

## حسابرسی داخلی، راهبری شرکتی و مدیریت ریسک

هنگامه نظری<sup>۱</sup>، مصطفی قناد<sup>۲</sup>

### چکیده

حسابرسی داخلی به عنوان ابزار نظارتی در سازمان، امکان مدیریت بهتر فعالیت‌ها را برای تصمیم‌گیرندگان درون‌سازمانی فراهم می‌کند. با توجه به این که حسابرسان داخلی مسئولیت نظارت بر عملیات و کنترل فعالیت‌های مدیریت را بر عهده دارند؛ نقش مهمی در نظام راهبری شرکت ایفا می‌کنند. راهبری شرکتی، سازوکار هدایت و کنترل سازمان است که توازن مناسبی را میان آزادی مدیریت، رعایت حقوق ذی‌نفعان و پاسخگویی فراهم می‌آورد. از طرف دیگر حسابرسی داخلی به تصمیم‌گیری در شرایط بحرانی کمک کرده و نسبت به صحت مدیریت ریسک در سازمان اطمینان معقولی را فراهم می‌کند. بنابراین، برخی از تحلیل‌گران، حسابرسی داخلی ضعیف را نشانه‌ای از ریسک شکست راهبری شرکتی می‌شناسند. در این نوشتار به روابط میان حسابرسی داخلی، راهبری شرکتی و مدیریت ریسک پرداخته می‌شود و بر اهمیت نقش روزافزون حسابرسی داخلی در سازمان تأکید می‌شود.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی داخلی، راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، ریسک.

---

<sup>۱</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران

رایانامه؛ Nazari.h@stu.um.ac.ir

<sup>۲</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران و عضو باشگاه پژوهشگران جوان و نخبگان، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران.

رایانامه؛ Ghannad.Fa@Gmail.Com

## ۱. مقدمه

تغییرات متوالی در حرفه حسابرسی داخلی موجب شده است که حسابرسان داخلی بر اثربخشی مدیریت ریسک و بهبود کنترل فرآیندهای راهبری شرکتی تمرکز بیش تری داشته باشند (عبدالمحمدی، ۱۳۹۳). وجود بحران‌ها و فسادهای اقتصادی و تغییرات در مقررات و فناوری، که محرک اصلی تغییرات گسترده در حسابرسی داخلی هستند؛ حاکی از عدم راهبری شرکتی مناسب در سازمان‌ها است (اسدی و اصغری، ۱۳۹۳). بنابراین، در چنین محیط پرچالشی ارتقای صلاحیت‌های محوری و حرفه‌ای حسابرسان داخلی اهمیت می‌یابد (رحمانی، ۱۳۹۳). از سویی دیگر، با افزایش سطح ریسک‌های موجود در سازمان، دستیابی به سیستم حسابرسی داخلی کارا در سازمان مستلزم آگاهی در زمینه کسب و کار، چارچوب مفهومی حسابداری در سطح ملی و بین‌المللی و اصول و استانداردهای حسابرسی داخلی می‌باشد (مدیرکیا، ۱۳۹۴).

با وجود این‌که حسابرسی داخلی شامل حسابرسی مالی، عملیاتی و رعایت است؛ نقش آن طی دوره‌های زمانی مختلف تغییر یا توسعه می‌یابد. به‌عنوان نمونه، امروزه حسابرسی داخلی با استفاده از ابزار حاکمیتی به مدیریت ریسک کمک می‌کند. جدایی مالکیت از مدیریت در سازمان‌ها به علت اهداف متفاوت طرفین به ایجاد تضاد منافع منجر می‌گردد. لذا راهبری شرکتی به عنوان راهکاری برای ایجاد کنترل و برقراری توازن میان منافع مدیران و سهامداران، کاهش هزینه‌های نمایندگی، مقابله با سود و ایجاد ارزش برای سازمان‌ها مورد توجه قرار گرفته است (سلیمانی و مقدسی، ۱۳۹۳). سرمایه‌گذاران برای تصمیم‌گیری، عوامل راهبری شرکتی، از جمله میزان ریسک، کیفیت قوانین و وضعیت انحصاری سازمان را مورد توجه قرار می‌دهند. شواهد بررسی حسابرسی داخلی در کشورمان نشان می‌دهد که اثربخشی حسابرسی داخلی در تحقق اهداف راهبری شرکتی در سطح پایینی قرار دارد و به بررسی اسناد حسابداری منحصر می‌شود (آزاد و بختیاری، ۱۳۹۰).

