



حسابرسی داخلی، ابزار راهبری شرکتی اثربخش: رویکرد نظری

ترجمه و تلخیص: مسعود محمدپور

شاهرخ شهرابی

مقدمه

در محیط اقتصاد جهانی، حسابرسی داخلی ابزار بااهمیتی برای مدیریت اثربخش منابع هر کسب و کار تجاری است (Karagiorgos et al., 2009). هم‌زمان، راهبری شرکتی در سال‌های اخیر توجه زیادی را به خود جلب کرده است. به دلیل نابسامانی و نابه‌هنجاری‌های مالی آغاز سده بیست و یکم، ارائه‌ی سازوکاری مناسب برای راهبری سازمان‌ها به گونه‌ای که هم منافع آن‌ها و هم منافع ذی‌نفعان حفظ شود، مورد توجه نهادهای حرفه‌ای و دولتی قرار گرفته است. تفاوت ماهیت قراردادهای نظارت بیرونی (مانند حسابرسی مستقل) با سازوکار نظارت مستمر درونی (مانند حسابرسی داخلی) و عدم توجه کافی و رعایت اخلاق حرفه‌ای باعث شده است تا صاحب‌نظران به تلاش برای ارائه‌ی راهکارهایی بپردازند که نوعی خودکنترلی را بر سازمان‌ها حاکم کند. حسابرسی داخلی به بررسی فرآیندهای

سازمان می‌پردازد، در حالی که حسابرسی مستقل ناظر بر بررسی و ارزیابی نتایج حاصل از این فرآیندها است. در این راستا، توجه به نحوه‌ی مدیریت و تعامل عوامل درونی و بیرونی باعث شده است تا تقاضای فرآیندهای برای به‌دست‌آوردن اطمینان از درستی راهبری و برقراری کنترل‌های داخلی سازمان به‌وجود آید. راهبری مناسب و استقرار کنترل‌های داخلی کافی باعث می‌شود تا هم مدیریت وظیفه‌ی پاسخ‌گویی خود را به‌خوبی ایفا کند و هم عملکرد سازمان از همه‌ی جنبه‌های کمی و کیفی بهبود یابد. در این مقاله، ابتدا سیر تکاملی چارچوب نظری راهبری شرکتی بررسی می‌شود. سپس، با رویکردی تاریخی، شکل‌گیری چارچوب مفهومی حسابرسی داخلی بررسی می‌شود و سرانجام اثر حسابرسی داخلی بر بهبود راهبری شرکتی در بوته‌ی نقد قرار می‌گیرد.

سیر تکاملی چارچوب نظری راهبری شرکتی

از هنگامی که مفهوم راهبری شرکتی هم‌گام با دوران شرکت‌داری مدرن مطرح شد

(کیم و نافسینگر، ۲۰۰۷)، توجه‌های زیادی را در سرتاسر دو دهه‌ی اخیر به خود جلب کرده است. در این دوره، مسائل راهبری شرکتی نه تنها در ادبیات دانشگاهی، بلکه در گفت‌وگوها و مناظره‌های سیاسی نیز اهمیت بسیاری پیدا کرد. اقبال عمومی به موضوع راهبری شرکتی در نتیجه‌ی درک تاثیر نحوه‌ی راهبری واحد تجاری بر عملکرد اقتصادی و توانایی بلندمدت آن برای تامین منابع مالی با هزینه‌ی کمتر افزایش یافت (Mordelet, ۲۰۰۹).

جیل سالومون (۲۰۱۰) در کتاب خود، با عنوان "راهبری شرکتی و پاسخ‌گویی" می‌گوید، تا کنون هیچ تعریف یکتایی از مفهوم راهبری شرکتی مورد توافق همگان قرار نگرفته است. ولی، این تریکر (۱۹۸۴) بود که یکی از نخستین تعاریف راهبری شرکتی را ارائه کرد. مطابق تعریف وی "... نقش راهبری شرکتی به‌خودی خود هدایت کسب‌وکار واحد تجاری نیست؛ ولی نظارت و کنترل یکپارچه بر عملیات اجرایی سازمان برای به‌دست‌آوردن اطمینان از رعایت حدود قانونی و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی نسبت به همه‌ی ذی‌نفعان و فرای مرزهای سازمانی ایجاد می‌کند".

