند خدشه‌دار شود. از سوی دیگر ممکن است حسابرسان مستقل هنگام ارزیابی عملکرد برون‌سپاری حسابرسی داخلی جانبدارانه قضاوت کنند چرا که به نوعی این ارزیابی، ارزیابی کار خودشان است. همان‌گونه که رییس پیشین کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا (۲۰۰۲) گفت: "مهم‌ترین تضاد منافع انرون،^۴ برون‌سپاری کار حسابرسی داخلی بود، چرا که اندرسون^۵ (حسابرس مستقل) در واقع حسابرس کار خودش بود."

در حالی که قانون ساربینز - آکسلی شرکت‌های سهامی عام را از برون‌سپاری واحد حسابرسی داخلی به یک مؤسسه‌ی حسابرسی که حسابرسی مستقل شرکت را نیز انجام داده است منع می‌کرد، اما برون‌سپاری آن واحد را به سایر مؤسسات حسابرسی مجاز می‌دانست. (این

محدودیت شامل شرکت‌های سهامی خاص نمی‌شد). همچنین کمیسیون بورس و اوراق بهادار آمریکا ((SEC در سال ۲۰۰۳ به منظور اجرای قانون ساربینز - آکسلی به مؤسسات حسابرسی اجازه‌ی ارائه‌ی خدمات حسابرسی داخلی به شرکت‌های پذیرفته شده در بورس را در صورتی می‌دهد که:

- خدمات حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی حسابداری و سیستم‌های مالی یا صورت‌های مالی را دربرنگیرد.

- حسابرسان مستقل کار حسابرسی داخلی را به‌عنوان بخشی از حسابرسی خود بررسی نکنند، و
- خدمات ارزیابی محدود به دوره و اقلامی خاص باشد.

در سال ۲۰۰۳، بورس اوراق بهادار آمریکا قانونی تدوین کرد که همه‌ی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار را ملزم به داشتن واحد حسابرسی داخلی می‌کرد. البته هیچ الزامی وجود نداشت که واحد حسابرسی داخلی درون سازمان باشد. همچنین کمیسیون تردوی^۶ مطرح کرد که شرکت‌های سهامی عام باید دارای یک واحد حسابرسی داخلی اثربخش با تعدادی کافی کارکنان باصلاحیت، متناسب با اندازه و ماهیت شرکت باشند. کمیسیون تردوی تأکیدی نداشت که واحد حسابرسی داخلی باید به جای برون‌سازمانی، درون‌سازمانی باشد.

همچنین پژوهشی در سال ۲۰۰۶ نشان داد که ۳۳ درصد از شرکت‌های سهامی عام و ۱۵ درصد از شرکت‌های سهامی خاص در آمریکا، حسابرسی داخلی خود را برون‌سپاری کرده بودند. (ویدنر، سلنو، ۲۰۰۷)

بررسی‌های اخیر نشان می‌دهد که شرکت‌ها معمولاً برای حسابرسی فعالیت‌هایی که مستلزم سرمایه‌گذاری‌های ویژه در شرکت هستند، از حسابرسان داخلی درون‌سازمانی و برای فعالیت‌های کاربردی‌تر از برون‌سپاری حسابرسی داخلی استفاده می‌کنند. ابوت و همکاران (۲۰۰۷) طی پژوهشی نشان دادند که شرکت‌هایی که فعالیت‌های غیرمستمر یا خاص زیادی دارند، فعالیت‌های حسابرسی داخلی خود را به حسابرسان مستقل برون‌سپاری می‌کنند. به‌رغم همه‌ی این استثنائات برای اکثر شرکت‌ها بار

۱- در پیش‌نویس منشور کمیته‌ی حسابرسی موضوع برون‌سپاری حسابرسی داخلی، مسئولیت قرارداد برون‌سپاری برعهده‌ی کمیته‌ی حسابرسی نهاده شده، اما شرایط چگونگی اجرای آن تشریح نشده است.

2-Institute of Internal Auditing

3-Sarbanes- Oxley Act 2002

4-Enron

5-Arthur Anderson

6-Treadway

دیگر حسابرسی داخلی به امری درون‌سازمانی تبدیل شده است.

