

ماهیت، تأثیر و تسهیل اتکای حسابرس مستقل بر حسابرسی داخلی

دکتر بهزاد قربانی
نعمت‌الله جوادی / مدرس دانشگاه

پیشرفت حسابرسی داخلی طی سالیان اخیر باعث شده است که توجه زیادی به اتکا بر حسابرسی داخلی شود. این مقاله مباحث مرتبط با شیوه‌های اتکای حسابرسان مستقل بر حسابرسی داخلی، تأثیر این اعتماد بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی و تسهیل این اتکا را مورد بحث قرار می‌دهد. همچنین با مطالعه‌ی استانداردهای حرفه‌ای مربوط و ترکیب آن‌ها و با بررسی آثار علمی مبتنی بر عمل حسابرسی و یافته‌های تحقیقات دانشگاهی پیشنهادهایی برای هدایت حسابرسان داخلی و مستقل ارائه می‌کند. بخش اول مقاله، مروری بر چگونگی توسعه‌ی حسابرسی داخلی طی دهه‌های گذشته دارد. بخش دوم سه روش اتکای حسابرسان مستقل بر فعالیت حسابرسی داخلی را مورد بحث قرار می‌دهد. در بخش سوم به تقویت حسابرسی داخلی توجه می‌شود. بخش چهارم از چگونگی اثرگذاری حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل بحث می‌کند. در نهایت، بخش پنجم به هماهنگی حسابرسی داخلی و مستقل و بخش ششم شامل موضوعاتی پیرامون تبادل اطلاعات است.

پیشرفت حسابرسی داخلی

وقایعی که از نیمه‌ی دهه‌ی ۱۹۷۰ به این سو رخ داد در پیشرفت حسابرسی داخلی مؤثر بوده است. قوانین وضع شده در سال ۱۹۷۷ شرکت‌های سهامی را موظف کرد که کنترل داخلی مؤثری ایجاد کنند تا در مورد امنیت دارایی‌ها و تصویب و ثبت معاملات، اطمینان قابل‌قبولی پدید آید. بدین منظور، بسیاری از شرکت‌ها سیستم حسابرسی داخلی ایجاد کردند، کارمندان حسابرسی داخلی را افزایش دادند و استقلال حسابرسی داخلی را تقویت کردند.^۱ بیزلی (۲۰۰۰) نشان داد که این سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی مؤثر بوده است و شرکت‌های با سیستم حسابرسی داخلی نسبت به شرکت‌های بدون این سیستم، با کلاهبرداری‌های مالی کم‌تری مواجه بوده‌اند. همچنین کورام^۲ و همکاران (۲۰۰۸) نشان دادند در سازمان‌های با سیستم حسابرسی داخلی نسبت به سازمان‌های بدون حسابرسی داخلی احتمال شناسایی و گزارش وقوع تقلب توسط خود آن شرکت‌ها بیشتر است.

در سال ۱۹۸۷، در گزارش کمیسیون تردوی^۳ توصیه شده است که شرکت‌های سهامی عام سیستم حسابرسی داخلی ایجاد کنند که به طور کامل مدیران رده‌بالا از آن حمایت کنند، به نحوی که دارای ارتباطات گزارشگری مؤثر و کارآمد باشند. به این معنی که صلاحیت حسابرسان داخلی، تعداد کارمندان، وضعیت درونی شرکت، مسیر گزارشگری و ارتباط آن‌ها با کمیته‌ی حسابرسی باید به گونه‌ای باشد تا در مورد اثربخشی عملکرد حسابرسان داخلی اطمینان لازم را ایجاد کند. این گزارش همچنین تأکید می‌کند که حسابرسی داخلی باید به

دست شماری کافی از اشخاص مجرب و متناسب با اندازه و ماهیت شرکت انجام شود.

بورس اوراق بهادار نیویورک در سال ۲۰۰۳ قانونی را مطرح کرد که تمامی شرکت‌های عضو باید سیستم حسابرسی داخلی داشته باشند. این الزام بعداً در آن سال توسط کمیسیون بورس و اوراق بهادار تصویب شد. قانون ساربینز - آکسلی (۲۰۰۲) نیز به پیشرفت حسابرسی داخلی کمک کرد. حسابرسان داخلی به‌خاطر نقشی که می‌توانند در سازماندهی مناسب تشکیلات ایفا کنند از امتیازات زیاد، دستمزد مناسب و وجهه‌ی اجتماعی بالایی برخوردارند (هرمانسون،^۴ ۲۰۰۶). به‌طور خاص، شرکت‌ها از حسابرسان داخلی استفاده می‌کنند تا سیستم کنترل داخلی خود را برای تحقق مفاد کنترل داخلی قانون ساربینز - آکسلی تقویت و ارزیابی کنند. بررسی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا از ۱۰۰۰ شرکت معتبر در سال ۲۰۰۳ مشخص کرد که ۲۰٪ شرکت‌های عضو هنوز سیستم حسابرسی داخلی ندارند، از طرفی ۵۰٪ این شرکت‌ها به منظور تحقق قانون ساربینز - آکسلی، برای افزایش کارمندان حسابرسان داخلی برنامه‌ریزی کرده‌اند (هارینگتون،^۵ ۲۰۰۴).

