

اثربخشی حسابرسی داخلی و نقش حمایتی مدیریت

محبوبه کمالی دولت آبادی، رویا دارابی*

گروه حسابداری، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

چکیده

برای دستیابی به حاکمیت شرکتی خوب، شرکت باید روی همه جنبه های حاکمیت شرکتی به خصوص وظیفه حسابرسی داخلی تمرکز کند. حسابرسی داخلی، تعهد به اصول اخلاقی، هدف ها، برنامه ها و فعالیت های سازمان را می سنجد و همچنین منبع مهمی برای حسابرس مستقل، کمیته حسابرسی، هیئت مدیره و مدیر ارشد است. اثرگذاری یک مسئله کلیدی برای آن هایی می باشد که به حسابرسی داخلی تمایل دارند. با این وجود دیدگاه های همه در این مورد مشابه نمی باشد، به عنوان مثال حسابرسان خارجی و کمیته حسابرسی توجه بیشتری به تضمین کنترل دارند در حالی که مدیریت ارشد از حسابرس داخلی انتظار دارد که هم تضمین کند و هم مشاوره بدهد. از این رو، لازم است که هر دو گروه مورد بررسی قرار گیرند و این مطالعه تلاش می کند تاثیر برخی فاکتورها بر روی اثرگذاری حسابرسی داخلی از دیدگاه حسابرسان خارجی را بررسی کند. لذا هدف اصلی از مقاله حاضر، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی و نقش حمایتی مدیریت می باشد. برای عملکرد موثر تر، حسابرسان داخلی و مشتریان خدمات حسابرسی باید دارای فهمی مشابه باشند از آنچه حسابرسی داخلی را یک فعالیت دارای ارزش افزوده می سازد. شکست در رسیدن به این فهم می تواند منتج به این درک از حسابرسی داخلی شود و آن اینکه حسابرسی داخلی به سادگی یک مانع برای رسیدن به اهداف است. این می تواند منتج به خدمات حسابرسی غیرقابل استفاده شده و توصیه های حسابرسی نادیده گرفته شوند که تاثیر معکوسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. می توان نتیجه گرفت که شاخصه های حسابرسان داخلی بر حسابرسی داخلی تاثیرگذار است و پشتیبانی مدیریت ارشد در این رابطه بسیار مهم است.

واژگان کلیدی: شاخصه های حسابرسی داخلی، اثربخشی حسابرسی داخلی، حمایت مدیریت ارشد.

۱- مقدمه

حسابرسی داخلی باید از جایگاه سازمانی متناسب با انتظارات مدیریت که واجد ویژگیهای استقلال و بی طرفی باشد برخوردار بوده عملیات خود را به دور از هرگونه جانبداری و اغماض انجام دهد. اهداف و شرح وظایف و محدوده ی فعالیت حسابرسی داخلی باید توسط مدیریت ارشد تبیین و به کلیه ی قسمت های سازمان معرفی گردد. حسابرسان داخلی باید افرادی با تجربه، دارای صلاحیت و دانش کافی بوده به صورتی که درک و شناخت بالایی از فرآیندها، عملیات و اصلاح سیستمها داشته باشند. حمایت کافی مدیران باید پشتوانه ی محکمی برای ضمانت اجرایی گزارشها، پیشنهادهای و نتایج حاصل از رسیدگی ها باشد. مدیران سطوح مختلف و حسابرسان داخلی باید با درک متقابل وظایف یکدیگر در ایجاد شناخت متقابل و برقراری رابطه ی صمیمانه بین طرفین تلاش کنند (اشنایدر^۱، ۲۰۰۳، آرنا و همکاران^۲، ۲۰۰۶). مدیرانی که به دنبال اثر بخشی فعالیت حسابرسی داخلی هستند باید همواره نسبت به ارزیابی این حوزه از سازمان خود اقدام کنند و در جهت تقویت و بهبود مستمر آن اقدام نمایند. اگر حسابرسان داخلی به طور مستقیم زیر نظر کمیته حسابرسی باشند، نسبت به زمانی که به مسئول دیگری گزارش می دهند از آزادی عمل بیشتری برخوردار می شوند، مدیران حسابرسی داخلی عموماً گزارشهای خود را به مدیریت ارشد ارائه می کنند و عموماً با کمیته ی حسابرسی و هیئت مدیره ارتباط مستقیمی دارند (لنز و هان^۳، ۲۰۱۵).

واحد حسابرسی داخلی با گزارش مستقیم به کمیته ی حسابرسی، مستقل از مدیریت عمل می کند و این امر به بهبود کارایی و اثر بخشی و متعاقب آن بهبود عملکرد واحد حسابرسی داخلی کمک می کند. زمانی که کمیته حسابرسی استقلال دارد، اعضاء کمیته حسابرسی تعداد اعضای بیشتری دارد، درک بالاتری برای اجرای موفق توصیه های حسابرسی داخلی وجود دارد. موارد یاد شده چهار مشخصه کمیته حسابرسی است که اثر بخشی حسابرسی داخلی را تحت تاثیر خود قرار می دهد. حسابرسی داخلی به کارکرد اساسی درون سازمانها بدل شده است، و دلیل آن حجم عظیم سقوط شرکت ها و به رسوایی های مالی اخیر می باشد. این اتفاقات سبب شده است که حسابرسی داخلی به یکی از فاکتورهای کمک کننده به مدیریت خوب شرکت بدل شود و به انجام فعالیت های حسابرسی داخلی بسیار کمک نموده است. این مطالعه همچنین تلاش می کند رابطه مستقیم بین شاخصه های حسابرس داخلی و اثرگذاری حسابرسی داخلی را مورد آزمایش قرار دهد. مطالعه پیش رو این مسئله را مطرح می کند که تک به تک شاخصه های حسابرسان داخلی برای اثرگذاری حسابرسی داخلی لازم می باشد. این دیدگاه تحت حمایت استانداردهای جهانی برای فعالیت حرفه ای حسابرسی داخلی می باشد، که این شاخصه ها را به عنوان ویژگی های سازمانها و افراد مورد قبول دارد.

این مطالعه همچنین پشتیبانی مدیریت ارشد به عنوان متغیر میانجی در روابط بالا را مورد آزمایش قرار می دهد. مطالعه پیش رو بررسی یکی از مسائل کلیدی برای حسابرسی را گسترده تر می کند: ارزیابی اثرگذاری حسابرسی داخلی از دیدگاه حسابرسان خارجی با استفاده از داده های جمع آوری شده، به دلایل پیش رو. اول، استانداردهای حسابرسی خارجی، که ریشه آن در کشورهای توسعه یافته می باشد و کشورهای در حال توسعه آن را به کار گرفته اند، توصیه به حسابرسان خارجی برای ارزیابی اثرگذاری حسابرسی داخلی در حالیکه تکیه بر روی حسابرسی داخلی می باشد. این اتکا کمک می کند حسابرسی بهره ور شود، و البته سطح این تکیه ممکن است متفاوت باشد. این اتکا بستگی دارد به برداشت های حسابرسان خارجی از نقش و اثرگذاری حسابرسی داخلی، و حسابرسان خارجی تنها

¹ Schneider² Arena et al³ Lenz&hann

زمانی حسابرسی های انجام شده توسط حسابرسان داخلی تکیه می کنند که نسبت به اثرگذاری حسابرسی داخلی اطمینان داشته باشند. دوم، همکاری و هماهنگی اثرگذار بین حسابرسان داخلی و خارجی منافع بسیاری برای آنها و مشتریانی که حسابرسان به آنها سرویس می دهند دارد. این منافع برای حسابرسان خارجی می تواند شامل کاهش اندازه نمونه حسابرسی و پردازش آن شود. این مسئله منجر به کاهش زمان و هزینه حسابرسی می شود (اندایا و حنیفه، ۲۰۱۳).

گزارش های حسابرسی داخلی زمانی دارای ارزش هستند که مدیران، مشکلات و کاستی های شناسایی شده توسط حسابرسان داخلی را برطرف کنند. کمیته های حسابرسی و مدیریت ارشد نقش مهمی در نظارت و اعمال پیشنهادها برای اقدامات اصلاحی توصیه شده از سوی حسابرسان داخلی را فراهم می کنند. بخش مهمی از نقش کمیته حسابرسی ارزیابی کردن رابطه ی واحد حسابرسی داخلی با مدیریت ارشد و میزان عمل مدیران به یافته ها و توصیه های حسابرسی داخلی است. به عبارت دیگر واحد حسابرسی داخلی زمانی اثربخش است که تیم مدیریت اهمیت زیادی برای عمل به اجرای توصیه های حسابرسی داخلی داشته باشد. همچنین کمیته حسابرسی باید از مدیریت ارشد در مورد سطح حمایت از واحد حسابرسی داخلی برای پی گیری یافته های حسابرسی داخلی، الزام به ارائه پاسخ به گزارش های حسابرسی داخلی و انجام توصیه های حسابرسی داخلی، پرس و جو کند.

