

هوشنگ خستوئی
عضو جامعه حسابداران رسمی
و عضو شورای عالی انجمن
حسابداران خبره ایران



حسابداری کاشی ارزشی افزا

متن سخنرانی هوشنگ خستوئی ارائه شده در همایش مورخ ۸۴/۹/۱ که توسط انجمن حسابداران خبره ایران در مرکز همایش های رازی برگزار گردید

ای تو آغان،

تو انجام، تو بالا، تو فرود

ای سراینده هستی، سر هر سطر و سرود

باز گردان به سخن، دیگر بار

آن شکوه ازلی، شادی و زیبایی را

داد و دانایی را

تو سخن را بده آن شوکت دیرین، آمین

اجتماعی و اقتصادی شود.

- پاسداری از پرستیژ و شئون میهن در تمام زمینه های

فرهنگی، تاریخی و بین المللی.

این عوامل به شکلی نه گسترده، در هر سازمانی مورد توجه

است و در ادبیات حرفه ای و مدیریتی نیز نشانه های آن کاملاً

مشهود است. اساساً سیاست های سازمانی فارغ از جغرافیای

مکان تدوین می شود. صورت های مالی تلفیقی، کل فعالیت را

نشان می دهد. با بررسی و استقرار کنترل های داخلی یکپارچه

به دنبال چنان امنیتی در سازمان هستیم که فعالیت ها در

بستری معقول و مناسب صورت پذیرد و با برنامه ریزی های

درست موجبات افزایش شناخت های اقتصادی را فراهم آورد.

پیروی از موازین تعریف شده به ویژه در مواردی مانند

محیط زیست، کیفیت تولید و پرداخت مالیات از عوامل ایجاد

پرستیژ است.

تردید نیست برقراری موازین حاکمیت شرکتی در تمام

سطوح آن بدون توجه به موارد پیش گفته نخواهد بود.

با این مفروضات به مقوله حسابرسی داخلی ارزش افزا

پرداخته و سپس نمونه ای از سامانه حسابرسی داخلی

ارزش افزا را که هم اینک در سازمان های فرا ملیتی به اجرا

در می آید تشریح می کنم.

حسابرسی داخلی نوین است که بی تردید بخش تفکیک

ناپذیری از حاکمیت شرکتی است و از اجزای ضروری آن.

در محیطی آکنده از حاکمیت شرکتی اساساً منافع سازمانی

مورد پاسداری قرار می گیرد و لاجرم همان مفهوم منافع ملی

به شکلی کمتر گسترده کاربرد خواهد داشت.

اما منافع ملی چیست که باید سرلوحه هر ساختاری قرار

گیرد؟

منافع ملی مقوله ای است که در آن باید موارد زیر مورد توجه

کامل قرار گیرد:

- صیانت از تمامیت ارضی و داشتن نگرشی یکسان به هر

جای میهن.

- ایجاد و برقراری امنیت که می تواند موجب افزایش رفاه

بخش اول

تعریف جدید حسابرسی داخلی

هیأت مدیره انجمن حسابرسان داخلی (IIA) در ژوئن سال ۱۹۹۹ میلادی تعریف جدیدی از حسابرسی داخلی را تصویب و ارائه کرد. در تعریف قبلی هدف حسابرسی داخلی "آزمون و ارزیابی" بود. اما بر اساس تعریف جدید هدف "ارزش افزایی و بهبود" است. آشکار است که هدف جدید هم گسترده تر و هم فراگیرتر است، اما واقعاً معنا و تفسیر تعریف جدید چیست؟

بخش اول بحث، کوششی است برای برداشتی مناسب از تعریف جدید ولی از آن مهمتر تبیین عوامل و رهنمودهایی است برای استقرار و اجرای چنین سامانه‌ای در هر سازمان.

تعریف جدید حسابرسی داخلی می گوید:

حسابرسی داخلی فعالیتی است اطمینان بخش، مشاوره‌ای، مستقل و واقع بینانه که درصدد ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان است. حسابرسی داخلی با فراهم آوردن رویکردی سیستماتیک و نظام مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت شرکتی، سازمان‌ها را در رسیدن به اهداف یاری می‌کند.

اما تعریف قبلی حسابرسی داخلی می گوید:

حسابرسی داخلی کارکرد ارزیابی مستقل داخلی در یک سازمان است که به منظور آزمون و ارزیابی فعالیت‌های آن به عنوان نوعی خدمت در درون سازمان ایجاد می‌شود. هدف حسابرسی داخلی بالا بردن اثر بخشی کنترل‌ها با هزینه‌ای معقول است.

تفاوت کلیدی بین دو تعریف را می‌توان در مقایسه عبارات زیر مشاهده کرد:

تعریف قدیم	تعریف جدید
مستقل	مستقل

استقلال از مدیریت به عنوان مهم‌ترین صفت یک حسابرس داخلی بنیان استانداردهای حسابرسی تلقی می‌شود. چنین تأکیدی اغلب هدایت‌کننده رابطه‌ای غیر همسو، بدون انگیزش برای جلب همیاری در طراحی محصولات، فرآیندها و سیستم‌های جدید است.

اولین پیش نویس تعریف فاقد واژه مستقل بود و به جای آن از واژه واقع بینانه (objective) استفاده شده بود. استقلال به این دلیل به تعریف برگردانده شد که برخی حسابرسان (به ویژه حسابرسان نهادهای دولتی که حسابدهی در آن چیره است) در نبود آن اعتبارشان را از دست می‌دادند. تعریف جدید بازتاب این واقعیت است که حسابرسان دیگر نمی‌توانند استقلال انعطاف ناپذیر و خشک داشته باشند. چون منابع آقدر محدودند و عوامل آن چنان پرشتاب دستخوش تغییرند که مدیریت به همیاری حسابرسان برای ایجاد کنترل‌ها در تولید محصولات جدید، فرآیندها و سیستم‌های جدید قبل از انجام و فرجام، بسیار نیازمندند.

