

بازنگری

مستقل

همیاری با حسابرسان داخلی *

ترجمه ناصر غلامی

از مسائل اساسی زیر به عمل آورد :

- کادر کا. رکنان حسابرس داخلی تا چه حد می تواند وسعت داشته باشد؟
- ترکیب متناسب بین امور حسابرسی عملیاتی و حسابرسی مالی چگونه است؟
- آیا هماهنگی حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل می تواند بیشتر شود؟
- باشنه آشیل* شرکت در کجاست و آیا گروه حسابرسان داخلی به اندازه کافی و لازم به این موضع خطر توجه دارند؟
- آیا حوزه هائی دور از دسترس حسابرس داخلی وجود دارد که می بایست به آن توجه بیشتر میدول نمود؟
- رئیس حسابرسی داخلی به چه اطلاعاتی نیازمند است تا به یاری آن بتواند قسمت خود را به نحو بهتری اداره نماید؟

آیا واحد حسابرسی داخلی در یک موسسه مایل است بدانند که چگونه کار می کند؟ و اگر می بایست طور دیگری کار کند، در این صورت یک بازنگری و مرور مستقل می تواند روشنگر این طور دیگر باشد. این بازنگری همچنین قادر است به حسابرسان داخلی یاری دهد تا با نیازهای حرفه ای خود برای اطمینان از کیفیت کار خویش رو در رو شوند. آن زمان که یک حسابرس داخلی بخواهد بدانند واحد او تا چه حد نیازهای موسسه اش را بر می آورد و نیز تا چه اندازه استانداردهای مورد قبول حرفه ای را به کار می برد، در آن صورت یک بازنگری مستقل ممکن است پاسخهای کمک رسانی عرضه نماید. بازنگری مستقل با تمرکز و تاکید بر کیفیت و عملکرد جاری واحد حسابرسی داخلی می تواند یک ارزیابی عمیق و نافذ

* این مقاله ترجمه ای است از :

Independent review, an aid to
internal auditors
Journal of Accountancy, august
1984

* آشیل پهلوانی است اساطیری که همچون اسفندیار شاهنامه روئین تن است منتها هر دو یک نقطه آسیب پذیر دارند که مرگ از همان رخنه وارد می شود آن یک رخنه را در پاشنه دارد و این یک در چشمش.

■ کادر حسابرسی داخلی تا چه اندازه در مورد ایفای مسئولیت‌های خود کارآیی دارد؟

برای مدیران حسابرس داخلی که هرگز به یک مرور و بازنگری از خارج نیاندیشیده‌اند می‌بایست یک رشته موضوعات اساسی را توضیح داد تا رغبت ایشان برانگیخته شود، فی‌المثل باید توضیح داد که چرا می‌بایست یک بازنگری از خارج صورت بگیرد؟ و به وسیله چه کس یا کسانی؟ کدام مدارک و چه رشته عملیات و رویه‌هایی مورد بازدید قرار می‌گیرد؟ موسسه و واحد حسابرسی داخلی آن چه مقدار از این بازنگری منتفع خواهد شد.

همین جا بگوئیم که در این قضیه یک گره روانی چهره می‌نماید که می‌بایست گشوده گردد. گرچه بسیاری از روسای دوایر حسابرسی داخلی با نظر مساعد به سودمندی بالقوه و نیرومند موجود در یک بازنگری مستقل می‌نگرند و به کمک‌هایی که اینگونه بررسی‌ها می‌تواند در مورد افزایش کارآیی و اقتصادی‌تر کردن کارها ارائه دهد، توجه دارند، اما بعضی دیگر با نگاه کج و انکارآمیز به این واقعیه می‌نگرند، زیرا برای کسی که عادت کرده همیشه خود حسابرس باشد، تصور اینکه حساب خود او را برسد ممکن است باعث ایجاد پریشانی و تشویش خاطر شود، پس این اعتقاد را پیش می‌نهند که: پیگانگان با کار موسسه که از دور دستی بسر آتش دارند، آن اندازه نمی‌دانند تا بتوانند درباره آن به داوری درست برسند! حال آنکه نظراتی از این قبیل پرده ساتری است بر احساس پریشانی ایشان.