۲- حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یکی از ارکان سازمان های امروزی است و شناخت متقابل کارکردها و نیازهای کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران سطوح مختلف، سازمان را در رسیدن به اهدافش یاری می کند. بسیاری از مدیران هنوز به حسابرسی داخلی به صورت سنتی نگاه کرده و اعتقاد چندانی به نقش و اهمیت آن در سازمان ندارند، در حالی که تحولات زیادی در کارکردها و نقش سازمانی حسابرسی داخلی به وجود آمده است. حسابرسی داخلی نیز مانند سایر بخش های سازمان باید در جهت اهداف سازمان بطور مؤثر عمل کرده و به ایجاد ارزش افزوده در سازمان کمک کند. هر یک از قسمت های سازمان در جهت اثربخشی و کارایی نیاز به ویژگی هایی در محیط فعالیت خود دارد. حسابرسان داخلی و مدیران قسمت های مختلف سازمان باید به دقت از وظایف و کارکردها و منافع متقابل همدیگر آگاهی داشته باشند. حسابرسان داخلی باید منطبق با استانداردهای حرفه عمل کرده و همواره در حفظ استقلال نسبی و بی طرفی خود بکوشند. محدوده فعالیتها، روشها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه های ذیصلاح دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را مورد ارزیابی قرار دهند. مدیران سازمان نیز باید از نتایج فعالیت های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند. از حسابرسان داخلی انتظار می رود ضمن داشتن تفکر راهبردی، دارای دانش فنی و نگاه جزئی نگر باشند تا بینش های کسب و کار ایجاد کنند و نسبت به کنترل ها و پوشش ریسک، خدمات اطمینان بخشی ارائه نمایند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۵).

پژوهش های انجام شده نشان می دهد تقاضا برای حسابرسی پیش از آنکه الزام قانونی آن مطرح باشد، وجود داشته است. امروزه وجود، سیستم کنترل داخلی قوی یکی از نکاتی است که اعتبار واحد اقتصادی را در قالب کمک گزارش حسابرسی مستقل و نهایتاً اعتباردهی به کل سازمان، باعث می شود. محدوده ی فعالیت ها، روش ها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارشگری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه های ذی صلاح

دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی نمایند. مدیران نیز باید از نتایج فعالیت های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند (آلزبان و گیولیم، ۲۰۱۴).

حسابرسی داخلی دارای نقشی مهم و حیاتی در حاکمیت و عملیات سازمان است. از همین رو، سازمان هایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط و کسب و کار، فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند. بحث نظارت بر عملکرد سازمان، یکی از وظایف مهم و اصلی مدیریت ارشد یک سازمان محسوب می گردد جهت تحقق این وظیفه ی مهم و کلیدی، سازمان ها واحدی را زیر نظر مستقیم مدیرعامل، سازمان دهی می نمایند که به عنوان بازوی مدیرعامل عمل می کند و با نظارت کامل بر عملکرد واحدهای اجرایی و ستادی، تصویری شفاف از سازمان با توجه به فراز و نشیب ها، موفقیت ها، عدم پیشرفت ها و نقاط ضعف به مدیریت ارشد سازمان منعکس می نماید. واحدهایی که چنین وظایف حساسی را به عهده دارند، زمانی موفق خواهند بود که مجموعه عملکرد آن ها در تصمیم گیری های مدیریتی، اثربخش باشد (عبداللهمی و آقایی، ۱۳۹۶).

وجود یا عدم وجود نهاد حسابرسی داخلی، بستگی به قوانین و مقررات کشورها دارد، به عنوان مثال در امریکا بنابه الزام بورس اوراق بهادار نیویورک، شرکت های پذیرفته شده در بورس، باید دارای نهاد حسابرسی داخلی باشند تا وظیفه ی ارزیابی مداوم فرآیندهای مدیریت ریسک و نظام کنترل های داخلی را برای مدیریت و کمیته ی حسابرسی انجام دهند (سانوزی و همکاران، ۲۰۰۹). مهم ترین کنترل های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت های بزرگ مورد استفاده قرار می گیرد، حسابرسی داخلی است که می تواند تأثیرات قابل ملاحظه ای بر برآوردن نیازهای استفاده کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. یکی از مهم ترین استفاده کنندگان از نتایج کار حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل می باشند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکا بر نتایج حاصل از کار آنان، جنبه های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تاثیر قرار می گیرد (آلزبان و گولیم^۱، ۲۰۱۴).

حسابرسان داخلی در سازمان تاثیر بااهمیتی بر هر فعالیتی درباره عدم انطباق یا عدم رعایت در ارتباط با رویه های برقرار شده، برنامه ها قوانین و مقرراتی که توسط دولت ایجاد شده دارند که می تواند اثر مهمی بر فعالیت های سازمان داشته باشد. حسابرسان داخلی همچنین برای ایجاد و اضافه کردن ارزش به سازمان ها و برای اجتناب از شکست و صرفه جویی در هزینه های مدیریت و اجرای رویه های سازمان مطابق با قوانین و استانداردها از عوامل ضروری می باشند. حسابرسان داخلی حق و توانایی ارزیابی تمام اطلاعات در هر قسمت سازمان را دارند و عملکرد آن ها در قلمرو کل سیستم مدیریتی سازمان هست. بنابراین ذی نفعان سازمان از داشتن عملکرد قوی حسابرسی داخلی قوی که برای سازمان ارزش می آفریند سود می برند. به سبب اینکه حسابرسان داخلی می توانند مدیران را از مسئولیت شان آگاه سازند می توانند به عنوان یک مشاور در شناسایی ضعف های سیستم کنترل داخلی و تسهیل پیاده سازی مدیریت ریسک عمل کنند، هم چنین حسابرسان داخلی به متناسب بودن روش ها و عملیات سازمان کمک می کنند (وحیدی الیزایی و گرامی مقدم، ۱۳۹۵).

حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر کارآمد در نظام اقتصادی دانش محور و جهانی تنها مربوط به واحدهای تجاری و انتفاعی نیست بلکه دستگاه های دولتی هم اگر بخواهند خدمات بهتری عرضه کنند باید از حسابرسی داخلی استفاده کنند. علاوه بر آن در شرکت ها، یا سازمان هایی که از حسابرسی داخلی استفاده می کنند به حسابرسی

¹ Alzeban & gwilliam

داخلی تنها به عنوان فرآیند سندرسی یا بررسی کفایت کنترل های داخلی و قابلیت اتکای اطلاعات صورت های مالی نگریسته می شود، در حالیکه در دنیای امروزه دامنه فعالیت های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. آنها نه تنها در استقرار کنترل های داخلی و نظارت بر رعایت آنان شرکت می کنند بلکه به بررسی کارایی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرآیندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان در یک کلام به خلق ارزش در شرکت کمک می کنند. ما باید به حسابرسی داخلی در کلیه سازمان ها، به عنوان یک امر جدی توجه ویژه ای داشته باشیم. این امر نیازمند توسعه فرهنگ پاسخگویی و پاسخ خواهی در کشور است که یکی از اصول مترقی در حرفه مالی است. تا زمانی که حساب خواهی و حساب دهی وجود نداشته باشد حسابرسی داخلی معنی پیدا نخواهد کرد و هزینه حسابرسی داخلی هزینه بدون منفعت محسوب می شود. با وجود تلاش های صورت گرفته در زمینه تقویت حسابرسی داخلی مانند برگزاری سمینارهای حسابرسی داخلی و انتشار استانداردهای حسابرسی داخلی برای تقویت و گسترش حسابرسی داخلی و تدوین آیین رفتار حرفه ای (اخلاق حرفه ای) اولویت دادن به کنترل های داخلی در قوانین، باز تعریف کنترل های داخلی یکپارچه با شرایط محیطی در ایران و تشکیل انجمنی متشکل از حسابرسان داخلی و مدیران پیشرو و سایر تخصص های مرتبط نیازمندیم (اریک و همکاران^۱، ۲۰۱۲).

۳- اثربخشی حسابرسی داخلی

معیاری برای اندازه گیری عملکرد در حوزه فعالیت حسابرسی داخلی می باشد که برای رسیدن به هدف ها و مقاصد فعالیت های حسابرسی مطابق با بالاترین ویژگی های کیفی و استانداردها است. سنجش کارایی و اثربخشی می تواند به صورت کمی و کیفی باشد (پورحیدری و رضایی، ۱۳۹۱).

۳-۱- صلاحیت حرفه ای کارکنان حسابرسی داخلی

حصول اطمینان از انجام شدن حسابرسی داخلی توسط افرادی که آموزش فنی و حرفه ای و کاردانی کافی به عنوان حسابرس داخلی را دارند. مفهوم صلاحیت حرفه ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی زیر است:

الف) کسب صلاحیت حرفه ای: کسب صلاحیت حرفه ای، نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که بر اساس ضوابط تشکل های حرفه ای مربوط از طریق آموزش های ویژه، کارآموزی، گذاراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه ای تکمیل می شود.

ب) حفظ صلاحیت حرفه ای: حفظ صلاحیت حرفه ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه، به ویژه به کارگیری برنامه ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل می شود که خدمات حرفه ای (با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت محصولات و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه ای ارائه می شود (استانداردهای بین المللی روش های حرفه ای حسابرسی داخلی).

صلاحیت کارکنان یک عنصر کلیدی در اثرپذیری حسابرسی داخلی است. وضع کنندگان استاندارد به طور مداوم بر اهمیت حسابرسان داخلی که دارای دانش، مهارت، و دیگر شایستگی های لازم برای انجام وظایف و مسئولیت های

¹ Eric et al

حسابرسی هستند تاکید دارند. علاوه بر این، شایستگی به عنوان یک شاخص تکیه بر کار حسابرسی داخلی توسط حسابرسان خارجی شناسایی شده است (هوت چین سون و همکاران^۱، ۲۰۰۹).