## ۲. مفهوم حسابرسی داخلی، راهبری شرکتی و مدیریت ریسک

بر اساس قانون بورس نیویورک (۲۰۰۴) تمام شرکت‌های پذیرفته شده به داشتن واحد حسابرسی داخلی و ارائه نتایج آن به مدیریت ملزم هستند (اسدی و اصغری، ۱۳۹۳). مدیران سازمان‌های انتفاعی و غیرانتفاعی برای دستیابی به اهداف سازمان و حصول اطمینان از به‌کارگیری منابع و باتوجه به پیچیدگی‌های سازمان و افزایش معاملات و مبادلات تجاری، واحدی تحت عنوان حسابرسی داخلی را ایجاد نمودند (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۱). برخی از مهم‌ترین عواملی که موسسه حسابرسان داخلی در سال ۲۰۱۰ به عنوان مسئولیت حسابرسان داخلی مطرح کرده است شامل موارد زیر می‌باشد (عبدالمحمدی، ۱۳۹۳):

- ✓ بررسی راهبری شرکتی
- ✓ حسابرسی فرآیندهای مدیریت ریسک شرکت؛
- ✓ ارزیابی اثربخشی سیستم‌های کنترلی؛
- ✓ حسابرسی مخاطرات تأمین مالی؛
- ✓ حسابرسی ریسک اطلاعاتی؛
- ✓ حسابرسی ریسک فناوری اطلاعات و ارتباطات؛
- ✓ مدیریت بحران و پیش‌بینی.

انجمن حسابرسی داخلی آمریکا در سال ۲۰۱۳ گزارشی را به نام «حسابرسی داخلی در سال ۲۰۲۰» منتشر کرده است که در آن مهم‌ترین ویژگی حسابرسی داخلی را بررسی حوزه ریسک، مهارت‌های حرفه‌ای فوق‌العاده و تغییرات اساسی در گزارش حسابرسی و فناوری معرفی کرده است. الزامات قانونی جدید در راهبری شرکتی و استانداردهای جدید مدیریت ریسک نشان می‌دهند که حسابرسی داخلی برای مواجهه با این شرایط، نیاز به تغییر روش‌ها، ابزارآلات و تکنیک‌های سنتی خود دارد (اسدی و

اصغری، ۱۳۹۳). حرفه حسابرسی داخلی از لحاظ تاریخی سه دوره را گذرانده است و در هر مرحله نقش‌های مهمی را پذیرفته که در جدول ۱ نشان داده شده است.

جدول ۱. سیرتاریخی حسابرسی داخلی

مرحله زمانی	نقش حسابرسی داخلی
حسابرسی داخلی سنتی	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ حسابرسی داخلی در خدمت مدیر مالی است و وظیفه کنترل کیفیت عملیات حسابرسی را برعهده دارد</li> <li>✓ بررسی رویدادهای حسابداری و سندرسی، ارزیابی تطابق (بررسی رعایت رویه‌های شرکت) و آزمون رویه‌ها، از جمله اقداماتی است که توسط حسابرسان داخلی انجام می‌شود</li> </ul>
حسابرسی داخلی مدرن	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ هدف، توسعه خدمات حرفه‌ای و گسترش بازار است</li> <li>✓ کنترل تمام عملیات داخلی، ارزیابی کنترل‌های داخلی، گزارش درباره سیستم کنترل داخلی و ارائه خدمات مشاوره به مدیریت، از جمله خدمات حسابرسان داخلی است</li> </ul>
حسابرسی داخلی نومدرن	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ فعالیت حسابرسان داخلی توسعه یافته و طیف وسیعی از گروه‌های سازمان از جمله هیأت مدیره، مدیریت ارشد، مدیریت عملیاتی و حسابرسان مستقل را شامل می‌شود</li> <li>✓ فرایند حسابرسی شامل حسابرسی هرگونه عملیات، عملکرد، اطلاعات سیستم اطلاعاتی، رعایت قانونی، صورت‌های مالی، تقلب و گزارش عملکرد می‌شود</li> <li>✓ حسابرسان داخلی نقش مهمی در ارزیابی و بهبود مدیریت ریسک و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان ایفا می‌کنند</li> </ul>