مزیت‌ها و کاستی‌های برون‌سپاری حسابرسی داخلی

منافع بالقوه‌ی برون‌سپاری حسابرسی داخلی می‌تواند شامل این موارد باشد:

۱. راه‌اندازی و اجرای سریع کار به دست واحدهای برون‌سازمانی
 ۲. انعقاد قراردادهای حسابرسی با مبلغ متغیر به‌جای داشتن هزینه‌های ثابت حسابرسی داخلی (کارکنان ثابت)
 ۳. دسترسی به منابع بیش‌تر نسبت به حسابرسی داخلی درون‌سازمانی
 ۴. کسب استقلال و بی‌طرفی بالقوه‌ی بیش‌تر
- نخستین مزیت نشان می‌دهد که استفاده از یک

برون‌سازمانی تأیید شده است، چرا که کم‌تر از حساب‌برسان داخلی درون‌سازمانی از موقعیت مدیریت جانبداری می‌کنند. آزمایش‌های دیگر برون‌سپاری می‌تواند به توان بالقوه برای ایجاد اثر رقابتی در شرکت اشاره کرد. دارا بودن حسابرسی داخلی برون‌سازمانی، موجب ایجاد انگیزه‌ی رقابت گروه حسابرسی داخلی با ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی این خدمات می‌شود و این خود می‌تواند موجب بروز خلاقیت بیش‌تر در ارائه‌ی انواع خدمات آن‌ها شود.

- از سوی دیگر، کاستی‌های بالقوه‌ی برون‌سپاری کردن حسابرسی داخلی می‌تواند شامل این موارد باشد:
۱. حساب‌برسان داخلی برون‌سازمانی دانش زیادی نسبت به عملیات و فرایندهای تجاری شرکت ندارند.
 ۲. حساب‌برسان داخلی برون‌سازمانی فاقد روابط قوی در داخل شرکت هستند.
 ۳. حساب‌برسان داخلی برون‌سازمانی به جای شرکت به

سازمان بیرونی برای حسابرسی داخلی به جای ایجاد یک بخش داخلی در شرکت می‌تواند اثربخش‌تر باشد. مزیت دوم به هزینه‌های مبتنی بر زمان واقعی کار انجام‌شده به‌جای پرداخت هزینه‌های ثابت حساب‌برسان داخلی درون‌سازمانی اشاره می‌کند. سومین مزیت بیانگر این نگرش است که یک



مؤسسه‌ی بیرونی خود وفادار هستند (از آن پیروی می‌کنند).

۴. حساب‌برسان داخلی برون‌سازمانی فاقد واحدی در درون شرکت هستند که کارکنان شرکت بتوانند به‌طور مستمر از طریق تعامل با آن نقاط ضعف کنترلی خود را بشناسند. سه مورد نخست به کاستی‌های حساب‌برسان داخلی برون‌سازمانی مرتبط است درحالی‌که مورد چهارم به بحث رشد و یادگیری مدیران و کارکنان شرکت در تعامل با واحد حسابرسی داخلی، به‌عنوان واحدی فرایندگرا و بهبود

مؤسسه‌ی برون‌سازمانی، تیم حسابرسی کارآزموده و متخصص‌تری در حسابرسی داخلی و تکنیک‌های مرتبط با آن و مدیریت ریسک خواهد داشت. سرانجام چهارمین مزیت بر آن است که چون حساب‌برسان داخلی برون‌سازمانی کارمند شرکت نیستند، تحت کنترل مدیریت درون‌سازمانی قرار نمی‌گیرند و می‌توانند استقلال بیش‌تری داشته باشند. در تحقیق اهل‌لوات و لو (۲۰۰۴) افزایش بالقوه‌ی استقلال و بی‌طرفی حساب‌برسان داخلی

سیستم می‌پردازد. مؤسسه‌ی حسابرسی کوپرز^۱ (۲۰۰۷) به میزان رشد کارکنان شرکت‌های پیشرو در امر حسابرسی داخلی به دلیل وجود فرهنگ پاسخ‌گویی به حسابرسی داخلی اشاره می‌کند.

