

مبانی تهیهی کاربرگ‌های اثربخش در حسابرسی داخلی

مترجمان:



شاهرخ شهرابی**



محمد غواصی
کناری*

مقدمه: تضمین کیفیت حسابرسی با کاربرگ‌های اثربخش ضرورت مستندسازی

همان‌طور که اطلاع‌رسانی موثر، محور اصلی سازمان باکیفیت و موفق است، مستندسازی مناسب نیز می‌تواند بستری قابل مدیریت برای سازوکار اطلاع‌رسانی فراهم آورده و آن را به عاملی اساسی در اثربخشی-خط‌مشی‌ها/دستورالعمل‌ها، رویه‌ها، مقررات، مسائل حقوقی، مجادله‌ها و حسابرسی‌ها تبدیل کند. بسیاری جمله‌ی معروف «اگه مکتوب نیست، یعنی اتفاق نیافتاده» را شنیده‌اند که از آن برای تاکید بر اهمیت مستندسازی بهتر و کامل‌تر استفاده می‌شود. به عبارت دیگر، مستندسازی آنچه برنامه‌ریزی، انجام و اطلاع‌رسانی شده، امری منطقی است. حسابرسان داخلی، کار خود را به گونه‌ای نظام‌مند و قاعده‌مند انجام می‌دهند و «کاربرگ‌ها»، رویکردی مناسب برای

مستندسازی نظام‌مند و قاعده‌مند را فراهم می‌سازند. کاربرگ‌ها، شواهدی از کل فرآیند پروژه‌ی حسابرسی (برنامه‌ریزی، اجرا و اطلاع‌رسانی) به دست می‌دهند. کاربرگ‌ها برای مستندسازی اطلاعات ایجاد شده در طول فرآیند پروژه‌ی حسابرسی و ارزیابی داده‌ها و تدوین نتایج و نتیجه‌گیری‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرند. کاربرگ‌ها را می‌توان به صورت «کاغذی»، «الکترونیکی» یا «ترکیبی» نگهداری کرد. استفاده از نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی می‌تواند انسجام و کارایی مستندسازی را افزایش دهد. علاوه بر این، پیشرفت نرم‌افزارهای پرکاربرد در بسیاری از واحدهای حسابرسی داخلی، بررسی از راه دور کاربرگ‌ها را امکان‌پذیر کرده است؛ به طوری که برای کسب اطمینان از رعایت استاندارد شماره‌ی ۲۳۴۰ انجمن حسابرسان داخلی با عنوان «سرپرستی پروژه»، حضور اعضای تیم حسابرسی و سرپرست آن در منطقه‌ی جغرافیایی یا زمانی یکسان ضرورتی ندارد. استاندارد شماره‌ی ۲۳۲۰ با عنوان «تجزیه و تحلیل و ارزیابی»، حصول اطمینان از کفایت مستندسازی در تمام مراحل پروژه‌ی حسابرسی را الزامی کرده است. کاربرگ‌های اثربخش به کارکنان حسابرسی داخلی امکان می‌دهد از مطابقت کار خود با استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی در ارتباط با مستندسازی اطلاعات، اطمینان یابند. نائوهیرو موری، رئیس هیئت‌مدیره‌ی انجمن حسابرسان داخلی، در پیام ویدئویی ریاست خود با عنوان «تاکید بر مبانی، ارتقای استانداردها» اظهار داشت «هر کجای دنیا که باشید، رعایت استانداردها ضروری است.» وی

تمرکز حسابرسی استاندارد ۲۳۳۰: مستندسازی اطلاعات

حسابرسان داخلی باید اطلاعات کافی، قابل اتکا، مربوط و سودمندی را برای پشتیبانی از نتایج و نتیجه‌گیری‌های پروژه، مستند کنند.

استاندارد ۲۳۲۰: تجزیه و تحلیل و ارزیابی

نتیجه‌گیری‌ها و نتایج پروژه‌ی حسابرسان داخلی باید مبتنی بر تجزیه و تحلیل‌ها و ارزیابی‌های مناسب باشد.

ادامه داد «استانداردها برای ایجاد حرفه‌ای افتخارآمیز و موفق در حوزه‌ی حسابرسی داخلی، حیاتی هستند.» مطلب حاضر با عنوان «چکیده‌ی دانش»، ضرورت کاربرگ‌های موثر برای را مورد بحث قرار می‌دهد.

مبانی: تسهیل سرپرستی با کاربرگ‌های اثربخش

فراگیری مبانی مستندسازی از کودکی دانش‌آموزان در سنین بسیار پایین، مستندسازی تکالیف خود را می‌آموزند. این امر با تهیه‌ی کاربرگ‌های اثربخش توسط حسابرسان داخلی، تفاوت چندانی ندارد. تکالیف محول شده‌ی از سوی معلمان به دانش‌آموزان، اغلب شبیه گام‌های برنامه‌ی کار حسابرسی هستند. دانش‌آموزان باید نام خود را بر روی تکالیف بنویسند، هر یک از کارهای محول شده را کامل کرده و تاریخ تکمیل آن را ذکر کنند. همچنین شاید از آن‌ها خواسته شود نحوه‌ی دستیابی به پاسخ را شرح داده و نتیجه‌گیری خود را ارائه کنند. در مورد سوال‌های ریاضی، شاید از آن‌ها خواسته شود «کار خود را به نمایش بگذارند.»

دانش آموز در اصل «کاربری» را تهیه می کند که از طریق آن، نظارت بر کار او آسان تر می شود. در این شرایط، دانش آموز در نقش «حسابرس»، تکلیف به عنوان «کاربرگ» و معلم در نقش «سرپرست حسابرسی» است. دانش آموز با انجام هر تکلیف محول شده و مستندسازی کار خود، به معلم امکان می دهد:

- به گونه ای اثربخش و کارآ، فراگیری مطالب توسط دانش آموز را ارزیابی کند؛
- بازخورد شفاهی و کتبی را ارائه دهد؛ و
- از تحقق اهداف یادگیری، اطمینان حاصل کند.

