

حسابرسی داخلی: اهمیت و کارایی

دکتر کیومرث بیگلر

استادیار گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران. (نویسنده مسئول).
kumars.biglar@gmail.com

صدیقه سلیمانپور

دانشجوی دکتری حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران.
soleymanpoor_s@yahoo.com

چکیده

حسابرسی داخلی با به کارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، کنترل‌های داخلی به سازمان برای دستیابی به اهدافش کمک می‌کند. بنابراین حسابرسی یکی از موضوعات با اهمیت می‌باشد و به منظور شناخت مفاهیم و ابعاد مختلف حسابرسی داخلی، مطالعات گوناگونی توسط محققان انجام شده است تا اهمیت و کارایی حسابرسی را کشف کنند. هدف این مقاله مرور بر ادبیات مرتبط با حسابرسی داخلی و اهمیت و کارایی در این زمینه می‌باشد.

واژگان کلیدی: حسابرسی داخلی، گزارشگری حسابرسی، حسابرسان، سازمان‌ها.

مقدمه

سودمندی گزارش‌ها برای استفاده کنندگان از اطلاعات همواره از اهمیت زیادی برخوردار بوده است. هدف گزارش حسابرسی اطمینان بخشی به گزارشگری مالی از طریق افزودن اعتبار به اطلاعات گزارش شده است از این رو حسابرسان با معیار قراردادن استانداردهای پذیرفته شده حسابرسی به ارزیابی و قضاوت می‌پردازند تا استفاده کنندگان نیازهای اطلاعاتی خود را با اطمینان بیشتری و با ریسک کمتری از سازمان‌ها و شرکت‌ها دریافت نمایند. پیشرفت‌های فناوری، حرکت به سوی جهانی‌شدن و تغییرات سریع و مداوم در الزامات قانونی، کسب‌وکارها و مبادلات اقتصادی را با پیچیدگی‌ها و ریسک‌های گوناگونی مواجه ساخته است. بقا در چنین محیطی مستلزم ایجاد نظام راهبری در سراسر سازمان، شناسایی و ارزیابی ریسک‌های واحد تجاری و استقرار سیستم کنترل‌های داخلی کارا و اثربخش، برای کاهش و مدیریت ریسک‌های پیشرو است.

حسابرسی داخلی^۱

طبق تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی به منظور کنترل منابع مالی و انحرافات آن بایستی در سازمان انجام شود تا از بروز مشکلات مالی و اشتباهات فاحش و زیان‌های ناشی از آن پیشگیری نماید. در واقع وظیفه بررسی رعایت الزامات قانونی را در سازمان بر عهده دارد و اگر این الزامات انجام نشده و یا ناقص انجام شده باشند آنها را کشف و درصدد رفع آن برآیند. در صورت بروز سوء استفاده‌های مالی آنها

^۱ internal audit

را شناسایی کرده و از ضرر های بیشتر پیشگیری می نماید. می تواند محل هایی که منابع مالی در حال هدر رفتن هستند را شناسایی کرده و به مدیران ارشد به منظور متوقف کردن آن گزارش دهد حسابرسی داخلی فقط معطوف به شناسایی انحرافات مالی نبوده و سایر انحرافات سازمان که می تواند ضرر مالی برای شرکت داشته باشد هم شناسایی می کند (شیری و همکاران، ۱۳۹۲).

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه های انتفاعی و غیرانتفاعی با توجه به مسئولیت خود در راستای دستیابی به هدف های سازمانی و به منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان بخشی و مشاوره ای مستقل و بی طرفانه است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می شود. دامنه حسابرسی داخلی علاوه بر اینکه شامل حسابرسی رعایت، ارزیابی کنترل های داخلی، رسیدگی به تقلب و بررسی فرایندهای عملیاتی می شود بلکه مشورت دهی به مدیریت ارشد و مشارکت در مدیریت ریسک را نیز در برمیگیرد (حاجیها و حقیقی، ۱۳۹۵). حسابرسی داخلی در تدوین روش های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد. لذا بررسی فرآیند تصمیم گیری حسابرسان داخلی و علی الخصوص اتخاذ تصمیمات اخلاقی توسط آنان، باتوجه به آثار گسترده ای که بر سازمان و مدیریت آن خواهد داشت، از اهمیت قابل توجهی برخوردار است (رحمانی نیا و یعقوب نژاد، ۱۳۹۶).

از حسابرسان داخلی به عنوان سنگ بنای نظام راهبری شرکتی، انتظار می رود که در راستای تنظیم امور شرکت و کمک به حصول اطمینان از این رفتار اخلاقی از بالا به پایین در بین کارمندان جریان دارد، با کمیته حسابرسی داخلی، هیئت مدیره و مدیریت ارشد همکاری نماید (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۳). قابلیت های نوآوری حسابرسی را بهبود بخشد، و یک سیستم شاخص سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی را برای تقویت سیستم مسئولیت مدیریت اثربخشی حسابرسی داخلی ایجاد کند (گاسونگ و لیپینگ، ۲۰۲۱).

