



تکامل حرفه حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی از سال ۱۹۴۱ تاکنون چقدر تکامل یافته است؟

پروژه‌های علمی و مطالعات فرهنگی

بخش حسابرسی داخلی هم بطور منفرد و هم بصورت مجموعه گردیده است. و این عوامل مطمئناً به حسابرسان داخلی حق می‌دهد که به این پیشرفت در این محدوده زمانی، با غرور و نخوت اشاره کنند. با اینحال این علائم ظاهری پیشرفت مشخص نمی‌کند که چگونه حسابرسی داخلی بعنوان یک حرفه، تحول و تکامل یافته است و یا اگر چنین عنوان کنیم که حرفه حسابرسی داخلی در طول پنجاه سال گذشته تغییر یافته است، آنگاه لازم است بدانیم که نتیجه این تغییر چه بوده است.

پاسخ به این سؤالات می‌تواند از اهمیت قابل ملاحظه‌ای برخوردار باشد.

حسابرسی داخلی از سال ۱۹۴۱ (یعنی از زمان تأسیس انستیتوی حسابرسان داخلی)^۱ تاکنون راه درازی را پیموده است. در حال حاضر حسابرسی داخلی یک حرفه کاملاً مطابق با استانداردها، آئین رفتار حرفه‌ای و برنامه تأیید شده است. در زمان فعلی حسابرسان داخلی از پرستیژ بیشتر، شرایط کاری و ارائه خدمات متنوعتر و بهتری نسبت به زمانهای قبل برخوردار هستند و نهایتاً اینکه انستیتوی حسابرسان داخلی با گسترش وسیع و ارائه خدمات متنوع از زادگاه خویش یعنی آمریکای شمالی بسیار فراتر رفته است. مجموعه این عوامل باعث پی‌ریزی پیشرفت عظیمی در

^۱G.Courtemanche

ترجمه: عیسی مشایخی

بدینجهت که این پاسخ نه تنها به ما خواهد گفت که کجا بوده‌ایم بلکه به ما همچنین خواهد گفت که کجا هستیم و احتمالاً به کجا می‌رویم.

به یاد بود پنجاه و پنجمین سالگرد تأسیس انستیتوی حسابرسان داخلی پیشنهاد نویسنده مقاله این بوده که بمنظور ارزیابی این حرفه از ثنوری برنامه‌ریزی استراتژیک استفاده شود و این موضوع که حرفه حسابرسی داخلی چگونه بعنوان یک فعالیت بازرگانی تکامل یافته است مورد ارزیابی قرار گیرد. نظر نویسنده این است که حسابرسی داخلی از یک فعالیت تک محصولی منفرد با استفاده کنندگان خاص به یک فعالیت متنوع و استفاده کنندگان متعدد در درون سازمان حرکت کرده است. اما اینکه حرفه حسابرسی داخلی تکامل یافته است یا خیر باید آنرا از دو جنبه مورد بررسی قرار داد.

- ۱- تکامل در مفهوم اساسی واحدهای حسابرسی
- ۲- تکامل در عملکرد واقعی واحدهای حسابرسی

تکامل در مفهوم داخلی

مرور تاریخی و تجزیه و تحلیل نظریات انستیتوی حسابرسان داخلی مبین این واقعیت است که این حرفه از جنبه مفهومی بطور ناچیزی تکامل یافته است. تنها تفاوت مهم بین شرح وظایف اولیه انستیتوی حسابرسان داخلی که در سال ۱۹۴۷ ارائه شد و شرح وظایف اخیر (که در سال ۱۹۸۱ و دوباره در سال ۱۹۹۰ تجدیدنظر شده است) جایگزینی کلمه سازمان بجای کلمه مدیریت در توصیف استفاده کنندگان (مشتریان) خدمات حسابرسی است. مجموعه تغییرات دیگر هرچند مفید بوده‌اند ولی در کار بردشان کمتر اصولی و اساسی هستند و چیزی که

در تجزیه و تحلیل از اهمیت یکسان برخوردار است تعیین مواردی است که از جنبه مفهومی تغییری نداشته‌اند.

