

آسیب شناسی حسابرسی داخلی

سید مصطفی علوی^۱

محمدحسین قائمی^۲

چکیده

بدون تردید حسابرسی داخلی جایگاه تأثیرگذاری در ساختار راهبری شرکت‌ها دارد. حسابرسی داخلی با شناسایی به موقع ضعف‌های با اهمیت در کنترل‌های داخلی نقش قابل توجهی در کاهش وقوع تقلب، دستکاری اطلاعات، بهبود گزارشگری مالی و افزایش کارایی و اثربخشی در شرکت دارد.

پس از تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی و منشور حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۱ توسط سازمان بورس و اوراق بهادار، بررسی چالش‌ها و آسیب‌های حسابرسی داخلی اهمیت بسزایی پیدا کرده است. بسیاری از صاحب نظران و مدیران این حوزه معتقدند، آسیب‌های متعددی به خصوص در سالهای اولیه، حسابرسی داخلی را تهدید کرده و مانع از اثربخشی آن شده است.

پژوهش حاضر که در زمره پژوهش‌های پیمایشی است، با انجام مصاحبه و مرور بر پژوهش‌های گذشته اقدام به تهیه و آزمون پرسشنامه با استفاده از اطلاعات واقعی حسابرسی داخلی نموده است. جامعه و نمونه آماری شامل مدیران و روسای حسابرسی داخلی، خبرگان مالی و اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران می‌باشد. تعداد پاسخ‌دهنده‌های پرسشنامه‌ها پس از ۳ مرتبه ارسال ۸۸ نفر می‌باشند.

ضعف نظارت سازمان بورس، عدم کفایت حقوق و مزایای حساب‌برسان داخلی و در نهایت تعلق نگرفتن پاداش آسیب‌های حساب‌برسان داخلی است.

علاوه بر این آموزش حساب‌برسان داخلی، آزمون تایید صلاحیت، عدم تصدی مسئولیت همزمان در چند شرکت، بازنگری منشور حسابرسی داخلی، اعطای پاداش، جلسه‌های مستمر با حساب‌برسان مستقل و پیگیری نقاط ضعف کنترل‌های داخلی توسط مجمع عمومی سالیانه از جمله راهکارهای بهبود عملکرد حسابرسی داخلی به حساب می‌آید.

واژگان کلیدی: حسابرسی داخلی، راهبری بنگاه، کنترل داخلی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, M48

۱. استادیار گروه حسابداری دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره). (نویسنده مسئول) Smalavi@soc.ikiu.ac.ir

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)

۱- مقدمه و بیان مسئله

به طور کلی حسابرسی داخلی ارزیابی مستقل کارکرد کنترل‌هاست در حالی که کنترل به دنبال ارزیابی و بررسی فعالیت‌ها بوده و ابزاری ارزش افزا به حساب می‌آید، حسابرسی داخلی این کنترل‌ها را ارزیابی می‌نماید. موریس (Morris, 2008) اعتقاد دارد حسابرسی داخلی نقشی اساسی و پشتیبانی کننده به منظور مدیریت کنترل داخلی برای اعضای هیئت مدیره دارد. از منظر مدیریت، حسابرسی داخلی همه مسئولیت‌هایی که نشان‌دهنده نقش مطلوب کنترل‌های داخلی است را بر عهده دارد (Karagiorgos, 2007, et al.) نقش حسابرسی داخلی پشتیبانی از واحد تجاری در دستیابی به اهداف، ارزیابی سیستماتیک روش‌ها و رویه‌ها و کنترل سازمانی است. حسابرسی داخلی را می‌توان حسابرسی یک سازمان توسط خودش یا حسابرس مستقل دانست. تفاوت اصلی حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل را می‌توان هدف آنها دانست که حسابرسی داخلی معمولاً با هدف گزارشگری به مدیریت صورت می‌گیرد. حسابرسی داخلی کمک می‌کند تا مدیران به شکل سیستماتیک و روشمند همراه با کارایی و اثربخشی به اهداف خود که همانا ارائه خدمات می‌باشد دست یابند. در این میان حسابرسی داخلی با چالش‌هایی همراه است. از جمله اینکه توانایی استفاده از فناوری‌های نوین وجود دارد یا خیر (Shikati, 2018).

امروزه به دنبال تغییرات سریع در محیط اقتصادی پیچیده و پیشرفت‌های تکنولوژی و فناوری اطلاعات و همچنین گسترش الزامات قانونی نیاز به داشتن حسابرسی داخلی اثربخش به عنوان بخشی از مجموعه فرصت‌های حمایت‌کننده مدیریت و البته یاری دهنده سایر بخش‌های شرکت امری ضروری است (Hass, et al., 2006).

فادزیل و همکاران (Fadzil, et al., 2005) بیان می‌دارند که مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی‌های حرفه‌ای و بیطرفی حسابرسان داخلی بر توانایی سیستم کنترل داخلی در امر پایشگری شرکت تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و مراحل از حسابرسی که با ارزیابی سیستم کنترل داخلی انجام میشود را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

همچنین از نظر ایشان اگرچه تکامل حرفه حسابرسی داخلی و تغییرات ایجاد شده در آن در صد سال گذشته به‌کندی رخ داده است، اما توسعه و بکارگیری واحد حسابرسی داخلی به صورت شتاب‌آمیزتری رواج یافته است و میزان تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی رو به فزونی گذاشته است.

همچنین هاس و همکاران (Hass, et al., 2006) بیان می‌دارند پیش از الزام قانون SOX، تمرکز حسابرسی داخلی بر کشف و نه جلوگیری بوده است. علاوه بر این حسابرسان داخلی از قرار گرفتن در یک رویکرد متضاد به همکاری و مشارکت با مدیریت پرداختند و از رویکرد کنترلی به رویکرد مبتنی بر ریسک و ارائه خدمات مشاوره‌ای تغییر رویه دادند.