مطالعات قبلی بر نیاز پرسنل برای شایستگی مناسب برای رسیدن به سطح بالایی از اثربخشی حسابرسی داخلی تمرکز داشته است. علی و همکاران^۲ (۲۰۰۷) و احمد و همکاران^۳ (۲۰۰۹) اهمیت حسابرسی داخلی را در بخش عمومی مالزی بررسی کرده و نشان دادند که فقدان کارکنان واجد شرایط از نظر آموزش، تجربه و دانش در مورد حسابرسی داخلی بطور منفی نقش حسابرسی داخلی را تحت تاثیر قرار می دهد و آموزش را به عنوان یک نیاز مهم برای بهبود کار حسابرسی داخلی پیشنهاد می کند. در بخش عمومی آفریقای جنوبی، اسپجیف (۲۰۰۰) تعدادی از موانع موثر بر عملکرد حسابرسی داخلی، از جمله عدم شایستگی حسابرسی داخلی را شناسایی کرده است. نتایج مشابه در مطالعات دیگر در کشورهای در حال توسعه به دست آمده است. برای مثال، مطالعات کیفیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی سودان (بریرلی و همکاران^۴، ۲۰۰۱) فقدان کارکنان واجد شرایط را به عنوان یکی از عوامل محدود کننده عملکرد حسابرسی داخلی شناخته است.

مطالعات دیگر اشاره کرده اند که فقدان کارکنان واجد شرایط، حسابرسی های داخلی را در بخش عمومی اتیوپی تضعیف کرده است. این مطالعات نشان می دهد که کارکنان حسابرسی داخلی فاقد صلاحیت های تحصیلی مناسب هستند و آموزش مداوم حرفه ای کافی برای توانمند کردن آنها به ارتقاء مهارت های خود در دسترس است. در محیط عربستان، تواجیری و همکاران^۵ (۲۰۰۳) استدلال کردند که کارکنان باید آموزش لازم را برای انجام طیف گسترده ای از حسابرسی داشته باشند. حسابرسی های خارجی، فقدان کارکنان واجد شرایط را به عنوان یکی از مشکلات اصلی، دربرگیرنده ی تعداد قابل توجهی از خطاها و بی نظمی که در سازمان حسابرسی رخ می دهد، مشخص کرده اند. کفایت کارکنان حسابرسی داخلی برای یک سیستم جهت رسیدن به توان کامل مساله ای اساسی است. زین و همکاران^۶ (۲۰۰۶)، این بحث را مطرح می نمایند که هر چه اندازه حسابرسی داخلی بزرگ تر باشد احتمال اینکه با داشتن منابع بهتر (شامل داشتن یک دامنه کاری گسترده تر، جایگاه سازمانی بالاتر و تنوع استعداد کارکنان) نسبت به یک واحد کوچکتر حسابرسی داخلی عملکرد بهتری داشته باشیم، زیاد است.

۲-۳- اندازه ی حسابرسی داخلی

فعالیت ها و عملکردهای حسابرسی داخلی باید برای انجام هر چه بهتر و مناسب تر مسئولیت های خود، به منابع کافی مجهز باشد. استانداردهای بین المللی برای روش های حرفه ای حسابرسی داخلی، در استاندارد مدیریت منابع، نیاز به مدیران ارشد حسابرسی دارد تا اطمینان حاصل شود که منابع حسابرسی داخلی، مناسب و کافی هستند و به طور موثر استفاده می شوند. کارکنان حسابرسی داخلی، این مسولیت را دارند تا هرگونه نبود و فقدان منابع را به اطلاع و توجه مدیریت ارشد برسانند (استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی، شماره ۲۰۳۰).

در استاندارد مدیریت منابع انسانی، سازمان به یک رئیس حسابرسی اجرایی نیاز دارد تا اطمینان حاصل شود که منابع حسابرسی داخلی مناسب و کافی هستند و آنها به طور موثر مورد استفاده قرار می گیرد. مسئولیت کارکنان

¹ Hutchinson et al

² Ali et al

³ Ahmad et al

⁴ Brierley et al

⁵ Twaijry et al

⁶ Zain et al

حسابرسی این است که هرگونه فقدان منابع را به مدیریت ارشد گزارش کنند. تعداد مناسب از حسابرسان داخلی باید به کار گرفته شود و آموزش باید مداوم باشد تا اطمینان از صلاحیت حرفه ای مداوم حاصل گردد. مطالعات قبلی نشان می دهد که کیفیت کار حسابرسی داخلی به احتمال زیاد زمانی که تعداد کافی از کارکنان وجود دارد بالاتر است. برای مثال، در ایالت و نهادهای محلی دولتی مالزی، علی و همکاران. (۲۰۰۷) اشاره کردند که سخت ترین مشکل مواجه شده ی حسابرسی داخلی کمبود کارکنان واجد شرایط بود.

۳-۳- از تباط بین حسابرسان داخلی و مستقل

حسابرسان مستقل در جریان برنامه ریزی حسابرسی، باید از کار واحد حسابرسی داخلی در زمینه های خاصی که ظاهراً به حسابرسی مستقل صورت های مالی مربوط می شود، یک ارزیابی مقدماتی به عمل آورد، از آن جا که برخی از ابزارهای دستیابی به هدف های مورد نظر حسابرس مستقل و حسابرس داخلی یکسان است، پاره ای از کارهای واحد حسابرسی داخلی می تواند در تعیین نوع و ماهیت، زمان بندی اجرا و حدود روش های حسابرسی حسابرس مستقل مفید واقع شود (سوه و همکاران^۱، ۲۰۱۱). هماهنگی و همکاری بین حسابرسان داخلی و خارجی مدت طولانی است که به عنوان مزایای حسابرسی برای سازمان و سهامداران خارجی مهم دیده می شود. نمونه هایی از چنین هماهنگی و همکاری شامل برنامه ریزی مشترک و تبادل اطلاعات، نظرات و گزارشات برای تسهیل حسابرسی با کیفیت بالاتر و جلوگیری از تقلید غیر ضروری کار می باشد. استانداردهای حرفه ای به رابطه بین حسابرسان داخلی و خارجی پرداخته است (عبداللهی و آقای، ۱۳۹۶).

مطالعات علمی نشان می دهد که همکاری مناسب اقتصاد، بازده، و سودمندی حسابرسی را افزایش می دهد و کمک می کند تا مدیریت خدمات عمومی با کیفیت بالا ارائه دهد. عدم وجود همکاری بین حسابرسان داخلی و خارجی اغلب به عنوان یک عامل که کیفیت هر دو شکل حسابرسی در بخش دولتی در کشورهای در حال توسعه را خدشه دار می کند شناخته شده است. در هر سازمان، مدیریت مسوولیت سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد. چرا که: پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان هاست در زمینه ها و سطوح مختلف مطرح است. و یکی از مهم ترین کنترل های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت های بزرگ مورد استفاده قرار می گیرد حسابرسی داخلی است که می تواند تاثیرات قابل ملاحظه ای بر برآوردن نیازهای استفاده کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. یکی از مهم ترین استفاده کنندگان از نتایج کار حسابرسان داخلی حسابرسان مستقل می باشند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکا بر نتایج حاصل از کار آنان، جنبه های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تاثیر قرار می گیرد، یکی از این جنبه ها برنامه حسابرسی است که خود شامل قسمت های مختلفی می گردد (انصاری و شفیعی، ۱۳۸۸).

۳-۴- استقلال حسابرسی داخلی

واحد حسابرسی داخلی، به مدیریت ارشد و ارائه ی اختیارات لازم به این واحد برای گزارش درباره ی هرگونه یافته ی حسابرسی، بدون اجبار به حذف مطلبی، به طور کلی جداسازی حسابرسی داخلی از سایر فعالیت های سازمان، به گونه ای که استقلال حسابرسی داخلی از جنبه های گوناگون دسترسی گزارشگری، استقلال رای و فعالیت های سازمانی محقق شود (کمالی زارع و همکاران، ۱۳۸۳).

¹ Soh et al

استقلال حسابرس مدت طولانی است که به عنوان یک محرک کلیدی نقش حسابرس دیده می شود. اگر چه در طول تاریخ تاکید بیشتری بر استقلال حسابرسی خارجی بوده است، نهادهای حرفه ای و وضع کنندگان استاندارد تاکید فزاینده ای بر نیاز به استقلال و بی طرفی داشته اند علی رغم این واقعیت که حسابرسان داخلی به طور معمول کارکنان سازمان هستند. استقلال و بی طرفی بخش حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر کلیدی اثر پذیری آن (CIPFA, ۲۰۰۳) شناخته شده است. استانداردهای حرفه ای در سراسر جهان نشان می دهد که استقلال و بی طرفی مناسب قابل دستیابی با: گزارش به سطوح در سازمانی که اجازه انجام مسئولیت های جدا از دخالت را به بخش حسابرسی داخلی می دهد؛ ممانعت از مناقشه بر روی منافع؛ ارتباط مستقیم با هیئت مدیره و مدیریت ارشد؛ داشتن دسترسی بدون محدودیت به سوابق، کارکنان و بخش ها؛ داشتن انتصاب و حذف رئیس حسابرسی داخلی بدون کنترل مستقیم مدیریت اجرایی و انجام حسابرسی غیر پژوهشی. مطالعات قبلی نشان می دهد که عدم استقلال مانعی برای عملکرد رضایت بخش حسابرسی داخلی در یک کشور در حال توسعه است (حاجیها و رفیعی، ۱۳۹۳).