طیف گسترده‌ای از رویکردهای راهبری شرکتی توسط کشورها و واحدهای تجاری به‌کار گرفته می‌شود. ایجاد یک سازوکار راهبری شرکتی باکیفیت امکان دستیابی به منابع کم هزینه در بازار سرمایه را تسهیل می‌کند. این خود به‌معنی افزایش منابع نقدی واحد تجاری است. در این مفهوم، راهبری شرکتی به عنوان مجموعه‌ی عملیات و کنترل‌های سازمان (فاما و جنسن، ۱۹۹۴) یا به مثابه اصول نظام ساختاریافته‌ی سرتاسری سازمان (کارگروه دی، ۱۹۹۴) تعریف می‌شود که ناظر بر نحوه‌ی عملیات، ساختاربندی، مدیریت، و کنترل‌های داخلی است.

جان و سن‌بت (۱۹۹۸) پیشنهاد کردند تعریف جامع‌تری از راهبری شرکتی ارائه شود که در آن راهبری شرکتی به مثابه "سازوکاری برای کنترل واحد تجاری و مدیریت" آن برای حفاظت از منافع ذی‌نفعان در نظر گرفته شود. منظور آنان از ذی‌نفعان تنها سهام‌داران نبود، بلکه اعتباردهندگان و حتی ذی‌نفعان غیرمالی هم‌چون کارکنان، تامین‌کنندگان کالا و خدمات، مشتریان و دیگر ذی‌نفعان را هم شامل می‌شد. هارت (۱۹۹۵) می‌گوید، مسائل راهبری شرکتی در واحدهای تجاری به‌وجود می‌آیند که دو شرایط را تجربه می‌کنند: (۱). "مسئله‌ی نمایندگی" یا تضاد منافع بین افراد سازمان (مانند مالکان، مدیران، کارکنان، و مشتریان) وجود دارد؛ و (۲). "هزینه‌ی مبادلات" شرکت به‌گونه‌ای است که مسائل نمایندگی با عقد یک قرارداد (به‌طور مثال، قراردادهای نظارتی به‌مانند حسابرسی مستقل) حل‌شدنی نیست.

از چشم‌اندازی دیگر، راهبری شرکتی به‌مثابه سازوکار و فرآیند تعامل هیات مدیره، سهام‌داران، مدیران ارشد، و

دیگر ذی‌نفعان است که قوانینی برای فرآیند نظارت بر سازمان برای به‌دست‌آوردن اطمینان از حرکت در مسیر راهبردی خود و ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی و بهبود عملکرد به‌دست می‌دهد (دانلویپ، ۱۹۹۸؛ استمبرگ، ۱۹۹۸).

به‌طور مشابه، کوهن و هانو (۲۰۰۰) از چشم‌انداز هیات نظارت عمومی استفاده می‌کنند و راهبری شرکتی را به‌عنوان "فعالیت‌های نظارتی که توسط هیات مدیره و کارگروه حسابرسی برای به‌دست‌آوردن اطمینان از یکپارچگی گزارشگری مالی انجام می‌شود" تعریف کردند. این نگاه به مسئله‌ی راهبری بر "محیط کنترلی" و "فعالیت‌های کنترلی" تمرکز دارد.

رو (۲۰۰۴) راهبری شرکتی را به‌عنوان ارتباط بین هیات مدیره‌ی واحد تجاری، مدیران ارشد، و ذی‌نفعان تعریف کرده است. مطابق نظر وی، نهادهای راهبری شرکتی سازوکارهایی را دنبال می‌کنند که مطابق آن اقتدار و قدرت تصمیم‌گیری به سه حوزه (هیات مدیره، مدیران ارشد، و ذی‌نفعان) تخصیص داده می‌شود؛ که بر اثر این تقسیم‌بندی، تصمیم‌های گرفته‌شده در سطح کلان سازمان تعدیل و کنترل می‌شود. این تعریف از راهبری شرکتی ایده‌ی تطابق اهداف، انگیزه‌ها، نظارت، و کنترل را مطرح می‌کند (Staciokas & Rupsys, ۲۰۰۵).