اغلب اوقات، معلم از دانش آموز انتظار دارد بازخوردها را بررسی کرده و اصلاحات لازم را انجام دهد. بدون رعایت «مبانی تهیهی کاربرگ»، راه دیگری برای حصول اطمینان از انجام هر یک از تکالیف در بازهی زمانی مورد نظر توسط دانش آموز، وجود ندارد. علاوه بر این، بازخورد معلم به دانش آموز فرصت می دهد تا از اشتباهات خود بیاموزد. این امر به توسعهی صلاحیت های وی کمک کرده و می تواند در کارهای آتی خود از این درس آموزه ها بهره گیرد. کاربرگ های حسابرسی داخلی نیز با هدفی مشابه تکلیف دانش آموز، تهیه و تکمیل می شود.

نقش کاربرگ ها در پروژه ی حسابرسی
طبق استانداردها، پروژه ی حسابرسی، «یک مأموریت، وظیفه یا فعالیت بررسی توسط حسابرسی داخلی مانند بررسی خود-ارزیابی کنترل داخلی، بازرسی تقلب یا مشاوره است. پروژه ی

حسابرسی می تواند وظایف یا فعالیت های متعددی را در برگیرد که برای دستیابی به مجموعه ای از اهداف، طراحی شده اند.»

کاربرگ های حسابرسی، تحقق اهداف پروژه ی حسابرسی را میسر می سازند. کاربرگ ها باید خود-اتکا باشند. به عبارت دیگر، هدف، منبع اطلاعات و نتیجه گیری آن ها باید مشخص بوده و کلیه ی اطلاعات باید به نحوی در آن ارائه شوند که سرپرست تیم به منظور درک بررسی های انجام شده و نتیجه گیری های حسابرس، نیازی به پرسش سوال های بیشتر نداشته باشد.

تمرکز حسابرسی استاندارد ۱۲۰۰: خبرگی و مراقبت حرفه ای

پروژه ی حسابرسی باید با خبرگی و اعمال مراقبت حرفه ای انجام شود.

رهنمود به کارگیری شماره ی ۱۲۰۰ با عنوان «خبرگی و مراقبت حرفه ای» بیان می کند که «مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی را می توان در کاربرگ های پروژه یا سایر مستندات مرتبط با رویه ها و فرآیندهای به کار رفته در طول پروژه ی حسابرسی مشاهده کرد. بررسی های نظارتی مستند طی انجام پروژه ها و نظرسنجی از حسابرسی شوندگان پس از اتمام پروژه یا سایر بازخوردهای دریافت شده می تواند خبرگی و مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی را نشان دهد.»

تهیه ی کاربرگ های باکیفیت به مهارت های مختلف از جمله توانایی جمع آوری شواهد «کافی»، «مناسب»، «قابل اتکا» و «سودمند» مطابق «استانداردهای تعیین شده برای این حرفه نیاز دارد. کاربرگ ها باید کامل بودن کار حسابرسی داخلی را به وضوح نشان داده، ارتباط

میان دامنه ی مورد توافق کار، برنامه ی حسابرسی و گزارش حسابرسی را برقرار ساخته و برای بازبینی مدیران ارشد با هدف تدوین برنامه ی برای حسابرسی های آتی در دسترس باشند. حسابرسان داخلی پس از تکمیل کاربرگ ها باید از خود بپرسند که «اگر شخص ثالثی، این آزمون ها را بر مبنای مستندات ارائه شده انجام می داد، آیا به نتایج مشابهی دست می یافت؟» کاربرگ های پروژه باید در برگیرنده ی مستندات باشند که تکمیل کلیه ی وظایف لازم برای تحقق تمام اهداف پروژه ی حسابرسی را نشان دهند. علاوه بر این، کاربرگ های پروژه باید به طور کامل پشتیبانی برای نتیجه گیری های به دست آمده و گزارش های ارائه شده باشد.

از آنجا که استانداردها، انتظارات زیادی را از محتوای کاربرگ ها ایجاد کرده اند، درج اطلاعات نامرتب به خصوص توسط حسابرسان بی تجربه، خطایی رایج محسوب می شود. درج اطلاعات اضافی در کاربرگ ها به غیر از موارد ضروری برای تکمیل پروژه ی حسابرسی و/یا پشتیبانی از نتیجه گیری ها و گزارش ها، می تواند مشکل ساز شود. در چنین مواردی، استفاده کننده ی کاربرگ ها شاید در مورد دامنه ی واقعی پروژه، نتیجه گیری های انجام شده و هدف این کاربرگ ها، استنباط های نادرستی انجام دهد. حسابرسان داخلی برای هر یک از مراحل پروژه ی حسابرسی (برنامه ریزی، اجرا و اطلاع رسانی نتایج) کاربرگ هایی تهیه می کنند. در بخش های بعدی، ماهیت، محتوا و الزام های کاربرگ های هر یک از مراحل پروژه ی حسابرسی مطرح می شوند.

برنامه‌ریزی پروژه‌ی حسابرسی: آغاز مستندسازی از ابتدای پروژه‌ی حسابرسی

مروری بر برنامه‌ریزی

حسابرسان طبق استاندارد شماره‌ی ۲۲۰۱، پیش از درک اجزای کلیدی کاربرد مقرر باید با مأموریت، چشم‌انداز، اهداف، ریسک‌ها، سطح تمایل به پذیرش ریسک، محیط کنترلی، ساختار راهبری و فرآیند مدیریت ریسک حوزه یا فرآیند تحت بررسی آشنا شوند. حسابرسان داخلی از این طریق می‌توانند با تعیین هدف اصلی کاربرگ‌ها، برنامه‌ریزی پروژه‌ی حسابرسی را به‌گونه‌ای اثربخش انجام دهند. حسابرسان داخلی طی مرحله‌ی برنامه‌ریزی پروژه‌ی حسابرسی، میزان رسمیت اطلاعات و جزئیات نیازمند مستندسازی را تعیین می‌کنند. دستورالعمل حسابرسی داخلی سازمان باید این فرآیند رسمی را مشخص کرده و الگوهای مرتبط را در بر گیرد.