در سودان، بریلی و همکاران^۱ (۲۰۰۱) نشان می دهد که حسابرسی داخلی باید به بالاترین سطح در یک سازمان گزارش دهد تا این اطمینان حاصل شود که اقدامات اصلاحی برای اجرای توصیه های حسابرسی داخلی انجام گرفته شده است. در بخش عمومی آفریقایی، اسپچیف^۲ (۲۰۰۰) اشاره می کند که عدم استقلال حسابرسی داخلی به عنوان یک مسئله پیش روی حسابرسی داخلی در کشور مطرح است. به خصوص، او نگرانی ها در مورد خطوط ارتباطی و سطح گزارش و پیامدهای آن برای استقلال را مشخص کرد. مطالعات دیگر در کشورهای در حال توسعه بر عدم استقلال حسابرسی داخلی می شود تاکید دارند. درباره استقلال سازمانی حسابرسی داخلی، موسسه بین المللی حسابرسان داخلی (۲۰۰۶) بیان می دارد که استقلال سازمانی عملکرد حسابرسی را به هدایت کار بدون دخالت سازمان تحت حسابرسی مجاز می دارد.

درست همانطور که استقلال مسئله ای اساسی برای حسابرسان خارجی می باشد، هم چنین برای حسابرسان داخلی نیز امری مهم به شمار می آید. به هر حال به سبب اینکه سازمانی که آن ها حسابرسی آن را انجام می دهند به طور مستقیم آن ها را در استخدام خود دارد، برای حسابرسان داخلی مستقل بودن به مانند حسابرسان خارجی غیر ممکن است (هوک و بورچ، ۲۰۱۱). استقلال در بین مردم یک معنی و تفسیر مجرد ندارد. به عبارت دیگر مفهوم آن در معرض ابهام و ناپایداری است (وینز^۳، ۲۰۱۲). به هر حال استقلال اشاره به مفهوم آزاد بودن از هر نوع اثر مدیر در حالی که حسابرسان داخلی فعالیت های حسابرسی را انجام می دهند و گزارش حسابرسی صادر می نمایند، می باشد (بیلا^۴، ۲۰۰۷).

۴- سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی

سنجش اثرپذیری، یکی از جنبه های کلیدی در فهم محرک های کیفیت حسابرسی داخلی و اثربخشی است. مطالعات قبلی از انواع روش ها و تکنیک های اندازه گیری استفاده کرده اند. برخی از مطالعات در درجه اول بر

¹ Brierley et al

² Schyf

³ Wines

⁴ Belay

مطابقت با استانداردهای بین المللی متمرکز شده اند (به عنوان مثال، فدزیل و همکاران^۱، ۲۰۰۵؛ اسپراکان^۲، ۱۹۹۷؛ ژیانگدانگ^۳، ۱۹۹۷). با این حال، این رویکرد به خاطر تمرکز کامل بر اجرای دستور العمل ها مورد انتقاد قرار گرفته است. نتایج را از نظر نیازهای ذینفعان اصلی در نظر نگرفته است (لامپ و ساتون^۴، ۱۹۹۴).

مطالعات مختلفی اثربخشی حسابرسی داخلی را با اشاره به توانایی عملکردی، برای برآوردن نیازهای حسابرسی در نظر گرفته اند. این مطالعات به دنبال اندازه گیری رضایت حسابرسان با کار حسابرسان داخلی هستند. مطالعات دیگر از اقدامات غیر مستقیم استفاده کردند، به خصوص تا حدی که توصیه های حسابرسی داخلی تایید شده و پس از ان اقدام شده است. دینهوفر^۵ (۲۰۰۱) استدلال می کند که در دفاع از اقدامات وسیع ظرفیت حسابرسی های داخلی برای ارزیابی دستیابی به اهداف و مقاصد حسابرسی و ارائه راه حل های، نباید این اهداف و مقاصد تحقق یابد. بدون شک، این مفهوم نیازمند یک ارزیابی از ابعاد فعالیت تجاری می باشد که حسابرسی داخلی مشاهده می کند و ظرفیت برای نفوذ، از جمله بر عملکرد شرکت های بزرگ دارد. مرتبط با این تحقیق، مطالعاتی وجود دارد که بر روی توانایی های عملکردی حسابرسی داخلی برای تاثیر مثبت بر کیفیت حاکمیت شرکتی تمرکز دارد (گراملینگ و همکاران^۶، ۲۰۰۴؛ سارنز^۷، ۲۰۰۹)، که شامل، ظرفیت برای تضمین اثربخشی مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل داخلی می باشد.

مطالعات کمی انجام شده تا از معیارهای اقتصادی مستقیم بهره گیرد با وجود این استدلال که کیفیت تنها یک جنبه از اثربخشی است و هزینه دستیابی به کیفیت بنابراین باید در نظر گرفته شود. با این استدلال، مطالعاتی که روابط متقابل بین کیفیت و هزینه را در نظر نمی گیرد تنها یک گزارش جزئی از اثر پذیری ارائه می دهد. اگر چه این استدلال معتبر است، مشکل جمع آوری داده های قابل اعتماد در هزینه های حسابرسی داخلی بدان معنی است که مطالعات کمی این مسیر را انتخاب کرده است (هر چند حسابرسان ممکن است مفهوم مقرون به صرفه بودن را به هنگام ارزیابی کیفیت نسبت دهند).

۵- ضرورت وجود حسابرسان داخلی

در بیشتر موارد برای حسابرسان دو نقش عمده و اساسی متصور است. یکی نقش بازدارندگی و دیگری نقش پالایش و زدودن انحرافات و به عبارتی اعتبار بخشی به اطلاعات. حسابرسی، چه مستقل و چه داخلی، در هر سازمان به لحاظ نظارتی که دارد و اشتباهاتی که کشف و گزارش می کند، نقش بازدارندگی دارد و باعث می شود که هیچ کس نتواند در موقعیتی قرار بگیرد که مرتکب تقلب و اشتباه شده و آن را پنهان کند. در فرآیند گزارشگری مالی، حسابرسان مستقل، از جهت اعتباردهی به بیرون سازمان و حسابرسان داخلی از جهت اعتبار دهی به درون سازمان باعث می شود که چنانچه اشتباهات و تحریف هایی در گزارش های مالی صورت گرفته، آن ها را کشف و گزارش کند. در عین همسویی هدف حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، می توان وجوه تمایز را نیز برای آن برشمرد. نخست اینکه حسابرسی مستقل یک ضرورت قانونی است و مدیریت سازمان آن را به وجود نمی آورد ولی حسابرسی

¹ Fadzil et al

² Spraakan

³ Xiangdong

⁴ Lampe & suttun

⁵ Dittenhofer

⁶ Gramling et al

⁷ Sarnes

داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیران سازمان آن را به وجود نمی آورد ولی حسابرسی داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیران سازمان به وجود می آید (چارلز و همکاران، ۲۰۱۲).

هدف اصلی حسابرسی مستقل، اظهار نظر در مورد مطلوبیت های صورت های مالی و عاری بودن آن ها از اشتباه و تحریف با اهمیت است. حسابرسی مستقل ممکن است در مورد سیستم کنترل داخلی نیز اظهار نظر کند اما این اظهار نظر به کنترل هایی محدود می شود که حسابرسان آن را به عنوان بخشی از کار خود مورد ارزیابی قرار داده اند. تفاوت اصلی و اساسی حسابرس مستقل و داخلی تفاوت در نوع رابطه همکاری آن ها با واحد تجاری است. حسابرس داخلی در استخدام واحد تجاری است و پیوسته با مدیریت همکاری دارد در حالیکه حسابرسی مستقل فقط به موجب قرارداد به واحد تجاری ورود پیدا می کند (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۰).

این اصل، زمینه ساز تفاوت اساسی این دو رشته فعالیت یا همان استقلال حسابرس است. حسابرس مستقل دارای استقلال کاملی در مقایسه با حسابرسی داخلی است. مسئولیت حسابرسی مستقل، بیشتر در برابر استفاده کنندگان از صورت های مالی برون سازمانی و تصمیم گیرندگان و به عبارت دیگر صاحبان سهام است در حالی که حسابرسی داخلی در برابر دستگاه مدیریت یا واحد انتخاب کننده آن همانند کمیته حسابرسی یا هیات مدیره پاسخگو خواهد بود. بررسی و رسیدگی های حسابرسی مستقل، تنها از لحاظ مالی است و اطمینان از رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و گاهی اوقات اصالت و صحت اسناد و مدارک مالی و سیستم کنترل های داخلی وی را به ابزار عقیده حرفه ای در خصوص صورت های مالی اساسی قانع می کند، در حالیکه حسابرس داخلی حط و مشی و سیاست مدیریت را در تمام جنبه های سازمان اعم از مالی و غیر مالی بررسی و حسابرسی می کند (حساس یگانه، ۱۳۸۹).