در هر صورت، یکی از بهترین تعاریف از مفهوم راهبری شرکتی توسط سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (۲۰۰۴) ارائه شد. این سازمان راهبری شرکتی را این‌گونه تعریف می‌کند: "راهبری شرکتی سامانه‌ای است که به‌واسطه‌ی آن شرکت‌های تجاری (یا نهادهای غیرانتفاعی) در سطوح ارشد به‌منظور دستیابی به اهداف مالی و عملکردی‌شان هدایت و کنترل می‌شوند، ولی همچنان پاسخ‌گو، یکپارچه، و مسئولیت‌پذیر باقی می‌مانند".

پس، می‌توان نتیجه گرفت قواعد راهبری شرکتی تلاشی است از سوی نهادهای دولتی برای به‌دست‌آوردن اطمینان از این موضوع که واحد تجاری در راستای اهداف تعیین شده‌ی خود حرکت می‌کند و از منافع مالکان آن حفاظت می‌شود.

شکل‌گیری چارچوب مفهومی حسابرسی داخلی: بررسی تاریخی

تقاضا برای حسابرسی، چه مستقل و چه داخلی، از نیاز به ابزاری برای تأیید مستقلانه و بی‌طرفانه‌ی نبود کژنمایی (تحریف) در اطلاعات، استفاده نادرست از دارایی‌ها، و تقلب در سازمان‌های تجاری و نهادهای غیرانتفاعی بوده است. ریشه‌ی حسابرسی به معنای عام آن از ریچارد براون، مورخ حسابداری در کتاب برجسته‌ی "فلسفه‌ی حسابرسی" تألیف ماتز و شرف (۱۹۶۱) این چنین نقل

شده است: "منشا حسابرسی به‌ندرت به کنترل حسابداری برمی‌گردد... با این وجود، در جوامع پیشرفته، ضرورت تأیید درستی انجام کار دیگران توسط فردی متخصص و سودمندی آن برای سنجش کاری که باید به‌درستی صورت پذیرد، آشکار شده است".

حسابرسی داخلی در آغاز به‌عنوان یک فعالیتی دفتری

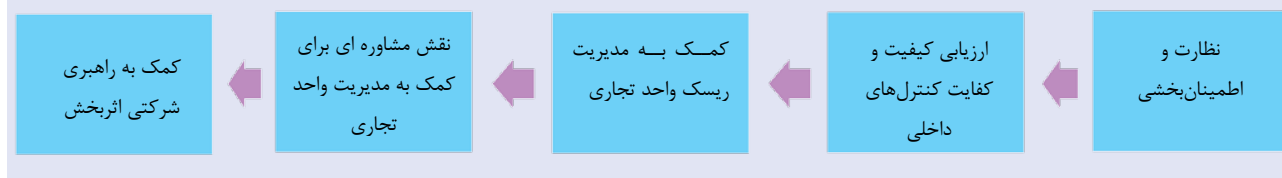
راهبری شرکتی سامانه‌ای است که به‌واسطه‌ی آن شرکت‌های تجاری (یا نهادهای غیرانتفاعی) در سطوح ارشد به‌منظور دستیابی به اهداف مالی و عملکردی‌شان هدایت و کنترل می‌شوند، ولی همچنان پاسخ‌گو، یکپارچه، و مسئولیت‌پذیر باقی می‌مانند.

