**حسابرسی و کنترل‌های داخلی برای برون سپاری فرامرزی فرایندهای حسابداری**

**چکیده**

هدف این مطالعه توسعه یک دستور کار پژوهشی در زمینه کنترل‌های داخلی برای برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری است. علاوه بر این، مطالعه حاضر ارتباط بین کنترل‌های داخلی فرایندهای حسابرسی برون سپاری شده و حسابرسی سازمان را مورد بحث قرار می‌دهد. برون مرزی سازی فرایندهای حسابداری تبدیل به یکی از شیوه‌های معمول فرایندهای تجاری شده است که توسط اکثر شرکت‌ها برای کاهش هزینه‌ها و تمرکز بر اولویت‌های اصلی سازمان بکار می‌رود. یا این وجود، درک ما درباره کنترل‌های داخلی فرایندهای برون سپاری شده، محدود است. یافته‌های اصلی پیشنهاد می‌کند که برون مرزی سپاری موجب صرفه‌جویی در هزینه‌ها می‌شود و به مشتریان اجازه می‌دهد تا بر اولویت‌های اصلی سازمان تمرکز کنند. اما برون مرزی سپاری خطراتی را برای مشتریان سازمان نیز در پی‌دارد. برای کاهش این ریسک‌ها و مطابقت آن با الزامات قانونی کشور‌ها، مشتریان و فروشندگان نیاز دارند تا بطور موثر کنترل‌های داخلی کارآمد را برای فرایندهای کسب و کار برون سپاری شده، ایجاد کنند. مشتریان باید به دنبال فروشندگانی باشند که فرایندهای تجاری مناسبی داشته باشند و تمایل به فراهم آوردن گزارش کنترل ارائه دهنده خدمات دارند. علاوه بر این، مشتریان باید از برون مرزی سازی فرایندهایی که اثر نامطلوبی بر سیستم کنترل داخلی دارند، اجتناب کنند. بطور مشابه، فروشندگان باید از انجام دادن فرایندها برای مشتریانی که از نگهداری کارآمد کنترل‌های داخلی ناتوان هستند، جلوگیری کنند. مطالعه ما پیامدهایی برای دانشگاهیان محققان در درک عوامل و عواقب ناشی از کنترل داخلی برای فرایندهای برون سپاری شده دارد. این مطالعه سعی می‌کند با پرکردن شکاف موجود در پژوهش‌های قبلی در زمینه کنترل‌های داخلی و حسابرسی، مجموعه‌ای از سوالات پژوهشی را برای پژوهش‌های علمی توسعه دهد.

**واژگان کلیدی:** برون سپاری، کنترل‌های داخلی، حسابرسی

**مقدمه**

 برون مرزی سپاری[[1]](#footnote-1) فرایندهای کسب و کار در طول دهه گذشته بطور قابل ملاحظه‌ای در حال افزایش بوده است. مطابق با گزارش اقتصاد کامپیوتر[[2]](#footnote-2) در سال 2014 و 2015 متوسط بودجه مخارج برون سپاری[[3]](#footnote-3) در تکنولوژی اطلاعات در سازمان‌های بزرگ، متوسط و کوچک به ترتیب 7.4، 6.1 و 4.6 درصد تخمین زده شده است. موسسه تحقیقاتی فورستر در سال 2015 برآورد کرده است که حدود 3.3 میلیون شغل از کشورآمریکا برون مرزی سپاری شده است و این روند به سرعت درحال افزایش است (سابرمانیان و شارما، 2008). شرکت‌ها بطور قابل ملاحظه‌ای هر فرایندی را که بتوانند از طریق آن هزینه‌های سازمان را کاهش دهند و بر اولویت‌های اصلی شرکت تمرکز کنند، برون مرزی سپاری می‌کنند. بلیندر (2009) برآورد می‌کند که حدود 22 تا 29 درصد شغل‌های موجود در آمریکا بطور بالقوه‌ای برون مرزی سپاری شده‌‌اند. برای مثال فرایندهای حسابداری همچون خدمات صدور صورت حساب، حسابرسی داخلی، عملیات حسابداری و حسابرسی، فرایندهای مالیاتی، وصول مطالبات، صورت مغایرت بانکی، حسابداری بازنشستگی، هزینه‌‌یابی بر مبنای فعالیت و حسابداری پروژه از نامزدهای برون مرزی سپاری هستند. جنرال الکتریک، بانک درسندر، مخابرات بریتانیا، فورد، شرکت امریکن اکسپرس، سیتی بانک، هیولت پاکارد، بانک چارتر استاندارد بخشی از 500 شرکتی هستند که در حال حاضر عملیات حسابداری خود را برون مرزی سپاری کرده‌اند (نیکلسن و امان، 2008).

روند رو به رشد برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری، شرکت‌های آمریکایی را به چالش کشیده است. مخصوصاً در اشاره به نگهداری کنترل‌های داخلی بعد از اعمال قانون ساربنز آکسلی چنین چالشی بیشتر به چشم می‌خورد. بخش 302 و 404 قانون ساربنز آکسلی الزام کرده است که تمام شرکت‌های سهام عام باید کنترل‌های داخلی کارا و و موثر را در طول گزارشگری مالی ایجاد و نگهداری کنند. بعد از اعمال قانون ساربنز آکسلی، هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهام عام[[4]](#footnote-4) نیازمند سازمان‌های کاربری بودند که فرایندهای کلیدی حسابداری را برای کسب اطمینان از طراحی و اثربخشی ارائه کنترل‌های داخلی حسابداری، برون سپاری کنند. برای رضایت از نظارت‌های مورد نیاز، مشتری مسئول اطمینان پیدا کردن از فرایندهای کسب و کاری است که کنترل‌های داخلی مناسبی داشته باشد. بنابراین، برون‌سپاری فرا مرزی[[5]](#footnote-5) مسئولیت صاحبکاران را در نگهداری اثربخش سیستم کنترل‌های داخلی رفع نمی‌کند. همانطوری که هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهام عام اشاره می‌کند:

”به جای مدیریت کاربر باید موثر بودن کنترل‌ها در سازمان‌های خدماتی ارزیابی شوند؛ همچنین موثر بودن کنترل‌های مربوط در شرکت‌‌‌های کاربر، در هنگام ارزیابی درباره کنترل‌های داخلی در طول گزارشگری مالی باید بررسی شوند (استانداردهای حسابرسی شماره 2 و 5)“

