



حسابرسی عملیاتی؛

اصول و شیوه‌هایی برای دنیای در حال تغییر

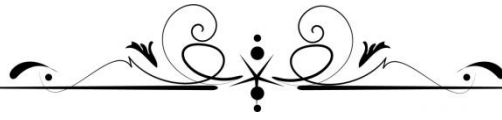
مؤلف:

هرنان مرداک

مترجمان:

نظام الدین رحیمیان

وحید منتی و محمد غواصی کناری

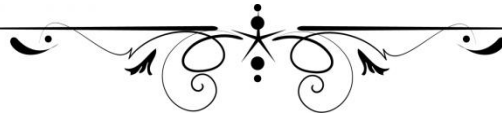


تقدیم بہ:

خانوادہ عزیزمان بہ پاس محبت ہاں بی دریغ
نظام الدین رحیمان اوحید نشی



ہمسر عزیزم بہ پاس دلکرمی ہا و صبوری ہا
محمد خواصی کناری



پیشگفتار

امروزه، حسابرسی عملیاتی، ارزیابی آینده‌محور، روشمند و مستقل اهداف سازمان است. در این حسابرسی، منابع اصلی شواهد شامل سیاست‌های عملیاتی، دستاوردهای مرتبط به اهداف سازمانی و داده‌های مالی است و کنترل‌های داخلی و اثربخشی‌های سازمان نیز مورد بررسی و ارزیابی قرار می‌گیرد. حسابرسی عملیاتی، ارزیابی مستقل مبتنی بر آینده، سیستماتیک و مبتنی بر کسب‌وکار مدیریت و فعالیت‌های سازمان است و هدف از انجام آن، منفعت رساندن به ذینفعان مختلف است که به حسابرسان اعتماد نموده تا هنجارها را شناسایی و به‌کارگیری صحیح منابع و ساختار بندی و فعالیت‌های سازمان به شیوه‌ای موفق را تایید نماید. هدف حسابرسی عملیاتی، بهبود سودآوری سازمان و دستیابی به اهداف سازمان است.

در چند دهه اخیر، تغییرات قابل توجهی در محیط عملیاتی، فناوری، اقتصادی و اجتماعی رخ داده است و حسابرسان، باید به گونه‌ای مناسب به این تغییرات واکنش نشان دهند. با توجه به نقش رو به پیشرفت حسابرسان، دامنه رسیدگی فراتر از سوابق حسابداری و صورت‌های مالی پیش رفته است. امروزه از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود که نحوه سازمان‌دهی سازمان، میزان کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها را در پیروی از مأموریت، چشم‌انداز و اهداف مشخص شده، آزمون نمایند. تنوع الزامات و مهارت‌های مورد نیاز به طور روزافزونی در حال افزایش است و فراتر از مدارک حسابداری و تجربه مرتبط می‌باشد. در حقیقت، واحدهای حسابرسی داخلی هر چه بیشتر به دنبال افرادی هستند که می‌توانند به ریسک فکر کنند، به طور کتبی و شفاهی قادر به برقراری ارتباط اثربخش باشند، با افراد درون و برون سازمانی همکاری کنند، ارتباطات واحدهای عملیاتی با یکدیگر را درک نمایند و جریان فرآیندها و سیستم‌های پشتیبان آن‌ها را بشناسند.

همزمان با پیشرفت‌های حسابرسی عملیاتی در بخش خصوصی کشورهای مختلف جهان، این خدمات در بخش عمومی نیز با استقبال سازمان‌های عالی حسابرسی (دیوان محاسبات کشورهای جهان) قرار گرفته است. حسابرسی عملیاتی در بخش عمومی با عنوان **حسابرسی عملکرد شناخته می‌شود و سازمان بین‌المللی عالی حسابرسی «ایننتوسای»** به عنوان سازمانی مستقل و غیرسیاسی و حامی مجامع حسابرسی در بخش دولتی، با انتشار استانداردهای بین‌المللی سازمان‌های عالی حسابرسی به‌ویژه استانداردهای ۳۰۰۰ الی ۳۹۹۹ با عنوان «رهنمودهای اجرایی برای حسابرسی عملکرد» رهنمودهای عملی و اجرایی برای اجرای حسابرسی عملکرد را در اختیار حسابرسان دیوان محاسبات کشورهای جهان قرار داده است و تجربیات، یافته‌ها و دیدگاه موثر اعضای ایننتوسای، این امکان را فراهم ساخته تا حسابرسی عملکرد در بخش عمومی دارای فرآیند پیشرفت مستمر و رو به رشدی باشد.

همزمان با سایر کشورهای جهان، حسابرسی عملیاتی و عملکرد در ایران نیز پیشرفت‌های زیادی نموده و در قوانین و مقررات، توجه زیادی به آن شده است. براساس ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران؛ کلیه شرکت‌های دولتی موضوع ماده (۴) قانون مدیریت خدمات کشوری و نیز شرکت‌های پذیرفته شده در بورس مکلف‌اند از سال دوم برنامه و حداقل یک بار تا پایان برنامه از طریق سازمان حسابرسی و یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران حسب مورد در جهت افزایش صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی فعالیت شرکت‌ها و افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی، نسبت به انجام حسابرسی عملیاتی اقدام نمایند که مسئولیت اجرای این بند بر عهده هیئت مدیره این شرکت‌ها گذاشته شده است. همچنین هیئت وزیران در جلسه ۲۸ فروردین ۱۳۹۸ به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۵۰ شرکت دولتی را ملزم به انجام حسابرسی عملیاتی در طول برنامه ششم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران نموده که می‌توان به سازمان خصوصی سازی، شرکت ملی نفت

ایران، شرکت سرمایه‌گذاری‌های خارجی، بانک مسکن، شرکت ارتباطات زیرساخت و بانک ملی ایران اشاره کرد. تصریح ماده ۲۱۸ قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران مبنی بر انجام حسابرسی عملیاتی شرکت‌های دولتی، استقرار گروه‌ها و اجرای حسابرسی عملیاتی در سازمان حسابرسی و موسسه حسابرسی مفید راهبر و نیز در دیوان محاسبات کشور، انتشارات کتاب‌ها و مقالات، انجام تحقیقات بیشتر و برگزاری کلاس‌ها و کارگاه‌های آموزشی حسابرسی عملیاتی در جامعه حسابداران رسمی ایران و انجمن حسابرسان داخلی ایران؛ زمینه را بیش از پیش برای ارتقای خدمات حسابرسی عملیاتی فراهم نموده است. کتاب حاضر، دارای ۱۴ فصل و حاوی موضوعات ارزشمند زیر است:

فصل اول با عنوان تعاریف، ویژگی‌ها و رهنمودها. پس از بیان تحولات شگرف در حسابرسی داخلی و روند توسعه آن، به تعریف حسابرسی عملیاتی و حسابرسی داخلی و تشریح واژه‌های کلیدی مندرج در تعریف پرداخته است. در ادامه ضمن اشاره به هدف حسابرسی عملیاتی و نحوه ارزش‌افزایی آن برای سازمان، به تفاوت دو مفهوم حسابرسی مبتنی بر ریسک و حسابرسی مبتنی بر کنترل‌ها، اشاره شده است. از آنجا که انجام تجزیه و تحلیل ذینفعان، از جنبه‌های مهم حسابرسی داخلی نوین است؛ به تقسیم‌بندی ذینفعان به دو دسته ذینفعان اصلی/اقتصادی و ذینفعان ثانویه/غیراقتصادی اشاره شده است. در پایان؛ مهم‌ترین مهارت‌های موردنیاز برای انجام حسابرسی داخلی، استانداردها و رهنمودهای حسابرسی داخلی تشریح شده است.

فصل دوم با عنوان اهداف و مراحل حسابرسی عملیاتی، در ابتدا به بیان اهداف اصلی حسابرسی عملیاتی و مراحل آن شامل مراحل برنامه‌ریزی، اجرای عملیات، گزارشگری و پیگیری پرداخته شده است. در ادامه، انواع شواهد حسابرسی نظیر شواهد تصدیقی، مشاهده، واریسی مستندات و محاسبه مجدد، نقش کاربرگ‌ها در مستندسازی کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی، استفاده از نمودگر برای ترسیم فرآیند کسب‌وکار، نقش پرسشنامه کنترل داخلی در ارزیابی کنترل‌های داخلی و مشخصه‌های پنج گانه یافته‌های حسابرسی کارا تشریح شده است.

در فصل سوم با عنوان ارزیابی ریسک، پس از ارائه تعریفی برای ارزیابی ریسک به شناسایی و اندازه‌گیری ریسک‌ها و توصیف انواع ریسک‌ها پرداخته شده است. بعد از آن؛ ماتریس ریسک به عنوان ابزاری پرکاربرد برای ثبت و تجزیه و تحلیل ریسک‌ها، اهمیت خود ارزیابی کنترل‌ها و مزایای آن، پیامد ریسک‌های مترتب بر فعالیت‌های کسب-وکار و چالش‌های آتی تشریح شده است.

در فصل چهارم با عنوان مولفه‌های هفت‌گانه، هفت مولفه حسابرسی عملیاتی شامل کارایی، اثربخشی، صرفه اقتصادی، تعالی، اصول اخلاقی، عدالت و محیط زیست و نحوه تأثیر هر یک از این مولفه‌ها بر موفقیت سازمان تشریح شده است. این کتاب از مولفه‌های سه‌گانه حسابرسی عملیاتی یعنی کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فراتر رفته و چهار مولفه دیگر را به مولفه‌های سه‌گانه قبلی اضافه نموده است.

فصل پنجم با عنوان چارچوب‌های کنترلی، به تشریح شناخته شده ترین چارچوب‌های کنترلی نظیر چارچوب یکپارچه کنترل داخلی کوزو، اهداف کنترلی برای اطلاعات و فناوری‌های مرتبط (کوبیت)، سازمان بین‌المللی استاندارد (ایزو) و کتابخانه زیرساخت فناوری اطلاعات می‌پردازد. در ادامه، مولفه‌های پنج گانه چارچوب کنترل داخلی کوزو شامل محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت، مورد بحث قرار گرفته و سطوح پنج‌گانه مدل بلوغ قابلیت یکپارچه تشریح شده است.

فصل ششم با عنوان ابزارها، به معرفی ابزارهای موثر برای ارائه خدمات به صاحبکاران می‌پردازد که حسابرسان داخلی از آن، برای جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل، تفسیر، ارائه و انتقال اطلاعات بهره می‌برند. لذا در این فصل، نمودگرها، نمودارهای کنترل، پاره‌تو، نمودگر علت و معلولی (نمودار استخوان ماهی ایشیکاوا)، وابستگی، ماتریس واگذاری

مسئولیت، نظام آراستگی 5S مطرح و ماتریس ارتباطات، چراهای پنج‌گانه و ساختار شکست کار، مورد بحث قرار گرفته است.

در فصل هفتم با عنوان **زمینه‌های اتلاف هشت‌گانه**، به تشریح مولفه‌های اتلاف هشت‌گانه شامل تولید بیش-ازحد (تولید مازاد)، انتظار، حمل‌ونقل، پردازش و تشریفات اداری غیرضروری، موجودی اضافی، حرکت بیش‌ازحد، کمبود و کم بهره‌گیری از کارکنان پرداخته شده است.

فصل هشتم با عنوان **کنترل کیفیت**، به این موضوع اشاره می‌کند که چگونه حسابرسان داخلی می‌توانند از مولفه‌های هفت‌گانه حسابرسی عملیاتی، به منظور ارزیابی و بهبود موفقیت عملیات استفاده نمایند. ادامه این فصل به مفاهیم کنترل کیفیت، شش سیگما، شش سیگمای ناب، ایزو ۹۰۰۰ و ایزو ۳۱۰۰۰ اختصاص یافته و اصول هفت‌گانه مدیریت کیفیت ایزو ۹۰۰۱ تشریح شده است.

در فصل نهم با عنوان **موضوعات مستندسازی**، ضمن تعریف یافته، به استفاده از الگوی CCCER/5C به منظور مستندسازی یافته‌ها اشاره شده است. در ادامه عناصر پنج‌گانه این الگو شامل معیار، شرایط، علت، اثر و توصیه‌ها تشریح شده است. علاوه بر این، سه رویکرد افزایش متقاعدکنندگی توصیه‌ها شامل لوگوس، اتوس و پاتوس مورد بحث قرار گرفته است.

فصل دهم با عنوان **نظارت مستمر**، به تشریح نظارت مستمر و تکامل چرخه آن، ضرورت استفاده از حسابرسی مستمر، استفاده از نرم‌افزارهای کاربردی نظیر زبان فرمان حسابرسی و شیوه‌های حسابرسی به کمک رایانه پرداخته است.

در فصل یازدهم با عنوان **مدیریت تغییر**، مدیریت تغییر و نحوه تبدیل شدن حسابرسان داخلی به عوامل موثر تغییر مورد بحث قرار گرفته است. در ادامه، روش‌های مدیریت تغییر نظیر الگوی هشت مرحله‌ای رهبری تغییر جان کاتر، الگوی سه مرحله‌ای خروج از انجماد، تغییر و انجماد مجدد کرت لوین و مدل برنامه‌ریزی، اجرا، بازبینی و اقدام ویلیام ادواردز دمینگ تشریح شده است. در نهایت، به دلایل مقاومت افراد در برابر تغییر اشاره شده است.