\* منبع: مونتینو و زاهاریا (۲۰۱۴)

باتوجه به این که دامنه حسابرسی داخلی گسترده و دربرگیرنده جنبه‌های عملیاتی سازمان به صورت کامل می‌باشد؛ می‌تواند از وقوع رویدادهای نامطلوب در سازمان جلوگیری به عمل آورد؛ از جایگاه ویژه‌ای در سازمان برخوردار است. انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را فعالیتی بی‌طرفانه با هدف مشاوره به مدیریت سازمان معرفی می‌نماید که به بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل داخلی و راهبری شرکتی کمک می‌کند (عبدالحمیدی، ۱۳۹۳). محدوده وظایف، فعالیت‌ها و روش‌های حسابرسی داخلی و نحوه گزارشگری آن‌ها باید به روشنی مشخص بوده و به عهده افراد صاحب صلاحیت قرار گیرد (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۱). حسابرسی داخلی باتوجه به فعالیت‌هایی که انجام می‌دهد؛ به ایجاد ارزش افزوده برای سازمان منجر می‌گردد. همچنین گزارش حسابرسی داخلی شامل اطلاعاتی در خصوص تجزیه و تحلیل ریسک‌هایی است که شرکت در معرض آن قرار دارد (مدیرکیا، ۱۳۹۴). باتوجه به افزایش ارزش و جایگاه حسابرسی داخلی، این انتظار وجود دارد که حسابرسان داخلی با روش‌های زیر به ارزش‌آفرینی در سازمان‌ها کمک نمایند (رحمانی، ۱۳۹۳):

✓ هشدار زود هنگام نسبت به وجود ریسک‌های نوظهور؛

✓ تمرکز عمیق بر موضوعات عملیاتی، رعایت و گزارشگری غیرمالی؛

✓ بهبود اطلاعات برای تصمیم‌گیری در سراسر سازمان؛

✓ توجه به نشانه‌های تهدید و زوال فرهنگ ریسک.

حسابرسی داخلی ریشه در سه مفهوم مدیریت ریسک، کنترل و راهبری شرکتی دارد (ارباب سلیمانی و کمالی زارع، ۱۳۸۵). مفهوم راهبری شرکتی به سیستمی که سازمان به وسیله آن اداره و کنترل می‌شود؛ اشاره دارد (کاراتاس و اپاتاریو، ۲۰۱۴). مطابق بیانیه انجمن حسابرسان داخلی در سال ۲۰۱۴، بخش حسابرسی مالی از برنامه حسابرسی داخلی کاهش یافته است؛ درحالی که بخش بزرگی از آن، بر اثربخشی مدیریت ریسک، راهبری شرکتی و استراتژی تجارت متمرکز شده است. امروزه حسابرسی

داخلی به جزء جدایی‌ناپذیری از راهبری شرکتی تبدیل شده است (مولر، ۲۰۰۹). افزون بر این، مسئول نظارت و تأیید فعالیت‌های مدیران با دخالت مستقیم در راهبری شرکتی می‌باشد (استانسیو، ۲۰۱۲).

فعالیت حسابرسان داخلی، علاوه بر ارزیابی عملکرد، اطمینان از کفایت کنترل‌های داخلی و پیشگیری و کشف تقلب‌ها، شامل حصول اطمینان از مسئولیت‌پذیری در راهبری شرکتی است. همچنین، حسابرسی داخلی فعالیتی هدفمند و مستقل است که نسبت به کنترل‌های داخلی سازمان اطمینانی را فراهم می‌کند و با ارزیابی‌های مستمر از ریسک به سازمان در دستیابی به اهداف کمک می‌کند (جوکان، ۲۰۱۱). افزون بر موارد پیش‌گفته، حسابرسی داخلی فعالیت‌های مشاوره‌ای، اطمینان از بهره‌وری عملیاتی و اطمینان از انطباق با قوانین و مقررات و راهبری شرکتی را دربر می‌گیرد (عبدالحمیدی، ۱۳۹۳).