هالت (Holt, 2012) معتقد است حسابرسی داخلی نقش حیاتی در راهبری شرکتی دارد و از جمله مزایای آن می‌توان به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش شفافیت اشاره نمود. بدارد و جندرون (Bedard and Genron, 2010) بیان می‌دارند امروزه واحد حسابرسی اثربخش پس از وقوع رسوایی‌های مالی متعدد، بیش از پیش اهمیت خود را نشان می‌دهد. پاری و همکاران (Pari, et al., 2010) معتقدند وقوع بسیاری از رسوایی‌های پس از سال ۲۰۰۰ منجر به توجه مستقیم به سمت نقش حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ارکان مهم راهبری شرکتی شد.

اگرچه ویژگی‌ها و مزایای متعددی برای حسابرسان وجود دارد، لیکن آسیب‌های متعددی نیز برای کار در حوزه حسابرسی نام برده می‌شود. فقدان نیروی کار آزموده که دارای مهارت‌های لازم از قبیل توانایی تجزیه و تحلیل، برقراری ارتباط قوی و کار در حوزه فناوری اطلاعات باشد یکی از مشکلات به حساب می‌آید. در این خصوص آموزش مستمر و کاربردی نکته دیگری است که باید به آن توجه ویژه‌ای داشت. البته در این رابطه هماهنگی با مدیریت منابع انسانی بخش مهمی از استراتژی منابع انسانی مرتبط با حسابرسی داخلی است.

حسابرسان داخلی باید حداقل تجربه و مهارت‌های لازم برای مواجهه با تقلب‌های گوناگون را داشته باشند و با تکنیک‌های مرتبط با حسابداری، حسابرسی و کنترل‌های داخلی آشنا باشند. موضوع‌هایی که ممکن است آموزش آنها برای حسابرسان داخلی سودمند باشد، به شرح زیر است:

مدیریت مالی و ریسک

عملیات و کنترل‌های خزانه‌داری

تحول‌های حسابداری و گزارشگری شرکت‌ها

الزام‌های قانونی لازم‌الاجرا توسط شرکت، شامل قانون شرکت‌ها

در کنار موارد فوق الذکر، بدون تجربه کافی، حسابرسان داخلی توانایی دستیابی به اهداف خود را نخواهند داشت و از اینرو ضرورت دارد حسابرسان داخلی دارای تجربه کافی باشند. علاوه بر با تجربه بودن، شناخت و آگاهی و تجربه عمومی، داشتن تجربه در صنعت خاص، آگاهی نسبت به پیچیدگی‌ها و شرایط خاص یک صنعت را به دنبال دارد. فرد دارای تجربه از چرخه فعالیت و عمر آن صنعت مطلع

بوده و در پستی‌ها و بلندی‌های صنعتی که شرکت در آن فعال است به آن کمک می‌کند. دخالت مدیرعامل در امور حسابرسی داخلی علی‌رغم اینکه حسابرسان داخلی کارمند آنها برشمرده نمی‌شوند نیز از جمله موارد دیگر است. عدم الزام به آموزش حین خدمت، فقدان روحیه کار تیمی و یا ضعف نظارت مقام‌های ناظر مانند سازمان بورس و اوراق بهادار از دیگر آسیب‌هایی است که حسابرسان داخلی با آن مواجه هستند.

این پژوهش به دنبال بررسی این مطلب است که چه عواملی مانع از عملکرد اثربخش حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورسی و فرابورسی که حسابرسی داخلی را اجرا کرده‌اند می‌باشد. به عبارت دیگر آسیب‌هایی که حسابرسی داخلی با آن مواجه هستند شناسایی می‌شود. در این مقاله از طریق مصاحبه صورت گرفته عواملی که می‌تواند به عنوان آسیبی برای اثربخشی حسابرسی داخلی به حساب آید، شناسایی می‌شود و سپس در قالب پرسشنامه سوالات طراحی، توزیع شده و جمع‌آوری شده و در نهایت آزمون مرتبط صورت گرفته است.

۲-پیشینه تحقیق

محامد و همکاران (Mohamed, et al., 2012) به بررسی ویژگی‌های حسابرسی داخلی و قابلیت اتکای حسابرسان مستقل بر حسابرسی داخلی پرداختند. آنها با بررسی ویژگی‌های حسابرسان داخلی مانند مهارت‌های IT، تجربه، ساعات آموزش، داشتن گواهینامه‌های حرفه‌ای به دنبال بررسی این مطلب بودند که آیا این توانایی‌ها می‌تواند بر کار حسابرسان مستقل در حسابرسی صورت‌های مالی تأثیرگذار باشد. یافته‌های آنها نشان می‌دهد شایستگی‌های حسابرسان داخلی مانند داشتن تجربه قبلی در حسابرسی یا حسابداری و اخذ گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای بر کار حسابرسان و حق‌الزحمه آنها موثر است.

لنز و هان (Lenz and Hahn, 2015) بیان می‌دارند سمت و سوی پژوهش‌های اخیر در خصوص حسابرسی داخلی به دنبال بررسی اثربخشی و همچنین توانایی وظیفه آنها در ایجاد ارزش افزوده است. آنها در تحقیق خود نشان دادند اثربخشی حسابرسی داخلی تحت تأثیر عوامل خرد (عوامل سازمانی) و عوامل کلان (خارج از سازمان) قرار دارد. آنها عواملی مانند منابع، فرآیندها و روابط را از جمله عوامل درون سازمانی و عواملی مانند استانداردهای بین‌المللی را از جمله عوامل برون سازمانی می‌دانند.

دئونزا و همکاران (D'Onza, et al., 2015) به مطالعه موضوع دیدگاه حسابرسان داخلی در خصوص توانایی ایجاد ارزش افزوده پرداختند. آنها بیان می‌دارند هنگامی که رابطه روشن و واضحی نمی‌توان بین فعالیت و اقدامات حسابرسان داخلی و عملکرد مالی پیدا کرد، توانایی آنها در ایجاد ارزش

افزوده و اثربخش بودن آنها مورد سوال است. یافته‌های آنها نشان می‌دهد ۴ عامل استقلال، واقع نگری، رعایت آیین رفتار حرفه‌ای و رعایت استانداردها توسط حسابرسان داخلی رابطه مثبتی با ایجاد ارزش افزوده دارد. اگرچه آنها بیان می‌کنند میزان تأثیرگذاری استقلال و واقع‌بینی بین کشورهای پیشرفته و نوظهور و همچنین شرکت‌های مالی و غیرمالی متفاوت است.