و تک‌نفره برای تأیید مستقل صورت‌حساب‌ها پیش از پرداخت انجام می‌شده است (بوتین و کل، ۱۹۹۶). در اصل این وظیفه‌ی محدود، بنیان حسابرسی داخلی را تشکیل می‌دهد (Karagiorgos et al, ۲۰۰۹). در سال‌های آغازین دهه‌ی ۱۹۰۰، تأکید حسابرسی از کشف تقلب به تأمین نیرهای گوناگون اطلاعاتی استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی تغییر یافت (گای و همکاران، ۱۹۹۶). پس از نگاهی دیگر، حسابرسی داخلی محصول توسعه‌ی نوین جامعه و اقتصاد است. با ایجاد تغییرهای گسترده در اروپا به‌واسطه‌ی انقلاب صنعتی در سده‌ی هجدهم شرکت‌های سهامی و گروه‌های انحصارگر بسیار بزرگی پا به عرصه‌ی کسب‌وکار گذاشتند. در این زمان، با بهبود بهره‌وری و رشد پر سرعت فن‌آوری، و به وجود آمدن ابرسازمان‌ها با لایه‌های مدیریتی بسیار، مدیریت ارشد قادر به اداره‌ی مستقیم فعالیت‌های سازمان نبود (آسیوپولوس، ۱۹۸۰) و ضرورت ایجاد ابزارهای جانبی برای کمک به مدیریت برای انجام وظایف خود آشکار شد.

دهه‌ی ۱۹۴۰، دوران طلایی رشد حسابرسی داخلی بود. طی آن، نظریه‌ی حسابرسی داخلی به‌صورت بسامان شکل گرفت و انجمن‌های حسابرسان داخلی نیز راه‌اندازی شدند (دیتن‌هوفر، ۲۰۰۱).

به‌طور تاریخی، حسابرسی داخلی یک عمل نظارتی و بازرسی ناخوشایند (مورگان، ۱۹۷۹) پنداشته می‌شود که قسمتی ضروری از اجزای کنترلی برای دستیابی به اهداف کلان سازمان است. در هر صورت، انجمن حسابرسان

نگاره‌ی (۱). تکامل نقش حسابرسی داخلی در مدیریت واحد تجاری



داخلی (۱۹۹۱)، تی‌پر و گلنز (۱۹۹۱)، و کُنرات (۱۹۹۶) حسابرسی داخلی را عمل ارزیابی مستقلی تعریف کرده‌اند که برای آزمون و ارزیابی فعالیت‌های سازمان و به‌عنوان خدمتی برای آن انجام می‌شود.

در بحث‌های گوناگون درباره‌ی مفاهیم نظری حسابرسی داخلی، کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی (۱۹۹۲) نیز تعریفی از این مفهوم ارائه کرد. طبق این بیانیه، حسابرسی داخلی عبارت است از "مجموعه رویه‌هایی که اقدام‌های کنترلی پایه‌ای را برای سنجش اعتبار امور مالی یک کسب‌وکار به‌دست می‌دهد". این بیانیه حسابرسی داخلی و چارچوب مفهومی کنترل‌های داخلی را تعریف کرده است. تفاوت بزرگ این بیانیه با دیگر دیدگاه‌ها ارائه‌ی معیارهای ارزیابی کنترل‌های داخلی برای مدیریت یک واحد تجاری است (کُبرت و آلدریچ، ۱۹۹۴).

اما گام مهم بعدی ارائه‌ی تعریفی نوین از حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی (در ۱۹۹۹) بود که به روشنی می‌گوید: "فعالیت حسابرسی داخلی باید در زمینه‌ی ارزیابی و همکاری در راستای بهبود مدیریت، راهبری، ریسک، و کنترل واحد تجاری باشد". تعریف جدید تمرکز وظایف حسابرسی داخلی را از یک فعالیت اطمینان بخشی به یک فعالیت ارزش‌افزا تبدیل می‌کند و تلاش دارد تا افراد حرفه‌ی حسابرسی داخلی را به سوی رویکردی استاندارد با معیارهای مشخص هدایت کند (بو-راد، ۲۰۰۰؛ کروگ‌استاد و همکاران، ۱۹۹۹).

در ۲۰۰۴، انجمن حسابرسان داخلی با صدور بیانیه‌ای ضمن تصریح اظهارنظر پیشین خود "نقش مشاوره‌ای" و "کمک به بهبود راهبری شرکتی" را نیز به وظایف حسابرسان داخلی افزود. در نتیجه، کنترل داخلی به گستره‌ی بزرگ‌تری از کاربرد عملی و فلسفه‌ی مدیریت گام نهاد؛ که، هم‌زمان با آفرینش ارزش افزوده، رویکردی بسامان و علمی به ارزیابی و بهبود اثربخشی کسب‌وکار واحد تجاری دارد (Papadatou, ۲۰۰۵; Karagiorgos et al, ۲۰۰۶).

