

متن ذیل دیدگاه دو نویسنده Patty Miller & Richard Chambers در مورد استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی که در سال 2024 منتشر شده است، را در بر می گیرد. تلاش شده در این متن خلاصه نکات مورد نظر این نویسندگان ارائه شود.

مؤسسه حسابرسان داخلی (IIA) با تلاش چند ساله شامل نظرخواهی از هزاران ذینفع در سراسر جهان، استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی را در ۹ ژانویه ۲۰۲۴ منتشر کرد. استانداردها یک سال پس از انتشار (۹ ژانویه ۲۰۲۵) اعمال می شوند.

جای شک نیست، حسابرسان داخلی باید در مسیر تغییرات، فعال باشند. به همین جهت با تدوین این استانداردهای جدید، حسابرسان داخلی نیاز دارند که موارد دارای تفاوت با استاندارد قبلی را شناسایی و اولویت های اقدام های آتی را مشخص کرده و مهمتر از همه، مشخص شود در کوتاه مدت به چه چیزی باید اشراف پیدا کنند؟

این استانداردها در ۱۱۹ صفحه تدوین شده که علی رغم کم حجم بودن آن، جهت تسریع در مطالعه یک نسخه فشرده با رهنمود مرتبط توسط IIA نیز منتشر شده و تعداد صفحات به نصف کاهش یافته است. با این حال، بسیاری از حسابرسان داخلی ممکن است هنوز هضم سریع استانداردها را کمی دلهره آور بدانند.

قبل از بررسی این استانداردها، باید از هیئت استانداردهای حسابرسی داخلی (IIASB) به دلیل سخت کوشی، تمرکز و ژرف اندیشی دقیقی که به این فرآیند اختصاص داده اند، قدردانی نمود. تحقیق و توسعه با تمرکز بر تحول چارچوب رویه های حرفه ای بین المللی (IPPF) در سال ۲۰۱۹ آغاز شد و با انتشار پیش نویس استانداردها در مارس ۲۰۲۳ برای عموم، اظهار نظرها به اوج خود رسید که شامل مقالات، مطالب وبلاگ ها و بحث ها در رسانه های اجتماعی بود.

به طور خلاصه، حسابرسان داخلی و سایر ذینفعان در سراسر جهان، متوجه شدند که صدایشان شنیده شده - و IIASB به آنها گوش داده است. آن ها به نگرانی ها و موضوع های اصلی مرتبط با ۱۹۰۰۰ نظر و بیش از ۶۰ نامه، پرداختند. متن ذیل برای زیر سوال بردن استانداردهای نهایی نیست، بلکه برای افزایش آگاهی از تغییرات کلیدی و پیامدهای بالقوه کوتاه مدت آن ارائه شده است.

## ۱. تأکید جدید بر خدمت به منافع عمومی

مقدمه استانداردهای جدید بیان می کند که "IIA متعهد به تنظیم استانداردها با نظرات عمومی و به نفع عموم است" و "IIASB مسئول ایجاد و حفظ استانداردها به نفع عموم است." بیانیه هدف حوزه (۱) تأکید می کند که حسابرسی داخلی «توانایی سازمان در خدمت به منافع عمومی» را افزایش می دهد. این هدف جدید نشان دهنده تحولی از بیانیه مأموریت IPPF است - که توصیف می کند حسابرسی داخلی در سازمان های خود چه اهدافی دارد - با اضافه کردن یک حوزه مهم از چرایی اجرا کاری که انجام می دهیم. در زمینه حسابرسی داخلی، «خدمت به منافع عمومی» معمولاً به این انتظار اشاره

دارد که حسابرسان داخلی باید به نحوی عمل کنند که به نفع عموم مردم باشد و نه فقط سازمان‌های خودشان. این موضوع شامل تضمین شفافیت، پاسخگویی و حکمرانی خوب در سازمان‌هایی است که آنها در آن فعالیت دارند.