کاپلان و کری اشنایدر (۲۰۰۰) نشان دادند که نگرانی دیگر مربوط به برون‌سپاری واحد حسابرسی داخلی این است که با گذشت زمان، ارائه‌دهندگان برون‌سازمانی خدمات مدعی اضافه‌بهای بیش‌تری بابت خدمات‌شان می‌شوند. حسابرسان داخلی برون‌سازمانی رسیدگی‌های بیش‌تری را نسبت به حسابرسان داخلی

درون‌سازمانی، البته با حق الزحمه‌ی بالاتر، انجام می‌دهند. به گونه‌ای که امروزه معمولاً ادعای حسابرسان داخلی درون‌سازمانی ارائه‌دهنده‌ی خدمات حسابرسی با هزینه‌ی کم‌تر و ادعای حسابرسان داخلی برون‌سازمانی کیفیت بالاتر خدمات است. به نظرمی‌رسد شرکت‌هایی که مایل به تأکید بر کیفیت حسابرسی داخلی هستند احتمالاً از حسابرسان داخلی برون‌سازمانی استفاده کنند، درحالی که شرکت‌هایی که بیش‌تر نگران هزینه‌ها هستند، تمایل دارند از حسابرسان داخلی خود استفاده کنند.

به‌هرحال، کرام و فرگوسن (۲۰۰۲) نشان می‌دهند که حسابرسان داخلی درون‌سازمانی درکشف تقلب مفیدتر به نظر می‌رسند. این تحقیق نشان می‌دهد که سازمان‌هایی که تنها بر حسابرسان داخلی برون‌سازمانی تکیه می‌کنند نسبت به آن‌هایی که دست‌کم بخشی از واحد حسابرسی داخلی را خودشان برعهده می‌گیرند، کم‌تر به کشف و گزارش تقلب تمایل دارند.

ریتنبرگ و همکاران (۲۰۰۰) تأکید می‌کنند که ۱۲

عامل زیر می‌تواند موفقیت آرایش حسابرسی داخلی برون‌سازمانی را رقم بزند:

- ۱- حسابرسان داخلی برون‌سازمانی مأموریت تعریف‌شده‌ی شفافی دارند که پیوسته مدیریت شرکت آن را تقویت می‌کند.
- ۲- ارتباطات هوشمندانه، خواه رسمی و خواه غیررسمی بین حسابرسان داخلی برون‌سازمانی و مدیریت عالی شرکت وجود دارد.
- ۳- رابطه‌ی قوی بین تیم حسابرسی داخلی برون‌سازمانی و کمیته‌های حسابرسی وجود دارد.

۴- حسابرسان داخلی برون‌سازمانی در ترویج ایده‌های جدید پیشرو هستند.

۵- حسابرسان داخلی برون‌سازمانی راغب هستند که بر اساس ارزش افزوده‌ی خدماتی که به شرکت ارائه می‌کنند، ارزیابی شوند.

۶- همه‌ی اعضای تیم حسابرسی در زمینه‌ی حسابرسی فناوری اطلاعات تخصص و تجربه دارند و از کارشناسان کافی در این زمینه بهره می‌برند.

۷- حسابرسان داخلی برون‌سازمانی از تکنیک‌های تحلیل یکپارچه‌ی ریسک استفاده می‌کنند.

۸- تیم‌های حسابرسی برون‌سازمانی انعطاف‌پذیری طرح حسابرسی را حفظ می‌کنند.

۹- حسابرسان داخلی برون‌سازمانی کاستی‌های شرکت را به همراه راه‌حل‌های بهبود عملیات پیشنهاد می‌دهند.

۱۰- کارکنان باتجربه مورد استفاده‌ی مؤسسات حسابرسی برون‌سازمانی قرار می‌گیرند.

۱۱- ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی برون‌سازمانی بر مبنای بودجه‌ای کم‌تر از آنچه مورد نیاز بخش حسابرسی داخلی است، فعالیت می‌کنند و یا خدمات بیش‌تری برای حسابرسی ارائه می‌دهند.

۱۲- ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سازمانی در صورت

امروزه معمولاً ادعای حسابرسان داخلی درون‌سازمانی ارائه‌دهنده‌ی خدمات حسابرسی با هزینه‌ی کم‌تر و ادعای حسابرسان داخلی برون‌سازمانی کیفیت بالاتر خدمات است

لزوم از نظر کارشناسان مستقل استفاده می‌کنند.

