



انتظارات از حسابرسی داخلی



✍ ابوالقاسم فخاریان

مقدمه

طی دو دهه گذشته تحولات عمده‌ای در محیط‌های کسب و کار در عرصه جهانی پدید آمد که تأثیرات عمیق و همه‌جانبه‌ای بر کارکرد و فعالیت شرکتها و بنگاه‌های اقتصادی برجا گذاشته است. از جمله این تحولات می‌توان به توسعه اقتصاد مبتنی بر دانش و سرمایه‌های فکری، افزایش ریسک و مخاطرات بنگاه، اهمیت یافتن مسئولیتهای اجتماعی و رعایت اخلاق سازمانی، تحول سریع در تکنولوژی و در محور آن تکنولوژی اطلاعات و تشدید رقابت و ضرورت مشتری‌مداری اشاره کرد. با توسعه و تعمیق این عناصر در حیات اقتصادی بنگاهها و تأثیرات آن بر نحوه اداره سازمانها، ادامه حیات و پایداری شرکتها بیش از پیش در گرو ارزش آفرینی برای همه ذینفعان (یعنی سهامداران، مشتریان، کارکنان و جامعه) است. امروزه چالش بزرگ مدیریت عبارت است از تلفیق مناسب ارزش آفرینی برای ذینفعان مختلف سازمان و بدین گونه است که اداره سازمان بر مدار ارزش آفرینی و یا مدیریت مبتنی بر ارزش در دستور کار سازمانهای پیشرو و طراز جهانی قرار گرفته است. اما واقعیت این است که تحقق اهداف و استراتژیهای ارزش آفرین نیازمند سیستمهای دقیق و اطمینان‌بخش سنجش عملکرد و کنترل است و تجربه نشان داده است که بهترین شعارها و اهداف و برنامه‌های تعیین شده اگر مکانیزمها و سازوکارهای لازم برای پیشبرد و نتیجه‌گیری مناسب از برنامه‌ها را به همراه نداشته باشد و به صورت اصولی و نظام‌مند راهبری نشود به نتایج مطلوب و مورد انتظار نخواهد رسید. بر اساس تجربه‌های انباشته جهانی، یکی از ارکان مهم و تأثیرگذار برای اعمال کنترل اثربخشی و پیشبرد اهداف در سازمانها، استقرار و بهره‌برداری از سیستمهای حسابرسی داخلی است. با تحولات پدید آمده در فضای کسب و کار، حسابرسی داخلی نیز به عنوان یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی، وظایف خود را بازتعریف و باز مهندسی کرده است.

ویژگیهای شرایط نوین کسب و کار

شرایط کسب و کار طی دو دهه گذشته تغییرات چشمگیری یافته است که ما در زیر اساسی ترین آنها را از دیدگاه و منظر تاثیرگذاری بر حرفه حسابرسی داخلی به اجمال بیان خواهیم کرد.

۱- دیدگاه و انتظارات سهامداران

دیدگاه سهامداران نسبت به مفهوم ارزش بنگاه تغییر اساسی یافته و امروزه سهامداران، به ویژه سهامداران نهادین^۱، به معیارها و عناصری همانند سود سالانه و بازده هر سهم، بسنده نمی کنند. توجه سهامداران امروز، معطوف به ارزش زایی و رشد بنگاه است که با معیارهایی نظیر ارزش افزوده اقتصادی^۲، ارزش افزوده بازار^۳، ارزش روز و تنزیل شده نقدینگیهای آینده (کل بازده سهامداران^۴) سنجیده می شود. به عبارت دیگر سهامداران مایلند دریابند که بنگاه مورد سرمایه گذاری آنان از چه میزان رشد و سودآوری پایدار در آینده برخوردار خواهد شد. از جمله اینکه سهامداران در ارزیابی ارزش زایی و رشد پایدار بنگاه به این مسئله توجه دارند که تا چه میزان بنگاه بر پایه و محور استراتژیهای ارزش آفرین حرکت می نماید و این استراتژیها چه میزان تحقق پیدا خواهد کرد.