نحوه ی رسیدگی حسابرسان مستقل به عملیات شرکت های بزرگ به خصوص با توجه به زمان محدود، متکی بر نمونه گیری و استفاده از تکنیک های جدید حسابرسی است و در عمل نمی توانند آنچنان که حسابرسان داخلی به آزمایش و بررسی حساب ها و مدارک و اطلاعات می پردازند در جزئیات وارد شوند. البته حسابرسان داخلی از روش های رسیدگی و تکنیک های حسابرسان مستقل استفاده می کنند اما حیطه فعالیت حسابرسان داخلی بسیار بیشتر از حسابرسان مستقل خواهد بود و به همین خاطر حسابرسان داخلی باید توانایی های بیشتری نسبت به حسابرسان مستقل داشته باشند. در عین حال باید توجه داشت که حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل هر دو بخشی از زنجیره نظارت محسوب می شوند و این دو کاملاً با یکدیگر مرتبطند. فقدان یا کارا نبودن حسابرسی داخلی یک خلا جدی است و هنگامی که حسابرسی داخلی به ویژه در واحدهای تجاری بزرگ وجود نداشته باشد، حسابرسی مستقل هم به درستی انجام نمی پذیرد. به اعتقاد اینجانب حسابرسی مستقل و داخلی لازم و ملزوم یکدیگرند و هنگامی که حسابرسی مستقل را الزامی کرده ایم بی توجهی به حسابرسی داخلی یعنی کاهش دادن اثربخشی حسابرسی مستقل. از سوی دیگر باید به این نکته توجه داشت که ساز و کار حسابرس مستقل با این فرض است که حسابرسی داخلی وجود دارد و بدون وجود آن، حسابرسی مستقل ناقص خواهد بود، به دلیل همین ضرورت است که درآیین نامه حاکمیت شرکتی نیز تأکیدی جدی بر حسابرسی داخلی صورت پذیرفته است (حساس یگانه، ۱۳۸۹).

۶- نقش حمایت مدیریت ارشد

حسابرسان داخلی باید موقعیتی هم تراز با مدیران اجرایی داشته باشند و جزو کارکنان آن ها نباشند، هم چنین باید توجه داشت که اگر حسابرسان داخلی توانستند وظایف خود را، به طور موثری انجام دهند، به دلیل حمایت مدیریت است زیرا آن ها دارای هدف مشترکی هستند. حسابرسی داخلی مظهر مسائلی مانند حکومت داری خوب است، که تا

حدی بر این حرفه ای مدیریت متکی است اطمینان از حسابرسی داخلی دقیق حاصل گردد. در به رسمیت شناختن این موضوع، مدیریت ارشد اهمیت خاصی به عملکرد حسابرسی بخشیده و انتظارات آنها را از حسابرسی داخلی تغییر داده است (وب اسچال^۱، ۲۰۱۴). با حمایت مدیریت ارشد، حسابرسان داخلی می توانند منابع کافی برای اجرای وظایف و مسئولیت های خود را به دست آورند و بخش حسابرسی داخلی می تواند کارکنان واجد شرایط را استخدام کرده و آموزش و توسعه مداوم ارائه دهد (الزبان و ساوان^۲، ۲۰۱۳؛ کوهن و سایاگ^۳، ۲۰۱۰).

علاوه بر این، استانداردهای بین المللی بر اهمیتی که به مدیریت ارشد هر حوزه یا محدودیت بودجه مانع عملکرد آن را گزارش می کند تاکید دارد. حالتی است که در آن مدیریت ارشد حمایت خود را، که به احتمال زیاد یک سیگنال مهم از نقش و ارزش حسابرسی داخلی در سراسر سازمان فراهم می کند، نشان می دهد. این پشتیبانی به نوبه خود بخش حسابرسی داخلی را برای اجرای وظایف خود و انجام مسئولیت های آن توانمند می سازد. اهمیت ارتباط بین حسابرسی داخلی و مدیریت ارشد و چگونگی پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی بسیار زیاد می باشد. مدیریت ارشد باید در طرح حسابرسی داخلی درگیر شود (استاندارد، ۲۰۱۰) بخش حسابرسی داخلی، ملزم است تا به مدیریت ارشد گزارش کافی، قابل اعتماد و مربوط به کار انجام شده، نتایج بدست آمده و پیشنهادات ایجاد شده ارائه دهد. استاندارد نشان می دهد که "رئیس حسابرسی اجرایی باید به صورت دوره ای به مدیریت ارشد و هیئت مدیره در مورد هدف، قدرت، مسئولیت فعالیت حسابرسی داخلی و عملکرد نسبت به طرح گزارش دهد (ISPPIA، استاندارد، ۲۰۰۶).

با توجه به این واقعیت که فعالیت های حسابرسی داخلی در فرایند مدیریت پویا و محیط بسیار حمایتی انجام شده است، حسابرس داخلی انتظار دارد مدیریت ارشد سازمان اولین گام ها را برای حمایت از فرایند حسابرسی داخلی بردارد. سارنز و بیلدی^۴ (۲۰۰۶)، این بحث را مطرح می نمایند که پذیرش کلی و درک حسابرس داخلی در سازمان به شدت بستگی به حمایتی دارد که از مدیریت ارشد کسب می نماید. درک، فرایندی از رسیدن به آگاهی یا فهم اطلاعات حسی است و یا آن تصویر ذهنی یا شناخت بصری از تجربه، زمانی که آگاهی از عناصر محیط وجود دارد، می باشد (وودارد^۵، ۲۰۰۲). برای عملکرد موثرتر، حسابرسان داخلی و مشتریان خدمات حسابرسی باید دارای فهمی مشابه از آنچه حسابرسی داخلی را یک فعالیت دارای ارزش افزوده می سازد، باشند (آرنا و آزونه^۶، ۲۰۰۹). مطالعات قبلی استناد به پشتیبانی مدیریت ارشد به عنوان اصل مهم در موفقیت حسابرسی داخلی دارد. احمد و همکاران^۷ (۲۰۰۹) نشان دادند که پشتیبانی مدیریت اصل دوم تعیین کننده اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش دولتی مالزی، بعد از کفایت کارکنان حسابرسی است. آنها نشان دادند که با پشتیبانی مدیریت، توصیه های حسابرسی داخلی احتمالاً اجرا شده و حسابرسی داخلی به خوبی از نظر تعداد کارکنان و بودجه تامین می شود. در گزارشی در مورد بخش دولتی اتیوپی، میهرت و بیسما دریافتند که فقدان حمایت مدیریت بطور منفی بر عملکرد حسابرسی داخلی با ایجاد یک نگرش ضعیف نسبت به عملکرد توسط حسابرسی تاثیر می گذارد، که آن را بی اهمیت می بینند چرا که بنظر نمی رسد در دستور کار مدیریت ارشد اهمیت داشته باشد.

¹ Wob schall

² Alzeban & sawan

³ Cohen & sayag

⁴ Sarnes & beelde

⁵ Woodwortch

⁶ Arena & azzone

⁷ Ahmad et al

ون گانسبرگ بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی چهار کشور متمرکز شده بود: کنیا، اوگاندا، مالاوی و اتیوپی. نتایج نشان داد که برای موثر بودن، حسابرسی داخلی نیاز به پذیرش مدیریت و قدردانی از کمک و ارزشی دارد که حسابرسی داخلی می تواند به سازمان اضافه کند (آل شتوی و همکاران^۱، ۲۰۱۱). بالتی و یلماز^۲ (۲۰۰۶) اشاره به این داشتند که اثربخشی حسابرسی داخلی با ارائه حق تخصیص بودجه کلی به سازمان پیشرفت می کند. بدون چنین قدرتی، مدیریت ارشد ممکن است منابع را به هنگامی احساس خطر کاهش دهد. همچنین پشتیبانی مدیریتی ممکن ناقص باشد اگر مدیریت نتواند به اجرای توصیه های حسابرسی داخلی عمل کند. چنین بی تفاوتی تا حد زیادی می تواند اثرپذیری عملکردی را کاهش دهد. اجرای توصیه یک شاخص مهم برای اثربخشی در نظر گرفته شده است.

۷- حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت ارشد

کارکنان بخش حسابرسی داخلی که به طور ناکارا و با تخصص فنی در سطح پایین، سازمان یافته باشند، برنامه های از پیش تعیین شده برای هدایت فعالیت های خود در جهت ارائه خروجی اثربخش برای سیستم حسابرسی داخلی سازمان خود ندارند. ویژگی های گسترده مدیریت سازمان های دولتی، عملکرد حسابرسی اثربخش را به منظور برآورده کردن مطالبات ذی نفعان در جهت پاسخگویی می طلبد. عملکرد حسابرسی داخلی ساختار یافته سالم، می تواند نقشی حیاتی در فرایند پاسخگویی و مدیریت سازمان های دولتی از طریق ارزیابی های آن از اثربخشی کنترل های سازمانی مهم، مدیریت و فرآیندهای مدیریت ریسک و کنترل، استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و استانداردهای حسابرسی و گزارش حسابرسی سالانه را الزامی می نماید.