برطبق نظریات ارائه شده، حسابرسی داخلی بعنوان یک فعالیت ارزیابی (ارزشیابی) داخلی در خدمت سازمان بکار خود ادامه می‌دهد و بر روی حوزه وسیعی از فعالیت شرکت که شامل امور مالی و دیگر عملیات است فعالیت و کنترل دارد. آنچه که در طی سالیان گذشته تغییر نکرده است نظریه رسمی استقلال است که بر مبنای شرافت، پشتکار و بیطرفی و واقعگرایی حسابرسان است. و نیز بر مبنای حمایت مدیریت (و اخیراً حمایت هیئت مدیره) ویژگی استقلال همچنان حفظ گردیده است. آنچه که از مطالب فوق نتیجه می‌شود این است که همواره دیدگاه مقتدرانه نسبت به حسابرسی داخلی همانند گذشته بدون تغییر باقی مانده است. گرچه نظریات بسیاری در طی این مدت ارائه گردید، اما این نظریات کاری جز تقویت نظریه اساسی که در سال ۱۹۴۱ ارائه شده بود انجام نداده است.

تکامل در عمل

گرچه حسابرسی داخلی ظاهراً از جنبه مفهومی تغییر زیادی نکرده است، اما این بدان معنا نیست که همین مطالب در مورد حسابرسی داخلی از جنبه عمل صادق باشد. حسابرسی داخلی در حقیقت از جنبه عمل بطور موثری تغییر کرده است. به نظر می‌رسد که بینش اصلی بنیان‌گذاران حسابرسی داخلی آنقدر همراه با آینده‌نگری بوده که بسیاری از ما از آن زمان تا بحال تلاش می‌کنیم تا به آن بینش برسیم. حال سوال این است که این مرحله تلاش جهت تحقق هدف چه مواردی می‌تواند باشد؟ بسیار مفید خواهد بود که از نظریه برنامه‌ریزی استراتژیک در ارائه معیارهایی

برای شناسایی تغییرات اصلی و عمده کمک بگیریم.

طبق نظریه برنامه‌ریزی استراتژیک مهمترین و مشکل‌ترین تصمیمات در زندگی اقتصادی این است که چه خدماتی را ارائه دهیم (یا چه محصولات را عرضه کنیم) و به چه متقاضیان یا بازارهایی ارائه دهیم (یا چه بازارهایی را رونق بخشیم). مباحثات برنامه‌ریزی استراتژیک بر روی تمامی گروههای اقتصادی اعم از اینکه شرکت یا سازمان دولتی، شعبه و یا حرفه باشد تاثیر بسزایی خواهد داشت و تمامی گروههای مذکور دیر یا زود باید در مورد ارائه خدمات یا بازار کار خودشان تصمیم‌گیری نمایند.

حسابرسی داخلی در طی پنجاه سال گذشته از نقطه نظر انتخاب و ارائه خدمات چه تغییراتی نموده است؟

- پاسخ به این سؤال سه شکل مختلف حسابرسی داخلی را مشخص می‌کند.
- ۱- حسابرسی داخلی سنتی
 - ۲- حسابرسی داخلی مدرن
 - ۳- حسابرسی داخلی نئو مدرن

حسابرسی داخلی سنتی^۳

حسابرسی داخلی در شکل اولیه خود چیزی بیشتر از وظیفه کنترل کیفیت در خدمت مدیر مالی نبوده است، بصورتی که تنها وظیفه آن این می‌باشد که کنترل نماید آیا عملیات حسابداری در درون دپارتمان امور مالی بنحو صحیح انجام می‌پذیرد یا خیر؛ و بنظر می‌رسد در حسابرسی داخلی سنتی حسابرسان از انتخاب نوع ارائه خدمات و یا انتخاب بازار کار آگاهی نداشته‌اند. به اعتبار نظریه برنامه‌ریزی استراتژیک می‌توان گفت که محصول کار حسابرسان داخلی کنترل کیفیت کار حسابداری و مشتری آنان مدیران مالی هستند.