حسابرسان داخلی دریافته‌اند که همکاری نزدیک تر با مدیریت طی حسابرسی نتایج حسابرسی بهتری را به بار می‌آورد. در عین حال حسابرسان نمی‌توانند بر سر آرمان نگرش واقع بینانه ذهنی مصالحه کنند. بنابراین تصور اینکه برقراری رابطه سازمانی یا شخصی، آنها را از ارائه نظری مستقل و واقع بینانه باز دارد نیز قابل پذیرش نیست.

تعریف قدیم	تعریف جدید
کارکرد ارزیابی	فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای

حسابرسی یک ارزیابی است. اما، حسابرسان داخلی ژرف‌تر فکر می‌کنند و می‌پرسند که: مدیریت از ارزیابی حسابرسان داخلی چه ارزشی کسب می‌کند؟ به نظر می‌رسد پاسخ آن باشد که مدیریت اطمینان می‌یابد که ریسک‌هایی را که با آنها رو به رو است شناخته شده و به درستی مدیریت و مهار می‌شوند. اگر منظور واقعی اطمینان‌یابی است ارزیابی شاید روشی مناسب برای اطمینان‌یابی نیست.

اطمینان بخشی مقصود واقعی است، شاید ارزیابی بهترین راه اطمینان بخشی نباشد. امروزه حسابرسان داخلی انواع خدمات اطمینان بخشی را عرضه می‌کنند که شامل حسابرسی است ولی فقط به آن محدود نیست. علاوه بر خدمات اطمینان بخشی آنها خدمات مشاوره‌ای متنوعی را ارائه می‌دهند. امروزه خدمات مشاوره‌ای چنان اهمیت یافته‌اند که در تعریف جدید وزنی همانند خدمات اطمینان بخشی دارند.

تعریف قدیم	تعریف جدید
آزمون و ارزیابی فعالیت‌ها به عنوان خدمتی برای سازمان.	ارزش افزایی و بهبود عملیات یک سازمان.

کنترل‌ها باید اثربخشی هزینه داشته باشند. تعریف جدید دامنه حسابرسی داخلی را گسترش می‌دهد تا شامل مدیریت ریسک و حاکمیت شرکتی باشد. این گسترش دامنه را می‌توان از دو جهت تعبیر کرد:

اول، به این معنا است که حسابرسان داخلی می‌اندیشند، هدف کنترل چیست؟ جواب این است که کنترل‌ها از آن رو وجود دارند تا ریسک فروکاسته شود. اما اگر هدف اصلی کاهش ریسک باشد، در این صورت تکنیک‌های دیگری برای مدیریت ریسک وجود دارند (به طور مثال بیمه، تنوع بخشی و پذیرش ریسک در صورتی که معقول باشد) که حسابرسان داخلی می‌توانند آنها را نیز در نظر بگیرند. دیوید مک نامی و جورج سلیم اشاره می‌کنند. باید بسندگی و اثربخشی کاهش ریسک را ارزیابی کنند.

دوم، مدل‌های کنترل کمیته سازمان‌های حامی مالی کمپسیون ترو دوی

Committee Of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)

و انجمن حسابداران خبره کانادا

Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)

به حسابرسی داخلی یاری داده‌اند تا دریابند که فعالیت‌های کنترلی فقط بخشی از کنترل‌ها می‌باشند و نه مهم‌ترین بخش آنها. عناصر "نرم" کنترل، مانند جو مدیریتی و اخلاقی سازمان، فلسفه و شیوه مدیریت و ارتباطات، واقعاً برای کنترل یک سازمان مهم تر می‌باشند. این مهم، دامنه کنترل را به قلمرو حاکمیت شرکتی گسترش می‌دهد. حسابرسان داخلی خلاق در حال ایجاد تکنیک‌های متنوع خود ارزیابانه هستند که آنها را قادر می‌سازد کنترل‌های نرم را ارزیابی نمایند. به طور کلی، تعریف جدید بازتاب تغییرات قابل توجه در کاربرد حسابرسی داخلی است. هم اینک هیأت استانداردهای حسابرسی داخلی تجدید نظر در استانداردها را بر اساس تعریف جدید در برنامه دارد. بدیهی است، بیانیه‌های مشورتی صادره و عوامل دیگری برای تفاسیر گسترده‌تر وجود خواهد داشت. تعریف جدید برخاسته از بهترین کاربردهای حسابرسی داخلی امروز است که انجمن حسابداران خبره همگام با پرداختن سایر کشورها جهت آگاهی به آن پرداخته است و امیدوارم بخش دیگر که ساختار یک حسابرسی داخلی ارزش افزا را تبیین می‌کند مفید به فایده باشد. ■

آزمایش و ارزیابی بسیار محدود و متمرکز است. ارزش افزایی و بهبود "آنقدر فراگیر است که می‌تواند تمام فعالیت‌های سازمان را در برگیرد. برخی به این واژه پردازشی به دلیل فراگیر بودن انتقاد کرده‌اند، این واژه با توجه به دو زمینه، معنی دار می‌شود. اول، در مقایسه با تعریف قدیمی، خدمات حسابرسان داخلی را به طور قابل ملاحظه‌ای گسترده‌تر بیان می‌کند. دوم، با توجه به نیازها و زبان نامفهوم کنونی مدیریت می‌گوید که حسابرسان داخلی نظیر مدیریت می‌اندیشند و به زبان آنان صحبت می‌کنند.