فرآیند راهبری شرکتی بر توسعه کفایت حسابرسی داخلی اثربخش برای حفاظت از دارایی‌ها تأکید می‌ورزد (یانگ، ۲۰۰۲). کرملینگ و همکاران (۲۰۰۴) اظهار می‌دارند عملکرد حسابرسی داخلی یکی از زیربناهای اصلی راهبری شرکتی است. کمیته حسابرسی و مدیریت به بررسی سیستم کنترل داخلی تعیین شده از طریق راهبری شرکتی وابسته هستند (ماهران و یان، ۲۰۱۴). غیرالزامی بودن بسیاری از اصول راهبری شرکتی به عدم رعایت آن‌ها از سوی شرکت‌ها منجر می‌شود که در این شرایط، مقامات نظارتی به کنترل و اجرای استانداردها قادر نخواهند بود (مدیرکیا، ۱۳۹۴). راهبری شرکتی برای ایفای نقش مؤثر بر سازمان، به سازوکارهایی از جمله هیأت مدیره و مدیریت، کمیته حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل نیاز دارد.

ریسک‌پذیری عنصری جدایی‌ناپذیر از راهبرد شرکت، محرکی برای دستیابی به اهداف و بخشی از تصمیم‌گیری در سازمان است. ریسک را می‌توان به عنوان احتمال وقوع رویدادهایی در سازمان دانست که مانع رسیدن به اهداف می‌شوند (رای، ۲۰۰۸). رهنمودهای بین‌المللی مدیریت ریسک ایزو ۳۱۰۰۰ در سال ۲۰۰۹، با عنوان «مدیریت ریسک، اصول و رهنمودها» به صورت استاندارد تدوین شده است. این استاندارد راهنما و مبنایی برای سازمان‌ها به‌منظور بهبود مدیریت ریسک فراهم می‌آورد. هیأت مدیره با استفاده از اطلاعات کافی، سهامداران را از اجرای مؤثر مدیریت ریسک یا وجود ضعف در آن آگاه می‌سازد؛ بدین منظور در بیش‌تر کشورها، مقررات و آیین‌نامه‌هایی برای تحقق این امر تعریف شده است (مدیران بورس اوراق بهادار کانادا، ۲۰۱۰). توانایی ارزیابی و پاسخگویی به چگونگی مدیریت ریسک یک شرکت به دلیل اثرگذاری شرکت بر ذی‌نفعان و بازارهای ملی و بین‌المللی، به ارتباطی فراتر از ارتباط میان سهامداران و هیأت مدیره منجر می‌شود (شبکه بین‌المللی راهبری شرکتی، ۲۰۱۰). مدیریت ریسک به ریسک‌ها و فرصت‌های مؤثر بر خلق یا حفظ ارزش می‌پردازد و فرآیندی است که به هیأت مدیره، مدیریت و سایر کارکنان در تدوین راهبرد سازمان، شناسایی رویدادهای بالقوه مؤثر بر واحد تجاری و تعیین میزان دستیابی به اهداف باتوجه به میزان ریسک‌پذیری آن، کمک می‌کند (رحیمیان و زمانی فرد، ۱۳۹۳). فرآیندهای مدیریت ریسک برای اثربخشی بایستی با سیستم‌های مدیریت سازمان یکپارچه شود. مدیریت ریسک برای حمایت از تصمیم‌گیری مدیران با عوامل دیگری مانند منابع انسانی، بودجه‌بندی و سیاست‌های اخلاقی پیوند می‌خورد (اسدی و اصغری، ۱۳۹۳).

هیأت مدیره باید سطح تحمل ریسک شرکت را تعیین کند و بر عناصر کلیدی مدیریت ریسک برای محافظت از سرمایه‌گذاری سهامداران و دارایی‌های شرکت نظارت داشته باشد. همچنین کنترل‌های داخلی برای مدیریت ریسک حائز اهمیت هستند و هیأت مدیره باید در تبیین، اجرا و بررسی سیستم کنترل داخلی متعهد باشد (ماهران و یان، ۲۰۱۴). در همین جهت حسابرسان داخلی نسبت به ادامه فعالیت‌های تجاری و بهبود وضعیت سازمان پس از وقوع بحران اطمینان می‌دهند. یکی از اصول کلیدی چارچوب کوزو ۲۰۱۳ مربوط به نظارت و ارزیابی بر ریسک تقلب است که باتوجه به آن، در صورتی که شرکت کوزو را پذیرفته باشد به بررسی مجدد میزان کفایت کنترل‌های موجود در سازمان نیاز دارد.

