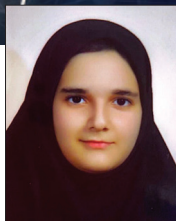
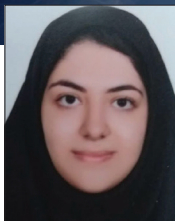


استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی: ارائه محتوای پیشین در قالبی جدید



پرناز رحمانی



سمیرا فنائی



محمد رضا امرالاهی



بیتا مشایخی

مقدمه:

تلاش قابل ملاحظه‌ای که توسط تنظیم‌کننده استاندارد جهانی، IIA^۱ در ایالات متحده، برای بازنگری استانداردهای حرفه‌ای خود، در سال ۲۰۱۷ انجام شده، قابل تحسین هستند. انتشار استانداردهای IIA در ژانویه ۲۰۲۴، که از ژانویه ۲۰۲۵

لازم‌الاجرا هستند، به عنوان بخشی از بازنگری گسترده‌تر چهارچوب حرفه‌ای بین‌المللی IIA (از این پس IPPF) بود، فرایندی که به "پروژه تکامل" IIA (IPPF، ۲۰۲۴) شناخته می‌شود و در سال ۲۰۲۱ آغاز شد. در آن زمان، علاوه بر استانداردهای بین‌المللی معتبر برای عملکرد حرفه‌ای



حسابرسی داخلی بین‌المللی^۵، جزئیات استانداردهای بازنگری شده بر اساس رهنمودهای IIA و شورای نظارتی IPPF را مشخص می‌کرد. راینی‌های اولیه عمدتاً میان ذی‌نفعان اثرگذار از جمله نهادهای بزرگ (مانند کمیسیون اروپا^۶ و هیئت حسابداری شرکت‌های سهامی عام آمریکا^۷) و شرکت‌های مشاوره‌ای بزرگ (در اصطلاح IIA، "شرکای اصلی آن") انجام گرفت. دوره بعدی مشاوره عمومی، که شامل یک نظرسنجی به ۲۲ زبان و دعوت‌نامه‌ها برای نظرات شخصی‌سازی شده بود (IIA، ۲۰۲۴، ب، صفحه ۹) منجر به جمع‌آوری حدود ۱۹'۰۰۰ نظر شد که نیاز به تجزیه و تحلیل داشت.

به گفته رئیس و مدیر اجرایی فعلی IIA، این مؤسسه "بیش از دو سال پژوهش، ارتباط و بهینه‌سازی" را پس از دریافت این موضوع که "استانداردهای موجود ما گرچه قوی‌اند، با مشکلاتی همچون عدم تطابق با ماهیت دائماً در حال تغییر کسب‌وکارها روبه‌رو بودند" و علاوه بر این، تغییرات مذکور عملاً "فراتر از منطبق نبودن استانداردها با این تغییرات بوده و مستلزم یک بازاندیشی جسورانه و بلندمدت در استانداردها بود" (پوگلیزه^۸، ۲۰۲۴). جنبه‌های اصلی این تغییرات شامل گذر از استانداردهای "ویژگی"^۹ و "عملکرد" است که با ۵۲ استاندارد IIA و حدود ۱۵ اصل راهبردی، در پنج حوزه طبقه‌بندی شده‌اند (اگر چه حوزه اول تنها شامل بیانیه اهداف است و هیچ اصل یا استانداردی را پوشش نمی‌دهد). انجمن حسابرسان داخلی (IIA) بر شفافیت فرآیند راینی تأکید کرده است و در تاریخ ۹ ژانویه ۲۰۲۴ یک سند ۵۰ صفحه‌ای را با عنوان "گزارش درباره فرآیند تعیین استانداردها و نظرسنجی عمومی برای تدوین استانداردهای جهانی

اکثر آنان داوطلب مشارکت در فرآیندهای توسعه چهارچوب‌های حسابرسی داخلی انجمن حسابرسان داخلی هستند، برای تلاش‌های تحسین برانگیز در انجام این پروژه تحسین می‌شوند. قبل از انتشار پیش‌نویسی در سال ۲۰۲۳ برای اظهارنظر عمومی، شورای نظارتی IPPF^۳، یک چهارچوب برای تنظیم استانداردهای حسابرسی داخلی در راستای منافع عمومی^۴ (شورای نظارتی IPPF، ۲۰۲۲) منتشر کرد. این چهارچوب پارامترها و کارهای بعدی هیئت استانداردهای

حسابرسی داخلی که در آن زمان اجرا می‌شد و شامل بیانیه اصول اساسی و بنیادی حسابرسی داخلی، تعریف حسابرسی داخلی و آیین رفتار حرفه‌ای نیز بود، ولی در شرایط فعلی استانداردهای IIA قرار است در سال ۲۰۲۴ با الزامات موضوعی و راهنمایی جهانی ترکیب شده و یک IPPF به‌روزشده را تشکیل دهند. سطح شفافیت در فرآیند تنظیم استاندارد بی‌نظیر است و IIA برای توسعه فرآیند مشاوره‌ای شفاف و صادقانه خود به شدت موفق بوده است. IIA و بسیاری از ذی‌نفعان که

حسابرسی داخلی" (IIA, ۲۰۲۴b) به همراه استانداردهای بازنگری شده خود منتشر کرده است. این شفافیت نکته مثبتی است و این سند توضیح می‌دهد که چگونه به نظرات عمومی پرداخته شده است و موضوعاتی از جمله دستوری بودن لحن برخی از استانداردهای IIA و معیارهای عملکرد برای حسابرسی داخلی را پوشش می‌دهد. با این وجود، در فرآیند بازنگری استانداردها تمرکز بر تحلیل IIA، (IIA, ۲۰۲۴b)، می‌تواند به ضرر استانداردهای تجدیدنظر شده شود و آنها را بیش از حد از معیارهای اولیه منحرف کند. بر همین اساس ابزارهای فرآیند تنظیم استانداردها نسبت به اهداف نهایی آن باید بهبود یابد. این

مقاله به دنبال مطرح کردن مباحث بیشتری درخصوص حرفه حسابرسی داخلی هست. دو دیدگاه انتقادی در مورد استانداردهای بازنگری شده ارائه می‌شود که هر دو به میزان زیادی از مبتنی بر اصول بودن، در استانداردهای آتی حمایت می‌کنند. از آنجایی که تهیه هر چیز، به مراتب سخت‌تر از قضاوت کردن در خصوص آن است؛ در این مقاله پیشنهاداتی برای جهت‌گیری آتی استانداردهای حرفه حسابرسی داخلی به اشتراک گذاشته می‌شود. اگرچه انتظار نمی‌رود که همه با محتوای این مقاله موافق باشند، اما رضایت‌بخش خواهد بود که همکاران حرفه‌ای مقاله را بخوانند و در مورد آن بیاندیشند. در بخش اول این مقاله، لنز سه



موضوع اصلی را ذکر می‌کند.

(۱) او با یک سؤال شروع می‌کند که موضوع اصلی است. این سؤال عبارت است از: نقش حسابسان داخلی در اکوسیستم حاکمیت شرکتی^{۱۰} چیست؟ به عبارت دیگر، چگونه حسابرسی داخلی^{۱۱} (زین پس IA) می‌تواند در جلوگیری از بروز شکست‌های حاکمیت شرکتی کمک کند؟

(۲) از آنجایی که او هسته اصلی IA را یک تعامل بین انسانی می‌داند، تقویت و تمرکز مهارت‌های انسانی حسابسان داخلی را به عنوان مسیر پیشنهادی آینده، در هنگام تلاش برای افزایش مربوط بودن، تأثیرگذاری و اثربخشی IA پیشنهاد می‌کند. برای انجام این کار، او مدلی از ویژگی‌های اصلی، پنج بلوک مهم صلاحیت حسابرس داخلی مؤثر را از دید خود، پیشنهاد می‌کند؛ لنز پیشنهاد می‌کند در عصر هوش مصنوعی، انسان‌ها باید روی کارهایی که می‌توانند بهتر از ربات‌ها انجام دهند، تمرکز کنند. لذا، او بر ماهیت معنای انسان بودن در هنگام انجام کار حسابرسی داخلی تمرکز می‌کند. (۳) او استدلال می‌کند که راهنمایی‌های دستوری و چک‌لیست‌ها هنگام ورود به مباحث نوظهور کمکی نمی‌کند (لنز و هوس، ۲۰۲۳).

او بازنگری اساسی استانداردهای حرفه IA را برای دفعه بعدی پیشنهاد می‌کند و او بیان می‌کند که در واقع، استانداردهای مبتنی بر اصول، مسیر امیدوارکننده‌تری را برای پرورش IA به عنوان یک نیروی قوی‌تر در اکوسیستم حاکمیت شرکتی^{۱۲} است. در بخش دوم از این مقاله مشترک، اورینگان چالش‌های تفسیری و سردرگمی‌های ذاتی در همه استانداردهای حرفه‌ای را مورد بحث قرار می‌دهد. او با اتخاذ رویکردی از هرمنوتیک فلسفی، بر



اساس سنت حقیقت و روش هانس-گئورگ گادامر^{۱۳} (گادامر، ۲۰۰۴) به تعاریف و درک استانداردهای حرفه‌ای نگریسته و به بررسی محدوده‌ای که استانداردهای مکتوب که ممکن است، واقعیت اجتماعی را در زمینه‌ای مانند دانش کاربردی (یعنی تخصص) و ارتقای منافع عمومی دربرگیرد، پرداخته است. او پیشنهاد می‌کند که استانداردهای دستوری، مانند استانداردهای IIA، هم در جذب تخصص و هم در ارتقای منافع عمومی با مشکل مواجه‌اند. او همچنین پیشنهاد می‌کند؛ در حالی که نسبتاً پایگاه دانش IA تغییر می‌کند و همین موضوع باعث پیچیده شدن فرآیند تنظیم استانداردها می‌شود، اما این تغییر را می‌توان با دقت روش‌شناختی در استفاده از منطق سنتی در IA پوشش داد. این مقاله با نتیجه‌گیری مشترک نویسندگان درباره این موضوع که استانداردهای بازنگری شده IIA، فرصتی از دست رفته برای تبدیل حقیقی استانداردهای مبتنی بر قاعده به استانداردهای مبتنی بر اصول است، به پایان می‌رسد و در نهایت هر دو نویسنده راه‌حل‌های ماهیتاً متفاوت ولی سازگار را، برای حل این مشکل ارائه می‌کنند.

بخش اول

در بخش اول این مقاله به طور خلاصه سه موضوع اصلی لنز پرداخته می‌شود که عبارتند از:

۱. نقش حسابرسان داخلی در اکوسیستم حاکمیت شرکتی چیست؟
۲. حسابرسان داخلی مؤثر، "باید" مهارت‌های انسانی قوی، از جمله اعتبار داشته باشند.
۳. برای افزایش اثربخشی، استانداردهای حرفه‌ای باید مبتنی بر اصول شوند. لنز پیشنهاد می‌دهد که به نقش و مسئولیت

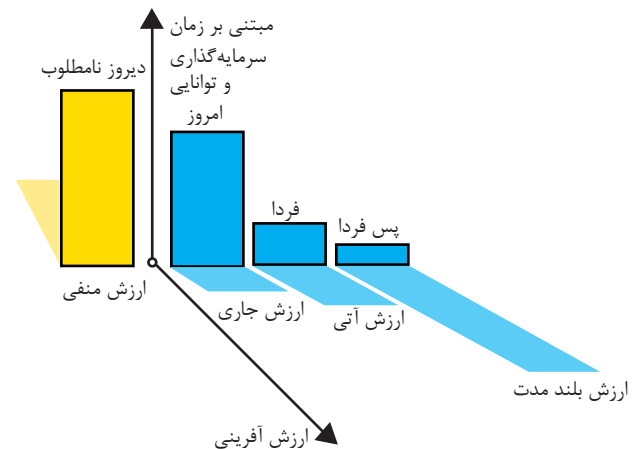
IA در تکمیل حاکمیت شرکتی توجه بیشتری شود. به عنوان یک موضوع اصلی، توصیه می‌شود که ویژگی‌های متمایز، یعنی خدمات که IA می‌تواند ارائه دهد، به طور کامل‌تر درک شوند. این اطمینان که پتانسیل بالایی برای حسابرسان داخلی وجود دارد؛ چراکه آنان به طور مستمر در شرکت حضور داشته و شناخت مناسبی از فضای حاکم بر سازمان دارند. آنان می‌دانند که شرکت چگونه کار کرده، "چه کسی شرکت را اداره و چگونه پاسخگویی تضمین می‌شود" (کورین^{۱۴}، ۲۰۲۰، ص ۱۱) و همچنین آنان می‌دانند که چگونه تصمیمات اخذ می‌شود. علاوه بر نکات اشاره شده، با توجه به ادامه شکست‌های حاکمیت شرکتی، بازیگران مختلف اکوسیستم حاکمیت شرکتی باید نقش و نحوه همکاری خود را مورد بازبینی قرار بدهند.