این استانداردها، بافت خاص مسائل مربوط به منافع عمومی را تصدیق و تایید می‌کنند و توجه به هنجارها و ارزش‌های فرهنگی، اخلاقیات، انصاف و بررسی پیامدهای بالقوه عملکرد شرکت را مورد تشویق قرار داده است. حسابرسان داخلی خبره که به سازمان‌های جهانی خدمات می‌دهند، ممکن است با توجه به دیدگاه‌های متفاوت در مورد آنچه که منافع و رفاه جوامع در سراسر جهان را تشکیل می‌دهد، با چالش‌هایی مواجه شوند.

## ۲. ساختار متفاوت - منطقی تر و یکپارچه

رشد طبیعی IPPF منجر به یک چارچوب «تصله‌آمیز/چل تیکه» شده بود که برخی از آن به سختی قابل ردیابی بود. با شروع یک رویکرد جدید، IASB موفق شده است تمام اجزای اصلی IPPF قدیمی را در یک ساختار منطقی تر و شهودی تر ادغام کند. اکنون ۵۲ استاندارد وجود دارد که در پنج حوزه گروه بندی شده‌اند. اخلاق و حرفه‌گرایی (جایگزین منشور اخلاقی مستقل)، حاکمیت بر عملکرد حسابرسی داخلی، مدیریت عملکرد حسابرسی داخلی، و انجام خدمات حسابرسی داخلی. این حوزه‌ها در مجموع شامل ۱۵ اصل هستند. هر اصل با استاندارد(های) مرتبط ("الزامات" اجباری) و راهنمای مربوطه به نام "ملاحظات برای اجرا" مورد ارایه قرار می‌گیرد.

استانداردهای جدید کل ساختار و سیستم شمارش IPPF را تغییر می‌دهد، به طوری که رهنمودهای حسابرسی، خط مشی‌ها و رویه‌ها، نرم افزار، کاربرگ‌ها و سایر اسنادی که به بخش‌های قدیمی IPPF و طرح شمارش ارجاع می‌دهند، باید به روز شوند. علاوه بر این، ادغام الزام‌ها و رهنمودها تحت عنوان استانداردها - فراتر از ایجاد یک سند نسبتاً طولانی - ممکن است منجر به سردرگمی در روش‌های اجباری و توصیه‌شده شود. با این حال، در نهایت در ساختار جدید پیدا کردن تعاریف، الزام‌ها و رهنمودهای مورد نیاز مشهود تر شده است.

## ۳. استانداردهای الزام آور بیشتر

همه ما رابطه اساسی بین "خط مشی" و "روش‌ها" را درک می‌کنیم. خط‌مشی‌ها آنچه را که انتظار می‌رود توضیح می‌دهند و رویه‌ها دستورالعمل‌های دقیقی را ارائه می‌دهند که نحوه اجرای خط‌مشی را شرح می‌دهد. این قیاس به ما کمک می‌کند تا یک تغییر اساسی از IPPF قدیمی به استانداردهای جدید را درک کنیم. به طور کلی، IPPF اصول (خط‌مشی‌هایی) را بیان می‌کند که حسابرس داخلی خبره، موظف به اجرای آن‌ها بود و نیز تصمیم می‌گیرد از چه رویه‌هایی استفاده کند.

استانداردهای جدید، با این حال، اغلب شامل رویه‌های خاصی به عنوان استاندارد می‌شوند که به خط مشی و رویه به طور همزمان نیاز دارند.

پیش نویس بحث‌های قابل توجهی در مورد افزایش موارد الزام آور را ارائه داده است. شایان ذکر است میزان موارد الزام آور (بایدها) پس از ارائه نسخه نهایی کاهش یافته بود ولی نسبت به IPPF قبلی، میزان بیشتری از موارد الزام آور مشاهده می‌شود. به همین جهت حسابرس داخلی خبره باید برای مطالعه هر استاندارد - به ویژه در حوزه اجرا- وقت بگذارند تا تأیید کند که الزامات ذکر شده منعکس کننده رویه‌های فعلی هستند یا در صورت لزوم رویه‌ها را به روز کند.

## ۴. تمایز کمتر بین خدمات اطمینان بخشی و مشاوره

در حالی که IPPF قدیمی، الزامات در خصوص ارائه خدمات "مشاوره" از خدمات اطمینان بخشی به وضوح متمایز می‌کرد. استانداردهای جدید هم برای خدمات اطمینان بخشی و هم برای خدمات مشاوره اعمال می‌شود، مگر در مواردی که در استانداردهای خاصی، مشخص شده باشد.