از تعاریف بالا می‌توان نتیجه گرفت حسابرسی داخلی به‌روشنی تنها ابزاری تک‌منظوره برای کنترل درستی و اطمینان از رعایت بعضی معیارهای معین نیست؛ در عوض، شیوه‌ای است عملی که با آفرینش ارزش

افزوده باعث تسهیل دستیابی سازمان به شاخص‌های اثربخشی و سودآوری از پیش تعیین‌شده‌اش می‌شود (Nagy & Cenker, ۲۰۰۲; Goodwin, ۲۰۰۴; Karagiorgos, ۲۰۰۷).

آیا حسابرسی داخلی ابزاری برای راهبری شرکتی موثر است؟

در سال‌های اخیر رابطه و همبستگی بین حسابرسی داخلی و راهبری شرکتی در همه‌ی انواع فعالیت‌های اقتصادی و نیز درک کاربرد و پیامدهای این تعامل مورد توافق همگان واقع شده است. اکنون، حسابرسی داخلی و راهبری شرکتی تبدیل به موضوعاتی مهم شده‌اند و مورد توجه همگان قرار گرفته‌اند. ضابطه‌گذاران بین‌المللی دریافته‌اند که همکاری اثربخش بین راهبران شرکت و حسابرسان داخلی عملکرد واحدهای تجاری را بهبود می‌بخشد و باعث ایجاد مزیت رقابتی می‌شود (Karagiorgos et al, ۲۰۰۹).

کمک حسابرسی داخلی به راهبری شرکتی از مجرای ترسیم محدودیت رابطه‌ی حسابرسی داخلی با عوامل کلیدی راهبری شرکتی است. حقیقت آن است که به اذعان قانون‌گذاران و کارگروه‌های راهبری در سرتاسر جهان، هیات مدیره نقش کلیدی در راهبری شرکتی ایفا می‌کند (کنگره‌ی آمریکا، ۲۰۰۲؛ بورس اوراق بهادار استرالیا، ۲۰۰۳). رویدادهای اخیر در محیط کسب‌وکار جهانی نقش هیات مدیره برای استقرار نظام کارآمد راهبری شرکتی را به ضرورتی بنیادین تبدیل کرده است. به‌ویژه این که سرانجام هیات مدیره باید در برابر اثربخشی سامانه‌ی کنترل‌های داخلی سازمان خود پاسخگو باشد. یک سامانه‌ی حسابرسی داخلی کارا نقشی اساسی در ایفای مناسب مسئولیت راهبری توسط هیات مدیره دارد (KMPG, ۲۰۰۳).