برون‌سپاری موردی^۱

هم‌اکنون، برخی از شرکت‌ها، حسابرسی داخلی را به طور کامل برون‌سپاری کرده‌اند و برخی دیگر به صورت جزئی از برون‌سپاری استفاده می‌کنند که اغلب به عنوان برون‌سپارش مشترک^{۱۲} از آن یاد می‌شود. یک نظرسنجی که مؤسسه‌ی کوپرز در سال ۲۰۰۶ از ۴۰۲ شرکت انجام داد نشان می‌دهد که ۷۱ درصد از آن‌ها به منظور کمک در انجام حسابرسی داخلی حداقل با یک ارائه‌دهنده‌ی خدمات حسابرسی داخلی تعامل داشته‌اند. برای تعامل با ارائه‌دهنده‌ی برون‌سازمانی عوامل زیر ذکر شده است:

۱. کسب مهارت‌های خاص حسابرسی داخلی

۲. توسعه‌ی حسابرسی داخلی در مناطق جغرافیایی پراکنده‌ی شرکت

۳. ایجاد انعطاف‌پذیری در طرح حسابرسی به گونه‌ای که پاسخ‌گوی نیازهای پویای سهام‌داران باشد.

۴. تقویت کارکنان برای کمک به مسئولیت‌های مستمر حسابرسی داخلی و هماهنگی با بخش ۴۰۴ قانون ساربینز - آکسلی.

نیازهای یادشده اغلب موقتی هستند، از این‌رو شرکت‌ها از قراردادهای موردی حسابرسی داخلی برون‌سازمانی برای انجام آن استفاده می‌کنند. حتی زمانی هم که این نیازها موقتی نیستند، شرکت‌ها به دنبال کسب دانش انجام آن از طریق یک ارائه‌دهنده‌ی برون‌سازمانی هستند. در واقع پس از آن‌که دانش موردنظر را حسابرسان درون‌سازمانی شرکت فراگرفتند، آرایش انجام کار در درون و یا بیرون سازمان می‌تواند تغییر یابد. در یک نظرسنجی (کامینگز،

۲۰۰۸) از ۸۱ رییس اجرایی حسابرسی (CAEs) نشان داد که بیش‌ترین فعالیت‌هایی که معمولاً شرکت‌ها از ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سازمانی در روابط مشترک از آن‌ها استفاده می‌کنند شامل حسابرسی فناوری اطلاعات، مزایای کارکنان، امنیت سیستم و امور قراردادهای است. همچنین در این نظرسنجی اکثر رؤسای اجرایی امور

حسابرسی گفتند که حسابرسان داخلی برون‌سازمانی سه فعالیت اصلی حسابرسی داخلی شامل ارزیابی کنترل، تحلیل ریسک و راهبری شرکتی را حفظ کرده و یا بهبود بخشیده‌اند.

انجمن حسابرسان داخلی آمریکا معتقد است که یک مدیر حسابرسی داخلی نمی‌تواند همه‌ی جنبه‌های برون‌سپاری مشترک را مدیریت کند؛ به طور خاص مدیر حسابرسی داخلی باید: (IIA-۲۰۰۸)

۱. طرح حسابرسی و قابلیت‌های کارکنان را به منظور شناسایی مشکلات بررسی کند.

۲. مجموعه‌ای از مهارت‌های کارکنان را با حسابرسی‌های برنامه‌ریزی‌شده تطبیق دهد.

۳. قرارداد برون‌سپاری مشترک را حداقل به مدت سه سال به منظور اطمینان از زمان کافی و فرصتی برای ایجاد رابطه‌ها، اطمینان و ثبات منعقد کند.

۴. تعامل سازنده با ارائه‌دهنده‌ی برون‌سازمانی در تهیه‌ی گزارش داشته باشد.

۵. اطمینان یابد که همه‌ی حسابرسی‌های برون‌سازمانی با پیروی از استانداردهای بین‌المللی برای عمل حرفه‌ای حسابرسی داخلی انجام شده است.

۶. گزارش نظرسنجی از مشتری به منظور حرفه‌گرایی شدن حسابرسی دریافت کنند.

۷. همه‌ی کاربرگ‌های رسیدگی حسابرسی‌های برون‌سپاری شده را نگهداری کنند.

۸. عملکرد گروه‌های برون‌سپاری را به طور سالانه ارزیابی کند.