با وجود دستورالعمل روشن هیات نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام تعدادی از گزارش‌های بازرسی مربوط به این هیات نظارت نشان داد که صاحبکاران حسابرسی[[6]](#footnote-6) در کسب شواهد کافی مربوط به گزارش‌های تولید شده توسط سازمان‌های مختلف دچار کمبود هستند (بیراسکاتر و همکاران، 2013). بنابراین، سازمان‌هایی که فرایندهای حسابداری خود را برون مرزی سپاری کرده‌اند باید در زمینه الزامات کنترل‌‌های داخلی محتاط باشند. برای تطابق با بخش 404 قانون ساربنز آکسلی، شرکت‌ها می‌توانند کنترل‌های داخلی در زمینه گزارشگری مالی[[7]](#footnote-7) را انجام دهند یا گزارش کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات (SOC) مربوط به اثربخشی کنترل‌های داخلی گزارشگری مالی را در قالب یک گزارش تایید شده دریافت نمایند. بنابراین، اطلاعات حسابرسی از بخش مشتریان به فروشنده باید برای کل فرایند در دسترس باشد (کارست براون و کلی، 2005). در حالی که کنترل ‌های داخلی برای برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری و مقراررات مربوط به آن، بطور قابل ملاحظه ای موضوعات مهم را تغییر داردهاند، با این وجود تحقیقات کمی به بررسی پیامدهای آن در ادبیات حسابداری و حسابرسی پرداخته‌اند. این مطالعه سعی می‌کند شکاف بوجود آمده را از طریق ترکیب تحقیقات قبلی در زمینه کنترل‌های داخلی و حسابرسی پر کند و سوالات پژوهش را برای تحقیقات علمی در آینده گسترش دهد. در یک مطالعه مربوط، بریستاکر و همکاران (2013) بر برون سپاری خدمات حسابداری تمرکز کردند و چارچوبی را توسعه دادند که نشان می‌دهد چگونه استفاده مشتری از سازمان‌های خدماتی، بر صورت‌های مالی و حسابرسی کنترل داخلی تحت تاثیر می‌گذارد. با این وجود، بین خدمات حسابداری برون سپاری شده در داخل و خارج شرکت تفاوتی وجود ندارد. زیرا هنجارهای فرهنگی، عدالت اجتماعی و حمایت سرمایه‌گذار بطور گسترده‌ای از کشوری به کشور دیگر متفاوت است. مطالعه بریستاکر و همکاران (2013) به درک مفاهیم حسابرسی در برون مرزی سپاری فعالیت‌های حسابداری کمک می‌کند. مطالعه ما بر برون مرزی سازی خدمات حسابداری، و چگونگی تاثیر آن بر مشتریان برون سپار، سازمان‌های ارائه دهنده خدمات در داخل کشور و فرایندهای حسابرسی تمرکز می‌کند.

**سابقه و انگیزه**

 استاوا و همکاران (2013) برون سپاری را به چهار نوع طبقه بندی کرده اند که در شکل 1 ارائه شده است. بخش دوم و سوم درباره برون مرزی سپاری است (به عنوان مثال برون مرزی سپاری می تواند زمانی رخ دهد که فرایندهای حسابداری فراتر از مرزهای شرکت برون سپاری شده باشند). بطور نمونه زمانی که جنرال الکتریک یک مرکز تماس در کشور هند دارد، فعالیت‌‌های آن در داخل مرزهای شرکت است و از این رو می‌‌‌تواند به عنوان یک فرایند برون مرزی سپاری محسوب شود در حالی که یک فعالیت برون سپاری نیست. با این وجود، برون مرزی سپاری همچنین می‌تواند برای یک فروشنده در خارج از مرزهای شرکت، انجام شود.

یکی از دلایل اصلی برون مرزی سپاری فعالیت‌های حسابداری دسترسی به نیروی کار ماهر با هزینه پایین است. زیرا هدف ابعاد برون مرزی سپاری دستیابی به هزینه‌های پایین است. برای مثال، هند و فلیپین هزینه‌هایی برای نیروی کار ماهر ارائه دادند که پایین تر از موارد مشابه در کشور آمریکا می باشد (اولسن و همکاران، 2008). همچنین آکسین و ماسینی (2008) موافقند که برون مرزی سپاری، کیفیت خدمات را به دلیل افزایش توجه به وظایف خاص توسط فروشندگان افزایش می‌دهد. همچنین بهبود خدمات ممکن است دلیل دیگر برای فرایندهای برون مرزی سپاری باشد. تعدادی از مطالعات چگونگی تاثیر قانون ساربنز آکسلی بر شرکت‌های آمریکایی را از نقطه نظر ارزیابی افشای کنترل‌های داخلی مطابق با بخش 404 مورد بررسی قرار دادند (جی و مک وای، 2005؛ دویل و همکاران، 2007، آشبوق اسکایف و همکاران، 2007؛ هویتاش و همکاران، 2009). با این وجود توجه کمی بر برون مرزی سپاری کنترل‌های داخلی در فرایندهای کسب و کار شده است. برای پر کردن این شکاف در ادبیات، مطالعه حاضر بر برون سپاری فرامرزی خدمات حسابداری تمرکز می‌کند (بخش دو و سه) و همچنین چگونگی تاثیر آن بر فروشندگان خدمات برون مرزی، سازمان ارائه دهنده خدمات در داخل کشور و فرایندهای حسابرسی را مورد بررسی قرار می دهد.

در دوران قبل از قانون ساربنز آکسلی[[8]](#footnote-8)، سیستم کنترل داخلی فروشندگان برون مرزی سختگیرانه نیود زیرا استانداردهایی مانند بیانیه شماره 70 استانداردهای حسابرسی بطور دقیق اجرا نمی شود علاوه بر این، برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری در دهه گذشته محبوبیت عام پیدا کرد. در دوران پس از قانون ساربنز آکسلی[[9]](#footnote-9) و با اجباری شدن الزامات کنترل داخلی بخش 404، فروشندگان برون مرزی ملزم به رعایت الزامات کنترل های داخلی دقیق شدند. بنابراین فروشندگان برون مرزی انگیزه زیادی برای برای توجه به گزارش اقتصادی کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات پیدا کردند. زمانی که سازمان ارائه دهنده خدمات در کشور ایالات متحده فرایندهای حسابداری خود را بروم مرزی سپاری کرد، ملزم شد تا الزامات هیات نظارت حسابداری بر شرکت‌های سهام عام را برای حفظ کنترل‌های داخلی انجام دهد. برای انجام کار، سازمان کاربر در داخل کشور، گزارش اقتصادی کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات را بدست آورد که مبتنی بر بیانیه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی (مربوط به گزارشگری کنترل‌ها در سازمان خدمات) است.

گزارش شماره 1 کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات به عنوان سند گفتگو[[10]](#footnote-10) بین حسابرس فروشندگان و حسابرسان ارائه دهنده خدمات عمل می‌کند. در صورت استفاده درست، این گزارش می‌تواند اطمینانی درباره کنترل‌های داخلی فرایندهای تجاری برون سپاری شده برای یک کشور دور به حسابرسان مستقل فراهم آورد.