اهداف پروژه‌ی حسابرسی

برخلاف کاربرگ‌های مرتبط با اجرای پروژه‌ی حسابرسی که در بخش‌های بعدی به آن‌ها پرداخته می‌شود، کاربرگ‌های برنامه‌ریزی، رویه‌های آزمون یا نتیجه‌گیری را در بر نمی‌گیرند. به‌جای آن، کاربرگ‌های تهیه شده در طول مرحله‌ی برنامه‌ریزی پروژه، بر مستندسازی دلیل انجام حسابرسی و اهداف واحد حسابرسی داخلی از انجام آن متمرکز هستند.

پس از اتمام مرحله‌ی برنامه‌ریزی پروژه، به‌طور معمول، «کاربرگ برنامه‌ریزی» به‌منظور مستندسازی اهداف حسابرسی تهیه می‌شود. این کاربرگ، سند مهمی برای اطلاع‌رسانی اهداف، دامنه و سایر

اطلاعات زمینه‌ای با اهمیت به اعضای تیم حسابرسی است که توسط مدیریت واحد حسابرسی داخلی انتخاب شده‌اند. اگرچه کاربرد برنامه‌ریزی برای خلاصه‌سازی نتیجه‌گیری‌های مرحله‌ی برنامه‌ریزی مفید است، اما کاربرگ‌های مرسوم دیگری نیز وجود دارند که طی مرحله‌ی تعیین اهداف پروژه‌ی حسابرسی تهیه شده و از برنامه‌ی پروژه‌ی حسابرسی پشتیبانی می‌کنند که عبارتند از:

- گزیده‌ای از برنامه‌ی حسابرسی داخلی مرتبط با حوزه یا فرآیند تحت بررسی؛
- صورت‌جلسه‌های مربوط به حوزه یا فرآیند تحت بررسی؛
- یادداشت‌هایی از بحث‌های صورت گرفته با مدیریت طی برنامه‌ریزی پروژه‌ی حسابرسی؛
- پژوهش‌های برون‌سازمانی مربوط به حوزه یا فرآیند تحت بررسی؛
- شاخص‌های کلیدی عملکرد مرتبط؛ و
- اجرای تجزیه و تحلیل داده به‌عنوان بخشی از برنامه‌ریزی پروژه‌ی حسابرسی.

این مستندات، اطلاعاتی را در اختیار حسابرسان داخلی قرار می‌دهند که به تعیین موارد مورد رسیدگی در پروژه‌ی حسابرسی (یعنی دامنه‌ی پروژه‌ی حسابرسی) کمک می‌کند.

برخی از کاربرگ‌های برنامه‌ریزی حاوی اطلاعات تهیه شده توسط حسابرس داخلی از قبیل تجزیه و تحلیل داده و صورت‌جلسه‌ها هستند؛ در حالی که کاربرگ‌های دیگر، در برگ‌نمونه‌ی اطلاعات ارائه شده توسط صاحبان فرآیند یا مدیران اجرایی نظیر شاخص‌های

تمرکز حسابرسی استاندارد ۲۲۰۰: برنامه‌ریزی پروژه‌ی حسابرسی

حسابرسان داخلی باید برنامه‌ای را برای هر پروژه‌ی حسابرسی تدوین کنند که اهداف، دامنه، زمان‌بندی و تخصیص منابع آن را در بر گیرد. این برنامه باید راهبردها، اهداف و ریسک‌های مرتبط با پروژه را در نظر بگیرد.

استاندارد ۲۲۰۱: ملاحظات برنامه‌ریزی

حسابرسان داخلی هنگام برنامه‌ریزی پروژه‌ی حسابرسی باید مسائل زیر را در نظر بگیرند:

- راهبردها و اهداف فعالیت مورد بررسی و نحوه‌ی کنترل عملکرد توسط آن.
- ریسک‌های مهم تهدیدکننده‌ی اهداف، منابع و عملیات فعالیت و نحوه نگه داشتن تاثیر احتمالی ریسک‌ها در سطحی قابل قبول.
- کفایت و اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل در مقایسه با چارچوب یا مدل مرتبط.
- فرصت‌های بهبود قابل توجه فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل فعالیت.

کلیدی عملکرد و صورت‌جلسات مرتبط هستند.

کاربرگ‌ها باید شامل مواردی باشند که منبع اطلاعات را به‌وضوح برای استفاده‌کنندگان مشخص می‌کنند. حسابرسان داخلی در طول اجرای مرحله‌ی برنامه‌ریزی، احتمالاً اطلاعاتی بیش از نیاز برای مستندسازی کاربرگ‌ها را جمع‌آوری می‌کنند. حسابرس داخلی و سرپرست ناظر بر پروژه‌ی حسابرسی باید به «اطلاعات مورد نیاز و ضروری» برای درج در کاربرگ‌ها به دیده‌ی تردید بنگرند.