مازا و آزاللی (Mazza and Azzali, 2015) به بررسی کیفیت حسابرسی داخلی بر شدت و پایداری نقاط ضعف کنترل‌های داخلی پرداختند. آنها با استفاده از اطلاعات پرسشنامه‌ای نشان دادند که بهبود دامنه برنامه ریزی، کیفیت نظارت و استقلال منجر به کاهش شدت و پایداری نقاط ضعف با اهمیت کنترل‌های داخلی می‌شود.

الزبان (Alzeban, 2015) به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته‌های حسابرسی بر توصیه‌های حسابرسی داخلی پرداخت. او بیان می‌دارد وظیفه کمیته حسابرس نظارت بر حسابرسی داخلی و پیگیری و اجرای توصیه‌های آن می‌باشد. او با استفاده از روش پرسشنامه و پیمایش و بکارگیری اطلاعات روسای حسابرسی داخلی شرکت‌های ثبت شده در بریتانیا نشان داد که با برگزاری تعداد جلسات و تناوب جلسه‌ها بین کمیته‌های حسابرسی و حسابرسی درک توصیه‌های حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی آسان می‌شود.

شامکی و الهجری (Shamki and Alhajri, 2017) به شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. آنها با استفاده از روش پیمایشی و ۴۸ سوالی که طراحی کرده بودند نشان دادند بین اثربخشی حسابرسی داخلی و تجربه حسابرسان داخلی رابطه معنی داری وجود دارد. بر اساس یافته‌های آنها آگاهی برای همکاری بین حسابرسان داخلی و کارمندان شرکت در کارکرد مناسب حسابرسی داخلی تأثیرگذار است. علاوه بر این مدیریت ارشد شرکت و پاسخگو و مسئولیت‌پذیر بودن آن نقش مهمی در حسابرسی داخلی دارد.

کوئتری و اراسموس (Coetzee and Erasmus, 2017) به ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی و متغیرهای مستقل و وابسته مرتبط پرداختند. آنها بیان می‌دارند اثربخشی حسابرسی داخلی برای بهبود آنها با اهمیت است. پژوهش آنها عوامل اثرگذار بر کارکرد حسابرسی داخلی و معیار ارزیابی آن را بررسی می‌کند. آنها با استفاده از روش پیمایشی در محیط بخش عمومی افریقای جنوبی و با بکارگیری روش علی و معلولی و استفاده از ۹۲ عامل ابتدایی، عوامل موثر یعنی متغیرهای مستقل و متغیرهای وابسته را بررسی کردند. یافته‌های آنها مبنایی برای پژوهش‌های آتی می‌باشد.

در ایران نیز انصاری و شفیع (۱۳۸۸) به بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی پرداختند. آنها بیان می‌دارند یکی از مهم‌ترین کنترل‌های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت‌های بزرگ مورد استفاده قرار می‌گیرد، حسابرسی داخلی است که می‌تواند تأثیرهای قابل ملاحظه‌ای بر برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. تایج پژوهش آنها نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی می‌شود.

آزنگ و عظیمی (۱۳۹۴) به بررسی نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک پرداختند. جامعه مورد مطالعه آنها شامل حسابرسان داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. ایشان برای گردآوری داده‌ها از ابزار پرسشنامه استفاده کرده‌اند. نتایج حاصل از پژوهش آنها با استفاده از روش پیمایشی بیانگر این است که توجه حسابرسان داخلی به ریسک‌هایی که واحد تجاری عموماً با آنها روبروست اندک می‌باشد و حسابرسان داخلی توجه بیشتری به ریسک‌های مربوط به رعایت قوانین و مقررات و استانداردهای گزارشگری دارند. همچنین تفاوت معنی‌داری در خصوص اقدامات واکنشی حسابرسان داخلی به ریسک‌های مربوطه بین شرکت‌های مالی و غیر مالی مشاهده نشد. علی‌رغم تمام پژوهش‌های صورت گرفته، کمتر پژوهشی به طور مجزا به آسیب‌شناسی حسابرسی داخلی پرداخته است.

۳- سوال تحقیق

یکی از مهم‌ترین آسیب‌هایی که حسابرسی داخلی با آن مواجه است، بروز نشدن و آماده نبودن است. نوانبیک و نوادیالرد (Nwannebuikie and Nwadiolor, 2016) بیان می‌دارند باید حسابرسان داخلی بروز رسانی شده و صلاحیت حرفه‌ای داشته باشند نه اینکه از ابزار و اقدامات تنبیهی استفاده شود. با توجه به شرایط شرکتها در محیط ایران و محدودیت‌هایی که مواجه هستند، اعتقاد کمی به واحد حسابرسی داخلی توسط مدیریت وجود دارد و در زمینه بروز رسانی و صلاحیت حرفه‌ای آنها اقدامات ضعیفی صورت گرفته است.

حلیمه و همکاران (Halimah, et al., 2017) بیان می‌دارند عدم حمایت کافی از مدیرعامل شرکت در عملکرد حسابرسی داخلی توسط مدیرعامل شرکت در عملکرد حسابرسی داخلی موثر است. از طرفی این عامل را می‌توان به گونه‌ای دیگر تفسیر کرد به طوری که مدیریت نه تنها حمایت نمی‌کند، بلکه با دخالت‌های خود عملاً اثربخشی حسابرسی داخلی را به حداقل می‌رساند.

تقی زاده (۱۳۹۴) نیز عوامل موثر بر حسابرسی داخلی را استقلال آن و حمایت مدیران ارشد شرکت می داند و البته کمیته حسابرسی و اثربخشی آن را نیز عامل مهمی بر عملکرد حسابرسی داخلی می داند. این بدان معنی است که می توان عواملی مانند عملکرد کمیته حسابرسی و استقلال را جزو آسیب های حسابرسی داخلی برشمرد.

