

اهمیت حسابرسی داخلی از دیدگاه مدیران

♦ علی اکبر پور موسی



پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه‌های انتفاعی و غیر انتفاعی با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به هدفهای سازمانی و به منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی را به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. بنگاه‌های اقتصادی دریافته‌اند که برای برقراری کامل رویه‌ها و رعایت خط‌مشی‌ها و دستورعمل‌ها، وجود بخش حسابرسی داخلی به دلیل مداومت همکاری آن با بنگاه و پافشاری و پیگیری در رفع نقایص، ضروری است. بررسی تاریخی و پیشینه حرفه حسابرسی داخلی در ایران نشان می‌دهد به‌رغم تغییرات به وجود آمده در محیط اقتصادی و حرفه‌ای حسابداری، به لحاظ حمایت نکردن مدیران سطوح بالا از کارکنان واحد تجاری و نبود هماهنگی لازم بین عملیات حسابرسی داخلی و نیازهای مدیریت واحد تجاری، دگرگونی بنیادی در این حرفه صورت نگرفته است. بر همین اساس بسیاری از صاحب‌نظران حرفه حسابداری و حسابرسی در ایران ادعا می‌کنند که حرفه حسابرسی داخلی به لحاظ مسائل اشاره شده در بالا، توانایی پاسخگویی به نیازهای مدیریت را ندارد. اما تحولات و تغییرات دهه‌های اخیر باعث شده است تا در چشم‌انداز و ماموریت‌های این حرفه تجدیدنظر شود. از جمله این تغییرات تلاش در راستای تعامل بیشتر حسابرسی داخلی با مدیران واحدهای تجاری است.

هر یک از قسمتهای یک سازمان در جهت اثربخشی و کارایی نیاز به ویژگی‌هایی در محیط فعالیت خود دارد. تعاملات و روابط حرفه‌ای حسابرسان داخلی، به عنوان یکی از قسمتهای مهم سازمان، با سایر مدیران، عامل مهمی در جهت دستیابی به هدفهای حسابرسی داخلی و در مرحله بعد بهره‌مند شدن سازمان از آن است. حسابرسان داخلی و مدیران قسمتهای مختلف سازمان باید به دقت از وظیفه‌ها و کارکردها و منافع متقابل همدیگر آگاهی داشته باشند. حسابرسان داخلی باید منطبق با استانداردهای حرفه عمل کنند و همواره در حفظ استقلال نسبی و بی‌طرفی خود بکوشند. محدوده فعالیتها، روشها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروههای ذیصلاح دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را مورد ارزیابی قرار دهند. مدیران سازمان نیز باید از نتایج فعالیتهای حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند. شناخت متقابل کارکردها و نیازهای کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران سطوح مختلف سازمان از یکدیگر، سازمان را در رسیدن به هدفهای یاری می‌کند. بسیاری از مدیران هنوز به حسابرسی داخلی به صورت سنتی نگاه کرده و اطمینان چندانی به نقش و اهمیت آن در سازمان ندارند در حالی که تحولات زیادی در کارکردها و نقش سازمانی حسابرسی داخلی به وجود آمده است. حسابرسی داخلی نیز مانند سایر بخشهای سازمان باید در جهت هدفهای سازمان به طور مؤثر عمل کند و به ایجاد ارزش افزوده در سازمان کمک دهد. در این مقاله سعی شده ضمن تعریف حسابرسی داخلی و بیان جنبه‌های مختلف آن، کارکردهای حسابرسی داخلی و نحوه تعامل دوطرفه بین حسابرسی داخلی با سایر قسمتهای سازمان توضیح داده شود. تعامل یادشده شامل فواید حسابرسی داخلی برای مدیران و وظایف مدیران جهت تسهیل در انجام وظایف حسابرسان داخلی است.

حسابرسی داخلی چیست؟

هیئت تدوین استانداردهای حسابرسی، حسابرسی داخلی^۱ را چنین تعریف کرده است:

«ارزیابی مستقلی که به‌وسیله مدیریت سازمان برای بررسی سیستم کنترل داخلی ایجاد می‌شود. حسابرسی داخلی، کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع سازمان، آزمون می‌کند و از طریق ارزیابی، میزان مؤثر بودن دستورالعمل‌ها، کارایی روشها، کنترل و انعکاس نتایج را در قالب گزارش مدون تهیه می‌نماید.»

گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته امروز سبب شده است که کنترل مستقیم و انفرادی

این واحدها ناممکن شود. به همین دلیل نیاز به استقرار یک سیستم کنترل داخلی اثربخش به عنوان جزئی جدایی‌ناپذیر از سیستم مدیریت کارآمد، مورد توجه جدی قرار گرفته است. حسابرسی داخلی که جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد به طور پیشرفته و مدرن از نقطه نظر پیدایش به اوایل دهه ۱۹۴۰ میلادی بر می‌گردد. در بیش از ۶۰ سال گذشته موفقیت‌های زیادی نصیب این حرفه شده است. به طور کلی فعالیت حسابرسی داخلی به لحاظ تاریخی سه مرحله زمانی را گذرانده است (کرراهی مقدم و مرادی، ۱۳۸۵):

۱- حسابرسی داخلی سنتی^۲

۲- حسابرسی داخلی مدرن^۳

۳- حسابرسی داخلی نئومدرن^۴



مدیریت عملیاتی و حتی حسابرسان مستقل است. گفتنی است که حسابرسان داخلی نمی‌توانند هیچ یک از گروه‌های عملکرد حسابرسی داخلی اند. در واقع حسابرسی داخلی نئومدرن، وظیفه خود را تنها ارائه خدمت به مدیریت نمی‌داند بلکه دیدگاهی کلی به سازمان دارد و با آن ارتباط برقرار می‌کند. در این راستا ممکن است حسابرسی داخلی با هر یک از مجموعه‌های مدیریت سروکار داشته باشد، اما در نهایت هدف کلی سازمان را در نظر دارد. انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی حسابرسی داخلی را این گونه توصیف می‌کند: 'فعالیتی اطمینانبخش و مشاوره‌ای مستقل و واقع‌بینانه که با هدف ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با گزینش رویکردی نظام‌مند به سازمان کمک می‌کند تا به هدفهای خود دست یابد و فرایندهای اثربخش مدیریت ریسک، کنترلها و حاکمیت شرکتی را بهبود بخشد.'

تعریف جدید حسابرسی داخلی تصویری جدید از این حرفه در شش نکته مهم ارائه می‌دهد

۱- حسابرسی داخلی به عنوان یک فعالیت هدفمند مطرح می‌شود، نه لزوماً فعالیتی که باید در درون سازمان انجام شود. طبق این تعریف خدمات حسابرسی داخلی می‌تواند توسط افراد برون سازمانی انجام شود. امروزه پذیرفته شده است که کیفیت خدمات حسابرسی داخلی ممکن است با برون‌سپاری بیشتر شود.

۲- تأکید بر این که دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی اطمینانبخشی و مشاوره را شامل می‌شود. تعریف جدید شامل پروژه‌ها نیز می‌شود. در تعریف جدید پروژه‌های حسابرسی داخلی مبتنی بر مشتری بوده و با مسائل کلیدی همچون کنترل و مدیریت ریسک مرتبط است. ۳- این تعریف به‌طور صریح بر این که حسابرسی داخلی برای افزایش ارزش افزوده و اصلاح عملیات سازمانی طراحی شده است، تأکید می‌کند.

۴- تعریف جدید با نگاه به کل سازمان، بر این موضوع تأکید دارد که حسابرسی داخلی برای کمک به تحقق هدفهای کل سازمان فعالیت می‌کند.

۵- تعریف جدید نشان می‌دهد که کنترلها تنها برای کمک به مدیریت ریسک و ارتقای نظارت اثربخش وجود دارند. با چنین دیدگاهی، وسعت و گسترش دامنه کاری حسابرسی داخلی شامل مدیریت ریسک، کنترل و فرایندهای نظارتی می‌شود.

۶- استانداردهای حسابرسی داخلی باید مبنایی را برای فرایندهای

بنگاه‌های اقتصادی دریافته‌اند که

برای برقراری کامل رویه‌ها و

رعایت خط مشی‌ها و

دستورالعمل‌ها

وجود بخش حسابرسی داخلی

به دلیل

مداومت همکاری آن با بنگاه و

پافشاری و پیگیری

در رفع نقایص

ضروری است

حسابرسی داخلی سنتی: حسابرسی داخلی در مرحله اول فقط در خدمت مدیر مالی بود و وظیفه‌اش چیزی بیش از کنترل کیفیت عملیات حسابداری نبود. به عبارت دیگر محصول کار حسابرسان داخلی، کنترل کیفیت کار حسابداری و مشتری آنان، مدیران مالی بودند.

حسابرسی داخلی مدرن: در این مرحله هدف، توسعه خدمات حرفه‌ای و گسترش بازار بود. در این مرحله، خدماتی مانند کنترل تمام عملیات داخلی و خدمات مشاوره‌ای به مدیریت ارائه می‌شد و بنابراین «خدمت به مدیریت» به شعار حسابرسی داخلی تبدیل شد.