نقش حسابرسان داخلی در اکوسیستم

حاکمیت شرکتی چیست؟

فهرست گسترده‌ای از شکست‌های حاکمیت شرکتی وجود دارد که برای

نمونه می‌توان به موارد برجسته‌ای مانند انرون^{۱۵}، ورلداکام^{۱۶} و برادران لیمن^{۱۷} در ایالات متحده آمریکا، پارمالات^{۱۸} در ایتالیا، وایرکارد^{۱۹} در آلمان و موارد بسیار دیگری اشاره کرد. فجایع شرکتی بیشتری نیز به دلیل شکست حاکمیتی در آینده رخ خواهد داد، مگر اینکه الگو حاکمیت به طور اساسی تغییر کند. مؤسسه حسابداری اروپا^{۲۰} (۲۰۲۳) یادگیری جمعی را مؤثرترین راه برای تقویت تاب‌آوری بخش حاکمیت شرکتی و کاهش ریسک حوادث شرکتی می‌داند. در مقاله مورد بحث که بر IA متمرکز می‌شود، راه‌اندازی «شبکه تاب‌آوری شرکتی»^{۲۱} به عنوان یک راه‌حل نمونه پیشنهاد و در عین حال از آن حمایت شده است. در طول ۱۰ سال گذشته، لنز (۲۰۱۳) بیان می‌کند که "IA به طور کلی نقش اثرگذاری در بحران مالی نه به عنوان بخشی از مشکل و نه به عنوان بخشی از راه‌حل، نداشته است. " IA هنوز در جستجوی یک هویت و یک پیشنهاد منحصر به فرد (USP) است تا نقش مهم‌تری در بحث حاکمیت شرکتی



کورین به درستی خواستار این است که «ذینفعان باید دیدی پویا نسبت به حاکمیت شرکتی داشته باشند. آینده حرفه حسابرسی داخلی در "منطقه پیشگام" ^{۲۵} (لنز و هوس ^{۲۶}، ۲۰۲۳) است که با مسائل پیچیده سروکار دارد. دنیای VUCA و BANI که در آن زندگی می‌کنیم، به سرعت در حال تغییر است. این دیدگاه همچنین توسط مطالعه جهانی حسابرسی داخلی PWC (۲۰۲۳) به اشتراک گذاشته شده است که به عنوان عرصه آتی برای حسابرسان داخلی برای ارزش‌افزایی و تأثیرگذاری پیشگام در نظر گرفته شده است.

با این حال PWC را می‌توان به چالش کشید: این باور وجود ندارد که چنین چیزی به عنوان یک "دیدگاه عینی" وجود داشته باشد. این دیدگاه ماهیتی توأمان ذهنی و عینی دارد و یک «واقعیت قابل تأیید» نمی‌تواند هر دو با هم باشد. PWC (۲۰۲۳) نکته ارزشمندی دارد: در دنیایی که در آن زندگی می‌کنیم، منطقه پیشگام و مباحث نوظهور است که اهمیت دارد. همه ما در حال حاضر در آن منطقه پیشگام در سرزمینی ناشناخته هستیم. بنابراین، در عصر هوش مصنوعی، بورکهارت ^{۲۷} به درستی به انسان‌ها پیشنهاد می‌کند که "از بهره‌برداری از موارد آشنا و متداول به سمت کاوش در ناشناخته‌ها" باید حرکت کنیم.

سازمان‌ها اغلب تحت فشار آنچه که هینسن ^{۲۸} به آن "SOY" ^{۲۹} می‌گویند، یعنی مسائل وراثتی که انرژی منفی ایجاد می‌کنند، هستند. در چنین شرایطی، تخصیص منابع به غلط انجام می‌شود و تأکید بیش از حد بر مقابله با گذشته وجود دارد و در این شرایط به چالش‌های حال و آرمان‌های آینده به اندازه کافی توجه نمی‌شود. درحالی

مطلق وجود ندارد. "حاکمیت شرکتی هرگز از بین نمی‌رود. حاکمیت شرکتی همیشه به مانند یک باغ به باغبان نیاز دارد. (لنز و چسشر ^{۳۰}، ۲۰۲۳)

دراسچک ^{۳۱} (۲۰۲۴) به مثابه خلائی که منتظر پر شدن است، در جستجوی هدف حسابرسی داخلی است. من ارزش را در شعار پیشنهادی برای حسابرسان داخلی می‌بینم، که در اینجا به عنوان "باغبان حاکمیت شرکتی: طبیعت ما، پرورش است" (لنز و چسپن ^{۳۲}، ۲۰۲۲) بهبود یافته است. پیشنهاد می‌شود حسابرسان داخلی به عنوان باغبانان که اکوسیستم حاکمیت شرکتی را تقویت می‌کنند و به مقابله بهتر با چالش‌های پیچیده کمک می‌کنند، در نظر گرفته شوند. آنان مانند یک مفسر، مترجم و شاهراه هستند که از پایه‌های سازمان‌ها، نگرش آنها و الفبای تغییر سازمانی، یعنی رفتار و فرهنگ استفاده می‌کنند. در نظر گرفتن حسابرسان داخلی به عنوان باغبانان در اکوسیستم حاکمیت شرکتی می‌تواند یک مسیر امیدوارکننده باشد که لایق بررسی بیشتر و پژوهش‌های علمی است.

ایفا کند. "در سال ۲۰۲۴، پس از ۱۰ سال از اظهارنظر پیشین، متأسفانه آن اظهارنظر و قضاوت هنوز معتبر است. برای مثال، دراسچک (۲۰۲۴)، که هنوز هدف قانع‌کننده‌ای از IA مشاهده نکرده است و سؤالات اساسی از جمله "حسابرسی داخلی به طور خاص در چه چیزی خوب است؟" و "حسابرسی داخلی چگونه ارزش خلق می‌کند؟" را مطرح می‌کند.

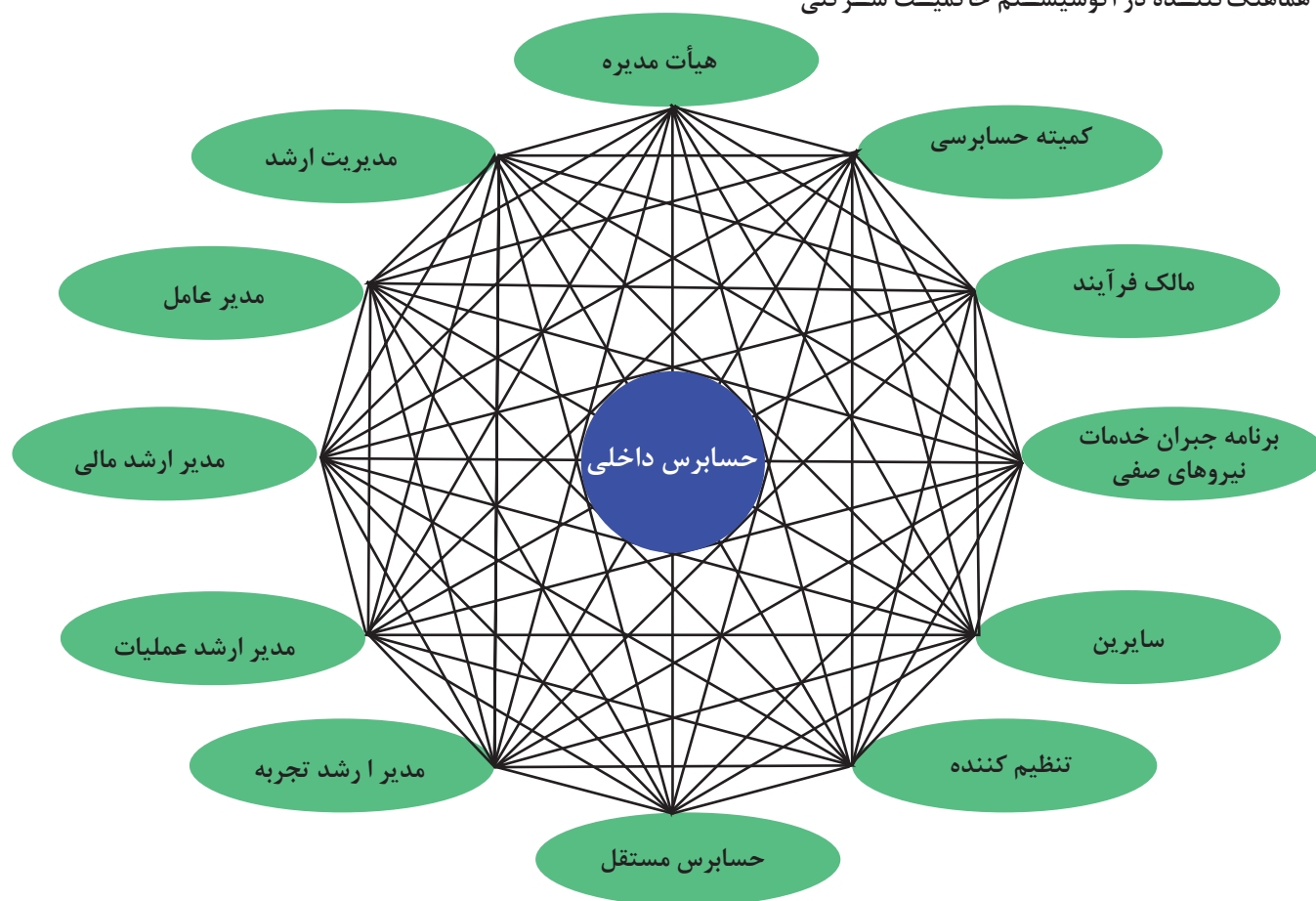
IA می‌تواند بهتر عمل کند و باعث جلوگیری از شکست حاکمیت شرکتی شود. شکست‌های حاکمیت شرکتی یک روزه اتفاق نمی‌افتند بلکه شکست‌های حاکمیت شرکتی "اغلب در طی چند سال به مرور رخ می‌دهند و کمک حسابرسان داخلی برای جلوگیری از شکست حاکمیت شرکتی می‌تواند بسیار کارآمد باشد. حسابرسان داخلی می‌توانند افرادی با توانایی بالا باشند که به درستی گوش می‌دهند، به موقع سؤالات صحیح را مطرح می‌کنند؛ بنابراین به‌طور ایده‌آل خطراتی که در اثر مشکلات کوچک ایجاد می‌شوند را احساس می‌کنند و با آن مقابله می‌کنند. بی‌شک، هیچ‌گاه تضمین



که تمرکز باید به سمت وظایف زمان حال "امروز" و مهم‌تر از آن به سمت ارزش‌آفرینی در آینده بلندمدت، "فردا"، "پس‌فردا"، (نمودار ۱) منتقل شود. هینسن به نقل از رئیس هیئت مدیره سامسونگ ادعا می‌کند که "کسب‌وکار، بحران مداوم است لیکن پیشگامان کسب و کار با هر بحران روبه‌رو و بر آن پیروزی می‌شوند. هینسن به منظور تأکید بر دشواری‌ها در تغییر (فرهنگ و) افکار افراد و سازمان‌ها به "عقب‌ماندگی سیاسی"، "عقب‌ماندگی سازمانی" و "درماندگی آموخته شده" به ویژه در سازمان‌های بزرگ اشاره می‌کند. IA می‌تواند در مرتب‌سازی "SOY"، غلبه بر "عقب‌ماندگی" و مقابله با "درماندگی آموخته شده" کمک کند. IA می‌تواند هنگام ارائه شفافیت در مورد "آنچه

هست" (اطمینان‌بخشی) و راهنمایی در مورد آنچه باید باشد، مفید باشد. بنابراین به سؤالات "بعد از این چه می‌شود" (مشاوره‌ای) می‌پردازد. مهم‌تر از آن، حسابرسان داخلی باید در هنگام برخورد با ارزش آتی (فردا) و خلق ارزش بلندمدت (روز بعد از فردا)، به سازمان‌ها ارزش ارائه دهند، زیرا که این منطقه پیشگام برای دینفعان، منطقه‌ای ناشناخته است. در نقشه و تفکر هینسن (۲۰۱۷) حقایق زیادی وجود دارد. سیستم‌ها، فرآیندها و افراد قدیمی می‌توانند باری باشند که زمان و انرژی را بدون ایجاد ارزش هدر می‌دهند. مدیر عامل شرکت بایر آلمان، بیل اندرسون، نه تنها می‌خواهد بایر آلمان را مدرن کند، بلکه می‌خواهد آن را دگرگون سازد، او می‌خواهد ساختار بروکراسی شرکت را ساده‌تر کند و

تفکر مستقل را در میان مدیران میانی دوباره معرفی کند (Financial Times، ۲۰۲۳). این یک مثال برجسته از دنیای شرکت‌ها است که الگوی "توهم کنترل، که به طور عمیق در تفکر ما جا افتاده است" را آشکار می‌کند. (بوکهارت، ۲۰۱۸، ص ۷۲). تفکر مستقل و اصیل، به ویژه زمانی که شرکت‌ها وارد منطقه پیشگامی می‌شوند و با شرایط پیچیده و پر هرج و مرج روبه‌رو هستند، بسیار حیاتی است. همه ما هنگام عرضه محصولات جدید، معرفی نرم‌افزار جدید، استخدام افراد تازه‌کار، تحصیل، ادغام شرکت‌ها و غیره، در منطقه پیشگام هستیم. پیشگامی به عنوان عادتی جدید در دنیای پویا و پر جنب و جوش VUCA و BANI است که در آن زندگی می‌کنیم. این موضوع نیز برای آینده حسابرسی