گزارش شماره 1 سازمان ارائه دهنده خدمات بیان می‌کند که آیا کنترل‌های داخلی گزارش‌های مالی بطور منصفانه ارائه شده‌اند، یا به شکل مناسبی در تاریخ خاصی طراحی و اجرا می شوند. گزارش شماره 2 معمولاً دوره طولانی‌تری را (برای مثال 6 ماه یا بیشتر) نسبت به گزارش شماره 1، پوشش می‌دهد و اطلاعات جامع تری را نسبت به گزارش شماره 1 فراهم می‌آورد. گزارش شماره 2 شامل ارزیابی اثربخش عملیات مربوط به کنترل‌های داخلی گزارش‌های مالی در طول دوره زمانی خاص می‌باشد. بنابراین، مطابق با بخش 404 قانون ساربنز آکسلی، کنترل‌ های داخلی گزارش‌های مالی الزام می‌کند که، سازمان‌های کاربر باید گزارش شماره 2 را از مشتریان برون مرزی کسب نمایند. بعد از اینکه بیانه شماره 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی بوجود آمد، مدیریت سازمان ارائه دهنده خدمات ملزم به کسب کردن یک اطمینان درباره طراحی کنترل‌های داخلی فرایندهای حسابداری درباره مدیریت اثربخش فعالیت‌ها شد.

|  |  |
| --- | --- |
| بخش 2برون سپاری فرامرزی | بیرونبرون سپاری درون مرزیسازمان ارائه دهنده خدمات در دورن مرز سازمان |
| بخش 3درون سپاری درون مرزی | دروندورن سپاری درون مرزی |

سازمان ارائه کننده خدمات

 در مرز کشور

درون

بیرون

**پیامدهای برون مرزی سازی فرایندهای حسابداری بر تحقیقات حسابرسی و حسابداری**

 تحقیقات در زمینه تاثیر برون مرزی سازی بر کنترل‌های داخلی به چند دلیل مهم است: ابتدا در صورت عدم وجود گزارش حسابرس مستقل (مشابه بیانیه شماره 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی) حسابرسان مستقل به کشورهای خارجی (مانند هند و فلیپین) مسافرت می کنند که می‌تواند هزینه های سنگین را به شرکت تحمیل کند همچنین نیازمند تلاش بیشتر است. این تلاش نیازمند تکرار برای هر صاحبکار است و در نتیجه تلاش های زیاد در صورت موثر بودن از استفاده کردن گزارش های کنترل داخلی شخص ثالت اجتناب می شود. بنابراین، حسابرس خارجی متکی به گزارش بیانیه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی است که توسط حسابرس شخص ثالث انجام می شود. دوم، برون مرزی سپاری خطرناک تر از برون سپاری سنتی است. برون مرزی سپاری ممکن است شامل خطرات کسب و کار با توجه به فاصله جغرافیایی بیشتر و شرایط متفاوت سیاسی که فروشندگان در آن واقع هستند، باشد (مائو و همکاران، 2008). علاوه براین، برون مرزی سپاری چالش‌های اساسی در مدیریت تیم‌ها ایجاد می کند زیرا افراد دارای فرهنگ‌های متفاوت هستند (داگرتی و همکاران، 2012). برای مثال وانگ و لیو (2013) کشف کردند که شرکت کنندگان چینی در مقایسه هماتایان آمریکایی برای یک کلاهبردار زمانی که شخص تحت فشار مالی فوق العاده مرتکب تقلب می شود، به مسائل اخلاقی وی کمتر توجه می کنند ( برای مثال پرداخت هزینه‌های متحمل شده در اورژانس پژشکی). علاوه براین، با انتقال بخش‌هایی از فرایند کسب و کار به کشور دور، ملت‌های ناآشنا با گویش‌ها و فرهنگ کاملاً متفاوت، سازمان ارائه دهنده خدمات داخل مرزی ممکن است با ریسک کیفیت پایین خدمات، قابلیت اطمینان پایین‌تر و افزایش مشکلات ارتباطی رو به رو باشد (اسچونهر و همکاران، 2008). فقدان اطلاعات درباره فروشنده در یک کشور دور دست، جایی که در آن سازمان کاربر مالکیت و کنترل مستقیمی ندارد، ابعاد دیگری از خطر را اضافه می کند (نیکلسن و امان، 2008). سوم، کشورهای فروشنده ممکن است الزامات قانونی سختگیرانه‌ای همچون آمریکا نداشته باشند. بنابراین، به تنهایی مسئولیت کنترل‌های داخلی وابسته به فروشنده را بر عهده می‌گیرند. برای مثال، حاکمیت شرکتی در کل در برخی از کشورهای فروشنده در آسیا ضعیف است (ژانگ و همکاران، 2000، هاجسون و همکاران، 2011). چهارم، از چشم انداز کنترل، حسابرسی عملیات برون سپاری شده فروشنده می‌تواند پیچیده باشد زیرا حسابرسان کنترل‌های اضافی را در زمینه‌هایی همچون انتقال داده‌های بین مرزی و تحویل آن بین کاربر و سازمان‌های ارائه دهنده خدمات انجام می‌دهند. سرانجام محققان کشف کردند که تفاوت‌های فرهنگی می‌تواند شیوه‌های حسابداری و حسابرسی و همچنین شیوه‌های کنترل مدیریت را تحت تاثیر قرار دهد (جاشی، 2001). برای مثال فروشندگان در کشورهای مختلف ممکن است کنترل‌های داخلی را برای فرایندهای کسب و کار انجام دهند زیرا کشورهای گوناگون استانداردهای حسابداری متفاوتی دارند. علاوه براین، دسترسی به منابع محدود برای اعضای حسابرسی داخلی در برخی کشورها ممکن است نقش حسابرس داخلی را در ارزیابی ریسک محدود کند (سارنس و بیلد، 2006). برای مثال تحقیق ارنست و یانگ (2009) در زمینه حسابرسی داخلی در کشور هند نشان داد که 51 درصد شرکت‌های هندی ارزیابی دقیقی را از ریسک تقلب در فرایندهای حسابرسی انجام نمی‌دهند (اکونامیک تامز، 2009). بنابراین، درک کنترل‌های داخلی فرایندهای حسابداری از چشم انداز برون مرزی سپاری و همچنین مسائل مربوط به حسابرسی بسیار مهم است. مطالعه گامی در این راستا است و تلاش می‌کند تا تئوری‌های حسابداری و سوالات مرتبط با آن را برای برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری و کنترل های داخلی ترکیب کند. بریستاکر و همکاران (2013) بحث می‌کنند که برون سپاری مرتبط با ریسک کسب و کار و مدل ریسک حسابرسی، مجموعه از سوالا‌های مربوط به برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری توسعه می‌دهد. مطالعه ما بر حسابرسی صورت های مالی سازمان های کاربر و فروشندگان تمرکز می‌کند. ما در بخش بعد ما سوالات مرتبط با تئوری و ادبیات پیشین را ارائه دادیم.