دامنه‌ی پروژه‌ی حسابرسی و تخصیص منابع

حسابرسان داخلی برای حصول اطمینان از رعایت استاندارد شماره‌ی ۲۲۲۰ موظف به تعریف دامنه‌ی مناسب برای تحقق اهداف پروژه‌ی حسابرسی هستند. حسابرسان داخلی هنگام تعیین دامنه‌ی پروژه‌ی حسابرسی اغلب عواملی نظیر محدوده‌ی حوزه یا فرآیند، حوزه‌ها/مکان‌های داخل و خارج دامنه، فرآیندهای فرعی، اجزای حوزه یا فرآیند و چارچوب زمانی را در نظر می‌گیرند. آنان به‌طور معمول دامنه را در کاربرگ‌ها می‌گنجانند تا براساس آن، موارد شمول و عدم شمول در پروژه‌ی حسابرسی را تعیین کنند. کاربرگ‌های مستندسازی دامنه‌ی پروژه‌ی حسابرسی:

- به مثابه مبنای تخصیص اولیه‌ی منابع به پروژه‌ی حسابرسی هستند؛
- به اعضای تیم حسابرسی در محدودسازی کار خود به این دامنه کمک می‌کنند؛
- رعایت استاندارد شماره‌ی ۲۲۲۰ را تضمین می‌کنند؛ و
- به مدیر ارشد حسابرسی داخلی در بررسی لزوم افزایش منابع تیم حسابرسی یاری می‌رسانند.

در صورت فقدان تخصص یا دانش لازم در کارکنان کنونی واحد حسابرسی داخلی برای انجام پروژه‌ی حسابرسی، حسابرسان داخلی می‌توانند گزینه‌های دیگر نظیر «استفاده از حسابرسان مهمان»، «استخدام متخصص موضوع خاص» یا «هم‌سپاری» را برای تکمیل منابع موجود در نظر گیرند. در این صورت بهتر است که اتکا بر این منابع در دامنه‌ی پروژه یا سایر کاربرگ‌های

برنامه‌ریزی مستند شود. استاندارد شماره‌ی ۲۰۵۰ با عنوان «هماهنگی و اتکا» و رهنمود به‌کارگیری آن، اطلاعات بیشتری را درباره‌ی اتکای فعالیت حسابرسی داخلی بر این منابع فراهم می‌آورد.

کاربرگ‌های پروژه‌ی حسابرسی در صورت مواجهه‌ی حسابرسان داخلی با محدودیت دامنه، باید این محدودیت‌ها را مستند کنند تا از این طریق بتوان آن‌ها را در اطلاع‌رسانی نهایی پروژه مطابق با استاندارد شماره‌ی ۲۴۵۰ با عنوان «اظهارنظرهای کلی» گزارش کرد. حسابرسان داخلی می‌توانند زمان واقعی صرف شده برای انجام پروژه را با زمان بودجه‌شده مقایسه کنند. علت‌ها و اثرات زمان اضافی صرف شده را می‌توان به‌مثابه درس‌آموزه‌ای برای برنامه‌ریزی‌های آتی در کاربرگ‌ها مستند کرد.

برنامه‌ی کار پروژه‌ی حسابرسی

برنامه‌ی کار پروژه‌ی حسابرسی که به تصویب مدیریت حسابرسی داخلی می‌رسد، باید با اهداف و دامنه‌ی پروژه‌ی حسابرسی هم‌راستا بوده و به ریسک‌های کلیدی شناسایی شده توجه داشته باشد. برنامه‌ی کاری منسجم، ابزاری کلیدی برای حصول اطمینان از اجرای کارآ و اثربخش پروژه‌ی حسابرسی است؛ زیرا این برنامه، رهنمودی رسمی برای تیم حسابرسی داخلی به حساب می‌آید. برنامه‌ی کار مبتنی بر اهداف و دامنه‌ی پروژه‌ی حسابرسی است. این برنامه اغلب نحوه‌ی تخصیص منابع را تعیین کرده و شیوه‌ها یا روش‌های مورد استفاده برای انجام کار (مانند روش‌های نمونه‌گیری) را توصیف می‌کند. اگر برنامه‌ی کار به‌خوبی تدوین نشده باشد

تمرکز حسابرسی

استاندارد ۲۲۴۰: برنامه‌ی کار پروژه‌ی حسابرسی
حسابرسان داخلی باید برنامه‌ی کاری را به‌منظور تحقق اهداف آن، تدوین و مستند کنند.

استاندارد به‌کارگیری ۲۲۴۰. الف ۱:
برنامه‌ی کار باید رویه‌های شناسایی، تجزیه و تحلیل، ارزیابی و مستندسازی اطلاعات در طول اجرای پروژه‌ی حسابرسی را در بر گیرد. همچنین، برنامه‌ی کاری باید پیش از اجرا، تصویب شود و هرگونه تغییر در آن باید بلافاصله مورد تأیید قرار گیرد.

استاندارد اجرایی ۲۲۴۰. م ۱: برنامه‌ی کاری پروژه‌های مشاوره‌ای می‌تواند با توجه به ماهیت پروژه، شکل و محتوای متفاوتی داشته باشد.

اما به‌طور کامل اجرا شود، اهداف حسابرسی محقق نخواهد شد و به انجام کار بیشتری نیاز خواهد بود.

حسابرسان داخلی به‌منظور تدوین برنامه‌ی کاری موثر باید ماهیت، گستره و زمان‌بندی آزمون‌های حسابرسی لازم برای دستیابی به اهداف کار را در نظر بگیرند. برنامه‌ی کار باید به نحوی تدوین و مستند شود که کلیه‌ی اعضای تیم حسابرسی بدانند «چه وظایفی دارند» و «چه کاری باید انجام دهند». قالب برنامه‌ی کار می‌تواند بر حسب نوع پروژه‌ی حسابرسی یا سازمان متفاوت باشد. برخی از قالب‌های رایج عبارت از «الگوها یا چک‌لیست‌های استاندارد مورد استفاده برای مستندسازی تکمیل مراحل برنامه‌ریزی»، «کاربرگ‌های حاوی خلاصه‌ای از کارهای تکمیل شده» و «چند ستون اضافی در ماتریس ریسک و کنترل» است. این قالب‌ها می‌توانند «امضای کارهای تکمیل شده»، «نام

تمرکز حسابرسی

استاندارد ۲۳۰۰: اجرای پروژه‌ی حسابرسی

حسابرسان داخلی باید اطلاعات کافی برای دستیابی به اهداف پروژه‌ی حسابرسی را شناسایی، تجزیه و تحلیل، ارزیابی و مستند کنند.