۲- تئوری ذینفعان

هدف نهایی هر بنگاه باید ارزش آفرینی برای سهامداران قرار داده شود. اما بنابر تئوری ذینفعان^۵، ارزش زایی برای سهامداران آنگاه میسر می شود که بنگاه برای سایر ذینفعان، از جمله مشتریان، کارکنان و جامعه ارزش آفرین باشد. بنابراین یکی از معیارهای سنجش موفقیت مدیریت عبارت است از تلفیق و ایجاد تعادل در ارزش آفرینی برای همه ذینفعان و یا اصطلاحاً اعمال مدیریت مبتنی بر ارزش^۶.

۳- افزایش ریسک بنگاه

در شرایط نوین اقتصادی به لحاظ تشدید رقابت، تغییر و تحولات شدید در شرایط پیرامونی بنگاه، توسعه تکنولوژی و مانند آن، ریسکهای کسب و کار چه در حوزه ریسکهای درونی (ناشی از تصمیمات مدیریت) و ریسکهای محیطی (تغییرات سیاسی، موقعیت رقیبان و مانند آن) به میزان چشمگیری افزایش یافته است. بدین لحاظ شناسایی انواع ریسکهای بنگاه، اعمال مدیریت ریسک و تبدیل تهدیدها به فرصت ها از جمله چالشهای مهم مدیریت امروزین است.

امروزه

چالش بزرگ مدیریت

عبارت است از

تلفیق مناسب ارزش آفرینی

برای ذینفعان مختلف سازمان

۴- اهمیت یابی داراییهای نامشهود

داراییهای نامشهود مانند نام و اعتبار شرکت، پایگاه مشتریان، کارکنان با دانش و وفادار، تحقیق و توسعه، سطح تکنولوژی و برتری عملیاتی، سبک و سیاق مدیریتی و سیستمهای اطلاعاتی بنگاه نقش بسزایی در ارزشگذاری بنگاه در بازار و ارزش زایی بنگاه به جا گذاشته است. بنابر تحقیقات انجام یافته در سال ۲۰۰۲ در شرکتهای امریکایی و اروپایی، حسابداران فقط حدود ۱۵ درصد ارزش بنگاه را در قالب سرمایه های فیزیکی اندازه گیری و در دفترها ثبت می کنند. به این ترتیب متوسط ارزش شرکتها در امریکا و اروپا حدوداً ۶ برابر ارزش دفتری یعنی مقداری است که حسابداران محاسبه و ثبت می کنند. جالب توجه اینکه این تفاوت در مورد شرکتی مانند مایکروسافت که در بالاترین سطح دانش و تکنولوژی فعالیت می کند، به ۱۴ برابر می رسد.

برخی مقوله های خاص تاثیرگذار

علاوه بر عوامل کلی و عمومی فوق که مرتبط با روند تحولات در زمینه های کسب و کار و شرایط اقتصادی است، برخی موضوعها، مقوله ها و پدیده های جدید نیز در حوزه حرفه حسابداری و حسابرسی بر کارکرد و وظایف حسابرسی تاثیر گذاشته است؛ در زیر به برخی از این عوامل اشاره می کنیم:

کمیته حسابرسی: این کمیته که از اعضای غیر موظف هیئت مدیره تشکیل می شود وظیفه دار نظارت بر فرایند تهیه گزارشهای مالی، ایجاد و به کارگیری سیستم کنترلهای داخلی و عملکرد حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل است. حسابرسان داخلی گزارشهای خود را عموماً به کمیته حسابرسی^۷ ارائه می کنند.