تعریف جدید	تعریف قدیم
اعضای سازمان‌ها را در رسیدن به اهدافشان یاری می‌کند.	اعضای سازمان را در ایفای اثربخش مسئولیت‌هایشان یاری می‌کند.

این تغییر، زیرکانه و لطیف ولی مهم است. حسابرسان داخلی از تمرکز در سطح خرد (یاری اعضا) به یک سطح کلان (یاری سازمان) ارتقا یافته‌اند. یعنی اینکه فقط به پیچ و مهره‌های فعالیت‌های روزمره نگاه نمی‌کنند. تمرکز آنها روی دستورالعمل‌های راهبردی سازمان، مشاوره به مدیریت در خصوص راهبردها و شکل دهی به فعالیت‌های خودشان برای کمک به مدیریت برای رسیدن به هدفش است (به جای ارزیابی فعالیت‌هایی که قبلاً انجام شده است).

تعریف جدید	تعریف قدیم
رویکردی سیستماتیک و نظام مند	تجزیه و تحلیل‌ها، ارزیابی‌ها، پیشنهادهای مشاوره و اطلاع‌رسانی در رابطه با بررسی فعالیت‌ها

باز هم تعریف قدیم درباره آنچه می‌توان انجام داد محدود و خاص است. اما تعریف جدید به حسابرسان داخلی اجازه انجام دامنه‌ای نامحدود از فعالیت‌ها را (البته نه غیر سیستماتیک و غیرمنظم) می‌دهد.

تعریف جدید	تعریف قدیم
ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت شرکتی سازمان‌ها	بالا بردن اثربخشی کنترل‌ها با هزینه‌ای معقول

تعریف قدیم دامنه حسابرسی را به کنترل محدود می‌کند (و کنترل عموماً به فعالیت‌های کنترلی مشهود مانند تفکیک وظایف، صدور مجوز و تطبیق محدود است) با این شرط که

بخش دوم

رخساره‌ای از یک واحد

حسابرسی داخلی ارزش افزا

حسابرسی در جریان نیست با حوزه در تماس مکرر هستند و در ملاقات‌های ستادی به ویژه در جلسات طراحی خط‌مشی‌های کسب و کار حضور دارند تا بتوانند بخشی از تیم باشند.

یکی از نمونه‌های مناسب در این زمینه کاربرد سازمان دوپانت (Dupont) از شبکه‌های SBU است.

حسابرسی داخلی ممکن است برای هماهنگی بهتر با مجموعه تلاش‌های شرکت در دیگر خدمات اطمینان بخشی (مثلاً امنیتی، کیفیتی و برآوردی) مشارکت کند. با یا بدون این ائتلاف ممکن است دایره حسابرسی داخلی نامش را تغییر دهد تا از تصویر کلیشه منفی از واژه "حسابرس" بگریزد.

● کارکنان و محیط کاری

حسابرسی داخلی کمتر از گذشته زمینه را برای آموزش افراد تازه استخدام فراهم می‌کند. حسابرسی داخلی به یک تیم چند رشته‌ای مجرب و واجد مهارت‌های کسب و کار برای انجام خدمات مشورتی داخلی در تراز جهانی تبدیل شده میانگین سطح تجربه به طور قابل توجهی رشد کرده است، گرچه تمام این تجربه جزء تجربه حسابرسی نیست. کارکنانی از دیگر بخش‌ها مانند عرصه غیرمالی نظیر عملیات مهندسی و منابع انسانی نیز به طور گسترده‌تری به حسابرسی داخلی اضافه می‌شوند. این افراد دانش و چشم‌انداز کسب و کار فوق‌العاده با ارزش را به واحد حسابرسی داخلی می‌آورند و زمانی که به دیگر قسمت‌ها می‌روند سفیران حسن نیت حسابرسی به شمار می‌آیند.

حسابرسی داخلی دارای ترکیبی از کارکنان منتقل شده، کارکنان جدید استخدام و حسابرسان با سابقه طولانی است که تداوم حسابرسی را امکان‌پذیر می‌سازند. اگر حسابرسی داخلی در مقطعی تغییر چشمگیری برای ارزش افزایی حسابرسی داشته است، به احتمال با حسابرسان با سابقه‌ای طرف است که فاقد نگرش یا علاقه به رویکرد جدیدند.

♦ وزارت دادگستری اونتاریو مجبور به بازتعریف تمام مشاغل حسابرسی در سطوح بالاتری شد و همه حسابرسان می‌بایست دوباره برای مشاغل جدید درخواست نامه کار می‌دادند. فقط چند تن از حسابرسان موجود در مشاغل جدید به خدمت گرفته شدند. سپس در ۱۹۹۹، چارچوب شایستگی حسابرسی داخلی (CFIA) را به فرآیند استخدام مبتنی بر شایستگی خود افزودند.