در یک بررسی دیگر از ۱۱۷ مدیر ارشد حسابرسی داخلی شرکت‌های سهامی موضوع قانون ساربینز - آکسلی نشان داده شد که ۱۱۱ نفر از آن‌ها افزایش در بودجه‌ی حسابرسی داخلی شرکت‌هایشان را از سال ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۵ گزارش کرده‌اند (کاپلن و شلتز،^۶ ۲۰۰۶). از این ۱۱۱ نفر ۳۲٪ آن‌ها بودجه‌ی حسابرسی داخلی‌شان را بیش از ۵۰٪ افزایش داده بودند.

اتکای حسابرس مستقل

بر حسابرسی داخلی

پیشرفت و گسترش حیطه‌ی حسابرسی داخلی، حسابرسان مستقل را قادر کرده تا به‌طور فزاینده‌ای بر کار حسابرسان داخلی تکیه کنند. به‌علاوه، در نتیجه‌ی افزایش سرمایه‌گذاری شرکت‌ها در حسابرسی داخلی، شرکت‌ها به دنبال راه‌هایی برای کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل با جانشین کردن حسابرسی داخلی بوده‌اند. بررسی انجام شده از ۱۱۷ نفر از مدیران ارشد حسابرسی داخلی در سال ۲۰۰۵ نشان داد که ۸۸٪ از حسابرسان مستقل شرکت‌ها تا حدی بر کار حسابرسان داخلی تکیه کرده‌اند (کاپلن و شلتز، ۲۰۰۶). با تکیه بر حسابرسی داخلی می‌توان از روش‌های غیر ضروری و تکراری حسابرسی اجتناب کرد. این کار همچنین می‌تواند برای حسابرسان



مستقل مفید باشد، چون حسابرسان داخلی مزایای خاصی دارند. آن‌ها عموماً در مورد روش‌ها، سیاست‌ها، و شرایط تجاری شرکت نسبت به حسابرسان مستقل آگاهی بیش‌تری دارند. با این حال، حسابرسان مستقل باید مزایای اتکا بر حسابرسی داخلی را با التزام به حفظ ظاهر و واقعیت استقلال که برای حسابرسان مستقل تعریف شده، مطابقت دهند.

حسابرسان مستقل اصولاً ممکن است به یکی از سه روش زیر به حسابرسی داخلی اتکا کنند:

- ۱- به حسابرسی داخلی به‌عنوان بخشی از کل سیستم کنترل داخلی شرکت تکیه کنند.
- ۲- به کارهای از قبل انجام شده‌ی حسابرسی داخلی مربوط به آزمون کنترل داخلی یا آزمون حساب‌ها یا معاملات تکیه کنند.
- ۳- از حسابرسی داخلی به‌طور مستقیم در فرایند حسابرسی استفاده کنند.

۱- تکیه بر حسابرسی داخلی به‌عنوان بخشی از کل سیستم کنترل داخلی

کار حسابرسی مستقل تحت تأثیر کنترل داخلی صاحب‌کارش است، زیرا این کنترل بر قابلیت اتکای اطلاعات مالی شرکت اثر می‌گذارد. حسابرسی داخلی بخشی از محیط کنترل داخلی شرکت است. حسابرسی داخلی سطح بالایی از کنترل را

بر کل فرایند اطلاعات و فعالیت‌های عملیاتی در یک واحد تجاری ایجاد می‌کند. فعالیت‌های کنترلی آن‌ها ممکن است ریسک مدیریت ناکارا بر سایر کنترل‌های داخلی را کاهش دهد. کارمندان، احتمالاً در اجرای فرایند کنترل وظیفه‌شناس‌تر باشند و با بودن آن‌ها ممکن است ریسک تقلب در ساختار کنترل داخلی کاهش یابد. همچنین اگر واحد تجاری یک آیین‌نامه‌ی اخلاقی مناسب داشته باشد، خدمات آگاهی‌دهنده‌ی حسابرسان داخلی ممکن است از فعالیت‌های ممنوع جلوگیری کند (CICA، ۱۹۸۹).

زمانی که محیط کنترلی شرکت ارزیابی می‌شود، استانداردهای حسابرسی نقش حسابرسی داخلی را مورد توجه قرار می‌دهند. بیانیه‌ی شماره ۶۵ استانداردهای حسابرسی (SAS^{۶۵}): ارزیابی حسابرسان مستقل از نقش حسابرسی داخلی در حسابرسی صورت‌های مالی) اظهار می‌کند که: «به هنگام کسب شناخت از کنترل داخلی، حسابرس باید آگاهی کافی از عملیات حسابرسی داخلی، همزمان با شناسایی فعالیت‌های حسابرسی که مربوط به برنامه‌ریزی حسابرسی است، به‌دست آورد (AICPA، ۱۹۹۱)».

برنامه‌ی حسابرسی داخلی می‌تواند یک منبع معتبر برای شناسایی فعالیت‌های حسابرسی داخلی شرکت باشد که ماهیت، زمانبندی و حیطه‌ی کار حسابرسی داخلی را برای دوره‌ی برنامه‌ریزی شده، مشخص می‌کند. همچنین حسابرسان مستقل برای آگاهی از چگونگی توزیع حسابرسی داخلی در کل محیط کنترلی، باید در مورد جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی در شرکت و توانایی‌اش برای بررسی نامحدود اسناد شرکت، اطمینان حاصل کنند. همچنین باید

بررسی کنند که آیا عملیات حسابرسی داخلی، استقلال سازمانی دارد و این که از نظر سطوح سازمانی به اندازه‌ی کافی بالا است تا بتواند اطمینان دهد که حسابرسی داخلی تحت فشارهای بی‌مورد از طرف مدیریت نیست و مدیریت همکاری و حمایت لازم را از آن انجام می‌دهند. در حالت ایده‌آل، حسابرس داخلی باید به کمیته‌ی حسابرسی و مدیران ارشد شرکت گزارش دهد.