قانون ساربینز اکسلی (Sarbanes-Oxley): این قانون که پس از ماجرای انرون (Enron) و پیامدهای نامطلوب آن بر حرفه حسابداری و حسابرسی و به ویژه سلب اعتماد از گزارشهای مالی

• تلاش در جهت ایجاد توازن در سنجش موفقیت سازمان (ارزیابی متوازن)،

• ارزیابی ریسک و میزان مدیریت ریسک بنگاه،

• انتقال و ارائه اطلاعات درونی (از حوزه حسابداری مدیریت) به استفاده کنندگان بیرونی (عمدتاً سهامداران و بازار سرمایه)،

• توجه به معیارها و شاخصهای جدید اندازه گیری ارزش زایی برای سهامداران، از جمله محاسبه و انعکاس ارزش افزوده بازار، ارزش افزوده اقتصادی و سایر معیارهای مورد توجه بازار سرمایه. علاوه بر محتویات گزارشها که در محورهای فوق تغییر و تحول یافته است، تکنولوژی اطلاعات امکانات نوآوری و ارائه اطلاعات جامع را در فواصل زمانی کوتاه مدت فراهم آورده که مجموعه تغییر و تحولات فوق بر کار حسابرسان داخلی تاثیر چشمگیری به جا گذاشته و خواهد گذاشت.

مدلهای جدید اداره بنگاه

با توجه به تغییرات فضای کسب و کار به شرح بالا و توسعه اقتصاد مبتنی بر دانش و تشدید رقابت، سازمانها و شیوه های مدیریتی نیز برای پاسخگویی به این شرایط جدید و یافتن مزیت های رقابتی و امکان تداوم و پایداری شرکت، تغییرات چشمگیری یافته اند که در زیر برخی از آنها را ذکر می کنیم:

الف) رویکرد استراتژی مدار به اداره سازمان به منظور تحلیل



و حسابرسی، در سال ۲۰۰۲ به تصویب کنگره امریکا رسیده و رعایت آن از سوی حسابداران و حسابرسان در امریکا و اروپا الزامی شده است، اهداف اساسی زیر را دنبال می کند:

• ایجاد اعتماد دوباره سهامداران به گزارشهای مالی،

• بهبود کنترل و مدیریت ریسک،

• بهبود فرایندهای حاکمیت سازمانی^۸.

بنابر این قانون، مدیریت شرکت موظف شده است گزارشهای مالی سه ماهه را تایید و روشها و مبانی کنترلی برای اطمینان بخشی به گزارشها و شفافیت اطلاعات را برقرار سازد و اجرا کند. نظارت و کنترل بر انجام این مسئولیت توسط مدیران، به عهده حسابرسان داخلی است.

آیین نامه ترکیبی^۹: آیین نامه ترکیبی حاکمیت شرکتی در انگلستان تدوین یافته و برای شرکتهای پذیرفته شده در بورس الزامی است. بر اساس این آیین نامه رعایت موارد زیر بر عهده هیئت مدیره شرکتهای قرار داده شده است:

۱- هیئت مدیره باید نظام کنترل داخلی مستحکمی برای تامین منافع سهامداران و حفظ داراییها ایجاد کند.

۲- هیئت مدیره باید هر ساله اثربخشی کنترلهای داخلی، شامل کنترلهای مالی، رعایت قوانین و مدیریت ریسک را ارزیابی و نتیجه را به سهامداران گزارش کند.

۳- شرکتهایی که واحد حسابرسی داخلی ندارند باید ایجاد و تقویت چنین واحدی را در دستور کار خود قرار دهند.

در این مورد نیز اطمینان یافتن از رعایت آیین نامه ترکیبی به عهده حسابرسان داخلی است.

تغییر در مدل گزارشگری: با توجه به سلب اعتماد نسبت به گزارشگری مالی که پس از ماجرای انرون پدید آمد، جوامع و محافل حسابداری دنیا از جمله فدراسیون جهانی حسابداران^{۱۰}، انجمنهای حرفه ای حسابداری طراز اول امریکا و اروپا و موسسات حرفه ای برجسته جهان اعتبار بخشی مجدد به گزارشگری مالی را در دستور کار خویش قرار دادند. حاصل تلاش و بررسی این محافل تهیه و ارائه یازده مدل نوین گزارشگری است که در اختیار جوامع حسابداری جهان قرار گرفته است.