**منابع سرمایه‌گذاری شده در کنترل‌های حسابداری: نیازهای آموزشی و شکاف فن‌آوری**

 جی و مک وی (2005) و دایل و همکاران (2007) کشف کردند که سرمایه‌گذاری ناکافی در منابع مرتبط با کنترل‌های حسابداری با ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی مربوط است. دو نوع سرمایه گذاری مهم که شرکت‌ها از طریق آن نیازمند کنترل‌های حسابداری هستند عبارتند از سرمایه‌گذاری در فن‌آوری و آموزش کارکنان. باتاچاریا و همکاران (2003) پیشنهاد می‌کنند که فقدان کارکنان متخصص ممکن است کیفیت خدمات ارائه شده بوسیله مشتریان را تحت تاثیر قرار دهد. همچنین علاوه بر کیفیت خدمات ارائه شده، فقدان کارکنان متخصص می‌توانند بر سطح رعایت مقررات فراهم شده بوسیله مشتریان تاثیر گذارد. از این رو، کارکنان فروشنده نیازمند آموزش مناسب هستند. کمبود آموزش حسابرسان داخلی می‌تواند اجرای کنترل‌های داخلی را تحت تاثیر قرار دهد (والاس و همکاران، 2011). تحقیقات ارنست و یانگ (2009) در زمینه حسابرسی داخلی در هند نشان دهنده کمبود حسابرسان فن‌آوری اطلاعات می باشد. زیرا درصد پایینی از شرکت‌ها ارزیابی ریسک فن‌آوری اطلاعات را قبل از نهایی کردن طرح حسابرسی انجام می‌دهند. با این وجود، با آشنایی بیشتر با کنترل‌های داخلی سازمان‌های کاربر، مشتریان مطمئن می‌شدند که تیم حسابرسی داخلی در زمینه فن‌آوری اطلاعات آموزش کافی را دیده‌اند. آموزش در فن‌آوری اطلاعات حیاتی است زیرا بسیاری از فروشندگان برون سپار از فرایند فن‌آوری اطلاعات استفاده می‌کنند و فن‌آوری اطلاعات در فرایندهای برون سپاری فروشندگان ریشه دوانده است که برای کنترل داخلی گزارش‌های مالی اثربخش است. سطح آموزش فن‌آوری اطلاعات در کارکنان حسابرسی داخلی ممکن است امکان ادامه حیات را مطابق با درخواست کترل سازمان ارائه دهنده خدمات تحت تاثیر قرار دهد. به غیر از آموزش فن‌آوری اطلاعات کارکنان فروشندگان برون سپار نیازمند آموزش در زمینه رعایت مقررات کشورهای فروشنده هستند (‌برای مثال بیمه حمل بهداشت وقانون پاسخگویی در 1996 و قانون ساربنز در سال 2002 در آمریکا). درک بهتر الزامات رعایت مقررات بوسیله کارکنان ممکن است کنترل‌های داخلی فرایندهای کسب و کار را که در حال اداره شدن است، بهبود بخشد.

استفاده از فن‌آوری‌هایی که بوسیله کمیته حمایت از سازمان‌های کمیسیون تردوی[[11]](#footnote-11) (کوزو، 2009) ارائه شده است، گزارشی در زمینه نظارت کنترل‌های داخلی که از طریق کنترل ابزار نظارت یا فرایند ابزارهای مدیریتی انجام می‌شود (ماسیلی و همکاران، 2010). مثال‌هایی از تکنولوژی‌های مشهور در آمریکا شامل قانون ساربنز آکسلی، هدایتگر ریسک توسط شرکت پاسلی، شتاب دهده قانون ساربنز آکسلی. این تکنولوژی‌ها می‌تواند شامل هدایت آزمون‌های کنترل معمول، افزایش ارزشیابی ریسک، ارزیابی و مستندسازی کنترل‌ها و مدیریت کنترل‌ها و ارتباطات فعالیت‌های اطمینان‌دهی کنترلی. ماسولی و همکاران (2010) نشان دادند که بسیاری از کشورهای آمریکایی این تکنولوژی‌ها را اجرا می‌کنند. علاوه بر این، آنها نشان دادند که شرکت‌هایی که تکنولوژی نظارت بر کنترل‌های داخلی را دارند، احتمال تحریف‌های با اهمیت[[12]](#footnote-12) پایینی را دارند. با این وجود، چنین استفاده‌هایی از تکنولوژی حسابرسی ممکن است در کم کردن هزینه‌های مقاصد برون مزی سپاری فراگیر باشد.

بنابراین بر اساس آموزش و سرمایه‌گذاری بر کنترل‌های حسابداری در شرکت‌های برون سپار، دانشگاهیان علاقه‌مند به طرح چنین سوال‌هایی شدند:

سوال اول: آیا سطوح تخصص در فن‌آوری اطلاعات در تیم‌های حسابرس داخلی بر انطباق گزارش سازمان‌های کاربر با گزارش کنترل‌های داخلی قانون ساربنز آکسلی تاثیر دارد؟

سوال دوم: چگونه فروشندگان فن‌آوری اطلاعات با کمبود حسابرسان فن‌آوری اطلاعات در زمینه برنامه‌های آموزشی مناسب برخورد می‌کنند؟ آیا کمبود حسابرسان فن‌آوری اطلاعات در هزینه‌های پایین، برون سپاری کنترل‌های داخلی فرایند‌های حسابداری را تحت تاقیر قرار می‌دهد؟

سوال سوم: فروشندگان برون سپار درباره تکنولوژی نظارت بر کنترل‌های داخلی چگونه آگاه باشند؟ آیا آنها این تکنولوژی‌ها را برای نگهداری کنترل‌های داخلی استفاده بکار می‌گیرند؟

سوال چهارم: آیا سطح تخصص فن‌آوری اطلاعات در تیم‌های حسابرس داخلی در سراسر عملیات برون سپاری شده متفاوت است؟ و آیا آن بر تصمیم‌گیری فرایندهای حسابداری برون سپاری شده تاتیر دارد؟

تحقیقات قبلی تعامل بین فروشندگان برون سپار و سازمان‌‌های کاربر را مورد بررسی قرار دادند. استرینگ فیل و همکاران (2008) نشان دادند که افزایش تعامل بین فروشندگاه برون سپار و سازمان‌های کاربر تاثیر تعدیل کننده بر ریسک برون مرزی سپاری دارند. ریسک‌ها رابطه مثبتی با احتمال ضعف‌های موجود در کنترل‌های داخلی دارند (دویل و همکاران، 2007). بنابراین ما انتظار داریم که افزایش و موثر بودن ارتباط تعامل بین فروشندگاه برون سپار و سازما‌ن‌های کاربر تاثیر تعدیل کننده بر احتمال ضعف‌های موجود در کنترل‌های داخلی داشته باشد که در بخش سوم ارائه شده است. علاوه بر این، همانطوری که بخش عمده برون سپاری خدمات مرتبط با فن‌آوری اطلاعات است. هرمانسون و همکاران (2000) با تحقیق از 100 مدیر حسابرسی داخلی کشف کردند که آنها ارتباط بیشتری با ریسک فن‌آوری اطلاعات سنتی و کنترل‌ها در مقایسه با توسعه سیستم دارند. آنها نتیجه گرفتند که حسابرسان داخلی سازمان‌های کاربر ممکن است تمرکز کمی بر ریسک فن‌آوری اطلاعات و کنترل فرایندهای فن‌آوری اطلاعات برون سازی شده دارند. این نتیجه گیری‌ها باعث شکل گرفتن سوال‌های زیر می شود:

سوال پنجم: چگونه افزایش تعامل و بهبود ارتباط بین فروشندگان برون سپار و سازما‌ن‌های کاربر کنترل‌های داخلی فرایندهای برون سپاری را تحت تاثیر قرار می‌دهد؟