موضوع و اهمیت بازنگری مستقل

توجه به تحولات و تکامل حرفه حسابرسی

داخلی احتمالاً "ارزش و اعتبار یک بازنگری مستقل را بهتر نمایان خواهد ساخت. حرفه به سرعت دچار تغییر و تحول شده است و این تحولات شک و تردیدهایی ببار آورده، و موجب برانگیختن موج اعتراض و یا نغمه موافق شده است. رشد حرفه حسابرسی داخلی طبعاً "در جامعه" این حرفه نیز منعکس گشته. به این ترتیب در سال ۱۹۴۱ در آمریکا انستیتوی حسابرسان داخلی Institute of Internal Auditors (با اختصار IIA) تاسیس شد تا حرفه حسابرسی و حسابرسان را اعتلا بخشد. وضوح و روشنی پیشرفت در حرفه موجب سوق دادن حرفه به سوی استقلال گردید و به این نتیجه منجر گردید که IIA هیئتی از اعضای رسمی برپا دارد که بر برنامه و مقررات سخت صدور گواهینامه در حرفه و نیز اتخاذ یک آئین نامه رفتاری - که همچون بیانیه‌ای در مورد مسئولیتها و استانداردهای رسمی برای عمل حرفه‌ای در حسابرسی داخلی به شمار رود - نظارت و سرپرستی داشته باشد.

استانداردهای حرفه، در سالهای طولانی و متلاطم نیمه دهه سال هفتاد (۱۹۷۰) و جو طافت شکن سیاسی در آمریکا، علیرغم برده، پشت صحنه تقاضای حوادث دراماتیک و اثرگیت و نیز افشاگری در مورد ارتشاء و پرداختهای غیرقانونی کیسه به دستان داخل این حوادث، بسط و توسعه یافت. قانون ارتشاء و افساد خارجی، ورشکستگی تجاری و قانون کلاهبرداری از طریق فریب احساسات، جامعه نظارت کننده بر حرفه را به طرف افزایش توقعات از حسابرسی داخلی و تکیه بیشتر بر آن سوق داد. با توجه به سیر این تحولات استانداردهای حرفه بسا مفاهیم استقلال، تخصص در حرفه، هدف، اجرا و ایفای کار حسابرسی و مدیریت - در بخش

حسابرسی داخلی - سروکار دارد .
این استانداردها طوری طراحی شده اند که :

■ درک و تصور درست از نقش و مسئولیت‌های حسابرس داخلی را وسیعاً به هیئت‌های موسس مدیریت ، هیئت مدیران ، افراد اجتماع ، حسابرسان مستقل و تشکیلات حرفه‌ای وابسته و مربوط ابلاغ نماید .

■ پایه و اساسی را بنا نهد که به وسیله آن بتوان شیوهٔ اجرا و عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی نمود و مورد سنجش و راهنمایی قرار داد .

■ شیوهٔ اجرای حسابرسی داخلی را اصلاح نماید و ترقی دهد .

تحول و تغییر عظیم در اجرای حسابرسی داخلی در اواخر دهه هفتاد میلادی روی داد . در آن زمان بود که مسئولیت مدیران ارشد در مورد کفایت و کارآئی سازمان ایشان در ارتباط با کنترل داخلی مستمراً مورد تاکید قرار گرفت . از آن پس مدیریت بطور روزافزون به حسابرسی داخلی نظر دوخت تا از او وسیله ارزیابی حقیقی و منطبق بر واقعیت دریافت دارد و در مورد کنترل و عملکرد سازمان گوش به پیشنهادات و چشم بر اطلاعات او داشت خلاصه آنکه اداره حسابرسی داخلی مهمترین منبع استعلام و استخبار مدیریت گردید . اضافه بر اینها بیشتر حسابرسان مستقل به این نتیجه رسیدند که محصول کار خود را با کار حسابرسان داخلی تکمیل نمایند . انتظارات و توقعات روزافزون بود و حسابرسان داخلی تن دادند و قبول مسئولیت کردند . نکته دیگر آنکه بیشتر سازمانها مشکل بزرگی حجم کادر کارکنان را داشتند و این یکی از دلایل اصلی - البته به همراه سایر تحولات و

نوآوریها - بود که توضیح می‌دهد چرا بسیاری از حسابرسان داخلی در حال حاضر برآورد پیشنهادی ناشی از یک بازنگری مستقل در مورد حجم کادر خود را خواستار هستند .