حسابرسی داخلی ارزش سازمان و شرکت هارا حفظ و ایجاد می کنند در فرآیند برنامه ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، پس از تکمیل ارزیابی ریسک، پروژه های حسابرسی باید انتخاب شوند و منابع بر این تخصص داده می شوند (وانگ و چانگ، ۲۰۲۰).

فعالیت های حسابرسی داخلی در صورت انجام درست و اصولی کمک مؤثری در امر حسابرسی صورت های مالی پایان دوره بوده و قاعدتاً باید هزینه ی حسابرسی مستقل را کاهش دهد. حسابرس داخلی به عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی بوده که در دهه ی اخیر به عنوان زیرمجموعه ی کمیته ی حسابرسی تلقی و توسط همین کمیته منصوب می شوند.

مسئولیت های اصلی حسابرسان داخلی

مسئولیت های اصلی حسابرسان داخلی، بررسی، ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثربخشی اهداف کنترل داخلی نسبت به فرآیندها، گزارش ها و تطبیق هاست (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). همچنین، گزارش های حسابرسی داخلی در هر مورد حسابرسی باید ابزاری باشد برای مدیران سازمان که از اثربخشی سیستم کنترل داخلی، اطمینان یابند (عربصالحی و میرزائی، ۱۳۹۵). حسابرسان داخلی از طریق رسیدگی به گزارش های مالی و عملیاتی واحدهای تحت بررسی کارایی، شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات در شرکت را ارزیابی می کنند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۶).

ضرورت وجود حسابرسان داخلی

استقرار واحد حسابرسی داخلی در هر سازمانی، الزمه بقا و تداوم فعالیت در محیط پویا و همواره در حال تغییر است. به دنبال تقاضای روزافزون برای ایجاد واحد حسابرسی داخلی و گسترش قوانین و مقررات در این خصوص، شناخت عمیق این حرفه می‌تواند به طراحی و استقرار هرچه بهتر این حرفه کمک کند (مشایخی و یزدانیان، ۱۳۹۷). در بیشتر موارد برای حسابرسی دو نقش عمده و اساسی متصور است. یکی نقش بازرندگی و دیگری نقش پالیش و زدودن انحرافات و به عبارتی اعتبار بخشی به اطلاعات حسابرسی، چه مستقل و چه داخلی، در هر سازمان به لحاظ نظارتی که دارد و اشتباهاتی که کشف و گزارش می‌کند، نقش بازرندگی دارد و باعث می‌شود که هیچ کس نتواند در موقعیتی قرار گیرد که مرتکب تقلب و اشتباه شده و آن را پنهان کند.

وجوه تمایز حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل

در فرآیند گزارشگری مالی، حسابرس مستقل، از جهت اعتباردهی به بیرون سازمان و حسابرس داخلی از جهت اعتباردهی به درون سازمان باعث می‌شود که چنانچه اشتباهات و تحریف‌هایی در گزارش‌های مالی صورت گرفته، آنها را کشف و گزارش کند (چارلز و همکاران، ۲۰۱۳). در عین همسویی هدف حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، می‌توان وجوه تمایز را نیز برای آن برشمرد. نخست اینکه حسابرسی مستقل یک ضرورت قانونی است و مدیریت سازمان آن را به وجود نمی‌آورد ولی حسابرسی داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیران سازمان به وجود می‌آید (چارلز و همکاران، ۲۰۱۳). تفاوت اصلی و اساسی حسابرس مستقل و داخلی تفاوت در نوع رابطه همکاری آنها با واحد تجاری است. حسابرسی داخلی در استخدام واحد تجاری است و پیوسته با مدیریت همکاری دارد در حالی که حسابرسی مستقل فقط به موجب قرارداد به واحد تجاری ورود می‌یابد. این اصل، زمینه‌ساز تفاوت اساسی این دو رشته فعالیت یا همان استقلال حسابرس است. حسابرس مستقل دارای استقلال کاملی در مقایسه با حسابرس داخلی است (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴). مسئولیت حسابرسی مستقل، بیشتر در برابر استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی برون‌سازمانی و تصمیم‌گیرندگان و به عبارت دیگر صاحبان سهام است؛ در حالی که حسابرسی داخلی در برابر دستگاه مدیریت یا واحد انتخاب‌کننده آن همانند کمیته حسابرسی یا هیات مدیره پاسخگو خواهد بود بررسی و رسیدگی‌های حسابرسی مستقل، تنها از لحاظ مالی است و اطمینان از رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و گاهی اوقات اصالت و صحت اسناد و مدارک مالی و سیستم کنترل‌های داخلی وی را به ابراز عقیده حرفه‌ای در خصوص صورت‌های مالی اساسی قانع می‌کند؛ در حالی که حسابرسی داخلی خط و مشی و سیاست مدیریت را در تمام جنبه‌های سازمان اعم از مالی و غیرمالی بررسی و حسابرسی می‌کند. نحوه رسیدگی حسابرسان مستقل به عملیات شرکت‌های بزرگ به خصوص با توجه به زمان محدود، متکی بر نمونه‌گیری و استفاده از تکنیک‌های جدید حسابرسی است و در عمل نمی‌توانند آنچنان که حسابرسان داخلی به آزمایش و بررسی حساب‌ها و مدارک و مطالعات می‌پردازند در جزئیات وارد شوند. البته حسابرسان داخلی از روش‌های رسیدگی و تکنیک‌های حسابرسان مستقل استفاده می‌کنند اما حیطة فعالیت حسابرسان داخلی بسیار بیشتر از حسابرسان مستقل خواهد بود، و به همین خاطر حسابرسان داخلی باید توانایی‌های بیشتری نسبت به حسابرسان مستقل داشته باشند (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴). در عین حال باید توجه داشت که حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل هر دو بخشی از زنجیره نظارت محسوب می‌شوند و این دو کاملا با یکدیگر مرتبطند. فقدان یا کارا نبودن حسابرسی داخلی یک خلا جدی است و هنگامی که حسابرسی داخلی به‌ویژه در واحدهای تجاری بزرگ وجود نداشته باشد، حسابرسی مستقل هم به درستی انجام نمی‌پذیرد.