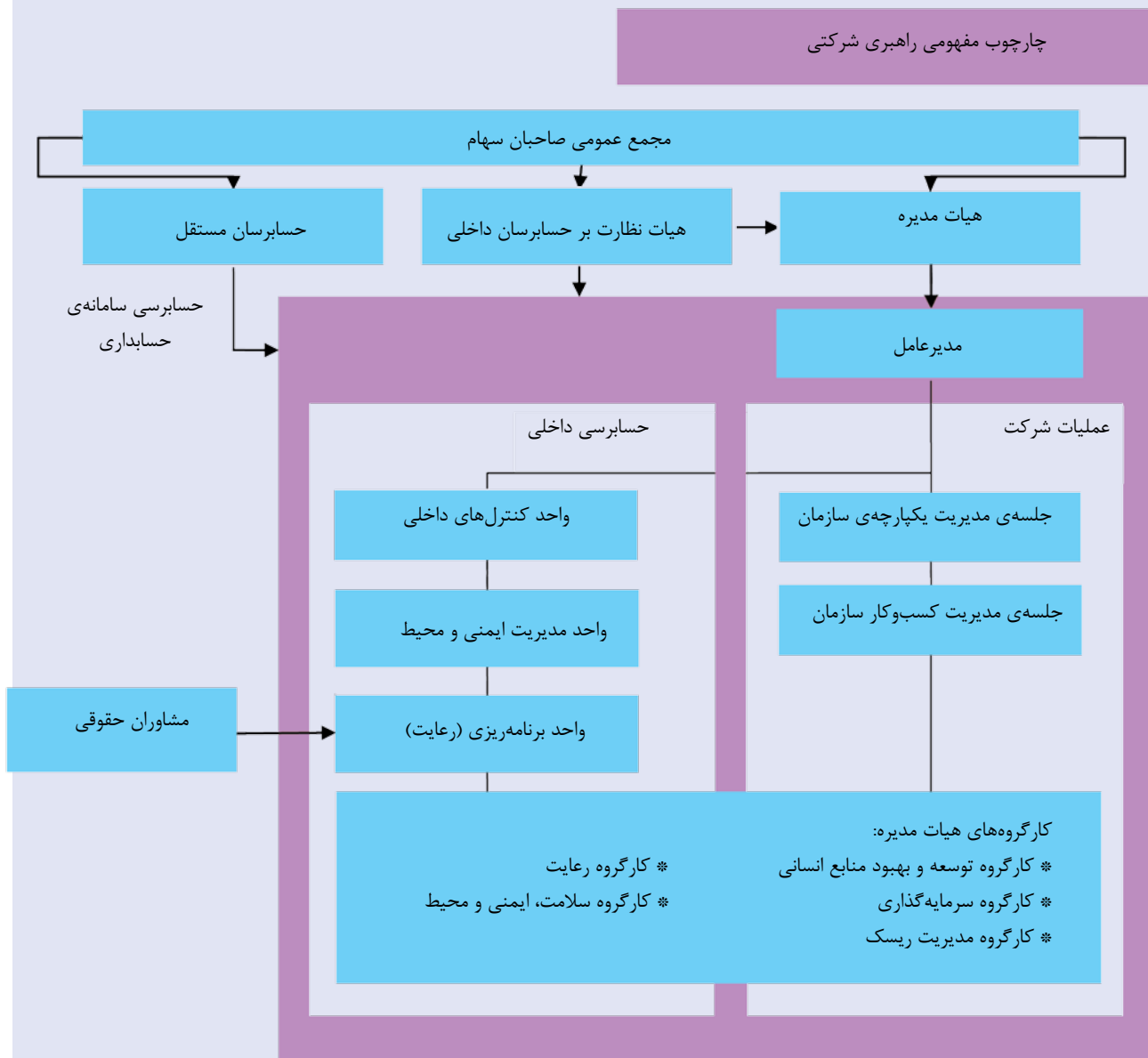
تعریف جدید حسابرسی داخلی بر راهبری شرکتی و به‌ویژه بر هیات مدیره متمرکز است. این تعریف، بر نقش حسابرسی داخلی در دستیابی سازمان به اهدافش تأکید می‌گذارد. زیرا سرانجام هیات مدیره در قبال دستیابی سازمان به اهداف خود پاسخگو است، و نقش حسابرسان داخلی در این بین فراهم آوردن اطلاعات برای هیات مدیره است (کُبرت، ۲۰۰۲). به غیر از موارد بالا، نقش حسابرسی داخلی در کمک به هیات مدیره برای

خودارزیابی نحوه‌ی راهبری نیز بسیار ضروری است. طبق نظر کوک و وینکل (۱۹۷۶) سامانه‌ی کنترل داخلی مانند اعصاب بدن انسان است؛ که نقش آن در دنیای کسب‌وکار دریافت دستوره‌های مدیریت ارشد سازمان و ارائه‌ی بازخوردها به آنان است. حسابرسی داخلی با اندازه‌گیری و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های سازمان، خود ابزار کنترلی بااهمیتی برای مدیریت است (کارمایکل و همکاران، ۱۹۹۶) که به‌طور مستقیم به ساختار سازمانی و قواعد عمومی کسب‌وکار نیز مرتبط است (کای، ۱۹۹۷). در محیط کسب‌وکار کنونی، حسابرسان داخلی طیف گسترده‌ای از اطلاعات درباره‌ی فعالیت‌های مالی، عملیاتی، و رعایت قوانین سازمان را برای بهبود کارایی، اثربخشی، و صرفه‌ی اقتصادی این فعالیت‌ها و عملکرد مدیریت در اختیار آنان قرار می‌دهند (رضایی، ۱۹۹۶).