بازنگری لازم

بازنگری مستقل جزو الزامات حرفه‌ای توصیه شده از طرف IIA می‌باشد به شرح زیر :

"جهت ارزشیابی کیفیت عملیات واحد حسابرسی داخلی هر سازمان لازم است یک بازنگری مستقل نسبت به آن واحد انجام گیرد . این بازنگری باید توسط افراد با صلاحیت که مستقل از سازمان باشند و هیچگونه تضاد منافع ظاهری و یا واقعی با آن نداشته باشند ، صورت گیرد . یک چنین بازنگری می‌بایست حداقل هر سه سال یک بار واقع شود . در پایان برای تکمیل و اتمام این بازنگری یک گزارش مکتوب و رسمی باید صادر گردد . این گزارش در مورد رعایت استانداردهای حرفه در عملیات حسابرسی داخلی اظهار نظر می‌نماید و نیز متناسباً حاوی توصیه‌هایی در مورد بهبود جریان امور خواهد بود ."

اگرچه در حال حاضر استانداردهای حرفه تنها یک پیشنهاد و بیان قوی و نیرومند است ، برای آن دسته از حسابرسان داخلی که مایلند با تحولات و تازگیها پهلو به پهلو و در یک خط قرار داشته باشند و می‌خواهند که با کارآئی و صرفه‌جویی بیشتر کار کنند ، این استانداردها حکم قاعده و نظامنامهٔ حرفه‌ای را خواهد داشت . امروزه از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود که : بیشتر بدانند ، بیشتر مطالعه و بررسی نمایند ، همدوش با تحولات تیز گام پیش روند و با

سطوح ارشد مدیریت در تماس باشند. سابقاً نقش و وظیفه قسمت حسابرسی این بود که، یک نمونه حسابرسی مورد موافقت تهیه نماید تا اطمینان دهد که سیاستها و روشهای مشخص اجرا و رعایت می شود، اما در حال حاضر این نقش تحول یافته است به اینکه یک آسودگی خیال وسیع به مدیریت ارشد در مورد سیستم کنترل داخلی اعطا نماید و حوزه های عملیاتی که می تواند بهبود یابد تشخیص دهد.

امروزه رشته تقاضاها، از مسائل و موضوعات پیچیده های همچون هماهنگ ساختن حسابرسی داخلی و خارجی گرفته تا تهیه * EDP نیازمند یک حسابرسی تخصصی و فنی در محیط اقتصادی پرشتاب می باشد. بنابراین جای شگفتی نیست که منحصمین حسابرسی داخلی بطور روزافزون خواستار قبول یاری برای برخورد با این توقعات و انتظارات رو به تزاید و تحولات تیزرو می باشند.

چه کسی می باید بازنگری مستقل را انجام دهد

یک حسابرسی داخلی زمانی گفته است: "حسابرس داخلی با حسابرسی مستقل از خارج همانقدر شباهت دارد که شیر با شیر خشت * وی نکته را بسیار خوب بیان کرده است. فی الواقع تفاوت وجود دارد و شباهت در نام است، معهدا به این نکته اساسی باید توجه داشت که سیستم بازنگری تنوعات استنباط و بینشی را که در حسابرسی داخلی به کار رفته ارزشیابی نموده و استفاده نمایند.

* EDP علامت اختصاری است برای Electronic Data Processing
* در زبان متن برای نشان دادن شباهت

چه کسی بیش از همه صلاحیت دارد تا این بازنگری را به انجام برساند؟ تحقیقات IIA خاطر نشان می سازد که در این مورد دو عقیده وجود دارد: حسابداران مستقل و همتایان حرفه ای. مدیریت ارشد و هیئت های حسابرسی مایلند که حسابداران مستقل را به علت استقلال ایشان صراحتاً "مرجح بدانند در حالیکه حسابرسان داخلی عمدتاً" همتایان خود را ترجیح میدهند (شاید به علت شکاف مراداتی و ارتباطی قابل فهمی که بین دو گروه حسابداران مستقل و حسابرسان حرفه ای وجود دارد). بدیهی است که در این انتخاب جنبه های موافق و مخالف وجود دارد. عواملی که نزد ارباب تصمیم موجب مطلوبیت می شود عبارتند از: استقلال، اعتبار گروه بازنگر، قابل قبول بودن گروه نزد مدیریت ارشد، کاردانی و پیرمایی، تجربه و هزینه متناسب.