داخلی اهمیت دارد. هنگامی که به دنبال افزودن ارزش در منطقه پیشگام هستیم؛ نیاز به تفکر مستقل داریم. از زمان پیدایش COVID-19 ما در واقع در منطقه پیشگام هستیم. به عنوان مثال از این زمان، تمام حسابرسان داخلی نیاز دارند که بتوانند حسابرسی را از راه دور انجام دهند. در بحران COVID-19، ساختن سرمایه اجتماعی حسابرسان داخلی، برای آنان تبدیل به یک ماموریت حیاتی شد. ارزش روابط و انعطاف پذیری بالا، به عنوان یک عنصر کلیدی و ضروری برای حسابرسی داخلی شده است تا

به واسطه آن، بخشی از راه حل (و نه مشکل) باشند. در دوران COVID-19، این یک حرکت هوشمندانه برای حسابرسان داخلی بود که از مدیریت ارشد و هیئت مدیره بپرسند: «حسابرسی داخلی چگونه می تواند به بهترین نحو به سازمان در طول بحران کمک کند؟» این گفت و گو ممکن است به دیدگاه های تازه و تمرکز جدیدی بر روی فعالیت ها منجر شود. حسابرسان داخلی ممکن است بسته به زمینه سازمانی خاص، نقش هایی فراتر از وظایف اصلی سنتی خود را ایفا کنند. لنز و هوس (۲۰۲۳) در مقاله

ABC خود به عنوان مثال، به ESG^{۳۰} اشاره کرده، به حسابرسی داخلی برای گسترش گزارش خود پیشنهاد کرده و "ساختن" (B) را به نقش های سنتی ارائه خدمات تضمین بخشی (A) و مشاوره ای (C) اضافه می کنند. در ویناری با ۲۰۰۰ شرکت کننده در ۳۰ ژانویه ۲۰۲۴ با موضوع "بازاندیشی حسابرسی داخلی: حاکمیت شرکتی به باغبانی نیاز دارد" به طراحی یک سیستم کنترل داخلی و رهبری یک طرح جهانی به عنوان نمونه های واقعی از عملکرد حسابرسان داخلی اشاره می شود. اهداف مشترک، دانش مشترک، احترام

متقابل و ارتباط مؤثر (مکرر، به موقع، دقیق و دارای ذهنیت حل مسئله) را به عنوان اجزای کلیدی یک عملکرد موفق حسابرسی داخلی ارزشافزا می‌توان در نظر گرفت. اینها عناصر تئوری هماهنگی رابطه‌ای^{۳۱} جودی هافر گیتل^{۳۲} هستند (همچنین توسط لنز، ۲۰۱۳ به زمینه IA ارجاع داده شده و بکار گرفته شده است). در سال ۲۰۲۴، پس از گذشت ده سال، زمان برای پژوهش‌های بیشتر در خصوص بررسی قدرت این نظریه در اکوسیستم حاکمیت شرکتی فرا رسیده است. شایان ذکر است که فرآیند حسابرسی داخلی به عنوان یک چالش هماهنگی پیچیده در نظر گرفته می‌شود (نمودار ۲).

از آنجایی که «هیچ چیز به اندازه یک نظریه خوب کاربردی نیست»، تئوری RCT زمانی که می‌خواهیم اکوسیستم حاکمیت شرکتی را پرورش دهیم و تقویت کنیم، مرتبط و مفید است و بر همین اساس می‌توان انجام پژوهش‌های بیشتر (کیفی) مورد تشویق قرار داد، در نتیجه استعاره «باغبان حاکمیت شرکتی: طبیعت ما پرورش است» نیز به چالش کشید (لنز و چپسن، ۲۰۲۲).

حسابرسان داخلی مؤثر باید از مهارت‌های انسانی قوی، از جمله اعتبار برخوردار باشند.

دراستچک (۲۰۲۴) به درستی می‌پرسد "چگونه حسابرسی داخلی ارزش خلق می‌کند؟" و "حسابرسی داخلی به طور منحصر به فرد در چه چیزی خوب است؟". برای پرداختن به این سؤالات، با توجه به دنیای VUCA و BANI و در عصر هوش مصنوعی که ما در آن زندگی می‌کنیم؛ با اشاره به بورکهارت (۲۰۱۸، ص ۱۶، ۱۷۵) "درباره معنای انسان بودن و مهارت‌هایی که ما را قوی می‌کند مجدداً باید تفکر کنیم" و "از منطق

پیروی به زندگی با هرج و مرج تغییر جهت دهیم".

بسیاری از همکاران حرفه‌ای از استعاره باغبان قدردانی می‌کنند. کشش شگفت‌انگیز متخصصان به این استعاره دلگرم‌کننده است. استعاره باغبان به حسابرسان داخلی مؤثر پیشنهاد می‌کند که نسبت به سیاره و مردم احترام بگذارد، منابع ارزش را پرورش دهد/تقویت کند و به طور غیرمستقیم کار کند، نه اینکه صرفاً مدیر اجرایی (مدیر عامل) باشد. هیچ استعاره‌ای یافت نمی‌شود که برای همه و در هر زمینه‌ای کاربرد داشته باشد. با توجه به ریشه کلمه لاتین *audire*، حسابرسان داخلی باید در زمینه خوب گوش دادن، اتفاق نظر داشته باشند. حسابرسان داخلی انسان‌های فرابشری نیستند و نویسندگان تمایل دارند که در مورد این موضوع نیز اتفاق نظر وجود داشته باشد. با این حال، متأسفانه اغلب فهرست‌های طولانی از ویژگی‌هایی وجود دارد که حسابرسان داخلی را به عنوان «ابر قهرمانان» معرفی می‌کنند. باعث تعجب است که حسابرسان داخلی عادی به طور واقع بینانه چه کاری می‌تواند انجام دهد و روی چه چیزی تمرکز می‌کند. سؤال اصلی که خواهان دست پیدا کردن به آن هستیم این است که: "چه چیزی IA را از سایر بازیگران در عرصه حاکمیت شرکتی متمایز می‌کند؟"

بسیاری از همکاران حرفه‌ای ممکن است ابتدا از "واقع‌بینی" و "استقلال" حمایت کنند. کورین موضع دیگری دارد و دیدگاه متفاوتی را پیشنهاد می‌کند. او از موضع واقع بینانه‌تری حمایت می‌کند که می‌تواند به افزایش اعتبار ذی‌نفعان کلیدی کمک کند. هنگام تأمل درباره این ویژگی‌های ارث رسیده شده از پیشینیان که به طور سنتی حسابرسی داخلی را

توصیف می‌کند، کورین پیشنهاد می‌کند که تأکید بر هر دو ویژگی «استقلال» و «واقع‌بینی» از بین ببرید. به نظر وی، هر دو ارزش سنتی و آرمانی هستند و در هنگام جلوگیری از شکست حاکمیت شرکتی (کورین)، ویژگی‌های سنتی «واقع‌بینی» و «استقلال» را کم ارزش می‌بیند. لذا، او هر دو را در اینجا به چالش می‌کشد. کورین این چالش را با بررسی «واقع‌بینی» آغاز می‌کند. واقع‌بینی به خودی خود ارزش تلاش دارد. وقتی همه چیز ساده است، واقع‌بینی یا «واقعیت قابل تأیید» (اورینگان، آینده) وجود دارد، برای مثال: «۱ به علاوه ۱، برابر با ۲». همچنین، زمانی که همه چیز پیچیده می‌شود، به عنوان مثال ساختن یک ماشین فراری، واقع‌بینی و یک طرح و مدل دقیق برای ساخت این وسیله نقلیه وجود دارد. با این حال، هیچ واقع‌بینی در منطقه پیشگام دیده نمی‌شود. (لنز و هوس، ۲۰۲۳). وقتی همه چیز پیچیده می‌شود، هیچ حقیقت واحدی و پاسخ درستی وجود نخواهد داشت؛ در نتیجه راه‌حل‌ها و مسیرهای جایگزینی بسیاری برای بررسی شکل می‌گیرد.

سؤالاتی از نوع "چه می‌شود اگر...؟" می‌توانند اینجا کمک کنند. حسابرسان داخلی عادت دارند خود را به عنوان کاشف حقیقت معرفی کنند؛ اما: "حقیقت فقط به دو صورت است" و برای درک دقیق اتفاقاتی که در منطقه پیشگام رخ می‌دهد و علت‌های اصلی مشکلات، بیش از یک دیدگاه لازم است. "واقعیت یک نبرد دائمی است"، بورکهارت این را به زیبایی بیان کرده است، "با به اشتراک گذاشتن آنچه می‌دانیم، سهم خود را از این واقعیت روی میز می‌گذاریم و دیگران می‌توانند آنچه را که می‌دانیم تأیید یا رد کنند.



پیش گرفته شود. او ادعا می‌کند که ویژگی‌های متمایزتری برای حسابرس داخلی وجود دارد. حسابرس داخلی می‌تواند با توجه به نقش و موقعیت‌شان نسبت به یکدیگر برتری داشته باشند. با الهام از فرای و موریس^{۳۳}، "رهبری فقط مختص به شما نیست بلکه درباره قدرت دادن به دیگران به واسطه حضور شما است و درباره اطمینان حاصل کردن از اینکه تأثیر رهبری شما در زمانی که شما حضور ندارید نیز ادامه دارد." حسابرس داخلی را به عنوان "باغبانان" شناخته می‌شوند. طبیعت آنها پرورش‌دهنده، تقویت‌کننده و همچنین راهنما است. با استفاده از استعاره باغبان، به اهمیت خاص مهارت‌های انسانی اشاره می‌شود، برخی به آنها مهارت‌های نرم^{۳۴} می‌گویند، اما لنز ترجیح می‌دهد این مهارت‌ها را مهارت‌های انسانی بنامد، زیرا از مهارت‌های نرم فاصله زیادی دارند. بنابراین، توصیه می‌شود که موقعیت حسابرسی داخلی را به طور اساسی در کسب‌وکار انسانی قرار دهید چرا که حسابرسان داخلی، همکاران یا مشتریان‌شان مانند ربات نیستند. با افزایش روزافزون اهمیت و تأثیر هوش مصنوعی (AI)، بورکهارت پیشنهاد می‌دهد که "اکنون زمان آن رسیده که در معنای انسان بودن بازنگری صورت گیرد." او همچنان درباره اینکه "در دنیای دیجیتال و جهانی نیاز به انسان‌هایی که مانند ربات عمل می‌کنند به سرعت در حال کاهش است" هشدار می‌دهد. برای موفقیت در عصر هوش مصنوعی انسان‌ها باید در انجام کارهایی که بهتر از ربات‌ها هستند، تمرکز کنند. بنابراین، انسان‌ها باید از فناوری موجود بهره ببرند. در همین راستا مدلی با پنج مؤلفه شایستگی پیشنهاد می‌شود که به عنوان

ندارد" (۱۹۹۲) موافق است. تعجب‌آور است، چرا چیزی را به وجود می‌آورید که دست‌یافتنی نیست؟ او تأیید می‌کند که "نظریه اصلی نمایندگی" ارزشمند است. صاحبان/سهامداران و مدیران اشخاص متفاوتی هستند که ممکن است منافع متفاوتی داشته باشند. حسابرسی داخلی می‌تواند نقشی در حفظ منافع صاحبان و عموم ایفا کند. با این حال خواننده را با سؤال زیر به چالش می‌کشد: چه کسی واقعاً باور دارد که حسابرسان داخلی مستقل‌تر از افرادی همچون مسئول تطبیق قوانین و مقررات، وکلا یا حسابرسان مستقل هستند؟ شما به درستی حدس زده‌اید که نویسنده چه نظریه‌ای دارد: لنز هیچ مدرکی برای حمایت از این دیدگاه ندارد که حسابرسان داخلی مستقل‌تر از سایر بازیگران در محیط حاکمیت شرکتی هستند. لنز پیشنهاد می‌کند که راه دیگری

لنز، پس از ۳۰ سال تجربه بین‌المللی در سازمان‌های جهانی به عنوان مدیر مالی ارشد در نقش‌های CFO و رئیس حسابرسی داخلی از سال ۲۰۰۷، این رویکرد متواضع را به همکاران حرفه‌ای خود در دنیای حسابرسی داخلی توصیه می‌کند. با انجام این کار، پیشنهاد می‌کند که توجه به "واقع‌بینی" به عنوان یک سرمایه اصلی حسابرسان داخلی از بین برود؛ زیرا هیچ حقیقت واحدی در منطقه پیشگام وجود ندارد. در هر صورت، نمی‌توان به صورت کامل به یک واقع‌بینی کامل رسید، زیرا همه جهان را، از دید خود می‌بینند که متأثر از آموزش، تجربه، ارزش‌ها، باورهای درونی و انگیزه است. اکنون به "استقلال" می‌پردازیم. لنز با چمبرز درباره این موضوع که استقلال به تنهایی ارزشمند است در حالی که "چیزی به نام استقلال کامل وجود

ویژگی‌های متمایز حسابرسان داخلی مؤثر و تبدیل شدن به یک محرک ارزش در منطقه پیشگام در نظر گرفته می‌شود. مجمع اقتصاد جهانی^{۳۵} می‌گوید که محیط‌های کاری انسان در آینده این پنج مؤلفه شایستگی برتر را می‌طلبد:

۱- تفکر تحلیلی

۲- تفکر خلاق

۳- AI و داده‌های کلان

۴- رهبری

۵- کنجکاوی و یادگیری مادام‌العمر.