مدلهای پیشنهادی که بر شیوه گزارشگری مالی در جهان تاثیر گذاشته است و الگوی گزارشگری مالی را دچار دگرگونی اساسی خواهد کرد در محورهای اساسی زیر تغییر یافته است:

• توجه به سنجش پیشبرد استراتژیها،

• گنجاندن شاخصهای غیر مالی در کنار شاخصهای مالی،

فرصتها و تهدیدها و پیشبینی تحولات آینده.

ب) گرایش به مشتری‌مداری و لزوم اعمال مدیریت روابط با مشتریان^{۱۱}.

ج) اهمیت یافتن حاکمیت‌سازمانی که به‌طور خلاصه مجموعه‌ای است از روابط بین مدیریت، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی، سهامداران و سایر ذینفعان و همچنین ساختار و سازوکارهای مورد نیاز برای تحقق اهداف شرکت.

د) عدم تمرکز که ضمن آن باید تلفیق مناسبی بین اختیارات و مسئولیت‌خواهی به وجود آید و معیارهای جدید سنجش عملکرد به کار گرفته شود.

ه) برون‌سپاری کارها و تمرکز به **قابلیت‌های محوری**^{۱۲}.

و) ضرورت بهبود مستمر همراه با اعمال مدیریت هزینه.

با توجه به مطالب فوق و تا این مرحله از بحث، چنین می‌توان نتیجه گرفت:

الف) فضای کسب و کار و فعالیتهای اقتصادی بنگاهها از جهات گوناگون، به ویژه به لحاظ تشدید رقابت و تغییر در عناصر ارزش‌زایی و از جمله اهمیت یابی داراییهای نامشهود و افزایش ریسک و مخاطرات، تغییر و تحول اساسی یافته است.

ب) شرایط جدید کسب و کار، دیدگاهها و انتظارات سهامداران و بازار سرمایه را دچار تغییرات اساسی کرده و موجب شده است سهامداران مفاهیم و معیارهای جدیدی را برای سنجش موفقیت و ارزش‌آفرینی مورد توجه قرار دهند و مکانیزمهای نوینی از سوی بازار سرمایه برای نظارت بر کارکرد سنجش موفقیت‌های بنگاه به کار گرفته شود.

ج) بر اثر این تحولات، شکل و شیوه اداره بنگاهها و سازمانها نیز دچار تغییر و دگرگونی شده و مقوله‌هایی مانند حاکمیت‌سازمانی، عدم تمرکز، برون‌سپاری کارها و اعمال مدیریت مبتنی بر ارزش به عنوان اختیارات و ویژگیهای شرکتهای موفق و طراز جهانی مطرح شده است.

د) در چنین شرایطی حسابرسی داخلی نیز برای آنکه بتواند نقش موثر و ارزش‌آفرین خود را ایفا کند و انتظارات ذینفعان مختلف را تامین کند، به تجدید مهندسی خویش پرداخته و از لحاظ محصولات قابل ارائه به مشتریان خویش (ذینفعان و استفاده‌کنندگان از گزارشهای حسابرسان داخلی) و همچنین سازوکار و شکل اداره واحد حسابرسی داخلی دچار تغییر و تحول اساسی شده است که در ادامه مقاله به معرفی و تشریح این تغییر و

دو ویژگی مهم و اثرگذار

بر کار حسابرسان داخلی عبارت است از

استقلال رای و رعایت اخلاق حرفه‌ای

که بدون رعایت آنها

حسابرسان از اعتبار لازم

برخوردار نخواهند بود و

حاصل کار آنان ارزش‌افزا نیست

تحولات خواهیم پرداخت.