از سوی دیگر باید به این نکته توجه داشت که ساز و کار حسابرس مستقل با این فرض است که حسابرسی داخلی وجود دارد و بدون وجود آن، حسابرسی مستقل ناقص خواهد بود؛ به دلیل همین ضرورت است که در آیین نامه حاکمیت شرکتی نیز تأکیدی جدی بر حسابرس داخلی صورت پذیرفته است (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴).

اثربخشی و کیفیت حسابرسی داخلی

جایگاه ویژه حسابرسان داخلی به عنوان بخشی از اجزای نظام راهبری یکپارچه از یک سو و نیازمندی شرکت به ارزیابی مستمر کنترل های داخلی توسط حسابرسان داخلی از سویی دیگر، باعث پرننگی و اهمیت نقش حسابرسی داخلی و کیفیت آن به عنوان بازبزر اصلی سیستم راهبری شرکتی شده است. در خصوص مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی دو رویکرد وجود دارد. در رویکرد اول، اثربخشی حسابرسی داخلی با توجه به تناسب حسابرسی و تعدادی از استانداردهای جهانی که از خصوصیات حسابرسی داخلی تدوین شده، تعریف می شود. در رویکرد دوم، اثربخشی حسابرسی داخلی یک واقعیت قابل محاسبه نیست، بلکه توسط ارزیابی های ذهنی اختصاص یافته به این مفهوم توسط مدیریت تعیین می شود. به عبارت دیگر، موفقیت هر حسابرسی داخلی فقط می تواند بر اساس انتظارات ذینفعان اندازه گیری شود (مرادی و بحری ثالث، ۱۳۹۷).

کیفیت حسابرسی داخلی می تواند موجب اطمینان ذینفعان در محیط کسب و کار شود و اتکاء آنان را به اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسی داخلی میسر نماید. این اتکاء مستلزم ارزیابی ذینفعان از کیفیت حسابرسی داخلی به عنوان ارائه دهنده خدمات اطمینان بخشی و مشاوره ای نیز می باشد. بنابراین حسابرسی داخلی باید از حد مطلوبی از کیفیت برخوردار باشد (مشتری دوست و دستگیر، ۱۳۹۸).

راهنمای تکمیلی نقش حسابرسی داخلی در بخش دولتی در سال ۲۰۱۲ توسط موسسه حسابرسان داخلی IIA منتشر و در آن عوامل موثر بر اثر بخشی و کیفیت حسابرسی داخلی به شرح زیر اعلام شده است:

- ۱- استقلال سازمانی که الزام حسابرسی داخلی بوده و به آن اجازه می دهد بدون تقابل با حسابرسی شونده کارش را انجام دهد به همراه عامل بی طرفی می تواند موجب دقت و افزایش قابلیت اتکاء بر گزارش ها شود.
- ۲- منشور رسمی حسابرسی، حاوی وظایف و اختیارات حسابرسی داخلی، می بایست به شکل رسمی ایجاد و ابلاغ شود. این منشور حاوی روش ها و دستورالعمل ها و الزامات گزارشگری بوده و تعهدات واحد رسیدگی شونده نسبت به حسابرس را مورد تأکید قرار می دهد.
- ۳- حسابرس داخلی در دسترسی کامل به اطلاعات و کارمندان، دارائی ها و اسناد مورد لزوم برای انجام فعالیت های حسابرسی نباید محدودیتی داشته باشد.
- ۴- حسابرسی داخلی بایستی متناسب با مسئولیت ها و اندازه خود از منابع کافی برخوردار و به دلیل این که این عامل می تواند ظرفیت انجام مسئولیت های حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار دهد بایستی در اختیار واحد رسیدگی شونده قرار گیرد.
- ۵- رئیس حسابرسی داخلی بایستی بتواند در استخدام، نگهداری و مدیریت کارمندان حرفه ای سطح بالا به طور مستقل و موثر اقدام نماید و از توانمندی های حرفه ای و احاطه به استانداردها برخوردار و ترجیحاً دارای مدرک حرفه ای نیز باشد.
- ۶- کارمندان حسابرسی داخلی بایستی بی طرف و از هرگونه تضاد منافع نیز امتناع نمایند.
- ۷- حسابرسی داخلی باید دارای کارمندان توانمند حرفه ای باشد.

حسابرسی داخلی و مأموریت حرفه‌ای آن بایستی مورد تایید نمایندگان منتخب در شرکت‌های دولتی باشند. حسابرسی داخلی استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی IPPF1 را به‌طور سیستماتیک و در جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی باید رعایت نماید (مشتری دوست و دستگیر، ۱۳۹۸).

ساختار حسابرسی داخلی و احتمال تقلب در صورت‌های مالی

برخی از مدیران با هدف کسب سود بیشتر و مطلوب نشان دادن وضعیت مالی، اعتبار صورت‌های مالی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، به طوری که در برخی از موارد حتی حسابرسان نیز قادر به کشف تقلب‌ها و تحریف‌های صورت گرفته از سوی مدیران نیستند. کشف تقلب از دیرباز مورد توجه حسابرسان مستقل، داخلی و نهادهای حرفه‌ای بوده و بر همین اساس تاکید این نهادهای حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی بر اصلاح ساختار سازمانی، بهبود سیستم کنترل داخلی و انجام حسابرسی‌های مداوم و منظم می‌باشد تا از این طریق، احتمال وقوع تقلب کاهش و اعتبار گزارشات مالی افزایش یابد. حسابرسان داخلی خطرهایی را که سازمان با آن روبرو است از طریق آزمون‌های مناسب در برنامه حسابرسی خود ارزیابی می‌کنند. آنها بایستی نشانه‌ها و امکان ایجاد تقلب در سازمان را هشدار دهند (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابرسان داخلی حضور مداوم‌تری در سازمان دارند که این امر موجب می‌شود درک بهتری از سازمان و سیستم کنترل‌های داخلی آن داشته باشند به نحو خاص‌تر می‌توانند از طریق ارزیابی و آزمون کفایت و مؤثر بودن کنترل‌های داخلی به کشف تقلب کمک کنند. به‌علاوه آنها می‌توانند از طریق شناساندن نقاط قوت و ضعف کنترل‌های داخلی و خدمات مشاوره‌ای، در برقراری نظام پیشگیری از تقلب به مدیریت کمک کنند. نقش حسابرسان داخلی در زمینه مدیریت خطر تقلب می‌تواند شامل موارد زیر باشد (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷). بررسی اولیه یا کامل اقدامات مظنون به تقلب، تحلیل ریشه ایجاد آن تقلب، توصیه‌ها برای بهبود کنترل‌های مرتبط، بررسی خطوط گزارش موارد مشکوک و برگزاری دوره‌های ارتقای آموزه‌های اخلاقی در کارکنان.

برای انجام چنین وظایفی حسابرسان داخلی موظف‌اند مهارت‌ها و صالحیت‌های کافی در زمینه‌های طرح‌های تقلب، تکنیک‌های رسیدگی و آشنایی با قوانین و مقررات، احراز کنند. حسابرسان داخلی ممکن است حسابرسی را به سمت بررسی استفاده‌های نادرست از دارایی‌ها و ارائه نادرست اطلاعات هدایت کنند. این کار ممکن است شامل استفاده از تکنیک‌های رایانه‌ای همچون داده کاوی برای کشف انواع خاصی از تقلب، باشد. حسابرسان داخلی همچنین می‌توانند بررسی‌های تحلیلی و سایر روش‌ها را به کار گیرند تا اقالم غیر عادی را کشف کنند و آزمون جزئیات مانده حساب‌ها را در مورد حساب‌های با خطر بالاتر برای کشف تقلب را اجرا کنند (داداشی و همکاران، ۱۳۹۷). انتظار می‌رود ساختار واحد حسابرسی داخلی از جمله تعداد کارکنان، دوره تصدی، تجربه و مدرک تحصیلی حسابرس داخلی نیز در شناسایی احتمال تقلب صورت‌های مالی مؤثر است (پتراسکو و اتینو، ۲۰۱۴).