در سطح اتحادیه اروپا، وجود رویکردی یکنواخت و منسجم برای درمان یا از بین بردن نقاط ضعف در اداره امور شرکت ها ضروری است. قوانین متفاوتی توسط کشورهای عضو این اتحادیه اتخاذ شده که می تواند به دیدگاه داوری و نظارتی متفاوت (آرپیترائز نظارتی) منجر شود که بازار داخلی را تضعیف یا موانع جدیدی برای عملکرد بهتر ایجاد کند. نقش حسابرسان داخلی در رابطه با اداره امور شرکت ها و بحران های کنونی، ارائه توصیه های مطمئن مربوط به برخی از اقداماتی است که باید هدف آنها را در مورد هر دو موضوع چارچوب اصول راهبری شرکت ها و اجتناب از ریسک بیش از اندازه، در بر گیرد. ۱- کنترل ریسک برای افزایش بهره وری توسط انجمن ها و شوراها ۲- بهبود وضعیت مدیریت ریسک و اطمینان از نظارت کارآ بر ریسک های ناشی از مدیران تغییرات اخیر در مفهوم اصول راهبری شرکت ها در ایالات متحده، کانادا و انگلستان، تلاشی برای بهبود نقش کمیته حسابرسی است. در این رابطه، در ۴ ماه مارس سال ۲۰۰۹، کمیسیون اروپا اعلام کرد که بررسی شیوه ها و قوانین راهبری شرکت ها در موسسات مالی بین المللی در زمینه بحرانهای مالی، به ارائه توصیه ها و تدابیر مقرراتی و نظارتی اختصاص پیدا می کند. در ماه ژوئن سال ۲۰۱۰، کمیسیون اروپا برگ سبزی از اصول راهبری شرکت ها در زمینه سیاست های حقوق و دستمزد در موسسات مالی منتشر کرد که اتصال و پیوند سند کار و ساز و کار اصول راهبری شرکت ها و شالوده و زیر بنای بخش خدمات مالی را بررسی می کند و در واقع کمکی به اجتناب از ریسک پذیری بیش از حدی است که در بحران های مالی به طور برجسته وجود داشت (آزنگ و عظیمی، ۱۳۹۴).

¹ Al-shetwi et al

² Baltci & yilmaz

در سال های اخیر حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم های درون سازمانی ، نقش بسیار با اهمیتی در ساختار حاکمیت شرکتی در جهان پیدا کرده است. از اوایل هزاره گذشته ، با تاسیس بنگاه های اقتصادی بزرگ و پیچیده تر شدن فعالیت ها، امکان رسیدگی به تمام فعالیت ها توسط مدیریت سلب شد ، حسابرسی داخلی به عنوان حرفه ای برای سازمان ها در انجام درست کارها ، پا به عرصه وجود گذاشت حسابرسی داخلی به سرعت در جهان مورد پذیرش و حمایت مدیران شرکت ها قرار گرفت و اهمیت یافت و از دهه ۱۹۵۰ تا آغاز هزاره جدید ، در هر دهه نقش های جدیدتری به عهده گرفت .حسابرسی داخلی، یک فعالیت اطمینان بخش و مشاوره ای مستقل و بی طرفانه به منظور ارزش افزایی و بهبود عملیات یک واحد تجاری است. به این ترتیب می توان گفت عرضه خدمات حسابرسی داخلی مانند سایر کالاها و خدمات تابعی از شرایط محیطی، ساختار حاکمیت شرکتی و تقاضای آن از سوی مدیران و سایر استفاده کنندگان این خدمات است. در اهداف کلی طراحی شده برای حاکمیت شرکتی،حسابرسی داخلی در کنار حسابرسی مستقل و کمیته حسابرسی یکی از اجزای ارزش آفرین را تشکیل می دهد. طی سه دهه اخیر، حسابرسی داخلی در دنیا با تحولات بزرگی همراه شده ، اما در کشور ما به دلیل اقتصاد دولتی و نبود شرکت های بزرگ و چند ملیتی و همراهی نکردن با اقتصاد جهانی، از این تحولات پیروی نشده و هنوز هم در بسیاری از شرکت ها حسابرسی داخلی در حد سندرسی است (مهام و تک روستا، ۱۳۹۱).

مطالعه دیگر انجام شده توسط احمد و همکاران (۲۰۰۹) گزارش کرده است که " تعداد کم حسابرسان داخلی توسط پاسخ دهندگان پرسشنامه به عنوان موضوع اصلی که مانع از موفقیت های مربوط به حسابرسی داخلی در سازمان های بخش دولتی مالزی می شود رتبه بندی شده است. آنها پیشنهاد کردند که با حمایت قوی از مدیریت، بخش های حسابرسی داخلی، نیروی انسانی کافی و منابع کافی خواهد داشت که کارکنان را برای انجام مسئولیت های خود با موفقیت توانمند می کند. مطالعات دیگر ارتباطی بین تعداد کافی کارکنان و توانایی بخش حسابرسی داخلی برای اجرای وظایف خود نشان می دهد (عبید^۱، ۲۰۱۰). به عنوان مثال، بریرلی و همکاران (۲۰۰۳) نشان دادند که بخش حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی در بخش دولتی سودان با کمبود کارمند مواجه است که توانایی کارکنان را برای اجرای وظایف خود محدود می کند.

بحث

یکی از ارکان و اجزای ساختار موفقیت هر سازمانی حسابرسی داخلی است. امروزه حسابرسی داخلی می توان منابع انسانی سازمان را در راستای شناخت متقابل از کارکردها و همچنین نیازهای کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران سطوح مختلف سازمان را در رسیدن به اهدافشان یاری می کند. گزارش های حسابرسی داخلی زمانی دارای ارزش هستند که مدیران، مشکلات و کاستی های شناسایی شده توسط حسابرسان داخلی را برطرف کنند. کمیته های حسابرسی و مدیریت ارشد نقش مهمی در نظارت و اعمال پیشنهاد ها برای اقدامات اصلاحی توصیه شده از سوی حسابرسان داخلی را فراهم می کنند. بخش مهمی از نقش کمیته حسابرسی ارزیابی کردن رابطه ی واحد حسابرسی داخلی با مدیریت ارشد و میزان عمل مدیران به یافته ها و توصیه های حسابرسی داخلی است. به عبارت دیگر واحد حسابرسی داخلی زمانی اثربخش است که تیم مدیریت اهمیت زیادی برای عمل به اجرای توصیه های حسابرسی داخلی داشته باشد. همچنین کمیته حسابرسی باید از مدیریت ارشد در مورد سطح حمایت از واحد حسابرسی داخلی

¹ Obied

برای پی گیری یافته های حسابرسی داخلی، الزام به ارائه پاسخ به گزارش های حسابرسی داخلی و انجام توصیه های حسابرسی داخلی، پرس و جو کند (امیدی و همکاران، ۱۳۹۳).

دلایل بسیاری وجود دارد که چرا اثرگذاری حسابرسی داخلی همواره یک مسئله مورد بحث است. اول، نقش حسابرسی داخلی شرکت در زمینه مدیریت شرکت بسیار مهم است. دوم، اثرگذاری حسابرسی داخلی زمینه تحقیقی جدید می باشد در نتیجه مطالعات کمی در سطح جهانی در مورد آن انجام شده است. سوم، همانگونه که در ابتدا نشان داده شد، تا به امروز، هیچ توافقی بین محققین بر سر فاکتورهای اثرگذار یا بهترین چارچوب برای اثرگذاری حسابرسی داخلی به وجود نیامده است. در نتیجه این مطالعه تلاش می کند به این زمینه کمک کند (اندایا و همکاران^۱، ۲۰۱۵). حسابرسی داخلی باید از جایگاه سازمانی متناسب با انتظارات مدیریت که واجد ویژگیهای استقلال و بی طرفی باشد برخوردار بوده عملیات خود را به دور از هرگونه جانبداری و اغماض انجام دهد. اهداف و شرح وظایف و محدوده ی فعالیت حسابرسی داخلی باید توسط مدیریت ارشد تبیین و به کلیه ی قسمت های سازمان معرفی گردد. حسابرسان داخلی باید افرادی با تجربه، دارای صلاحیت و دانش کافی بوده به صورتی که درک و شناخت بالایی از فرآیندها، عملیات و اصلاح سیستمها داشته باشند. حمایت کافی مدیران باید پشتوانه ی محکمی برای ضمانت اجرایی گزارشها، پیشنهادهای و نتایج حاصل از رسیدگی ها باشد. مدیران سطوح مختلف و حسابرسان داخلی باید با درک متقابل وظایف یکدیگر در ایجاد شناخت متقابل و برقراری رابطه ی صمیمانه بین طرفین تلاش کنند. مدیرانی که به دنبال اثر بخشی فعالیت حسابرسی داخلی هستند باید همواره نسبت به ارزیابی این حوزه از سازمان خود اقدام کنند و در جهت تقویت و بهبود مستمر آن اقدام نمایند (بوستون و گروس^۲، ۲۰۱۰).

نتیجه گیری

با وجود اینکه برخی یافته ها نشان می دهند رابطه ای بین شاخصه های حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی وجود دارد، وجود آن وابسته به حمایت مدیریت ارشد می باشد. برعکس، دخالت های مدیریت ارشد یا محدودیت های اعمال شده توسط آن در حسابرسی داخلی اثری منفی دارد. علاوه بر این، ارتباطات نزدیک و باز بین حسابرسی داخلی ارشد و مدیریت ارشد، و تشویق به ارائه نظر در فرآیند ارتباطات، بدون شک اثری چشمگیر بر روی این رابطه دارد. علاوه بر این، امکانات فراهم شده توسط مدیریت مانند برنامه های کامپیوتری برنامه آموزشی، شایستگی حسابرسی داخلی را افزایش می دهد این نیازمند بودجه لازم برای برنامه های آموزشی می باشد. این بودجه توسط مدیریت ارشد بررسی و تایید می شود. حمایت کافی مدیران باید پشتوانه ی محکمی برای ضمانت اجرایی گزارشها، پیشنهادهای و نتایج حاصل از رسیدگی ها باشد. مدیران سطوح مختلف و حسابرسان داخلی باید با درک متقابل وظایف یکدیگر در ایجاد شناخت متقابل و برقراری رابطه ی صمیمانه بین طرفین تلاش کنند. مدیرانی که به دنبال اثر بخشی فعالیت حسابرسی داخلی هستند باید همواره نسبت به ارزیابی این حوزه از سازمان خود اقدام کنند و در جهت تقویت و بهبود مستمر آن اقدام نمایند. اگر حسابرسان داخلی به طور مستقیم زیر نظر کمیته حسابرسی باشند، نسبت به زمانی که به مسئول دیگری گزارش می دهند از آزادی عمل بیشتری برخوردار می شوند، مدیران حسابرسی داخلی عموماً گزارشهای خود را به مدیریت ارشد ارائه می کنند و عموماً با کمیته ی حسابرسی و هیئت مدیره ارتباط مستقیمی دارند.