در فصل دوازدهم با عنوان **مدیریت پروژه**، بعد از تعریف مدیریت پروژه و توصیف پیامدهای مدل محدودیت سه‌گانه برای مدیریت پروژه؛ به تشریح چرخه عمر پروژه شامل آغاز، برنامه‌ریزی، اجرا، خاتمه و نظارت پرداخته شده است. در ادامه، رمز موفقیت و دلایل شکست پروژه‌های فناوری اطلاعات، علل انتخاب پروژه، معیارهای عملکرد پروژه به بحث گذاشته شده است.

فصل سیزدهم، به **حسابرسی وظایف و فعالیت‌های کسب‌وکار** می‌پردازد و در آن مرور، اسناد مهم، اهداف کلیدی، ریسک‌های کلیدی و کنترل‌های رایج در موضوعاتی چون مدیریت پروژه، انعقاد قرارداد و پیمانکاری، خرید، انتخاب فروشندگان و مدیریت، مزایده، قیمت‌گذاری، دریافت محصولات (کیفیت)، منابع انسانی، حسابداری، امور مالی و عملیات خزانه‌داری، فناوری اطلاعات، تولید و حسابرسی مدیریت به بحث گذاشته شده است.

فصل چهاردهم به **اصول ۱۴ گانه سیستم تولید شرکت تویوتا** و فصل پانزدهم به **نتیجه‌گیری اختصاص یافته** است.

این کتاب، سرشار از مباحث و موضوعات گوناگون مرتبط با حسابرسی داخلی و حسابرسی عملیاتی است و به خوبی می‌تواند در این دنیای سراسر تغییر، اطلاعات خوانندگان را در این حوزه، به‌روز نماید. به همین دلیل، مطالعه این کتاب را به افراد زیر توصیه می‌کنیم:

کلیه مدیران، کارشناسان و اعضای گروه‌های حسابرسی و افرادی که تمایل دارند در این حوزه به فعالیت بپردازند.

موسسات حسابرسی که علاقمند به داشتن سبد خدمات کامل‌تری هستند. حسابرسان عملکرد شاغل در دیوان محاسبات کشور. مدیران و کارکنان واحدهای حسابرسی داخلی به منظور برنامه‌ریزی، اجرا و ارائه گزارش‌های حسابرسی داخلی و عملیاتی.

روسا و اعضای کمیته‌های حسابرسی به منظور برنامه‌ریزی اجرای حسابرسی عملیاتی در شرکت‌ها و سازمان‌های متبوع خود توسط واحدهای حسابرسی داخلی و یا برون‌سپاری انجام این خدمات توسط افرادی که توانایی ارائه خدمات مذکور را دارند و همچنین مطالعه، اقدام و انجام پیگیری‌های لازم در خصوص گزارش‌های حسابرسی داخلی و عملیاتی ارائه شده.

اساتید محترم، دانشجویان دوره‌های کارشناسی ارشد حسابرسی در دانشگاه‌ها و مدارس عالی ایران به منظور بهره‌گیری از آن در درس حسابرسی عملیاتی و عملکرد.

وظیفه خود می‌دانیم از مدیریت انتشارات کیومرث که برای چاپ و توزیع مطلوب این کتاب از هیچ کوششی فروگذار نکردند، تشکر و قدردانی کنیم.

اگرچه در ترجمه کتاب، تمام مساعی و تلاش‌های لازم توسط مترجمان صورت گرفته، ولیکن خالی از کاستی و اشتباه نخواهد بود. از کلیه اساتید، اعضای محترم حرفه حسابداری و حسابرسی، پژوهشگران و دیگر عزیزان که کتاب را مطالعه کرده‌اند، می‌توانند در راستای ارتقای کیفیت کتاب، نظرهای مفید و سازنده خود را از طریق آدرس ایمیل m.ghavvasi@ut.ac.ir اعلام نمایند.

نظام‌الدین رحیمیان، وحید متی و محمد غواصی کناری

پاییز ۱۳۹۸

فهرست مطالب

■ فصل ۱: تعاریف، ویژگی‌ها و رهنمودها ۱۵

۱۵	مقدمه.....
۱۸	تعریف و مشخصه‌های حسابرسی عملیاتی.....
۲۴	سایر اجزای تعریف.....
۲۵	در نتیجه، حسابرسی عملیاتی چیست؟.....
۲۶	حسابرسی مبتنی بر ریسک.....
۲۸	حسابرسی فراتر از الزامات حسابداری، مالی و قانونی.....
۲۹	ارزشی که حساب‌برسان فراهم می‌کنند.....
۳۳	شناسایی تهدیدها و آسیب‌پذیری‌های عملیاتی.....
۳۴	مهارت‌های مورد نیاز برای حسابرسی‌های عملیاتی کارا.....
۳۷	حسابرسی یکپارچه.....
۳۹	استانداردها.....
۴۷	خلاصه فصل.....
۴۹	پرسش‌ها.....
۵۰	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۲: اهداف و مراحل حسابرسی عملیاتی ۵۱

۵۱	مقدمه.....
۵۲	اهداف اصلی حسابرسی‌های عملیاتی.....
۵۴	مراحل حسابرسی عملیاتی.....
۵۶	برای رسیدن به موفقیت چه کاری باید انجام داد؟.....
۵۷	عوامل ریسک.....
۶۰	انواع شواهد حسابرسی.....
۸۰	شاخص‌ها.....
۸۲	افراد، فرآیندها و فناوری.....
۸۳	خلاصه.....

۸۴.....	پرسش‌ها.....
۸۵.....	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۳: ارزیابی ریسک ۸۷

۸۷.....	مقدمه.....
۸۸.....	ارزیابی ریسک.....
۹۴.....	ارزیابی انواع ریسک و کنترل.....
۱۰۰.....	اهمیت خودارزیابی کنترل‌ها.....
۱۰۱.....	فعالیت‌های کسب‌وکار و پیامدهای ریسک آن‌ها.....
۱۰۵.....	چالش‌های آتی و پیامدهای ریسک.....
۱۱۰.....	خلاصه فصل.....
۱۱۰.....	پرسش‌ها.....
۱۱۲.....	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۴: مولفه‌های هفت‌گانه..... ۱۱۵

۱۱۵.....	مقدمه.....
۱۱۶.....	مولفه‌های هفت‌گانه.....
۱۲۹.....	پیامدها برای حساب‌رسان داخلی.....
۱۳۰.....	خلاصه فصل.....
۱۳۱.....	پرسش‌ها.....
۱۳۲.....	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۵: چارچوب‌های کنترلی..... ۱۳۳

۱۳۳.....	مقدمه.....
۱۳۴.....	چارچوب‌های کنترلی.....
۱۳۵.....	محیط کنترلی.....
۱۴۴.....	ارزیابی ریسک.....
۱۵۸.....	فعالیت‌های کنترلی.....
۱۶۱.....	اطلاعات و ارتباطات.....
۱۶۷.....	فعالیت‌های نظارتی.....
۱۶۸.....	فناوری اطلاعات و تأثیر آن بر موفقیت سازمان‌ها.....
۱۷۵.....	خلاصه فصل.....
۱۷۶.....	پرسش‌ها.....
۱۷۸.....	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۶: ابزارها ۱۸۱

۱۸۱	مقدمه.....
۱۸۳	نمودار هیستوگرام.....
۱۸۴	نمودار کنترل.....
۱۸۶	نمودار پاره‌تو.....
۱۸۷	نمودگر علت و معلولی (استخوان ماهی، ایشیکاوا).....
۱۹۱	تجزیه و تحلیل زمینه قدرت.....
۱۹۵	نمودگر/ نقشه گردش فرآیند/ نقشه جریان ارزش.....
۲۰۳	نواحی مشترک مستعد بهبود فرآیندها.....
۲۰۵	زمان تکت.....
۲۰۸	اتلاف هشت‌گانه.....
۲۱۱	نمودار وابستگی/ تجزیه و تحلیل جیرو کاواکیتا.....
۲۱۲	برگه کنترل.....
۲۱۴	نمودار پراکندگی.....
۲۱۷	نظام آراستگی محیط کار.....
۲۱۹	نمودار نقش-مسئولیت.....
۲۲۱	نقشه ارتباطات.....
۲۲۲	ماتریس ارتباطات.....
۲۲۳	نمودار تأمین کنندگان، ورودی‌ها، فرآیند، خروجی‌ها و مشتریان.....
۲۲۵	پوکا یوکه/تصحیح اشتباه.....
۲۲۶	بهینه‌کاوی (الگوبرداری).....
۲۲۸	چراهای پنج‌گانه.....
۲۳۰	ساختار شکست کار.....
۲۳۱	خلاصه فصل.....
۲۳۲	پرسش‌ها.....
۲۳۳	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۷: زمینه‌های هشت‌گانه اتلاف ۲۳۵

۲۳۵	مقدمه.....
۲۳۵	زمینه‌های هشت‌گانه اتلاف.....
۲۴۵	شناسایی، ارزیابی و جلوگیری از وقوع مودا.....
۲۴۹	خلاصه فصل.....
۲۴۹	پرسش‌ها.....
۲۵۰	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۸: کنترل کیفیت ۲۵۱

۲۵۱	مقدمه.....
۲۵۱	درک ادعاهای مدیریت در صورت‌های مالی و استفاده از روش‌شناسی‌های بهبود کیفیت.....
۲۵۷	ارتباط میان نقاط ضعف فرآیندها و کنترل‌های داخلی.....
۲۵۸	شش سیگما و شش سیگمای ناب.....
۲۶۱	ایزو ۹۰۰۰ و ایزو ۳۱۰۰۰.....
۲۶۶	خلاصه فصل.....
۲۶۷	پرسش‌ها.....
۲۶۸	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۹: موضوعات مستندسازی ۲۶۹

۲۶۹	مقدمه.....
۲۶۹	استفاده از الگوی CCCER/5C برای مستندسازی یافته‌ها.....
۲۷۳	ارائه یافته‌ها و توصیه‌های متقاعد کننده.....
۲۷۶	استفاده از روش‌های کمی برای بهبود کیفیت و تأثیر یافته‌های حسابرسی.....
۲۷۷	متقاعدسازی و تغییر جهت.....
۲۷۸	تدوین توصیه‌های مفید، عملی و مؤثر برای اقدامات اصلاحی.....
۲۷۹	خلاصه فصل.....
۲۷۹	پرسش‌ها.....
۲۸۰	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۱۰: نظارت مستمر ۲۸۱

۲۸۱	مقدمه.....
۲۸۲	حسابرسی مستمر فعالیت‌های پرخطر.....
۲۸۵	نرم‌افزارهای تجزیه و تحلیل داده.....
۲۸۹	استفاده از ابزارها و روش‌های حسابرسی مبتنی بر رایانه برای دستیابی به برتری عملیاتی.....
۲۹۰	نظارت و حسابرسی مستمر کنترل‌ها.....
۲۹۲	خلاصه فصل.....
۲۹۳	پرسش‌ها.....
۲۹۴	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۱۱: مدیریت تغییر ۲۹۵

۲۹۵	مقدمه.....
۲۹۶	شناسایی و معرفی تغییرات تطبیق‌پذیر و نوآورانه.....
۲۹۶	مدل هشت‌مرحله‌ای.....
۲۹۸	خروج از انجماد، تغییر و انجماد مجدد.....

۲۹۹	برنامه‌ریزی، اجرا، بازبینی و اقدام.....
۳۰۰	ارزیابی ریسک پروژه و ریسک شکست.....
۳۰۶	درک و مدیریت مقاومت در برابر تغییر.....
۳۰۹	افراد، فرآیند و فناوری: سه عامل اساسی در ایجاد تغییر.....
۳۱۲	اختلالات.....
۳۱۳	خلاصه فصل.....
۳۱۴	پرسش‌ها.....
۳۱۵	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۱۲: مدیریت پروژه..... ۳۱۷

۳۱۷	مقدمه.....
۳۱۸	مدیریت پروژه.....
۳۱۸	مراحل پروژه.....
۳۲۹	رمز موفقیت و دلایل شکست پروژه‌های فناوری اطلاعات.....
۳۳۶	انتخاب پروژه.....
۳۳۹	معیارهای عملکرد پروژه.....
۳۴۰	نرم‌افزار پروژه.....
۳۴۰	خلاصه فصل.....
۳۴۱	پرسش‌ها.....
۳۴۲	کلیدواژه‌ها.....

■ فصل ۱۳: حسابرسی وظایف و فعالیت‌های کسب‌وکار..... ۳۴۳

۳۴۳	مقدمه.....
۳۴۳	مدیریت پروژه.....
۳۴۷	قرارداد و پیمانکاری.....
۳۴۹	خرید، انتخاب فروشندگان و مدیریت.....
۳۵۳	مزایده.....
۳۵۴	قیمت‌گذاری.....
۳۵۷	دریافت محصولات (کیفیت).....
۳۵۸	منابع انسانی.....
۳۶۱	استخدام.....
۳۶۲	آموزش و توسعه.....
۳۶۳	مزایای کارمندان.....
۳۶۴	خاتمه خدمت کارمندان.....
۳۶۴	ارزیابی کارمندان.....
۳۶۵	حسابداری، امور مالی و عملیات خزانه‌داری.....

