

نیاز به گزارش حسابرسی داخلی برای ذینفعان خارجی در جهت بهبود حاکمیت شرکتی

جلیل پورحسینی^۱

کارشناس ارشد دانشگاه تهران

صدیقه شریفی

کارشناس ارشد دانشگاه الزهراء (س)

چکیده

وجود بخش حسابرسی داخلی در هر سازمان از سازو کارهای نظام راهبری شرکتی است. هر چه این سازو کارها قوی تر مورد عمل قرار گیرد، شفافیت گزارش‌ها به ذینفعان بیرونی بیشتر می‌شود. این مقاله نیاز به یک گزارش حسابرسی داخلی (گزارش حسابرسی داخلی) را برای افزایش شفافیت حاکمیتی برای ذینفعان خارجی مد نظر قرار می‌دهد. درحالی‌که وظیفه حسابرس داخلی به عنوان یک مکانیزم حاکمیتی، مهم و مجزا می‌باشد، ذینفعان خارجی فاقد اطلاعات مربوط مستقیم در مورد این وظیفه می‌باشند که برای افراد داخلی از طریق سایر مکانیسم‌های حاکمیتی موجود است (مانند مدیریت، کمیته حسابرسی و حسابرسی خارجی). این عدم تقارن اطلاعات با اهداف فعلی حاکمیتی، شفافیت و حسابدهی در قانون Sarbanes-oxley ناسازگار است. ما مزایای بالقوه افشای گزارش حسابرسی داخلی و هزینه‌ها را ارزیابی می‌کنیم. ما هم چنین در این مقاله یک مدل گزارش حسابرسی داخلی را ارائه کردیم که اطلاعات توصیفی اصلی را در مورد عملکرد حسابرسی داخلی برای ذینفعان فراهم می‌کند تا بهتر بتوانند سازمان را مورد ارزیابی قرار دهند. در نهایت نتیجه می‌گیریم که گزارش حسابرسی داخلی دارای توانایی بالقوه‌ای برای تکمیل افشا حاکمیتی موجود، افزایش اطمینان سهامدار در کیفیت حاکمیت و انگیزش حسابرسی داخلی می‌باشد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، حاکمیت شرکتی، عدم تقارن اطلاعاتی

^۱ نویسنده مسئول، jera@alzahra. ac. ir

مقدمه

IIA (بنیاد حسابرسان داخلی) حسابرسان داخلی را به صورت زیر تعریف می‌کند:

فعالیت اطمینان بخشی مشاوره‌ای مستقل و بیطرفانه در جهت افزایش ارزش و بهبود عملیات یک سازمان. حسابرسان داخلی به سازمان کمک می‌کند تا از طریق ارائه یک رویکرد منظم و سیستماتیک برای ارزیابی و بهبود کارایی و مدیریت ریسک و کنترل و فرایند حاکمیتی به اهدافش نائل گردد.

اهمیت حسابرسی داخلی در سراسر شرکت‌ها در سال‌های اخیر افزایش یافته است. و این باعث شده است که کنترل‌های داخلی در گزارشگری مالی دچار انتقاداتی گردد.

ذینفعان داخلی به اطلاعات حسابرسی داخلی به طور کامل دسترسی دارند، اما ذینفعان خارجی مثل سرمایه‌گذاران، اعتبار دهندگان، آنالیزگران، مشتریان و عرضه کنندگان به اطلاعات مستقیم و جزئیات اطلاعات در مورد ترکیب حسابرسان داخلی، مسئولیت‌ها و فعالیت‌های طراحی شده برای فراهم آوردن اطمینان مرتبط با گزارشگری مالی، عملیات و رعایت مقررات ندارند؛ در حالی که افشا حاکمیتی فعلی که برای ذینفعان خارجی در دسترس می‌باشد بر مدیریت، کمیته حسابرسی و حسابرسی مستقل متمرکز شده است، این عدم تقارن اطلاعاتی برای اطمینان بخشی به ذینفعان خارجی دارای پیامدهای ناخوشایندی می‌باشد از جمله مهمترین این پیامدها این است که باعث کاهش اطمینان سرمایه‌گذار شده و سرمایه‌گذار برای جلوگیری از زیان احتمالی، هزینه‌ای را به طرف مقابل تحمیل می‌کند و این در یک اقتصاد آزاد به معنای به خطر افتادن کارکرد بازار است (Akerlof 1970).^[2]

هدف این مقاله ارزیابی پتانسیل گزارش حسابرسی داخلی در بهبود شفافیت حاکمیتی و اطمینان بخشی ذینفعان می‌باشد.