¹ Endaya et al

² Bostan&grosu

اثرگذاری یک مسئله کلیدی برای آن‌هایی می‌باشد که به حسابرسی داخلی تمایل دارند. با این وجود دیدگاه‌های همه در این مورد مشابه نمی‌باشد، به عنوان مثال حساب‌برسان خارجی و کمیته حسابرسی توجه بیشتری به تضمین کنترل دارند در حالی که مدیریت ارشد از حساب‌برس داخلی انتظار دارد که هم تضمین کند و هم مشاوره بدهد. حساب‌برسان داخلی باید از نظر شخصی بی‌طرف باشند که کمک می‌کند وظایف خود را بهتر انجام دهند، آنها همچنین باید نگرشی به دور از تبعیض داشته باشند. حسابرسی داخلی باید از جایگاه سازمانی متناسب با انتظارات مدیریت که واجد ویژگیهای استقلال و بی‌طرفی باشد برخوردار بوده عملیات خود را به دور از هرگونه جانبداری و اغماض انجام دهد. اهداف و شرح وظایف و محدوده‌ی فعالیت حسابرسی داخلی باید توسط مدیریت ارشد تبیین و به کلیه‌ی قسمت‌های سازمان معرفی گردد. حساب‌برسان داخلی باید افرادی با تجربه، دارای صلاحیت و دانش کافی بوده به صورتی که درک و شناخت بالایی از فرآیندها، عملیات و اصلاح سیستمها داشته باشند.

گزارش‌های حسابرسی داخلی زمانی دارای ارزش هستند که مدیران، مشکلات و کاستی‌های شناسایی شده توسط حساب‌برسان داخلی را برطرف کنند. کمیته‌های حسابرسی و مدیریت ارشد نقش مهمی در نظارت و اعمال پیشنهادها برای اقدامات اصلاحی توصیه شده از سوی حساب‌برسان داخلی را فراهم می‌کنند. بخش مهمی از نقش کمیته حسابرسی ارزیابی کردن رابطه‌ی واحد حسابرسی داخلی با مدیریت ارشد و میزان عمل مدیران به یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی داخلی است. به عبارت دیگر واحد حسابرسی داخلی زمانی اثربخش است که تیم مدیریت اهمیت زیادی برای عمل به اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی داشته باشد. افراد حرفه‌ای خواستار بی‌طرفی حسابرسی داخلی می‌باشند و همچنین بسیاری از مطالعات بی‌طرفی را به عنوان عنصری بسیار مهم در حسابرسی داخلی شناخته‌اند.

منابع

۱. ابراهیم وحیدی الیزبی مرضیه گرامی مقدم. (۱۳۹۵). ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی پاییز ۱۳۹۵ شماره ۳۱.
۲. آژنگ، احمد؛ عظیمی، عابد. (۱۳۹۴). بررسی نقش حساب‌برسان داخلی در مدیریت ریسک، حسابرسی، نظریه و عمل، تابستان ۱۳۹۴، سال دوم - شماره ۳، ۱۸-۱.
۳. امیدی، زهرا، قربان مهری، محمد، ملیحی، سیدعلی. (۱۳۹۳)، بررسی نقش حسابرسی داخلی در سازمان و تاثیر آن بر عملکرد مدیریت، کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت .
۴. بی‌تا مشایخی؛ شادی حسن زاده؛ یاسین امینی؛ وحید منتی. (۱۳۹۵). تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۸، شماره ۳۱، ۴۱-۵۶.
۵. پورحیدری، امید؛ رضایی، امید. (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی تابستان ۱۳۹۱ شماره ۱۴.
۶. حاجیه‌ها و رجب دری. (۱۳۹۸). تدوین الگو و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی، فصلنامه پژوهش حسابداری، زمستان ۱۳۹۸ - شماره ۳۵ (۱۷ صفحه - از ۴۷ تا ۶۳).
۷. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۹). "نقش متقابل حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی". پایگاه اطلاع‌رسانی انجمن حسابداران خبره ایران.

۸. حسن زاده، احسان و محمودی، مجتبی و آتشی گلستانی، حجت اله. (۱۳۹۵). حسابرسی داخلی (مالی و عملیاتی)، کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم، شیراز، <https://civilica.com/doc/524471>
۹. حیرانی، فروغ و زهرا احمدی اسلاملو. (۱۳۹۵)، بررسی تاثیر ویژگی های حسابرسی داخلی از دیدگاه حسابرسان و متخصصین IT بر روابط بین حسابرسی داخلی و امنیت اطلاعات، چهارمین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، تهران، شرکت ارتباط ارغوان ایرانیان.
۱۰. رحمانی، دکتر علی؛ محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۸). تاثیر ذینفعان در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، مطالعات حسابداری و حسابرسی، پاییز ۱۳۹۸ - شماره ۳۱ علمی-ترویجی (وزارت علوم - ISC18)، صفحه - از ۲۳ تا ۴۰).
۱۱. رضایی، کیفسان، ۱۳۹۶، عوامل موثر بر اثر بخشی حسابرسی داخلی از نظر حسابرسان دیوان محاسبات و اداره امور اقتصاد و دارایی استان کردستان، <https://civilica.com/doc/764606>
۱۲. صفرزاده، محمدحسین (۱۳۹۳)، نقش ویژگی های حسابرس در بهبود کیفیت سود، مجله دانش حسابداری مالی، دوره ۱، شماره ۳، ص ۱۰۶-۸۵.
۱۳. عبدالمهدی انصاری حسین شفیع. (۱۳۸۸). بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، بررسی حسابداری و حسابرسی سال شانزدهم زمستان ۱۳۸۸ شماره ۵۸.
۱۴. فتحی عبدالهی، احمد؛ آقای، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان های دولتی، مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دوره ۵، شماره ۳ (پیاپی ۱۹)، ۹۴-۸۱.
۱۵. کمالی زارع، علی و ارباب پیمان، عباس. (۱۳۸۳). "حسابرسی داخلی اثربخش". انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی (سازمان حسابرسی)، ۱۳۶.
۱۶. محمدرضا عبدلی علی اکبر نادعلی. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکتهای دانش حسابرسی سال پانزدهم زمستان ۱۳۹۴ شماره ۶۱.
۱۷. مهمام، کیهان؛ تک روستا، مجید. (۱۳۹۱). شناخت موانع ارزیابی کنترل های داخلی در حسابرسی مستقل، دانش حسابرسی، شماره ۴۶ علمی-پژوهشی (وزارت علوم/ISC 18) صفحه - از ۶۲ تا ۷۹).
۱۸. محمودخانی، مهناز؛ احمدی، ریحانه. (۱۳۹۶). نقش حسابرسی داخلی در پیاده سازی استانداردهای بین المللی گزارشگری مالی، پژوهش حسابداری و حسابرسی، دوره ۷، شماره ۴، پیاپی ۲۷، ۵۸-۳۹.
19. Abuazza, W.O., Mihret, D.G., James, K. and Best, P. (2015), "The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 Nos 6/7, pp. 560-581.
20. Agbara, A.H. (2011), "An investigation into audit quality in Libya", PhD thesis, University of Gloucestershire, Cheltenham.
21. Ahmad, H.N., Othman, R., Othman, R. and Jusoff, K. (2009), "The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 5 No. 9, pp. 53-62.
22. Ali, A.M.D., Gloeck, J.D., Ali, A., Ahmi, A. and Sahdan, M.H. (2007), "Internal audit in the state and local governments of Malaysia", *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, Vol. 7 No. 1, pp. 25-57.
23. Al-Twaijry, A.A.M., Brierley, J.A. and Gwilliam, D.R. (2003), "The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 14 No. 5, pp. 507-531.