۲- اتکا به کار انجام‌شده توسط حسابرسان داخلی

حسابرسان مستقل ممکن است به کار انجام‌شده توسط حسابرسان داخلی تکیه کنند. برای مثال، اگر حسابرسان داخلی حساب‌های دریافتی شرکت را تأیید کردند، حسابرسان مستقل احتمالاً تعداد و یا مبلغ حساب‌های دریافتی که به روش دیگری تأیید خواهند کرد. با این حال اگر بخشی از کار حسابرسان داخلی به حسابرسی صورت‌های مالی مربوط نباشد، حسابرسان مستقل نیازی به تکیه بر کار انجام‌شده توسط حسابرسان داخلی ندارند (AICPA، ۱۹۹۱). علاوه بر این، اگر موضوعی به حسابرسی صورت‌های مالی مربوط و حسابرسان مستقل معتقد باشند که استفاده از کار حسابرسان داخلی مفید نیست، در این صورت نیازی به تکیه بر این مورد هم ندارند. به‌عنوان مثال، روش‌های تحلیلی خیلی زمان‌بر نیستند و ممکن است بهتر باشد که توسط حسابرسان مستقل به‌طور مؤثرتری اجرا شوند. وقتی که اتکا به کار حسابرس داخلی صورت پذیرد، حسابرسی داخلی ممکن است بر یک یا چند جنبه از اقدامات حسابرسان مستقل اثر بگذارد که می‌تواند شامل این موارد باشد:

۱- روش‌هایی برای کسب شناخت از کنترل‌های داخلی
 ۲- روش‌هایی برای ارزیابی ریسک کنترل، شامل آزمون کنترل‌ها
 ۳- روش‌های محتوایی، شامل آزمون مانده‌ی حساب‌ها یا طبقه‌بندی معاملات (CICA, ۱۹۸۹).
 برای نخستین مورد، حسابرسی داخلی می‌تواند شامل سندرسی طراحی سیستم کنترل داخلی یا به‌کارگیری فلوجارت باشد. در مورد دوم، به نظر می‌رسد حسابرسی داخلی آزمون حسابرسی را برای تعیین اثربخشی یا مطلوبیت کنترل‌های داخلی طراحی شده، اجرا کند. برای مثال، در آزمون کنترل وجه نقد حساب‌برسان داخلی رسید سپرده‌های بانکی را آزمون می‌کنند. در مورد سوم، حساب‌برسان داخلی روش‌های تحلیلی یا آزمون مانده‌ی حساب‌ها یا معاملات را اجرا خواهند کرد. حساب‌برسان داخلی معاملات فروش را با ردیابی جزئیات از صورت‌حساب فروش به دفاتر و حساب‌های معین مرتبط، آزمون می‌کنند.

در تمام این موارد، حساب‌برسان مستقل ممکن است به‌آسانی به نتایج حسابرسی داخلی تکیه نکنند. کوچک‌ترین حیطه‌ای که به نظر می‌رسد این اعتماد را تضمین کند شامل «آزمون و ارزیابی اثربخشی کنترل‌ها مخصوصاً عناصر بااهمیت صورت‌های مالی، مواردی که در آن ریسک بالای ارائه‌ی نادرست صورت‌های مالی وجود دارد، و یا موارد بسیار ذهنی {است} که به برآوردهای بسیار زیاد حساب‌برسان نیاز دارد» (انگل، ۱۹۹۹). به عنوان مثال، عموماً معاملات با اشخاص وابسته باید با فرض وجود ریسک بالایی از ارائه‌ی نادرست، مورد بررسی قرار گیرد. ارزیابی‌های حساب‌برسان و بدهی‌ها که شامل برآوردهای مهم حسابداری (نظیر تعیین ذخیره‌ی مطالبات

مشکوک‌الوصول برای حساب‌های دریافتنی) است مستلزم سطح بالایی از ذهنیت در ارزیابی شواهد حسابرسی خواهد بود.

زمانی که تصمیم‌گیری در مورد اتکا به آزمون کنترل داخلی مربوط است، مفهوم اهمیت در خور توجه است، اما زمانی که شامل آزمون‌های محتوایی است آن‌چنان مهم نیست (وایتینگتن و مارگهیم، ۱۹۹۳). این موضوع اشاره دارد که مقدار یک مانده‌ی حساب یا معامله زمانی اهمیت دارد که حساب‌برسان مستقل کنترل‌های داخلی را آزمون می‌کنند، نه در زمان اجرای آزمون‌های محتوا. از این رو، در حالی که حساب‌برسان مستقل تمایل دارند تا بر آزمون محتوای حساب‌برسان داخلی برای مقادیر زیاد یا کم (نه بی‌اهمیت) تکیه کنند، زمانی که مقادیر بزرگ‌تر هستند (در مقایسه با زمانی که مقادیر کوچک‌تر هستند)، آن‌ها به آزمون کنترل داخلی حساب‌برسان داخلی اتکای بیش‌تری خواهند کرد. بنابراین، زمانی که شرکت‌ها کاری را به حساب‌برسان داخلی واگذار می‌کنند که شامل مانده‌ی حساب‌ها یا معاملات کوچک است، حساب‌برسان ممکن است تمایل داشته باشند تا این کار را به جای آزمون کنترل داخلی به سمت آزمون‌های محتوا جهت دهند. یکی