تجدید مهندسی واحد حسابرسی داخلی از زاویه دیگری نیز پراهمیت و اجتناب‌ناپذیر شده است. مقوله‌هایی مانند قانون ساریینز اکسلی، مدل کنترل کوزو (COSO)، تغییر در مدل‌های گزارشگری مالی، ایجاد و تقویت جایگاه کمیته حسابرسی در شرکتهای و تغییرات در استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی نیز به‌طور مستقیم بر کارکرد حسابرسی داخلی تأثیرات درخور ملاحظه‌ای به جا گذاشته است.

حسابرسی داخلی: از نگاه سنتی تا تعریف نوین

در تعریف سنتی حسابرسی داخلی، وظایف عمده زیر برعهده حسابرسی داخلی قرار داشت:

الف) انعکاس رویدادهای مالی،

ب) ارزیابی و تحکیم کنترل‌های داخلی،

ج) اطمینان از حفظ منابع و داراییها.

وظایف فوق در قیاس با تحولات پدید آمده که بر کارکرد حسابرسی داخلی اثرگذار است، نگاه محدودی به این حوزه از کار و فعالیت در سازمان شمرده می‌شود. این نگرش، حسابرسی داخلی را به مثابه چشم و گوش مدیریت می‌داند که عمدتاً وظیفه اطمیناندهی به مدیریت نسبت به رعایت قوانین، مقررات و دستورعمل‌ها را به عهده دارد.

اما تعریف نوین از حسابرسی داخلی که در سال ۱۹۹۲ توسط انجمن حسابرسان داخلی امریکا داده شده به‌قرار زیر است:

"فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و واقع‌بینانه که با هدف ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان انجام می‌یابد.

حسابرسان داخلی

باید نیازهای مشتریان

یعنی ذینفعان و استفاده کنندگان

از گزارشهای خود را

دریابند و

به تناسب آن

به تهیه و ارائه محصولات خود

بپردازند

مورد انتظار مشتریان حسابرسان داخلی امروزه تغییر اساسی یافته و مواردی همچون حسابرسی فرایندها، رسیدگیهای خاص برای حل مسائل سازمانی، ارزیابی پیاده سازی و بهره برداری از سیستمها و ارائه مشاوره های مدیریتی را شامل می شود.

شناخت صنعت و سازمان: حسابرسان داخلی باید با پیچیدگی و ویژگیهای صنعت و رشته کسب و کاری که شرکت در آن قرار دارد آشنا باشند و اختصاصات و موقعیت شرکت و یا سازمانی را که حسابرس در آن حضور دارد کاملاً بشناسند. با شناخت مدل کسب و کار بنگاه و ساختار سازمانی، حسابرسان می توانند استراتژیها، اهداف و برنامه های حسابرسی را واقع بینانه و اثربخش تنظیم کنند.

استراتژی مداری: حسابرسان داخلی باید برای انجام وظایف و مسئولیتهای خود، چشم انداز، ماموریت و استراتژی داشته باشند. محور اساسی استراتژی حسابرسی داخلی باید ارزش آفرینی برای ذینفعان و استفاده کنندگان از گزارشهای حسابرسی باشد. بر پایه این استراتژیها باید برنامه های عملیاتی لازم تدوین شود و از آن مهمتر معیارهای سنجش موفقیت و پیشبرد استراتژیها و برنامه ها تعریف شده و به کار گرفته شود.

بهبود مستمر: با توجه به پویایی دائمی شرایط اقتصادی و محیطی، و تغییر در مدلهای کسب و کار و اداره بنگاه، حسابرسی داخلی باید بهبود مستمر را در دستور کار خویش قرار دهد. بهبود مستمر حسابرسی داخلی از طریق نگاه فرایندی به کار خویش، تجدید مهندسی دائمی و تنوع بخشیدن به محصولات در جهت پاسخگویی به نیازهای جدید و یا حتی ایجاد نیازهای جدید به دست می آید. بدین منظور حسابرسان داخلی باید خود را به