البته لازم به ذکر است که واحد حسابرسی داخلی کاملاً قادر به پیشگیری از تقلب نمی‌باشد اما امکان تطبیق رویه‌ها و روش‌های کاری جهت افزایش شانس شناسایی و تفسیر صحیح علائم تقلب را دارا می‌باشد. همچنین باید دارای سطح برتر دانش تئوریک و تجربه عملی جهت انجام موفقیت آمیز نقشش را دارا باشد. آنها باید قادر به شناخت طرح‌ها و سناریوهای محتمل تقلب مشخص در حوزه کاری سازمان بوده و توانایی شناخت علائم طرح احتمالی تقلب را داشته باشند. در واقع، واحد حسابرسی داخلی با نظر بالاترین مقام مسئول و بارعایت اخلاق حرفه‌ای زمینه فساد را تا حدی زیاد کاهش می‌دهد. حسابرسی داخلی بازدارنده زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی و مانعی مؤثر برای تقلب مدیر است (پتراسکو و اتینو، ۲۰۱۴).

گزارشگری حسابرسی داخلی

گزارش دهی در حسابرسی داخلی و خارجی متفاوت است. در حسابرسی داخلی گزارش فقط در دسترس مدیران ارشد سازمان قرار گرفته و سایر پرسنل و عموم مردم از آن مطلع نخواهند شد اما در حسابرسی مستقل این گزارش در اختیار اعضا هیئت مدیره و سهام داران و حتی عموم مردم هم می تواند قرار گیرد. حسابرسی داخلی به طور کلی یک بخش خیلی مهم در رده های سازمانی به خصوص شرکت های بزرگ با فرایندهای پیچیده مالی می باشد. انجام صحیح و هدفمند فرایند حسابرسی داخلی می تواند از انحرافات مالی بزرگ و حیف و میل منابع و دارایی ها پیشگیری کرده و در حفظ آنها کمک شایانی نماید. شرکت ها و موسسات دارای عملیات مالی می توانند برای تربیت حسابرس داخلی خبره و کارآمد از موسسات خدمات مالی و حسابرسی کمک گرفته و آموزش هایی را برای افراد ذیربط در سازمان خود ترتیب دهند. شرکت حسابداری محاسبان تلاشگر خبره با در اختیار داشتن یک تیم خبره حسابرسی هم در مبحث حسابرسی داخلی و هم حسابرسی مستقل می تواند مشاوره امین و کارآمد برای شرکت ها و موسسات باشد. محصول نهایی فرایند حسابداری مالی، ارائه اطلاعات مالی به استفاده کنندگان مختلف، اعم از استفاده کنندگان داخلی و استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری، در قالب گزارشهای حسابداری است. آن گروه از گزارشهای حسابداری که با هدف تأمین نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان خارج از واحد تجاری تهیه و ارائه می شود، در حیطه عمل گزارشگری مالی قرار می گیرد. صورتهای مالی، بخش اصلی فرایند گزارشگری مالی را تشکیل می دهد. در حال حاضر یک مجموعه کامل صورتهای مالی شامل ترازنامه، صورت سود و زیان، صورت سود و زیان جامع و صورت جریان وجوه نقد (که از این به بعد صورتهای مالی اساسی نامیده می شود) و یادداشتهای توضیحی می باشد. دیگر موارد تشکیل دهنده گزارشگری مالی مواردی از قبیل گزارش مدیران درباره فعالیت واحد تجاری و گزارش تحلیلی مدیران می باشد که همراه با گزارش حسابرس مستقل (و حسب مورد گزارش بازرس قانونی) و صورتهای مالی مجموعه ای تحت عنوان گزارش مالی سالانه را تشکیل می دهد. سایر گزارشهای مالی که به طور موردی و با اهداف خاص تهیه می شود دربرگیرنده مواردی از قبیل گزارشهای مالی تهیه شده به منظور دریافت تسهیلات مالی از بانکها، گزارش توجیهی هیئت مدیره جهت افزایش سرمایه در مورد شرکتهای سهامی و اظهارنامه مالیاتی می باشد. دامنه کاربرد این مجموعه، صورتهای مالی با مقاصد عمومی (که از این به بعد صورتهای مالی نامیده می شود) می باشد. این صورتهای مالی حداقل به طور سالانه و در راستای رفع نیازهای مشترک اطلاعاتی طیف وسیعی از استفاده کنندگان تهیه و ارائه می شود (بارون، ۱۹۹۲). سایر گزارشهای مالی از جمله گزارشهای مالی با اهداف خاص، جزء صورتهای مالی تلقی نمی شود. خصوصیات کیفی اطلاعات مالی که در بخش دیگری از این مجموعه تشریح گردیده است، به طور یکسان در مورد واحدهای انتفاعی و غیرانتفاعی قابل اعمال است. همچنین اطلاعات در مورد رعایت قراردادهای و هرگونه محدودیت در استفاده از وجوه اهمیت بیشتری می یابد و تأکید بر رقم سود، جای خود را به تأکید بر معیارهای عملکرد مالی و غیرمالی متفاوتی می دهد.