هنگامی که در سال ۱۹۷۷ قانون عملیات اختلاس خارجی به تصویب رسید، برای اولین بار بسیاری از حساب‌برسان داخلی مستوجه شدند که ممکن است انتخاب‌های قابل دسترس دیگری نسبت به نوع ارائه خدمات و انتخاب بازار کار داشته باشند و پس از این آگاهی بطور سریعی دست بکار شدند و تنها در طی چند سال، صدها واحد حسابرسی داخلی ارائه نوع خدمات خود را از «کنترل کیفیت حسابداری» به کنترل حسابداری داخلی و همچنین مشتری خود را از «مدیر مالی» به کمیته حسابرسی هیئت مدیره تغییر دادند.

حسابرسی داخلی مدرن^۴

نکته کلی حسابرسی داخلی مدرن توسعه دادن خدمات حرفه‌ای و گسترش بازار آن بوده است. در مقابل حسابرسی سنتی که خدمات حسابرسی مالی و کشف سوءاستفاده و تقلب را به مدیر مالی (و سپس به هیئت مدیره) ارائه می‌داد، حسابرسی داخلی مدرن، کنترل تمامی عملیات داخلی و خدمات مشاوره‌ای داخلی را به مدیریت ارائه می‌داد. شعار حسابرسی داخلی مدرن خدمت به مدیریت بود.

امروزه انتخاب بازارکار حسابرسی داخلی مدرن بوضوح مشخص نیست. بنظر می‌رسد بعضی از حساب‌برسان داخلی مدرن، بازار کار دوگانه‌ای را برای خود تصور می‌کنند، کمیته حسابرسی هیئت مدیره و مدیریت ارشد.

اما برخی دیگر از حساب‌برسان مدرن بر این امید هستند که ارتباط خاص با کمیته حسابرسی هیئت مدیره داشته باشند و همچنین کمیته حسابرسی را تشویق می‌کنند تا بر حوزه وسیعتری از اختیارات شرکت دستیابی داشته باشند، تا بتوانند

شکل کامل حسابرسی داخلی مدرن را بوجود بیاورند. بهرحال آنچه قابل ذکر است اینست که بیشتر حساب‌برسان داخلی مدرن، مدیریت را بعنوان مدیریت ارشد تعریف می‌کنند. بیشتر حساب‌برسان داخلی، بدون توجه به این حقیقت که تجدیدنظر اولیه انستیتوی حساب‌برسان داخلی درباره شرح وظایف (که در سال ۱۹۵۷ منتشر شد) اصطلاح «کلیه سطوح یا اعضای مدیریت» را در تشریح متقاضیان خدمات حسابرسی داخلی بکار برده، همچنان خود را بعنوان ارائه دهنده خدمات به مدیریت ارشد در نظر می‌گیرند.

مرور تاریخی و تجزیه و تحلیل نظریات انستیتوی حساب‌برسان داخلی مبین این واقعیت است که این حرفه از جنبه مفهومی بطور ناچیزی تکامل یافته است.

تقاضای خدمات حسابرسی از طرف مدیریت ارشد با اشتیاق پاسخ داده می‌شد ولی در همان حال درخواستهای مدیریت سطوح پایین، به این دلیل که با استقلال حساب‌برس منافات داشت، ندیده گرفته می‌شد.

حسابرسی داخلی نئو مدرن^۵

حسابرسی داخلی نئو مدرن همان مفهومی است که نام آن به ذهن تداعی می‌کند و عبارتست از: نسخه اصلاح شده حسابرسی داخلی مدرن.