### ۳. تعامل و ارتباط میان حسابرسی داخلی، راهبری شرکتی و مدیریت ریسک

براساس گزارش انجمن حسابرسان داخلی خبره، حسابرسان داخلی در بخش خدمات مالی مسئولیت ارزیابی صحت ریسک محاسبه شده قبل از وقوع رویدادهای استراتژیک را بر عهده دارند. مدیر اجرایی انجمن حسابرسان داخلی خبره اظهار می‌دارد که در مقررات کنونی، نقش حسابرسی داخلی به عنوان عنصر کلیدی در مدیریت ریسک در نظر گرفته شده است. حسابرسان داخلی به تصمیم‌گیری در شرایط بحرانی کمک می‌کنند و نسبت به درستی بررسی و مدیریت ریسک‌هایی که در شرکت ایجاد می‌شوند؛ اطمینان می‌دهند. امروزه تحلیل‌گران مالی برای ارزیابی مدیریت ریسک، جایگاه و تأثیر حسابرسی داخلی را افزون بر سایر عوامل مورد توجه قرار می‌هند تا دریابند تصمیم‌های استراتژیک چگونه اتخاذ می‌شود و آیا هیأت مدیره به پشتوانه حسابرسان داخلی به چالش‌های مدیریتی می‌پردازد؟ (بیاتی، ۱۳۹۳).

هیأت مدیره در سازمان ملزم به افشاء موارد زیر است (مدیران بورس اوراق بهادار کانادا، ۲۰۱۰):

- ✓ اطلاعات مربوط به ریسک‌های ناشر و تعیین مهم‌ترین آن‌ها؛
  - ✓ مشاوره نسبت به چگونگی یکپارچه شدن مدیریت ریسک با سایر فرآیندهای تجاری مهم سازمان، مانند مدیریت راهبردی؛
  - ✓ سیاست سازمان در برخورد با مدیریت ریسک؛
  - ✓ ارزیابی هیأت مدیره در اثربخشی سیاست‌ها و روش‌های مدیریت ریسک؛
- حرفه حسابرسی داخلی از طریق موارد زیر می‌تواند به تحقق اهداف مذکور توسط هیأت مدیره کمک نماید (مدیران بورس اوراق بهادار کانادا، ۲۰۱۰):

- ✓ ایفای نقش در مدیریت ریسک سازمان؛
- ✓ پشتیبانی از مدیریت ریسک از طریق اطمینان‌بخشی نسبت به وجود کنترل‌های مربوط به نقاط بحرانی؛
- ✓ توسعه تکنیک‌های جدید برای نظارت، بررسی و ارتباط میان مدیریت ریسک و راهبری شرکتی؛
- ✓ همکاری گسترده حسابرسان در سراسر جهان به منظور رویارویی با چالش‌ها و تغییر در الزامات و آموزش حسابرسان داخلی.

مدیریت ریسک به دنبال کاهش احتمال پیامدهای زیان‌بار و افزایش احتمال پیامدهای مفید حاصل از تصمیم‌گیری‌های انجام شده در سازمان است. بنابراین، تمرکز حسابرسی داخلی نباید صرفاً به کنترل در سازمان معطوف باشد، بلکه باید به توانایی سازمان در مدیریت ریسک هم توجه داشته باشد (اسدی و اصغری، ۱۳۹۳). در این جهت، پیشنهاد بازنگری در قانون ساربنز آکسلی به منظور تغییر تمرکز حسابرسی داخلی از کنترل به مدیریت ریسک مطرح شده است.

نقش حسابرسان داخلی کمک به تصمیم‌گیرندگان در دستیابی به مناسب‌ترین راهکارهای بهبود ریسک است. خروجی فرآیند مدیریت ریسک، از طرفی برنامه بهبود ریسک است و از طرفی دیگر، شروعی برای حسابرسان داخلی و توسعه برنامه حسابرسی داخلی می‌باشد. حسابرسی داخلی برای اجرای اثربخش مدیریت ریسک باید نقش‌ها و مسئولیت‌های خود را به‌روزرسانی کند. یکی از مواردی که در این جهت مورد بررسی قرار می‌گیرد؛ ارتباط و همسویی حسابرسان داخلی و مستقل است. انجام حسابرسی‌های مستقل از نتایج کار حسابرسان داخلی نسبت به مدیریت ریسک کلی سازمان است (اسدی و اصغری، ۱۳۹۳). حسابرسان داخلی می‌توانند با تشکیل کمیته ارزیابی ریسک و یا از طریق خود ارزیابی ریسک، ریسک‌های بالقوه در سازمان را شناسایی نمایند (باقرپور، جهانبانی و ظفرزاده، ۱۳۹۳).

حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک به حسابرسی مدیریت ریسک در سازمان اشاره می‌کند. در سال‌های اولیه استقرار سیستم مدیریت ریسک در سازمان، ممکن است حسابرس داخلی به طور مستقیم در شناسایی ریسک، ارزیابی تأثیرات آن، بهبود واکنش نسبت به ریسک‌های مختلف و طراحی کنترل‌ها دخالت نماید. حسابرسی داخلی به بهبود سیستم مدیریت ریسک کمک می‌کند و به علت

درک بهتر از تجارت و ریسک، ارتباط با مدیران در تمام سطوح سازمان و مهارت ارتباطی بالاتر، نسبت به سایر عناصر موجود در سازمان تأثیر بیش‌تری دارد. حسابرسی داخلی اطمینان می‌دهد که تمام تصمیم‌گیرندگان در سازمان ریسک‌پذیری و مدیریت ریسک را درک کرده‌اند و آن را در مدل‌های تصمیم‌گیری به کار گرفته‌اند. حسابرسی داخلی ضعیف نشان‌دهنده ریسک شکست راهبری شرکتی برای سهامداران و سایر ذی‌نفعان است (باتاچاریا، ۲۰۱۵)

حسابرسی داخلی نمی‌تواند از عدم هیچ‌گونه اختلال و مطابقت فعالیت‌های حسابرسی با کنترل‌های داخلی ویژه اطمینان کاملی فراهم نماید؛ بلکه تنها اطمینان معقولی از شناسایی ریسک‌های مدیریت و تحت کنترل بودن آن‌ها را فراهم می‌کند. حسابرسان داخلی باید درک کاملی از تجارتی که شرکت انجام می‌دهد، به منظور نظارت بر شرایط و ارزیابی تغییرات در واحد تجاری داشته باشند. آن‌ها باید از چالش‌های موجود آگاهی داشته باشند تا به مدیران نسبت به شناسایی ریسک‌های آتی کمک نمایند (زاهاریا و همکاران، ۲۰۱۴).

حسابرسان داخلی عنصر جدایی‌ناپذیر راهبری شرکتی هستند و نقش عمده‌ای در اطمینان‌بخشی از صحت و قابلیت اتکاء صورت‌های مالی ایفا می‌کنند و در اداره امور شرکت و مواجهه با بحران‌های مختلف از طریق ارائه توصیه‌های قابل اطمینان در مورد اقداماتی که باید در جهت اصول راهبری شرکتی و اجتناب از ریسک انجام شوند؛ نقش مؤثری ایفا می‌کنند (مدیرکیا، ۱۳۹۴). در چارچوب کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی از طریق موارد زیر در راهبری شرکتی مشارکت می‌کند (سوایر، ۲۰۰۳):

✓ ارائه بهترین نقطه نظرات کاربردی در خصوص کنترل‌های داخلی؛

✓ تهیه اطلاعات در مورد فعالیت‌های متقلبانه؛

✓ حسابرسی سالانه و گزارشگری آن؛

✓ تشویق کمیته حسابرسی برای بازبینی‌های دوره‌ای عملیات سازمان و مقایسه آن با عملیات برنامه‌ریزی شده.

حسابرسی داخلی جزء جدایی‌ناپذیر سیستم نظارتی درون سازمان محسوب می‌شود و گستره وسیعی از اطلاعات بر اساس معیارهای مختلفی مانند ارزش، مقدار و زمان را شامل می‌شود که از آن برای آگاهی از رعایت قوانین و مقررات استفاده می‌شود (کاگرمان و همکاران، ۲۰۰۸). نقش حسابرسی داخلی در مورد راهبری شرکتی مربوط به معیارهایی می‌شود که باید برای طرح‌ریزی چارچوب راهبری شرکتی و اجتناب از ریسک بیش‌ازحد هدف‌گذاری شوند:

✓ افزایش کارایی مربوط به نظارت بر ریسک‌های موردنظر شوراها؛

✓ بهبود وضعیت اداره ریسک و اطمینان‌بخشی به نظارت فراهم شده توسط سرپرستان اداره ریسک.