"واحد گزارشگر" به یک واحد تجاری منفرد یا گروه واحدهای تجاری اطلاق می شود که موضوع یک مجموعه صورتهای مالی مشخص است که بنابر الزامات قانونی، قراردادی یا عرفی و به منظور رفع نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان تهیه و ارائه می شود. هدف صورتهای مالی عبارت از ارائه اطلاعاتی تلخیص و طبقه بندی شده درباره وضعیت مالی، عملکرد مالی و انعطاف پذیری مالی واحد تجاری است که برای طیفی گسترده از استفاده کنندگان صورتهای مالی در اتخاذ تصمیمات اقتصادی مفید واقع گردد. استفاده کنندگان صورتهای مالی، برای اتخاذ تصمیمات اقتصادی، غالباً خواهان ارزیابی وظیفه مباشرت یا حسابداری مدیریت می باشند. تصمیمات اقتصادی مزبور به عنوان نمونه شامل مواردی از قبیل

فروش یا حفظ سرمایه‌گذاری در واحد تجاری و انتخاب مجدد یا جایگزینی مدیران باشد (جک^۱، ۱۹۶۶). استفاده‌کنندگان صورتهای مالی و نیازهای اطلاعاتی آنها به شرح زیر است:

الف - سرمایه‌گذاران:

سرمایه‌گذاران به عنوان تأمین‌کنندگان سرمایه متضمن ریسک واحد تجاری و مشاورین آنان علاقه‌مند به اطلاعاتی در مورد ریسک ذاتی و بازده سرمایه‌گذاریهای خود می‌باشند. اینان به اطلاعاتی نیاز دارند که براساس آن بتوانند در مورد خرید، نگهداری یا فروش سهام تصمیم‌گیری کنند و عملکرد مدیریت واحد تجاری و توان واحد تجاری را جهت پرداخت سود سهام مورد ارزیابی قرار دهند.

ب - اعطاکنندگان تسهیلات مالی:

اعطاکنندگان تسهیلات مالی علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که براساس آن بتوانند توان واحد تجاری را در بازپرداخت به موقع اصل و متفرعات تسهیلات دریافتی ارزیابی کنند.

ج - تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران:

تأمین‌کنندگان کالا و خدمات و سایر بستانکاران به اطلاعاتی علاقه‌مند هستند که آنها را در اتخاذ تصمیم در زمینه فروش کالا و خدمات به واحد تجاری و ارزیابی توان واحد تجاری جهت بازپرداخت بدهیهای خود در سررسید، یاری رساند. بستانکاران تجاری برعکس اعطاکنندگان تسهیلات مالی به وضعیت واحد تجاری در کوتاه‌مدت علاقه‌مند هستند مگر آنکه واحد تجاری از مشتریان عمده آنان بوده و ادامه فعالیت آنان به تداوم معاملات با واحد تجاری متکی باشد.

د - مشتریان:

علاقه مشتریان به کسب اطلاعات در مورد تداوم فعالیت واحد تجاری است، بالاخص زمانی که رابطه آنان با واحد تجاری بلندمدت بوده یا اینکه درحد قابل ملاحظه‌ای به محصولات و خدمات واحد تجاری وابسته باشند.

ه - کارکنان واحد تجاری:

کارکنان و نمایندگان آنها به اطلاعاتی در مورد ثبات و سودآوری کارفرمایان خود علاقه‌مندند. اینان همچنین علاقه‌مند به اطلاعاتی هستند که آنها را در ارزیابی توان واحد تجاری مبنی بر تأمین حقوق و مزایا، ایجاد فرصتهای شغلی و پرداخت مزایای پایان خدمت یاری دهد.

و - دولت و مؤسسات دولتی:

دولت و مؤسسات تابع آن در رابطه با تخصیص منابع علاقه‌مند به فعالیتهای واحد تجاری هستند. اینان همچنین برای تنظیم فعالیتهای واحدهای تجاری، تعیین سیاستهای مالیاتی و تشخیص مالیات و نیز تهیه آمار ملی به اطلاعات نیاز دارند.

ز - جامعه به طور اعم:

از طریق ارائه اطلاعات در مورد روندها و تحولات اخیر در رشد واحد تجاری و طیف فعالیتهای آن، صورتهای مالی می‌تواند برای آحاد جامعه مفید باشد.

ح - سایر استفاده‌کنندگان:

اشخاص دیگری که عمدتاً به ارائه انواع خدمات به استفاده‌کنندگان فوق‌الذکر بالاخص سرمایه‌گذاران اشتغال دارند، جهت رفع برخی نیازهای اطلاعاتی خود به صورتهای مالی تکیه می‌کنند. اشخاص مزبور از جمله شامل بورس اوراق بهادار، کارگزاران بورس، تحلیل‌گران مالی و پژوهشگران می‌باشند (اتزیونی^۲، ۲۰۰۲).