حسابرسی داخلی نئومدرن: حسابرسی داخلی نئومدرن در واقع نسخه تعدیل شده حسابرسی مدرن است. سیمایی که از حسابرسی داخلی نئومدرن ترسیم می‌شود، یک فعالیت مشترک در مرکز فعالیتی ظریف و پیچیده در بین چند گروه عمده از متقاضیان این نوع خدمات است. این گروه‌ها شامل هیئت‌مدیره، مدیریت ارشد،

مستندسازی و سیستماتیک فراهم آورند تا بتوان از کیفیت عملکرد فعالیت‌های حسابرسی داخلی، اطمینان پیدا کرد.

دامنه حسابرسی داخلی

دامنه حسابرسی داخلی اغلب به اشتباه منحصر به موضوعهای مالی تصور می‌شود. اما با توجه به هدف حسابرسی داخلی، دامنه آن همه جنبه‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیر مالی را در بر می‌گیرد. تاکید حسابرسی داخلی بر هر کنترل خاص نشانه میزان خطر و زبانی است که متوجه سازمان می‌شود. برخی از سیستم‌های اصلی که زیر پوشش حسابرسی داخلی قرار می‌گیرد به شرح زیر است:

۱- سیستم‌های مالی:

- حسابداری مالی
 - حسابداری مدیریت و بودجه
 - پیش‌بینی‌ها و برنامه‌ریزی تجاری
 - حقوق و دستمزد
 - روش‌های پرداخت‌های نقدی
- ### ۲- سیستم‌های مدیریت:
- برنامه‌ریزی استراتژیک
 - کنترل عملیات
 - ارزیابی سرمایه‌گذاری
 - مدیریت سیستم‌های اطلاعاتی
 - کارکنان و سیستم‌های منابع انسانی
- ### ۳- سیستم‌های عملیاتی:
- استخدام کارکنان
 - اجاره محل
 - مدیریت برگزاری سخنرانیها و سمینارها

سودمندی حسابرسی داخلی برای مدیران

بسیاری از مدیران هنوز به حسابرسی داخلی به صورت سنتی می‌نگرند و اطمینان چندانی به نقش و اهمیت آن در سازمان ندارند در حالی که تحولات زیادی در کارکردها و نقش سازمانی حسابرسی داخلی به وجود آمده است. دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است و به بررسی کارایی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثر بخشی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرایندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان می‌پردازد.

حسابرسی داخلی و هدفهای سازمانی

یکی از وظایف مدیران دستیابی به هدفهای سازمانی است. دستیابی به هدفهای مورد نظر از طریق انجام برنامه‌ریزی‌های بلندمدت و کوتاه‌مدت حاصل می‌شود. مدیریت برای رسیدن به هدفهای سازمانی تنها نباید به هدف نهایی سازمان توجه داشته باشد بلکه باید به ابزارها و لوازم دستیابی به هدفها بیشتر توجه داشته باشد، چراکه معیار اثربخشی سازمان، میزان کسب منابع و امکانات مورد نیاز سیستم است. چنانچه عملیات کارآمد اقتصادی و اثربخش مورد نظر مدیریت باشد، باید انتظارات سازمان از کارکنان به روشنی به آنان ابلاغ شود. خط‌مشی‌ها معمولاً به صورت دستورالعمل و بخشنامه در اختیار کارکنان قرار داده می‌شود. با توجه به تعامل اجزا با یکدیگر، وجود نقص در هر بخش اثری منفی بر روی سایر بخشها خواهد گذاشت. در این حالت، از دیدگاه مدیریت، سازمان فرایندی ساختاری محسوب می‌شود که در آن افراد برای هدفی معین با یکدیگر در تماس متقابل قرار می‌گیرند و سیستم مجموعه‌ای تعاملی از عناصر به هم پیوسته است که برای رسیدن به هدفهای مشترک تلاش می‌کنند و برای بقای خود، در درون سعی بر ایجاد محیطی ثابت^۵ خواهند داشت.