حسابرسی داخلی با اتخاذ رویکردی نظام مند و نظم یافته به سازمان کمک می کند تا به اهداف خود دست یابد و فرایندهای اثربخشی مدیریت ریسک، کنترلها و حاکمیت سازمانی را بهبود بخشد.^{۱۳} در این تعریف، کلید واژه هایی وجود دارد که بیانگر وجه امتیاز و عمق و وسعتی است که حسابرسی داخلی نوین نسبت به حسابرسی داخلی سنتی یافته است. این کلید واژه ها به قرار زیر است:

اطمینان بخشی^{۱۴}،

مشاوره ای^{۱۵}،

مدیریت ریسک^{۱۶}،

حاکمیت شرکتی،

ارزش آفرینی^{۱۷}.

جایگاه سازمانی و سطح گزارشگری حسابرسی داخلی نیز با توجه به ابعاد و دامنه کار جدید به شرح فوق تغییر یافته و گزارشهای خود را به کمیته حسابرسی که متشکل از اعضای غیر موظف هیئت مدیره است ارائه می کند.

در ادامه مقاله آثار این تعریف و یادقیتر بگویم انتظارات جدید از حسابرسان داخلی را مورد بحث قرار خواهیم داد. با توجه به تعریف جدید، حسابرسی داخلی از جهات زیر تحول و ارتقا یافته است:

- اهمیت یابی نقش اطمینان بخشی/مشاوره ای،
- وسعت یابی وظیفه ارزش آفرینی و بهبود فرایندها،
- یافتن زبان مشترک با مدیریت در جهت حل مسائل سازمان،
- تغییر دیدگاه خرد به دیدگاه کلان و تمرکز بر تحقق اهداف استراتژیک سازمان،
- توسعه مفهوم و دامنه و عمق کنترل نسبت به ریسک بنگاه،
- تاکید بر آنچه باید انجام یابد به جای نگاه محدود به آنچه انجام یافته است.

انتظارات از حسابرسی داخلی نوین

انتظارات از واحد حسابرسی داخلی و حسابرسان داخلی در شرایط نوین، یا به عبارتی ویژگیها و اختصاصات حسابرسی ارزش آفرین را می توان به شرح زیر برشمرد:

پاسخگویی به ذینفعان: حسابرسان داخلی باید نیازهای مشتریان یعنی ذینفعان و استفاده کنندگان از گزارشهای خود را دریابند و به تناسب آن به تهیه و ارائه محصولات خود بپردازند. محصولات

اقتصادی را میسر می سازد.

ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی

به طور کلی ارزیابی عملکرد و موفقیت واحد حسابرسی داخلی دشوار است، زیرا اولاً ماهیت کار کیفی است و تبدیل آن به کمیتهای به آسانی میسر نیست، ثانیاً ارزشهای ایجاد شده نامشهود است؛ برای مثال مانمی توانیم آثار کار حسابرسان را بر افزایش سودآوری بنگاه به صورت مستقیم شناسایی و اندازه گیری کنیم. با این حال، با استفاده از معیارهای زیر می توان تا حدود زیادی به ارزیابی اتکاپذیر و کمی از عملکرد حسابرسان داخلی دست یافت:

• درصد حسابرسیهای تکمیل شده نسبت به برنامه واحد حسابرسی داخلی،

• درصد پیشنهادیهای پذیرفته شده و اجرا شده،

• ارزیابی رضایتمندی مشتریان از طریق سنجش بررسیهای پس از حسابرسی^{۲۰}، و دریافت نظرات و انتقادات نسبت به کار انجام شده،

• کیفیت گزارشها از نظر محتوا، استدلال و منطق و شفافیت و گویایی مطلب،

• وزن و سهم موضوعهای جدید در رسیدگیها، مانند ارزیابی مدیریت ریسک، سنجش ارزش آفرینی مدیریت، تحقق استراتژیها و مشاوره و ارائه طریق در حل مسائل و مشکلات سازمانی،