اگرچه با مصاحبه صورت گرفته با خبرگان عوامل دیگری نیز به عنوان آسیب حسابرسی داخلی در نظر گرفته می شوند و از منظر خبرگان نیاز به دقت کافی می باشد. از منظر خبرگان مواردی مانند نظارت مقام های ناظر مانند سازمان بورس و اوراق بهادار که عملاً ضعیف بوده و اثربخشی پایینی دارد از آسیب های اصلی به شمار می آید. آنها به چالش های دیگری مانند آموزش ناکافی، دخالت مدیریت ارشد شرکت در حسابرسی داخلی و وظایف آن، پرداخت ناکافی حق الزحمه به حسابرسان داخلی با توجه به جایگاه و وظایف آنها و ساختار مالکیت شرکتها اشاره کردند.

با توجه به موارد ذکر شده، سوال تحقیق حاضر عبارت است از اینکه:

آسیب های حسابرسی داخلی کدامند؟

لازم به ذکر است همانطور که در ابتدا ذکر شد، در این مقاله فرضیه تحقیق وجود ندارد و صرفاً سوال مطرح شده است.

۴- روش شناسی

تحقیق حاضر مانند طرح های تحقیق ترکیبی اکتشافی است. از منظر دیگر نیز در زمره پژوهش های پیمایشی قرار می گیرد. بدین ترتیب ابتدا با تعدادی از اعضای حسابرسی داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس تهران و فرابورس ایران و خبرگان مالی مصاحبه صورت گرفته است. سپس تعیین متغیرهای اصلی و تدوین ابزار گردآوری داده های کمی (پرسشنامه) انجام شده و در نهایت پس از آن تجزیه و تحلیل داده ها صورت گرفته است.

لازم به ذکر است که مصاحبه صورت گرفته به صورت نیمه ساختار یافته بوده (یعنی هم دارای سوال است و هم توضیحات فرد خبره شنیده می شود) و در ابتدا برخی عوامل سوال شده و در آن خصوص نظر خبرگان مشخص و سپس سایر نظرات آنها شنیده شده است. جزئیات عملی مصاحبه بدین صورت است که در ابتدای مصاحبه به طور کلی هدف پژوهش ذکر و تأکید شده است که از مصاحبه تنها برای مقاصد پژوهشی استفاده خواهد شد و هویت افراد به هیچ وجه در گزارش های تحقیق و مقالات منتشره مشخص نمی شود. با توجه به سوال های تحقیق، سوال های زیر در مصاحبه به عنوان سوال های اصلی در نظر گرفته

شده و با توجه به ماهیت نیمه ساختار یافته آن، سوال‌های دیگری نیز باتوجه به پاسخ‌ها و به منظور روشن‌تر شدن مفهوم پاسخ‌های ارائه شده طرح شد. در پایان هر جلسه مصاحبه نیز از مصاحبه‌شدگان درخواست شد که چنانچه مطلب دیگری برای طرح دارند اضافه کنند.

در مجموع، با ۱۸ نفر از خبرگان مصاحبه صورت گرفت. افراد فوق مدیران حسابرسی داخلی، حساب‌رسان مستقل و اعضای کمیته‌های حسابرسی بودند. در این خصوص مصاحبه با افراد به اندازه‌ای که به حد اشباع برسد صورت گرفت. پس از جمع بندی گزاره‌ها و مصاحبه با خبرگان و البته مرور مجدد مبانی نظری و مقالات متعدد، پرسشنامه آسیب‌های حسابرسی داخلی تهیه شد. پرسشنامه طراحی شده برای حسابرسی داخلی از دو بخش تشکیل می‌شود. بخش اول بر اساس اطلاعات واقعی تکمیل کننده‌ها بوده و بخش دوم شامل پیشنهادهایی است که می‌تواند جزو عوامل بهبود حسابرسی داخلی محسوب شود. موارد زیر عوامل کلی یا آسیب‌های کلی می‌باشد که در مصاحبه‌ها با آنها اشاره و سوالات در قالب آنها طراحی و ارسال شده است:

۱- آموزش ناکافی

۲- دخالت مدیر اجرایی ارشد

۳- پایش سازمان بورس و اوراق بهادار

۴- عدم رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی

۵- حقوق و مزایای ناکافی

۶- ساختار مالکیت

سوالات پرسشنامه زیر مجموعه عوامل کلی فوق بوده و در قالب این عوامل قرار گرفته‌اند. در این خصوص همان‌طور که ذکر شد، بخش اول پرسشنامه سوالات واقعی مبتنی بر مصاحبه‌ها و مبانی نظری و در قالب عوامل کلی بوده و بخش دوم صرفاً پیشنهاداتی برای بهبود حسابرسی داخلی و بر اساس پیشنهادات مصاحبه‌شونده‌ها می‌باشد. لازم به ذکر است سوال‌های پرسشنامه با استفاده از طیف لیکرت طبقه‌بندی شده است. از اینرو به هر سوال پرسشنامه از ۱ تا ۵ مطابق طیف لیکرت یک عدد تخصیص می‌یابد.

لازم به ذکر است تعداد کل سوالات طراحی شده با توجه به مصاحبه‌های صورت گرفته و ادبیات پژوهش، ۴۱ سوال بوده و در مجموع بعد از آزمون، آسیب‌های حسابرسی داخلی شناسایی شده است. برای بررسی روایی پرسشنامه، پس از طراحی، پرسشنامه بین تعدادی از افرادی که با آنها مصاحبه صورت گرفته است توزیع و بررسی شد که آیا سوال‌های طراحی شده همان چیزی را اندازه‌گیری می‌کند که

مد نظر بوده است. در نهایت پرسشنامه‌های نهایی شده به صورت مکتوب و یا از طریق ایمیل به روسا و مسئولین حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی و فرابورسی ارسال شده است. پس از ۳ بار ارسال پرسشنامه ها جمع‌آوری و آماده تجزیه و تحلیل شد. قبل از آزمون پرسشنامه ها برای پایایی آنها از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. در صورتی که ضریب آلفای کرونباخ بیشتر از ۰/۷ باشد، پرسشنامه پایاست.