از آنجاکه سازمان در زمره سیستم‌های اجتماعی-فرهنگی قرار دارد، لذا در نظارت، ارزیابی و کنترل فعالیت‌های آن باید نگرشی ارگانیکی به آن داشت. از زمانی که سازمانها و سیستم‌های اقتصادی به مثابه یک موجود زنده مورد بررسی قرار گرفتند و فرض تفکیک شخصیت واحدهای اقتصادی در حسابداری به منزله تفکیک مدیریت از مالکیت مطرح شد، وظایف حسابرسان نیز توسعه یافت و به موازات آن تهیه و ارائه گزارش‌های لازم که بتواند سرمایه‌گذاران را از چگونگی اداره و به‌کارگیری سرمایه‌هایشان و ارزیابی عملکرد و سنجش کارایی و اثربخشی مدیران منتخب آگاه کند افزایش یافت. حسابرسان داخلی شرکتها مجبور شدند تغییراتی را در سازمان خود ایجاد کنند تا بتوانند به امر سنجش کارایی (استفاده بهینه از منابع) و اثربخشی (رسیدن به هدفهای از پیش تعیین شده) و اندازه‌گیری هزینه فرصت‌های از دست رفته ناشی از تصمیم‌های مدیریت در سطوح مختلف سازمان بپردازند. گرچه هیچ‌گونه قواعد استاندارد و آماده‌ای برای تعیین میزان و نوع رسیدگی‌های لازم و یا شیوه رسیدگی مورد استفاده در آزمون کنترل‌های مدیریت وجود ندارد، ولی باتوجه به پویایی یا ایستایی سیستمها، برنامه‌های خاصی را طراحی و تدوین و به مرحله اجرا می‌گذارند و حسابرسی را به عنوان یکی

از اجزای مهم محیط کنترلی سیستم اطلاعات مدیریت (MIS) مطرح می‌سازند. نگرش سیستمی حسابرسی داخلی نسبت به سازمان و پیرامون آن، باعث تغییر مأموریت و کاهش ریسک بنا در اظهارنظر و رسیدگی‌ها می‌شود و محصول کار حسابرسی داخلی را به تعیین تاثیر رویه‌ها و دستورالعمل‌ها و روشهای موجود بر کارایی عملیات واحد اقتصادی و سنجش اثربخشی برنامه‌ها ارتقا می‌دهد.

حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک

طی سالهای گذشته، اهمیت راهبری شرکتی قوی بر مدیریت ریسک تأیید روزافزونی یافته است. سازمانها برای شناسایی تمام ریسکهایی که در کسب و کارشان با آنها روبه‌رو می‌شوند، اعم از اجتماعی، اخلاقی، محیطی، مالی و عملیاتی و به منظور تشریح چگونگی مدیریت آنها در یک سطح پذیرفتنی، به شدت در فشار هستند. افراد، فعالیتهای مدیریت ریسک را برای شناسایی، ارزیابی، مدیریت و کنترل انواع رویدادها یا وضعیتهای، می‌پذیرند. این‌گونه فعالیتهای ممکن است دامنه‌ای از پروژه‌های منفرد یا دقیقاً تعریف شده ریسک، مانند ریسک بازار، تا تهدیدها و فرصتهایی را که یک سازمان در کل با آن روبه‌رو است دربرگیرد.

مدیریت ریسک در عرصه سازمان فرایندی ساختاریافته، سازگار و پیوسته در کل سازمان به منظور شناسایی، ارزیابی، تصمیمگیری راجع به پاسخها و گزارشگری فرصتها و تهدیدهایی است که روی دستیابی به هدفها تاثیر می‌گذارند. حسابرسی داخلی، هم در نقش ارائه‌کننده خدمات اطمینانبخشی و هم خدمات مشاوره‌ای، به گونه‌های مختلف به مدیریت ریسک کمک می‌کند.

حسابرسی داخلی یک فرایند اطمینانبخشی مستقل، بیطرفانه و نوعی فعالیت مشاوره‌ای است. نقش محوری آن در ارتباط با مدیریت ریسک در عرصه سازمان فراهم آوردن اطمینان بیطرفانه برای هیئت مدیره در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک است. در واقع، بررسیها نشان داده است که هیئت مدیره و حسابرسان داخلی هر دو بر این باورند که حسابرسی داخلی به دو شیوه مهم برای سازمان ارزش می‌آفریند: یکی اطمینانبخشی بیطرفانه در رابطه با این موضوع که ریسکهای اساسی کسبوکار مدیریت می‌شوند و دیگری اطمینانبخشی از این موضوع که چارچوبهای مدیریت ریسک و کنترلهای داخلی به طور اثربخش عمل می‌کنند. عوامل کلیدی که باید به هنگام تعیین نقش حسابرسی داخلی در نظر گرفته شوند عبارتند از اینکه فعالیت مورد نظر تهدیدی برای

استقلال کارکرد حسابرسی داخلی و بیطرفی آن محسوب می‌شود یا نه و این که آیا کمکی به بهبود مدیریت ریسک، فرایندهای راهبری و کنترل در سازمان می‌کند یا نه؟