حسابرسان داخلی صرف نظر از سابقه‌شان امروز ضرورتاً

یک واحد حسابرسی داخلی ارزش افزا چگونه است؟ گرچه واحدهای حسابرسی داخلی ارزش افزای هر سازمان با دیگران متفاوت است اما برخی ویژگی‌های مشترک نیز دارند. این ویژگی‌ها در کنار هم به "رخساره‌ای از یک واحد حسابرسی داخلی ارزش افزا" صورت می‌بخشند (که ویژگی‌های آن در واحد حسابرسی داخلی دوپان که بعداً به طور نمونه آورده می‌شود وجود دارد) این "رخساره" روش‌های عملی زیر را با عناوینی که در پی می‌آید فهرست می‌کند:

نمایه سازمانی حسابرسی داخلی ارزش افزا:

ساختار سازمانی حسابرسی داخلی

کارکنان و محیط کاری

برآوردهای ریسک زیر مجموعه‌های حسابرسی

خدمات حسابرسی

سایر خدمات مشاوره‌ای و اطمینان دهی

اندازه‌های عملکرد حسابرسی داخلی

بازاریابی حسابرسی داخلی

باز اختراع حسابرسی داخلی

● ساختار سازمانی حسابرسی داخلی ارزش افزا

حسابرسی داخلی ارزش افزا معمولاً در راستای خطوط کسب و کار سازماندهی می‌شود. به طور مثال اگر سازمان دارای چهار خط کسب و کار عمده است، برای هر کدام یک مدیر حسابرسی وجود خواهد داشت. همچنین یک مدیریت حسابرسی فناوری اطلاعات نیز در این مجموعه قرار می‌گیرد. دوران ارائه خدمت مدیران برای مدت لازم مثلاً پنج سال است تا از کسب و کار و افراد حوزه آشنایی کامل کسب کنند. حسابرسان داخلی ستادی بیشتر به طور دوره‌ای گمارده می‌شوند. بدیهی است، این ساختار برای سازمانی است که به اندازه کافی بزرگ باشد. چنین ساختاری با استفاده از مدیران روابط عمومی کامل می‌شود به خصوص اگر حوزه جغرافیایی عملیات سازمان گسترده و پراکنده باشد. حسابرسان داخلی ستادی در هر حوزه، مسئول ارتباط با کسب و کار هستند. آنها حتی در مواقعی هم که عملیات

شده‌اند) در یک چرخه یک تا پنج سال می‌کنند. واحد حسابرسی ارزش افزا شدیداً این ترکیب تکراری و کم بازده را کمینه یا حذف می‌سازد. هنوز به حسابرسی‌های رعایت احتیاج است، به خصوص در سازمان‌هایی که دارای امکانات بسیار (کارخانه‌ها، شعب، فروشگاه‌های خرده‌فروشی و هر کدام دارای ریسک و رویه‌های عملیاتی استاندارد یکسان هستند. به هر جهت برای ارزش افزایی واقعی، یک واحد حسابرسی داخلی باید خود را از بار حسابرسی رعایت آزاد کند. با تمرکز بر سیستم‌های شعبه‌ای و استفاده از نرم افزارهایی برای نمونه‌گیری از شعب پرریسک، یا با متقاعد کردن مدیریت برای قبول مالکیت کنترل‌ها که از طریق برنامه‌های خود ارزیابی (Self-Assessment) امکان پذیر است.

گزارش‌های "اتوماتیک جی سی پنی نمونه خوبی از استفاده نرم افزار برای گزینش فروشگاه‌هایی است که دارای ریسک بالای مشکلات رعایت هستند. فرآیند خود ارزیابی موجودی کالا "لوسنت تکنولوژی" و نظام‌نامه خود ارزیابی مالی وزارت دادگستری اونتاریو" مثال‌های خوبی در مورد تقبل مالکیت برای اطمینان از رعایت هستند. فرآیند حسابرسی استاندارد یک واحد ارزش افزای تغییر کرده و کمتر از قبل استاندارد است. اگر برنامه‌های حسابرسی از قبل تهیه شده مورد استفاده قرار بگیرند، بیشتر مورد استفاده حساب‌سازان تازه استخدام و بی تجربه برای حسابرسی‌های رعایت قرار می‌گیرند. ولی این حساب‌سازان تشویق می‌شوند تا خلاقیت خود را در استفاده از این برنامه‌ها به کار گیرند. روش شناسی حسابرسی، نظام مند است ولی انعطاف ناپذیر نیست. تأکید بر انعطاف پذیری و خلاقیت و نه استاندارد کردن است. تنها روش شناسی گام به گام مربوط به برنامه بهبود فرآیند کسب و کار دو پانت است؛ و این هم یک روش شناسی مشورتی و نه حسابرسی است. به هر حال سه ویژگی مشترک برای رویکرد اصلی واحد حسابرسی ارزش افزا وجود دارد:

◆ مبتنی بر ریسک است. حساب‌سازان فرض نمی‌کنند چه چیز را باید در یک عرصه حسابرسی کنند. آنها با مدیریت برای شناسایی و برآورد ریسک‌ها با تمرکز بر ریسک‌های بزرگ همکاری می‌کنند و وقتشان را برای کنترل ریسک‌های کوچک هدر نمی‌دهند.

◆ مبتنی بر فرآیند است. هدف اولیه حسابرسی بهبود فرآیندها است، تا اثربخش‌تر، کارا تر و اقتصادی‌تر باشند.

به چالش کشیده می‌شوند. آنها باید زود بیاموزند و پرورش یابند تا انگیزه‌شان را از دست ندهند. در عین حال هر پروژه حسابرسی به تیمی احتیاج دارد که از قبل از آن بخش کسب و کار آگاه باشد.

◆ لوسنت تکنولوژی، برای بر خورداری از یک تیم حسابرسی هماهنگ از یک ماتریس تفصیلی ممارست پرسنل استفاده می‌کند.

حساب‌سازان داخلی، امروزه برای حفظ طعم خلاقیت، احتیاج به محیط لذت بخش مثبت کاری دارند. آنها همچنین نیاز دارند که احساس کنند بخشی از فرآیند تصمیم‌گیری واحد حسابرسی داخلی هستند.