از مواردی که به‌طور خاص به نظر می‌رسد تضمینی برای اتکای عمده به کار حسابرسی داخلی است ارزیابی خطر تقلب است. به دلیل این‌که حساب‌برسان داخلی نسبت به حساب‌برسان مستقل آگاهی بیش‌تری پیرامون عملیات شرکت دارند، به‌طور خاص در ارزیابی خطر تقلب ماهر هستند. این ادعا را مطالعات KPMG^{۱۱} تأیید کرده که حساب‌برسان داخلی با احتمال بیش‌تری نسبت به حساب‌برسان مستقل تقلب را کشف می‌کنند (KPMG, ۲۰۰۳). برای مثال، در حالی که ۶۵٪ تقلب‌ها در سال ۲۰۰۳ توسط حساب‌برسان داخلی کشف شده، تنها ۱۲٪ آن‌ها را حساب‌برسان مستقل کشف کرده بودند (KPMG, ۲۰۰۳). بنابراین، لازم است تا حساب‌برسان مستقل در زمینه‌ی ارزیابی خطر تقلب به حسابرسی داخلی اتکای زیاد داشته باشند.

۳- همکاری مستقیم حساب‌برسان داخلی

وقتی که از کار حساب‌برسان داخلی به‌صورت مستقیم استفاده می‌شود، حساب‌برسان مستقل به‌صراحت از حساب‌برسان داخلی می‌خواهند تا بخشی از کارشان را انجام دهند. حساب‌برسان مستقل ماهیت، زمانبندی و حیطه‌ی آزمون‌ها را طراحی می‌کنند.



«وقتی همکاری مستقیم مورد نظر باشد، حسابرسان مستقل باید صلاحیت و بی طرفی حسابرسان داخلی را ارزیابی کنند و کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی را متناسب با شرایط، نظارت، بررسی، ارزیابی و آزمون کنند (AICPA, 1991)».

به استثنای نظارت بر حسابرسان داخلی، این موارد ضرورتاً همان ارزیابی ها و وظایفی است که حسابرسان مستقل باید زمانی انجام دهند که بر کاری که مستقلاً توسط حسابرسان داخلی انجام شده تکیه می کنند. SAS65 پیشنهاد می کند که حسابرس مستقل باید حسابرسان داخلی را در موارد زیر آگاه کند:

- 1- مسئولیت پذیری و پاسخ گویی حسابرسان داخلی
- 2- عینیت روش هایی که حسابرسان داخلی باید اجرا کنند.
- 3- موضوعاتی که ممکن است ماهیت، زمان بندی، و حیطه ی روش های حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد.
- 4- تمامی موضوعات مهم حسابداری و حسابرسی که طی فرایند حسابرسی شناسایی شده، باید به اطلاع حسابرسان مستقل برسد (AICPA, 1991).

سه مورد اول مورد استفاده قرار می گیرد تا حسابرسان داخلی را قادر کند وظایف حسابرسی را به طور کارا و مؤثر انجام دهند. برای مثال، در تأیید حساب های دریافتی، ممکن است حسابرس مستقل به حسابرس داخلی پیاموزد که چه تعداد تأییدیه بفرستد که نه خیلی کم و نه خیلی زیاد باشد. یا این که به او پیاموزد برای دستیابی به میزان زیادی از پاسخ، از تأییدیه های مثبت برای گروه های خاص، استفاده شود. چهارمین مورد نیز اطمینان می دهد که حسابرسان داخلی اطلاعات مهم کسب شده طی عملیات حسابرسی را که حسابرسان

مستقل ممکن است از آن آگاه نباشند، به آن ها انتقال خواهند داد.

بررسی تیلور و دیگران (1997) از حسابرسان مستقل تأیید کرد که آن ها اغلب از حسابرسان داخلی ارشد برای کارهای کوچک استفاده می کنند. حسابرسان مستقل باید هشیار باشند که کارها چه طور به کارمند حسابرسی داخلی واگذار شود. نباید به حسابرسان داخلی به گونه ای تعلیم داد که احساس کنند در رده ی دوم جای گرفته اند. کار واگذار شده باید متناسب با سطح مسئولیت افراد باشد. ضرورتاً، همان ملاحظات انجام شده در زمان تخصیص کار به کارمند حسابرسان مستقل باید برای اعضای حسابرسی داخلی اعمال شود.

مطالعات مالتا و کیدا² (1993) نشان می دهد عواملی که تصمیم گیری پیرامون اتکا بر حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار می دهد با توجه به این که آیا اعتماد بر کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی بوده یا همکاری مستقیم حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل، متفاوت است. از جمله ی این عوامل تصمیم گیری، احتمال خطر ذاتی، توان کنترل داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی است. توان کنترل داخلی عامل مهمی برای اتکا به کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی است، در حالی که وقتی حسابرسان داخلی به عنوان همکار مستقیم حسابرسان مستقل فعالیت می کنند توان کنترل داخلی، تصمیم گیری در مورد اتکا را تحت تأثیر قرار نمی دهد. بر اساس این موضوع، وقتی کنترل داخلی یک شرکت، ناکارا استنباط شود حسابرسان مستقل نباید به حسابرسان داخلی تکیه کنند، اما در مقابل ممکن است به صورت همکار از آن ها استفاده کنند.