زمانی که مدلی را بر اساس پنج مؤلفه شایستگی برتر پیشنهاد می‌شود تأکید بر آن است که حسابرسان داخلی مؤثر باید در آنها مهارت داشته باشد.

برای تبدیل شدن به یک رهبر حسابرسان داخلی توانمند، "مثلث اعتماد" به عنوان رأس نمودار هرم شایستگی معرفی می‌شود. (نمودار ۳).

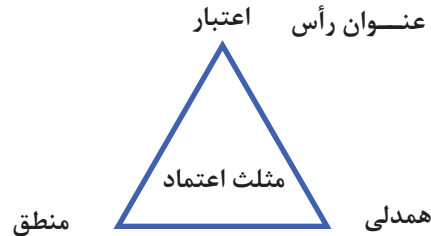
در نگاه لنز، اعتماد کلید موفقیت و

تأثیرگذاری است و "قابل اعتماد بودن"، پایه و اساس این موضوع است. "مردم زمانی که به قضاوت و توانایی شما اعتماد داشته باشند و باور کنند که شما به آنها اهمیت می‌دهید، معمولاً به شما اعتماد می‌کنند." برگرفته شده از فرای و موریس. چمبرز اصطلاح "مشاور مورد اعتماد"^{۳۶} را مطرح کرد. جکا^{۳۷} پارادایم اصلی حسابرسان داخلی را اینگونه تعریف می‌کند: "مشاور مورد اعتماد یکی از اولین افرادی است که وقتی تصمیمی برای دریافت بازخورد یا نیاز به ارزیابی صادقانه از یک موقعیت دارید، به او مراجعه می‌کنید. او شخصی است که می‌توانید آزادانه اطلاعات را با او به اشتراک بگذارید؛ کسی که می‌تواند به شما در تجزیه و تحلیل وضعیت فعلی کمک کند؛ کسی که صادق باشد و در مواقع مورد نیاز توصیه‌های ارزشمند، انتقادی و سازنده ارائه کند."

مثلث اعتماد (فرای و موریس، ۲۰۲۰) حاوی مؤلفه‌های منطق^{۳۸}، همدلی^{۳۹} و اعتبار^{۴۰} است. منطق بیانگر تفکر تحلیلی و انتقادی، استدلال و قضاوت دقیق است. همدلی، کلیدی به سوی قلب مردم و مسیری امیدوارکننده برای درک کامل‌تر علل ریشه‌ای و اساسی‌ست. بدون همدلی، گفت‌وگو بین مشتری و حسابرسان داخلی معمولاً به صورت مبادله‌ای، یعنی به صورت پرسش و پاسخ باقی می‌ماند. بدون ارتباط صمیمانه انسان‌ها با یکدیگر، تمام درخشش حسابرسان داخلی ممکن است به یکباره بیهوده شود. با همدلی و گفت‌وگو می‌تواند این فرایند تحول آفرین شود و تأثیر و تغییر پایدار را باعث می‌شود. هنگامی که حسابرسان داخلی به مشتری و موفقیت او اهمیت دهد و یک ارتباط عمیق شکل گیرد، ممکن است دروازه‌ای به قلمروی ناشناخته باز شود تا در مورد مسائل واقعی و علل ریشه‌ای بحث شود



نمودار ۳- هرم شایستگی با مثلث اعتماد به عنوان رأس



که هویت شما چیست. این موضوع به ذهنیت هر شخص و اینکه دنیای اطراف خود را چگونه درک می‌کند؛ برمی‌گردد. بر اساس گفته بورکهارت، در عصر هوش مصنوعی انسان‌ها باید «از عادی بودن به منحصر به فرد بودن تغییر کنند» بنابراین، این موضوع که: «چالش واقعی، شناسایی یک سؤال خوب است» همچنان پابرجاست (بورکهارت، ۲۰۱۸). فرای و موریس یک آزمایش سریع را پیشنهاد می‌کنند: «شخصیت حرفه‌ای شما چقدر با شخصیتی که در خانواده و دوستان

و در نتیجه به طور مرتب، بسیار فراتر از تصور حسابرسان داخلی کار خود را آغاز کند. با توجه به مثلث اعتماد (فرای و موریس، ۲۰۲۰) اعتبار به عنوان پایه جدید به گفتمان حسابرسان داخلی مؤثر، درست در بالای هرم شایستگی، به عنوان رأس محرک ارزش حسابرسان داخلی معرفی می‌شود (اولریش^{۴۱} و لنز، ۲۰۲۰). این اصطلاح بر نیازی که مشتریان، «شما واقعی» را تجربه می‌کنند، تأکید می‌کند. در اصل شما واقعی در مورد واقع‌بینی نیست بلکه به این امر مربوط می‌شود

ظاهر می‌شود فرق دارد؟ اگر تفاوت فاحشی وجود داشته باشد، چه چیزی در ازای پنهان کردن یا به حداقل رساندن بخش‌های خاصی از شخصیت خود به دست می‌آورید؟ نتیجه نهایی چه خواهد بود؟ از حسابرسان داخلی دعوت می‌شود تا در مورد شخصیت خود در داخل و خارج از کار تأمل کنند. آیا تفاوت‌های زیادی وجود دارد؟ آیا هماهنگ‌اند؟ شایان ذکر است که اعتبار به عنوان ستون اصلی در ایجاد اعتماد دخالت دارد. نویسندگان به وجود چالش‌هایی هشدار می‌دهند که مرتبط با اعتباراند. یعنی وقتی که انسان و نقش او به عنوان حسابرسان داخلی هماهنگ نیست. اعتبار در مورد شما واقعی هنگام انجام کار حسابرسانی داخلی نیز مرتبط هست. این دیدگاه کاملاً با «واقع‌بینی» یا «دیدگاه عینی» فرق دارد. در حالی که سه مؤلفه مثلث اعتماد (فرای و موریس، ۲۰۲۰) بسیار ضروری هستند؛ با این حال حسابرسان داخلی مؤثر باید در مسائل بیشتری مهارت داشته باشند. نویسندگان یک مدل با پنج مؤلفه شامل فهرست کوتاهی از همه چیزهای ضروری و حذف‌نشده را پیشنهاد می‌کنند (نمودار ۴).

همکاری، ارتباط و مهربانی پیش‌نیازاند. "Treat People With Kindness" نام آهنگی از هری استایلز^{۴۲} است. حسابرسان



داخلی نمی‌دانند مشتریان‌شان در زندگی چه چیزهایی را تجربه می‌کنند. از این رو، هر پیامی که برای انتقال وجود دارد و هر چقدر هم که موضوع حساس و ظریف باشد؛ ما انسان‌ها با یکدیگر در تعامل هستیم. مهربانی اجباری و غیرقابل مذاکره است. ما در دنیایی به هم پیوسته زندگی می‌کنیم و هنگامی که به طور موفقیت‌آمیز با مردم در تعامل باشیم، می‌توانیم دنیای اطرافمان را درک کنیم. وقتی همه چیز پیچیده می‌شود هیچ حقیقت واحدی وجود ندارد که عملاً این امر، جز ویژگی‌های منطقه پیشگام است. بنابراین، همکاری و ارتباط نیز جز مهارت‌های اساسی یک حسابرس داخلی به‌شمار می‌آیند.

حسابرس داخلی فردی که "همه چیز را بلد است" نیست، بلکه او شخصی ست که "همه چیز را یاد می‌گیرد". کنجکاوی و یادگیری مادام‌العمر بخشی از شیوه کار آنان است. حسابرسان داخلی مؤثر هنگام ورود به قلمرو ناشناخته‌ها و پیشگام بودن لذت می‌برند زیرا آن‌ها مشتاق یادگیری هستند. نویسندگان با اشاره به شارمر^{۴۳} (۲۰۰۹) IA را به عنوان توانمندسازان یادگیری، تحول و کمک به غلبه بر چهار مانع یادگیری (نبینیم آنچه انجام می‌دهیم، تشخیص ندادن آنچه می‌بینیم، گفتن آنچه فکر می‌کنیم و نه برای انجام آنچه می‌گوییم) در نظر می‌گیرند.

کنجکاوی و یادگیری مادام‌العمر شامل تسلط بر فناوری است؛ که برای حسابرسان داخلی بیشترین اهمیت را دارد زیرا اولریش و همکاران (۲۰۲۳)، حسابداران، حسابرسان و تنظیم‌کنندگان اظهارنامه مالیاتی را به عنوان افرادی که در معرض ۱۰۰ درصدی اتوماسیون قرار دارند؛ معرفی می‌کنند. همچنین آنها

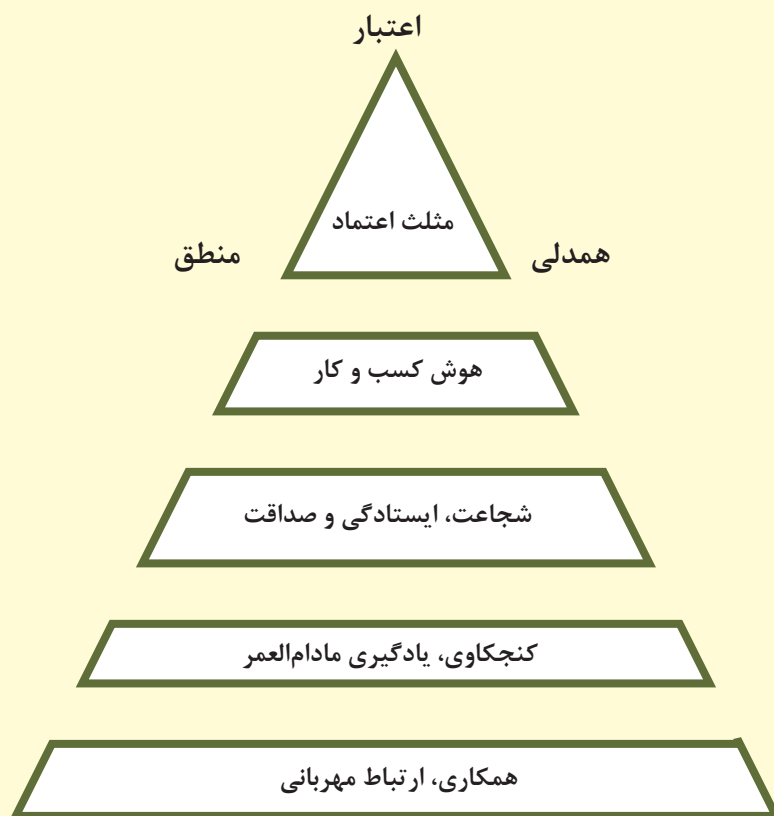
نشان می‌دهند که ChatGPT امتحاناتی را از جمله آزمون حسابرس داخلی خبره^{۴۴} را با نمرات عالی قبول می‌شود. علاوه بر آن، امت^{۴۵} و همکاران (۲۰۲۳) گزارش می‌دهند که: "یونیپیر^{۴۶} از ChatGPT برای انجام حسابرسی داخلی، آماده‌سازی حسابرسی، کارمیدانی و گزارشگری حسابرسی استفاده می‌کند. گزارش‌های اولیه نشان می‌دهد که کارایی ChatGPT از ۵۰ به ۸۰ درصد افزایش یافته است."

این مسئله سؤالات اساسی را درباره چگونگی همکاری ربات‌ها (ماشین) و حسابرسان داخلی در آینده مطرح می‌کند. حسابرسان داخلی مؤثر باید مهارت‌های انسانی قوی داشته باشند و انسان‌گرا باشند. علاوه بر این، لنز با دیدگاه الکساندر روهله^{۴۷} موافق است

که "انسان‌گرایی مهم‌ترین مهارت است و خواهد بود. اما انسان‌گرایی بدون پایه داده‌ها و فناوری کافی نیست." بنابراین، IA باید از تکنیک‌های حسابرسی کامپیوتری^{۴۸} بهره‌مند شود، از جمله تحلیل داده‌های کلان و کشف الگوها در ردپای دیجیتال در سیستم‌های برنامه‌ریزی منابع سازمان^{۴۹} که به طور فزاینده‌ای با کمک هوش مصنوعی نیز انجام می‌شود. سال ۲۰۱۷، ممکن است برای بیان این ادعا زود باشد (لنز، ۲۰۱۷)، اما چند سال بعد، در سال ۲۰۲۴ تبدیل به یک واقعیت خواهد شد، زیرا زمان باعث دگرگون‌سازی حسابرسی داخلی می‌شود.