اجزای کلیدی کاربرگ

محتوای ساختار و قالب کاربرگ‌ها اغلب در هر سازمان و متناسب با ماهیت هر پروژه‌ی حسابرسی متفاوت است. با این حال، در فعالیت حسابرسی داخلی بهتر آن است تا جای ممکن، کاربرگ‌ها را به نحوی یکنواخت تهیه کرد؛ زیرا به اطلاع‌رسانی درباره‌ی پروژه‌ی حسابرسی و هماهنگ‌سازی فعالیت‌های حسابرسی کمک می‌کند. مدیر ارشد حسابرسی داخلی، مسئول نهایی خط‌مشی-ها/دستورالعمل‌ها و رویه‌های فعالیت حسابرسی داخلی است. وی می‌تواند برای بهبود کارآیی و انسجام فرآیند پروژه‌ی حسابرسی تصمیم به ایجاد قالب‌ها یا الگوهای استاندارد بگیرد.

رهنمود به‌کارگیری شماره‌ی ۲۳۳۰ با عنوان «مستندسازی اطلاعات»، راهنمایی برای حسابرسان داخلی از جمله مدیر ارشد حسابرسی داخلی فراهم می‌آورد تا براساس آن، از وجود تمام اجزای کلیدی کاربرگ‌های موثر، اطمینان حاصل کنند. این رهنمود بیان می‌دارد کاربرگ‌ها می‌توانند متشکل از اجزای زیر باشند:

- فهرست یا شماره‌ی عطف؛
- عنوان یا سرفصل‌های حوزه یا فرآیند تحت بررسی؛
- تاریخ یا دوره‌ی انجام پروژه‌ی حسابرسی؛

حسابرسی نیز در این مرحله تهیه شده و حسابرسان داخلی باید از استانداردهای شماره‌ی ۲۳۰۰ و استانداردهای به‌کارگیری مرتبط پیروی کنند.

صنعت، محیط نظارتی، موقعیت جغرافیایی، ریسک‌ها، سطح تمایل به پذیرش ریسک و سایر عوامل مرتبط با سازمان بر ماهیت پروژه‌های حسابرسی مندرج در برنامه‌ی حسابرسی سازمان تأثیر می‌گذارند. به همین ترتیب، شکل، ظاهر و قالب کاربرگ‌های تهیه شده در این مرحله می‌تواند وابسته به ماهیت حسابرسی‌های انجام شده در هر سازمان، متفاوت باشد. با این حال، اجزای کلیدی آن باید صرف‌نظر از عوامل دیگر در تمام کاربرگ‌ها موجود باشند.

استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی معمولاً اجرای پروژه‌ی حسابرسی را در سه مرحله‌ی متمایز طبقه‌بندی می‌کنند: «برنامه‌ریزی»، «اجرا» و «اطلاع‌رسانی نتایج». با این حال، این مراحل اغلب با یک‌دیگر هم‌پوشانی دارند. به عنوان مثال، با شناسایی مشاهدات ناشی از حسابرسی در طول مرحله‌ی اجرای کار شاید بهتر باشد نتایج بررسی‌ها را گزارش کرد تا از این طریق، مدیریت، فرصت کمک به ارزیابی تأثیر آن و تعیین و آغاز برنامه‌های اقدام اصلاحی را پیدا کند. در هر صورت، مستندسازی شفاف تمام گام‌های موجود در برنامه‌ی کاری مصوب مهم است.

ارجاع متقابل برنامه‌ی کاری به کاربرگ‌ها، رویه‌ی متداولی است که به مدیر ارشد حسابرسی داخلی کمک می‌کند تا از تکمیل تمام تکالیف مندرج در برنامه‌ی کاری پیش از نتیجه‌گیری درباره‌ی نتایج پروژه اطمینان حاصل کند.

حسابرسان داخلی مسئول انجام کار» و «تاریخ تکمیل کار» را در برگیرند. طبق استاندارد به‌کارگیری ۲۲۴۰. الف ۱، برنامه‌ی کاری باید پیش از اجرا، تصویب شود. با کسب دانش و اطلاعات جدید در طول کار میدانی می‌توان برنامه‌ی حسابرسی را در صورت تأیید مدیریت حسابرسی داخلی تغییر داد. نظارت بر پروژه‌ی حسابرسی و اتمام مناسب هر یک از وظایف برنامه توسط حسابرس داخلی مسئول نیز باید به‌طور رسمی در کاربرگ‌ها مستند شوند.

برنامه‌های کاری مستند به ابلاغ نقش‌ها، مسئولیت‌ها و وظایف به اعضای تیم حسابرسی کمک می‌کنند. علاوه بر این، این برنامه به سرپرستان پروژه‌ی حسابرسی و مدیریت حسابرسی داخلی امکان می‌دهند از تکمیل و بررسی تمام وظایف محول شده به حسابرسان، اطمینان حاصل کنند. برنامه‌های کاری علاوه بر تضمین کیفیت پروژه‌ی حسابرسی، این امکان را برای مدیر ارشد حسابرسی داخلی فراهم می‌آورند تا رعایت تمام استانداردهای عملکرد و مطابقت اجرای پروژه‌ی حسابرسی با «استانداردها» را نشان دهند.