به دلیل نیاز به مرادده متقابل با مدیریت ارشد، تیم بازنگر باید از افرادی ترکیب شده باشد که در سطح ارشدیت باشند، تجربه وسیع در حسابرسی داخلی و نیز در صنعت ویژه سازمان مورد بازنگری داشته باشد، در توسعه و بسط تشکیلات و در حسابرسی کامپیوتر آبدست باشند. این و دیگر مهارتها اطمینان می دهد که گروه بازنگر همانگونه که قادر خواهد بود محصول کار قسمت حسابرسی یک موسسه را ارزیابی نماید. همانطور هم توانا خواهد بود که پیکر و هیئت مدیریت و تشکیلات قسمت حسابرسی را مورد دقت و سنجش قرار دهد.

ظاهر و تفاوت باطن از دو کلمه Horse به معنی اسب و Horse chestnut به معنی شاه بلوط استفاده شده است.

■ آیا حوزه و یا بخش مهم حسابرسی نشده‌ای در موسسه وجود دارد؟

یک نمونه شاخص از افراد، که از میان مدیریت ارشد، مدیریت حسابرسی، اعضای بخش حسابرسی داخلی، حسابداران مستقل و نیز از میان کسانی که اخیراً "پذیرنده حسابرسی داخلی بوده‌اند مورد مصاحبه قرار می‌گیرند تا علاوه بر سایر مطالبی که خواهند گفت، عقیده آنان درباره قوت و ضعف عمل حسابرسی داخلی و نیز راههای بهبود و اصلاح امور بیان گردد.

سودمندی بالقوه و نیرومند

در پایان بازنگری گروه یک گزارش رسمی تنظیم و تسلیم خواهد نمود که حاوی ملاحظات، مشاهدات و توصیه‌های او خواهد بود. در این گزارش ممکن است که راههای صرفه‌جویی در هزینه و نیز نظراتی در مورد تقویت حوزه‌های ضعیف سازمان مطرح گردد. البته هر گزارش برای هر شرکت منحصر به فرد خواهد بود، اما به نظر می‌رسد که موضوعات معینی روبنای همیشگی این گزارشات را تشکیل می‌دهد. این موضوعات نیازهای ذیل را در بر می‌گیرد:

■ نیاز به تعریف و توضیح نقش حسابرسی داخلی جهت بخشهای مختلف موسسه

■ نیاز به نگهداری و ارائه و اثبات اسناد و مدارک حسابرسی به صورت بهتر، بویژه هرگاه حسابرس مستقل بخواند بر این اسناد متکی باشد.

■ نیاز به اینکه تکنیک حسابرسی را به سطح پیشرفته‌های روز این فن ارتقاء دهند. این نیاز احتمالاً "به وسیله برنامه‌ریزی کامپیوتری و یا نمونه‌گیری آماری (که هر دو این عملیات اغلب موجب صرفه‌جویی در وقت می‌شود و

زمان بازنگری و مرور برحسب بزرگی و یا کوچکی موسسه تفاوت می‌کند، بازنگران فعالیت‌های بخش حسابرسی داخلی را بطور کامل مورد بررسی قرار می‌دهند، سیاستها و روشهای بخش را تقویم می‌کنند مدارک و اسناد را مورد معاینه و تحقیق قرار می‌دهند، برنامه‌ها و روشهای آموزش پرسنل را بازرسی و دنبال می‌کنند و با افراد راهنما و صاحب پستهای کلیدی مصاحبه می‌نمایند تا در مورد کار خود بصیرت و قضاوت درست بیابند. (به جدول زیر نگاه کنید).