در دنیای VUCA، دوران کارشناسان همه‌فن‌حریف (همه‌چیزدان) در حسابرسی داخلی به پایان رسیده است. طبقه‌بندی

نمودار ۴- هرم شایستگی



انجام شده حسابرسان داخلی (لنز و هوس، ۲۰۲۳) سه نوع مختلف را از یکدیگر متمایز می‌کند: نوع اول، ایستاده در کنار؛ نوع دوم، شنا در یک استخر آرام؛ و نوع سوم موج‌سواری در اقیانوس خروشان. برای کسب اهمیت، حرفه حسابرسی داخلی به حسابرسان نوع سوم، پیشگامان و نوآوران بیشتر نیاز دارد. چراکه در دنیای VUCA، چکلیست‌ها دیگر کاربردی ندارند. شجاعت^{۵۱}، ایستادگی^{۵۱} (در مواقع ضروری)، و صداقت^{۵۲} ویژگی‌های ضروری هستند. به عنوان یک حسابرس کم تجربه، لنز به اشتباه فکر می‌کرد که حسابرسان داخلی بی‌باک و بی‌طرف هستند. با تجربه بیشتر، همچنان به بی‌طرفی معتقد ماند، اما دیدگاه قبلی‌اش را درباره بی‌باک بودن آنان اصلاح کرد زیرا انسان‌ها ترس‌هایی دارند. مارک تواین^{۵۳} به زیبایی می‌گوید: "شجاعت، مقاومت در برابر ترس است به عبارتی دیگر، تسلط بر ترس ملاک است نه نبود ترس." در زندگی یک حسابرس، "لحظات حقیقت" (لنز، ۲۰۱۳) وجود دارد. در چنین لحظاتی، حسابرسان داخلی باید شجاع باشند؛ استوار بایستند و آنچه را که نیاز است گفته شود، بیان کنند. این کار نیازمند صداقت است یعنی انجام و گفتن کار درست وقتی که بیشترین اهمیت را دارد. با این کار، حسابرسان داخلی می‌توانند امنیت روانی و فرهنگ آزادی بیان را (ادموندسون^{۵۴}، ۲۰۱۹) تقویت کنند. حسابرسی داخلی در فضای سیاسی

فعالیت می‌کند که در آن‌ها محیط‌های کاری مسمومی نیز وجود دارند. نشان دادن شجاعت و ایستادگی در مواقع مهم می‌تواند در سازمان‌های مسموم عواقب محدودکننده‌ای شغلی را به همراه داشته باشد. همانطور که ادموندسون (۲۰۱۹) بیان می‌کند: "قسمت سخت کار این نیست که بدانیم کار درست چیست؛ قسمت سخت این است که آن را انجام دهیم."

در دنیای شرکتی که بسیاری از حسابرسان داخلی در آن فعالیت می‌کنند، هوش کسب و کار^{۵۵} ضروری است. حسابرس داخلی مؤثر، کسب‌وکاری را که در آن کار می‌کند، درک می‌کند. برای مؤثر بودن، حسابرسان داخلی باید بتوانند دیدگاه خود را در بستر موجود قرار دهند تا بتوانند موارد بااهمیت را از موارد بی‌اهمیت تشخیص دهند. IA به اهداف داخلی خدمت می‌کند و وابسته به محیطی که در آن فعالیت می‌کند، است (لنز، ۲۰۱۳). لنز چون علاقه‌مند به یادگیری دیدگاه‌های جامعه حرفه‌ای بود در تاریخ ۳۰ ژانویه ۲۰۲۴، دو نظرسنجی مشابه در لینکدین قرار داد. هر دو نظرسنجی به مدت دو هفته برای پاسخگویی باز بودند. از آنجایی که رهبر مؤثر حسابرسی داخلی به شایستگی‌ها و ویژگی‌های بیشتری نیاز دارد، لنز این سؤال را مطرح کرد: "اگر شما مجبور بودید مهم‌ترین شایستگی/ویژگی را انتخاب کنید، چه

چیزی را انتخاب می‌کردید؟ گزینه‌های ارائه‌شده به ترتیب حروف الفبا بودند. شرکت‌کنندگان می‌توانستند در صورت تمایل دلیل انتخاب خود را توضیح دهند و/یا گزینه‌های (مهم‌تر) دیگری را انتخابی، سه مؤلفه مثلث اعتماد را به همراه هوش کسب‌وکار ارائه داد.

لازم به ذکر است که هوش کسب‌وکار در نظرسنجی‌های انجام شده در لینکدین، چه در نظرسنجی عمومی (با ۱۳۶ رأی) که هر کسی در شبکه اجتماعی لنز با بیش از ۱۱,۰۰۰ دنبال‌کننده می‌توانست در آن شرکت کند و چه در نظرسنجی در زیرگروه رسمی لینکدین از انجمن حسابرسان داخلی با ۴۷۶ رأی، رتبه اول را به خود اختصاص داد. جالب است که اعتبار، به عنوان اصطلاحی جدید در بحث شایستگی‌های حسابرسان داخلی، توجه زیادی را به خود جلب کرده و در نظرسنجی با همکاران حرفه‌ای در حسابرسی داخلی مقام دوم را کسب کرده است.

این فهرست جامع نیست و موارد بیشتری را شامل می‌شود چرا که فهرست ویژگی‌های مطلوب بی‌پایان است. لنز این پنج عنصر اساسی را به عنوان الزامات ضروری برای یک حسابرس داخلی مؤثر می‌داند. به تعداد افراد حرفه‌ای، دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد. هر دیدگاهی که باشد، او توصیه می‌کند مجموعه مهارت‌ها و ویژگی‌ها به چند

جدول ۱ نظرسنجی در لینکدین در مورد مهم ترین شایستگی های حسابرسان داخلی

نظرسنجی لینکدین	عمومی		انجمن حسابرسان داخلی		مجموع	
	تعداد	%	تعداد	%	تعداد	%
اعتبار	۲۹	٪۲۱	۱۴۲	٪۲۰	۱۷۱	٪۲۸
هوش کسب و کار	۵۲	٪۳۹	۱۵۷	٪۲۳	۲۱۰	٪۳۴
همدلی	۲۴	٪۲۵	۶۷	٪۱۴	۱۰۱	٪۱۶
منطق	۲۰	٪۱۵	۱۰۹	٪۲۳	۱۳۰	٪۲۱

مورد خاص محدود شوند. در غیر این صورت، مجموعه معیارها فراتر از توانایی انسان‌ها می‌شود که غیرواقعی است. با توجه به جمله قبل، لنز می‌خواهد در جامعه حرفه‌ای بحثی درباره پنج شایستگی برتر یک حسابرس داخلی مؤثر مطرح کند به همین دلیل توصیه می‌کند که تنظیم‌کننده استانداردهای حرفه‌ای، IIA در آمریکا، درباره مهم‌ترین مهارت‌های انسانی یک حسابرس داخلی مؤثر تأمل کند و آن را به طور مناسب‌تر در برنامه آموزشی حسابرس داخلی (CIA) و راهنمایی‌های استانداردهای هنجاری بگنجاند.

برای افزایش اثربخشی، استانداردهای حرفه‌ای باید مبتنی بر اصول شوند.

استانداردهای IIA یک "نیروی هنجاری" هستند (لنز و هان^{۵۶}، ۲۰۱۵): "هر چقدر نیروی هنجاری IIA قوی‌تر باشد، IAF [عملکرد حسابرسی داخلی]^{۵۷} با تبعیت از اصول، بهترین عملکرد IIA خود را نشان می‌دهد." تبعیت از استانداردهای IIA به

خودی خود چیز زیادی درباره عملکرد حسابرسی داخلی، اثربخشی و ارزشی که ارائه می‌دهد، بیان نمی‌کند.

استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (IIA, ۲۰۲۴a) در ۱۲۰ صفحه تنظیم شده‌اند. در دنیای پرچرب‌وجوش VUCA و BANI، این استانداردها عملاً بسیار تجویزی و ذهنی هستند و در ارزش آنها شک وجود دارد. استانداردهای جهانی جدید حسابرسی داخلی (IIA, ۲۰۲۴a) برای بسیاری از وظایف حسابرسی داخلی باعث استرس می‌شود. از نظر لنز و هان این استرس غیرضروری است، زیرا در واقع تفاوت چندانی با نسخه قبلی استانداردها (IIA, ۲۰۱۷) ندارد. یک متن پرمعنا ممکن است برای بسیاری از همکاران حرفه‌ای چیز دیگری را پیشنهاد دهد.

هنگام تفکر در مورد موضوعاتی از جمله «چه چیز جدیدی درباره استانداردهای اخیر وجود دارد؟ محتوای به روز شده‌ای که بیشترین اهمیت را در استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی اخیراً منتشر شده دارد چیست؟» علاوه بر ساختار جدید و نام جدید، به سه تغییر مهم

اشاره می‌شود (IIA, ۲۰۲۴):

۱. در هدف حسابرسی داخلی تجدیدنظر شده است و اگر به درستی شمارش شوند (با احتساب کلمه مبتنی بر ریسک به عنوان یک کلمه) هم‌اکنون بیست و هشت کلمه وجود دارد که می‌گویند: «حسابرسی داخلی توانایی سازمان را برای ایجاد، حفاظت و حفظ ارزش با ارائه اطمینان‌بخشی، مشاوره، بینش و آینده‌نگری مستقل، مبتنی بر ریسک و واقع‌بینی، برای هیئت‌مدیره و مدیریت تقویت می‌کند.» به‌صورت کلی این شک وجود دارد که کلمات آن را قانع‌کننده‌تر و تأثیرگذارتر کند. در اسچک (۲۰۲۴) به درستی پژوهش‌های بیشتری پیشنهاد و هدف حسابرسی داخلی را روشن می‌کند.
۲. در حوزه چهارم (مدیریت عملکرد حسابرسی داخلی)، استاندارد ۹،۲ استراتژی حسابرسی داخلی، آمده است: «مدیر اجرایی حسابرسی باید یک استراتژی برای عملکرد حسابرسی داخلی ایجاد و اجرا کند که از اهداف استراتژیک و موفقیت سازمان حمایت کند و با انتظارات هیئت مدیره، مدیریت ارشد و



سایر ذینفعان کلیدی همسو باشد. این یک الزام جدید است. حسابرسان داخلی ارشد باید استراتژی حسابرسی داخلی خود را یعنی «برنامه طراحی شده برای دستیابی به یک هدف بلندمدت یا کلی» که استاندارد بیان می‌کند و دارای همسویی شواهد با ذینفعان کلیدی است، رسمیت بخشد. آینده نشان خواهد داد که چنین استراتژی چقدر می‌تواند در دنیای پر جنب و جوش و در حال تغییر VUCA و BANI مربوط و تاثیرگذار باشد.

۳. الزامات موضوعی بخش جدایی‌ناپذیری از استانداردهای اجباری حسابرسی داخلی جهانی (۲۰۲۴a) است.

این‌ها سه تغییر برتر هستند. علاوه بر این، برخی اصطلاحات از جمله شجاعت و تردید حرفه‌ای مثال‌هایی هستند که برای لنز ارزشمند بوده و همچنین اصطلاح شجاعت را در مدل شایستگی خود گنجانده است. الزامات موضوعی به عنوان مؤلفه‌های اجباری استانداردها، دارای پیچیدگی‌هایی‌اند. ابتدا، به این دلیل که در دنیای پر جنب و جوش و در حال تغییر VUCA و BANI و بحران‌های دائمی، این مؤلفه‌ها ممکن است اجازه ندهند که در حد «موضوع» باقی بماند. همچنین، IIA در اینجا با بسیاری از تنظیم‌کننده‌های استاندارد دیگر که در زمینه تخصصی‌شان (برای مثال امنیت سایبری) مهارت بیشتری دارند، رقابت می‌کند. هنگام ایجاد یک حرفه (ابوت^{۵۸} ۱۹۸۸) باید رقابت و نبرد بر سر قدرت وجود داشته باشد، اما در اینجا، این سؤال مطرح می‌شود که آیا اجباری کردن چنین الزامات موضوعی یک حرکت هوشمندانه است یا خیر؟ انگیزه و هدف IIA برای افزایش کیفیت کلی خدمات حسابرسی داخلی ارائه شده از این طریق، به ویژه کمک به عملکرد حسابرسی

داخلی برای ارائه بهتر ارزش، قابل تصدیق هست. با این حال، این ترس وجود دارد که IIA هنگام صدور الزامات موضوعی به عنوان بخشی از الزامات اجباری از بستر لازم برخوردار نباشد. در آخر، این وضعیت ممکن است به راحتی به ارزش پیشنهادی کمک کند و به ادعای حرفه‌ای حرفه IIA آسیب بیشتری وارد کند با این حال در این وضعیت، خطر از بین رفتن اعتبار سازمان‌ها وجود دارد و الزامات موضوعی ممکن است به راحتی و سریع منسوخ شوند. علاوه بر این، برخی از همکاران حرفه‌ای، ممکن است به راحتی الزامات موضوعی آتی را به عنوان نوعی «مانع جدی» در راه ارائه خدمات حسابرسی داخلی ارزش افزوده، درک کنند. صحت این موضوع را آینده تعیین خواهد کرد.

هنگام اتخاذ موضع انتقادی، بسیاری از کلمات به کار رفته احتیاج به مطالعه مفصل، نیاز به تجزیه و تحلیل شکاف، کار انتقال، برنامه‌های آموزشی دارند و همه این عوامل برای افزایش درآمد تنظیم‌کنندگان حرفه‌ای استانداردها و کلیه طرف‌های مرتبط، شرکت‌های مشاوره‌ای و غیره ایجاد می‌شوند. انواع پیشنهادات تجاری به سرعت در حال رشد هستند و به حسابرسان داخلی در تطابق IPPF ۲۰۱۷ با استانداردهای ۲۰۲۴ کمک می‌کنند. وقتی این روند پیش گرفته شود بسیاری از عملکردهای حسابرسی داخلی کشف می‌شوند اما زمان زیادی نیز تلف می‌شود. در این مرحله، هیچ منفعت تجاری به نویسندگان نمی‌رسد و خدمات مشاوره پولی ارائه نمی‌شود؛ زیرا این دیدگاه صرفاً محتوا محور است.