حسابرسی داخلی ممکن است خدماتی مشاوره‌ای فراهم کند که راهبری یک شرکت، مدیریت ریسک، و فرایندهای کنترلی را بهبود بخشد. حدود خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک در عرصه سازمان به سایر منابع داخلی و خارجی که در زمان بلوغ ریسک سازمان برای هیئت مدیره در دسترس است، بستگی خواهد داشت و احتمالاً در طی زمان تغییر خواهد یافت. تخصص حسابرسی داخلی در منظورکردن ریسک و درک پیوندهای میان ریسکها، حاکمیت و آسان‌سازی، بدین معناست که دارای صلاحیت خوبی برای عمل کردن به عنوان حامی و حتی مدیر پروژه مدیریت ریسک در عرصه سازمان، به‌ویژه در مراحل اولیه معرفی آن است. با افزایش بلوغ ریسک سازمان و جابجایی بیشتر مفاهیم مدیریت ریسک در سازمان، ممکن است نقش حسابرسی داخلی در حمایت از مدیریت ریسک در عرصه سازمان کاهش یابد. به طور مشابه اگر سازمان از خدمات کارشناسان مدیریت ریسک استفاده می‌کند یا اینکه دارای کارکردی برای مدیریت ریسک است، حسابرسی داخلی احتمالاً به جای انجام فعالیتهای مشاوره‌ای بیشتر، از طریق تمرکز بر فعالیتهای اطمینانبخشی، ارزش می‌آفریند.

حسابرسان داخلی و مدیران ریسک، دانش، مهارتها و ارزشهای مشترکی دارند. برای مثال، هر دو الزامهای راهبری شرکتی را درک می‌کنند، مهارتها و ارزشهای مدیریت پروژه، مهارتهای تحلیلی و آسان‌سازی دارند و هر دو توازن مناسبی از ریسک را به جای ریسک‌پذیری و ریسک‌گریزی مفرط، مورد ارزشیابی قرار می‌دهند. به هر حال مدیران ریسک تنها به مدیریت سازمان خدمت ارائه می‌کنند و نباید وظیفه اطمینانبخشی عینی و مستقل را در رابطه با مدیریت ریسک به کمیته حسابرسی به عهده داشته باشند. حسابرسان داخلی که در پی گسترش نقششان در مدیریت ریسک در عرصه سازمان هستند نباید حیطه‌های دانش تخصصی مدیران ریسک (مانند انتقال ریسک، کمی کردن ریسک و روشهای مدل‌سازی) را که خارج از حوزه دانش بیشتر حسابرسان داخلی است، دست کم بگیرند. آن دسته از حسابرسان داخلی که دارای مهارتها و دانش لازم نیستند، نباید کار در زمینه مدیریت ریسک را بپذیرند. افزون بر این، در صورتی که مدیر حسابرسی داخلی مهارتها و دانش کافی در بخش حسابرسی داخلی در زمینه مدیریت ریسک در اختیار

نداشته باشد و از جای دیگری نیز نمی‌تواند آن را کسب کند، نباید خدمات مشاوره‌ای در این زمینه ارائه دهد.

حسابرسی داخلی و حسابداری مدیریت

به دلیل ویژگی‌های کاری و عملیاتی، حسابرسی داخلی و حسابداری مدیریت دارای نقاط مشترک فراوانی هستند. حسابرسی داخلی نوین به دلیل مهارت حسابرسانش، توانایی ارائه پیشنهاد برای همه جنبه‌های سازمان، اختیارات و استقلال تاریخی، در موقعیت خوبی برای ایجاد مشارکتی سازنده با سایر قسمتهای سازمان، قرار گرفته است. وسعت آموزشها، حسابرسان را قادر به درک فرایندهای تجاری و تولید و مشارکت در امر بهبود آن کرده و اختیار حسابرسی برای کمک به سازمان در

جهت نگهداری و بهبود مستمر محیط کنترلی موجب ایجاد فرصتی برای حسابرسی داخلی در



ایفای نقش فعال

برای بهبود سازمانها شده

است. حسابرسی داخلی دائماً نسبت

به نشانه‌های هشدار دهنده ساختار هزینه‌یابی و مرکزهای هزینه از طریق رسیدگی به آنها حساسیت نشان می‌دهد و از این طریق آشکارا در استفاده بهینه از منابع و کارایی سازمان مشارکت می‌کند. حسابرسان داخلی می‌بایست بر تمامی مراحل پیاده‌سازی و استفاده از سیستمهای هزینه‌یابی نظارت کنند. آنها می‌بایست از همان مراحل ابتدایی پیاده‌سازی سیستمها و در جلسات طراحی محصول، جلسات مهندسی تولید و جلسات برنامه‌ریزی و کنترل تولید شرکت کنند. علاوه بر این، حسابرسان داخلی با ردیابی شاخصهای ضایعات، ارزیابی اثربخشی و کارایی، حسابرسی عملیاتی را گسترش می‌دهند و به طور کلی به عنوان یک ارزیاب مستقل، حسابرسان