اجرای پروژه‌ی حسابرسی: مستندسازی حسابرسی باکیفیت

مروری بر مرحله‌ی اجرای پروژه‌ی حسابرسی

کاربرگ‌های تهیه شده طی مرحله‌ی اجرای حسابرسی، اقدام‌ها، تجزیه و تحلیل‌ها و ارزیابی‌های انجام شده در طول پروژه‌ی حسابرسی و پایه‌ی منطقی نتیجه‌گیری‌ها، اظهارنظرها و/یا توصیه‌ها را توصیف می‌کنند. از آن‌جا که بخش عمده‌ی کار حسابرسی طی این مرحله انجام می‌شود، اکثر کاربرگ‌های پروژه‌ی

کاربرگ اعمال کرد. اغلب بسته‌های نرم‌افزاری حسابرسی داخلی از قابلیت ارجاع متقابل میان کاربرگ‌ها برخوردارند.

استفاده از نشانه‌های حسابرسی

از «نشانه‌های حسابرسی» برای نمایش انجام یک رویه‌ی حسابرسی در کاربرگ‌ها استفاده می‌شود. حسابرسان داخلی اغلب از این نشانه‌ها هنگام تکرار رویه‌ی مشابه در یک یا چند کاربرگ استفاده می‌کنند. این نشانه‌ها به حسابرسان داخلی امکان می‌دهد توصیف رویه‌ی اجرا شده را تنها یک بار مستند کند که این امر منجر به افزایش کارایی می‌شود.

متناسب با ماهیت و دفعات استفاده از این نشانه‌ها، محل قرارگیری توصیف آن می‌تواند متغیر باشد. در مواردی که از یک نشانه، «چند بار» در یک کاربرگ استفاده شده، اما

صرفاً به همان کاربرگ محدود است، معمولاً توصیف آن در متن همان کاربرگ قرار می‌گیرد. نشانه‌های مورد استفاده در چند

علاوه بر این، وقتی موضوعی تنها یک بار در مجموعه‌ای از کاربرگ‌ها مستند می‌شود، خطر تناقض و بروز خطا، به‌طور قابل توجهی کاهش می‌یابد. «ارجاع متقابل» و «نشانه‌های حسابرسی»، ابزارهای رایجی هستند که حسابرسان داخلی می‌توانند برای تحقق این اهداف به کار بگیرند.

ارجاع متقابل

«ارجاع متقابل (کنترل و بازبینی هم‌زمان چندین مرجع)» به رویکرد مستندسازی موضوع/عاملی معین در بخش مشخصی از کاربرگ‌ها اشاره دارد. حسابرسان داخلی به جای تکرار یک موضوع برای تکمیل یک کاربرگ از سیستم «ارجاع متقابل» به منظور هدایت استفاده‌کننده نظیر سرپرستان حسابرسی به کاربرگی دیگر که

موضوع در آن مستند شده استفاده می‌کند. به عنوان مثال، اگر اجرای آزمون منجر به یک مشاهده‌ی حسابرسی مستند در یک کاربرگ شده باشد، جزئیات

تمرکز حسابرسی استاندارد ۲۳۳۰: مستندسازی اطلاعات

حسابرسان داخلی باید اطلاعات کافی، قابل‌انگاز، مربوط و سودمندی را برای پشتیبانی از نتایج و نتیجه‌گیری‌های پروژه‌ی حسابرسی خود مستند کنند.

آزمون را نباید دوباره در کاربرگ توصیه‌ها، تکرار کرد. در عوض، کاربرگ توصیه‌ها باید استفاده‌کننده را به کاربرگ حاوی مشاهده‌ی حسابرسی ارجاع دهد. حسابرسان داخلی بدین ترتیب، از مستندسازی مکرر یک رویه جلوگیری می‌کند. علاوه بر این، در صورت لزوم تغییر مستندات آزمون حسابرسی به دلیل بررسی سرپرستان یا کسب اطلاعات بیشتر، ریسک تناقض به‌طور قابل توجهی کاهش می‌یابد؛ زیرا تغییرات/اصلاحات را تنها باید در یک

- دامنه‌ی کار انجام شده؛
- بیان هدف جمع‌آوری و تجزیه-وتحلیل داده‌ها؛
- منبع (منابع) داده‌های بررسی شده در کاربرگ‌ها؛
- توصیف جامعه‌ی مورد ارزیابی از جمله اندازه و روش انتخاب نمونه؛
- روش مورد استفاده برای اجرای تجزیه‌وتحلیل داده‌ها؛
- جزئیات آزمون‌ها و تجزیه-وتحلیل‌های اجرا شده؛
- نتیجه‌گیری‌ها شامل ارجاع متقابل به کاربرگ مشاهدات حسابرسی؛
- پیگیری نحوه‌ی اجرای کار پیشنهادی؛
- نام حسابرسان یا حسابرسان داخلی مسئول کار حسابرسی؛
- نظرات/یادداشت‌های بررسی و نام حسابرسان یا حسابرسان ناظر بر کار حسابرسی.

اگرچه مستندسازی کار انجام شده برای تضمین کیفیت پروژه‌ی حسابرسی و مطابقت آن با استانداردهای حیاتی است، اما حسابرسان داخلی باید برای دستیابی به کارایی و انسجام بیشتر تلاش کنند. طراحی کاربرگ‌های اثربخش، زمان بیشتری را برای بررسی و اجرای رویه‌های مبتنی بر ریسک یا پروژه‌های حسابرسی تکمیلی فراهم می‌آورد. هر چه کارها با انسجام بیشتری در کاربرگ‌ها مستند شود، حسابرسان داخلی کار را با کارایی بیشتری انجام می‌دهند. همچنین، کاری که به‌طور منسجم مستند شده است این امکان را برای سرپرست حسابرسی فراهم می‌آورد تا بررسی‌های خود را به گونه‌ای کارآمدتر انجام دهد.