هر بازنگری نه تنها توسط الزامات استانداردهای حرفه‌ای رهبری می‌شود بلکه نیازهای ویژه تشکیلات موسسه نیز بازنگران را هدایت می‌کند. بعنوان مثال هرگاه رئیس بخش حسابرسی بخواند که تاکید و توجه بر حسابرسی کامپیوتری و یا ساختمان تشکیلات قرار بگیرد، تیم بازنگر، فعالیت خود را بر حوزه هدف‌گیری شده متمرکز خواهد نمود. بازنگری یک کوشش متقابل است و مستلزم مشارکت وسیع مدیریت - و کادر کارکنان موسسه می‌باشد. مدیریت اطلاعات مربوط را از پیش جمع‌آوری می‌کند تا با ارائه آن به تیم بازنگر وسیله‌ای جهت آشنائی و راهنمایی بدهد. کارکنان بخش حسابرسی داخلی و نیز افرادی که خدمات بخش را دریافت می‌دارند، پرسشنامه‌ای را تکمیل خواهند نمود که شامل سئوالاتی به شرح زیر است:

■ آیا کار حسابرسی داخلی جوابگوی ضرر و زیان احتمالی می‌باشد؟

■ آیا حسابرسی‌ها به اندازه کافی و لازم صورت می‌گیرد؟

کارآئی بیشتری به حسابرسی داخلی می‌دهد)
برآورده می‌شود.

■ نیاز به تربیت کادر اداری پیشرفته و انجام اموری نظیر تهیه شرح وظایف مشاغل مطابق پیشرفتهای روز و ارزشیابی مشاغل و شاید برقراری حقوق عادلانه‌تر.

■ نیاز به برقراری برنامه‌ریزی حسابرسی بهتر به‌ویژه برای شناسائی مباحث حسابرسی قابل اجرا و کاربرد روش برآورد تخمین راهنما و اموال.

■ نیاز به طراحی یک تقسیم‌بندی بهتر تشکیلات در موسسه.

■ نیاز به ایجاد هماهنگی بیشتر بین حسابداران مستقل و حسابرسان داخلی.

■ نیاز به تربیت و آموزش حرفه‌ای کارکنان حسابرسی داخلی و نیز ترسیم خط مشی برنامه‌ریزی شده به‌بود و پیشرفت

■ نیاز به اینکه گزارشات حسابرسی روشن باشد، آسان خوانده شود و قابل فهم باشد

به‌نگام ارائه شود و موجز و صریح نوشته شود. بطور خلاصه گزارشی که نسب از یک بازنگری مستقل ببرد، حوزه وسیعتری از نیازها را با دقت زیاد هدف‌گیری خواهد نمود و بر نقاط قوت تصریح می‌نماید و روشهایی را برای بهبود پیشنهاد می‌کند. با توجه به منافع سرشاری که به دست می‌آید چنین به نظر می‌آید که بازنگری مستقل، عملی بدرد خور و در سرمایه‌گذاری مطمئن است. توصیه‌های بازنگران ممکن است به صرفه‌جوییهای منجر شود که بیشتر از سرمایه‌گذاری شرکت در امر بازنگری ارزش داشته باشد. بعلاوه اطلاعاتی که از این سو و آن سو توسط بازنگران جمع‌آوری می‌شود، ممکن است همچون راهنمایی برای ایجاد تغییر و تازگی در روش مدیریت به‌کار رود و مانند نقشه راهنما، رهنمونی برای آینده باشد.

حوزه‌های شاخص که در یک بازنگری مستقل مورد بررسی قرار می‌گیرد

واقعیت موجود	کارکنان
مشخصات و وظایف کارکنان	دانش و مهارت
	نظارت و رسیدگی
	آموزش و تربیت
وضعیت تشکیلاتی	فعالیت‌های مدیریت
روابط گزارشات و افراد	سیاستها و روشها
منشور بخش حسابرسی	امور پرسنل
جدول کار حسابرسی	هماهنگی با حسابرسان مستقل
بودجه	کنترل کیفیت
گزارش عملیات	هدف و طراحی عملیات
اجرای عملیات	برنامه‌ها
برنامه‌ریزی	برآورد تخمینی اموال
نگهداری اسناد و مدارک و آزمون	
تعمیب گزارشات	