۳۶۶	.....	خزانه‌داری
۳۶۷	.....	حقوق و دستمزد
۳۶۸	.....	حساب‌های پرداختی
۳۶۹	.....	حساب‌های دریافتی
۳۷۰	.....	دارایی‌های ثابت
۳۷۱	.....	موجودی مواد و کالا
۳۷۲	.....	فناوری اطلاعات
۳۷۴	.....	عملیات پردازش فناوری اطلاعات
۳۷۵	.....	پشتیبان‌گیری و ذخیره‌سازی
۳۷۷	.....	دسترسی به فناوری اطلاعات
۳۷۸	.....	دستگاه‌های شخصی
۳۷۹	.....	توسعه سیستم‌ها
۳۸۰	.....	بنیادها
۳۸۱	.....	حسابرسی مدیریت
۳۸۳	.....	دفتر امور اخلاقی
۳۸۵	.....	تولید
۳۸۷	.....	کلیدواژه‌ها

■ فصل ۱۴: سیستم تولید شرکت تویوتا ۳۸۹

۳۸۹	.....	مقدمه
۳۹۰	.....	۱۴ اصل
۳۹۳	.....	خلاصه فصل
۳۹۳	.....	پرسش‌ها
۳۹۴	.....	کلیدواژه‌ها

■ فصل ۱۵: نتیجه‌گیری ۳۹۵

۳۹۵	.....	استفاده از حسابرسی عملیاتی برای کمک به تغییر موقعیت واحد حسابرسی داخلی
۳۹۶	.....	توسعه استعداد عملیاتی
۳۹۷	.....	تغییر جایگاه: تبدیل شدن به مشاوران قابل اعتماد
۳۹۸	.....	به‌کارگیری موثر مهارت‌های مشاوره در زمان اجرای حسابرسی‌های عملیاتی
۳۹۸	.....	تعالی عملیاتی و تحول فرهنگی: نقش حسابرسان داخلی
۳۹۹	.....	کلیدواژه‌ها
۴۰۰	.....	منابع و ماخذ

فصل ۱

تعاریف، ویژگی‌ها و رهنمودها

نمونه عملی آن چیزی باش که ترویج می‌کنی.

همان‌گونه زندگی کن که دیگران را بدان توصیه می‌کنی و همان راهی را برو که دیگران را بدان تشویق می‌نمایی. آنچه را که به دیگران موعظه می‌کنی، خود در عمل (و نه فقط گفتار) به آن پایبند باش. با رفتار عملی، نمونه دیگران باش.

«جان پترسن»

مقدمه

حسابرسی داخلی، تحولات شگرفی را پشت سر گذاشته است. هرچند نقش حسابرسی داخلی در ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه به سازمان‌ها؛ به شیوه‌ای که موجب بهبود عملیات آن‌ها شود، در چندین دهه بدون تغییر باقی‌مانده است و ارائه چنین خدماتی به‌درستی تداوم یافته، اما نحوه اجرای آن در طول زمان، دستخوش تغییر شده است.

از زمان تأسیس انجمن حسابرسان داخلی در سال ۱۹۴۱، حرفه در تطبیق هویت، هدف و رویکرد خود، با تغییرات صورت گرفته در حوزه‌های مدیریت و رفتار سازمانی، تکامل یافته است. دانشگاه‌ها و سایر مراکز علمی، روی دروس عصر صنعتی سرمایه‌گذاری کرده و نظریه‌هایی را ایجاد نموده‌اند که موجب پیدایش سیستم‌هایی شد که در آن‌ها؛ تمرکزگرایی، سلسله‌مراتب تعریف‌شده، سطوح اختیارات متمایز و خطوط گزارشگری، قواعد شفاف و تقسیم‌کار، مرسوم بودند.

حسابرسی داخلی، با این رویکرد تطبیق یافت و آن را پذیرفت. در نتیجه، روش‌های آن با این نظریه‌ها هم‌راستا شدند. استانداردسازی، هنجار بود و سازمان‌ها، رهنمودهای سخت‌گیرانه‌ای را برای نحوه اجرا و کارکرد آن‌ها پیاده‌سازی نمودند. در نتیجه، حسابرسان داخلی، همین رویه را پیش گرفته و رویکردهای استاندارد را برای حسابرسی صاحب‌کاران خود در آن سازمان‌ها، پیاده‌سازی نمودند. این جست‌وجو برای هم‌راستایی و قاعده‌مندی، منجر به ایجاد مجموعه‌ای از چک‌لیست‌ها، برنامه‌های حسابرسی استاندارد و رویه‌ها گردید. در نهایت، حسابرسی داخلی به شیوه‌ای

تکامل یافت که به سلسله‌مراتب و ساختار سازمان‌ها، تمرکزگرایی، تفویض اختیارات سفت‌وسخت، نظم، قواعد و رویه‌های تقسیم‌کار برای مدل استاندارد اعتبار بخشید. سپس، واحد حسابرسی با این استانداردسازی بر ارزیابی کنترل سازمان یا اثربخشی عملیاتی تأکید نمود و توانست این کار را با استفاده از چک‌لیست‌ها، پرسشنامه‌های تهیه‌شده و بررسی مستندات مشابه انجام داده و هر ساله، ثبات رویه را تأیید نماید.

برای کسانی که بدین شیوه حسابرسی را انجام می‌دادند، ریسک پنهانی وجود داشت. تأکید بر استانداردسازی، خلاقیت حسابرسان را محدود می‌نمود. متفکران خلاق، تمایلی به سوی حضور در حرفه نداشتند. حسابرسان داخلی با استفاده از بهانه و نیاز قانونی به استقلال، خود را از واحدهای تجاری و بخش‌هایی جدا کردند که مورد رسیدگی قرار داده بودند و انتظار حمایت داشتند. آن‌ها حتی از ارائه پیشنهاد برای بهبود نقاط ضعف شناسایی شده، امتناع می‌ورزیدند. این ریسک‌ها، در دهه ۱۹۶۰ مشخص شد و تا دهه ۱۹۸۰ ادامه داشت.

اگرچه حسابرسان داخلی از استقلال خود حفاظت می‌کردند، اما واحدهای تجاری دریافت‌کننده خدمات آنان، به دلیل جهانی‌شدن، پیشرفت‌های فناوری، رقابت بی‌وقفه و چشم‌انداز جدید اجتماعی، جغرافیایی و مالی؛ دائماً در حال تغییر بودند. شرکت‌ها دیگر با استفاده از مدل‌های استاندارد، قادر به ادامه فعالیت نبودند. به دلیل حرکت تولید به سوی کشورهای مختلف، وجود صرف یک واحد تدارکات و خرید با یک مدیر ناظر بر تمام فعالیت‌های خرید، غیرعملی بود. از آنجاکه امروزه مشتریان در سراسر پهنه گیتی وجود دارند، تأیید سریع و مناسب سفارش‌های مشتری توسط مدیر فروش دیگر امکان‌پذیر نیست. امروزه تصمیمات خریدوفروش به‌وسیله مدیران ارشد محلی در کشورهای دیگر صورت می‌گیرد که این فعالیت‌ها در حال انجام شدن هستند. تأیید و ایجاد تعدیلات در حساب‌های مشتری، دیگر به‌صورت دستی و شخصی توسط مدیر مالی شرکت انجام نمی‌شود. نیازی به این کار نیست. کارمندان محلی می‌توانند این کار را با نظارت گروه مدیریت محلی خود انجام دهند. سیستم برنامه‌ریزی منابع بنگاه، تفکیک وظایف لازم را ایجاد نمود و پردازش معاملات را به افراد مجاز محدود کرد.

بسیاری از حسابرسان داخلی، این تغییرات را نادیده گرفتند و در تطبیق یافتن با حوزه‌های در حال تغییر، بسیار کند عمل کردند؛ زیرا معتقد بودند که جهان هنوز هم با مدل‌های کسب‌وکار استاندارد در حال فعالیت است. نتیجه چه شد؟ بسیاری از فعالیت‌ها، نامربوط شدند. برخی از حسابرسان داخلی، باز هم از چک‌لیست‌های استاندارد استفاده نمودند، همان پرسشنامه‌های قبلی را تکمیل کردند، به دنبال همان مستندات بودند و قواعد مدل‌های کسب‌وکار استاندارد را پیاده‌سازی نمودند. آن‌ها به پیروی از رویه‌های منسوخ‌شده، مانند تأیید تمام سفارش‌های مشتری توسط مدیر فروش و بررسی و امضای اعتبارات مشتری توسط مدیر مالی شرکت، اصرار ورزیدند.

تضاد اندکی درباره نیاز به حسابرسی داخلی اثربخش وجود داشت. اعضای هیئت‌مدیره درباره اهمیت وجود محیط کنترلی داخلی قوی و قابل‌اتکا، توافق داشتند. به‌طور کلی، مدیریت به اهمیت وجود کنترل‌های داخلی اعتقاد داشت، اما معتقد نبود که واحد حسابرسی داخلی، کمک مؤثری به شرکت می‌کند. هیئت‌مدیره و گروه‌های مدیریت آن‌ها به تدریج اعتماد خود نسبت به واحد حسابرسی داخلی را از دست دادند، چراکه این واحد به‌طور نامناسب و غیر منعطف بر مدل‌های کسب‌وکار سنتی تمرکز کرده بود که به نظر آن‌ها منسوخ شده بود و نیاز به تغییر داشت. تأکید نادرست بر رعایت، منجر به تمرکز بسیاری از حسابرسان بر چیزی شد که به نظر آنان برای واحد تجاری دارای اهمیت بود و تمرکز کمتری بر آنچه داشتند که واقعاً برای آن مهم بود. مدیریت از حسابرسانی ناامید شد که از ایجاد تغییرات، حتی در زمانی خودداری می‌کردند که محیط‌های درون و برون‌سازمانی خواستار تعدیلات سریع و قانونی در ساختار تجاری و رویه‌های آن بودند. فارغ از روش، برخی از مدیران بسیار متعجب بودند که چرا برخی از

حسابرسی‌ها، کماکان در نقطه اولیه خود قرار داشتند.

در کنار این مسئله، مشکل دیگری نیز وجود داشت. حسابرسی داخلی از جنبه‌ها و شیوه‌های زیادی در کنار حسابرسی مستقل (حسابداران رسمی) تکامل یافته بود و با تمرکز بر معاملات حسابداری و فرآیند تهیه صورت‌های مالی، به‌طور گسترده‌ای اجرای حسابرسی مستقل را تکرار می‌کرد. اگرچه در حسابرسی داخلی، تمرکز کار با جزئیات بیشتری همراه بود و سطوح اهمیت استفاده‌شده توسط حسابرسان داخلی بسیار پایین‌تر از حسابرسان مستقل بود، بااین‌حال، در مواردی، بررسی و انجام مجدد رویه‌های حسابداری توسط حسابرسان داخلی، بی‌فایده به نظر می‌رسید. زیرا سازمان به حسابرسان مستقل خود برای حسابرسی رویه‌های حسابداری حق‌الزحمه پرداخت می‌کرد که منتج به انتشار گزارش‌های مالی شرکت (صورت‌های مالی حسابرسی شده) می‌شد.

اما از آن زمان تاکنون، بسیاری از مسائل تغییر کرده است. در اوایل دهه ۱۹۹۰، حسابرسی داخلی با روند تحولی آغاز شد که آن را با برآورده کردن نیازهای واقعی سازمان‌ها و ذینفعان مربوط هم‌راستا می‌کرد. ظهور نظریه ذینفعان و موضوعاتی درباره راهبری شرکتی، کیفیت و زمان چرخه، علاوه بر کار حمایتی مستمر انجمن حسابرسان داخلی، منجر به ایجاد تغییرات قابل توجهی در حرفه گردید. فروپاشی دات کام در سال‌های ۲۰۰۰-۲۰۰۱ و تصویب قانون ساربینز آکسلی در سال ۲۰۰۲ موجب افزایش تقاضا برای حرفه شد.

امروزه حسابرسی داخلی، در حال دستیابی به تعادل بهتری میان موضوعات عملیاتی، گزارشگری، رعایت، فناوری اطلاعات، تقلب و مسائل راهبردی است. حسابرسی داخلی، در حال حاضر، نگاه فراتری نسبت به تمرکز صرف بر یک سال (سال مالی جاری) داشته و به روندهای بلندمدت‌تر و پیامدهای آتی فعالیت‌های فعلی توجه می‌کند. همچنین حسابرسی داخلی در حال شناسایی مجموعه گسترده‌تری از مهارت‌های ضروری بوده و به منظور موفقیت در معرفی خود به‌عنوان مشاور قابل‌اعتماد به هیئت مدیره و مدیریت باید با افراد دارای مهارت‌های کسب‌وکار گسترده، مهارت‌های ارتباطی قوی‌تر و آشنا با فناوری وارد عمل شود.

اما هنوز یک کار دیگر باقیمانده است که باید انجام شود. گزارش وضعیت حسابرسی داخلی (۲۰۱۳) از تامسون رویترز اکسلوس، بیان می‌کند که اگرچه حسابرسان داخلی، اقدام به ارزیابی مدیریت ریسک سطوح راهبردی و فعالیت‌های نظارتی نموده‌اند، اما اکثر واحدهای حسابرسی داخلی، تأکید اصلی خود را همچنان بر فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و نظارتی معطوف داشته‌اند. براساس نظرات مشارکت‌کنندگان در نظرسنجی مزبور، به دلیل تغییر نقش حسابرسان داخلی که از ارزیابی‌های کمی سنتی فاصله گرفته و به‌سوی ارزیابی کیفی اهداف و نقاط قوت سازمان حرکت کرده است، منابع متخصص کافی وجود ندارد. در این کتاب، در مورد این پویایی‌ها، به تفصیل بحث و از آن به‌عنوان مبنایی برای اجرای حسابرسی‌های عملیاتی اثربخش، استفاده خواهد شد.