تأیید آزمون های حسابرسان داخلی

در سه بخش قبلی از راه هایی بحث شد که ممکن است حسابرسان مستقل بر حسابرسان داخلی تکیه کنند. وقتی که به کار انجام شده ی حسابرسان داخلی (به طور جداگانه) یا کار انجام شده به عنوان هم کار اتکا می شود، حسابرس مستقل کار حسابرسان داخلی را آزمون می کند. SAS65 بیان می کند که در آزمون کار حسابرسی داخلی، حسابرسان مستقل ممکن است: «بعضی از کنترل ها، معاملات، یا مانده های مشابه آزمون شده توسط حسابرسان داخلی یا کنترل ها، معاملات یا مانده های مشابه را که حسابرسان داخلی آزمون نکرده اند» آزمون کنند (AICPA, 1991).

برای آزمون بعضی از معاملات یا مانده های مشابه، حسابرسان ممکن است از یکی از روش زیر استفاده کنند (CICA, 1989)

- 1- اجرای مجدد روش های اجرا شده برای اقلام آزمون شده توسط حسابرسان داخلی
 - 2- استفاده از روش های متفاوت برای معاملات و مانده های مشابه
- اگر حسابرس مستقل با روش های مورد استفاده ی حسابرسان داخلی آشنا باشد، و از این روش ها استفاده کند، آن گاه با قطعیت بیش تری می تواند آن ها را تأیید کند. بهر حال، اگر حسابرسان مستقل بخواهند نشان دهند که نتایج با استفاده از روش های خاص به دست نیامده، آن ها ممکن است از روش های متفاوت با روش های انجام شده توسط کارمند حسابرسی داخلی استفاده کنند.
- اجرای مجدد روش ها برای اقلام مشابه که قبلاً آزمون شده ممکن است میسر نباشد. برای مثال، ارسال مجدد تأییدیه ی حساب های دریافتی برای



هم‌چنین می‌تواند نتیجه‌ی کاهش خطر حسابرسی مرتبط با همکاری حسابرس داخلی در سیستم کنترل داخلی باشد. سرمایه‌گذاری شرکت‌ها در حسابرسی داخلی اغلب به این قصد انجام می‌شود که کل هزینه‌های حسابرسی (داخلی و مستقل) نسبت به زمانی که حسابرسی داخلی وجود نداشته باشد، کم‌تر خواهد بود. هیأت مدیره گاه از حسابرس مستقل درخواست می‌کند تا حق‌الزحمه‌ی حسابرسی را که با اضافه‌شدن حسابرسان داخلی به‌عنوان کارمندان حسابرسی مستقل، تعدیل کند (والاس، ۱۹۸۴).

والاس و کریوتز فلت^۳ (۱۹۹۱) نشان دادند که کل زمان حسابرسی مستقل بدون وجود حسابرسان داخلی، به‌طور میانگین ۱۰٪ افزایش خواهد یافت. آن‌ها با مطالعه‌ی ۲۶ شرکت فهمیدند که تکیه بر حسابرسی داخلی به‌طور میانگین ۱۹٪ حق‌الزحمه‌ی حسابرس مستقل را کاهش می‌دهد (والاس، ۱۹۸۴).

مطالعه‌ی دیگری از ۷۰ شرکت نشان داد که ۱٪ افزایش در کار حسابرسی داخلی که توسط حسابرس مستقل انجام می‌شد به کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل به میزان ۸۰۰۰ دلار منجر می‌شود (فلیکس و همکاران ۲۰۰۱). اما یک بررسی از حسابرسان مستقل مشخص کرد که همکاری حسابرسی داخلی عامل اصلی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی شرکت‌های خدمات مالی یا شرکت‌های صنعتی نیست (استین و دیگران، ۱۹۹۴). به‌رغم این یافته‌های اخیر، آشکار است که برای اکثر بخش‌ها، شرکت‌ها باید به‌طور عمده حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل را با گسترش اتکای حسابرسی داخلی، کاهش دهند.

تحقیقات مشخص کرده که فشار

موجودی آزمون می‌کنند، رویه‌های مورد استفاده‌ی حسابرسان داخلی برای آزمون ارقام کنترلی در سیستم دایمی موجودی، مناسب نباشد.

هیأت اثربخشی حسابرسی در سال ۲۰۰۲ اظهار داشت که منتقدان در بررسی حسابرسی ۱۲۶ شرکت دولتی، در مورد روش‌ها و مبانی‌ای که حسابرسان مستقل برای تکیه بر حسابرسی داخلی به کار می‌برند، متقاعد شدند. با وجود این، موضوع مورد بحث برخی منتقدان این بود که آیا آزمون حسابرسی داخلی به‌عنوان همکار مستقیم کفایت لازم را دارد. در بعضی مواقع، حسابرسان مستقل ممکن است کار حسابرسان داخلی را به‌طور کامل آزمون، نظارت و بررسی نکنند.