ادبیات حسابداری و حاکمیتی، مزایای افشای گزارش حسابرسی داخلی را مشخص می‌سازد به عنوان مثال Mercer (۲۰۰۴) بیان می‌دارد که:

حسابرسان داخلی به عنوان اولین خط دفاعی مقابل خطاهای افشا، خطاهای غیر عمدی ناشی از ضعف در سیستم کنترل داخلی و خطاهای عمدی مرتبط با تقلب عمل می‌کند. در نتیجه اگر

سرمایه‌گذاران بتوانند کیفیت حسابرسی داخلی را ارزیابی نمایند، شرکت دارای یک بخش حسابرسی داخلی قوی خواهد بود و اعتبار افشای آن افزایش می‌یابد. برای سرمایه‌گذاران و محققان مشخص کردن اینکه یک شرکت دارای حسابرس داخلی با کفایتی می‌باشد یا نه بسیار دشوار است. بنابراین شرکت‌ها با یک سیستم کنترل داخلی قویتر می‌توانند ظرفیت افشاگری بالاتری را داشته باشند.

حسابرسان داخلی به طور روز افزونی به عنوان بازیگران اصلی یک حاکمیت شرکتی خوب شناخته میشوند (رضایی، ۲۰۰۹). تصویب و اجرای قانون ساربنز-آکسلی نشان دهنده ارزش شگفت‌انگیز حسابرسی داخلی در سازمان است. حسابرسی داخلی از طریق نظارت بر ریسک‌های سازمانی و کمک به ایجاد اطمینان نسبت به قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، نقشی منحصر به فرد در ساختار حاکمیت شرکتی ایفا می‌کند.

این مقاله توجه به گزارش حسابرسی داخلی را برای ارتقای شفافیت حاکمیتی، کاهش عدم تقارن اطلاعات و بهبود تصمیم‌گیری و افزایش اعتماد ذینفعان خارجی را گسترش می‌دهد. بخش بعد اطلاعات پیش‌زمینه را از مشکلات مربوط به شفافیت حاکمیتی فراهم می‌کند و در ادامه به ترتیب چشم‌اندازی از مزایا و هزینه‌های اصلاح افشا حاکمیتی فعلی که از طریق گزارش حسابرسی داخلی صورت می‌گیرد را فراهم می‌کند. و در انتها، مدلی از گزارش حسابرسی داخلی را پیشنهاد می‌کنیم که می‌تواند به عنوان یک مدلی برای توصیف ترکیب حسابرس داخلی، مسئولیت و حسابدگی، فعالیت‌ها و منابع به کار گرفته شود و در نهایتاً این مقاله کاربردهای اجرایی، تحقیقاتی و سیاستی آن را نیز در نظر می‌گیرد.

مشکل شفافیت حاکمیتی

این بحث بر روی افشا گزارش حسابرسی داخلی به ذینفعان خارجی در جهت بهبود شفافیت حاکمیتی و کاهش هزینه‌های نامتقارن بودن اطلاعات متمرکز می‌باشد. می‌توان این شفافیت حاکمیتی را به صورت قابلیت دسترسی و میزان افشا حاکمیتی تعریف کرد. این تعریف شفافیت حاکمیتی را از شفافیت مالی (قابلیت دسترسی و میزان افشا مالی) به عنوان اجزاء شفافیت شرکت

متمایز ساخت. در این زمینه شفافیت حاکمیتی برای ذینفعانی اهمیت دارد که به اطلاعات حاکمیتی خاص شرکت برای ارتقاء اطمینان و تصمیم‌گیری متکی هستند.

رویکرد افشا شفاف بیانگر تعهد به حاکمیت شرکتی خوب بوده و کمک می‌کند تا بین سهامداران و ذینفعان رابطه صادقانه‌ای وجود داشته باشد. طبق تئوری علامت دهی^۱، وجود اخبار خوب، انگیزه‌ای قوی برای افشا است و عدم افشا به عنوان وجود خبر بد تلقی می‌شود بنابراین حتی اگر تعهد نسبت به حاکمیت شرکتی در سطح ایده آل هم نباشد باز هم انگیزه افشا وجود دارد، چون عدم افشا به بدترین شکل ممکن تعبیر می‌شود.