◆ جی سی پنی نمونه خوبی از ایجاد اینگونه محیط لذت بخش کاری است.

◆ لوسنت تکنولوژی تمام کادر حسابرسی خود را در تدوین رسالت، دیدگاه و برنامه راهبردی حسابرسی داخلی درگیر کرد.

● برآوردهای ریسک حسابرسی

واحد حسابرسی داخلی ممکن است از یک مدل ریسک رایانه‌ای استفاده کند. در این صورت برون داد مدل تنها اولین گام در فرآیند برآورد ریسک است. مهمتر از آن مذاکرات مبسوط با مدیریت سطوح بالاتر است. تمرکز باید روی آنچه مدیریت را بی خواب و نگران می‌کند و آنچه تغییر می‌کند صورت گیرد. با استفاده از رویکرد مشارکتی کیفی‌تر برای برآورد ریسک، حساب‌ساز باید خود را با دستورالعمل راهبردی سازمان تطبیق دهد تا در آینده با غافلگیری‌های ناگوار روبه‌رو نشود.

◆ دوپانت از شبکه‌های SBU برای وارد کردن شمار زیادی از مدیرانش در سراسر دنیا به منظور ارزیابی ریسک در هر سال استفاده می‌کند.

◆ جی سی پنی از رویکرد درست به موقع برای برنامه ریزی حسابرسی استفاده می‌کند. برنامه حسابرسی سالانه جی سی پنی شامل ۳۰ تا ۴۰ درصد زمان تخصیص نیافته است تا بتوانند هنگام بروز نیازهای راهبردی سازمان آنها را برآورده سازند.

● خدمات حسابرسی

به روال سنتی، واحدهای حسابرسی داخلی بیشتر اوقاتشان را صرف حسابرسی‌های رعایت رویه‌ها (به طور مثال، رسیدگی به این که آیا رویه‌های کنترلی طبق انتظارات انجام

را به عنوان "بهترین شیوه‌های عملی" درجه یک می‌داند ولی از روش شناسی شرکت مشاورتی بین المللی PDC استفاده می‌کند. (برای آگاهی بیشتر از سوق‌های CSA به مرکز CSA در سایت IIA به نشانی www.theiia.org رجوع کنید).

♦ دوپانت بر حسب یک برنامه منظم برای هر خط کسب و کار، هر منطقه جغرافیایی و کل سازمان، یک ارزیابی سطح بالا از کنترل‌های داخلی مبتنی بر چارچوب COSO را انجام می‌دهد. این فرآیند شامل خود ارزیابی از سوی مدیران مربوط نیز هست. جی سی پی ارزیابی مبتنی بر مدل COSO ای را انجام می‌دهد که در نشریه اجرای مدل کنترلی IIA ارائه شده است.

♦ دوپانت دارای چندین برنامه آموزشی کنترل‌های داخلی است. مطالبی از برنامه آموزشی تدارکات و "جو اخلاقی (Tone)" در سطح مدیریت ارشد، همچنین مطالبی از برنامه آموزشی وزارت دادگستری افتاریو در مورد کنترل‌های مالی و تقلب در انجمن در دسترس است.

♦ دوپانت دارای مجموعه فراگیری از استانداردهای کنترل‌های داخلی است. این استانداردها بر اساس COSO شامل هر دو کنترل‌های "نرم" و "سخت" هستند. این استانداردها روی سایت دایره حسابرسی داخلی قرار داده شده است و حسابرسان اغلب برای بحث با مشتریان خود به آنها رجوع می‌کنند. مهم‌تر از همه، این استانداردها مرجعی سودمند برای مدیران هستند.

• اندازه‌های عملکرد واحد حسابرسی داخلی

به طور سنتی اندازه‌های عملکرد بیشتر با تولیدات حسابرس سر و کار دارند تا کیفیت حسابرسی (به طور مثال تعداد گزارش‌های حسابرسی صادر شده، درصد تکمیل برنامه حسابرسی، درصد بیش بودجه یا کم بودجه حسابرسی). برخی از اینها مفیدند، برخی ارزش محدودی دارند و برخی کاهنده کیفیت حسابرسی هستند. واحدهای حسابرسی داخلی زیر چندین شیوه عمل خوب دارند که قابل توجه هستند:

♦ دوپانت و لوسنت چند نمونه خوب از بررسی‌های بعد از حسابرسی دارند.

♦ دوپانت یک بازنگری اطمینان بخشی از کیفیت حسابرسی را انجام داده است. یک بخش کلیدی این بررسی مصاحبه با ۸۰ مدیر ارشد بود. برای اینکه این مصاحبه‌های یک ساعته پر بار باشند، راهنمای مباحثه برای اندیشه ورزی بیشتر از قبل در اختیار مدیران قرار داده شد.

♦ لوسنت مجموعه‌ای فراگیر از اندازه‌های عملکرد دایره حسابرسی داخلی را شرح و بسط داده که تمرکزش روی رفتارهای ارزش افزای حسابرسان است.

♦ اساس مشارکت جویانه است. حسابرسان با مدیریت برای برنامه ریزی حسابرسی همکاری می‌کنند، مدیریت را وارد کل فرآیند به هنگام حسابرسی می‌کنند و پیشنهادهایی برای بهبود فرآیندها با همیاری مدیریت ارائه می‌کنند.

"حسابرسی فرآیندهای کسب و کار" لوسنت تکنولوژی نمونه خوبی از رویکرد حسابرسی مشارکت جویانه و مبتنی بر ریسک است.