اطلاع‌رسانی در تمام مراحل
 اگرچه حساب‌رسان داخلی اغلب گزارش حسابرسی داخلی را به مثابه شکل اصلی اطلاع‌رسانی در نظر می‌گیرند که باید توسط کاربرگ‌ها پشتیبانی شود، اما در طول پروژه‌ی حسابرسی نیز مواردی پیش می‌آید که اطلاع‌رسانی را ضروری می‌سازد. اطلاع‌رسانی به‌طور معمول در تمام مراحل پروژه‌ی حساب‌رسانی از «برنامه‌ریزی» تا «صدور اطلاع‌رسانی نهایی» اتفاق می‌افتد و باید توسط کاربرگ‌ها پشتیبانی شود. طبق رهنمود به‌کارگیری شماره‌ی ۲۴۰۰، «سایر مستندات عبارت از برنامه‌ی اطلاع‌رسانی، مستندات مشاهده‌ها و افزایش شدت ریسک، مستندات اطلاع‌رسانی مقدماتی و میان‌دوره‌ای، مستندات اطلاع‌رسانی نهایی پروژه‌ی حسابرسی و مستندات مربوط به اطلاع‌رسانی پایش و پیگیری است.»
 حصول اطمینان از کامل و دقیق بودن اطلاع‌رسانی‌ها یکی از عوامل اساسی در دستیابی اثربخش به اهداف پروژه‌ی حسابرسی داخلی، کامل و دقیق بودن اطلاع‌رسانی‌ها است. از نظر بسیاری از ذی‌نفعان، «گزارش حسابرسی داخلی»، محصول اصلی پروژه‌ی حسابرسی است و کامل و دقیق بودن آن، نقش مهمی در حفظ شهرت واحد حسابرسی داخلی در

پروژه‌ی از «استانداردها» و تامین انتظارات ذی‌نفعان برای اطلاع‌رسانی نتایج را برآورده کرده‌اند. با این حال، استانداردها، اشکال دیگری از اطلاع‌رسانی نتایج را نیز مجاز می‌شمارد. برخی از واحدهای حسابرسی داخلی شاید تصمیمی مبني بر گزارش نتایج از طریق

رسمی در خط‌مشی‌ها/دستورالعمل‌ها و رویه‌های واحد مستند شود. برخی از این نشانه‌های استاندارد عبارت‌اند از نشانه‌هایی که جمع اقلام یک صورت مالی یا مجموعه‌ای از ارقام یا ارتباط و مطابقت یک رقم مندرج در کاربرگ با دفتر کل سازمان را مستند می‌کنند. این روش برای بررسی‌کنندگان کاربرگ نیز کارآ است؛

تمرکز حسابرسی

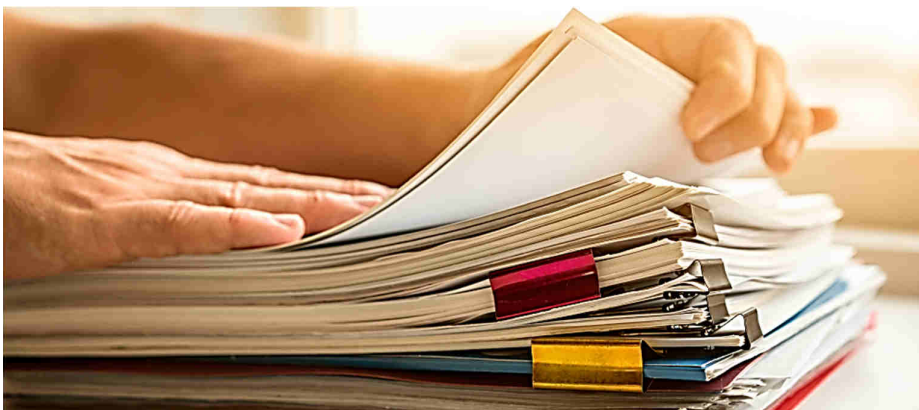
استاندارد ۲۴۰۰: اطلاع‌رسانی نتایج
 حساب‌رسان داخلی باید نتایج پروژه‌ی حسابرسی را اطلاع‌رسانی کنند.

استاندارد ۲۴۱۰: معیارهای اطلاع‌رسانی
 اطلاع‌رسانی‌ها باید اهداف، دامنه و نتایج پروژه‌ی حسابرسی را در بر گیرند.

زیرا ایشان مجبور به مطالعه‌ی چندباره‌ی توضیحات نخواهند بود. اگرچه نشانه‌های استاندارد، کارآیی بیشتری دارند، اما استفاده‌ی بیش از حد از آن‌ها می‌تواند تأثیری معکوس داشته و حساب‌رسان داخلی یا بررسی‌کننده را مجبور به صرف زمانی قابل توجه برای مطالعه‌ی نشانه‌های خارج از کاربرگ‌های پروژه‌ی حسابرسی کند. همانند ارجاع متقابل، اکثر بسته‌های نرم‌افزاری حسابرسی داخلی، قابلیت استفاده از نشانه در کاربرگ‌ها را فراهم می‌آورند.