پس از بررسی روایی و پایایی پرسشنامه‌ها به منظور آزمون موثر بودن متغیرهای شناسایی و مطرح شده در پرسشنامه از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده شد. در این خصوص با توجه به اینکه به هر طیف لیکرت از ۱ تا ۵ یک عدد تخصیص داده می‌شود، میانگین با عدد ۳ مقایسه شد. در صورتی که آزمون t معنی دار باشد نظر به نوع سوال‌ها که در برخی پاسخ منفی نشان دهنده آسیب و چالش می‌باشد و در برخی دیگر پاسخ مثبت، چنانچه متوسط پاسخ ها مخالف عدد ۳ باشد نشان دهنده آسیب است. بیان آماری آزمون‌ها به این شرح است:

$$\begin{cases} H_0 : \mu_{dp} = 3 \\ H_1 : \mu_{dp} \neq 3 \end{cases}$$

برای انجام آزمون‌ها نیز از نرم افزار آماری Spss 24 استفاده شده است.

۵- یافته‌ها

جدول (۱) نشان‌دهنده نتایج آزمون پایایی پرسشنامه حسابرسی داخلی است.

جدول (۱): نتایج آزمون پایایی

شرح	مقدار
ضریب آلفای کرونباخ	۰/۸۸

با توجه به اینکه ضریب آلفای کرونباخ مطابق جدول (۱)، ۰/۸۸ است پرسشنامه حسابرسی داخلی پایا است و جدول (۲) یافته‌های آزمون t تک نمونه‌ای را نشان می‌دهد.

۱-۵- نتایج آزمون t تک نمونه‌ای

جدول (۲) نشان‌دهنده یافته‌های آزمون t تک نمونه‌ای پرسشنامه حسابرسی داخلی می‌باشد.

جدول (۲): آزمون t تک نمونه‌ای حسابرسی داخلی

ردیف	عامل	شرح سوال (بر اساس اطلاعات واقعی)	میانگین	آماره t	سطح معنی‌داری
۱	پایش بورس	سازمان بورس و اوراق بهادار بر حسابرسان داخلی نظارت دارد	۲/۲۷	-۶/۳۶	۰/۰۰۰
۲	حقوق مزایا	حقوق و مزایای حسابرسان داخلی با توجه به اثربخشی فعالیت آنها کفایت می‌کند.	۲/۷۱	-۲/۱	۰/۰۳
۳	حقوق مزایا	پاداش کافی و مناسب برای حسابرسان داخلی در نظر گرفته نمی‌شود	۳/۵۶	۴/۶۱	۰/۰۰۰
ردیف		شرح سوال (بر اساس پیشنهادات)			
۴		سازمان بورس و اوراق بهادار باید نظارت‌های بیشتری بر انتخاب حسابرسان داخلی اعمال کند	۳/۶۶	۵/۱۰۵	۰/۰۰۰
۵		ساعات استاندارد و آموزشی برای حسابرسان داخلی منظور شود.	۴/۲۶	۱۵/۳۲	۰/۰۰۰
۶		برای انتخاب حسابرسان داخلی آزمون صلاحیت برگزار شود	۳/۸۹	۷/۵۳	۰/۰۰۰
۷		مدیران و روسای حسابرسی داخلی نتوانند در بیش از یک واحد مسئولیت داشته باشند	۴/۰۴	۹/۳۴	۰/۰۰۰
۸		منشور حسابرسی داخلی شرکت در پایان هر سال موردبازنگری قرار گیرد	۴/۰۵	۱۱/۱۹	۰/۰۰۰
۹		برای حسابرسان داخلی پاداش سالانه در نظر گرفته شود	۴/۳۱	۱۶/۴۷	۰/۰۰۰
۱۰		حسابرسان داخلی به‌طور مستمر در سال با حسابرسان مستقل جلسه داشته باشند	۴/۱۶	۱۲/۶۵	۰/۰۰۰
۱۱		مجمع عمومی سالانه شرکت مانند بندهای گزارش حسابرسی، موارد نقاط ضعف بااهمیت کنترل‌های داخلی که در گزارش حسابرسان منعکس شده است را تکلیف کند.	۳/۷۷	۵/۹۴	۰/۰۰۰

همان‌طور که جدول (۲) نشان می‌دهد عوامل ردیف‌های ۱، ۲ و ۳ به ترتیب تحت عناوین ضعف نظارت سازمان بورس و اوراق بهادار، عدم کفایت حقوق و مزایای حسابرسان داخلی و تعلق نگرفتن پاداش، آسیب‌های حسابرسان داخلی است. سطح معنی‌داری آماره t عوامل مشخص شده کمتر از ۵ درصد می‌باشد.

نکته قابل توجه در آسیب‌های حسابرسی داخلی، نظارت ناکافی توسط سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان متولی و نهادی است که اجرای حسابرسی داخلی را الزام کرده است.

از بین متغیرهایی که پیشنهاد شده‌اند برای بهبود حسابرسان داخلی به ترتیب پرسش‌های ردیف‌های ۴ تا ۱۱ هستند. یعنی اعمال نظارت بیشتر سازمان بورس، آموزش برای حسابرسان داخلی، آزمون تایید صلاحیت، عدم تصدی مسئولیت هم‌زمان در چند شرکت، بازنگری منشور حسابرسی داخلی، اعطای پاداش، جلسه‌های مستمر با حسابرسان مستقل و پیگیری نقاط ضعف کنترل‌های داخلی توسط مجمع سالانه مورد تایید پاسخ‌دهنده‌ها قرار گرفته است و می‌تواند به عنوان عوامل موثر بر کارکرد حسابرسان داخلی به حساب آیند.