نگرانی‌ها در مورد نیاز به «تمایز دقیق‌تر و سازگار بین الزامات مربوط به خدمات اطمینان بخشی و مشاوره» به عنوان یک موضوع قابل بحث در پیش‌نویس ارائه شد. IASB تغییرات خاصی را در پاسخ به این نگرانی‌ها ارائه کرد. معرفی حوزه ۷ (اجرا) و انتخاب استانداردهای این حوزه که نظرات محدودی را در مورد ارائه خدمات مشاوره ارائه می‌دهد (به بندهای ۱۳،۲، ۱۳،۳، ۱۳،۴، ۱۳،۶، ۱۴،۲، و ۱۴،۵ مراجعه کنید). با این حال، حسابرس داخلی خبره که انواع خدمات مشاوره‌ای را انجام می‌دهند، ممکن است مطابقت با هر الزام ذکر شده را چالش برانگیز بدانند، به ویژه اگر کار مشاوره شامل آزمون حسابرسی نباشد، مانند (تسهیل سازی کارها و فرآیندها، آموزش، یا پیشنهادات در مورد تغییرات احتمالی خط مشی. به طور خاص، برخی از الزامات این حوزه احتمالاً چالش برانگیز باشند.

## ۵. تأکید بیشتر بر استراتژی حسابرسی داخلی، ایجاد روابط و ارتباطات

در این چارچوب، چند استاندارد جدید ارائه شده اند که به صراحت و مشخص وجود نداشتند، از جمله استاندارد ۹،۲ (استراتژی حسابرسی داخلی)، استاندارد ۱۱،۱ (ایجاد روابط و برقراری ارتباط با سهامداران)، و استاندارد ۱۲،۲ (سنجش عملکرد). این امر قبلاً مشخص بود برخی از عملکردهای حسابرسی داخلی به صورت تاریخی به این حوزه‌ها پرداخته اند. با این حال، نظر سنجی Focus on the Future در سال ۲۰۲۴ audit board نشان داد که از هر پنج عملکرد، تنها یکی دارای «برنامه راهبردی جامع و مستند» بوده و دارای چشم انداز ۳ یا ۵ ساله است.

استانداردهای جدید این شیوه‌ها را به الزامات اجباری ارتقا می‌دهند و احتمالاً رویکرد استراتژیکی را در عملکرد حسابرسی داخلی قرار می‌دهند. به حسابرس داخلی خبره توصیه می‌شود استانداردهای مربوطه را به دقت مطالعه و بررسی کنند که آیا الزامات جدید برآورده شده است. برای نشان دادن انطباق ممکن است به جزئیات یا مستندات بیشتری نیاز باشد.

استانداردها همچنین انتظارات بالاتری را برای ارتباطات حسابرس داخلی خبره با هیئت مدیره و مدیریت ارشد تعیین کرده و الزامات آشکاری را برای بحث در مورد موضوع‌های خاص ارائه می‌دهند. بنابراین بسیاری از حسابرسان داخلی خبره بحث‌هایی با عمق و وسعت بیشتر را ارائه می‌دهند. الزامات هر استاندارد دامنه سوم (حاکمیت) چندین «باید» را برای حسابرس داخلی خبره مشخص کرده و فعالیت‌های خاص هیئت مدیره و مدیریت ارشد را به‌عنوان «شرایط اساسی» تعریف می‌کند که از توانایی حسابرسی داخلی برای تحقق «هدف حسابرسی داخلی» پشتیبانی می‌کند. عدم توافق هیئت مدیره یا مدیریت ارشد با **شرایط ضروری** مستلزم پیگیری حسابرس داخلی خبره (به‌عنوان مثال، بررسی بازخورد، جمع‌آوری مستندات) است.