اطلاع‌رسانی نتایج پروژه‌ی حسابرسی: بیان صادقانه

الزام‌های مربوط به اطلاع‌رسانی نتایج
 استاندارد شماره‌ی ۲۴۰۰، حساب‌رسان داخلی را ملزم به اطلاع‌رسانی نتایج پروژه‌ی حسابرسی می‌کند. استاندارد شماره‌ی ۲۴۱۰ تحت عنوان «معیارهای اطلاع‌رسانی»، با بسط استاندارد شماره‌ی ۲۴۰۰، بیان می‌دارد «اطلاع-رسانی‌ها باید اهداف، دامنه و نتایج پروژه‌ی حسابرسی را در بر گیرد.» از گذشته، واحدهای حسابرسی داخلی با صدور گزارش حسابرسی داخلی الزام به



تیم، به ارزش فرآیند حسابرسی داخلی می‌افزاید. به‌علاوه، این امکان را برای مدیر ارشد حسابرسی داخلی فراهم می‌آورد تا از مطابقت اجرای پروژه با

استانداردها، اطمینان حاصل کرده و به حسن شهرت و رعایت اصول و ارزش‌های اخلاقی توسط واحد حسابرسی داخلی در داخل و خارج از سازمان کمک کنند. کاربرگ‌های موثر، مستندسازی کارآمد تمام مراحل پروژه‌ی حسابرسی از «برنامه‌ریزی» تا «اطلاع-رسانی نهایی» را تسهیل می‌کنند. کاربرگ‌های موثر به کمک نرم‌افزارهای جدید حسابرسی داخلی، انسجام کار تیم‌های حسابرسی داخلی در موقعیت‌های جغرافیایی مختلف را افزایش داده و گام‌های تکراری در پروژه‌های حسابرسی آتی را آسان می‌سازد. پیروی از استانداردها، نقش مهمی در شهرت آتی حرفه‌ی حسابرسی داخلی دارد. کاربرگ‌ها به مثابه شواهدی از مطابقت پروژه‌های حسابرسی با استانداردها بوده و به فعالان این حرفه در ارتقای شهرت خود و وجهه‌ی واحد خود در سازمان کمک می‌کنند.

منبع:

The IIA. (2018). Effective workpapers: Learning basics.

* کاندیدای دکترای تخصصی - حسابداری، دانشگاه تهران. عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران.

** کاندیدای دکترای تخصصی - حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس. عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران.

تمرکز حسابرسی استاندارد ۲۴۲۱: خطاها و از قلم افتادگی‌ها

اگر اطلاع‌رسانی نهایی، حاوی خطا یا از قلم افتادگی قابل توجه باشد، مدیر ارشد حسابرسی داخلی باید اطلاعات اصلاح شده را به کلیه‌ی اشخاص دریافت‌کننده‌ی اطلاع‌رسانی اولیه انتقال دهد.

پیش‌زمینه‌ای، نتایج آزمون‌ها، مشاهده‌ها و نتیجه‌گیری‌ها باید به کاربرگ‌های پشتیبان، ارجاع متقابل داده شوند. علاوه بر این، «کاربرگ‌های کلیدی در بر گیرنده‌ی مشاهده‌ها» باید به تصمیمی که برای حل و فصل و رسیدگی به آن‌ها گرفته شده، از جمله به اطلاع‌رسانی نهایی، ارجاع داده شوند. این کاربرگ‌ها باید پس از اتمام پروژه، به‌روزرسانی شده تا به دقت، اطلاع‌رسانی نهایی توزیع شده را منعکس کنند. در مواردی که اطلاع‌رسانی نهایی به‌صورت شفاهی ارائه می‌شود، صورت‌جلسه‌ی

گزارش شفاهی باید ثبت و به شواهد موید ارائه‌ی این اطلاع‌رسانی ارجاع متقابل داده شوند.

پایان بحث

حسابرسان داخلی در تمام سطوح واحد حسابرسی داخلی و در کلیه‌ی سازمان، مسئول ایجاد، به‌روزرسانی و ارائه‌ی کاربرگ‌ها هستند. کاربرگ‌های موثر به مثابه ابزاری برای اطلاع‌رسانی جنبه‌های کلیدی پروژه‌ی حسابرسی میان اعضای

بسیاری از مدیران ارشد حسابرسی داخلی، ارجاع متقابل اطلاع‌رسانی نهایی به کاربرگ‌های پروژه‌ی حسابرسی را در خط مشی‌ها/دستورالعمل‌ها و رویه‌های واحد خود الزامی می‌کنند. کلیه‌ی اطلاعات

سازمان ایفا می‌کند. اگرچه استاندارد شماره‌ی ۲۴۲۱، خطاها و از قلم افتادگی‌ها در اطلاع‌رسانی نتایج را مورد توجه قرار می‌دهد، اما آسیب دیدن شهرت این واحد می‌تواند پیامدهای منفی را برای توانایی آن در دستیابی به اهداف پروژه‌های آتی در پی داشته باشد.

ساده‌ترین راه تضمین دقت اطلاع-رسانی‌ها، حصول اطمینان از پشتیبانی کاربرگ‌های حسابرسی از تمامی اطلاعات گزارش شده است.

از سوی دیگر، حسابرس داخلی برای تضمین کامل بودن آن‌ها باید مطمئن شود که کلیه‌ی مشاهدات مندرج در کاربرگ‌ها، اطلاع‌رسانی شده‌اند. مشاهده‌ها، توصیه‌ها و برنامه‌های اقدام عملی، تنها مواردی نیستند که باید توسط کاربرگ‌ها پشتیبانی شوند. اطلاعات پیش‌زمینه‌ای مرتبط، دامنه‌ی پروژه‌ی حسابرسی و سایر اطلاعات

مندرج در اطلاع‌رسانی‌ها نیز باید با کاربرگ‌ها مطابقت داشته باشند. اغلب هنگام ویرایش

اطلاع‌رسانی نهایی و با نزدیکی به مهلت تعیین شده، خطاها طی مرحله‌ی گزارشگری و اطلاع‌رسانی پروژه آشکار می‌شود. علاوه بر این، اطلاعات جمع‌آوری شده در اواخر فرآیند شاید به مشاهداتی بی‌انجامد که ارائه‌ی آن‌ها در اطلاع‌رسانی نهایی پیش‌بینی نمی‌شده است. در این وضعیت، کاربرگ‌ها باید تصمیم به درج این موارد در اطلاع‌رسانی نهایی را منعکس کنند.