تأثیر بر حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل

همکاری حسابرس داخلی با حسابرس مستقل می‌تواند باعث کاهش حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل شود. کاهش در حق‌الزحمه‌ی حسابرس مستقل

صاحب‌کارانی که قبلاً به تأییدیه‌ی ارسال شده توسط حسابرسان داخلی پاسخ داده‌اند ممکن است صاحب‌کاران را گمراه کند. وقتی که مانده‌ها و معاملات مشابه که به‌طور دقیق توسط حسابرسان داخلی آزمون نشده است، آزمون می‌شود، حسابرس ممکن است از یکی از روش‌های زیر استفاده کند (CICA، ۱۹۸۹).

۱- اجرای روش‌های استفاده شده توسط حسابرسان داخلی برای ارقام مشابه

۲- استفاده از روش‌های متفاوت برای آزمون ارقام مشابه

ممکن است اجرای رویه‌های مشابه برای ارقام مشابه میسر یا منطقی نباشد. برای مثال، یک شرکت ممکن است برای برخی ارقام از سیستم دایمی موجودی و برای ارقام دیگر از روش ادواری موجودی کالا استفاده کند. ممکن است در زمانی که حسابرسان مستقل ارقام کنترلی را در سیستم ادواری

حق الزحمه توسط صاحب کار تأثیر زیادی بر میزان اتکای حسابرسان مستقل بر حسابرسی داخلی دارد. وقتی که صاحب کاران فشار بیشتری را اعمال کنند، اتکا بیش تر می شود (گراملینگ، ۱۹۹۹). از این رو، این موضوع مدیریت شرکت را وامی دارد تا در مورد مذاکره با حسابرسان مستقل فعال باشد تا آن ها را مجبور کند که به کار حسابرسی داخلی اتکا کنند. یکی از آثار فشار حق الزحمه از سوی صاحب کار زمانی است که حسابرس مستقل خدمات غیرحسابرسی هم برای صاحب کاران انجام می دهد. این فشار می تواند آشکار یا ناآشکار باشد. واضح است که وقتی خدمات غیر حسابرسی عمده را حسابرسان مستقل انجام می دهند، فشار صاحب کاران میزان اتکای حسابرسان مستقل به کار حسابرسی داخلی را افزایش می دهد (ملیکس و دیگران، ۲۰۰۵). با این حال، قانون ساربینز - آکسلی و مقررات اجرایی کمیسیون بورس و اوراق بهادار به طور عمده حسابرسان شرکت های سهامی عام را نسبت به ایفای همزمان خدمات غیرحسابرسی به همان صاحب کار محدود کرده اند.

گودوین - استوارت و کنت^{۱۵} (۲۰۰۶) با مطالعه ای ۴۰۱ شرکت دریافتند که چنانچه سرمایه گذاری در حسابرسی داخلی، به وسیله ی تعداد کارمندان حسابرسان داخلی اندازه گیری شود، با حق الزحمه های بالاتر حسابرسی مستقل ارتباط دارد. این نتیجه بیانگر این است که شرکت هایی که از طریق حسابرسی داخلی کنترل داخلی بیشتری انجام می دهند، خواستار حسابرسی مستقل با کیفیت بالاتری هستند. همچنین مؤسسات حسابرسی نباید لزوماً نتیجه بگیرند که فقط چون صاحب کاری کارمند حسابرسی داخلی را افزایش داده، پس

تمایل دارد پرداختی اش به حسابرسان مستقل خودش را کاهش دهد.

هماهنگی فعالیت های حسابرسی مستقل با حسابرسان داخلی

با هماهنگی فعالیت های حسابرسان داخلی و مستقل اتکا به حسابرسان داخلی آسان می شود. هماهنگی حسابرسان داخلی و مستقل می تواند به اجرای حسابرسی کارا با بهای تمام شده ی کم تری منجر می شود. هیأت اثربخشی حسابرسی سطح بالای همکاری و هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مستقل را توصیه می کند. این هماهنگی به طور کامل شامل آگاهی درباره ی خطرهای ذاتی، کنترل و تقلب است (هیأت اثربخشی حسابرسی، ۲۰۰۲). در طول زمان، هماهنگی حسابرسی داخلی و مستقل بسیار افزایش پیدا کرد. در حالی که بررسی سال ۱۹۶۸ مشخص کرد که تنها ۱۲٪ گروه های حسابرسی داخلی به طور رسمی فعالیت شان را با حسابرسان مستقل هماهنگ می کنند، کم تر از دو دهه بعد بررسی دیگری مشخص کرد که این هماهنگی تا ۸۱٪ افزایش یافته است (والاس، ۱۹۸۴). یک بررسی در سال ۲۰۰۴ از ۱۱ مدیر ارشد حسابرسی داخلی نشان داد که تمامی آن ها ارتباط کاری حمایتی و نزدیکی را با همکاران حسابرس مستقل گزارش کردند (شبکه های تاپستری، ۲۰۰۴). بنابراین، شرکت ها می توانند تشویق شوند تا تلاش کنند فعالیت های حسابرسان مستقل شان را با دایره ی حسابرسی داخلی هماهنگ کنند. و به نظر می رسد که حسابرسان مستقل به طور فزاینده ای پذیرای هماهنگی هستند. به رغم این پدیده، کمیسیون تردوی ۱۹۸۷ متوجه شد که حسابرسان داخلی اغلب کارشان را بر یک بخش یا سطح فرعی متمرکز می کنند، در حالی که حسابرسان مستقل بررسی های حسابرسی شان را عمدتاً بر