۶- پیشنهادهای کاربردی و پیشنهاد برای تحقیق‌های آتی

برخی از پیشنهادهایی که این پژوهش می‌تواند توصیه کند به شرح زیر است:

۱-تایید صلاحیت

در بسیاری از حرفه‌های مرتبط و مشابه افرادی که فعالیت می‌کنند ملزم به تایید صلاحیت و آزمون سنجش علمی و توانایی برای مسئولیت‌پذیری هستند. به عنوان مثال حسابرسان معتمد سازمان بورس و اوراق بهادار که وظیفه حسابرسی شرکت‌های بورسی و فرا بورسی و موضوع ماده ۱۰ دستورالعمل پذیرش و نظارت بر موسسات حسابرسی معتمد را بر عهده دارند، علاوه بر اینکه جداگانه پذیرش می‌شوند، طی دوره فعالیت خود نیز تحت نظارت بوده و مستمر در قبال اقدامات خود و گزارش‌هایی که منتشر می‌کنند پاسخگو هستند. علاوه بر این در حوزه نهادهای مالی نیز مسئولان نهادهای مالی ملزم به پذیرش در سازمان بورس و دارا بودن میزان مشخصی از سوابق و تجربه و مدرک معتبر در حوزه مالی هستند و در قبال عملکرد خود پاسخگو می‌باشند. با توجه به موارد فوق ضرورت دارد صلاحیت مدیران و روسای حسابرسی داخلی توسط مدیریت نظارت بر ناشران و اداره حسابرسی و گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار مورد تایید قرار بگیرد تا اثربخش عمل کنند.

۲- اعطای پاداش و حق الزحمه کافی

دومین عاملی که به عنوان یکی از آسیب‌ها و چالش‌های واحد حسابرسی داخلی به حساب می‌آید، عدم اعطای پاداش و حق الزحمه کافی است.

وجود نظام پاداش یکی از مهم‌ترین ابعاد افزایش بهره‌وری در هر واحد تجاری و سازمان است. پاداش کافی منجر به افزایش انگیزه افراد و افزایش بهره‌وری می‌شود. عدم اعطای پاداش و یا اعطای آن

به صورت مداوم و بدون رابطه منطقی با عملکرد منجر به بی‌انگیزگی می‌شود. بنابراین باید بین عملکرد و نتیجه‌ای که برای فرد حاصل می‌شود رابطه‌ای معقول ایجاد کرد تا کارکنان توان خود را برای بهره‌وری بالاتر بکارگیرند. اعضای حسابرسی داخلی نیز از این امر مستثنی نمی‌باشند. حسابرسان داخلی نیز نبود پاداش برای خود را به عنوان یکی از آسیب‌های مرتبط تلقی کرده و خواهان اعطای پاداش و دریافت حق الزحمه کافی می‌باشند.

۳- تنظیم و به‌روزرسانی منشور حسابرسی داخلی خاص هر شرکت

توافق برای تنظیم منشوری که وظایف، نقش‌ها، مسئولیت‌ها، مهارت‌ها و تجربه‌ها را مشخص کند و حسابرسان داخلی به آن متعهد باشند و نقش خود را به شکل اثربخشی عمل کنند یکی از نکات مهم و قابل توجه در حسابرسی داخلی است که طی مبنای نظری نیز به آن پرداخته شد و البته جزو پیشنهادهای مورد قبول پاسخ‌دهنده‌ها برای بهبود حسابرسی داخلی تلقی می‌شود.

بدون داشتن یک منشور مکتوب قوی برای راهنمایی، حسابرسی داخلی نمی‌داند که چگونه باید به جلو حرکت کند. سایر مواردی که باید در منشور مدنظر قرار گیرد عبارتست از:

الف- به کارگیری مشاوران مناسب در موارد لازم

ب- بررسی و موافقت با انتصاب، جایگزینی و ارزیابی رئیس حسابرسی داخلی، رئیس کمیته و

حسابرسان مستقل

ج- نظارت و اطمینان از اینکه حسابرسان مستقل در مواقع لازم گردش خواهند داشت

د- اطمینان از عدم ارائه خدمات غیر اطمینان بخشی هم‌زمان به حسابرسان مستقل.

نکته دیگری که در خصوص منشورها باید توجه داشت این است که منشور حسابرسی داخلی مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار، به عنوان الگو و حداقل الزامات است و شرکت‌ها می‌توانند الزامات و موارد نظارتی بیشتری در منشورهای خود مدنظر داشته باشند. به عنوان مثال نظارت دقیق‌تر بر کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی می‌تواند با جزئیات بیشتری در منشور ذکر شود.

۴- استفاده از استانداردهای بین‌المللی و PCAOB توسط حسابرسان داخلی

امروزه استفاده از استانداردهای بین‌المللی در حوزه‌های مختلف حسابداری و حسابرسی اعم از گزارشگری مالی، استانداردهای حسابرسی و استانداردهای حسابرسی داخلی جایگاه قابل توجهی در بین استفاده‌کنندگان اطلاعات مالی و تصمیم‌گیرندگان دارد.

برخی از استانداردهای هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام مانند PCAOB شماره ۵ در حوزه حسابرسی داخلی و گزارش مرتبط با آن است. در خصوص این استانداردها باید توجه داشت که تدوین آنها با دقت و قابلیت اتکای زیادی صورت گرفته و بخصوص در رابطه با گزارش حسابرسی داخلی و نحوه ارائه آن به صورت مختلف اعم از گزارش جداگانه و یا گزارش همراه با گزارش حسابرس مستقل، موارد مفید متعددی ذکر شده است. علاوه بر این در رابطه با شناسایی ضعف‌های بااهمیت، انواع گزارش حسابرسی داخلی و دامنه رسیدگی‌ها؛ استانداردها نکات ارزنده‌ای دارد که می‌توان از آنها استفاده کرد. نکته قابل توجه در خصوص به کارگیری استانداردهای بین‌المللی و یا PCAOB یکپارچگی و قابلیت مقایسه است. هنگامی که تمامی شرکت‌ها از یک استاندارد یکسان و بدون در رسیدگی‌ها و گزارش خود استفاده کنند، امکان قابلیت مقایسه مانند صورت‌های مالی ایجاد شده و استفاده کنندگان با اعتماد بیشتری از این گزارش‌ها بهره‌مند خواهند شد.