• میزان هماهنگی و همکاری با حسابرسان مستقل،

• چرخه زمانی تهیه گزارشها و بهنگام بودن ارائه آنها،

• رضایتمندی کارکنان واحد حسابرسی داخلی، برنامه های آموزشی کارکنان و میزان رشد و ارتقا آنان،

• مدیریت هزینه در انجام کار حسابرسی و اقتصادی بودن انجام کار. شاخصهای فوق می تواند در چارچوب ارزیابی ارزش آفرین^{۳۱} و ارزیابی متوازن انجام یابد. همچنین برای بهبود مستمر و رشد و ارتقای دائمی کیفیت محصولات و حاصل کار حسابرسی داخلی ضروری است نوعی تحلیل فاصله دائمی بین کارکرد حسابرسی داخلی شرکت و بهترین الگوی کار^{۳۲} و یا به عبارتی طرازسنجی صورت پذیرد.

آینده حسابرسی داخلی

تغییر و تحول در عرصه اقتصادی و به دنبال آن تغییر و تحول در الگوهای سازمانی امری است که همچنان ادامه خواهد یافت و با تکیه بر تجربه ها و دستاوردهای گذشته آهنگ شتابان تری خواهد

انواع دانشها تجهیز کنند، نیروهای کارآمد را از حوزه های مختلف دانش و تخصص به کار گیرند و آموزش مستمر را به صورت جدی دنبال نمایند.

همکاری با سایر واحدها: با توجه به توسعه ابعاد کار حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی باید از حضور و تجربه های نیروها در حوزه های مختلف فعالیت شرکت از جمله بازاریابی، مهندسی، عملیات، منابع انسانی و مالی بهره مند شوند. این امر زمینه تبادل دانش و تجربه بین حسابرسی و سایر واحدها را فراهم می سازد و بر جامعیت و کیفیت گزارشها و نتایج کار حسابرسان می افزاید. این رویکرد همچنین موجب می شود بسیاری از رویاروییها و تضادهای بین حسابرسی داخلی و سایر واحدهای سازمانی به صورت تفاهم آمیز و منطقی مرتفع شود و حسابرسان داخلی با مشارکت و همدمی مدیران و مسئولان سایر واحدها به تجزیه و تحلیل و حل مسائل سازمانی همت گمارند.

استقلال رای: دانش و تجربه حسابرسان برای عملکرد موفقیت آمیز آنان کافی نیست. دو ویژگی مهم و اثرگذار بر کار حسابرسان داخلی عبارت است از استقلال رای و رعایت اخلاق حرفه ای که بدون رعایت آنها حسابرسان از اعتبار لازم برخوردار نخواهند بود و حاصل کار آنان ارزش افزا نیست. انجمنهای حسابرسی داخلی معتبر جهان به لحاظ اهمیتی که اخلاق حرفه ای و استقلال رای بر کار حسابرسان دارد، ضوابط اخلاق حرفه ای را تدوین و رعایت مواد آن را توسط حسابرسان داخلی عضو خویش الزامی کرده اند.

اقتصادی بودن کار: امروزه یکی از دلمشغولیها و تشویشهای سازمانها استفاده مناسب و مطلوب از منابع است که موضوع مدیریت هزینه را به صورت وسیع در سازمانها مطرح کرده است. مدیریت هزینه یعنی متناسب بودن هزینه ها با منافع و اطمینان یافتن از فزونی منافع نسبت به هزینه ها. یکی از وظایف حسابرسان داخلی اطمینان یافتن نسبت به اعمال مدیریت هزینه است و لذا حسابرسان داخلی خود باید مقدم بر دیگران اصول و روشهای مدیریت هزینه را به کار گیرند و اطمینان دهند که منافع و ارزشهای که برای سازمان ایجاد می کنند از هزینه های انجام حسابرسی فزونتر است. به کارگیری ابزار و تکنیکهایی مانند هزینه یابی بر مبنای فعالیت^{۳۳}، ارزیابی متوازن^{۳۴} و طرازسنجی^{۳۵} (مقایسه واحد حسابرسی داخلی سازمان با شرکتها و سازمانهای مشابه)، اعمال مدیریت هزینه و انجام کار و ارائه خدمات به صورت

• ساختار سازمانی حسابرسی داخلی تغییر اساسی خواهد یافت، از جمله لایه های سازمانی کاهش یافته، و انجام کارها به صورت تلفیقی از نیروهای درونی و برون سپاری^{۳۳} کار به موسسات بیرونی انجام می یابد.