هرچند عبارت «حسابرسی داخلی نئو مدرن» هنوز مورد پذیرش عموم قرار نگرفته اما نویسنده مقاله این اصطلاح را در سال ۱۹۸۶ برای نوعی حسابرسی که با

حسابرسیهای موجود متفاوت است، استفاده کرد. زمانی که تمامی حساب‌برسان سنتی و تعداد قابل توجهی از حساب‌برسان مدرن برای ایجاد رابطه انحصاری با کمیته حسابرسی هیئت مدیره امیدوارانه به جلو می‌رفتند، پیش‌بینی دیگران این بود که چنین رابطه‌ای اگر هم قابل حصول باشد نهایتاً امیدوارکننده نخواهد بود. حساب‌برسان داخلی نئو مدرن از حمایت کمیته حسابرسی هیئت مدیره استقبال کردند و فکر نمی‌کردند که کمیته حسابرسی هیئت مدیره به تنهایی بتواند بطور موثری از کل برنامه حسابرسی حمایت کند و که حمایت مدیریت ارشد به تنهایی برای ایجاد یک برنامه حسابرسی عملیاتی و مدیریتی کاملاً موثر کافی باشد. آنچه که ضروری بنظر می‌رسید حمایت مستقیم مدیریت عملیاتی از حسابرسی داخلی بود، زیرا اکثریت تقاضاهای ویژه از آن سطح مدیریت دریافت می‌شد. سیمانی که توسط حسابرسی داخلی نئو مدرن ترسیم شده بود، سیمای یک فعالیت مشترک در مرکز یک فعالیت ظریف و پیچیده در بین چهار گروه عمده از متقاضیان این خدمت است که بشرح زیر می‌باشند:

۱- هیئت مدیره

۲- حساب‌برسان خارجی (مستقل)

۳- مدیریت ارشد

۴- مدیریت عملیاتی

تمامی گروههای مذکور دارای انتظارات معتبر از عملکرد حسابرسی بوده و یا بر آن مدعی هستند.

حساب‌برسان نمی‌توانند هیچ‌یک از چهار مورد مذکور را نادیده بگیرند بدون آنکه خدشه‌ای به خود یا سازمان آنها وارد شود و یا از موثر بودن کار تخصصی آنها کاسته شود.

آیا حسابرسی داخلی خدمات با اهمیت و

عمده‌ای را ارائه می‌دهد؟

با توجه به تعریف حسابرسی داخلی نشو مدرن اینگونه بنظر می‌رسد که حسابرسان داخلی نشو مدرن خدمات خود را در سطح متقاضیان متعددی ارائه می‌دهند، و اینگونه استنباط می‌شود که آنها سلسله مراتب سازمانی را نقض می‌کنند. اما با بررسی اجمالی بر شرکتها و گروههای بزرگ متوجه می‌شویم که آنها دیگر به تشریفات سازمانی وابسته نیستند و بتدریج از آن دور شده‌اند. اصول سلسله مراتب سازمانی کم رنگ شده و جای خود را به شبکه‌ای قابل انعطاف داده است به گونه‌ای که هیئت مدیره یک سری آزادیهای بیشتر و حتی اختیار تصمیمگیری به افراد می‌دهد تا بتوانند فراتر از سلسله مراتب سازمانی تصمیمگیری کنند. در این تغییر مدیریت، حسابرسی داخلی بعنوان یک هدف پیشرو خدماتی را ارائه می‌دهد که عبارتند از:

- رفع نیازهای هیئت مدیره،
- رفع نیازهای مدیریت ارشد،
- رفع نیازهای حسابرسان مستقل،
- رفع نیازهای مدیران عملیاتی.

ارایه خدمات به گونه‌ای است که مطابق با نیازها و حساسیتهای آنها باشد. در چنین شرایطی اصل راهنمایی و ارتباط در حسابرسی به استفاده کنندگان از خدمات حسابرسی یاد می‌دهد که برای تصمیمگیری به چه چیزی نیاز دارند.