می‌توانند مشاهده کنند، درخواست نمایند و فرصتهای حذف اتلاف و ساده‌سازی عملیات را بشناسانند. حسابرسان داخلی محرکی برای پذیرش سیستمهای جدید به‌وسیله مدیران اند و در پیاده‌سازی موفقیت‌آمیز و نگهداری مؤثر سیستمهای اطلاعاتی نقش دارند و نیاز به تغییرات سیستمهای اطلاعاتی را تشخیص می‌دهند.

بنابراین، برخی اطلاعات به دست آمده در طول حسابرسی داخلی ممکن است مورد استفاده مراجع و نهادهای بررسی‌کننده‌ای چون ارائه‌کنندگان خدمات مشاوره مدیریت و حسابداران مدیریت (و بالعکس) قرار گیرد که در جستجوی راهکارهایی برای بهبود عملکرد سازمان هستند.

از سوی دیگر، بسیاری از نوشتارهای مربوط به مضامین

مدیریت در ۳۰ سال گذشته در باره مفهوم کنترل بحث

کرده‌اند. بزرگان و نظریه‌پردازان علم مدیریت

همگی به شکلها و تعریفهای متفاوت کنترل

را به عنوان یکی از وظیفه‌های مدیریت

شناسایی کرده‌اند و مدتهاست که مدیران

سازمان موفق دریافته‌اند که کنترل بدون

جانبداری و اغماض، مکمل سازماندهی

و هدایت است و می‌تواند عملکردها را

سنجش، ارزیابی و اصلاح کند و از انجام

کامل برنامه‌ها اطمینان دهد. در سازمانهای

کشور ما کنترل مؤثر و بدون جانبداری حلقه

گم شده در فعالیتهای اجرایی مدیران است و

اثربخشی عملکردها را با چالش جدی روبه‌رو ساخته

است و از آنجا که حسابرسی داخلی نقش مهمی در فرایند کنترل

ایفا می‌کند توجه و استفاده بهینه از توانایی و قابلیت‌های حسابرسی

داخلی مزایای فراوانی برای مدیران دارد. آنچه مدیران باید از آن

آگاهی داشته باشند این است که حسابرسی داخلی با داشتن چهار

شرط کلی اثربخش خواهد بود که این شرطها عبارتند از: (۱) برطرف

کردن نیازهای ذینفعان، (۲) دستیابی به ظرفیتهای بهترین سطح

(کلاس)، (۳) به‌کارگیری استانداردهای حرفه‌ای اجرایی، (۴)

اندازه‌گیری نتایج. البته این شرطها بسیار کلی در نظر گرفته شده‌اند.

رویکرد حسابرسی داخلی باید اصولی، منطقی و شامل روشهای

کنترل و بررسی نهایی کار باشد. حسابرس داخلی باید شواهد و

مدارک کافی را برای همه نتیجه‌گیرها و قضاوت‌های خود به دست

آورد.

وظایف مدیران جهت تسهیل در اجرای حسابرسی داخلی

حسابرسان داخلی به منظور انجام دقیق وظایف خود نیاز به تعامل همه جانبه و حمایت مدیران واحدها دارند از این رو، پشتیبانی مدیریت سازمان از حسابرسی داخلی، یک ضرورت است. حسابرسی داخلی باید با مشورت با مدیریت، ضرورتها و اولویتهای کار خود را تعیین کند. عامل اصلی برای توانمند بودن حسابرسی داخلی استقلال آن است. مدیریت باید این عامل را به رسمیت بشناسد و با تأمین جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی نسبت به استقلال واحد حسابرسی داخلی اطمینان دهد. عملکرد حسابرسی داخلی باید چنان باشد که به روشنی نشان دهد حسابرسی داخلی تحت تاثیر هیچگونه اعمال نفوذ غیرمسئولانه نیست که بتواند دامنه رسیدگی یا کار آن را محدود کند یا تغییر دهد یا بتواند در تصمیمگیری آن درباره محتوای گزارشهایی که به مدیریت ارائه می شود به طور درخور ملاحظه ای اثر گذارد. اگر حسابرسی داخلی در سیستم یا روشی حضور نداشته باشد و آن سیستم یا روش بدون هرگونه خللی به فعالیت خود ادامه دهد آزمون است برای تشخیص استقلال واحد حسابرسی داخلی. در حالی که اگر حسابرسی داخلی به طور روزمره درگیر سیستم یا روش باشد جزئی از سیستم محسوب می شود و نسبت به آن سیستم استقلال نخواهد داشت.