• حسابرسان وظایف خود را عمدتاً به صورت **فراوظیفه ای**^{۳۴} انجام خواهند داد و در تیم حسابرسی نیروهایی با دانش بازاریابی، عملیات و تولید، منابع انسانی، مالی و غیره حضور خواهند داشت. بهره برداری از سیستمهای خودکنترلی توسط مدیران موجب می شود نیروی حسابرسی داخلی از انجام رسیدگیهای تکراری و کم اهمیت آزاد شده و بر اهداف و برنامه های استراتژیک و پراهمیت تمرکز یابد.

حسابرسان داخلی در راستای این تحولات باید به تجدید مهندسی و بازآموزی خویش پردازند تا بتوانند به آموزگاران سازمان تبدیل شوند و نقش استراتژیک و ارزش آفرین خود را در جهت پیشبرد اهداف و رشد و تعالی سازمان به خوبی ایفا کنند.



پانزده شتفا:

- 1- Institutional Investors
- 2- Economic Value Added (EVA)
- 3- Market Value Added (MVA)
- 4- Total Shareholders Return (TSR)
- 5- Stakeholders Theory
- 6- Value Based Management
- 7- Audit Committee
- 8- Corporate Governance
- 9- Combined Code
- 10- International Federation of Accountants (IFAC)
- 11- Customer Relationship Management (CRM)
- 12- Core Competencies
- 13- Assurance
- 14- Consulting
- 15- Risk Management
- 16- Value Creating
- 17- Activity Based Costing (ABC)
- 18- Balanced Scorecard
- 19- Benchmarking
- 20- Post Audit Review
- 21- Value Scorecard
- 22- Best Practice
- 23- Outsourcing
- 24- Multi Functional



یافت. پس می توان پیشبینی کرد که کار حسابرسی داخلی نیز تحت تاثیر این تحولات دچار تغییرات زیادی شود.

در چارچوب یک کار تحقیقاتی از مدیران حسابرسی داخلی شرکت های بزرگ در مورد آینده حسابرسی داخلی سؤال شده و آنها در پاسخ، آینده حسابرسی داخلی را چنین پیشبینی و تصویر کرده اند:

• به طور کلی روند استفاده از حسابرسی داخلی در شرکتها افزایش خواهد یافت. به عنوان مثال همان طور که در بخشهای قبلی این مقاله اشاره شد، ایجاد واحد حسابرسی داخلی در شرکتها در آیین نامه ترکیبی در انگلستان مورد تاکید و توصیه قرار گرفته است. • انجام کار حسابرسی عمدتاً بر اساس سفارش ذینفعان صورت خواهد گرفت و بنابراین پاسخگویی به نیازهای مشتریان و انجام حسابرسیهای خاص بیشترین حجم کار حسابرسان را تشکیل خواهد داد.

• انجام کار حسابرسی بیش از پیش با تکیه بر تکنولوژی اطلاعات انجام خواهد شد و این امر کنترل از راه دور را برای حسابرسان، آسانتر می سازد.

• استانداردهای حسابرسی داخلی در جهت گنجاندن رویکردهای جدید، با تاکید بر سنجش و ارزیابی ارزش آفرینی در سازمان تغییر خواهد یافت.

• همکاری حسابرسی داخلی با مدیریت در جهت شناسایی ریسک و بهبود مدیریت ریسک، بهبود فرایندها، تجزیه و تحلیل مسائل سازمانی و ارائه راهکار برای حل مسائل سازمان افزایش می یابد.