این انجمن همچنین بیان می‌کند که کمیته‌ی حسابرسی نیز در موارد اول و چهارم مشارکت می‌کند و همچنین بر مراحل مختلف برون‌سپاری نظارت می‌کند. کمیته‌ی حسابرسی همچنین دارای قدرت و نفوذ تصمیم‌گیری درباره‌ی استفاده از ارائه‌دهنده‌ی برون‌سازمانی برای فعالیت حسابرسی داخلی هستند. در قرارداد برون‌سپاری مشترک باید به‌روشنی دامنه‌ی پروژه، بخش‌های موردنظر برای برون‌سپاری و استانداردهای

موردانتظار عملکرد مشخص باشد. ساختار و تاریخ تحویل گزارش حسابرسی باید مطابق با فرایند قرارداد یادشده باشد. در طول دوره‌ی حسابرسی، حسابرس داخلی برون‌سازمانی باید گزارش‌های پیشرفت دوره‌ای (به‌عنوان مثال هفته‌ای) خود را شامل اندازه‌گیری هزینه‌های واقعی، بازبینی بودجه، کسری وجوه و ... به رییس اجرایی حسابرسی ارائه کند. اگر یک شرکت غیرسهامی با حسابرس مستقل خود برون‌سپار مشترک داشته باشد، تعاملی بین این دو گروه از حسابرسان وجود دارد. برون‌سپاری کامل و برون‌سپاری بخشی حسابرسی داخلی می‌تواند منجر به بروز تنش بین حسابرسان داخلی و مستقل شود. در شرکت‌های سهامی عام با محدودیت‌های برون‌سپاری حسابرسی داخلی ناشی از قانون ساربینز آکسلی، تنش‌های بین حسابرسان داخلی و مستقل باید کاهش یابد و هماهنگی بیش‌تر بین این دو گروه وجود داشته باشد.

اتکا بر کار حسابرسی داخلی برون‌سپاری شده

حسابرسان مستقل می‌توانند همانند زمانی که بر کار حسابرسان داخلی درون‌سازمانی اتکا می‌کنند، بر کار حسابرسان داخلی برون‌سازمانی نیز اتکا کنند. تحقیقات نشان می‌دهد که در اکثر مواقع، ارزیابی حسابرسان مستقل از ویژگی‌های کیفی حسابرسی داخلی تحت‌تأثیر درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی بودن آن قرار نمی‌گیرد. (جیمز، ۲۰۰۳) نتایج تحقیق دیگری نشان می‌دهد هنگامی که سطح ریسک ذاتی پایین است، حسابرسان مستقل به یک اندازه مایل به اتکا بر کار حسابرسان داخلی برون‌سازمانی درمقایسه با درون‌سازمانی هستند. اما هنگامی که سطح ریسک ذاتی بالا است راغب به اتکای بیش‌تر بر کار حسابرسان داخلی برون‌سازمانی هستند. (لو و همکاران، ۲۰۰۳) گویا حسابرسان مستقل حس می‌کنند که حسابرسان داخلی برون‌سازمانی مشابه خودشان هستند و زمانی که شرکت‌ها با سطح بالایی از ریسک ذاتی مواجه‌اند، تمایل بیشتری به استفاده از حسابرسان داخلی برون‌سازمانی دارند. همچنین اعتباردهندگان و تحلیل‌گران مالی بین گزارش‌های حسابرس مستقلی که بر مبنای

اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان درون‌سازمانی تهیه شده و گزارش حسابرس مستقلی که بر مبنای اتکای بر حسابرسان داخلی برون‌سازمانی تهیه شده است، تفاوتی قائل نمی‌شوند و قضاوت‌های مشابهی دارند. به طور کلی، کاربران صورت‌های مالی و همچنین حسابرسان مستقل باور مشابهی نسبت به کار حسابرسان داخلی برون‌سازمانی و حسابرسان داخلی درون‌سازمانی دارند. بر اساس این رویکرد، نباید برای شرکت‌ها به‌کارگیری واحد حسابرسی داخلی درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی اهمیت داشته باشد.