فقدان شفافیت حاکمیتی یک منبع ریسک اطلاعاتی را برای ذینفعان خارجی فراهم می‌نماید، تئوری نمایندگی^۲، مشکلات پدیدار شده در موقعیت‌هایی که عدم تقارن اطلاعاتی وجود دارد (انتخاب نادرست و خطر اخلاقی) را بیان می‌دارد. به علاوه این تئوری اهمیت سیستم‌های اطلاعاتی حاکمیتی را که مالکان می‌توانند برای کنترل عملکرد مدیریت به کار برند را مشخص می‌کند (۹). Eisenhardt 198) ادبیات همچنین شواهدی را فراهم می‌کند که افشا حاکمیتی می‌تواند مشکلات اجرایی بالقوه‌ای را ایجاد کند. به عنوان مثال (Carcello 2002) افشاهای کمیته حسابرسی را بلافاصله بعد از اتخاذ شرایط افشا اجباری مورد آزمون قرار داد و تفاوتی را بین گزارش کمیته حسابرسی در مورد وظایف اجرا شده و وظایف توصیه شده در اساسنامه آنها یافت.

در کل ادبیات تحقیق شواهدی را فراهم می‌کند که افشا اطلاعات دارای اثر مطلوب بر بازارها و قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری ذینفعان خارجی هستند. به عنوان مثال یک سری تحقیقاتی رابطه میان شفافیت شرکتی و صحت پیش‌بینی تحلیل‌گران را مشخص کرد. (Palepu 2002) ادبیات افشا داوطلبانه را بررسی کرده و شرکت‌هایی را مشخص نمود که دارای انگیزه‌هایی برای ایجاد این افشا برای کاهش ریسک هستند. (هزینه سرمایه‌ای کمتر، هزینه بدهی کمتر، بهبود نقدینگی بازار)

Bailey مخصوصاً اهمیت ترکیب و جایگاه حسابرس داخلی را در جهت کمک به مدیریت در رفع مشکلات نامتقارن بودن اطلاعات بین ذینفعان داخلی و خارجی را مورد بحث قرار داد. در حالیکه حسابرسان داخلی مسئولیتشان در جهت فراهم آوردن گزارش‌های داخلی و اظهار نظر افزایش می‌یابد، اما پیشینه تاریخی تحقیق، فقدان اطلاعات عمومی را درباره عملکرد حسابرسی نمایان می‌سازد.

مزایای افشای گزارش حسابرسی داخلی افزایش شفافیت و درک از عملکرد حسابرسان داخلی

مرور پیشینه تحقیق نشان می‌دهد که گزارش حسابرسی داخلی دارای قدرت بالقوه‌ای در جهت افزایش درک ذینفعان از عملکرد حسابرسی داخلی و حاکمیت است. درحالی‌که جایگاه و ترکیب حسابرسی داخلی، مسئولیت، و فعالیت‌های حسابرسی داخلی در هر شرکت متفاوت است، مقامات SEC^۳ مرتباً بر اهمیت عملکرد حسابرسی داخلی در یک ساختار حاکمیتی شرکت تأکید می‌ورزند. به علاوه بخش ۴۰۴ از SOX اهمیت حسابرسی داخلی را از طریق مشخص کردن شناخت سازمانی و نقش حیاتی آن در حصول اطمینان از اینکه آیا کنترل‌های داخلی برای گزارش‌های مالی به طور صحیحی طراحی شده و عملکرد آنها اثر بخش هست یا نه را توصیف می‌کند.

رئیس هیئت تدوین استانداردهای حسابداری مالی^۴ بیان می‌کند که:

حسابرسان داخلی یک بخش کلیدی در فرایند گزارشگری می‌باشند که به صورتی فعالانه در ایجاد عملیات حاکمیتی کارا و موثر مشارکت دارند.