¹ jack
² etzioni

مزایای افشای گزارش حسابرسی داخلی

گزارش حسابرسی داخلی دارای قدرت بالقوه‌ای در جهت افزایش درک ذینفعان از عملکرد حسابرسی داخلی و حاکمیت است. پژوهش‌های قبلی 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 تاثیر بگذارد کمک می‌کند (پورحسینی و شریفی، ۱۳۹۱).

حسابدهی، تالش و سرمایه‌گذاری: افشای گزارش حسابرسی داخلی موجب افزایش حسابداری حسابدهی حسابسان داخلی و انگیزه برای سخت‌کوشی می‌شود. مطالعات گذشته نشان داده‌اند که فشار حسابداری به تنهایی افراد را تحریک می‌کند تا زمان و تالش بیشتری را صرف تصمیم‌گیری کنند. برای اینکه گزارش حسابرسی داخلی درک ذینفعان خارجی را از عملکرد حسابرسی داخلی افزایش دهد، باید حسابداری حسابدهی داخلی و انگیزه وی برای اثربخش‌تر کردن عملکردش افزایش یابد. بنابراین افزایش چنین حسابداری‌هایی، پتانسیل ایجاد گروه حسابرسی پر قدرت و کارایی را دارد (پورحسینی و شریفی، ۱۳۹۱).

نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک

عملکرد حسابرسی داخلی ساختاریافته سالم، می‌تواند نقشی حیاتی در فرایند پاسخگویی و مدیریت سازمان‌های دولتی از طریق ارزیابی‌های آن از اثربخشی کنترل‌های سازمانی مهم، مدیریت و فرایندهای مدیریت ریسک بازی کند.

این عملکرد حسابرسی داخلی سالم و فرایند مدیریت ریسک و کنترل، استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و استانداردهای حسابرسی و گزارش حسابرسی سالانه را الزامی می‌نماید. درخصوص مدیریت ریسک در سازمان و نقش حسابسان داخلی، (هاس و همکاران، ۲۰۰۶) در مرور ادبیات این موضوع در کشور ایالات متحده اشاره کردند که حسابسان داخلی باید نه تنها قادر به ارزیابی ریسک‌ها در سازمان‌های خود باشند بلکه، باید قادر به تحلیل‌های کاملاً پیچیده ریسک نیز باشند (فتحی عبدالهی و آقایی، ۱۳۹۶).

آسار (۲۰۰۹) بیان می‌دارد که نقش عملکرد حسابرسی داخلی در قالب سه عنصر اصلی شامل ارزیابی و تقویت مدیریت ریسک، فرایندهای مدیریت و کنترل در سازمان‌های دولتی می‌تواند شناسایی گردد.

این عناصر دربردارنده رویه‌ها و روش‌های ایجاد شده برای اطمینان از دستیابی به اهداف بوده و شامل ارزیابی مناسب ریسک، قابلیت اتکای گزارشگری درون سازمانی و برون سازمانی و فرایندهای پاسخگویی، انطباق با قوانین و مقررات قابل کاربرد و انطباق با استانداردهای رفتاری و اخلاقی ایجاد شده برای سازمان‌ها و کارکنان سازمان‌های دولتی است.

در زمینه مدیریت، فعالیت اساسی حسابرسی داخلی با توجه به ریسک کنترل، تمام گام‌های تبعی شناسایی ریسک، ارزیابی اثر بالقوه ریسک بر سازمان، تعیین یک استراتژی برای شناساندن ریسک و سپس کنترل محیط برای ریسک‌های جدید، همچنین، استراتژی کنترل ریسک موجود و کنترل‌های وابسته است (فتحی عبدالهی و آقایی، ۱۳۹۶).

نتیجه‌گیری

به طور کلی، حسابرسی داخلی با به‌کارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به سازمان برای دستیابی به اهدافش کمک می‌کند.

در تحقیقات انجام شده اهمیت حسابداری داخلی را در سازمان ها و شرکت را به وضوح نشان داده است و می توان نتیجه گرفت که حسابداری داخلی ارزش سازمان ها و شرکت ها را افزایش می دهد و باعث می شود که شرکت کمتر دچار ریسک گردد.

نیازمندی شرکت به ارزیابی مستمر کنترل های داخلی توسط حسابرسان داخلی از سویی دیگر، باعث پرننگی و اهمیت نقش حسابداری داخلی و کیفیت آن به عنوان بازیگر اصلی سیستم راهبری شرکتی شده است.