سوال ششم: چگونه حسابرسان داخلی سازمان‌های کاربر با فروشندگان فن‌آوری اطلاعات (و حسابرسان داخلی) برای ارزیابی ریسک و کنترل‌های مربوط به فرایندهای فن‌آوری اطلاعات برون سپاری شده در تعامل هستند؟

**فرایند چسبندگی دانش و کنترل‌های داخلی فرایند‌های برون سپاری**

 فرایند چسبندگی[[13]](#footnote-13) دانش به مشکلات انتقال دانش از یک مجموعه‌ای از کارکنان به یک مجموعه‌ای دیگر از کاکنان اشاره دارد (جنسن و زالنسکی، 2004). عواملی مانند فقدان دریافت ظرفیت جذب، ابهام علت و معلولی و یک رابطه قابل ملاحظه بین سازمان های کاربر و فروشندگان می‌تواند انتقال دارایی‌های دانش[[14]](#footnote-14) را مختل کند (زالنسکی، 1996). اثر چسبندگی زمانی بزرگ است دانش از یک پرسنل محلی به یک پرسنل بروم مرزی انتقال یابد. زیرا انتقال دانش از درون شرکت به فراتر از مرزهای شرکت مشکل تر از انتقال آن در درون کشور است (گالباریس، 1990). چسبندگی دانش ممکن است بطور قابل ملاحظه‌ای عملکرد فرایند برون سپاری را تحت تاثیر قرار دهد. علاوه بر این، مدل پیوستاری دانش که بوسیله جایناتی (2006) پیشنهاد شد نشان می‌دهد که سه مرحله برای فرایندهای کسب و کار وجود دارد:

الف) مرحله داده ب) مرحله اطلاعات ج) مراحل دانش

در مرحله داده، فرایندها معمول‌تر و قابل مستندتر هستند. در مرحله اطلاعات حتی اگر بیشتر کارها قابل مستند باشد، برخی از تصمیم‌های اختیاری ممکن است لازم باشد. در مرحله دانش، کار شامل مقدار قابل ملاحظه‌ای از تجربه و تخصص است. این فرایندها در مرحله داده و مرحله اطلاعات بطور ذاتی چسبندگی کمتری دارد و به راحتی قابل انتقال به پرسنل برون سپار در مقایسه با فرایندها در مرحله دانش دارد. ما استدلال می‌کنیم که نیاز به بررسی اینکه آیا مشکلات کنترل داخلی بین فرایندهایی که در مراحل داده، مراحل اطلاعات یا مراحل دانش هستند، نیازمند است. اگر شواهد نشان دهد مشکلات کنترل داخلی در سراسر سه مرحله مختلف، متفاوت است باید تلاش بیشتری انجام دهند و منابع بیشتری را برای بهبود کنترل‌های داخلی در فرایندهای برون سپار در مراحل دانش اختصاص دهند. در این راستا، تعدادی از سوال‌های پژوهش ممکن است مطرح شود:

سوال هفتم: چگونه می‌توان چسبندگی دانش را برای فرایندهای کسب و کار بهبود داد بطوری که پرسنل فروشنده و همچنین حسابرسان خارجی و داخلی دانش کاملی درباره فرایندها و تاثیر آن بر کنترل های داخلی سازمان های کاربر داشته باشند؟

سوال هشتم: کدامیک از فرایندهای حسابداری بیشتر در معرض ابتلا به چسبندگی دانش و از این رو بیشتر در معرض کمبود کنترل داخلی هستند؟

**حق الزحمه حسابرسی، تلاش حسابرس و تاخیر در گزارش حسابرس**

 حق الزحمه حسابرسی یک موضوع پیچیده در فرایند حسابرسی است زیرا آنها وابسته به عوامل به هم پیوسته‌ای همچون تقاضا برای حسابرسی و خدمات اطمینان بخشی، شرایط بازار، شکل بازاریابی و استراتژی و تعداد ساعات صرف شده در فرایند حسابرسی هستند (کاشولیو همکاران، 2010) و هزینه‌های حسابرسی نه تنها جزء هزینه‌های تولید مستقیم هستند بلکه زیان‌های آتی مورد انتظار که می‌تواند ناشی از دادخواهی و پرونده‌های حقوقی علیه حسابرس باشد را در بر می‌گیرد (سیمونیک، 1980). در دوران پس از قانون سازبنز آکسلی بخش بزرگی از نحقیقات نشان دادند که قانون ساربنز آکسلی بر حق‌الزحمه حسابرسی تاثیر دارند. محققان کشف کردند که حق‌الزحمه حسابرسی بطور قابل ملاحظه‌ای در دوران پس از قانون ساربنز آکسلی به دلیل کار بیشتر مورد نیاز مطابق با بخش 404 قانون ساربنز آکسلی افزایش می‌یابد (دی فاند و فرنسیس، 2005؛ بلینگز و هودر، 2008؛ کاسگرو و نیدرجان، 2008) به منظور انطابق با الزامات کنترل داخلی هزینه‌های حسابرسی بطور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌یابد و بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر می‌گذارد (کریشنان و همکاران، 2008). بر اساس مطالعات سیمونیک (1980)، محققان نشان دادند که یک عامل تعیین کنده حق الزحمه حسابرسی پیچیدگی خدمات سازمان‌های کاربر در زمینه عملیات است. بطور کلی، افزایش پیچیدگی عملیات کسب و کار بطور مثبتی با ساعات کار حسابرسی مرتبط است و از این رو به افزایش حق الزحمه حسابرسی کمک می‌کند (کنچل و همکاران، 2009؛ کاشولی و همکاران، 2010). همچنین تحقیقات قبلی شواهدی را فراهم می‌آورند که تاخیر در گزارش حسابرس بین تاریخ پایان سال شرکت و تاریخ گزارش حسابرسی متفاوت است و زمانی این فاصله افزایش می‌یابد که سازمان‌های کاربر بخش‌ها و شرکت‌های فرعی داشته باشند (ماسیف و همکاران، 2012).

تحقیقات قبلی نشان دادند که تعدادی از شرکت‌های فرعی داخلی و خارجی، نسبت دارایی‌های خارجی و تعداد بخش‌های مختلف کسب و کار با افزایش حق الزحمه حسابرسی مرتبط است (های و همکاران، 2006). در حالی که پیچیدگی کسب و کار باید با افزایش برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری افزایش یابد. هیچ مطالعه‌ای تاثیر پیچیدگی کسب و کار را بر تلاش حسابرس، تاخیر در گزارش حسابرس یا حق الزحمه حسابرس مستند نکرده است شواهد نشان می‌دهد که حق الزحمه حسابرسی برای شرکت هایی با ضعف‌های موجود در کنترل‌های داخلی بطور قابل ملاحظه‌ای بالاتر است (هانگ و ویکینز، 2008؛ کریشنان و همکاران، 2008). در این راستا، مانسیف و همکاران (2011) دریافتند شرکت‌هایی که نقاط ضعف موجود در کنترل‌های داخلی را پوشش می‌دهند در مقایسه با شرکت‌هایی با ضعف‌های با اهمیتی در گزارش کنترل‌های داخلی حق‌الزحمه پایینی دارند. بنابراین، تحقیقات حسابرسی پیشنهاد می‌کنند که پیچیدگی عملیات برون مرزی سازی و همچنین افزایش ریسک کنترل، احتمالاً حق‌الزحمه حسابرسی، تاخیر در گزارش حسابرسی و تلاش و زمان را تحت تاثیر قرار می‌دهد. این مطالب ما را تحریک می‌کند تا به دنبال پاسخ به سوالات زیر باشیم:

سوال نهم: آیا افزایش برون مرزی سازی فرایندهای حسابداری حق الزحمه حسابرسی سازمان‌های کاربر را افزایش یا کاهش می‌دهند؟

سوال دهم: آیا بیانیه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی به محدود کردن هزینه‌های بالای حسابرسی برای سازمان‌های کاربر کمک می‌کند؟ در نتیجه آن، آیا حق الزحمه حسابرسی کاهش می‌یابد؟

سوال یازدهم: آیا بیانه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی در سراسر کسب و کارهایی که صنایع و فرایندهای خود را برون سپاری می‌کنند، متفاوت است؟

**خلق دانش سازمانی و تاثیر آن بر حق‌الزحمه حسابرسی، تلاش حسابرس و تاخیر در گزارش حسابرس**

ناناکی و همکاران (1994) پیشنهاد می‌کنند که دانش سازمانی می‌تواند از طریق تعامل میان افراد و طریق مکانیزم‌هایی همچون مشاهده، تقلید یا دوره‌های کارآموزی ایجاد شود. دانش ناشی از خارج شرکت گاهی اوقات می‌تواند یک محرک مهم برای تغییر و بهبود عملیات سازمان باشد. فروشندگانی که نیازمند طراحی و ارزیابی کنترل‌های داخلی برای سازمان‌های کاربر مطابق با بیانیه 16 استاندادهای خدمات اعتباردهی هستند، به احتمال زیاد دانش بیشتری درباره سازمان خود، فرایندها، کنترل‌ها، تجزیه و تحلیل ریسک و کنترل‌های داخلی در طول فرایند گزارشگری دارند (پدرسون و استاباک، 2005). از این رو، برخی از سوالات مهم برای این موضوع بوسیله محققان موضوع بندی شده است:

سوال دوازدهم: آیا فروشندگان برون سپار دانشی درباره کنترل‌های داخلی شرکت خود در فرایند نگهداری کنترل‌های داخلی فرایندهای کسب و کار، کسب می‌کنند؟ این امر می‌تواند برای فروشندگان برون سپاری که هنوز کنترل‌های داخلی دقیقی ندارند، معتبر باشد.

داشتن تجربه با کنترل‌های داخلی سختگیرانه و استانداردهای نظارتی بین المللی نه تنها سازمان‌های فروشنده را با کنترل‌های داخلی سختگیرانه آشنا می‌کند بلکه آنها را برای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار بین المللی آماده می‌کند (مانند بورس اوراق بهادار نیویورک) که در آن تمایل برای رعایت الزامات دقیق‌تر از کشورهای خود فروشنده است. علاوه بر این، گزارش کنترل داخلی توسط شخص ثالث (بیانیه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی) برای مرتبط بودن با استانداردهای کنترل داخلی سختگیرانه نسبت به کشورهای خود فروشنده قابل درک تر است. بنابراین، سرمایه‌گذاران داخلی در کشورهای فروشنده می‌توانند اطمینان بیشتری در شرکت‌های فروشنده داشته باشند.

تعاملات سازمان ارائه دهنده خدمات ممکن است کنترل‌های داخلی کسب و کار فروشنده را به دلیل تاثیرات آنی (به عنوان مثال، در حالی که فروشندگان خود را برای الزامات کنترل داخلی سختگیرانه آماده می‌کنند، ممکن است بطور همزمان کنترل‌های داخلی فرایندهای حسابداری را در کشور خود نیز بهبود بخشند) بهبود بخشد. برای مثال اجازه دهید یک شرکتی که کسب و کار خود را در کشور هند برون سپاری کرده است در نظر بگیریم که حقوق و دستمزد سازمان‌های کاربر را در کشور آمریکا مدیریت می‌کند. شرکت برون سپاری شده باید کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات را برای فرایند مدیریتی بدست آورد. بنابراین باید الزامات کنترل‌های داخلی حقوق و دستمزد را یاد بگیرد که بر کنترل‌های داخلی حقوق و دستمزد درون شرکت برون سپاری شده تاثیر داشته باشد. این رویکرد، خطرهای تحریف با اهمیت را کاهش می‌دهد. مدل ریسک حسابرسی پیشنهاد می‌کند که بهبود کنترل‌های داخلی احتمالاً بر تلاش حسابرس و حق الزحمه حسابرسی فروشنده تاثیر داشته باشد. با این وجود، فروشنده مجبور است مبلغ بیشتری برای خدمات غیر‌حسابرسی جهت آماده‌سازی و صدر گواهینامه توسط کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات پرداخت نماید. این مطالب پیشنهاد می‌کند که تحقیقات بیشتری برای پاسخ دادن به سوالات زیر انجام شود:

سوال سیزدهم: چگونه تعاملات کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات بر تلاش حسابرس و حق‌الزحمه حسابرسی برای فروشنده تاثیر گذارد.

سوال چهاردهم: آیا تعاملات کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات حق الزحمه خدمات غیر حسابرسی را برای فروشندگان افزایش می‌دهد که بطور به اندازه کافی آنها را از ارائه خدمات در هزینه های پایین منع کرده است؟

سوال پانزدهم: چگونه تعاملات کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات نقشی در طول عقد قرارداد بین سازمان کاربر و فروشنده بدلیل هزینه‌ها ( برای فروشندگان) در نگهداری کنترل‌های داخلی ایفای نقش می‌کند؟