• سایر خدمات اطمینان دهی و مشاوره‌ای

واحد حسابرسی داخلی ارزش افزای یک رویکرد استاندارد برای هر کار حسابرسی استفاده نمی‌کند، بلکه فهرستی از خدمات دارد که هر کدام روش شناسی نظام مندی برای مواجهه با انواع ریسک‌ها یا نیازهای کسب و کار است. بعضی واحدهای حسابرسی داخلی این فهرست را منتشر و خدماتشان را معرفی می‌کنند. برای مثال:

♦ فهرست محصولات "دوپانت دارای هشت محصول یا خدمت حسابرسی داخلی است.

یا دیگر واحدهای حسابرسی داخلی ترجیح می‌دهند که فهرست خدمات خود را تعریف و منتشر نکنند، اما خدمات متنوعی ارائه می‌دهند. چگونگی این خدمات به احتیاجات منحصر به فرد سازمان بستگی دارد. تنها محدودیت عبارت از مهارت‌های واحد حسابرسی داخلی، خلاقیت و اعتبار پذیری نزد مدیریت است. خدماتی که در ذیل آمده تنها نمونه‌هایی از خدماتی است که واحد حسابرسی داخلی عرضه می‌کند:

♦ "برنامه بهبود فرآیندهای کسب و کار" دوپانت یک روش شناسی پیشرفته است که تحت لیسانس یک مؤسسه مشاوره‌ای است.

♦ جی سی پی کسب و کار خود را با استفاده از "کارشناسان تحلیل داده‌ها" و یافتن راه‌های خلاق برای استفاده نرم‌افزارهایشان بهبود می‌بخشد.

♦ لوسنت تکنولوژی برای بهبود کیفیت پیشنهادهاش از یک سایت بهترین شیوه‌های عملی و یک پایگاه داده‌های بهترین شیوه‌های عملی استفاده می‌کند. هنگامی که تحقیقات آنها بهترین شیوه‌های عملی را در یک صنعت جدید آشکار می‌کند، خبرنامه بهترین شیوه‌های عملی را برای مدیرانی ارسال می‌کند که ممکن است بخواهند از این دانش جدید بهره مند شوند.

♦ کارسوق‌های (Work Shops) CSA بهترین شیوه‌های عملی برای ارزیابی کنترل‌های نرم هستند. لوسنت تکنولوژی CSA

● بازاریابی حسابرسی داخلی

اگر حسابرسی داخلی فاقد اعتبار نزد مدیریت باشد نمی‌تواند ارزش افزایی کند. ولی حسابرسان داخلی خودشان نباید به دنبال بازاریابی برای مقاصد باشند، بلکه این بازاریابی باید در جهت منافع سازمان باشد. بنیان هر برنامه بازاریابی اثربخش باید بر این اساس باشد که رابطه ساز باشد و همچنین مشارکت‌های سودمند را ثبت و ضبط کند. افزون بر این نیز می‌توان کارهای رسمی یا غیررسمی دیگری را انجام داد.

◆ دوپانت یک برنامه بازاریابی رسمی دارد که توسط یک شبکه بازاریابی جهانی حسابرسان ایجاد شده است. این برنامه شامل تحقیقات بازاریابی، انتشاراتی مانند بروشور واحد حسابرسی داخلی و برنامه آموزشی رسمی برای همه حسابرسان است.

◆ جی سی پی به طور غیررسمی با تمرکز بر روابط و یافتن راه‌های ارزش افزایی، حسابرسی داخلی را بازاریابی می‌کند. به عنوان مثال آنها نام برنامه‌های حسابرسی‌شان را به راهنماهای خود حسابرسی برای استفاده مدیران برنامه پشتیبانی و در صورت نیاز مدیران تازه کار تغییر می‌دهند.

طبق این برنامه یک حسابرس با تجربه یک یا دو روز را بر محل فروشگاه با مدیر دایره جدید انبار سپری می‌کند. حسابرس در این مدت آموزش مختص به آن مدیر را در زمینه‌های آموزش فرآیندها در حین کار، سیستم‌ها، گزارش‌ها و کنترل‌های کلیدی نظارت فراهم می‌کند. بعد از این بازدید، عبارت "ما حسابرس هستیم و ما اینجا هستیم تا شما را یاری دهیم" معنی می‌نماید.

● باز اختراع حسابرسی داخلی

اکثر واحدهای حسابرسی داخلی پیشرو دستخوش یک باز اختراع حسابرسی برای گذار حسابرسی داخلی سنتی به یک حسابرسی داخلی ارزش افزا شده‌اند. چرا واحدهای حسابرسی خود را دوباره اختراع کردند، به چه ترتیب این کار را انجام دادند، دیدگاه جدیدشان چیست، چگونه کادر حسابرسی را به این فرآیند وارد کردند، چه چالش‌هایی را پیش رو داشتند و دیگر مطالب از این دست.

مؤسسه مشاوره بیرونی و با پشتیبانی موبیل اویل (Mobil Oil) انجام می‌شد.
۳- درون نگری.

نتایج ناشی از تحلیل مصاحبه‌ها نشان می‌داد که مشریان به کار و نظریه‌های حسابرسان داخلی احترام می‌گذارند. ولی فقدان نیروی انسانی ماهر و کافی مانع از عملی شدن پیشنهادهای دریافت شده است. تغییرات شتابان و فشار هزینه، آنها را در حالتی بحرانی قرار داده است. آنها به آن حسابرسی داخلی احتیاج دارند که الف) حلال مسائل باشد و ب) در طراحی سیستم‌هایی که مانع از ایجاد مشکل در بدو امر باشد کمک کند.