### ۶. تاکید جدید بر سنجش عملکرد

همانطور که در بالا ذکر شد، استاندارد جدید ۱۲،۲ حسابرس داخلی خبره را ملزم می‌کند تا با بررسی اهداف، مواردی که عملکرد تحت تاثیر قرار می‌دهد، مورد ارزیابی قرار گیرد (با در نظر گرفتن ورودی‌ها و انتظارات هیئت مدیره و مدیریت ارشد). این استاندارد نیازی به استفاده از اهداف عملکرد خاصی ندارد، اما راهنمایی در مورد مواردی مانند مسایل تحت پوشش حسابرسی، برنامه‌های عملیاتی، رضایت ذینفعان، درصد ریسک‌های کلیدی سازمان و کنترل‌های بازبینی شده و ... را ارائه می‌کند. از آنجایی که «متدولوژی اندازه‌گیری عملکرد حسابرس داخلی خبره» باید «بهبود مستمر عملکرد را ارتقا بخشد» و در عین حال میزان پیشرفت در جهت دستیابی به اهداف را ارزیابی کند، به نظر می‌رسد گنجاندن معیارهای قابل اندازه‌گیری در برنامه استراتژیک جدید ضروری باشد.

همچنین برای حسابرس داخلی خبره ضروری است که اهداف منطقی عملکرد را در برابر استانداردها داشته باشد، زیرا خطر عدم همسویی آنها وجود دارد. برای مثال، اگر هیئت مدیره تکمیل برنامه حسابرسی را تا پایان سال در نظر بگیرد، استانداردها از حسابرسان می‌خواهند که به‌طور مستمر ریسک را ارزیابی و برنامه‌ها را بر اساس آن تنظیم کنند. به پایان رساندن برنامه باید با انعطاف‌پذیری و تمرکز بر ریسک همراه باشد.

### ۷. مسیر ارزیابی کیفیت

استانداردهای ارزیابی کیفیت برای ارزیابی های داخلی و خارجی، تغییرات مهمی داشته اند. هر دو نوع ارزیابی اکنون باید نه تنها انطباق با استانداردها، بلکه دستیابی به اهداف عملکرد را نیز در نظر بگیرند. به علاوه، برای ارزیابی های خارجی، حسابرس داخلی خبره باید اطمینان حاصل کند که ارزیاب مستقل، یا حداقل یکی از اعضای تیم ارزیابی، حسابرس داخلی خبره فعال باشد.

برخی از حسابرسان داخلی خبره برای تکمیل استانداردهای جدید تا ژانویه ۲۰۲۵ به چالش کشیده می شوند. بر این اساس، حسابرس داخلی خبره که ارزیابی های خارجی در سال ۲۰۲۵ دارند ممکن است تصمیم بگیرند که ارزیابی ها براساس الزامات IPPF قدیمی در سال ۲۰۲۴ انجام دهد. این حسابرسان داخلی همچنین باید ارزیابی های شکاف بین استانداردهای جدید و قدیم را در سال ۲۰۲۴ در نظر بگیرند تا انتقال نهایی به استانداردهای جدید هموار شود.

### تعهد به انتقال هدف دار

برای حسابرس داخلی خبره، انتشار استانداردهای جدید توسط IIA منعکس کننده آغاز - نه پایان - فرآیند تضمین انطباق است. در کمتر از یک سال تا پایان مهلت پذیرش کامل، اطمینان از انطباق باید اولویت اصلی هر عملکرد حسابرسی داخلی باشد. پاتریشیا میلر و همکارانش معتقدند حسابرس داخلی خبره باید مراحل زیر را انجام دهد:

- بررسی و درک الزامات جدید در استانداردها.
- برای تعیین میزان انطباق، "تحلیل تفاوت ها" بین استانداردهای جدید و قدیم را انجام دهید.
- اقدامات کلیدی مورد نیاز برای دستیابی به انطباق کامل را شناسایی کنید.
- برای رفع تفاوت های موجود یک برنامه داشته باشید و با ایجاد نقاط پیشرفت و معیارها موفقیت آمیز، مسیر دستیابی به آنها را مشخص کنید.
- ذینفعان کلیدی را در مورد الزامات جدید به اختصار توضیح دهید و آنها را از اقدامات انجام شده برای دستیابی به انطباق (سازگاری) آگاه کنید.
- یک "ارزیابی آمادگی" برای بررسی میزان سازگاری یا انطباق با نزدیک شدن به سال ۲۰۲۵ انجام دهید.

منبع