کتاب را با تعریف و درک آن، نقش و رویه‌های حسابرسی داخلی نوین، به‌طور کلی و دنیای در حال تکامل حسابرسی عملیاتی به‌طور خاص، آغاز می‌کنیم. مفهوم و ظهور ریسک‌های سازمانی و نحوه پذیرش **رویکرد مبتنی بر ریسک** را از سوی حسابرسان داخلی بررسی می‌کنیم که به آن‌ها، اجازه حمایت بهتر از اهداف سازمان را می‌دهد. **حسابرسی یکپارچه**، مفهومی است که چندین دهه وجود داشته و هنوز هم بسیاری از حسابرسان داخلی در خصوص اعمال مؤثر آن، با یکدیگر اختلاف نظر دارند. در خصوص مشخصه‌های کلیدی حسابرسی‌های یکپارچه مؤثر و چرایی ضرورت آن برای حسابرسی‌های عملیاتی مؤثر، بحث خواهد شد.

در انتهای فصل، گزیده‌ای از استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی (استانداردها) ارائه خواهد شد؛ اما علاوه بر فهرست نمودن این استانداردها، کاربردهای آن‌ها در حوزه گسترده‌تر حسابرسی عملیاتی و

نحوه اجرای موفق آن‌ها را بیان می‌کنیم.

تعریف و مشخصه‌های حسابرسی عملیاتی

حسابرسی عملیاتی، بدین شکل تعریف شده است: «ارزیابی آینده محور، روشمند و مستقل اهداف سازمان. در این حسابرسی، داده‌های مالی نیز ممکن است به کار گرفته شوند، اما منابع اصلی شواهد، سیاست‌های عملیاتی و دستاوردهای مربوط به اهداف سازمانی هستند. در این حسابرسی، کنترل‌های داخلی و اثربخشی آن نیز ممکن است بررسی و مورد ارزیابی قرار گیرند.»

فرهنگ لغت کسب‌وکار، حسابرسی عملیاتی را به صورت «بررسی نحوه مدیریت سازمان و رویه‌های عملیاتی آن با توجه به اثربخشی و کارایی آن‌ها در تحقق اهداف مشخص شده» تعریف نموده است. برای نمونه، واحد تجاری ممکن است حسابرسی عملیاتی را در صورتی اجرا کند که مدیریت ارشد آن متقاعد شده باشد بهبود عملیاتی امکان‌پذیر بوده و نیازمند شناسایی هستند.

اینجانب (نویسنده) بعد از فارغ‌التحصیلی از دانشگاه، به مدت شش سال در حوزه بانکداری مشغول به فعالیت بوده‌ام. در این مدت، یکی از وظایف من در ارتباط با واحدهای بازاریابی و فناوری اطلاعات برای ورود محصول جدید به بازار و حصول اطمینان از به‌کارگیری و عملیات آسان آن‌ها بود. کارم، شامل مدیریت افتتاح حساب و ارائه خدمات برنامه‌های وام از افتتاح حساب تا مرحله تسویه حساب بود. انجام این کار، مستلزم استفاده زیاد از کاغذ و مستندات بوده است که اغلب خسته‌کننده، زمان‌بر و پراسترس بود.

شرکت به دلیل رشد، حجم زیاد پرونده‌ها و بایگانی کاغذی و مشکلات مربوط برای یافتن پرونده‌ها در مراحل مختلف پردازش و ذخیره کردن مستندات و بررسی دستی هر پرونده برای حصول اطمینان از درستی اعتبار آن، تصمیم به اجرای پروژه مهندسی مجدد گرفت. من به‌عنوان شریک تجاری برای پروژه مهندسی مجدد و تجدید ساختار دعوت شدم و با خوشحالی پیشنهاد را پذیرفتم. نتیجه، چندین ماه مستندسازی فرآیندهای موجود بود؛ درحالی‌که طوفان فکری در خصوص نحوه انجام سریع‌تر، ارزان‌تر و بهتر فرآیندها وجود داشت.

ما یک موسسه مشاوره خارجی، استخدام کردیم و من با تقسیم زمان کار میان کار معمول خود و برگزاری جلسه با مشاوران، در مورد طوفان فکری، موارد فراوانی از قبیل مستندسازی، برگزاری جلسات، همکاری، مذاکره، ترسیم نمودگر و مدیریت زمان را فراگرفتم. در انتها، ما موفق به ایجاد سیستم اعتبارسنجی شدیم که مقدار زمان و تعداد افراد موردنیاز برای پردازش درخواست‌های وام را کاهش می‌داد، ثبت‌های کاغذی را با تصاویر اسکن شده برای حفظ ایمن مستندات و بررسی ضامن وام جایگزین کرده و قادر به ارائه به‌روزرسانی‌های سریع‌تر و صحیح‌تری درباره فرآیند برنامه وام و پرداخت‌های مربوط بودیم.

پس از ترک بانک به‌قصد کار به‌عنوان تحلیلگر کسب‌وکار در صنعت بیمه، این تجربه افزایش یافت. به مدت دو سال، الزامات کسب‌وکار برای مهندسان نرم‌افزار را مستند نمودم، سیستم‌ها را قبل از راه‌اندازی، آزمون و به آموزش کاربران نهایی کمک می‌کردم. این کار با کارگاه‌های آموزشی برای تعریف الزامات کسب‌وکار و مشخصات سیستم، اجرای طراحی فرآیند، نقشه‌کشی و تجزیه و تحلیل و تهیه مواد آموزشی، همراه بود. علاوه بر این، نقش من، حاوی نگارش رویه‌های آزمون پذیرش مشتری برای تأیید تمام الزامات موجود در طراحی بود. این تجربه، پیچیدگی‌های مصاحبه و کار با برنامه‌نویسان کامپیوتر و افراد عملیاتی، تشکیل جلسات، طرح و عملیاتی سازی سیستم مستندسازی

و آموزش کاربران را به من آموخت. همچنین در کسب درک عمیق‌تر از ماهیت کنترل‌های داخلی در سطوح مختلف طراحی سیستم، ارزیابی اهمیت جریان‌های سیستم و الزامات گزارشگری بعد از انتشار به من کمک کرد.

سومین حرکت شغلی من بیشتر به کار در کسب‌وکارها و واحدهای تجاری بین‌المللی مربوط بود. من خواهان بهره‌مندی از تجربه حرفه‌ای، پیشینه شخصیتی متنوع و مهارت‌های چند زبانی خود بودم. در نتیجه، با واحد حسابرسی داخلی تماس گرفتم و درخواست انجام یک مصاحبه اطلاعاتی را دادم. مدیر حسابرسی داخلی در زمان انجام مصاحبه، سؤالات بسیاری پرسید و به نظر می‌رسید که به تجربه من در حوزه مستندسازی، تجزیه و تحلیل و بهبود فرآیند کسب‌وکار بیش از مدرک تحصیلی من در حوزه مالی علاقه‌مند شده باشد.

در طول مصاحبه، درباره اهمیت سؤالات «چه کسی»، «چه چیزی»، «چه زمانی»، «کجا» و «چگونه» در خصوص فعالیت‌های اجرایی در فرآیندها، افراد شاغل در فرآیندها و سیستم‌های پشتیبان افراد و فرآیندها صحبت کردیم. از جنبه‌های گفتگوی به یادماندنی، نحوه واکنش مدیر در زمان بحث در مورد اهمیت پرسش «چرا» بود. اگرچه سؤالات «چه کسی»، «چه چیزی»، «چه زمانی»، «کجا» و «چگونه»، اطلاعات ارزشمندی برای توصیف و درک نحوه رفتار فرآیندها فراهم می‌کنند، اما پرسش «چرا»، اطلاعات ارزشمندتری ارائه می‌کند؛ زیرا به هدف فعالیت‌های انجام‌شده مربوط می‌شود.

تا آنجا که من می‌دانستم و به‌طور مکرر، در طول سالیان مشاهده کرده بودم، افراد بی‌شماری در سازمان‌ها وجود داشتند که روی فعالیت‌های دارای هدف نامشخص یا تعریف نشده کار می‌کردند. در برخی از موارد، حتی آن‌ها فعالیت‌هایی را انجام می‌دادند که هیچ هدف خاصی نداشتند، اما آن‌ها همچنان با این استدلال به انجام این فعالیت‌ها ادامه می‌دادند که «ما همیشه کارها را به این شیوه انجام داده‌ایم».

مصاحبه، بسیار سودمند و موفقیت‌آمیز بود و ظرف چند روز، یک شغل به من پیشنهاد شد. من به‌سرعت پیشنهاد را پذیرفتم و کار حرفه‌ای خود را در تیم بین‌المللی شرکت آغاز نمودم که به‌سرعت در آمریکای لاتین در حال گسترش بود. من یک **حسابرس داخلی** شدم.

اقوام، دوستان و همکارانم از تصمیم حرفه‌ای من استقبال نمودند و من از این حمایت، بسیار خوشحال بودم. با این حال، آنچه که انتظار آن را نداشتیم، فقدان آگاهی عمومی درباره حسابرسی داخلی به‌عنوان یک حرفه و نقش حسابرسان داخلی به‌طور خاص، بود. برخی از اولین کلمات آنان عباراتی این‌چنینی یا جملاتی شبیه به این جملات بود:

«آهان، پس قصد کار کردن در یک موسسه حسابداری را دارید؟»،
 «نمی‌دانستم که می‌خواهید برای سازمان امور مالیاتی امریکا کار کنید!»
 «کار اصلی شما در حوزه حسابداری است؟».

تا اواسط دهه ۱۹۹۰، حسابرسی داخلی، به‌طور کلی ناشناخته بود. تا آن زمان، افراد دارای آگاهی نسبی درباره حرفه، عموماً حسابرسی داخلی را مرتبط با حسابداری، رعایت (هم‌راستایی با قوانین) و امور مرتبط با مالیات می‌دانستند.

در مورد حسابرسی داخلی، آگاهی عمومی وجود نداشت و اگرچه، در حال یادگیری درباره حسابرسی داخلی بودم، اما می‌دانستم که حسابرسان داخلی چیزی بیش از کار حسابداری، رعایت و مالیاتی انجام می‌دهند. این فرصت را یافتم تا به بهترین نحو، درباره گسترش نقش حسابرسان داخلی و نحوه کمک آن‌ها به مدیریت در سطوح مختلف

توضیح دهم. من کار خود را با توضیح درباره کار حسابرسان به‌طور کلی و فرصت‌های هیجان‌انگیزی انجام می‌دادم که این حرفه به من نشان داد.

انجمن حسابرسان داخلی از همان روزها، اقدام چشمگیری انجام داد که موجب افزایش آگاهی عمومی درباره نقش حسابرسی داخلی شد. این تلاش با کار بزرگ سینتیا کوپر، کسی که با کمک همکارش، تقلب بزرگ در شرکت ورلدکام را کشف کرد؛ شرون واتکینز، کسی که در آگاهی دادن به دیگران در مورد تخلفات حسابداری در گزارشگری مالی انرون مؤثر بود؛ و کولین رولی، کسی که سوءاستفاده از اطلاعات و ناتوانی در اقدام صحیح در دایره تحقیقات دولت مرکزی را مستند نمود، بهبود یافته بود. در حقیقت، کار آن‌ها به‌اندازه‌ای در کشف این مسائل مؤثر بود که باهم جایزه سال ۲۰۰۲ به‌عنوان افشاگران را دریافت کردند.

با نگاهی دقیق‌تر به حسابرسی داخلی، درمی‌یابیم که بررسی تعریف حسابرسی داخلی ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی، مفید است. طبق تعریف انجمن حسابرسان داخلی، تعریف حسابرسی داخلی «بیان‌کننده هدف اساسی، ماهیت و دامنه حسابرسی داخلی است»:

حسابرسی داخلی؛ فعالیت مستقل و بی‌طرف اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای است که برای ایجاد ارزش‌افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی و اجرا می‌شود. حسابرسی داخلی به سازمان در تحقق اهداف، از طریق برقراری رویکرد منظم و سیستماتیک برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری کمک می‌کند.

اگرچه این تعریف از سال‌های قبل ارائه شده، با این حال، هنوز هم برای بسیاری از افراد غیرحسابرس و متأسفانه برخی از حسابرسان داخلی نیز به‌درستی درک نشده است. این درک نادرست، دلایل مختلفی دارد و تحت تأثیر شدید میراث حسابرسانی است که صرفاً بررسی‌های مالی انجام داده‌اند یا آن دسته از حسابرسان داخلی است که پیشینه‌های حسابداری دارند.

تعریف؛ دیدگاه نوین از حرفه و جایگاه حسابرسان را به شیوه‌ای ارائه می‌کند که می‌تواند کمک‌های باارزش‌تری به سازمان‌ها ارائه کنند. تعریف، مجموعه‌ای از چالش‌ها و فرصت‌ها را برای حسابرسان داخلی ایجاد می‌کند. حسابرسان داخلی، کسانی هستند که در فعالیت‌های ایستا، روزمره، تکراری و مالی/حسابداری سازمان مشارکتی ندارند، اما در عوض به شیوه‌های خلاقانه به بررسی برنامه‌ها، فرآیندها و ابتکارات کسب‌وکار می‌پردازند که می‌توانند ارزش محسوسی به سازمان بیفزایند.

تعریف دربرگیرنده چند واژه کلیدی به شرح زیر است:

۱- **استقلال.** اساساً به جایگاه حسابرسی داخلی در نمودار سازمانی مربوط است. حسابرسی داخلی باید به کمیته حسابرسی (یا معادل آن) در هیئت‌مدیره گزارش دهد تا توصیه و حمایت لازم برای انجام وظایف خود را دریافت کند. علاوه بر این، حسابرسی داخلی نباید تحت کنترل کسانی باشد که آن‌ها را حسابرسی می‌کند. گزارشگری مستقیم به بالاترین مقام در سازمان به حسابرس داخلی در دستیابی کامل به توانایی بالقوه کمک کرده و همچنین توجه کسانی را جلب می‌کند که نفوذ، شناخت و جایگاه آن‌ها می‌تواند به انجام اقدام اصلاحی در خصوص هرگونه ناهنجاری‌های شناسایی شده توسط حسابرسان کمک نماید.