**خدمات غیر حسابرسی، شهرت حسابرس و وابستگی مالی اقتصادی**

 یکی از مفاد قانون ساربنز آکسلی منع خدمات غیر حسابرسی بوسیله حسابرسان مستقل است. کمسیون بورس اوراق و بهادار تهران همچنین بیان می کنند انواع مختلفی از خدمات غیر حسابسی احتمالاً استقلال حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد (کمسیون بورس اوراق بهادار، 2002 و 2003). تحقیقات پیشین نشان می دهند که استقلال حسابرس به خطر می افتد زمانی که حسابرس خدمات غیر حسابرسی را فراهم می آورد (های و همکاران، 2006؛ جاشی و همکاران، 2007). تحقیقات بر دو تئوری برای توضیح مزایایی خدمات غیر حسابرسی و تاثیر منفی بر استقلال حسابرس توضیح می دهد. تئوری وابستگی مالی اقتصادی پیشنهاد می کنند که حق الزحمه بالای خدمات غیر حسابرسی ممکن است تمایلی برای حسابرس در به خطرانداختن استقلال خود دارد (دی آنجلو، 1981). زیرا حسابرس شخص وابسته ای به مشتری می باشد زیرا بخش عمده ای از از درآمدهای حسابرس از آن مشتری است. برخی محققات همچنین نشا می دهند که خدمات غیر حسابرسی بر استقلال حسابرس تاثیر ندارد ( زلف، 2003). با این وجود، روداک و همکاران (2006) نشان دادند که استقلال آنها به مخاطره نمی افتد زمانی که عواملی همچون انگیزه های بازار، دعاوی حقوقی و حاکمیت شرکتی جبران شود. علاوه بر این، شرکت های حسابرسی با مشتریان بزرگ انگیزه بیشتری رای حفظ شهرت و استقلال دارند (دی آنجلو، 1981؛ اسوارتز و منان، 1985؛ والاس، 1987؛ کوتاری و همکاران، 1988، پالمروس، 1988، لایز و واتس، 1994). بنابراین، یک تئوری رقیب، تاثیر گسترش دانش پیشنهاد می کند تا اثر سودمند خدمات غیر حسابرسی را توضیح می دهد. مطابق با تحقیقات سمانتیک (1984) جابجایی دانش زمانی رخ می دهد که عملرد حدمات غیر حسابرسی دانش موثری برای بخش حسابرسی تولید کند. تحقیقات پیشین پیشنهاد می کنند که حسابرسان موقع فراهم آوردن خدمات غیرحسابرسی فرصت برای یادگیری بلیشتر را درباره مشتریات و کسب و کار آنها بدست می آورند. زیرا چنین اقدامی موجب افزایش تعاملات و درک بهتر کسب و کار مشتری می شود (نچل و همکاران، 2009). گسترش دانش می تواند حق الزحمه حسابرسی و همچنین تاخیر در گزارش حسابرس را تحت تاثیر قرار دهد (کاشولی و همکاران، 2010). اکثر تحقیقات در زمینه خدمات غیر حسابرسی از خدمات مالیاتی یا خدمات مشاوره مدیریت برای توضیح این دو تاثیر استفاده می کنند (کاشولی و همکاران، 2010). تحقیقات محدودی در هر دو مورد مربوط به خدمات غیر حسابرسی از نظر استاندارد شماره 700 گزارشگری یا بیلنیه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی یا گزارش های کنترل داخلی بوسیله حسابرسان وجود دارد.

ما ادعا می کنیم که تحقیق در زمینه خدمات غیر حسابرسی که بوسیله استاندارد گزارشگری شماره 700 یا بیانیه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی فراهم می شود به چندین دلیل مهم است: در بسیاری از کشورهای پیشرفته شرکت های حسابرسی مجاز به ارائه هر دو خدمات حسابرسی و غیر حسابرسی برای مشتریان یکسان هستند. استقلال حسابرس با ایجاد دیوار بین تیم حسابرسی مشغول در خدمات غیر حسابرسی و تیم های حسابرسی مستقل محافظت می شود. یعنی اعضای تیم مجاز به برقراری ارتباط با یکدیگر نیستند. علاوه بر این، یک شرکت حسابرسی می تواند خدمات حسابرسی را بای مشتریان در آمریکا و برای فروشندگان مشتری در کشورهای خارجی فراهم کند. بنابراین، گزارش بیانیه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی برای فروشنده A که توسط موسسه حسابرسی X امضا شده است، در حالی که همان موسسه حسابرسی X احتمالاً مشتری B را امضا کند. در این حالت ممکن است وابستگی مالی اقتصادی وجود داشته باشد، مخصوصاً زمانی که گزارش تولید شدهبرای اولین بار بوده و حق الزحمه خدمات اعتباردهی زیاد باشد. با این وجود، چشم انداز مناسبی برای گسترش دانش وجود دارد. حسابرسان مالی در کشورهای خارجی همچنین کنترل های داخلی صاحبکار را بررسی می کنند. بنابراین یک هم افزایی در نوع کارهایی که حسابرسان مستقل انجام می دهند وجود دارد زیرا به نظر می رسد یک همپوشانی بزرگی در فرایند تحقیقات حسابرسی با گزارش های بیانیه شماره 16 حسابرسی وجود دارد. این بحث منجر به شکل گرفتن تعداد سوال می گردد:

سوال شانزدهم: آیا تعداد قابل توجهی از خدمات حسابرسی مشترکی به به فروشندگان ارائه می شود؟

سوال هفدهم: آیا خدمات مشترک حسابرسی استقلال حسابرس را بدلیل وابستگی مالی اقتصادی کاهش می دهد. آیا ارائه خدمات مشترک ریسک تحریفات با اهمیت در صورت های مالی فروشنده را افزایش می دهد؟

سوال هیجدهم: زمانی که خدمات اطمینان دهی مشترک ارائه می شود به خاطر گسترش دانش حسابرسان تلاش کمتری انجام می دهند؟

سوال نوزدهم: آیا گسترش دانش از بیانیه 16 استانداردهای خدمات اعتباردهی بر حسابرسی مالی بر حق الزحمه حسابرسی تاثیر دارد؟ آیا گسترش دانش بر تاخیر گزارش حسابرس تاثیر دارد؟

**خلاصه و نتیجه‌گیری**

 برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری برای بسیاری از فرایندهای تجاری برای حفظ مزیت رقابتی در محیط کسب و کار امروزی ضروری است. درحالی که برون سپاری موجب صرفه جویی در هزینه ها می شود و به مشتریان کمک می کند تا بر اولویت های اصلی سازمان تمرکز کنند امام خطراتی را برای سازمان های مشتری به همراه دارد. برای کاهش این ریسک و مطابق با الزامات قانونی کشورها، سازمان های کاربر و فروشندگان بطور موثری کنترل های داخلی کارآمد برای فرایندهای تجاری برون سپاری شده ایجاد می کنند. سازمان های کاربر باید به دنبال مشتریانی باشد که فرایندهای تجاری مناسبی دارند و برای فراهم آوردن گزارش کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات مشتاق هستند. علاوه بر این، سازمان های کاربر باید از برون مرزی سازی فرایندهایی که ضعف های با اهمیتی در سیستم کنترل داخلی دارند. بطور مشابه، فروشندگان باید از انجام دادن فرایندهای تجاری برای مشتریانی که از حفظ کنترل های داخلی ناتوان هستند، اجتناب کنند. در حالی که کنترل سازمان ارائه دهنده خدمات اطمینان معقولی درباره کنترل های داخلی فرایندهای برون سپاری شده، فراهم می آورد گزارش بازرسی هیئت نظارت بر حسابداری شرکت های سهامی عام پیشنهاد می کند برخی حسابرسان هنوز هم با کنترل های داخلی فروشنده دست پنجه نرم می کنند. با این وجود، ما کشف کردیم که کمبود تحقیقات برای فرایندهای حسابداری، تاثیر آن کنترل های داخلی، تاثیر آن حسابرسی سازمان های کاربر، و چگونگی کنترل های داخلی می توان برای فرایندهای برون سپاری بهبود یابد. سوالات پژوهش در تحقیق ما دانشگاهیان و استاندارد گذاران و همچنین سیاستگذاران را بای درک بهتر مفاهیم برون مرزی سپاری فرایندهای حسابداری با تاکید حاص بر گزارشگری مالی در زمینه کنترل های داخلی ترغیب می نماید. برای مثال، پاسخ به سوالات پژوهش ما می تواند به ما در درک فرایندهای حسابداری برای برون مرزی سازی و چگونگی توسعه یک چارچوب برای نگهداری کنترل های داخلی در طول فرایندهای حسابداری برون سپاری شده کمک می کند. سوالات ما احتمالاً در ارزیابی تاثیر حق الزحمه حسابرسی و تاخیر گزارش حسابرسی در محیط برون مرزی سپاری شده کمک می کند. هر تلاش برای پاسخ دادن به برخی از سوالات پژوهشی ما احتمالاً به درک تاثیر برون مرزی سازی خدمات غیر حسابرسی و استقلال حسابرس کمک می نماید.