پیشینه نشان می‌دهد که گزارش حسابرسی داخلی به آموزش ذینفعان در مورد عملکرد حسابرسی داخلی و نقش حاکمیتی در مسیری که می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیر بگذارد کمک می‌کند. Holt (2008) DeZoort اثر افشاگزارش حسابرسی داخلی را بر اطمینان سرمایه‌گذار از اثر بخشی و کارایی آتی شرکت و اعتبار گزارشگری مالی ارزیابی کردند. نتایج این تحقیقات، مزایای بالقوه افشای گزارش حسابرسی داخلی را نشان داد که شامل افزایش اطمینان سرمایه‌گذار و افزایش جذابیت سهام می‌باشد.

حسابدهی، تلاش و سرمایه‌گذاری

افشای گزارش حسابرسی داخلی موجب افزایش حسابدهی حسابرسان داخلی و انگیزه برای سخت‌کوشی می‌شود. تحقیقات در روانشناسی McAllister 1979 نشان می‌دهد که فشار حسابدهی به تنهایی افراد را تحریک می‌کنند تا زمان و تلاش بیشتری را صرف تصمیم‌گیری کنند. برای اینکه گزارش حسابرسی داخلی درک ذینفعان خارجی را از عملکرد حسابرسی داخلی

افزایش دهد، باید حسابدهی حسابرسی داخلی و انگیزه وی برای اثربخش تر کردن عملکردش افزایش یابد بنابراین افزایش چنین حسابدهی‌هایی، پتانسیل ایجاد گروه حسابرسی پر قدرت و کارایی را دارد.

نتایج مصاحبه‌های Deborah S. Archambeault, F. Todd DeZoort, and Travis P. Holt (2008) شواهدی را فراهم می‌کند که از حسابدهی و تلاش به عنوان مزایای افشاگزارش حسابرسی داخلی حمایت می‌کند.

مصاحبه‌ها همچنین آشکار کردند که گزارش حسابرسی داخلی انگیزه‌ای را برای مدیریت فراهم می‌کند تا از حسابرسان داخلی بیشتر حمایت کنند. به عنوان مثال در صورتیکه چنین افشائاتی انجام بگیرد باید منابع تخصیص یافته به حسابرس داخلی افزایش یابد. به طور مشابه یک سیاستگذار اظهار داشت که مدیریت ممکن است نخواهد فقدان حمایت از عملکردهای حسابرس داخلی را افشا نماید. یکی از اعضای کمیته حسابرسی شرکت کننده در مصاحبه بیان کرد که مزیت خالص این گزارش این است که باعث ارتقاء استاندارد حسابدهی در رابطه با عملکرد حسابرس داخلی و مدیریت می‌شود.

ملاحظات هزینه در گزارش حسابرسی داخلی افزایش ریسک پذیری از طرف قانون

یکی از ملاحظات هزینه در گزارش حسابرسی داخلی این است که احتمال دارد افشائات گزارش حسابرسی داخلی، ریسک پذیری قانونی حسابرس داخلی را افزایش می‌دهد. به عنوان مثال، روشن سازی کردن مسئولیت‌های حسابرس داخلی و فعالیتهای مربوط به کنترل داخلی و/یا گزارشگری مالی می‌تواند بدهی و تعهد حسابرس داخلی را افزایش دهد. بخصوص زمانی که نقضی در گزارشگری مالی روی می‌دهد (مانند کلاهبرداری و تقلب).

(Dezoort&Turpin (1998 معتقدند یک نگرانی که در مورد افشاگزارش حسابرسی داخلی وجود دارد این است که اعضای کمیته حسابرسی ممکن است به تعهد ناشی از قانون ۱۹۳۴ بورس و اوراق بهادار اعتراض داشته باشند یکی از نقاط قوت حسابرسان داخلی، انعطاف پذیری آن‌ها در

یک سازمان است. الزامات گزارشگری خارجی که باعث افزایش سازگاری حسابرسی داخلی می‌شود، می‌تواند باعث از بین رفتن این نقطه قوت شود.

افزایش بار اطلاعاتی برای استفاده کنندگان

یکی دیگر از هزینه‌های افشاگزارش حسابرسی داخلی به بار اطلاعاتی افزایش یافته بر می‌گردد. که به واسطه یک گزارش اضافی ایجاد می‌گردد.