۲- **بی‌طرفی.** به چارچوب ذهنی حسابرسان و توانایی آن‌ها در آزمون مستندات، فرآیندها و برنامه‌ها بدون جانبداری، مصالحه، انگیزه‌ای غیر از یافتن حقیقت و انتقال صحیح و فوری آن، مربوط می‌شود. تضاد منافع، از

بزرگ‌ترین تهدیدهای بی‌طرفی است. در نتیجه، حساب‌برسان داخلی باید مراقب حفظ تعادل روابط سالم حرفه‌ای و اجتماعی با افراد در سازمان باشند تا منجر به نزدیکی بیش‌ازحد با آن‌ها نشود.

۳- **اطمینان‌بخشی.** به توانایی حساب‌برسان در ارائه اطمینان و بیان عباراتی درباره وضعیت موضوعات درون سازمان مربوط می‌شود. این واژه اغلب به‌عنوان مترادف **رعایت** در نظر گرفته می‌شود؛ زیرا حساب‌برسان داخلی، سالیان متمادی بر رعایت متمرکز بوده‌اند. حساب‌رسی‌های رعایت بر تأیید انطباق و پیروی یک حوزه، فرآیند یا سیستم خاص با سیاست‌ها، برنامه‌ها، رویه‌ها، قوانین، مقررات، قراردادهای، یا سایر الزاماتی تأکید دارد که اقدامات آن بخش، فرآیند یا سیستم را هدایت می‌کند.

حساب‌برسان داخلی، اطمینان معقول و نه مطلق ارائه می‌کنند، زیرا متغیرهای بسیاری وجود دارد که دائماً باهم رقابت می‌کنند و هیچ‌گونه قطعیتی در زندگی وجود ندارد و شواهد گردآوری‌شده توسط حساب‌برسان قطعی نیست و بیشتر متقاعدکننده است. باین‌حال، این بدان معنی نیست که حساب‌برسان داخلی، با آگاهی به اینکه نمی‌توانند نتایج را تضمین کنند، کار خود را ناقص انجام دهند. از حساب‌برسان داخلی، انتظار می‌رود که صلاحیت و شایستگی و آگاهی داشته و کار خود را با مراقبت حرفه‌ای انجام دهند تا بهترین حالت اطمینان‌بخشی را فراهم آورند. رعایت؛ تحت تأثیر الزامات درون‌سازمانی یا برون‌سازمانی، قانونی یا سایر مقررات به‌طور صریح یا تلویحی قرار دارد.

منظور از تلویحی، آن است که برخی از موضوعات از قبیل موضوع مسئولیت اجتماعی شرکتی، شرایط کار انسانی و تأثیر زیست‌محیطی پایین‌تر؛ همیشه به‌طور رسمی یا به‌صورت آیین یا الزام قانونی مدون نمی‌گردند، اما ذینفعان به‌طور روزافزون خواستار رعایت استانداردهای اخلاقی هستند. در حقیقت، مطالعه ارزش گزارشگری پایداری انجام شده توسط «مرکز دانشگاه بوستن برای شهروند شرکتی» و «ارنست‌ویانگ»، بیان می‌کند که ۶۸ درصد از ۵۷۹ سازمان‌های جهانی مورد بررسی، به‌طور سالانه، پایداری را افشا می‌کنند. گزارش‌های پایداری، در حال تبدیل شدن به رویه کسب‌وکار حاکم بر سازمان‌های بزرگ در سراسر جهان، شده است.

علاقه روزافزونی در میان سازمان‌ها و سرمایه‌گذاران به این نوع گزارش‌ها، به‌عنوان راهی برای حصول اطمینان از مدیریت تأثیرات زیست‌محیطی و اجتماعی و به‌عنوان راهکاری برای ارزیابی کیفیت و تعهد مدیریت به موضوعات اقتصادی، زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری وجود دارد. طبق گزارش یادشده، چهار دلیل اصلی برای چرایی گزارش چنین موضوعاتی توسط سازمان‌ها وجود دارد که به شرح زیر ارائه می‌شود:

- اول. ارائه شفافیت بیشتر به ذینفعان.
- دوم. کسب مزیت رقابتی.
- سوم. بهبود توانایی‌های مدیریت ریسک.
- چهارم. واکنش به فشار ذینفعان.

۴- **ذینفعان** واژه‌ای پرکاربرد است که برای اشاره به هر فرد یا گروه تأثیرگذار یا تأثیرپذیر بر/از سیاست‌ها، تصمیمات و اقدامات سازمان به‌کار می‌رود. ذینفعان ممکن است خواسته (داوطلبانه) یا ناخواسته (به‌اجبار) متحمل ریسک شوند یا در منافع سهیم گردند. از آنجاکه رابطه قوی و متقابل میان سازمان‌ها و محیطی وجود دارد که در آن فعالیت می‌کنند، منافع مشترک و وابستگی متقابلی وجود دارد که بین هر سازمان و سایر گروه‌ها، ایجاد می‌شود. برای حصول اطمینان از وجود رفتار منصفانه و یکنواخت، تبعیت جهانی از وضع مقررات اجتماعی منتشر شده جزو اهداف کلیدی بررسی‌های رعایت هستند.

گزارش‌های پایداری را می‌توان مطابق با رهنمودهای سازمان ابتکار گزارشگری جهانی (جی.آر.آی) یا استانداردهای دیگر منتشر کرد. گرچه این گزارش به کار زیادی نیاز دارد، با این حال نشان می‌دهد که مزایای مالی و اجتماعی بیشتر از هزینه‌های آن هستند. در حقیقت، بر اساس نظر نیمی از پاسخ‌دهندگان، گزارشگری پایداری برای آن‌ها مزیت رقابتی به همراه دارد، در نتیجه این امر، شرکت‌ها را ملزم می‌کند که رویه‌های پایداری خود را ارزیابی کنند و راهبردهای خود را در این خصوص اطلاع‌رسانی نمایند.

گزارش مسئولیت‌های اجتماعی باید به‌عنوان سازوکاری خودساخته و خودانتظام عمل کند تا به سازمان‌ها اجازه دهد بر رعایت قوانین، استانداردهای اخلاقی و هنجارهای بین‌المللی نظارت نموده و از رعایت آن‌ها، اطمینان حاصل کنند. انتظار این است که گزارش مسئولیت‌های اجتماعی در نظر گرفته‌شده و ملاحظه‌ای از توجه عموم به تصمیم‌گیری شرکتی وجود داشته باشد. از سازمان‌ها انتظار می‌رود که به سه موضوع افراد (جامعه)، محیط‌زیست (بوم‌شناسی) و سود (اقتصاد) احترام بگذارند.

به دلیل مسائل مرتبط با اطمینان‌بخشی در این خصوص، براساس نظر پاسخ‌دهندگان پژوهش، چالش‌هایی نیز گزارش شد. این چالش‌ها شامل مسائل مرتبط با در دسترس بودن داده‌ها، صحت و کامل بودن داده‌ها گزارش شدند.

۵- مشاوره‌ای. به معنای ارائه مشاوره به مدیریت و هیئت‌مدیره و مشارکت در فعالیت‌هایی است که به سازمان در حل مسائل کسب‌وکار کمک می‌کند. این مشارکت‌ها، به بررسی عملکرد، نحوه بهبود برنامه‌ها، فرآیندها و فعالیت‌های سازمانی و نحوه ایجاد انعطاف‌پذیری بیشتر و سریع‌تر و پاسخگویی بهتر به چالش‌های کسب‌وکار می‌پردازند. مشاوره، همچنین به پروژه‌های ویژه‌ای مربوط می‌شود که حسابرسان داخلی گاهی اوقات روی آن‌ها کار می‌کنند. درنهایت، مشاوره به روش انجام کار حسابرسان نیز مربوط می‌شود که نشان می‌دهد در ذهنیت و نقش سنتی حسابرسان، به‌عنوان بازرسان شرکت، بازنگری شده است و حرفه حسابرسی داخلی مبتنی بر کسب‌وکار، جایگزین آن گردیده است. هدف این رویکرد نوین، به وجود آوردن احترام بیشتر به‌جای ایجاد رعب و وحشت است.

۶- طراحی به‌منظور ارزش افزایی. اگر از گروهی از حسابرسان داخلی بپرسید که آیا برای سازمان خود، خلق ارزش نموده‌اند یا خیر؟ به‌اتفاق آرا، دست‌های خود را به نشانه موافقت بالا می‌برند. اگر همین سوال را از غیر حسابرسان بپرسید، پاسخ، اغلب با اشتیاق کمتری همراه است. در حقیقت، برخی ممکن است استدلال کنند که حسابرسان داخلی یک «بد ضروری» و هزینه‌ای هستند که نمی‌توانند بدون آن کاری انجام دهند؛ زیرا مقررات، هیئت‌مدیره، یا سایر سهامداران خواستار وجود واحد حسابرسی داخلی هستند. یکی از اهداف این کتاب، نشان دادن نحوه دستیابی به این هدف (ارزش‌افزایی) و انجام آن، به‌گونه‌ای متقاعدکننده است.

۷- بهبود عملیات سازمان. عبارت بسیار جالبی است؛ زیرا بسیاری از حسابرسان، نقش خود را به‌عنوان بررسی‌کننده موضوعات و تأیید صحت ارقام و فعالیت‌های مختلف درون سازمان می‌بینند. اما آیا حسابرسان داخلی موجب بهبود عملیات سازمان می‌شوند؟ برخی معتقدند که این یک موضوع نسبتاً گسترده، یک هدف پیچیده، یک آرزوی چالش‌برانگیز و یک هدف دست‌نیافتنی است. من معتقدم که این هدف نه‌تنها دست‌یافتنی است، بلکه از حسابرسان داخلی نوین نیز انتظار می‌رود که آن را انجام دهند.

حسابرسان داخلی طی سالیان، کمک‌های مثبت بسیاری به سازمان‌های خود کرده‌اند، اما در برخی موارد، خود تبدیل به بخشی از مشکلات شده‌اند. برخی از این مشکلات شامل ایجاد بروکراسی در درون سازمان از

طریق پیشنهاد فهرست بی‌پایان از کنترل‌ها برای کاهش ریسک‌ها می‌باشد که برخی از آن‌ها در ارزیابی نظری، بسیار خرد و جزئی هستند و حتی در صورت تحقق یافتن، بازهم کوچک هستند. برخی از گروه‌های حسابرسی با این ذهنیت فعالیت می‌کنند که باید چیزی بیابند؛ در نتیجه می‌توانند گزارشی تهیه کنند که به‌ناچار منجر به یکسری پیشنهادها برای رویه‌های کنترلی اضافی خواهد شد. در این کتاب، روش‌هایی را بررسی می‌کنیم که حسابرسان داخلی، از طریق آن‌ها می‌توانند به‌منظور ارتقای کارایی، اثربخشی، سرعت و البته کاهش خطاها، به بهبود عملیات کمک نمایند. با انجام این کار، برای بررسی ریسک‌های کسب‌وکار، آمادگی بهتری پیدا خواهند کرد.

۸- کمک به سازمان در دستیابی به اهداف آن. بسیاری از حسابرسان، کاری را انجام می‌دهند که عموماً به‌عنوان حسابرسی مبتنی بر کنترل‌ها شناخته‌شده است. در حقیقت، آن‌ها به دنبال کنترل‌های درون فرآیندها یا برنامه‌های مورد رسیدگی هستند و سپس آن‌ها را بررسی می‌کنند تا از وجود (طراحی) و نحوه اجرای موردانتظار آن، اطمینان حاصل کنند. اگرچه این مسئله موضوع مهمی است، اما آن‌ها، اغلب فراموش می‌کنند که این کنترل‌ها را به ریسک‌های مربوط و این ریسک‌ها را به اهداف کسب‌وکار ارتباط دهند که توسط این ریسک‌ها تهدید می‌شوند. به‌طور خلاصه، نقطه شروع انجام هر کاری برای حسابرسان، باید شناسایی اهداف تجاری مربوط باشد. آنگاه حسابرسان داخلی با در نظر داشتن این موضوع، باید کار خود را به شیوه‌ای انجام دهند که با واکنش مناسب به ریسک‌هایی به سازمان در دستیابی به این اهداف کمک نمایند که اهداف سازمان را تهدید می‌کنند. حسابرسان داخلی با تأکید بر چنین موضوعاتی، می‌توانند خلق ارزش کرده و احتمالات تقریباً نامتناهی هستند. در اولین سال‌های کاری خود به‌عنوان حسابرس داخلی، یکی از مدیران حسابرسی به من گفت: «خود را به‌عنوان مدیر این واحد در نظر بگیر. حالا، برای موفقیت این واحد، چگونه آن را اداره می‌کنی؟» من پاسخ دادم که برنامه حسابرسی تهیه خواهد کرد که من و گروه کاری‌ام را در بررسی مؤلفه‌های لازم برای بهبود احتمال توفیق آن‌ها راهنمایی نموده و نقشه‌های راهی تهیه می‌کنم که بتوانند در مسیر به آن‌ها کمک کند. چه کلمات خردمندانه‌ای!