استقلال حسابرسی داخلی به شکلهای زیر محقق می شود:

۱- استقلال از لحاظ دسترسی

رییس حسابرسی داخلی باید به مدیریت ارشد سازمان شامل مدیرعامل و هیئت مدیره و بررسی کنندگان غیر اجرایی سازمان دسترسی مستقیم داشته باشد و بتواند آزادانه به آنان گزارش دهد.

۲- استقلال از لحاظ گزارشگری

رئیس حسابرسی داخلی باید بتواند گزارشهای خود را بدون حذف مطالبی و با نام و امضای خود ارائه دهد.

۳- استقلال از لحاظ فعالیتهای سازمانی

حسابرسی داخلی باید نسبت به کلیه سیستمهای مالی و اداری سازمان استقلال کامل داشته باشد. درگیر شدن حسابرسی داخلی در سیستمهای اجرایی و برنامه های سازمان باید به موارد زیر محدود شود:

- ارائه پیشنهاد در ارتباط با ایجاد کنترلهای داخلی برای موارد تجدید نظر در سیستمها یا پروژههای موجود یا طراحی سیستمهای جدید یا ایجاد پروژههای جدید.
- ارزیابی کنترلهای پیشنهادی برای پروژههای خاص.

• ارزیابی کنترلهای موجود سیستمها و فرایند تصمیمگیری.

واحد حسابرسی داخلی نباید مسئول استقرار سیستمهای جدید باشد یا درگیر کارهایی شود که معمولاً ملزم به بررسی آنهاست.

۴- استقلال از لحاظ رای

حسابرسی داخلی باید بدون هرگونه جانبداری با مسائل برخورد کند و از چنان جایگاه سازمانی برخوردار باشد که بتواند بیطرفانه تصمیمگیری کند و نظر و پیشنهادهای خود را ارائه دهد. با تأمین جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی، می توان نسبت به استقلال واحد حسابرسی داخلی اطمینان لازم را به دست آورد. موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی به توانایی و اثربخشی آن بستگی دارد. در بیشتر سازمانها وظایف حسابرسی داخلی در بخش مالی و زیر نظر مدیر اجرایی است. این موقعیت تا حدی پذیرفتنی و رضایتبخش است، زیرا حسابرسی داخلی باید به کسی گزارش دهد که کل بخش عملیاتی را بررسی می کند.

داشتن استقلال سازمانی کافی و بیطرفی باعث می شود که خدمات حسابرسی داخلی به بهترین شکل ارائه شود هر چند برخی معتقدند که بیطرفی در عمل یک افسانه است و دستیابی به بیطرفی واقعی به دلیل ویژگیهای اقتصادی و فشارهای موجود ناممکن است. ولی موضوع اینجاست که باید سعی شود تا بهترین موقعیت ممکن ایجاد شود.

از آنجا که دامنه اثربخشی فعالیتهای حسابرس داخلی به میزان پذیرش مافوقش بستگی دارد، موقعیت سازمانی به نسبت بالا و حمایت بی چون و چرای مدیریت مافوق برای حسابرسی داخلی ضروری است. حسابرسان داخلی باید موقعیتی همتراز با مدیران اجرایی داشته باشند و جزو کارکنان آنها نباشند. همچنین باید توجه داشت که اگر حسابرسان داخلی توانستند وظایف خود را به طور مؤثری انجام دهند به دلیل حمایت مدیریت است زیرا که آنها دارای هدف مشترکی هستند. اما داشتن موقعیت انحصاری، ممتاز و به نسبت بالا در نمودار سازمانی به طور خودکار، مسائل را به طرز اثربخشی حل نمی کند. معمولاً حسابرس داخلی به حمایت مدیرعامل نیاز دارد. در سازمانهای پیشرو معمولاً یک مدیر اجرایی قوی حامی نیروهایش است و آنها را هدایت می کند. در گام نخست حسابرس به حمایت او نیاز دارد. در نقطه مقابل نیز مدیر می تواند منافع چشمگیری را از خدمات حسابرسی انتظار داشته باشد. مدیران معمولاً یک زمینه تخصصی دارند. شایسته است حسابرس داخلی فعالیت خود را در زمینه ای شروع کند که مدیر با آن آشنا باشد و این