در واقع، چه بخواهیم و چه نخواهیم، تغییر همیشه وجود دارد. در ادامه، تنظیم‌کنندگان حرفه‌ای تشویق می‌شوند تا رویکردهای جایگزین را با کمک قدرت رقابت عملی

کنند. به‌طور دقیق‌تر، زمانی که بازنگری بعدی در دستور کار قرار گرفت، توصیه می‌شود از گروه‌های مختلف مردم به‌طور موازی برای جستجوی مسیرهای جایگزین برای تقویت قدرت هنجاری استانداردها استفاده شود. در این صورت هوش مصنوعی می‌تواند برای ارائه پیشنهاد کاربرد داشته باشد. انتظار می‌رود که چنین رقابتی باعث نوآوری شود. تنظیم‌کنندگان حرفه‌ای تشویق می‌شوند که از گروه‌های رقیب دعوت کنند تا روی روش‌های خلاقانه به‌روزرسانی استانداردها کار کنند. این رقابت می‌تواند به یافتن راه‌حل‌های نوآورانه که متناسب با نیازهای جامعه حرفه‌ای‌اند، کمک کند.

مثل همیشه دیدگاه‌های متفاوتی در جامعه وجود دارد. اتفاق‌نظر بالا می‌تواند همراه‌کننده باشد. در این مرحله از زمان، منطقی است که این دیدگاه با استاندارد ادامه یابد.

برای نتیجه‌گیری و با جاه‌طلبی به عقیده لنز در منطقه پیشگام به عنوان عرصه‌ای که در آن عملکرد حسابرسی داخلی مرتبط، تأثیرگذار و مؤثر برای فعالیت است و به طور فزاینده‌ای در چنین زمینه‌های پیچیده مشارکت می‌کند، از نظر ذی‌نفعان کلیدی، ارزش در استانداردهای حرفه‌ای مبتنی بر اصول دیده می‌شود.

حال می‌توان دید که استانداردهای جدید IIA در عمل چگونه هستند. "فقط شامل همه نظریه‌ها است" (کاپلر^{۵۹}، ۱۹۸۸). به این نکته توجه داشته باشید که هیچ چیز به اندازه تغییر ثابت نیست.

بخش دوم

در بخش دوم این مقاله مشترک، اوریگان، مبانی مفهومی و اهداف تفسیرپذیر استانداردهای حرفه‌ای را به طور کلی، قبل از ارزیابی میزان ارتباط استانداردهای

IIA با مفاهیم دانش و تخصص در IA و با اصول بشردوستی حرفه‌ای و منافع عمومی در نظر خواهد گرفت.

استانداردهای حرفه‌ای، تخصص و منافع عمومی

پیش از شروع هر نوع تحلیلی، تعریف اصطلاحات مهم است. برای مقاصد این مقاله، یک حرفه به عنوان "شغلی که با سطح بالایی از تخصص و تعهد برای خدمت به منافع عمومی شناخته شده است" تعریف می‌شود و یک استاندارد حرفه‌ای به عنوان "یک قاعده یا راهنما" که به رشد فعالیت‌های حرفه‌ای کمک می‌کند، مطرح می‌شود. علیرغم سادگی ظاهری این تعاریف، آنها پیامدهای عمیقی دارند و هر دو تعریف شامل دو عنصر - به ترتیب تخصص/نوع‌دوستی و قوانین/اصول - هستند که می‌توانند در کسب‌وکار روزانه منجر به تعادلی چالش‌برانگیز شوند.

برای هر حرفه‌ای، تخصص فنی و تعهد نوع‌دوستانه به منافع عمومی ضروری است اما این ویژگی‌ها کافی نیستند. جامعه‌شناسان (مثلاً، ابوت، ۱۹۸۸؛ کالتگن^{۶۰}، ۱۹۸۸؛ و مک دونالد^{۶۱}، ۱۹۹۵) حدود ۲۰ ویژگی برای یک حرفه شناسایی کرده‌اند، از جمله الزامات سختگیرانه برای دریافت گواهی‌نامه و استفاده از قوانین و ابزارهای قانونی دیگر برای انحصار بازارها. تمرکز در این مقاله محدودتر از گستره معمول ادبیات جامعه‌شناسی خواهد بود؛ زیرا این موضوع به همراهی تخصص فنی و نوع‌دوستی در فعالیت‌های حرفه‌ای محدود خواهد شد. (پرسش درباره اینکه آیا نوع حسابرسی داخلی IIA در غیاب کنترل انحصاری بازار حسابرسی داخلی، واجد شرایط به عنوان یک حرفه است، کنار گذاشته می‌شود.) در اهمیت همراهی تخصص فنی و نوع‌دوستی برای یک حرفه، نمی‌توان اغراق کرد. نوع‌دوستی بدون تخصص فنی

کافی نیست: به‌طور قطع کسی پیشنهاد خدمات دندانپزشکی رایگان را از فردی که مدرک رسمی دندانپزشکی ندارد، نمی‌پذیرد. به همین ترتیب، تخصص فنی بدون نوع‌دوستی کافی نیست: شاید کسی با اکراه توانمندی دقیق یک جاعل اسکناس را بپذیرد اما کار وی را تأیید نمی‌کند زیرا این نوع تخصص به دلیل وجود نداشتن اصول اخلاقی، به جامعه صدمه می‌زند؛ بنابراین به این نتیجه می‌توان رسید که نه فرد سخاوتمند و ناآگاه و نه «مجرم حرفه‌ای» از نظر این مقاله، حرفه‌ای نیستند. تخصص حرفه‌ای باید با تعهد به منافع عمومی همراه باشد. حرفه‌ای که در یکی از جنبه‌های تخصص یا نوع‌دوستی دارای نواقص جدی باشد؛ در نظر عموم از معیارهای یک حرفه اصیل برخوردار نخواهد بود. IA نیز از این قاعده مستثنی نیست. هنگامی که فلینت^{۶۲} پیشنهاد کرد که اعتبار نظرات حسابرسان بر "اعتماد





عمومی به توانایی فنی، قابلیت اطمینان و صداقت حسابرسان" استوار است (فلینت، ۱۹۸۸)، او در واقع به دو موضوع محوری یعنی صلاحیت فنی قابل اعتماد و صداقت نوع‌دوستانه اشاره کرده است. فلینت این دو ویژگی ضروری برای IA را بیشتر بررسی خواهد کرد و چگونگی ارتباط آن‌ها با استانداردهای IIA را مورد بحث قرار خواهد داد.

دانش و تخصص در استانداردهای IIA

تخصص حرفه‌ای مفاهیمی را در ذهن تداعی می‌کند که اول تخصص انتزاعی، از دانش نشأت می‌گیرد، دوم دارنده این دانش انتزاعی قادر به به‌کارگیری آن در عمل است و سوم دانش حرفه‌ای تجمعی است: این موضوع صرفاً به تسلط بر بخش ثابتی از دانش در یک زمان معین محدود نمی‌شود؛ بلکه به تسلط بر پایه‌ای از دانش که تجربیات و آموزش‌های بیشتر بر آن انباشته می‌شوند، مربوط است. این در ویژگی‌های دوم و سوم است که دانش با تخصص همراه می‌شوند و استانداردهای حرفه‌ای نقش مهمی ایفا می‌کنند. استانداردها با دانش انتزاعی سروکار ندارند، بلکه از کاربرد عملی دانش حرفه‌ای و تخصص انباشته شده در موقعیت‌های روزمره بهره می‌برند.

در ارزیابی استانداردهای حرفه‌ای IA، ابتدا با مشکلی بزرگ مواجه می‌شویم: برخلاف سایر تخصص‌های حسابرسی، پایه دانش حسابرسی داخلی دشوار است. به عنوان مثال، پایه دانش حسابرسی مستقل بر حسابداری استوار است که تأکید بر حسابداری دو طرفه (معادله حسابداری دارایی‌ها = بدهی‌ها + سرمایه و انتزاع اطلاعات حسابداری در صورت‌های مالی) دارد. حسابرسی گزینش‌ها^{۶۳} بر سازوکارهای حق رأی سیاسی و حسابرسی حق امتیاز^{۶۴} بر انتشار (به عنوان مثال، از طریق فروش) واحدهای اساسی مالکیت معنوی استوار است و زیربنای حسابرسی محیط‌زیست، علوم تجربی از جمله زیست‌شناسی، اقیانوس‌شناسی و جانورشناسی است. حسابرسی داخلی چنین پایه دانش محکمی ندارد؛ بنابراین، هیچ راه‌حل «علمی» ساده‌ای برای مشکل توسعه استانداردهای کافی برای IA وجود ندارد. حسابرسی داخلی بیشتر از سایر دسته‌های حسابرسی، یک ساختار اجتماعی آشکار دارد. دشواری پایه دانش حسابرسی داخلی بدین معناست که فرآیند تعیین استانداردهای IIA زمان زیادی را صرف متوازن کردن نظرات به جای جمع‌آوری حقایق می‌کند و بنابراین فرآیند تعیین استانداردها شامل

گفت‌وگوهای گسترده‌ای درباره مبادلات خواهد بود. شفافیت چشمگیر IIA در بازنگری استانداردهای خود نشان می‌دهد که شفافیت، ابزاری برای مواجهه با چالش‌های اجتماعی-ساختاری IA بوده است.

خواننده ممکن است با این موضوع که «بدنه مشترک دانش^{۶۵} زمین پس (IIA CBOK) یک بدنه معتبر از دانش انتزاعی است؛ مخالفت کند. آخرین نسخه IIA CBOK در سال ۲۰۱۵ با نظرسنجی از متخصصان و ذینفعان آغاز شد و در زمان نگارش این مطلب، یک پروژه در حال انجام شدن بود که مجموعه‌ای از گزارش‌ها را تولید و عمدتاً نظرات متخصصان و ذینفعان را خلاصه می‌کرد. بنابراین، CBOK از استدلال انتزاعی نشأت نمی‌گیرد؛ بلکه از اجماع یا غلبه نظرات مربوط به تعمیم شیوه‌های موجود به دست می‌آید. پس نتیجه می‌گیریم که پایه دانش IA مجموعه‌ای نسبتاً پراکنده از عناصر گرفته شده از نظریه مدیریت، حسابداری، فناوری اطلاعات، موضوعات حقوقی، رویه‌های دیوان‌سالاری، آگاهی از تقلب، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی و ارزیابی ریسک است که با ارزیابی‌های منطقی از شواهدی که در حسابرسی با آن‌ها مواجه می‌شوند، به هم گره

می‌خورند. به دلیل پراکندگی CBOK، مایکل پاور^{۶۶} IA را به عنوان «مجموعه‌ای از وظایف و کارهای روزمره در جستجوی نقش یا ایده‌ای وحدت‌بخش» توصیف می‌کند (پاور).

با این حال، معرفت‌شناسی دشوار IA به این معنا نیست که استانداردهای IA هیچ پایه و اساس روشمندی ندارند. مجموعه‌ای از دانش برای فعالیتی مانند IA صرفاً انباشته‌ای از مفاهیم یا فهرستی از نظریه‌ها خواه به صورت اجتماعی ساخته شده باشد یا به شکل دیگر نیست. یک ساختار رسمی با الگوهای منطقی و منظم برای ایجاد انسجام لازم است؛ همانطور که وجود تعداد زیادی آجر باعث ساخت خانه نمی‌شود بلکه چیدمان آجرها در الگوهای منطقی و روشمند برای ساختن خانه مورد نیاز است. بنابراین، هدف اصلی استانداردهای IA ارائه یک آرایش منسجم و منطقی از مواد خام اجزای سازنده دانش CBOK است تا چهارچوبی معتبر و قابل قبول اجتماعی برای IA ایجاد کند. تکرار این کار که منجر به استانداردهای IA در ژانویه ۲۰۲۴ شده است، مستلزم تصمیم‌گیری در مورد پیچیدگی‌های ذاتی IA است. پیرو این اتفاق سؤالاتی مانند آیا IA تجسم دانش عینی است؟ آیا این یک فعالیت مبتنی بر منطق کاربردی است؟ آیا این تلفیقی از باورهای تجربی و شیوه‌های آزمایش شده در طی زمان است؟ آیا این وسیله‌ای برای پیگیری یک "پروژه حرفه‌ای سازی" برای حسابرسی داخلی است (همانطور که در اورگان، ۲۰۰۱ پیشنهاد شد)؟ شکل می‌گیرد. IA ترکیب پیچیده‌ای از برخی یا همه این تفاسیر است و خواه به طور ضمنی یا صریح، چنین ملاحظات فرآیند تنظیم استانداردهای IA را تضمین می‌کند. همانطور که پیشنهاد شد، IA در مقایسه

با بسیاری از تخصص‌های حسابرسی فعلی، پراکنده‌ترین پایگاه دانش را دارد که مناسب طیف گسترده‌ای از تفاسیر است. کشش CBOK و استانداردهای IA طیف وسیعی از نظرات را در خود جای می‌دهند که می‌تواند تا حدی توضیح دهد که چرا نظرات عمومی در مورد پیش‌نویس ارائه استانداردهای IA در سال ۲۰۲۳ با بحث‌های حساس همراه بوده است. در نتیجه تنها استانداردهای مبتنی بر اصول می‌توانند به طور رضایت‌بخشی پایگاه دانش دست نیافتنی IA را به دست آورند و انتقال دهند؛ زیرا پراکنده بودن پایه‌های IA، مناسب تفسیرهای متعددی است که قواعد تجویزی نمی‌توانند آن‌ها را فراهم کنند.