بهبود جایگاه حسابرسان داخلی در سازمان از سویی و نیاز هیات مدیره برای ارزیابی کنترل‌های داخلی از سویی دیگر باعث شده است نقش کلیدی حسابرسی داخلی در پشتیبانی از هیات مدیره برای نظارت بر کنترل‌های داخلی و اطمینان از کفایت استقرار آن به مثابه بخشی از اجزای نظام راهبری یکپارچه‌ی شرکت مورد توجه ویژه قرار گیرد. حسابرسی داخلی با خدمات خود با پشتیبانی کارگروه حسابرسی به ایفای مسئولیت راهبری اعضای هیات مدیره در سازمان کمک کند. به عبارت دیگر، یک کارگروه حسابرسی کارا با فراهم آوردن محیطی مستقل و حمایتی و بازبینی مستمر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی، باعث تقویت جایگاه حسابرسان داخلی در سازمان می‌شود.

حسابرسان داخلی با (۱) ارزیابی چارچوب ارزیابی ریسک و کنترل‌های داخلی موجود؛ (۲) تحلیل بسامان فرآیندهای تجاری مرتبط با کنترل‌ها؛ (۳) بازبینی دارایی‌های موجود و ارزش آن‌ها؛ (۴) شناسایی منبع انتشار اطلاعات متقلبانه یا غیرقانونی؛ (۵) بررسی حوزه‌هایی که ممکن است ریسک‌های پیش‌بینی‌نشده‌ای را دربرگیرند؛ (۶) بررسی رعایت چارچوب قانونی و حسابرسی رعایت در بعضی حوزه‌های خاص؛ (۷) ارزیابی عملکرد مالی و عملیاتی؛ (۸) ارائه‌ی پیشنهاد استفاده‌ی کارا و اثربخش از منابع؛ (۹) به‌دست‌آوردن اطمینان از حرکت در راستای اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت؛ و (۱۰) ارائه‌ی بازخورد نسبت به رعایت اصول و ارزش‌های اخلاقی به سازمان کمک می‌کنند

نگاره‌ی (۲). جایگاه حسابرسی داخلی در سازوکار راهبری شرکتی



منبع:

Karagiorgos T., G. Drogalas, P. Christodoulou, & M. Pazarskis, Environmental Auditing; Conceptual Framework and Contribution to the Business Environment", 2nd International Conference on Accounting and Finance, Thessaloniki, Greece, Conference Proceedings, 2008

مسعود محمدپور: حسابدار خبره، عضو پیوسته‌ی انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز (FCA)
شاهرخ شهرابی: دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشکده‌ی علوم اجتماعی، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره).

حسابرسی داخلی رویکرد جدیدی برای ارائه‌ی خدمات

و محصولات حسابرسی عرضه کرده است؛ و مدیران نیز در رویارویی با شرایط پیچیده‌ی کنونی تقاضای فزاینده برای دریافت این خدمات مشاوره‌ای دارند. مطابق این دیدگاه، می‌توان انتظار داشت حسابرسی داخلی در آینده‌ی نزدیک به یکی از محوری‌ترین حوزه‌های خدمات مشاوره‌ی مدیریت در زمینه‌ی راهبری شرکتی تبدیل شود.

(کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۰۳).

از چشم‌اندازی دیگر، حسابرسی مستقل نیز با کمک به کشف کژنمایی بااهمیت در صورت‌های مالی نقشی اساسی در راهبری شرکتی دارد (دویدوسن و همکاران، ۲۰۰۵؛ آدامک و همکاران، ۲۰۰۵). ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل باید همکارانه و در راستای بهبود کیفیت حسابرسی و سازوکارهای راهبری شرکتی باشد (Gramling & Myers، ۲۰۰۳).

نتیجه‌گیری