۹- فراهم ساختن رویکردی منظم و سیستماتیک. این عبارت اشاره به رویکردی دارد که در زمان اجرای کار دنبال می‌شود. این رویکرد به‌طور فشرده در استانداردها، رهنمودهای عملی و توصیه‌های عملی آمده است که رهنمودهای زیادی را در مورد نحوه برنامه‌ریزی، اجرا و اطلاع‌رسانی نتایج کار انجام‌شده ارائه می‌کند. روش ما، تقریباً جامع است و جهت‌گیری و انعطاف‌پذیری کافی را به‌عنوان چارچوبی برای بررسی همه جنبه‌های عملیات سازمان فراهم می‌کند.

۱۰- ارزیابی و بهبود اثربخشی. نقش ما به‌عنوان حسابرس، فراتر از ارزیابی پویایی کسب‌وکار و نگارش گزارش‌هایی است که صرفاً مشکلات شناسایی‌شده را فهرست می‌کند. تعریف ارائه‌شده نشان می‌دهد که ما ارزیابی را انجام می‌دهیم و البته به بهبود توانایی سازمان برای دستیابی به اهداف و مقاصد مربوط از طریق موارد زیر، کمک می‌کنیم:

- **مدیریت ریسک.** به شناسایی، اندازه‌گیری، ارزیابی و واکنش به ریسک‌ها اشاره دارد.
- **کنترل.** این مورد؛ به آن دسته از فعالیت‌هایی اطلاق می‌شود که ریسک‌های مربوط را کاهش داده و به سازمان در جلوگیری از رویدادهای غیرمنتظره کمک می‌کند.

• **فرآیند راهبری.** راهبری شرکتی، موضوع گسترده‌ای است که موضوعات مربوط به ساختار سازمان، خطوط گزارشگری، گستره کنترل‌ها، تخصیص منابع، معیارهای پاسخگویی، نظم و انضباط و سازوکارهای پاداش را دربرمی‌گیرد. راهبری شرکتی، به رفتار اخلاقی مدیران و سایر افراد مسئول ایجاد و حفاظت از ثروت تمام ذینفعان مربوط می‌شود. بیانیه مواضع انجمن حسابرسان داخلی در مورد راهبری شرکتی بیان می‌کند از آنجا که حسابرسان داخلی مسئول اطمینان‌بخشی در مورد مدیریت ریسک، کنترل و فرآیندهای راهبری صاحب‌کاران خود هستند، به‌عنوان یکی از ستون‌های راهبری شرکتی اثربخش شناخته می‌شوند. حسابرسان؛ ارزیابی مستقل و بی‌طرفی از مناسب بودن ساختارهای راهبری شرکتی و اثربخشی عملیاتی فعالیت‌های راهبری خاص ارائه می‌کنند. حسابرسان داخلی شتاب‌دهنده‌هایی برای تغییر، مشاوره، یا مدافع بهبودهایی برای ارتقای ساختار و رویه‌های راهبری شرکتی هستند.

من به‌واسطه تجربه‌ام به‌عنوان حسابرس، مدرس و مشاور، دریافتم که بسیاری از حسابرسان، شکل سنتی حسابرسی را انجام می‌دهند که می‌توان آن را به‌عنوان فرآیند تیک زدن و جمع بستن توصیف نمود. روش دیگر توصیف آن، افزودن سطرها و ستون‌ها به کاربرگ‌ها و گزارش‌ها به‌منظور تأیید صحت محاسبات ریاضی آن‌ها است. گرچه تأیید صحت و کامل بودن حائز اهمیت است؛ بااین‌حال، حسابرسی داخلی نوین بسیار پیچیده‌تر بوده و اگرچه به دلیل ماهیت بسیار پرهزینه‌اش، نشان‌دهنده چالش‌های متعددی است، اما فرصت‌های بی‌شماری را برای ارزش‌افزایی به شیوه‌های جدید و خلاقانه فراهم نموده و به حسابرسان داخلی اجازه می‌دهد تا توانایی‌های خود را بروز دهند.

حسابرسان داخلی، اغلب دارای مدارک دانشگاهی هستند و بسیاری از آن‌ها، حتی مدارک کارشناسی ارشد دارند. آن‌ها غالباً مدارک حرفه‌ای نظیر حسابدار رسمی، حسابرس داخلی خبره، حسابرس خبره سیستم‌های اطلاعاتی و بازرسی خبره تقلب را دارا می‌باشند. آن‌ها دارای چند سال تجربه و حجم اطلاعات بسیار برای بررسی فعالیت‌های کسب‌وکار هستند. نقش جدید حسابرسان داخلی، فرصت‌های بسیاری برای استفاده بهینه از این دانش و تجربه برای بهبود سازمان فراهم می‌کند.

حسابرسان داخلی، با تأکید بر «سایر بخش‌های تعریف»، دریافته‌اند که می‌توانند کار خود را به شیوه‌هایی بهبود بخشیده و ارتقا دهند که تجربه مثبت‌تر و باارزش‌تری برای مدیریت ایجاد نماید. علاوه بر این، حسابرسی داخلی تجربه هیجان‌انگیزتری فراهم می‌کند؛ زیرا حسابرسان را به رویه‌های قدیمی محدود نکرده بلکه آزادی و انعطاف‌پذیری برای ارزیابی ریسک‌های کسب‌وکار به شیوه‌های خلاقانه به همراه دارد.

پس از مقایسه دو تعریف، می‌توان دریافت که حسابرسی عملیاتی و حسابرسی داخلی، بسیار

مشابه یکدیگرند!

سایر اجزای تعریف

اگرچه بسیاری از افراد بر جنبه‌های حسابداری و رعایت حسابرسی داخلی تأکید دارند، بااین‌حال، این تعریف به جنبه‌های دیگری از حرفه نیز اشاره می‌کند که توسط حسابرسان چندان مورد استفاده قرار نگرفته است. به بیان دیگر، منظور، واژه‌هایی از قبیل «خدمات مشاوره‌ای» است که بیشتر در مورد پروژه‌های خاصی بحث می‌کند که حسابرسان داخلی، گاهی اوقات، بر روی آن‌ها کار می‌کنند. اگرچه تعریف به «اطمینان‌بخشی» اشاره می‌کند که در واقع به کار

سنتی رعایت اشاره دارد، اما به نظر من خدمات مشاوره‌ای، اشاره به چیزی فراتر از پروژه‌های خاص دارد. همچنین دربرگیرنده روشی است که حسابرسان کار خود را انجام می‌دهند.

من دریافته‌ام که در نظر گرفتن مشاوره نه‌تنها به‌عنوان پروژه‌های خاص، بلکه به‌عنوان خصیصه حسابرسان، موقعیت، چارچوب فکری و رویه‌های کاری، مسیری به‌سوی ادامه حیات اهداف فعالیت مشاوره پیش خواهد گرفت. به‌عنوان مثال، بسیاری از حسابرسان داخلی بر مصاحبه‌های تک‌نفره و رویه‌های محتاطانه تأکید می‌کنند، درحالی‌که شما به منظور مباحثه، کشف حقایق، شناسایی مسائل و مشکلات، راه‌حل‌های طوفان فکری و اولویت‌بندی جایگزین‌ها با چند کارمند جلسه برگزار می‌کنید. مثال دیگر، نرسیدن از پیمایش مسیری است که در آن حسابرس، قادر به آزمون و ارزیابی علل ریشه‌ای مسائل کسب‌وکار نیست. در این کتاب؛ چالش‌ها، ابزارها و شیوه‌های مختلفی به منظور بهبود تعامل با صاحب‌کاران حسابرسی و تجزیه‌وتحلیل علل ریشه‌ای در بین سایر فعالیت‌های اساسی، ارائه می‌شوند.

جنبه دیگر تعریف، «بهبود فعالیت‌های سازمان» است. این واژه‌ها نه‌تنها بر اهمیت بررسی فعالیت‌هایی به‌منظور حصول اطمینان از اجرای فعالیت‌های کنترلی طبق مستندسازی رویه‌ها تأکید دارند، بلکه به ریسک گلوگاه‌ها، موانع، دوباره‌کاری‌ها و سایر اختلالات عملکردی نیز اشاره می‌کنند که پیامد «سایر انواع ریسک‌ها» هستند. حسابرسان داخلی به‌طور نامتناسبی بر ریسک‌های حسابداری و مالی، ریسک دفترداری (نگه‌داری حساب‌ها) و طبقه‌بندی ضعیف، سوءاستفاده‌های مالی و دزدی تأکید دارند. درحالی‌که موفقیت یا شکست بسیاری از سازمان‌ها به‌جای رقابت؛ به توانایی آن‌ها در مدیریت ریسک عدم کارایی، عدم اثربخشی، دوباره‌کاری و تأخیر بستگی دارد. اهمیت مدیریت این عوامل در بخش‌های غیرانتفاعی نیز مطرح است، زیرا بسیاری از مؤسسات دولتی، دانشگاه‌ها و سازمان‌های غیرانتفاعی به‌طور فزاینده‌ای با بودجه‌های روبه کاهش در حال فعالیت هستند درحالی‌که برای رسیدن به مأموریت و اهداف خود نیز تلاش می‌کنند.

در نتیجه، حسابرسی عملیاتی چیست؟

حسابرسی عملیاتی؛ ارزیابی آینده‌محور، مستقل، سیستماتیک و مبتنی بر کسب‌وکار از مدیریت و فعالیت‌های سازمان است که توسط مدیریت و اشخاص ثالث، کنترل می‌شود. هدف از انجام آن، منفعت رساندن به ذینفعان سازمان است که به حسابرسان داخلی، اعتماد نموده تا دوگانگی‌ها و ناهنجاری‌ها را شناسایی و به‌کارگیری صحیح منابع و ساختار بندی و فعالیت سازمان به شیوه موفق‌آمیز را تأیید نمایند.

هدف حسابرسی عملیاتی، بهبود سودآوری سازمانی و دستیابی به اهداف سازمانی است. این هدف چیزی فراتر از بررسی مسائل کنترل داخلی می‌باشد؛ زیرا مدیریت تنها با اتکا بر سیستم‌های رضایت‌بخش کنترل داخلی به اهداف خود دست نمی‌یابد. درواقع، مدیریت باید اهداف خود را تعریف نموده، راهبرد مناسبی تدوین نماید، کارمندان کافی و شایسته به‌کار گیرد و به‌طور کارآمد فعالیت کند.

علاوه بر این، حسابرسی عملیاتی دربرگیرنده ارزیابی عملکرد مدیریت می‌باشد، زیرا آن‌ها مسئولیت وفاداری به مالکان سازمان و سایر ذینفعان مربوط را بر عهده دارند. در طول چند دهه گذشته، انتظارات ذینفعان به طرز قابل توجهی افزایش یافته که منجر به ایجاد محیط چالش‌برانگیزی برای مدیران و حسابرسان شده است. طیف این انتظارات از گزارشگری مسئولیت اجتماعی تا رفتار اخلاقی، حفاظت از اطلاعات کلیدی و حفظ شهرت خوب می‌باشد.

جنبه بااهمیت دیگر حسابرسی عملیاتی، این است که حسابرسان داخلی صرفاً به‌جای تأیید این موضوع که کارمندان وظایف خود را طبق خط‌مشی‌ها و رویه‌های مصوب انجام می‌دهند، انواع مختلف جنبه‌های کیفی سازمان و فعالیت‌های آن را نیز تأیید نمایند. از حسابرسان داخلی؛ انتظار می‌رود که در خصوص مستندسازی رویه‌ها، از به‌روزرسانی، مربوط بودن، انعکاس بهترین روش اجرای کار با توجه به کارایی و اثربخشی، محافظت در برابر تغییرات غیرمجاز و درک جایگاه آن‌ها توسط کارمندان اطمینان حاصل کنند. در نتیجه کارمندان می‌توانند در زمان مطرح‌شدن سؤالات، به آن‌ها مراجعه نمایند.

علاوه بر این، حسابرسی‌های عملیاتی ممکن است به ساختار سازمان نیز مربوط باشند؛ زیرا ساختار سازمانی ضعیف، یا جریان اطلاعاتی نادرست و کند، تلاش برای دستیابی به اهداف را به خطر می‌اندازد. در واقع، سازمان‌های دارای ساختار ضعیف دچار بی‌ساختاری، ناکارآمدی، چرخش بالای کارکنان، مشتری و فروشنده و غیراثربخش شدن می‌شوند. تمام این مشخصه‌های عملکرد ضعیف؛ منجر به فرسایش مؤلفه‌های موفقیت شده است. حسابرسی از آنجایی که در انجام بررسی‌ها، دیدگاه جدید و بی‌طرفانه دارد، می‌تواند این نقاط ضعف را شناسایی کند.

در پایان، حسابرسی عملیاتی، به‌منظور ارزیابی اثربخشی و کارایی فعالیت‌ها، فرآیندها، برنامه‌ها و واحدهای سازمانی کسب‌وکار طراحی شده است. حیطة کاری ممکن است با توجه به دوره‌های زمانی کاری پایان سال مالی سنتی متغیر باشد، زیرا دستیابی به این اهداف ممکن است به منظور شناسایی، تجزیه و تحلیل و درک روندها، الگوها، مسائل متفرقه و سایر منافع مثبت یا منفی مستلزم تجزیه و تحلیل هم‌زمان چند دوره زمانی باشند.

این ریسک‌ها، نیز برای حسابرسان داخلی اهمیت زیادی دارد، زیرا تعریف‌ها نشان می‌دهد که ما حسابرسان طبق استانداردهای ۲۰۱۰ (برنامه‌ریزی)، ۲۱۰۰ (ماهیت کار) و خصوصاً ۲۱۲۰ (مدیریت ریسک)، مسئول مدیریت ریسک هستیم.