Case (2006) بیان کرد که زیادی اطلاعات می‌تواند منجر به تصمیم‌گیری ضعیف گردد. زیرا افراد نمی‌توانند در زمان ارائه اطلاعات زیاد به جزئیات توجه زیادی داشته باشند. بنابراین یک نگرانی این است که ممکن است کاربران نتوانند به طور کامل گزارش را درک نمایند. Dezoort & Turpin (1998) بیان کردند که افشای کمیته حسابرسی می‌تواند منجر به آن شود که سرمایه‌گذاران نتوانند مسئولیت‌های کمیته حسابرسی و مدیریت را به خوبی از هم متمایز سازند. در نهایت برای بررسی اینکه آیا هزینه افشائات اضافی بیش از مزایای شفافیت حسابرسی داخلی است یا خیر، به تحقیقات آتی بیشتری نیازمندیم.

هزینه‌های گزارشگری اضافی

طبق تئوری مالی شرکت^۵، سیاست افشا به واسطه سهامدارانی به دست می‌آید که مزایای کاهش عدم تقارن اطلاعات را با هزینه‌های افشا اضافی مقایسه می‌کنند. Field (2005) بیان نمود که "هزینه‌های مستقیم افشا عبارتست از هزینه‌های فراهم کردن و انتشار اطلاعات و هزینه‌های غیر مستقیم از قبیل اطلاعات محرمانه افشا شده برای رقبا می‌باشند."

Weisbach & Hermalin (2007) بیان کردند که نقطه‌ای از شفافیت وجود دارد که پس از آن، افزایش شفافیت، سود شرکت را به دلیل ریسک زیاد برای CEO کاهش می‌دهد. چون این ریسک منجر به افزایش پاداش می‌گردد، که البته از نظر Jensen استفاده از قراردادهای انگیزشی (که از ابزار ریسک استفاده می‌کنند) می‌تواند باعث انگیزش مدیران به تلاش بیشتر شود یعنی از نظر Jensen وجود این ریسک می‌تواند برای شرکت ارزش آفرین هم باشد.

در زمینه حسابرسی داخلی (Dunn 2006) بیان کرد ارائه اظهار نظر توسط حسابرس داخلی باعث افزایش ریسک و هزینه‌های حسابرسی داخلی می‌شود. در کل صاحب نظران، هزینه‌های گزارش اضافی را یک موضوع اصلی در زمینه گزارش حسابرسی داخلی نمی‌دانند. هزینه‌های زمانی و مالی برای حسابرسان داخلی و سازمان باید حداقل باشد". یک سیاست گذار هزینه گزارش را به کیفیت حسابرسی داخلی پیوند داد و اظهار نمود که گزارش حسابرس داخلی باید برای حسابرس کمترین هزینه را داشته باشد.

مدل پیش بینی شده برای گزارش حسابرسی داخلی

ما یک مدل توصیفی گزارش حسابرسی داخلی در این بخش ارائه می‌کنیم تا نوع اطلاعاتی را مشخص سازیم که درک ذینفعان خارجی را افزایش می‌دهد. یکی از چالش‌های توسعه و طراحی این گزارش، مخایره اطلاعات حسابرس داخلی مربوط در یک محیطی با شرکت‌ها و فعالیت‌های حسابرس داخلی متفاوت است. ما از استانداردهای حرفه ای (e. g, IIA2007a; AICPA 1991) و گزارش‌های حاکمیتی موجود برای افشا بهترین عملکردها استفاده می‌کنیم. این مدل می‌تواند به عنوان مبنا و اساسی برای مباحث و توافقات آتی گردد. بنابراین، مدل توصیفی گزارش حسابرسی داخلی چهارچوب مفیدی را که شامل اطلاعات توصیفی در مورد ترکیب، مسئولیت و فعالیت‌های کمیته حسابرسی است، فراهم می‌کند. نتایج مصاحبه‌های Archambeault, DeZoort and Holt (۲۰۰۸) شواهد قوی را فراهم می‌کند که ترکیب حسابرس داخلی، مسئولیت آن‌ها و حسابداری و منابع و فعالیت آنان، اطلاعات مفیدی برای ذینفعان خارجی هستند که در گزارش حسابرسی داخلی توصیفی، مورد ارزیابی قرار می‌گیرند.