نکته دیگر اینکه منشور حسابرسی داخلی نیز به استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی تاکید داشته است. طبق ماده ۱۰ این منشور "حسابرسان داخلی در انجام حسابرسی داخلی باید استانداردهای داخلی لازم‌الاجرا و آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و در نبود استانداردهای مورد نیاز، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی را رعایت نمایند" که این امر نشان از اهمیت این مطلب دارد. به عنوان یک راهکار عملی سازمان بورس و اوراق بهادار به عنوان مقام ناظر می‌تواند نسبت به بکارگیری استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی ابلاغیه و دستورالعمل لازم را تهیه و الزام نمایند. این نکته را نیز باید به عنوان محدودیت در نظر داشت که موضوع فوق اگرچه در ظاهر ایده آل و حتی ضروری به نظر می‌رسد، لیکن بسیاری از حسابرسان داخلی و حتی اعضای کمیته حسابرسی آشنایی کمی با این استانداردها داشته و این استانداردها به تازگی ترجمه شده‌اند. بنابراین ضروری است آموزش کافی در این حوزه صورت بگیرد و شرکت‌ها توجه جدی به این امر داشته باشند.

۵- برنامه‌ریزی و اقدامات آموزشی کافی

باید توجه داشت که آموزش همواره به عنوان وسیله‌ای مطمئن در جهت بهبود کیفیت عملکرد و حل مشکلات هر سازمان و یا واحدی مدنظر قرار می‌گیرد و فقدان آن یکی از مسائل اساسی و مهم هر بخشی را تشکیل می‌دهد و باعث رکود می‌شود. آموزش یک وظیفه اساسی در سازمان‌ها و یک فرآیند مداوم و همیشگی است و موقت و تمام‌نشدنی نمی‌باشد. کارکنان، کارشناسان و حتی مسئولان رده بالا در هر سطحی از سطح سازمان اعم از مشاغل ساده یا مشاغل پیچیده (مدیر یا زیردست) محتاج آموزش و

یادگیری و کسب دانش و مهارت‌های جدید هستند و باید همواره برای بهتر انجام دادن کار خود از هر نوع که باشد روش‌ها و اطلاعات جدید حوزه کاری خود را کسب نمایند. به اعتقاد خبرگان حوزه حسابرسی داخلی و پژوهش‌های این حوزه، آموزش حسابرسان داخلی منجر به آگاهی بیش‌ازپیش آنها می‌شود. بر اساس یافته‌های آزمون پرسشنامه حسابرسان داخلی این پژوهش نیز برنامه‌ریزی برای آموزش کافی نقش مهمی در بهبود حسابرسان داخلی دارد. توجه به این نکته که حسابرسان داخلی در ایران در آغاز راه هستند، می‌تواند نگاه ویژه آموزش را بطلبد. درست است که حسابرسی داخلی سال‌های متمادی در سطح جهان وجود داشته است لیکن در ایران مانند سایر شاخه‌های حرفه حسابرسی یک عقب‌ماندگی در این خصوص وجود دارد که لازمه شتاب بیشتر برای آموزش است. هرچند نهادهایی مانند سازمان بورس و اوراق بهادار و انجمن حسابرسی داخلی ایران اقدام به تشکیل دوره‌هایی در این خصوص نموده و می‌نمایند، لیکن کافی نبوده و نیازمند توجه بیشتر است.

برخی از انجمن‌های حرفه‌ای نیز مانند جامعه حسابداران رسمی ایران برای اعضای خود الزام به آموزش را مدنظر قرار داده و افراد و موسسه‌ها باید حداقل امتیاز آموزش را سالانه کسب کنند. به شکل مشابهی، انجمن حسابرسان داخلی نیز برای اعضای پیوسته خود الزام ۴۲ ساعت آموزش طی سال را دارد و اعضا، موظف به گذراندن دوره‌های مشخص آموزشی هستند.

بنابراین می‌توان پیشنهاد نمود که نهادهای ناظر و مسئول، در ابتدای کار روسا و مدیران حسابرسی داخلی و در مرحله بعدی تمام حسابرسان داخلی شرکت‌های بورسی و فرا بورسی را به گذراندن حداقل ۴۲ ساعت دوره آموزشی مانند اعضای انجمن حسابرسان داخلی طی سال ملزم کنند.

۶- آزمون تایید صلاحیت حسابرسان داخلی

یکی از نکات مهمی که در یافته‌های تحقیق و بررسی و مصاحبه‌های صورت گرفته مشخص شد، عدم تخصص حسابرسان داخلی است. با توجه به اینکه حسابرسی داخلی سال‌ها در محیط ایران غیر جدی و صرفاً نمادین بوده و اهتمام به داشتن حسابرسی داخلی وجود نداشته است باید برای تصدی این سمت از افراد شایسته و متخصص استفاده نمود. در سال‌های اخیر با تأسیس انجمن حسابرسان داخلی، این حرفه رنگ تازه‌ای به خود گرفته است. این انجمن با برگزاری آزمون‌های سالانه، افراد قبول‌شده را به‌عنوان عضو انجمن حسابرسان داخلی برمی‌گزیند. نکته مهم این است که این آزمون و اخذ گواهی آن نشان‌دهنده تایید صلاحیت افراد است.

بنابراین می‌توان برای اینکه از به‌کارگیری افراد صاحب صلاحیت و دارای تخصص در حسابرسی داخلی شرکت‌ها مطمئن شد، آنها را ملزم نمود که نسبت به اصول و استانداردهای حسابرسی داخلی آشنایی کافی را کسب کنند. این اقدام و پیشنهاد هنگامی عملی و مثمر ثمر واقع می‌شود که این شرط را برقرار کرد که مدیران و روسای حسابرسان داخلی شرکت‌های بورسی و فرا بورسی دارای گواهی عضویت در انجمن حسابرسان داخلی بوده تا صاحب صلاحیت تلقی شوند و از حداقل دانش و آگاهی مرتبط با حسابرسی داخلی و حتی کمیته‌های حسابرسی برخوردار باشند.