حسابرسی مبتنی بر ریسک

مشارکت در حسابرسی مبتنی بر ریسک بدان معنی است که حسابرسان داخلی باید دیدگاه گسترده‌ای از ریسک‌های سازمانی را به‌کار گیرند. ریسک‌های حسابداری و مالی تنها به تعداد اندکی از انواع مختلف ریسک‌های پیش روی سازمان محدود شده‌اند. سایر مثال‌ها شامل ریسک تأخیر، اسراف، ناکارآمدی، خدمات ضعیف به مشتری، چرخش بالای کارمند و مشتری، کیفیت ضعیف داده‌ها و شکست‌های سیستم است. اگرچه این ریسک‌ها نشان‌دهنده محیط‌های کاری در بسیاری از سازمان‌ها بوده و کارمندان تحت تأثیر آن، بیان می‌کنند که این ریسک‌ها بر سودآوری و توانایی سازمان برای دستیابی به موفقیت تأثیر می‌گذارند؛ اما بسیاری از حسابرسان قادر به شناسایی، اندازه‌گیری و ارزیابی کافی سازوکارهای موردنیاز برای کاهش این ریسک‌ها نیستند.

برخی سازمان‌ها، تلاش‌های زیادی برای اصلاح این ضعف، مانند استخدام حسابرسان دارای پیشینه‌های متنوع‌تر انجام داده‌اند. در دهه گذشته، با بسیاری از حسابرسان دارای سوابق دانشگاهی و حرفه‌ای متنوع مانند دارندگان مدارک و پیشینه‌های مهندسی، پرستاری، زمین‌شناسی و زیست‌شناسی، برخورد داشته‌ام. اگرچه استخدام افراد فاقد تجربه حسابرسی، برخی چالش‌های آموزشی را به همراه دارد، باین‌حال به ورود مجموعه‌ای از مهارت‌ها و ذهنیت‌ها به سازمان کمک می‌کند؛ در نتیجه واحد سازمانی را غنی نموده و دیدگاه‌های ارزشمندی نسبت به سایر ریسک‌های مؤثر بر سازمان ارائه می‌نماید. علاوه بر این، همان‌طور که تلاش‌های استخدامی خود را گسترش می‌دهیم، محرک

دستیابی به تنوع، مزیت رقابتی برای حرفه فراهم نموده و باعث حصول اطمینان می‌شود که هر حسابرس به‌طور جداگانه و واحدهای حسابرسی داخلی به‌طور مجموع؛ از دانش و تخصص برای انجام وظایف خود برخوردار هستند. اگرچه سنت‌گرایان ممکن است این گستره از سوابق حسابرسی را گیج‌کننده بدانند، با این حال، این موضوع با رهنمودهای ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی مطابقت دارد. انجمن حسابرسان داخلی، نهاد ناظر بر حسابرسان داخلی در گستره جهانی است. انجمن حسابرسان داخلی در سال ۱۹۴۱ تأسیس شده و بیش از ۱۸۰ هزار عضو در ۱۸۰ کشور دارد و راهنمایی‌های لازم برای حسابرسان داخلی در قالب استانداردهای اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی (استانداردها)، توصیه‌های اجرایی، رهنمودهای اجرایی و بیانیه مواضع منتشر نموده است. این مستندات؛ رهنمودها در خصوص کارهایی است که حسابرسان داخلی باید انجام دهند و نحوه انجام آن‌ها را ارائه می‌نماید.

مفهوم حسابرسی مبتنی بر ریسک در مقابل حسابرسی مبتنی بر کنترل‌ها، قرار دارد. حسابرسی مبتنی بر کنترل‌ها به‌عنوان حسابرسی‌هایی تعریف شده که بر شناسایی و ارزیابی کنترل‌های داخلی (بدون توجه کافی به ارزش آن‌ها برای فرآیندها) تأکید می‌کند. این مسئله ممکن است رخ دهد زیرا حسابرسان بدون توجه کافی به تفاوت‌های جزئی دامنه حسابرسی فعلی، از برنامه کاری از قبل تهیه شده استفاده می‌کنند یا حتی فعالیت‌های برنامه‌ریزی، مصاحبه و سایر بررسی‌ها را صرفاً با تأکید بر شناسایی کنترل‌های موجود بدون درک کامل از ریسک‌های کلیدی و اهداف فرآیندها، بررسی و اجرا می‌کنند.

حتی زمانی که حسابرسان؛ مصاحبه و بررسی‌های خود را انجام می‌دهند، به‌صورت سوء‌گیرانه از دانش حسابداری خود برای هدایت سؤالات موردنظر و مستنداتی که برای آزمون کردن درخواست می‌کنند، استفاده می‌نمایند. سپس حسابرس در زمان اجرای حسابرسی‌های مبتنی بر ریسک، به دنبال منابعی برای کنترل‌ها با هدف تأیید وجود (طراحی) و اثربخشی (اجرا) آن‌ها است. در واقع، آن‌ها کنترل‌ها را با تفکیک نسبی، بدون درک کامل ارتباط آن‌ها با اهداف اصلی و ریسک‌های فرآیند یا برنامه موردبررسی، آزمون می‌کنند.

اجرای حسابرسی‌های مبتنی بر ریسک، مستلزم طوفان فکری بیشتر، تعامل بیشتر با صاحبان فرآیندها، درک عمیق‌تر کسب‌وکار سازمان و سازوکاری برای بررسی آسیب‌پذیری‌ها و سناریوهای گذشته، حال و آینده است که دستیابی به اهداف سازمان را تهدید می‌کند. به دلیل آنکه از حسابرسان داخلی درخواست می‌شود که بیشترین کار را با کمترین تلاش انجام دهند، آن‌ها نمی‌توانند کنترل‌ها را بررسی کنند زیرا خودشان جزئی از آن هستند. حسابرسان داخلی نیاز به ارزیابی این موضوع دارند که این کنترل‌ها برای دستیابی به اهداف کلیدی ضروری هستند یا خیر و باید تنها بر آن دسته از کنترل‌هایی تأکید کنند که کلیدی هستند!

انجمن حسابرسان داخلی، در سال ۲۰۱۵، پیکره عمومی دانش را به عنوان یکی از بزرگ‌ترین پیمایش‌های جهانی در گزارش‌های مختلف، منتشر نمود. یکی از گزارش‌های مزبور با عنوان «عوامل موفقیت در جهان در حال تغییر: ده الزام برای حسابرسی داخلی»، تأیید می‌کند که حرفه حسابرسی داخلی، پیشرفت قابل توجهی در مرتبط ساختن خود به کل کسب‌وکار داشته است؛ اما هنوز میان آنچه از نظر ذینفعان، باارزش است و آنچه که واحد حسابرسی داخلی ارائه می‌کند، شکاف قابل توجهی وجود دارد. اکنون بیش از نیمی از مشارکت‌کنندگان در نظرسنجی اذعان دارند که فعالیت‌های آن‌ها کامل بوده و یا اغلب هم‌راستا با برنامه راهبردی سازمان آن‌ها است.

مدیران حسابرسی گزارش کرده‌اند که تأکید آنان بر ریسک‌های راهبردی کسب‌وکار (۷۰ درصد) تقریباً به اندازه ریسک‌های عملیاتی (۷۲ درصد) است. این موضوع نشان‌دهنده تغییر جهت مداوم و اساسی از رویکرد سنتی تمرکز بر

کنترل‌های حسابداری/مالی به‌سوی بررسی اهداف اصلی سازمان است. گزارش یادشده به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌کند که نیازهای ذینفعان را پیش‌بینی نمایند، رویه‌های مدیریت ریسک آینده‌نگر را ایجاد نمایند و از اهداف کسب‌وکار حمایت نموده و ریسک فناوری‌های نوظهور را شناسایی، نظارت و بررسی کنند و با استفاده بیشتر از تجزیه‌وتحلیل داده‌ها، یافته‌های حسابرسی را ارتقا دهند. علاوه بر این، گزارش مزبور نشان می‌دهد که بسیاری از سازمان‌ها هنوز در تقلا هستند. این امر بدان دلیل است که محیط فعالیت آن‌ها، دائماً در حال تغییر است، مقررات جدید دائماً لازم‌الاجرا می‌شوند و با تکامل دنیا، خصوصاً دنیای داده‌ها و فناوری، ریسک‌های جدیدی بروز می‌کنند.

حسابرسی فراتر از الزامات حسابداری، مالی و قانونی

حسابرسان داخلی باید با توجه به تمام این مسائل پیش گفته، فراتر از الزامات سنتی حسابداری، مالی و قانونی عمل کنند. در گذشته، حسابرسان داخلی عمدتاً دارای تحصیلات حسابداری و فارغ‌التحصیل رشته حسابداری دانشگاه بوده و عموماً توسط مؤسسات حسابرسی مستقل استخدام می‌شدند و مدارک حرفه‌ای حسابدار رسمی اخذ می‌نمودند. در نتیجه، تمرکز و تجربه آن‌ها در حوزه حسابداری بود و اکثر موضوعات حسابرسی را از دیدگاه الزامات حسابداری می‌دیدند.

سایر حوزه‌های تمرکز کلیدی، هم‌راستایی با الزامات قانونی بود. در این زمینه، حسابرسان با تلاش برای درک قوانین و مقررات مؤثر بر برنامه یا فرآیند، در حسابرسی خود رویکردی تقریباً دوجبهی (صفر و یک) را پذیرفته بودند. آنگاه یک روش‌شناسی مؤثر را به‌کار می‌بردند: آیا آن‌ها، آن کاری را انجام می‌دهند که قانون می‌گوید؟ اگر پاسخ «بله» باشد، نتایج آزمون رضایت‌بخش بودند. اگر پاسخ «خیر» باشد، نتایج مستند شده و به‌عنوان یافته‌های حسابرسی گزارش می‌شد. در واقع، این رویکرد یک عنوان شکست/موفقیت بسیار قابل پیش‌بینی برای حسابرسی بود. در طول سالیان گذشته، این روش به‌عنوان رویکرد عملیاتی استاندارد توسط حسابرسان استفاده می‌شد و حتی امروزه، برخی حسابرسان به دلیل تمرکز بر مقررات و حسابرسی رعایت از رویکرد مشابهی استفاده می‌کنند، اما باید مراقب بود که با گسترش انتظارات، این رویکرد شکست خواهد خورد.

با گذشت زمان، رهبران تجاری و مدیران، به شکست‌های تجاری حاصل از تصمیمات و رویه‌های مدیریتی ضعیف اعتراف نمودند. مدیریت ضعیف، به عدم‌کفایت در حوزه‌های زیر اشاره دارد:

- **مدیریت عملیات.** برخی موضوعات مربوط عبارت از اسراف، ناکارآمدی‌ها، ملزوماتی که دیر ارسال می‌شوند، رضایت کم مشتری و ظرفیت محدود رشد در قبال ایجاد فرصت‌ها یا تغییر تقاضای مشتریان است.
- **منابع انسانی.** شامل اینکه کارمندان تحت نظارت در اثر آموزش و ارزیابی ضعیف، گاهی اوقات بی‌انگیزه و غیرمولد می‌شوند.
- **فناوری اطلاعات.** سیستم‌های کامپیوتری که با درک نادرست از نیازهای کسب‌وکار طراحی شده‌اند و استفاده از این سیستم‌ها، منتج به کسب داده‌های ضعیف و سازوکارهای گزارشگری ناکافی، می‌گردید.
- **بازاریابی.** بازاریابی گسترده محصولات و خدمات در زمانی که مشتریان تمایل به خاص بودن دارند، یا کمپین‌های بی‌فایده، زیرا مخاطبان خود را به طور اشتباه مورد هدف قرار داده‌اند.