نتیجه‌گیری

نظریه‌پردازان مدیریت به شکل‌های مختلف کنترل را یکی از وظایف مهم مدیریت برشمرده‌اند و مدیران سازمان‌ها نیز دریافته‌اند که کنترل مکمل سازمان‌دهی و هدایت است. در کشور ما نیز کنترل مؤثر و بدون جانبداری حلقه‌ی گم‌شده‌ی فعالیت‌های اجرایی مدیران است و اثربخشی عملکردها را با چالش مواجه ساخته است. از آن‌جا که حسابرسی داخلی نقش مهمی در فرایند کنترل اثربخش دارد، مطالعه و بررسی چالش‌های مرتبط با اجرای آن از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

هنگامی که نهادهای قانونی محدودیتی برای شرکت‌ها بابت برون‌سپاری کار حسابرسی داخلی خود نگذاشته باشند، باید مزایا و معایب برون‌سپاری را سنجید. در این مقاله مزایا و معایب کلی برون‌سپاری حسابرسی داخلی و همچنین رویکرد بینابین را برشمرده‌ایم. به‌هرحال، همه‌ی شرکت‌ها به مشخص کردن نیازها و فرصت‌هایش برای برون‌سپاری حسابرسی داخلی نیاز دارد. نکته‌ی مهم این است که اشخاص برون‌سازمانی، از جمله حسابرسان مستقل، ممکن است بر کار حسابرسان داخلی، خواه درون‌سازمانی باشند یا برون‌سازمانی، اتکا کنند. ازاین‌رو، مدیریت شرکت باید تصمیم برون‌سپاری را نه فقط از منظر خود بلکه از نظر ذی‌نفعانی که ممکن است بر کار حسابرسی داخلی اتکا کنند، ارزیابی کند. به‌هرحال، بررسی‌ها نشان می‌دهد که احتمالاً ذی‌نفعان خارجی تعصبی برای یک واحد حسابرسی داخلی برون‌سازمانی ندارند.

گزیده ای از رهنمودهای برون سپاری حسابرسی داخلی - از دیدگاه انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA)

در مواردی که خدمات حسابرسی داخلی برون سپاری شده است، نظارت و مسئولیت پذیری آن نمی تواند برون سپاری شود. مسئولیت مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی باید به یک رابط درون سازمانی، ترجیحاً در سطح مدیریت ارشد واگذار شود. اگر این رابط مسئولیت دیگری (غیر از حسابرسی داخلی) دارد استقلال آن نیز باید ارزیابی شود. نقش کمیته‌ی حسابرسی یا هیأت مدیره نیز در فرایند نظارت بسیار مهم است. با توجه به اهمیت حسابرسی داخلی، هرگونه پیشنهادی برای برون سپاری کار حسابرسی داخلی باید به تصویب کمیته‌ی حسابرسی برسد و به هیأت مدیره گزارش شود. منافع و معایب برون سپاری نیز باید تحلیل شود. هنگامی که بخش عمده‌ای از حسابرسی داخلی برون سپاری شده است، مستندسازی بیش تر و گزارشگری رسمی تر مورد نیاز است. موارد زیر را باید در تحلیل برون سپاری لحاظ کرد:

- استقلال ارائه‌دهندگان خدمات
- وفاداری ارائه‌دهنده‌ی خدمات درون سازمانی در مقایسه با ارائه‌دهنده‌ی خدمات برون سازمانی
- وجود استانداردهای حرفه‌ای که ارائه‌دهنده‌ی خدمات برون سازمانی باید از آن تبعیت کند
- صلاحیت حرفه‌ای ارائه‌دهنده‌ی خدمات
- آموزش نیروی انسانی، حجم معاملات، گردش کارکنان و مدیریت آنان
- انعطاف پذیری در نیروهای انسانی برای رفع نیازهای حسابرسی و یا درخواست‌های ویژه
- در دسترس بودن منابع
- حفظ دانش فنی سازمان برای پروژه‌های آتی
- دستیابی به بهترین شیوه یا بینش برای رویکردهای جایگزین
- درک و پذیرش فرهنگ سازمان برای ارائه‌دهندگان خدمات
- درک و بینش کلی نسبت به سازمان ارائه‌دهنده‌ی خدمات
- پوشش از راه دور
- میزان هماهنگی با خدمات حسابرسی داخلی درون سازمانی



- میزان هماهنگی با حسابرسی مستقل
- استفاده از حسابرسی داخلی به عنوان مبنای آموزشی برای ارتقای درون سازمانی
- نگهداری، دسترسی و مالکیت کاربرگ‌های رسیدگی