منابع

- ✓ موسوی شیرینی، محمود، توکل نیا، اسماعیل، شاکری، ماهرخ، (۱۳۹۲)، مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، مجله دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال دوم، شماره ۷، صص ۲۹-۴۷.
- ✓ رحمانی نیا، احسان، یعقوب نژاد، احمد، (۱۳۹۶)، عوامل مؤثر بر تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان داخلی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۴، صص ۱۴۵-۱۶۶.
- ✓ حاجیهها، زهره، حقیقی، حسین، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه ای حسابداری داخلی در شرکت های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران، مجله دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال ۵، شماره ۱۹، صص ۴۷-۶۰.
- ✓ پورحسینی، جلیل، شریفی، صدیقه، (۱۳۹۱)، نیاز به گزارش حسابداری داخلی برای ذینفعان خارجی در جهت بهبود حاکمیت شرکتی، فصلنامه پژوهش حسابداری، دوره ۱، شماره ۴، صص ۵۵-۶۷.
- ✓ داداشی، ایمان، کردمنجیری، سجاد، برادران، مریم، (۱۳۹۷)، تأثیر ساختار حسابداری داخلی بر احتمال تقلب در صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری، دوره ۱۸، شماره ۷۰، صص ۱۷۸-۱۵۹.
- ✓ عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی اکبر، (۱۳۹۴)، بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت ها، دانش حسابداری، دوره ۱۵، شماره ۶۱، صص ۱۷۷-۱۹۲.
- ✓ عربصالحی، مهدی، میرزائی، مهدی، (۱۳۹۵)، کیفیت حسابداری؛ کیفیت گزارشگری مالی و کیفیت حسابداری، حسابدار رسمی، شماره ۷، صص ۲۰-۵۳.
- ✓ فتحی عبدالهی، احمد، آقایی، محمدعلی، (۱۳۹۶)، بررسی اثربخشی حسابداری داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان های دولتی، مدیریت سازمان های دولتی، دوره ۵، شماره ۳، صص ۹-۸۳.
- ✓ مرادی، بابک، بحری ثالث، جمال، (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در بهبود کنترل های داخلی مطالعه موردی: بانک ها و شرکت های دولتی آذربایجان غربی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، دوره ۷، شماره ۲۸، صص ۱۰۷-۱۲۱.
- ✓ مشایخی، بیتا، یزدانیان، عالمه، (۱۳۹۷)، شناسایی عناصر کلیدی حسابداری داخلی، بررسی های حسابداری و حسابداری، دوره ۲۵، شماره ۱، صص ۱۳۵-۱۸۵.
- ✓ مشتری دوست، تورج، دستگیر، محسن، (۱۳۹۸)، بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری داخلی، تحقیقات حسابداری و حسابداری، شماره ۴۱، صص ۱-۱۲۹.
- ✓ کهنازی طهنه، آزاده، (۱۳۹۹)، حسابداری، شکاف انتظارات بین حسابرسان و استفاده کنندگان گزارش حسابداری فصلنامه چشم انداز حسابداری و مدیریت، دوره ۳، شماره ۲۴، صص ۵۷-۶۸.

- ✓ Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S. and Peters, G.F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. - Journal of Accounting Research, 54, 3–40. 10.
- ✓ Baron, J. (1992). The effect of normative beliefs on anticipated emotions. Journal of Personality and Social Psychology, 63, 320–330.
- ✓ Brehm, Jack W. (1966). A theory of psychological reactance. Oxford, England: Academic Press.
- ✓ Barrier, M. (2003). One right path: Cynthia Cooper: MCI vice president of internal audit Cynthia Cooper believes that where ethics are concerned, you have to obey your conscience and accept the consequences. Internal Auditor, 6(6): 52-57.
- ✓ Chang, Y.T, Chen, H., Rainbow. Cheng, -R. and Chi, W. (2019).The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, Journal of Contemporary Accounting & Economics, Vol. 15(1), PP.1–19. 11.
- ✓ Charles, B.A., Duane M. B., William F. M. J., Larry, R. and Chad, M. S. (2013). A Summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. A Journal of Practice & Theory, Forthcoming, Northeastern U. D’Amore-McKim School of Business Research Paper No. 2013-11. 12.
- ✓ Etzioni, A. (1988). Normative-affective factors: Toward a new decision-making model. Journal of economic psychology, 9(2): 125-150.
- ✓ Qiu Gaosong, Yuan Leping (2021) Measurement of Internal Audit Effectiveness: Construction of Index System and Empirical Analysis, Journal Pre-proof.
- ✓ Ronja Krane, Marc Eulerich(2020). Factors influencing the internationalization of the internal audit function, Journal Pre-proofs, S1061-9518(20)30054-9.
- ✓ Petrascu, D. and Tleanu, A. (2014). The Role of Internal Audit in Fraud Prevention and Detection. Procedia Economics and Finance, Vol. 16, PP. 489 – 497.
- ✓ Xiong Wang, Tong Zhao, Ching-Ter Chang (2020) An integrated FAHP-MCGP approach to project selection and resource , Journal Pre-proofs.