فعالیت‌های حسابرسی داخلی باید روش‌های مناسبی را برای بهبود فرآیند حاکمیتی در موفقیت موارد زیر ایجاد نماید (ماهزان و یان، ۲۰۱۴):

✓ ترویج اخلاق و ارزش‌های مناسب در سازمان؛

✓ حصول اطمینان از پاسخگویی و عملکرد مؤثر مدیریت سازمان؛

✓ اطلاعات کنترلی و ریسک برقراری ارتباط مؤثر برای بخش‌های سازمان؛

✓ هماهنگی فعالیت‌ها و اطلاعات بین هیأت مدیره، مدیریت، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل.

باتوجه به این که حسابرسی داخلی مسئول پاسخگویی در بخش راهبری شرکت است و به صورت مستقیم استراتژی‌هایی را برای مدیریت فراهم می‌نماید؛ در اصطلاح حسابرسان داخلی به‌عنوان چشم و گوش هیأت مدیره در سازمان شناخته می‌شوند. یکی از عواملی که می‌تواند به ضعف نظام راهبری شرکتی منجر شود؛ مدیریت نامناسب ریسک مانند نظارت ناکارآمد حسابرسی داخلی است (اسدی و اصغری، ۱۳۹۳). حسابرسی داخلی با استفاده از رویه‌ای سیستماتیک و منظم به بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک و نظارت بر ریسک‌های سازمانی کمک می‌کند (دیلویت، ۲۰۰۵) و نقش روزافزونی در راهبری شرکتی یافته است (رضایی، ۲۰۰۹). نتایج پژوهش در آگالاس و همکاران (۲۰۱۱) نشان می‌دهد راهبری کارآمد شرکت برای شرکت‌هایی که در کشورهای در حال

توسعه فعالیت می کنند امری ضروری است و برای دستیابی به آن باید از حسابرسی داخلی جهت ایجاد اطمینان و خدمات مشاوره استفاده نمایند. کائو و همکاران (۲۰۱۵) دریافته اند که روش های جدید کنترل داخلی مبتنی بر ریسک باعث تقویت روابط بین حسابرسی داخلی و راهبری شرکتی می شوند.

#### **۴. نتیجه گیری**

باتوجه به افزایش روزافزون نقش حسابرسی داخلی در سازمانها، تبدیل حسابرسی داخلی به عنوان عنصر حامی اقدامات مدیریت در راهبری شرکتی و ابزاری برتر برای شناسایی ریسک در طول زمان نیاز وجود دارد. حسابرسی داخلی با رویکردی منظم، ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی کنترل و مدیریت ریسک را تحت پوشش قرار می دهد. اهداف و مواضع مشترکی میان حسابرسان داخلی و مدیریت وجود دارد. از این رو، مدیران باید توصیه های حسابرسان داخلی را درک کنند و آگاه باشند که حمایت از آنها باعث به کنترل در آوردن ریسک های موجود می شود. تاکنون اهمیت و جایگاه حسابرسی داخلی مورد توجه کمتری از سوی سازمانها و استانداردارگذاران قرار داشته است. در سال های آتی، حسابرسان داخلی به منظور داشتن نقش مؤثر و پایدار در موفقیت سازمان، مسئولیت های ویژه ای را می پذیرند. به عنوان نمونه، هنگام ارزیابی ریسک و تعیین برنامه حسابرسی داخلی به صورت استراتژیک عمل می کنند؛ مدیران را نسبت به وجود ریسک های بالقوه در سازمان آگاه و بر گزارشگری غیرمالی، رعایت و عملیاتی تمرکز می کنند.