قبل از اینکه به بررسی مسائل مربوط به خدمت به منافع عمومی پرداخته شود، بهتر است در مورد پیچیدگی‌های فهم

دانش در استانداردهای حرفه‌ای کمی تأمل کرد. در این باره می‌توان سه دسته کلی از دانش حرفه‌ای را شناسایی کرد. ما ممکن است از چیزی آگاهی داشته باشیم (به عنوان مثال، "دانش او از استانداردهای IA کامل است"). ما ممکن است دانشی در مورد چگونگی انجام کاری داشته باشیم (به عنوان مثال، "او می‌داند چگونه استانداردهای IA را اجرا کند") و ما ممکن است بدانیم که چیزی به همان شکلی است که هست (به عنوان مثال، "او می‌داند که موجودی کالایی که در معرض خطر کاهش یافتن است در انبار اسکله ذخیره می‌شود"). همه این دسته‌ها مربوط به IA اند. دو دسته اول (آگاهی از چیزی و چگونگی انجام کاری) به ترتیب به دانش نظری و عملی می‌پردازند. دسته سوم (آگاهی به اینکه چیزی به همین شکل است) دانشی در سطح بسیار



پیچیده‌تری است که این دانش از دو دسته اول نشأت می‌گیرد و از آن فراتر می‌رود و تخصص سطح بالایی را تشکیل می‌دهد که در آن نظرات حرفه‌ای، هم با حقایق و هم با قضاوت‌های ارزشی مبارزه می‌کنند. گنجاندن تخصص مربوط به این نوع از دانش، با کاربردهای گسترده در شرایط خاص، در استانداردهای مکتوب بسیار دشوار است (اورینگان، ۲۰۱۷). استانداردهای حرفه‌ای عموماً به دسته دوم و سوم دانش می‌پردازند. بنابراین، فرآیند تنظیم استاندارد با جنبه‌های بسیار پیچیده‌ای از تخصص دست و پنجه نرم می‌کند و جای تعجب نیست که نتایج فرآیندهای تعیین استانداردها اغلب مورد بحث قرار می‌گیرند.

در این متن، به درک اخلاق و قضاوت در استانداردهای حرفه‌ای پرداخته می‌شود.

استانداردهای IIA و منافع عمومی

دومین ویژگی ضروری یک حرفه، تعهد نوع‌دوستانه به منافع عمومی است.

همانطور که در چهارچوب شورای نظارت IPPF برای تنظیم استانداردهای حسابرسی داخلی در راستای منافع عمومی (شورای نظارت، ۲۰۲۲، تأکید شده است) مشخص شده است؛ هدف IIA از تدوین استانداردها خدمت به منافع عمومی است. یک ماه بعد از صدور استانداردهای IIA، یک مقام ارشد IIA، تأیید کرد که استانداردها "باید در جهت منافع عمومی باشد" (سیوس^{۶۷}، ۲۰۲۴، ص ۳۳).

استانداردهای حرفه‌ای باعث ثبات در فعالیت‌های حرفه‌ای و اطمینان در تصمیم‌گیری‌های حرفه‌ای می‌شوند. اما چهار نقطه ضعف استانداردهای حرفه‌ای تجویزی که شناسایی شده‌اند (در میدلتون^{۶۸}، ۲۰۰۴)، به شرح زیر می‌باشند:

- (۱) فرو نشاندن قضاوت حرفه‌ای
- (۲) دلسرد کردن رقابت در ایده‌ها
- (۳) مشروعیت بخشیدن به اعمال بد
- (۴) گمراه کردن مردم از طریق افزایش بی‌رویه انتظارات از عملکرد حرفه‌ای در اینجا اولین و تا حدی سومین مورد از

این انتقادات به نویسنده مربوط می‌شود. در ارزیابی توانایی استانداردهای IIA در جهت خدمت به منافع عمومی، به تعریف نویسنده از استانداردهای حرفه‌ای در مقدمه این مقاله باز می‌گردیم که در آن گزینه‌های رویکرد "قاعده" یا "راهنما" پیشنهاد شده است. ممکن است این موضوع به عنوان انتخابی بین استانداردهای مبتنی بر قاعده یا استانداردهای مبتنی بر اصول بازنویسی شود و این تمایز از سؤالات نویسنده نشأت می‌گیرد. کاستی‌های قوانین حرفه‌ای «کتاب آشپزی» به طور گسترده تأیید شده‌است. قوانین فقط تعداد محدودی "دستور پخت" را ارائه می‌دهند که برای پوشش هر ترکیب ممکن، کافی نیستند. آگاهی از تأثیر مخرب قواعد تجویزی بر قضاوت فردی و تفکر انتقادی در حسابرسی سابقه طولانی دارد. نظریه‌پرداز حسابرسی هلندی تئودور لیمبرگ (۱۸۷۹-۱۹۶۱) در اوایل قرن بیستم این دیدگاه را بیان کرد که حسابرسی (مالی) «باید



به جای اتکای نابخردانه به روال مقرر شده با استفاده از تلاش فکری و بینش یک متخصص توصیف شود...» (به نقل از کمفرمن^{۲۰} و زف^{۲۱}، ۱۹۹۴، ص ۱۲۳-۱۲۴). به نظر نویسنده، استانداردهای اخیر IIA، قبل از صدور استانداردهای IIA در ژانویه ۲۰۲۴، بیشتر به سمت قواعد متمایل شده‌اند تا اصول. تجویزی بودن استانداردهای IIA، موجب کاهش قضاوت فردی و تفکر منتقدانه شده و در نتیجه افق‌های فکری و اخلاقی را در IA محدود کرده است. استانداردهای مبتنی بر اصول تمایل دارند حسابرس داخلی را تشویق کنند تا تفسیرهای جهانی را در موارد خاص به کار ببندند یا به عبارت دیگر مفاهیم انتزاعی را برای مثال‌های عینی به کار ببرند. در مقابل، با پیروی از قواعد، تمرکز حسابرسان داخلی بر فرآیند و شکل بیش از ماهیت بوده است و در این موضوع، یک ذهنیت مبتنی بر چک لیست را القا می‌کند که در آن عاملیت اخلاقی کاهش می‌یابد. در این شرایط، قضاوت فردی در سال‌های اخیر کم‌اهمیت شده و یک انطباق جمعی مانند یک پوشش سنگین بر IA گذاشته شده است.

پاور پیشنهاد کرده است که «با وجود انتقادات گسترده و رایجی که به رویکردهای برآورده‌سازی قوانین و مقررات مرتبط با استانداردهای حسابرسی مبتنی بر قواعد وارد می‌شود؛ این روش‌ها همچنان باقی مانده‌اند زیرا با یک فضای خاص از قابلیت حسابرسی که در حاکمیت ریسک رایج است، همخوانی دارند» (پاور، ۲۰۰۷).

تجویزگرایی استانداردهای حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر ترویج کالای عمومی نداشته است. برای اینکه حسابرسان داخلی بتوانند تخصص خود را در جهت

منافع عمومی به کار گیرند؛ لازم است که از عاملیت اخلاقی استفاده کنند که به عنوان عمل کردن «به گونه‌ای که نگرانی برای ارزش‌های اخلاقی به عنوان اهداف نهایی در نظر گرفته شود» تعریف شده است (گروفالو و گئوراس^{۲۲}، ۲۰۰۶، ص ۳). از این نظر، اخلاق ذاتاً درونی است و وسیله‌ای برای رسیدن به هدف نیست، بلکه خود یک هدف است. بنابراین، عاملیت اخلاقی هم توانایی و هم فرصت برای رسیدن به تصمیمات اخلاقی به صورت منطقی و هم مواجهه با مسئولیت‌پذیری نسبت به آن تصمیمات را در برمی‌گیرد. برای حسابرسان داخلی، معادلی برای سوگند بقراط پزشکان و تشویق صریح آن که به اصل "primum non nocere" ("پیش از هر چیز، آسیب نرسانید") وجود ندارد. با این حال، حسابرسی داخلی نیازمند عاملیت اخلاقی و قضاوت فردی از سوی متخصصان هستند. برای مثال، یک حسابرس داخلی ممکن است احساس وفاداری شدید نسبت به کارفرمای خود داشته باشد و این وفاداری می‌تواند گاهی با وظیفه خدمت به منافع عمومی در تضاد باشد. آیا این حسابرس داخلی باید درباره تخلفات سازمانی افشاگری کند و آن را به اطلاع جامعه وسیع‌تری برساند؟ یا باید صرفاً آن را به صورت داخلی گزارش دهد تا به طور محرمانه و درون‌سازمانی رسیدگی شود؟ مسئولیت‌های دوگانه حسابرس داخلی در چنین موقعیتی در تضاد قرار می‌گیرند. در مواجهه با یک طیف وسیع از قضاوت‌ها بین افراط رفتارهای احتمالی، افکار حسابرس داخلی به سطحی از بررسی دقیق و موشکافانه سوق می‌یابد که هیچ استاندارد مبتنی بر قواعدی نمی‌تواند آن را برآورده کند. می‌توان انتظار داشت که IIA به تعهد خود برای خدمت به منافع عمومی با

ایجاد فضاهایی که عاملیت اخلاقی اعضا از طریق استانداردهای مبتنی بر اصول که مسئولیت شخصی را تشویق کرده و قضاوت صحیح را ترویج می‌دهند رشد دهد. تدوین استانداردهای مبتنی بر اصول، ماهیت فضیلت‌مندانه IA را ارتقا می‌دهد. بنابراین، استانداردهای اخیر IIA فرصتی را برای حرکت به سمت رویکرد مبتنی بر اصول فراهم کردند تا سبک چهارچوب‌محور حسابرسی داخلی که در سال‌های اخیر غالب بوده را تغییر دهد و IA را به طور قوی‌تری به سوی مفاهیم فضیلت‌مندانه و خدمت به منافع عمومی هدایت کنند. بنابراین انتظار می‌رود که استانداردهای اخیر IIA از رویکرد چهارچوب‌محور فاصله بگیرند و به سوی تعامل بیشتری با عاملیت اخلاقی از طریق ترویج اصول حرفه‌ای حرکت کنند. این جنبه از استانداردهای IIA در پاراگراف‌های زیر ارزیابی خواهد شد.

استانداردها، قواعد و اصول IIA

نویسنده پیشنهاد بیان می‌کند که به‌کارگیری تخصص حسابرسی داخلی در جهت منافع عمومی در سال‌های اخیر با شکست استانداردهای مبتنی بر قاعده IIA در رشد عاملیت اخلاقی اعضای خود، دچار مشکل شده است. استانداردهای IIA در سال ۲۰۲۴ به عنوان استانداردهای "مبتنی بر اصول" توصیف شده‌اند و ارزیابی اولیه این است که گروه‌بندی استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی بازنگری شده تحت ۱۵ اصل، گامی در مسیر درست است. با این حال، این ادعا که استانداردهای بازنگری‌شده اکنون مبتنی بر اصول هستند، گمراه‌کننده یا نادرست است. به طور قطع، سازماندهی استانداردهای بازنگری‌شده بر اساس اصول، خوب است اما اکنون استانداردها



دقیق و انتزاعی منتقل و از آن اصولی استخراج شوند که هسته استانداردهای آتی را تشکیل دهند. ارتباطات مبهم فعلی بین CBOK و استانداردهای IIA یک شکاف ایجاد می‌کنند که باعث تعارض نظرات و ادراک در بطن حسابرسی داخلی می‌شود. دوم، IIA ممکن است بر اهمیت منطق سنتی به عنوان یک ابزار روش‌شناختی پایدار و مداوم برای ارزیابی شواهد حسابرسی تأکید کند تا پایه مفهومی پراکنده حسابرسی داخلی را جبران کند.

نتیجه‌گیری

دو نفر با تجربه ریاست هیئت استانداردهای حسابرسی داخلی بین‌المللی بیان کرده‌اند که هدف استانداردهای IIA «ساده‌سازی اصول و استانداردهای راهنما با وضوح بیشتر و همسویی عناصر آنها» بوده است (موری^{۲۴} و پپر^{۲۵}، ۲۰۲۴، ص ۲۹). این هدف به وضوح از طریق فرآیند

(۲۰۰۱، ص ۱۸) و آنها در به‌کارگیری عاقلانه عاملیت اخلاقی در حسابرسی داخلی نقشی اساسی دارند. فضیلت حرفه‌ای به معنای فراتر رفتن از قواعد رفتاری نوشته شده است. شخصیت‌زدایی از فضیلت ناشی از استانداردهای مبتنی بر قواعد، از اعمال عاملیت اخلاقی می‌کاهد و شاید یکی از بزرگ‌ترین تهدیدها برای جایگاه IA باشد. استانداردهای تجدیدنظر شده IIA به عنوان یک فرصت از دست رفته در جهت ترویج فضیلت در حسابرسی داخلی در نظر گرفته شده و از بازنگری آتی استانداردهای IIA برای غلبه اصول بر قواعد حمایت می‌شود.