مدارکی همچون کاربرگ‌ها، گزارش‌ها، پیشنهادها، نتیجه‌گیری، اظهارنظرها، رتبه‌بندی‌ها، اطلاعات نحوه‌ی تعیین معیار و تحلیل‌هایی از قبیل ارزش افزوده را باید در نظر گرفت. فرجه‌های زمانی، گزارش‌های پیشرفت، دسترسی به کارکنان به منظور بحث در مورد نتایج و پی‌گیری‌ها در حسابرسی‌های برون‌سپاری شده باید مورد توجه قرار گیرد. همچنین باید مالکیت کاربرگ‌ها و استفاده از نتایج مشخص شود. محدودیت‌ها و همچنین نقاط قوت باید ارزیابی شود. مسایل مربوط به حقوق و مزایا تعریف شود. مدیران حسابرسی داخلی باید رابطه‌ی ارائه‌دهندگان خدمات برون‌سازمانی با فعالیت حسابرسی داخلی را به منظور حصول اطمینان از رعایت بی‌طرفی و استقلال ارزیابی کنند. در حین ارزیابی، مدیر حسابرسی باید تعیین کند که هیچ‌گونه روابط مالی، سازمانی و شخصی وجود ندارد که مانع از اظهارنظر و قضاوت بی‌طرفانه‌ی ارائه‌دهنده‌ی خدمات برون‌سازمانی در هنگام گزارشگری یا انجام تعهد شود.

در ارزیابی استقلال و بی‌طرفی ارائه‌دهنده‌ی خدمات برون‌سازمانی مدیر حسابرسی باید به موارد زیر توجه کند:

- منافع مالی که ارائه‌دهنده‌ی خدمات ممکن است در سازمان داشته باشد.
 - وابستگی شخصی یا حرفه‌ای ارائه‌دهنده که ممکن است با هیأت مدیره، مدیریت ارشد یا سایرین در سازمان داشته باشد.
 - میزان خدمات مستمر دیگری که ارائه‌دهنده ممکن است برای سازمان انجام دهد.
 - پاداش، حقوق و انگیزه‌های دیگری که ارائه‌دهنده ممکن است داشته باشد.
- هنگامی که ارائه‌دهنده‌ی خدمات برون‌سازمانی فعالیت حسابرسی داخلی را انجام می‌دهد، مدیر حسابرسی داخلی باید مطمئن شود که استانداردهای IIA رعایت می‌شود.

مآخذ

- ۱- زلفی، حسن، «تفاوت‌های حسابرسی داخلی در سه کشور جهان»، حسابدار رسمی، شماره ۸، زمستان ۱۳۸۸، ص ۱۲۰-۱۲۴
 - ۲- دوانی، غلامحسین، «درآمدی بر حسابرسی داخلی»، حسابدار رسمی، شماره ۱۶، زمستان ۱۳۹۰، ص ۶۳-۶۹
 - ۳- خوزین، علی، «خدمات متقابل مدیریت و حسابرسی داخلی در سازمان»، تدبیر، شماره ۱۷۰، ۱۳۸۵
- 4- Schneider, (2008), « Outsourcing Internal Auditing », Internal Auditing, Nov/Dec 2008, pg.16- 24
- 5-J.Cummings , « 10 Best Practices for Co- Sourcing Internal Audit » , Business Finance, July 2008
- 6-S.K.Widener & F.H.Selto, «Management Control Systems and Boundaries of the Firm», Journal of Management Accounting Research, 2002
- 7-L.J.Abbot et al. « Corporate Governance, Audit Quality and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing», Accounting Review, July 2007
- 8-S.S.Ahlawat and D.J.Low, « An Examination of Internal Auditor Objectivity», Auditing: A Journal of Practice & Theory, 2004
- 9-D.H.Caplan , « Outsourcing and Audit Risk for Internal Audit Services», Contemporary Accounting Research, 2000
- 10-Pricewaterhouse Coopers, Internal Audit Profession Study, 2007, available online at www.cfodirect.pwc.com
- 11-Institut of Internal Auditors, «10 Steps to Effective Co-Sourcing:», 2008, available online at www.cfodirect.pwc.com
- 12-P.Coram, C.Ferguson, «Alternative Internal Audit structures», Accounting and Finance (forthcoming)
- 13-J.Commings, « 10 Best Practices for co-sourcing Internal Auditing». Business Finance , July 2008
- 14-K.L.James, « The Effects of Internal Audit structure», Accounting Horizons, 2003
- 15-D.J.Lowe, M.A.Geiger, and k . Pany , «The Effects of Internal Audit Outsourcing on Perceived External Auditor Independence ,» Auditing : A Jorna of Practice & Theory (Supplement 1999)