24. Al-Twaijry, A.M., Brierley, J.A. and Gwilliam, D.R. (2004), "An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 7, pp. 929-944.
25. Alzeban, Abdulaziz & Gwilliam, David, 2014. "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector," *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Elsevier, vol. 23(2), pages 74-86.
26. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1975), "The effect of an internal audit function on the scope of the independent auditor's examination", *Statement on Auditing Standards (SAS) No. 9*, AICPA, New York, NY.
27. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1991), "The auditor's consideration of the internal audit function in an audit of financial statement", *Statement on Auditing Standards (SAS) No. 65*, AICPA, New York, NY.
28. Arena, M. and Azzone, G. (2009), "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness", *International Journal of Auditing*, Vol. 13 No. 1, pp. 43-60.
29. Arena, M and Azzone, G. (2006), "Internal audit in Italian organizations: A multiple case study," *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 3, pp. 275-292.
30. Bennett, J.A. (2000), "Focus on research methods mediator and moderator variables in nursing research: conceptual and statistical differences", *Research in Nursing & Health*, Vol. 23 No. 1, pp. 415-420.
31. Bostan, I. and Grosu, V. (2010), "The role of internal audit in optimization of corporate governance at the groups of companies", *Theoretical and Applied Economics*, Vol. 17 No. 2, pp. 89-110
32. Brilliant, D., Foley, L., Egan, D., Prince, D., Rushforth, J., Stewart, D. and Wynne, A. (1997), "Report: guidance on internal audit – exposure draft", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 12 No. 7, pp. 358-374.
33. Brown, P.R. (1983), "Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit function", *Journal of Accounting Research*, Vol. 21 No. 2, pp. 444-455.
34. Desai, R. and Desai, V. (2010), "Towards a decision aid for external audit evaluation of the internal audit functions", *Journal of Global Business Issues*, Vol. 4 No. 1, pp. 69-73.
35. Dittenhofer, M. (2001), "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 No. 8, pp. 443-450.
36. Endaya, K.A. (2014), "Coordination and cooperation between internal and external auditors", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 5 No. 9, pp. 76-80.
37. Endaya, K.A. (2015), "Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness and moderating effect of senior management", Vol. 5 No. 9, pp. 76-80
38. Endaya, K.A. and Hanefah, M.M. (2013), "Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4 No. 10, pp. 92-102
39. Endaya, K.A. and Hanefah, M.M. (2013), "Internal audit effectiveness: an approach proposition to develop the theoretical framework", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 4 No. 10, pp. 92-102.
40. Felix, W.L., Gramling, A.A. and Maletta, M.J. (2001), "The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution", *Journal of Accounting Research*, Vol. 39 No. 3, pp. 513-534.
41. Flesher, D. L., & Zanzig, J. S. (2000). Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 15(7), 331-337.

42. Frazier, P.A., Tix, A.P. and Barron, K.E. (2004), "Testing moderator and mediator effects in counseling psychology", *Journal of Counseling Psychology*, Vol. 51 No. 1, pp. 115-134.
43. Golen, S. (2008), "Communication barriers between internal and external auditors", *ABEA Journal*, Vol. 27 No. 1, pp. 35-36.
44. Hahn, M. (2008), "Overcoming communication barriers in organizations", available at: <http://ezinearticles.com/?Overcoming-Communication-Barriers-in-Organizations&id¼41033424> (accessed November 30, 2014).
45. Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R. and Ismail, I. (2004), "The reliance of external auditors on internal auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19 No. 9, pp. 1148-1159.
46. Hermanson, D.R. and Rittenberg, L.E. (2003), "Chapter 2: Internal audit and organizational governance", *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, FL, pp. 25-71.
47. Ho, S. and Hutchinson, M. (2010), "Internal audit department characteristics/activities and audit fee: some evidence from Hong Kong firms", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 141 No. 1, pp. 1-16.
48. Institute of Internal Auditors (IIA) (2012), *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)*, The Institute of Internal Auditors, FL.
49. International Federation of Accountants (IFAC) (2009), "Using the work of internal auditors", *International Standard on Auditing (ISA) No. 610*, The International Federation of Accountants, New York, NY.
50. Joseph V. Carcello, Marc Eulerich, Adi Masli, and David A. Wood (2018) *The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground*. *Accounting Horizons*: June 2018, Vol. 32, No. 2, pp. 121-140.
51. Krishnamoorthy, G. (2002), "A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit functions", *A Journal of Practice & Theory*, Vol. 21 No. 1, pp. 95-121.
52. Lenz, R. and Hahn, U. (2015), "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1, pp. 5-33
53. Libyan Government (1974), "Law No. 116 of 1973 to organise the accounting profession in Libya", *The Official Gazette, Tripoli (in Arabic)*.
54. M. Eulerich, J. Kremin and D.A. Wood. (2020). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive managem..., *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.01.001>
55. Maletta, M.J. (1993), "An examination of auditors' decisions to use internal auditors as assistants: the effect of inherent risk", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 9 No. 2, pp. 508-525.
56. Mat Zain, M., Zaman, M. and Mohamed, Z. (2015), "The effect of internal audit function quality and internal audit contribution to external audit on audit fees", *International Journal of Auditing*, Vol. 19 No. 3, pp. 134-147.
57. Messier, W.F. and Schneider, A. (1988), "A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 4 No. 2, pp. 337-353.
58. Mihret, D.G. and Admassu, M.A. (2011), "Reliance of external auditors on internal audit work: a corporate governance perspective", *International Business Research*, Vol. 4 No. 2, pp. 67-79.

59. Mihret, D.G. and Yismaw, A.W. (2007), "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 22 No. 5, pp. 470-484.
60. Mihret, D.G., James, K. and Mula, J.M. (2010), "Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness: some propositions and research agenda", *Pacific Accounting Review*, Vol. 22 No. 3, pp. 224-252.
61. Mousa, F.R. (2005), "Developing a model for evaluating the effectiveness of the internal audit function in Libyan organizations: case study with special reference to oil companies", PhD thesis, Manchester Metropolitan University, Manchester.
62. Mutchler, J.F. (2003), "Chapter 7: Independence and objectivity: a framework for research opportunities in internal auditing", *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*, FL, pp. 231-268.
63. Peter, R. (1994), "Understanding internal audit", *Australian Accountant*, Vol. 64 No. 3, pp. 30-34.
64. Roudposhti rahnama.F, Heidari, (2016), "investigating the effect of auditor professionalism levels on their judgment to resolve the conflict between auditor and management / *Procedia Economics and Finance* 36 (2016) 177 – 188.
65. Sanusi, Z.M., Iskandar, T.M. and Saleh, N.M. (2009), "Moderated-mediation effect of individual psychological differences on audit task performance: from the perspective of social cognitive theory", paper submitted to the International Symposium on Audit Research (ISAR), Maastricht, June 26-27.
66. Sarens, G. and Beelde, I.D. (2006), "The relationship between internal audit and senior management: a qualitative analysis of expectations and perceptions", *International Journal of Auditing*, Vol. 10 No. 1, pp. 219-241.
67. Sarens, G. (2009), "Internal auditing research: where are we going? Editorial", *International Journal of Auditing*, Vol. 13 No. 1, pp. 1-7.
68. Schneider, A. (1984), "Modeling external auditors' evaluations of internal auditing", *Journal of Accounting Research*, Vol. 22 No. 2, pp. 657-678.
69. Schneider, A. (1985), "The reliance of external auditors on the internal audit function", *Journal of Accounting Research*, Vol. 23 No. 2, pp. 911-919.
70. Schneider, A. (2003), "An examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity", *Journal of Managerial Issues*, Vol. 15 No. 4, pp. 486-497
71. Schneider, A. (2008), "The relationship between internal audit and corporate management", *Internal Auditing*, Vol. 23 No. 5, pp. 12-20.
72. Schneider, A. (2010), "Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 22 No. 2, pp. 96-106.
73. Smith, G. (2005), "Communication skills are critical for internal auditors", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 No. 5, pp. 513-519.
74. Soh, D.S.B. and Martinov-Bennie, N.M. (2011), "The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26 No. 7, pp. 605-622.
75. Sterck, M. and Bouckaert, G. (2006), "International audit trends in the public sector: a comparison of internal audit function in the government of six OECD countries finds similarities in legal requirements, organizational structure and future challenges", *Internal Auditor*, August, pp. 49-53.

76. Stewart, J. and Subramaniam, N. (2010), "Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 4, pp. 328-360.
77. Tabachnick, B.C. and Fidell, L.S. (2007), *Using Multivariate Statistics*, 5th ed., Pearson Prentice Hall, Boston, MA.
78. Wallace, W. (1984), *A Time Series Analysis of the Effect of Internal Audit Activities on External Audit Fees*, Institute of Internal Auditors, FL.
79. Yee, C.S.L., Sujan, A., James, K. and Leung, J.K.S. (2008), "Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit", *Asian Journal of Business and Accounting*, Vol. 1 No. 2, pp. 147-174.

The effectiveness of internal audit and the supportive role of management

Mahboubeh Kamali Dolatabadi, Roya Darabi*

Department of Accounting, West Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

Abstract

To achieve good corporate governance, the company must focus on all aspects of corporate governance, especially the internal audit task. Internal audit measures the commitment to the ethical principles, goals, plans and activities of the organization and is also an important resource for the independent auditor, the audit committee, the board of directors and the chief executive officer. Impact is a key issue for those interested in internal auditing. However, not everyone's views are the same, for example, external auditors and the audit committee pay more attention to the guarantee of control, while senior management expects the internal auditor to both guarantee and advise. Therefore, it is necessary to examine both groups and this study tries to examine the impact of some factors on the impact of internal audit from the perspective of external auditors. Therefore, the main purpose of this article is to evaluate the effectiveness of internal audit and the supportive role of management. For more effective performance, internal auditors and audit service clients need to have a similar understanding of what makes internal auditing a value-added activity. Failure to achieve this understanding can lead to the perception that internal auditing is simply an obstacle to achieving goals. This can lead to unusable audit services and ignoring audit recommendations, which adversely affects the effectiveness of internal auditing. It can be concluded that the characteristics of internal auditors affect internal audit and senior management support is very important in this regard.

Keywords: Internal Audit Characteristics, Internal Audit Effectiveness, Senior Management Support.