دو رویکرد برای تدوین استانداردهای IA در آینده پیشنهاد می‌شود. اول، از آنجا که CBOK (بدنه دانش مشترک) IIA از نظر مفهومی مقدم بر استانداردهای حرفه‌ای IIA است، بهتر است که CBOK را مجدداً تجسم و از یک مجموعه‌ای از نظرسنجی‌ها و نظرات به سوی یک مدل مفهومی

براساس اصول مرتب شده‌اند و بر اساس اصول تدوین شده‌اند، به جای آنکه به استانداردهای مبتنی اصول تبدیل شده باشند. اصول در استانداردهای IIA عمدتاً به عنوان سرخطهای طبقه‌بندی‌کننده عمل می‌کنند و بخش عمده‌ای از متن، همانند گذشته، شامل فهرست گسترده‌ای از قواعد و الزامات است. پیش‌بینی نویسنده برای تغییر تأکید از قواعد به اصول برآورده نشده است. به این ترتیب، می‌توان گفت که استانداردهای بازنگری شده IIA در عمل به مثابه ارائه محتوای قدیمی در قالبی جدید بدون ایجاد تغییرات ماهوی است.

فضیلت یک ساختار پرزرق و برق، قدیمی، کلاسیک یونانی یا حتی ویکتوریایی نیست، بلکه بخشی زنده آن باعث تغییر فعالیت حرفه‌ای به نفع انسان می‌شود. فضایل «ویژگی‌های شخصیتی هستند که برای شکوفایی زندگی انسانی به آن‌ها نیاز داریم» (اوکلی و کاکینگ^{۲۶}،

تنظیم استانداردهای دقیق و شفافیت بی‌سابقه محقق شده است. استانداردهای IIA که در ژانویه ۲۰۲۴ منتشر شد، نسبت به استانداردهای قبلی IIA پیشرفت بیشتری داشتند. استانداردهای IIA بازنگری شده و با الگوهای منطقی‌تری ساماندهی شده‌اند. با این حال، اگرچه گروه‌بندی ۱۵ اصل نسب به ۵۲ استاندارد منفرد گامی درست بوده است، اما استانداردهای IIA به طور کلی به صورت اصولی بازنگری نشده‌اند و صرفاً بر اساس اصولی مشخص تنظیم شده‌اند.

از نظر نویسندگان، IIA فرصت را برای تبدیل استانداردهای خود به یک چهارچوب کاملاً خلاقانه و مبتنی بر اصول از دست داده است. بنابراین، بازنگری استانداردهای IIA با تمرکز بر تکنیک و غربالگری کمیته، به جای پاسخ به سؤالات اصلی در مورد چگونگی تشویق یک پایه قوی برای تخصص IA و چگونگی ترویج عاملیت اخلاقی در آن، به تعویق انداخته است. شاید باید منتظر نسل آینده حساب‌رسان داخلی باشیم تا استانداردهای حرفه‌ای مبتنی بر اصول را ایجاد کنند. در غیر این صورت، IA خطر تبدیل شدن به فعالیت‌های تکنسینی به جای انجام فعالیت‌های حرفه‌ای را به دنبال خواهد داشت.

نویسندگان استدلال‌های خود را داشتند و گرچه با مقدمات مختلف شروع کردند (به عنوان مثال، در رویکردهای خود به نقش منطق در IA) در نهایت هر دو به این نتیجه رسیدند که استانداردهای مبتنی بر اصول برای توانایی بلندمدت این حرفه مفید خواهند بود. با اینکه هر دو نویسنده برای انجام مأموریت خود به یک نتیجه رسیدند، اما پیشنهادهای متفاوتی برای آینده IA ارائه می‌دهند. لنز توجه ما را در عصر هوش مصنوعی

به «بازاندیشی در معنای انسان بودن، بازنگری در مهارت‌هایی که ما را قوی می‌کند» و «تغییر از پیروی از منطق از پیش تعریف شده به زندگی با هرج و مرج» جلب می‌کند (۲۰۱۸، ص ۱۶)، (۱۷۵). او مثلث اعتماد را معرفی می‌کند (فری و موریس، ۲۰۲۰) که اعتبار را به عنوان یک واژه پایه‌ای در گفتمان قرار می‌دهد. حساب‌رسان داخلی مؤثر باید مهارت‌های انسانی قوی داشته باشند؛ بنابراین او مدل خود را با پنج مولفه شایستگی از مهمترین مهارت‌های حساب‌رسان داخلی مؤثر پیشنهاد می‌کند. نیازی به انسان‌هایی نیست که مانند ربات‌ها رفتار کنند. شعار زیبای "باغبان حاکمیت شرکتی: طبیعت ما پرورش‌دادن است" به عنوان هدف برای حساب‌رسانی داخلی پیشنهاد شده است (بر اساس لنز و چپنسن، ۲۰۲۲). با گفته‌های بورکهارت (۲۰۱۸، ص ۱۶۵)، لنز حرفه IIA را به "تغییر از بهره‌برداری از موقعیت از پیش شناخته شده به کاوش در شرایط ناآشنا" تشویق می‌کند. او در هنگام تشویق قضاوت فردی، به ویژه هنگام ورود به منطقه پیشگام، که با شرایط پیچیده و آشفته مشخص می‌شود، موارد بالقوه را می‌بیند. در دنیای VUCA و BANI، چک‌لیست‌ها و راهنمایی‌های از پیش تجویز شده دیگر کمکی نمی‌کنند، زمان فکر کردن رسیده است. وقت آن است که دوباره فکر کنیم! این سؤال در ذهن لنز به وجود می‌آید که ربات‌ها و انسان‌ها (از جمله حساب‌رسان داخلی) در مرحله بعدی چه خواهند کرد. لنز به حساب‌رسان داخلی توصیه می‌کند که اعتبار داشته باشند و خود واقعی‌شان را نشان دهند. لنز از حساب‌رسان داخلی می‌خواهد در مواقعی که اهمیت دارد، ایستادگی کنند یا با بورکهارت (۲۰۱۸، ص ۱۲۲): «ما باید

از صرفاً «انجام کارمان» به «تفاوت ایجاد کردن» تغییر کنیم». او معتقد است که هدایت هنجاری مثبت و مبتنی بر اصول می‌تواند بهتر از استانداردهای تجویزی امروزی در عمل واقع بشوند.

اوریگان پیشنهاد می‌کند که IIA بازنگری مجدد CBOK خود را در نظر گیرد و آن را از مجموعه‌ای با ساختار ضعیف از نظرسنجی‌ها و جمع‌آوری نظرات به سمت یک مدل مفهومی دقیق و انتزاعی هدایت کند که از آن اصولی استخراج شود تا هسته استانداردهای آتی را تشکیل دهد. علاوه بر این، تأکید بر ارزش پایدار منطق به عنوان پلی که IA را به هم متصل می‌کند، می‌تواند برخی از جنبه‌های پراکنده و مبهم پایگاه دانش IA را کاهش دهد. "برای درک بهتر کثرت در عمل، باید تمرین کنیم" (لنز، ۲۰۱۳). ما خوشحال خواهیم شد اگر مقاله مشترک نویسندگان، بحث سازنده در جامعه حرفه‌ای تشویق کند و نقطه شروعی برای مطالعات علمی آینده باشد.

یادداشت‌ها

دکتر راینر لنز مدیر حساب‌رسانی مالی و اجرایی با بیش از ۳۰ سال تجربه بین‌المللی در سازمان‌های جهانی است. وی دارای مدرک دکتری در رشته اقتصاد و علوم مدیریت از دانشکده مدیریت لیوون^{۷۷} در بلژیک است. دکتر لنز جوایز متعددی از جمله جایزه یادبود برادفورد کادموس^{۷۸} در سال ۲۰۲۳ از مؤسسه جهانی حساب‌رسان داخلی^{۷۹} برای رهبری فکری خود دریافت کرده است. او یک درس در مورد حاکمیت و حساب‌رسانی داخلی در برنامه کارشناسی‌ارشد در دانشگاه یوهانس گوتنبرگ در ماینس^{۸۰} (آلمان) دارد. می‌توان با او از طریق lenzrain@uni-mainz.de تماس گرفت.

5- IAASB: International Internal Audit Standards board

6- European Commission

7- U. S. Public Company Accounting Oversight Board

8- Pugliese

۹- استانداردهای ویژگی به ویژگی‌های سازمان‌ها و طرف‌هایی که فعالیت‌های حسابرسی داخلی را انجام می‌دهند، می‌پردازد.

10- Corporate Governance

11- Internal Audit

12- Corporate Governance Ecosystem

13- Hans-Georg Gadamer's Truth and Method

14- Korine

15- Enron

16- WorldCom

17- Lehman Brothers

18- Parmalat

19- Wirecard

20- Accountancy Europe

21- Corporate Resilience Network

22- Chesshire

23- Drašček

24- Jeppesen

25- pioneering zone

26- Hoos

27- Burkhardt

28- Hinssen

29- Shit of Yesterday

30- Environmental, Social and Governmental

31- RCT: Relational Coordination Theory

32- Jody Hoffer Gittel

33- Frei and Morriss

34- Soft skills

35- World Economic Forum

36- Trust Triangle

37- Trusted Advisor



حسابرس: مفاهیم و اصطلاحات از A تا Z (انتشارات دانشگاه جورج تاون)^{۸۵} و بسته شدن ذهن حسابرس؟ (انتشارات CRC).

پی‌نوشت‌ها:

۱- این مقاله ترجمه‌ای است از مقاله جدیدی از لنز و اوریگان (Lenz & O'Regan) که در سال ۲۰۲۴ منتشر شد و در جوامع حرفه‌ای حسابرسی داخلی مورد توجه و استقبال ویژه‌ای قرار گرفت. اصل این مقاله از طریق لینک زیر قابل دسترسی است:

<https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/07366981.2024.2322835>

2- IPPF: International Professional Practices Framework

3- IPPF Oversight Council

4- Framework for Setting Internal Audit Standards in the Public Interest

تجربه حسابرسی دکتر دیوید جی. اوریگان، در سه دهه بخش خصوصی، دولتی و دانشگاهی را در بر می‌گیرد. او کار خود را در انگلستان با پرایس واتر‌هاوس^{۸۱} شرکتی پیشرو برای پرایس واتر‌هاوس کوپرز^{۸۲} امروزی، آغاز کرد و متعاقباً قبل از ریاست بخش حسابرسی داخلی انتشارات دانشگاه آکسفورد، در صنعت کار کرد. وی ابتدا در سازمان منع سلاح‌های شیمیایی در لاهه (هلند) مشغول فعالیت بود و سپس وارد خدمات عمومی در سیستم سازمان ملل شد. او از سال ۲۰۰۹ به عنوان حسابرس کل در سازمان بهداشت پان آمریکا^{۸۳} در واشنگتن دی سی خدمت کرد و همچنین دکترای حسابداری و مالی را از دانشگاه لیورپول گرفت و هم‌اکنون عضو موسسه حسابداران خبره در انگلستان و ولز^{۸۴} است. دو کتاب او که در آینده چاپ خواهند شد عبارتند از: کتابچه راهنمای

bottles?. EDPACS, 69 (3), 1-28.

بی‌تا مشایخی: استاد دانشگاه تهران
محمدرضا امراللهی: دانشجوی دکتری
دانشگاه تهران
سمیرا فنائی: دانشجوی کارشناسی
حسابداری دانشگاه تهران
پرناز رحمانی: دانشجوی کارشناسی
حسابداری دانشگاه تهران

- 75- Mouri
- 76- Peppers
- 77- Louvain School of Management
- 78- Bradford Cadmus Memorial Award
- 79- Global Institute of Internal Auditors
- 80- Mainz
- 81- Price Waterhouse
- 82- PricewaterhouseCoopers
- 83- Pan American Health Organization
- 84- Institute of Chartered Accountants in England and Wales
- 85- Georgetown University

منبع

Lenz, R. , & O'Regan, D. J. (2024). The global internal audit standards—Old wine in new

- 38- Jacka
- 39- logic
- 40- Empathy
- 41- Authenticity
- 42- Eulerich
- ۴۳- Harry Styles خواننده معروف انگلیسی
- 44- Scharmer
- 45- CIA: Certified Internal Auditor
- 46- Emett
- ۴۷- Uniper یک شرکت بین‌المللی در حوزه انرژی
- 48- Alexander Ruehle
- 49- Computer-Assisted-Auditing-Techniques
- 50- ERP: Enterprise Resource Planning
- 51- Courage
- 52- Standing Tall
- 53- Integrity
- 54- Mark Twain
- 55- Edmondson
- 56- Business Acumen
- 57- Hahn
- 58- Internal Audit Function
- 59- Abbott
- 60- Kappler
- 61- Kultgen
- 62- Macdonald
- 63- Flint
- 64- Election auditing
- 65- Royalty auditing
- 66- CBOK: common body of knowledge
- 67- Michael Power
- 68- Seeuws
- 69- in Myddelton
- 70- Theodore Limpberg Jr
- 71- Camfferman
- 72- Zeff
- 73- Garofalo & Geuras
- 74- Oakley & Cocking