سطح سازمان متمرکز می کنند. بنابراین، برای بالا بردن اعتماد، حسابرسان داخلی باید به جابه جایی بعضی از کارهایشان به سطح سازمان توجه کنند. SAS۶۵ بیان می کند که رویه های

زیر ممکن است برای هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مستقل مؤثر باشد:

- انجام نشست های دوره ای و متناوب
- برنامه ریزی کردن کار حسابرسی
- میسر ساختن دسترسی به کاربرگ های حسابرسی داخلی
- مرور و بررسی گزارش های حسابرسی داخلی
- بحث پیرامون موضوع های حسابداری و حسابرسی

هیچ کدام از این فعالیت ها کار اضافه برای کارمند حسابرسی داخلی محسوب نمی شود. کاربرگ ها و گزارش های حسابرسی داخلی برای حسابرسی های داخلی تهیه می شود، بنابراین این فعالیت ها کار اضافی برای عضوی از حسابرسان داخلی محسوب نمی شود. حسابرسان داخلی باید حسابرسان مستقل را تشویق کنند تا به کاربرگ های شان دسترسی پیدا کنند و باید تمامی گزارش های شان را در دسترس حسابرسان مستقل قرار دهند.

برای رسیدن به هماهنگی مؤثر حسابرسان داخلی و مستقل، دو طرف باید اطلاعات زیر را کسب کنند (CICA، ۱۹۸۹)

- برنامه ریزی انجام شده توسط حسابرسی داخلی برای دوره ی مورد نظر
- طرح کلی حسابرسی تهیه شده توسط حسابرسان مستقل
- تغییرات در واحد تجاری که ممکن است شرایط حسابرسی را تحت تأثیر قرار دهد
- گزارشگری جدید یا قوانینی که ممکن است بر شرایط حسابرسی تأثیر بگذارد

- آزمون‌هایی که باید حسابرسان مستقل اجرا کنند (با توجه به خطر، اهمیت و قضاوت)
- قابلیت دسترسی حسابرسان داخلی و مستقل
- موضوعات مهم حسابرسی
- گزارش‌های تکمیل‌شده‌ی حسابرسی
- کاربرگ‌های حسابرسی

این اطلاعات باید با استفاده از رویه‌های مختلف هماهنگی که قبلاً در این بخش فهرست شده فراهم شوند. نه تنها اتکای حسابرسان مستقل بر حسابرسی داخلی در هماهنگی بین این دو مؤثر است، بلکه می‌تواند به حسابرسان داخلی برای تهیه‌ی طرح حسابرسی داخلی‌شان کمک کند. حسابرسان داخلی باید هم‌چنین کاربرگ‌های مهم حسابرسان مستقل، مثل کاربرگ‌های مربوط به ثبت‌های اصلاحی، اسناد پشتیبان و توضیحات نامه‌ی مدیریت را بررسی کنند. این بررسی‌ها می‌تواند به حسابرسان داخلی در مورد حیطه‌هایی هشدار دهد که (نسبت به مقداری که معمولاً حسابرسان مستقل انجام می‌دهند) نیازمند آزمون‌های گسترده‌تری است (چارویس و موران^۸، ۱۹۹۲). بنابراین، دقیقاً همانند حسابرسان مستقل که از کاربرگ‌های حسابرسی داخلی و گزارش‌های حسابرسان داخلی در حسابرسی‌شان استفاده می‌کنند، حسابرسان داخلی نیز باید برای مشخص کردن حوزه‌هایی که نیازمند توجه آن‌ها برای کارهای آتی حسابرسی داخلی است، از نتایج کار حسابرسان مستقل استفاده کنند.

مشکلاتی که معمولاً در ایجاد هماهنگی بین فعالیت‌ها به وجود می‌آید شامل این موارد است:

- آخرین تغییرات انجام شده توسط حسابرسان مستقل

- لحاظ نکردن ساعات حسابرسی داخلی جهت حسابرسی مستقل توسط حسابرسان مستقل
- عدم استفاده از نظرات حسابرسان داخلی در نامه‌های مدیریت
- عدم دریافت گزارشات حسابرسی داخلی توسط حسابرسان مستقل
- عدم مشارکت کافی حسابرسان داخلی در حسابرسی در سطح شرکت، به علت تمرکز بیش‌ترشان به حسابرسی در سطح بخش‌ها یا قسمت‌های فرعی (والاس ۱۹۸۴، کمیسیون تردوی ۱۹۸۷)
- شاید برخی از این مشکلات را بتوان به حسابرسان داخلی نسبت داد، اما به‌نظر می‌رسد که اکثر موارد مربوط به حسابرسان مستقل باشد. مشکلاتی از این دست به نارضایتی حسابرسان داخلی منجر می‌شود. بررسی تیلور و همکاران (۱۹۹۷) در مورد حسابرسان داخلی نشان داد که حسابرسان داخلی احساس می‌کنند حسابرسان مستقل قدر تلاش‌ها و کارهای آن‌ها را نمی‌دانند. اگر حسابرسان مستقل علاقه‌مندند تا رضایت صاحب‌کاران‌شان را افزایش دهند، باید مطمئن شوند که با