ترکیب حسابرسان داخلی

در صورتی که تهیه ساده گزارش حسابرسی داخلی، تنها به وجود یک عملکرد حسابرسی داخلی در شرکت اشاره دارد، گزارش حسابرسی داخلی توصیفی می‌تواند جزئیات فراوان و اضافی را در مورد ترکیب حسابرس داخلی فراهم کند. برای مثالذینفعان خارجی می‌توانند از این که آیا عملکرد حسابرس داخلی از منابع داخل سازمانی است یا خارج سازمانی و یا ترکیبی از

این دو، اطمینان حاصل کنند. برای عملکردهای منابع داخلی سازمان، اندازه این بخش و سابقه CAE، برای ارزیابی کفایت عملکرد، اطلاعات مربوط محسوب می‌شوند. اطلاعات اضافی از قبیل سمت‌های حرفه‌ای که به توسط حسابرسان داخلی بدست می‌آیند (CPA&CMA&CIA) هم چنین در زمان ارزیابی کردن صلاحیت و شایستگی اعضاء و پرسنل حسابرسی داخلی مفید هستند. برای عملکردهای خارجی و یا ترکیبی، اطلاعات قبلی در مورد تامین کننده خدمات برای ارزیابی مناسب بودن تامین کننده مربوط می‌باشد.

مسئولیت پذیری

قرار داد حسابرسی داخلی یک نقطه شروع منطقی را برای توسعه یک گزارش توصیفی حسابرسی داخلی از مسئولیت پذیری یک حسابرس داخلی در یک شرکت فراهم می‌نماید. IIA (۲۰۰۷) بیان کرد که CAE باید هدف، مسئولیت پذیری و اختیار حسابرس داخلی را در یک قراردادی که توسط کمیته حسابرسی تصویب و تایید می‌گردد ذکر نماید. این اطلاعات هم چنین برای ذینفعان در ارزیابی عملکرد حسابرس داخلی به عنوان بخشی از کل حاکمیت شرکتی مفید می‌باشد. به عنوان مثال بخش مسئولیت پذیری گزارش حسابرسی داخلی جزئیاتی را در مورد حوزه و ماهیت فعالیت‌های تعیین شده حسابرسی داخلی فراهم می‌کند. نوعاً این مسئولیت‌ها شامل استقلال، کارکرد اطمینان بخشی بی‌طرفانه می‌باشد و از طریق کمک کردن به اصلاح مدیریت ریسک شرکت، کنترل و فرایند حاکمیتی، باعث ایجاد ارزش برای شرکت می‌شود. این بخش هم چنین اطلاعاتی را در مورد مسئولیت‌های حسابرسی داخلی در مورد ارزش افزوده فعالیت‌های مشاوره‌ای فراهم می‌کند.

حسابدهی (حسابدهی)

جنبه مهم دیگر ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی، درک واضح از حسابدهی عملیات در یک شرکت می‌باشد. در اینجا حسابدهی، ارتباط گزارشگری حسابرسی داخلی و اینکه آیا استانداردهای حرفه‌ای رعایت شده است یا نه، را تعیین می‌کند؛ با وجود اینکه عملکرد حسابرسان

داخلی تفاوت ذاتی زیادی باحسابرس خارجی دارند، اما حسابرسان داخلی نیز، استقلال و بیطرفی را به دلیل هدف تردید حرفه‌ای دنبال می‌کنند.

استانداردهای حرفه‌ای حسابرس داخلی بیان می‌کنند که "در حالت ایده آل، CAE باید عملکردها را به هیئت مدیره گزارش کند و رئیس بخش اجرایی را در سازمان مطلع سازد". مشابه با آن Deloitte (۲۰۰۶) مطرح کرد که در بیشتر شرکت‌ها، بخش حسابرس داخلی باید گزارش‌هایی را تهیه و به مدیریت اجرایی و کمیته حسابرسی ارائه نماید و بیان می‌دارد که گزارش به کمیته حسابرسی یک انتخاب معتبر و بی طرفانه است؛ در نتیجه برای فراهم کردن اطلاعات مربوط در ارزیابی بیطرفی و استقلال عملکرد حسابرس داخلی، گزارش حسابرسی داخلی باید اطلاعاتی را فراهم کند که هم توصیف کننده عملکردها و هم توصیف کننده روابط گزارشگری اجرایی باشد. این اطلاعات به ذینفعان خارجی در شناسایی ناسازگاری‌های بالقوه‌ای کمک می‌کند که می‌توانند بر بیطرفی حسابرس اثر منفی بگذارند (IIA (۲۰۰۷)، راهنمایی‌هایی را برای ارزیابی عملکرد حسابرس داخلی با استفاده از استانداردهای کیفی اطمینان بخشی فراهم کرد. گزارش توصیفی حسابرسی داخلی، ابزاری را برای ارزیابی کیفیت حسابرس داخلی و کنترل حسابداری را برای ذینفعان خارجی فراهم می‌کند که این کاراز طریق بهبود برنامه‌های ناشی از ارزیابی کیفی، کیفیت اطمینان بخشی شرکت و افشا موارد رعایت و عدم رعایت قوانین و مقررات صورت می‌گیرد.