بهترین فرصتی است که وی می‌تواند توانایی خود را نشان دهد. در مرحله اجرا نیز رئیس واحد حسابرسی داخلی باید طرح حسابرسی داخلی را با مشورت و نظر مدیریت ارشد سازمان تهیه کند. حسابرس داخلی باید زمانبندی اجرای حسابرسی داخلی را با هماهنگی و مشورت مدیریت واحدهای مورد رسیدگی، تنظیم کند، مگر در موارد نادری که رسیدگی بدون اعلام قبلی، از ضروریات حسابرسی است. مشورت با مدیریت سازمان می‌تواند زمینه‌هایی را برای حسابرس داخلی روشن کند که مورد توجه خاص مدیریت است. یافته‌های حسابرسی داخلی باید محرمانه تلقی شود و تنها با مدیرانی در میان گذاشته شود که مسئول مستقیم واحد مورد رسیدگی هستند، مگر اینکه آنان، با مطرح کردن گسترده‌تر موضوع به روشنی موافقت کرده باشند. همچنین گزارش حسابرس باید پس از مذاکره با مدیریت تهیه شود. این گونه مذاکرات برای برقراری رابطه خوب و صمیمانه بین حسابرس داخلی و مدیریت، ضروری است.

نتیجه‌گیری

در دنیای تجارت امروز، در راستای دستیابی به هدفهای سازمانی و به منظور حصول اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، ضرورت وجود واحدی به نام حسابرسی داخلی ضرورتی انکارناپذیر است. حسابرسان داخلی برای انجام صحیح وظایف خود نیاز به پشتیبانی و تعامل مدیران دارند، در مقابل مدیران نیز به منظور حمایت و تعامل با حسابرسان داخلی توجه خود را به نتایج عملکرد آنان در راستای رسیدن به هدفهای سازمانی و سودمندی آنان در اداره واحد مربوط معطوف می‌دارند.

بدین منظور حسابرسی داخلی باید با گزینش رویکردی نظام‌مند به سازمان کمک کند تا به هدفهای خود دست یابد و فرایندهای اثربخش مدیریت ریسک، کنترلها و حاکمیت شرکتی را بهبود بخشد، به نحوی که مدیریت احساس کند که می‌تواند منافع چشمگیری از خدمات حسابرسی به دست آورد.

عامل اصلی برای توانمند بودن حسابرسی داخلی استقلال آن است. مدیریت نیز باید این عامل را به رسمیت بشناسد و با تأمین جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی نسبت به استقلال این واحد اطمینان دهد. موقعیت سازمانی به نسبت بالا و حمایت بی‌چون و چرای مدیریت مافوق برای حسابرسی داخلی ضروری است چرا که با تأمین جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی، می‌توان نسبت به استقلال واحد حسابرسی داخلی اطمینان لازم را

به دست آورد که منجر به توانمندسازی حسابرسان داخلی می‌شود. بنابراین تعامل دو جانبه مدیریت و حسابرسان داخلی به منظور دستیابی به هدفهای عالی سازمان ضرورتی انکارناپذیر است.

پانوشتها

- ۱- Internal Audit
- 2- Traditional Internal Audit
- 3- Modern Internal Audit
- 4- New Modern Internal Audit
- 5- Homeostasis
- 6- Risk

منابع

- خوزین، علی، خدمات متقابل مدیریت و حسابرسی داخلی در سازمان، ماهنامه تدبیر، سال هجدهم، شماره ۱۷۰
- راعی، رضا و سعیدی، علی، مبانی مهندسی مالی و مدیریت ریسک، انتشارات سمت، ۱۳۷۵
- کوراهی مقدم، سیروس و مرادی، محمد، حسابرسی داخلی، روزنامه سرمایه شماره ۳۴۷، ۱۳۸۵
- نیکخواه آزاد، علی و قناد، حمید رضا، عوامل عدم توسعه و روشهای ارتقای حسابرسی داخلی در ایران، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، زمستان ۷۶ و بهار ۷۷، شماره ۲۲-۲۳
- Anderson, Dick, **Strengthening Internal Audit Effectiveness**, Corporate Governance, September 15, Dow Jones & Company, Inc., 2002
- Arens, A.A., & Loebbecke, J.K., **Auditing an Integrated Approach**,
- Brown, R.G., **Changing Audit Objectives and Techniques**, Accounting Review, October, 1962
- Characteristics and Risks of Standardized Options, www.CBOE.com, 2004
- Krogstad, Jack L., Ridley, Anthony, J. & Rittenberg, Larry E., **Where We Are Going?** Internal Auditor Journal, Oct., 1999, PP. 27-33.
- Ray, M.R., & Gupta, P.P., **Activity Based Costing**, Internal Auditor Journal, Desember 1992, pp. 45- 51
- Robbins, Stephen P., **Organizational Behavior**, New Jersey, 1993, p.45