مطالعات ملاک یابی بیرون سازمانی مؤید آن بود که دیگر واحدهای حسابرسی داخلی نیز با چالش‌هایی یکسان رو به رو هستند و سازمان‌های حسابرسی داخلی به شدت نیازمندند که از یابنده مستقل مسائل به کارگزاران و مدیران تغییر و تحول تبدیل شوند.

بر اساس این داده‌ها و درون نگری به عمل آمده، تیم رهبری حسابرسی داخلی چشم‌اندازی تازه برای آینده پدید آورد و این دیدگاه را به صورت نموداری چهاربخشی تبیین کرد که هم اینک نیز رهنمودی برای حسابرسی داخلی است. اصولاً این چشم‌انداز عبارت است از حرکت از کشف

بخش سوم

واحد حسابرسی داخلی ارزش افزای شرکت دوپانت

در اوایل دهه ۱۹۹۰ فشار هزینه بر شرکت دوپانت توان فرسا بود. برای کاهش هزینه‌ها، عملیات در سرتاسر شرکت بازمهندسی می‌شد. حسابرسی داخلی نیز در میان تغییرات افزاینده اقداماتی چند برای کاهش هزینه‌ها به عمل آورد که موفقیت آمیز نبود. در ۱۹۹۲ مدیریت حسابرسی داخلی تصمیم گرفت دوباره سازی اساسی عملیات حسابرسی را مورد توجه قرار دهد. بنابراین اقداماتی به شرح زیر به عمل آورد.

گام اول: چشم‌انداز (Vision)

تیم رهبری حسابرسی داخلی با رویکردی سه گانه وارد عمل شد:

۱- انجام سلسله مصاحبه‌هایی صریح و فرد به فرد با مدیران کلیدی در سطوح مختلف با محور قرار دادن این سؤال که به کدام موارد حسابرسی علاقه دارید و چه مواردی از آن را دوست ندارید؟

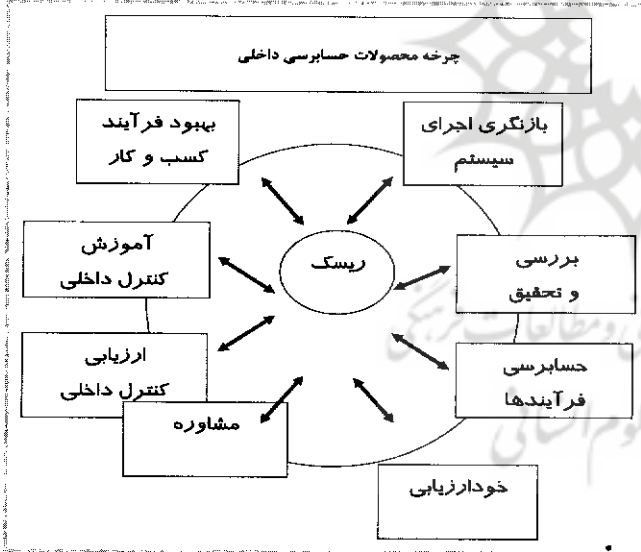
۲- مشارکت در برنامه مطالعاتی ملاک یابی که توسط یک

نقش حسابرسی داخلی

<p style="text-align: center;">فرصت</p> <ul style="list-style-type: none"> • شناسایی یک موردی • عدم تعهد برای قبول پیشنهادهای • بدون اظهار نظر • محصول جانبی بازنگری کنترل داخلی 	<p style="text-align: center;">کشف</p> <ul style="list-style-type: none"> • اظهار نظر کردن • حسابرسی‌های دوره ای • استقلال انعطاف ناپذیر • آزمون‌های رعایت • بعد از وقوع امر 	غیر فعال
<p style="text-align: center;">راه حل</p> <p>بیان رسالت شرکت در منشور (اساسنامه)</p> <p>اجرای پیشنهادهای</p> <ul style="list-style-type: none"> • مشارکت جویی / آسان کننده تغییرات • مورد پذیرش زنجیره مدیران 	<p style="text-align: center;">پیشگیری</p> <ul style="list-style-type: none"> • آموزش کنترل داخلی / • هشیار سازی • بازنگری توسعه سیستم ها • خودارزیابی ، بازنگری • حوزه های جدید • مشاوره • آسان کننده تغییرات • بدون اظهار نظر • مشارکت جو • مورد پذیرش زنجیره مدیران 	فعال

عملکرد کسب و کار

کنترل داخلی



نارسایی‌های کنترلی بعد از وقوع به پیشگیری قبل از وقوع. مضافاً، این چشم انداز متضمن گذار از تمرکز صرف بر کنترل‌های داخلی (با در نظر گرفتن اینکه حسابرس تنها هنگامی پیشنهادهایی را برای بهبود فرآیندها می‌دهد که متوجه فرصتی برای این امر شود) به تمرکز فعال بر بهبود عملکرد کسب و کار، با استفاده از روش شناسایی‌های نظام مند است.