## منابع

۱. اسدی، مرتضی؛ اصغری، نیلوفر (مترجمین) (۱۳۹۳). «نقش آینده‌ی حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک». دوماهنامه حسابرسان داخلی، سال اول، شماره ۱، صص ۲۸-۳۶. نویسندگان: جان شورترید، جان فریزر، گرانت پاردی و آرنولد شانفیلد.
۲. آزاد، عبدالله؛ بختیاری، مهرداد (۱۳۹۰). «جایگاه کمیته حسابرسی، حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی در نظام راهبری شرکتی». مجله حسابدار رسمی، شماره ۱۳، صص ۹۲-۹۸.
۳. باقرپورولاشانی، محمدعلی؛ جهانبانی، مصطفی؛ ظفرزاده، سمیه (۱۳۹۳). «ارزش آفرینی حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک». دومین کنگره سالانه حسابرسی داخلی؛ ارزش آفرینی در اقتصاد، نقش آفرینی در فرهنگ، تهران، انجمن حسابرسان داخلی ایران، ۲۸ مهر ۱۳۹۳.
۴. بیاتی، زهره (مترجم) (۱۳۹۳). «نقش مهم‌تر حسابرسی داخلی در ادغام و تملک و مدیریت ریسک». دوماهنامه حسابرسان داخلی، سال اول، شماره ۴، صص ۳۹-۴۰. نویسنده: سارا ویت.
۵. رحمانی، علی (۱۳۹۳). «حسابرسی داخلی: کامیابی‌ها و جهت‌گیری‌های آینده». مجله حسابرس، شماره ۷۵، صص ۸۲ و ۸۳.
۶. رحیمیان، نظام‌الدین؛ توکل‌نیا، اسماعیل (۱۳۹۱). «نقش حسابرسی داخلی در کیفیت سیستم کنترل داخلی». مجله حسابرس، شماره ۵۹، صص ۱۰۴-۱۱۳.
۷. رحیمیان، نظام‌الدین؛ زمانی‌فرد، ندا (۱۳۹۳). «به‌کارگیری چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک در سازمان‌های دولتی و غیرانتفاعی». دوماهنامه حسابرسان داخلی، سال اول، شماره ۳، صص ۸-۲۰.
۸. سلیمانی، غلامرضا؛ مقدسی، مینا (۱۳۹۳). «نقش کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری (حاکمیت) شرکتی». مجله پژوهش حسابداری، شماره ۱۲، صص ۶۳-۷۷.
۹. عبدالمحمدی، محمدجواد (۱۳۹۳). «حدود وظایف حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکت‌های بورسی». ماهنامه بازار و سرمایه، شماره ۵۶ و ۵۷، صص ۶۰ و ۶۱.
۱۰. مدیرکیا، پروانه (۱۳۹۴). «نقش حسابرسی داخلی در اصول راهبری شرکت‌ها و بحران‌های جاری». دوماهنامه حسابرسان داخلی، سال دوم، شماره ۵۵، صص ۲۸-۳۲.

11. Bhattacharyya, A. K. (2015). "Internal Audit-Its Role in Corporate Governance". Available at SSRN 2621149.
12. Cao, L., Li, W., & Zhang, L. (2015). "Audit mode change, corporate governance and audit effort". China journal of accounting research, working paper.
13. Caratas, M. A., & Apatariu, E. C. (2014). "Contemporary approaches in internal audit". Procedia economics and finance, 15, 530-537.
14. Kagermann, H., & Kinney, W., & Kuting, K., & Webber, C-p. (2008). "Internal audit handbook: management with the SAP-Audit Roadmap". First edition.
15. Karagiorgos, T., Drogalas, G., Christodoulou, P., & Pazarskis, M. (2010). "Internal Auditing as an Effective Tool for Corporate Governance". Journal of Business Management, 2(1), International Science Press, 15-23.
16. Mahzan, N., & Yan, C. M. (2014). "Harnessing the benefits of corporate governance and internal audit: advice to SME". Social and behavioral sciences, 115, 156-165.
17. Moeller, R. (2009). "Brink's modern internal auditing: A common body of knowledge published by John Wiley & Sons, Inc, Seventh Edition.
18. Munteanu, V., & Zaharia, D. L. (2014). "current trends in internal audit". Social and behavioral sciences, 116, 2239-2242.
19. Sawyer, B. L. (2003). "Sawyer's internal auditing, the practice of modern internal auditing". The institute of internal auditors, 5th end, 1061-1102.
20. Stanciu, V. (2012). "Internal audit-rising to the challenge". 7th International conference "accounting and management system", June 13-14, Bucharest, Romania.
21. Young, M. R. (2002). "Accounting irregularities and financial fraud". A corporate governance guide, Aspen Law & Business, New York.
22. Zaharia, D. L., Lazar, A., & Tilea, D. M. (2014). "The role of internal audit regarding the corporate governance and the current crisis". Social and behavioral sciences, 116, 4819-4823.