حسابرسان داخلی صاحب‌کاران‌شان به‌درستی رفتار می‌شود. با تصویب قانون ساربینز - آکسلی، هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مستقل به موضوع مهم‌تری تبدیل شده است. گزارش‌های مربوط به اجرای بند ۴۰۴ قانون ساربینز - آکسلی روشن ساخت که بسیاری از حسابرسان داخلی در مورد حدود و سطوح انجام آزمون‌های جزئی توسط حسابرسان مستقل برای حسابرسی کنترل داخلی، نارضایتی‌اند (کرننت و دیگران، ۲۰۰۶). حجم زیاد کار و مسئولیتی که بر عهده‌ی حسابرسان داخلی و مستقل قرار گرفته به همراه رهنمودهای محدودکننده باعث ایجاد اضطراب گسترده برای دو طرف شده است (ناجی^{۲۰} و کنکر، ۲۰۰۷). از این‌رو برای حسابرسان داخلی و مستقل هماهنگی در کارها ضروری‌تر از زمانی است که قانون ساربینز - آکسلی تصویب نشده بود. حسابرسان مستقل باید دقت ویژه‌ای داشته باشند تا با عدم بازدید از بخش‌هایی که با بازدید حسابرسان داخلی هم‌پوشانی دارد، از تکرار کار حسابرسی داخلی اجتناب کنند.



اگر حسابرسان داخلی و مستقل از روش‌های مشابه حسابرسی و مستندسازی استفاده کنند هماهنگی بین آن‌ها می‌تواند افزایش پیدا کند. این موضوع از طریق برگزاری جلسات آموزشی مؤسسه‌های حسابرسی برای حسابرسان داخلی تسهیل شده است. در حقیقت بعضی از شرکت‌ها کارمندان حسابرسی داخلی جدید خود را موظف می‌کنند تا در دوره‌های حسابرسی ارائه شده توسط مؤسسه‌های حسابرسی خود شرکت کنند (والاس، ۱۹۸۴). کمیته‌های حسابرسی نیز می‌توانند هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مستقل را تسهیل کنند، چون آن‌ها اغلب بر کار این حسابرسان نظارت می‌کنند. با این حال، بررسی صورت پذیرفته از ۱۱۸ نفر از اعضای کمیته‌ی حسابرسی نشان داد که آن‌ها معمولاً نمی‌دانند که بررسی هماهنگی کار حسابرسان داخلی و مستقل یکی از مسئولیت‌های آن‌هاست

(دزورت^{۲۱}، ۱۹۹۷). بنابراین، هیأت مدیره باید در مورد هماهنگی بین حسابرسی داخلی و مستقل، حساسیت و نظارت بیشتری بر فعالیتهای کمیته‌ی حسابرسی خود داشته باشند. تحقیق فلیکس^{۲۲} و همکاران (۲۰۰۱) در مورد هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مستقل مشخص کرده که اهمیت هماهنگی در تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل برای اتکا به حسابرسی داخلی با افزایش خطر ذاتی افزایش یافته است. بنابراین، شرکت‌هایی با خطر ذاتی بالا اگر می‌خواهند اتکا بر بخش حسابرسی داخلی را افزایش دهند باید بیشتر به فکر هماهنگی کار حسابرسی داخلی و مستقل باشند...

حسابرسان داخلی به عنوان نقطه‌ی ارتباط

با این‌که حسابرسان مستقل معمولاً مدیر مالی ارشد شرکت را به عنوان نقطه‌ی ابتدایی تماس و ارتباط با

شرکت می‌دانند، گروهی نیز اعتقاد دارند که حسابرسان داخلی باید عامل اصلی ارتباط با شرکت باشند (آنتونی،^{۲۳} ۲۰۰۴). در این زمینه، یکی از اعضای یکی از مؤسسات حسابرسی بیان کرده است که اگر چه حسابرسان مستقل قصد ندارند ارتباط با مدیر مالی شرکت را متوقف کنند اما قصد دارند ارتباط خود با حسابرس داخلی و کمیته‌ی حسابرسی قوی‌تر کنند (والاریو،^{۲۴} ۲۰۰۳).

محققان مشخص کرده‌اند که موانع ارتباط مشاهده شده با صاحب‌کاران بر میزان اتکای حسابرسان مستقل بر حسابرسی داخلی اثر می‌گذارد (برودی^{۲۵} و همکاران، ۱۹۹۸).

این موضوع اشاره می‌کند که شرکت‌هایی که به افزایش اتکا بر حسابرسی داخلی علاقه‌مندند باید اقداماتی کنند تا ارتباط بین حسابرسان مستقل و داخلی، تسهیل شود.

منابع

Arnold Schneider, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, Volume 13, Number 4, 2009

پی‌نوشت‌ها

- | | | |
|---|--|----------------------|
| 1-Beasley | 9-American Institute of Certified Public Accountants | 17-Tapestry Networks |
| 2-Coram | 10-Engle | 18-Jarvis, Moran |
| 3-Treadway Commission | 11-Whittington, Margheim | 19-Cornett |
| 4-Hemanson | 12-Maletta, Kida | 20-Nagy, Cenker |
| 5-Harrington | 13-Wallace, Kreutzfeldt | 21-DeZoort, |
| 6-Kaplan, Schultz | 14-Stein | 22-Felix |
| 7-Canadian Institute of Chartered Accountants | 15-Goodwin-Stewart, Kent | 23-Antoine |
| 8-Statement on Auditing Standards | 16-Panel on Audit Effectiveness | 24-Vallario |
| | | 25-Brody |