از طرفی دیگر حسابرسان حتی می‌توانند از مدیریت سطح پائین نیز تقاضایی را برای بررسی یک موضوع خاص بپذیرند و نتیجه را گزارش نمایند تا بتوانند از واکنشهای منفی جلوگیری نمایند. بدین دلیل که واکنشهای منفی نه تنها کمکی به سازمان نمی‌نماید، بلکه سازمان را از خدمات حسابرسی در آینده محروم و ناامید می‌کند. در واقع حسابرسی داخلی نشو مدرن وظیفه خود را تنها به ارائه خدمت به

مدیران ارشد نمی‌داند بلکه دیدگاهی کلی به سازمان داشته و از این دیدگاه به سازمان نگرینسته و با آن شروع به تبادل نظر و ارتباط می‌کند و ممکن است در این راستا با هریک از مجموعه‌های مدیریت سروکار داشته باشد و اما در نهایت هدف کلی سازمان را در نظر می‌گیرند و آن انتفاع به کل سازمان است.

در لبه پیشرفت

شواهد قابل ملاحظه‌ای در دست است که نشان می‌دهد حسابرسی داخلی نشو مدرن، لبه پیشرفت حسابرسی را نشان می‌دهد و همچنین آینده حرفه حسابرسی را مجسم می‌کند. به موازات توسعه و پیچیدگی شرکتها و رشد واحد حسابرسی از لحاظ کارایی و تنوع بیشتر وظایف حسابرسی، بنظر می‌رسد که راهی برای واحد حسابرسی جز اینکه در جهت حسابرسی داخلی نشو مدرن به پیش رود نیست.

چشم‌اندازهای آینده

گرچه اینطور بنظر می‌رسد که حسابرسی داخلی نشو مدرن آینده محتمل حرفه حسابرسی را ارائه می‌دهد اما تمام ابعاد آینده را نشان نمی‌دهد. آنچه مسلم است آینده به خودی خود اتفاق نمی‌افتد و ما باید در ایجاد آینده سهیم باشیم و برای اینکه آینده حسابرسی داخلی نشو مدرن آینده معتبری باشد خود حسابرسان داخلی باید در شکل‌دهی به آینده حرفه سهیم باشند.

برای مثال اگر حسابرسان داخلی مجبور باشند خدمات و بازاری متفاوت با آنچه در حسابرسی نشومدرن است داشته باشند چه اتفاقی می‌افتاد؟ و چه می‌شد اگر قرار بود حسابرسان داخلی فقط به کمیته حسابرسی هیئت مدیره خدمت کنند؟ در واقع

حسابرسی داخلی در طی پنجاه سال گذشته از نقطه نظر انتخاب و ارایه خدمات چه تغییراتی نموده است؟

ضرورت اتفاق نظر حسابرسان داخلی جهت تدوین اصول و روشها درباره موضوعات اساسی بشرح زیر احساس می‌شود.

حسابرسی داخلی چیست؟

چه کاری انجام می‌دهد؟

به چه کسانی خدمت می‌کند؟

و چگونه خدمت می‌کند؟

از این رو این حرفه به یک فلسفه حسابرسی احتیاج دارد تا دستورعمل خود را برقرار نماید و اعمالش را رهبری کند؛ اما مستقل از اعضایش نمی‌تواند چنین فلسفه‌ای را توسعه دهد. بنابراین هر مدیر حسابرسی باید تلاش کند که درباره فلسفه حسابرسی خود فکر کند و یکبار برای همیشه تصمیم بگیرد که واقعاً برای چه کسی کار می‌کند. اگر تعداد کافی از حسابرسان همین گونه فکر کنند و درصدد حمایت از این نوع حسابرسی که توسط بنیان‌گذاران انجمن بنا شده برآیند، در آینده این حرفه قادر خواهد بود از فرصتهایی که پیش رو دارد استفاده نماید.

۱- نویسنده مقاله عضو انجمن حسابرسان داخلی و حسابرس ارشد شرکت ادیسون است که در روز مید کالیفرنیا در سال ۱۹۸۹ جایزه تورستون این مؤسسه را دریافت نمود.

2. Institute of Internal Auditors (IIA)

3. Traditional

4. Modern

5. Neo - Modern

منبع:

Internal auditor, June 1991.