فعالیت‌ها

ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی (شامل حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی رعایت، فعالیت‌های ارزیابی ریسک و حتی کنترل‌های داخلی و آزمون آن، مشاوره و...) بین شرکت‌های مختلف و حتی در شرکتها طی زمان‌های مختلف، متفاوت است. بخش فعالیت‌های گزارش حسابرسی داخلی می‌تواند برای ذینفعان اطلاعاتی در خصوص کارهای انجام شده توسط حسابرسان داخلی فراهم کند.

برای مثال این بخش می‌تواند نشان دهد که طی دوره، چند درصد از کار حسابرسان داخلی مربوط به فعالیت‌های مشاوره‌ای و چند درصد از آن مربوط به فعالیت‌های اطمینان بخشی بوده است. بخش

فعالیت‌ها همچنین می‌تواند شامل اطلاعات مربوط برای ارزیابی ماهیت و دفعات تعامل حسابرسی داخلی با سایر بخش‌های حاکمیتی باشد. افشا مذاکرات با حسابرس خارجی و / یا با کمیته حسابرسی به علاوه بحث‌های مربوط به مداخله حسابرس داخلی در حسابرسی صورتهای مالی شرکت و کنترل‌های داخلی می‌توانند در این بخش نشان داده شوند.

منابع

بخش منابع در گزارش حسابرسی داخلی می‌تواند اطلاعاتی در خصوص منابع مالی که به کار حسابرس داخلی مربوط می‌شود، در اختیار استفاده کنندگان قرار دهد، مانند افشائات الزامی موجود در مورد پاداش مدیران موظف و غیرموظف و حق الزحمه حسابرس خارجی.

در خصوص منابع خارجی که در حسابرسی داخلی استفاده شده است، این افشائات عبارت اند از مبالغ پرداختی به طرف‌های خارجی. در مورد منابع داخلی حسابرسی داخلی، بودجه سالانه تعیین شده برای انجام حسابرسی داخلی افشا خواهد شد. این بخش نشان می‌دهد که مدیریت چه قدر به کنترل‌های داخلی سازمان بها می‌دهد. از دیدگاه حسابرسی داخلی، افشا منابع در این بخش می‌تواند باعث شود که منابع بیشتری برای حسابرسی داخلی صرف شوند.

گزارشگری توصیفی در مقابل گزارشگری اظهار نظر

ارزیابی منابع، هزینه‌ها و محتوای گزارش باید در اظهار نظرهایی که حسابرس داخلی در این گزارش ارائه می‌کند منعکس گردد. در یک محیط افشا داوطلبانه، اگر در گزارش حسابرسی داخلی علاوه بر جزئیات توصیفی در مورد کارکرد، اظهار نظری از سوی حسابرس داخلی ارائه شود، باعث افزایش مسؤولیت وی می‌شود. در متون حسابرسی داخلی نیز، این موضوع که ارائه یک اظهار نظر یا نتیجه گیری خاص به ذینفعان داخلی می‌تواند باعث افزایش هزینه‌ها و مسؤولیت قانونی بالقوه حسابرس داخلی شود، مورد تأکید قرار گرفته است. علیرغم نگرانی از این مسؤولیت‌های بالقوه، اظهار نظرهای حسابرس داخلی این پتانسیل را دارند که در مورد اطمینان ارائه شده از سوی حسابرس مستقل در رابطه با صورت‌های مالی و کنترل‌های داخلی، اطمینان