 **منابع**

Aksin, O. and Masini, A. (2008), “Effective strategies for internal outsourcing and offshoring of business services: an empirical investigation”, *Journal of Operations Management*, Vol. 26 No. 2, pp. 239-256.

Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. and Kinney, W. (2007), “The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX 2002-mandated audits”, *Journal of Accounting and* *Economics*, Vol. 44 No. 1, pp. 166-192.

Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. and LaFond, R. (2008), “The effect of SOX 2002 internal control deficiencies and their remediation on accrual quality”, *The Accounting Review*, Vol. 83 No. 1, pp. 217-250.

Beneish, M., Billings, M. and Hodder, L. (2008), “Internal control weaknesses and information uncertainty”, *The Accounting Review*, Vol. 83 No. 3, pp. 665-704.

Blinder, A.S. (2009), “How many US jobs might be offshorable?”, *World Economics*, Vol. 10 No. 2, pp. 41-78.

Causholli, M., De Martinis, M., Hay, D. and Knechel, R. (2010), “Audit markets, fees and production: towards an integrated view of empirical audit research”, *Journal of Accounting* *Literature*, Vol. 29, pp. 167-215.

Chen, Y. and Rezaee, Z. (2012), “The role of corporate governance in convergence with IFRS: evidence from China”, *International Journal of Accounting and Information Management*, Vol. 20 No. 2, pp. 171-188.

Cosgrove, S. and Niederjohn, S. (2008), “The effects of Sarbanes-Oxley on the public accounting industry”, *Journal of Business Strategies*, Vol. 25 No. 1, pp. 31-52.

COSO (2009), “Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission-COSO (1992) Internal control”, available at: www.coso.org/IC.htm

Daugherty, B.E., Dickins, D. and Fennema, M.G. (2012), “Offshoring tax and audit procedures: implications for US-based employee education”, *Issues in Accounting Education*, Vol. 27 No. 3, pp. 733-742.

Daugherty, B.E., Dickins, D. and Fennema, M.G. (2013), “The effects of offshoring audit tasks on jurors’ evaluations of damage awards against auditors”, in Schmitt, D.B. (Ed.), *Advances in*

*Accounting Behavioral Research*, Emerald Group Publishing, Bradford, Vol. 16, pp. 55-84.

Hogan, C.E. and Wilkins, M.S. (2008), “Evidence on the audit risk model: do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies?”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 25 No. 1, pp. 219-242.

Hoitash, R., Hoitash, U. and Bédard, J. (2009), “Corporate governance and internal control over financial reporting: a comparison of regulatory regimes”, *The Accounting Review*, Vol. 8 No. 3, pp. 839-867.

Jayanty, S. (2006), “Studies in process quality, risk and governance in offshore outsourcing of services”, PhD dissertation, University of Pennsylvania, PA.

Jensen, R. and Szulanski, G. (2004), “Stickiness and the adaptation of organizational practices in cross-border knowledge transfer”, *Journal of International Business Studies*, Vol. 35 No. 6, pp. 508-523.

Joshi, P.L. (2001), “The international diffusion of new management accounting practices: the case of India”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 10 No. 1, pp. 85-109.

Joshi, P.M., Bremser, W.G., Hemalatha, J. and Mudhaki, J.A. (2007), “Non-audit services and auditor independence: empirical findings from Bahrain”, *International Journal of* *Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. 4 No. 1, pp. 57-89.

Munsif, V., Raghunandan, K. and Rama, D. (2012), “Internal control reporting and audit report lags: further evidence”, *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, Vol. 31 No. 3, pp. 203-218.

Munsif, V., Raghunandan, R. and Singhvi, M. (2011), “Audit fees after remediation of internal control weaknesses”, *Accounting Horizons* Vol. 25 No. 1, pp. 77-105.

Nicholsan, B. and Aman, A. (2008), *Offshore Accounting Outsourcing: The Case of India*, Institute of Chartered Accountants of England and Wales Report, London.

Nonaka, I., Byosiere, P., Borucki, P.C. and Konno, N. (1994), “Organizational knowledge creation theory: a first comprehensive test”, *International Business Review*, Vol. 3 No. 4, pp. 337-351.

**Auditing and internal controls for offshored accounting processes**

**Abstract**

The purpose of this study is to develop a research agenda on internal controls for offshored accounting processes. It further develops a linkage between internal controls of offshored accounting processes and auditing of the organization. Offshoring of accounting processes has become a common business practice, pursued by firms to reduce costs and focus on core competencies. However, our understanding about internal controls of these offshored processes is limited. The main findings of our study suggest that while offshoring saves costs and allows the clients to focus on their core competencies, it also poses risks to the clients’ organizations. To mitigate these risks and comply with the regulatory requirements of the countries where the clients are located, clients and their offshore vendors need to effectively establish adequate internal controls for offshored business processes. Clients should seek those vendors who have appropriate processes in place and are willing to provide Service Organization Control (SOC) reports (or at least are capable of getting a SOC report in the near future). Moreover, clients should avoid offshoring the processes that would exist in defective internal control systems. Similarly, vendors should avoid undertaking those processes for which they are incapable of maintaining efficient internal controls. While internal controls for offshored accounting process and related regulatory changes have been increasingly important topics, little research has been devoted to explore their implications on accounting and auditing literature. We attempt to bridge this gap by synthesizing prior research on internal controls and auditing, and further developing a set of research questions for academic research. Our hope is to spur a new area of research that has not been explored before.

**Keywords** Offshoring, Internal control, Auditing.

1. . Offshoring [↑](#footnote-ref-1)
2. . Computer Economics [↑](#footnote-ref-2)
3. . Outsourcing [↑](#footnote-ref-3)
4. . Public Company Accounting Oversight Board [↑](#footnote-ref-4)
5. . Offshore Outsourcing [↑](#footnote-ref-5)
6. . Clients’ Auditors [↑](#footnote-ref-6)
7. . Internal Control over Financial Reporting [↑](#footnote-ref-7)
8. . Pre-SOX Era [↑](#footnote-ref-8)
9. . Post-SOX Era [↑](#footnote-ref-9)
10. . “Conversation” Document [↑](#footnote-ref-10)
11. . Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) [↑](#footnote-ref-11)
12. . Material Misstatements [↑](#footnote-ref-12)
13. . Knowledge Stickiness [↑](#footnote-ref-13)
14. . Knowledge Assets [↑](#footnote-ref-14)