- **گزارشگری مسئولیت اجتماعی.** موضوعات عبارت از کودکان کار، شرایط استثماری، مدیریت سوءاستفاده گرایانه و دفع نامناسب پسماند است.
 - **رویه‌ها و شرایط سلامتی، ایمنی و محیط‌زیست.** شامل مواردی از قبیل تهویه ضعیف، گرمای بیش‌ازحد، سطوح سروصدای شدید و خطرات کارگاهی ناشی از مواد شیمیایی، ماشین‌آلات و مشخصه‌های کارگاه و سایر عوامل، می‌باشد.
- یکی دیگر از محرک‌های بهبوددهنده نقش حساب‌برسان داخلی برای عبور از حساب‌رسی رعایت، افزایش تقاضاهای ذینفعان برای مشاوره و فعالیتهای مشاوره‌ای است. مباحث انجمن حساب‌برسان داخلی برای تعیین ماهیت این فعالیت‌ها، انجام/عدم انجام این فعالیت‌ها توسط حساب‌برسان داخلی و میزان تخصیص منابع برای این هدف در اوایل دهه ۱۹۹۰ آغاز شد. این مباحث به شیوه‌های بسیاری تا به امروز ادامه داشته است.
- به‌طور کلی، نمی‌توان گفت که حساب‌رسی رعایت، تلاش بیهوده‌ای بوده یا منافی را به همراه ندارد. برخی از منافع آن شامل بهبود فرآیند، کنترل بهتر عملیات، قابلیت اتکای بیشتر و حفاظت از اطلاعات، فرآیند قابل پیش‌بینی و دارای ثبات بیشتر، می‌باشد.
- پیامد این کار، عبارت از یکپارچگی بهتر فناوری اطلاعات با کسب‌وکار، درک بیشتر ماهیت انتقادی مدیریت واحدهای سازمانی و کنترل‌های فناوری اطلاعات، منابع و تأمین مالی بهتر به‌منظور بهبود کسب، تجزیه و تحلیل، استفاده و امنیت اطلاعات و تجدیدنظر کسب‌وکارهای برون‌سپاری شده واحد فناوری اطلاعات با تعدادی از شرکت‌هایی که برخی از این مسئولیت‌ها را بر عهده‌دارند؛ است.
- قراردادهای مشاوره به‌منظور بهره‌مندی از مجموعه مهارت‌ها و تجربیات حساب‌برسان داخلی، اجرا می‌شوند. حساب‌برسان، توانایی منحصربه‌فردی برای شناسایی فرصت‌های بهبود فرآیندها بدون نابود کردن محیط کنترلی، ارزیابی نحوه اجرای معاملات مربوط و تعیین تأثیرگذاری ریسک‌ها بر آن‌ها دارند. از حساب‌برسان داخلی انتظار می‌رود که در انجام وظایف خود شامل فعالیتهای اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای، مستقل و واقع‌بین باشند و دارای مهارت‌های لازم بوده و کار را با مراقبت‌های حرفه‌ای اجرا نمایند. سطوح بالای مهارت‌های مالی، حسابداری، فناوری اطلاعات، مدیریت و تجزیه و تحلیل کسب‌وکار معمولاً برای انجام این بررسی‌ها موردنیاز هستند.
- ظهور فرآیند ادغام‌ها در دهه ۱۹۷۰ و تولد شرکت چندملیتی در دهه ۱۹۸۰، اندازه، تحصیل و پیچیدگی بسیاری از سازمان‌ها را افزایش داد. سهم برون‌سپاری شده عملیات شرکت، رایج شد؛ زیرا از طریق ابزارهای مشتقه و توافقات قراردادی به ریسک‌های مختلف واکنش نشان می‌دهد. تصاحب شرکت‌های غیرمرتبط (ناهمگن) با کسب‌وکار اصلی به منظور تنوع‌بخشی جریان درآمدها و الزام دستیابی به انتظارات عملکردی روبه‌پیشرفت و الزامات قانونی، رایج شد. نتیجه این است که آنچه که در گذشته به‌عنوان تدارک نسبتاً ساده، زنجیره تأمین یا حساب‌رسی خزانه بوده است، امروزه تلاشی بسیار پیچیده شامل موقعیت‌ها، زبان‌ها، نرخ ارزها، قوانین و سیستم‌های کامپیوتری چندگانه است.
- حساب‌برسان داخلی، با توجه به این پویایی‌ها، با به‌کارگیری روش‌شناسی فراتر از حسابداری با چالش‌هایی روبرو هستند که این رویکردها باید هر چه بیشتر هم‌راستا با ریسک‌ها و شیوه‌های کسب‌وکار تکرار شونده، باشد.

ارزشی که حساب‌برسان فراهم می‌کنند

متأسفانه حساب‌برسان داخلی همواره به همان اندازه که باید بالا باشند، در نظر گرفته نمی‌شوند. بسیاری از

مدیران و کارمندان، حسابرسان داخلی را به‌عنوان مانع می‌دانند و در نتیجه، متوجه نمی‌شوند که آن‌ها خدمات بسیار باارزشی را به صاحب‌کاران خود ارائه می‌کنند؛ خواه در استخدام سازمان باشند یا خواه به‌طور مستقل و برون‌سازمانی (برون‌سپاری)، خدمات حسابرسی داخلی را ارائه کنند.

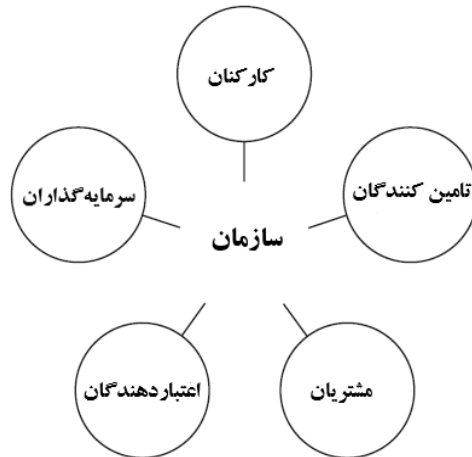
حسابرسان داخلی استفاده مؤثر و کارا، از منابع را ارتقا می‌بخشند. از آنجاکه سازمان‌ها با منابع مالی دریافتی یا تحت اختیار مالکان فعالیت می‌کنند، ضروری است که سازمان‌ها با این اصل پاسخگویی امانت‌داری مالی فعالیت کند. انجمن اطلاعات قانونی دانشکده حقوق دانشگاه کورنل، مسئولیت امانت‌داری را به شرح زیر تعریف می‌کند:

وظیفه امانت‌داری، وظیفه قانونی برای عمل به نفع سایر اشخاص است. افراد مسئول چنین وظیفه‌ای، به‌عنوان امانت‌داران خوانده می‌شوند. مالکان، به افرادی اطلاق می‌شوند که امانت‌داران در قبال آن‌ها پاسخگو هستند. امانت‌داران ممکن است از رابطه با مالکان منفعتی نبرند، مگر اینکه رضایت آگاهانه‌ای از طرف مالکان داشته باشند. آن‌ها همچنین وظیفه دارند که از هرگونه تضاد منافع میان خود و مالکان یا میان مالکان و سایر صاحب‌کاران امانت‌داران، خودداری کنند.

شناسایی وظایف کارمندان در برابر مالکان، برای تفکیک مسئولیت مناسب ضروری است، زیرا کارمندان باید همواره به نفع ذینفعان اصلی سازمان‌ها فعالیت کنند. بدین منظور، حسابرسان داخلی از طریق ایجاد اطمینان از تعریف این وظایف، تدوین ساختارهایی برای اطمینان از هم‌راستایی رفتارها، با این اهداف و ارائه پیشنهادهایی به هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد در زمان به خطر افتادن موفقیت این تمهیدات بر اثر اختلافات، به این فرآیندها کمک می‌کنند.

به‌طور کلی، حسابرسان داخلی از طریق ایجاد اطمینان از اینکه مالکان بازده سرمایه‌گذاری‌های خود را دریافت می‌کنند و ابزارهای کسب این سودها، مطابق با قانون هستند، منجر به ایجاد منابع عمومی و مرسوم می‌شوند. با این حال، حسابرسان داخلی به فرآیند کسب اطمینان از اینکه منافع کلیه ذینفعان مربوط برآورده شده است، کمک می‌کنند. ذینفعان می‌توانند به‌عنوان ذینفعان اصلی/اقتصادی و ذینفعان ثانویه/غیراقتصادی، تقسیم‌بندی شوند.

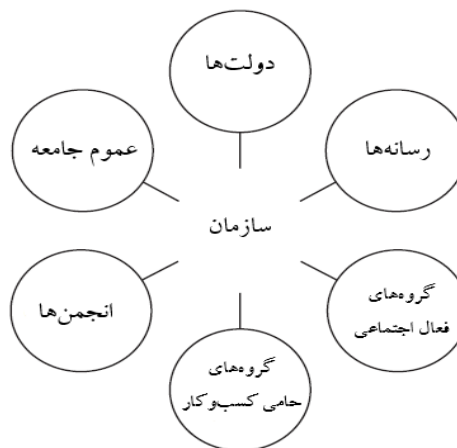
مشخصه ذینفعان اقتصادی یا بازار، وجود معامله پولی بین آن‌هاست. آن‌ها در معاملاتی با شرکت مشارکت می‌کنند که هدف اولیه شرکت در خصوص تأمین کالا و خدمات برای جامعه را برآورده می‌سازد. در نتیجه، کارمندان، مشتریان، اعتباردهندگان و تأمین‌کنندگان جزو ذینفعان اقتصادی هستند. آن‌ها همچنین به‌عنوان ذینفعان اصلی نیز شناخته می‌شوند زیرا برای وجود و فعالیت‌های سازمان حیاتی هستند (شکل ۱-۱).



شکل ۱-۱- ذینفعان اصلی (اقتصادی)

روابط کسب‌وکار فراتر از روابط اصلی سازمان با دیگران است. تعاملات ثانویه، زمانی رخ می‌دهد که سایر افراد و گروه‌ها نسبت به فعالیت‌های سازمان، دارای منافع هستند. ذینفعان غیراقتصادی، غیر بازاری، یا ثانویه؛ همان افراد، گروه‌ها یا سازمان‌هایی هستند که اگرچه در معاملات اقتصادی مستقیم با شرکت مشارکت ندارند اما بر تصمیمات و فعالیت‌های اصلی آن تأثیر می‌گذارند یا از آن تأثیر می‌پذیرند. این ذینفعان عبارت از انجمن‌ها، عموم جامعه، دولت‌ها، گروه‌های فعال اجتماعی، رسانه و گروه‌های حامی کسب‌وکار هستند که به شرح شکل ۱-۲ به نمایش درآمده است. از جنبه‌های مهم مدیریت نوین و شغل حسابرسی، شناسایی ذینفعان مربوط و درک منافع آن‌هاست. علاوه بر این، درک قدرت آن‌ها برای حمایت از این منافع نیز حائز اهمیت است. این فرآیند تجزیه و تحلیل ذینفعان نامیده می‌شود که سه سؤال کلیدی به شرح زیر را مطرح می‌کند:

- ۱- ذینفعان مربوط چه کسانی هستند؟
- ۲- منافع این ذینفعان چیست؟
- ۳- قدرت هر یک از ذینفعان چقدر است؟



شکل ۱-۲- ذینفعان ثانویه (غیراقتصادی)

از آنجاکه منظور از ذینفعان، افراد یا گروه‌هایی هستند که بر تصمیمات، خط‌مشی‌ها و عملیات سازمان تأثیر می‌گذارند یا از آن تأثیر می‌پذیرند؛ شناسایی این افراد و مستندسازی منافع آن‌ها حائز اهمیت است. اگر ذینفعان بتوانند دستیابی به اهداف را تسهیل کنند یا تصمیماتی در مورد منابع اتخاذ کنند، ضروری است که حساب‌برسان، نقش و تأثیر آن‌ها را درک کنند. از آنجاکه ذینفعان مختلف ممکن است میزان و اشکال مختلفی از قدرت را داشته باشند، تعیین چگونگی تأثیرگذاری آن‌ها و نحوه حصول اطمینان سازمان از مثبت و مولد بودن چنین روابطی، نیز حائز اهمیت است. قدرت ذینفعان، به معنای توانایی استفاده از منابع برای وقوع یک رویداد یا تضمین یک خروجی مطلوب است. به‌طور کلی، قدرت ذینفعان می‌تواند به‌عنوان قدرت سیاسی، قدرت رأی‌دهی، قدرت اقتصادی و قدرت قانونی طبقه‌بندی شود. مدیریت نادرست هر جنبه‌ای از این ارتباطات می‌تواند مانع دستیابی به اهداف راهبردی، عملیاتی، رعایت و گزارشگری گردد (به جدول ۱-۱ و جدول ۲-۱ مراجعه نمایید).

انجام تجزیه و تحلیل ذینفعان، از جنبه‌های مهم حساب‌رسی داخلی نوین است، زیرا درکی از منافع احزاب مختلف در خروجی‌ها و پیامدهای سازمان، برنامه‌های آن و فرآیندهای مربوط به حساب‌برسان ارائه می‌دهد. سازمان‌ها به‌طور فزاینده‌ای در معرض اختلاف‌نظرها قرار دارند زیرا انتظارات این گروه‌های مختلف را پیش‌بینی نکرده‌اند یا آن‌ها را به‌درستی مدیریت ننموده‌اند. از آنجاکه حساب‌برسان داخلی می‌توانند در شناسایی، برنامه‌ریزی، واکنش مؤثر به ذینفعان اصلی و ثانویه به مدیریت کمک کنند، سازمان با واکنش منفی کمتری مواجه خواهد شد و احتمالاً با اختلالات کمتری فعالیت خواهد کرد. علاوه بر این، برنامه ریزان در طول مرحله برنامه‌ریزی حساب‌رسی، باید ذینفعان داخلی و خارجی را شناسایی کنند تا اطمینان یابند که ورودی‌های آن‌ها، همان اهداف، نگرانی‌ها و برنامه‌ها برای حوزه‌های مورد حساب‌رسی می‌باشد. این امر منجر به بررسی‌های اثربخش‌تر و دارای ارزش افزوده خواهد شد.

جدول ۱-۱- ذینفعان اصلی، ماهیت منافع و قدرت

ذینفع	منافع	قدرت
کارمندان	<ul style="list-style-type: none"> حفظ استخدام پایدار دریافت حقوق منصفانه کار در محیط امن و راحت 	<ul style="list-style-type: none"> قدرت چانه‌زنی اقدامات کاری، اعتصاب و دعاوی حقوقی مسائل عمومی
تأمین‌کنندگان	<ul style="list-style-type: none"> دریافت سفارشات منظم کالا یا خدمات پرداخت به‌موقع به آن‌ها 	<ul style="list-style-type: none"> خودداری از ارائه سفارش‌ها تأمین رقبا
مشتریان	<ul style="list-style-type: none"> دریافت ارزش و کیفیت بابت پول پرداختی دریافت محصولات ایمن و قابل اعتماد 	<ul style="list-style-type: none"> خرید از رقبا تحریم خودداری از پرداخت
اعتباردهندگان	<ul style="list-style-type: none"> دریافت بازپرداخت وام‌ها وصول اصل و فرع بدهی 	<ul style="list-style-type: none"> وام‌های عندالمطالبه استفاده از اختیارات قانونی برای تملک دارایی‌ها
سرمایه‌گذاران	<ul style="list-style-type: none"> دریافت بازده رضایت‌بخش برای سرمایه‌گذاری‌ها تحقق بازده از طریق افزایش ارزش 	<ul style="list-style-type: none"> اعمال حق رأی توانایی بازرسی مدارک و گزارش‌های شرکت