گام دوم: راهبرد (استراتژی)

در سال ۱۹۹۲ تیم مدیریت حسابرسی داخلی هشت محصول حسابرسی داخلی را شناسایی کرد تا به چشم انداز جدید جامه عمل بپوشاند. طی چند سال بعد هشت تیم اجرایی محصولات جدید آنها را طراحی، تشریح و اجرا کردند. این محصولات (که در بروشور بازاریابی واحد حسابرسی داخلی توصیف شده‌اند) به شرح زیر هستند:

حسابرسی فرآیندها

حسابرسی داخلی تجزیه و تحلیل و ارزشیابی جامع تمام مراحل فعالیت‌های کسب و کار را انجام می‌دهد و پیشنهادهای درخوری را در مورد فعالیت‌های بازنگری شده به مدیریت ارائه می‌کند. این محصول شامل حسابرسی فرآیندهای کسب و کار است که به موجب آنها کفایت و اثربخشی کنترل‌های حسابداری، مالی و عملیاتی ارزشیابی

می‌شود؛ حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی به فعالیت‌های سیستم‌های اطلاعاتی، بازنگری اجرا و کاربرد سیستم‌ها و بازنگری فناوری‌های جدید می‌پردازد؛ همچنین مکان‌های جدید در مراحل اولیه عملیات، مشارکت‌های عملی، یا خرید سایر شرکت‌ها بازنگری می‌شود تا اطمینان حاصل شود که هزینه کنترل‌های داخلی اثربخش است.

بررسی و تحقیق

این خدمت برای حسابرسی شونده یک بازنگری مستقل از حقایق و شرایط محیط بر رویدادها یا رشته‌ای از رویدادها

پرسش‌ها، ارائه راه‌حل‌هایی برای مسائل و مشکلات، پیشنهاد شیوه‌های عمل و ارائه اظهارنظر است. مشاوره ممکن است متضمن بازنگری رویه‌های پیشنهادی برای محتوای کنترل داخلی باشد.

خود ارزیابی

خود ارزیابی‌ها بر مبنای یک چارچوب انجام می‌شود و حسابرسی داخلی را آسان می‌کند. حسابرسی داخلی مشارکت فعالی در خودارزیابی‌ها دارد که متضمن ارزیابی ریسک و فعالیت‌های کنترلی شرکت و یا کارکرد تحت بررسی است.

از این میان حسابرسی‌ها و بررسی‌ها به عنوان فعالیت‌های کشف‌کننده تلقی می‌شوند. در حالی که شش محصول دیگر بر پیشگیری و یا ارائه راه‌حل تمرکز دارند. در حال حاضر حسابرسی داخلی نیمی از اوقات خود را صرف ایجاد محصولات بازدارنده یا ارائه راه‌حل می‌کند و این درصد مداوم رو به فزونی است.

برخی از محصولات دویانت و شیوه‌های عمل مربوط را می‌توان به عنوان بهترین شیوه‌های عمل به شمار آورد. برخی از محصولات و شیوه‌های عمل به شرح زیر است که می‌تواند در وقتی دیگر به طور تشریحی و تفصیلی مورد توجه قرار گیرد.

بهترین شیوه‌های عمل برگزیده :

- ارزیابی ریسک به طور عمومی با استفاده از شبکه‌های FBI و هشت محصول
- ارزیابی کنترل داخلی
- آموزش کنترل داخلی
- بهبود فرآیند کسب و کار
- بازاریابی حسابرسی داخلی
- استانداردهای کنترل داخلی
- پرسشنامه و رهنمود تضمین کیفیت

فراهم می‌آورد و پیشنهادهایی را در خصوص راه‌حل‌ها و اقدامات به مدیریت ارائه می‌کند. این بررسی‌ها و بازرسی‌ها اغلب در مورد رویدادهای غیرمترقبه، اسراف‌ها، تقلب‌ها، سوء استفاده از دارایی‌های شرکت، انحراف از اصول اخلاقی شرکت و کسب و کار و سوء مدیریت‌های جدید انجام می‌شود.

بازنگری اجرای سیستم‌ها

بازنگری اجرای سیستم‌ها به عنوان قسمتی از بخش پیشگیری محصولات حسابرسی داخلی اجرا می‌شود. بازنگری اجرای سیستم‌ها گنجاندن کنترل‌های اثربخش را قبل از اجرا و نیز حصول اطمینان از اجرای درست آنها ترویج می‌کند.

اجرای فرآیند کسب و کار (BPI)

در شرایط نادری حسابرسی داخلی ممکن است در فعالیت‌های بهبود فرآیندهای تجاری مرتبط با کنترل داخلی مشارکت کند. این محصول برای شناسایی و کمینه‌سازی نارسایی‌های کنترلی در فرآیندهای کسب و کار استفاده می‌شود و به منظور کمک به سازمان در تغییر فرآیندها طراحی شده است که به تقویت کنترل داخلی و عملکرد بهینه می‌انجامد.

آموزش کنترل داخلی

این محصول به سازمان کمک می‌کند تا ریسکش را با ارتقای شناخت ارزش کنترل داخلی برای شرکت و نیز اصول اخلاقی شرکت کاهش دهد. جلسات آموزش ممکن است توسط حسابرسی داخلی یا توسط حسابرسی شونده با پشتوانه حسابرسی داخلی اجرا شود.

ارزیابی کنترل داخلی

این محصول یک اظهارنظر کلی یا ارزیابی از وضع کنونی کنترل داخلی و ریسک‌های آینده را برای واحد حسابرسی شونده فراهم می‌کند. ارزیابی ریسک کنترل داخلی به صورت دوره‌ای در یک شرکت، منطقه، SBU و کارکرد انجام می‌شود. مدل COSO به عنوان روش شناسی برای انجام این ارزیابی‌ها به کار می‌رود.

مشاوره

مشاوره فعالیتی از فعالیت‌های حسابرسی داخلی است که به منظور پاسخگویی به درخواست‌های مدیریت ایجاد شده و هدفتش فراهم آوردن خدمات کارشناسی برای حل و فصل مسائل کنترل داخلی است. مشاوره متضمن پاسخ دادن به