معقولی بدهند. Swanson (۲۰۰۶) نشان داد که به طور فزاینده‌ای از CAE ها خواسته می‌شود تا اظهار نظری در ارتباط با کافی بودن کنترل‌های داخلی برای مدیران اجرایی، کمیته حسابرسی و بطور کلی هیئت مدیره، ارائه شود. این اظهار نظرها به شدت به دامنه اظهار نظرها (از کنترل‌های گزارشگری مالی گرفته تا کنترل‌های گسترده در سطح شرکت) و نوع اطمینان ارائه شده (مثبت یا منفی) بستگی دارند. البته استانداردهای حرفه‌ای، راهنمایی‌های مخصوص در ارتباط با ارائه اظهار نظر به ذینفعان ارائه می‌دهد. (IIA ۲۰۰۵)

نتیجه گیری

رسوایی‌های اخیر در حسابداری باعث پررنگ شدن نقش حیاتی حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی از نظر قانونی شده است. علیرغم این نقش، ذینفعان خارجی به اندازه کافی اطلاعات دقیق و مرتبط در مورد این مکانیزم کلیدی حاکمیتی ندارند. اهداف ما در این مقاله: توصیف مسأله شفافیت حاکمیتی، توانایی بالقوه گزارش حسابرسی داخلی در افزایش اطمینان ذینفعان و تصمیم گیران، هزینه‌ها و منافع تهیه چنین گزارشی، ارائه تصویری از یک گزارش توصیفی حسابرسی داخلی (شامل ترکیب، مسؤولیت‌ها، حسابداری، فعالیت‌ها و منابع حسابرسی) - به طریقی که بر اطمینان ذینفعان خارجی و تصمیم گیران اثر گذار باشد- است.

در حالیکه به توصیف پتانسیل گزارش حسابرسی داخلی در افشائات حاکمیتی موجود می‌پردازیم، بر نیاز به بحث و تحقیقات بیشتر توسط سیاست گذاران، اجراکنندگان و محققان برای ارزیابی بیشتر شایستگی‌های آن و تعیین ماهیت چنین افشاهایی تأکید داریم. به منظور ارزیابی بهتر این موضوع که آیا ذینفعان خارجی، اطلاعات بدست آمده از افشاهای حاکمیتی موجود (گزارش‌های کمیته حسابرسی، گزارش‌هایی در مورد کنترل داخلی بر گزارشگری مالی) در حدود کارکرد حسابرسی داخلی را کافی می‌دانند یا خیر، در آینده به تحقیقات بیشتری نیاز است. در نهایت به تحقیقات آتی نیاز داریم تا اثر جمله بندی‌های بدیل در گزارش، هزینه‌ها و منافع انواع مختلف گزارش حسابرسی داخلی (توصیفی در مقابل اظهار نظر، داوطلبانه در مقابل اختیاری) با توجه به نوع صنعت، تنوع شرکت‌ها و عوامل قانونگذاری که می‌توانند بر انجام و کارآئی گزارش اثر گذار باشند را بررسی کنیم. مدل گزارش حسابرسی داخلی ما، نمونه‌ای از یک گزارش است که به قصد

استفاده به عنوان یک مبنا برای اعمال بحث و اقتباس‌های بالقوه ارائه شده و نه یک گزارش استاندارد شده غیر قابل تغییر.

پی‌نوشت‌ها

- ^۱ Signaling Theory
- ^۲ Agency Theory
- ^۳ Security Exchange Commission
- ^۴ FASB
- ^۵ Corporate finance theory

منابع

۱. مصطفی جهانبانی - دکتر محمدعلی باقرپور و لاشانی، "حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک ابزاری مدرن در خدمت مدیریت ریسک" فصلنامه حسابدار رسمی شماره ۹، صص ۳۳-۴۲
2. Akerlof, G. A., The Market for Lemon: Quality Uncertainty and the Market Mechanism, *Quarterly Journal of Economics* (August 1970), pp. 488-500
3. Deborah S. Archambeault, F. Todd DeZoort, and Travis P. Holt, The Need For An Internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency, *Accounting Horizons*, Vol. 22, No. 4, 2008, pp. 375-388
4. Jensen, M. C and K. J. Murphy, CEO Incentives: it's not How much you pay, But how, *Harvard Business Review* (May/ June, 1990), pp. 138-149
5. Spence, M., Competitive and Optimal Responses to Signals: an Analysis of Efficiency and Distribution, *Journal of Economic Theory* (March, 1974), pp. 296-3