نکته مهم در خصوص این آزمون داشتن پیش‌شرط لازم است. همانند آزمون جامعه حسابداران رسمی ایران و یا آزمون انجمن حسابرسان داخلی اعضا باید حداقل شرایط را داشته باشند که پیش‌تر نیز ذکر شد از جمله داشتن مدرک تحصیلی مرتبط و یا حداقل سه سال سابقه کاری مرتبط.

۷- عدم تصدی مسئولیت مدیریت یا ریاست حسابرسی داخلی در بیش از ۳ شرکت بورسی و فرا بورسی
چندشغله بودن افراد نه تنها در حوزه حسابداری و حسابرسی و امور مالی حتی در سایر حرفه‌ها نیز یکی از چالش‌هایی است که کارایی و اثربخشی عملیات را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

یکی از آسیب‌هایی که عملکرد حسابرسی داخلی و حتی کمیته‌های حسابرسی را تهدید می‌کند، چندشغله بودن برخی از مدیران حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌های حسابرسی در شرکت‌های مختلف است به گونه‌ای که برخی اعضای کمیته در ۵ شرکت عضویت داشته و به‌غیر از آن چندین سمت مدیریت اجرایی و غیر اجرایی را بر عهده دارند و بنابر مصاحبه‌های صورت گرفته عملاً اسمی از آنها در کمیته‌ها و یا مسئولیت حسابرسی داخلی وجود دارد. حتی در پاره‌ای از مواقع بدون آنکه در جلسه‌ها حضور یابند به‌صورت شکلی صورتجلسه از طرف آنها امضا می‌شود که با آیین رفتار حرفه‌ای نیز مغایرت دارد. این موضوع باعث می‌شود وقت و تمرکز کافی برای انجام اقدامات لازم و مقتضی در خصوص شناسایی به‌موقع و کافی از سیستم کنترل داخلی، چرخه‌های عملیات، شناسایی کنترل‌های جایگزین، اقدامات اصلاحی و گزارش مطلوب کنترل‌های داخلی، صورت نگیرد. از اینرو ضرورت دارد سازمان بورس و اوراق بهادار به‌عنوان نهاد ناظر در این حوزه با ممنوعیت عضویت بیش از ۳ شرکت برای حسابرسی داخلی، عملکرد واقعی حسابرسی داخلی را با تمرکز بیشتر مسئولان بهبود ببخشد.

۸- برگزاری جلسه‌های مستمر بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل
بدون تردید یکی از اقدام‌های مهمی که حسابرسان داخلی باید آن را مدنظر داشته باشند، برگزاری جلسه‌های مستمر با حسابرسان مستقل است. اگرچه ماده ۶ منشور حسابرسی داخلی در این

خصوصاً "مدنظر قرار دادن دامنه رسیدگی‌های حسابرسان مستقل و ارتباط و همکاری با آنان به منظور انجام حسابرسی بهینه شرکت با هزینه معقول و نیز ارائه اطلاعات و مستندات دال بر فعالیت‌های پول‌شویی به حسابرس مستقل شرکت طبق مقررات"، را یکی از اقداماتی می‌داند که حسابرسان داخلی باید نسبت به آن توجه داشته باشند.

علی‌رغم ذکر این مطلب در منشور حسابرسی داخلی که باید با حسابرسان مستقل تعامل وجود داشته باشد لیکن در عمل و با توجه به مصاحبه‌های صورت گرفته و البته یافته‌های حاصل از آزمون پرسشنامه حسابرسی داخلی جلسه‌های محدود و کمی با حسابرسان مستقل برقرار می‌شود که نشان از عدم تعامل کافی و مناسب بین این دو حسابرسان است.

باید توجه داشت که برگزاری جلسه‌های مستمر و یا حداقل فصلی بین دو گروه حسابرسی می‌تواند منشا شناسایی ضعف‌های واقعی کنترل‌های داخلی به خصوص کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی باشد. در این تعامل نه تنها حسابرسان داخلی می‌توانند از تجربه‌های حسابرسان مستقل به دلیل حضور در شرکت‌ها و صنایع مشابه استفاده کنند، بلکه می‌توان از یافته‌های حسابرسان داخلی در آزمون کنترل‌های داخلی حسابرسی صورت‌های مالی، آشنایی با چرخه‌های فعالیت شرکت و همچنین ریسک‌های آن استفاده نمود و این امر در نهایت در زمان، بودجه و حق‌الزحمه حسابرسی تأثیر بسزایی داشته و می‌تواند منجر به کاهش هزینه نهایی حسابرسی شود. به عنوان یک راهکار عملی می‌توان الزام کرد و یا حتی به عنوان افشای اختیاری ترغیب نمود که شرکت‌ها، جلسات برگزار شده بین حسابرسان مستقل و حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌های حسابرسی را در گزارش فعالیت هیئت مدیره منعکس کنند و یا حتی المقدور اعلام نمایند که چه تعداد جلسات بین این افراد برای مرتفع شدن مشکلات حسابرسی و یا گزارشگری مالی برگزار شده است.

در این خصوص نهادهای ناظر با توجه به محدودیت‌های موجود نمی‌توانند الزام کنند چه تعداد جلسه باید بین حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی برگزار شود بلکه می‌توانند الزام کنند این موضوع در گزارش‌های تکمیلی مانند گزارش فعالیت هیئت مدیره الزام افشا شود.

موارد زیر می‌تواند در تحقیق‌های آتی به عنوان موضوع‌های پیشنهادی برای پژوهش در نظر گرفت شود:

- ۱- بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. یکی از اهداف مهم واحد حسابرسی داخلی بررسی تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی است. می‌توان برخی از ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی مانند تعداد کارکنان و یا گزارش‌های آنها که

نقاط ضعف کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی را مشخص می‌کنند بر گزارشگری مالی بررسی نمود و یا با استفاده از روش‌های تحقیق کیفی به مدلسازی اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخت.

۲- بررسی نقش حسابرسی داخلی در ساختار راهبری بنگاه. بدون تردید و همان طور که گفته شد، یکی از ارکان مهم راهبری بنگاه، حسابرسی داخلی است. بررسی موشکافانه و عمیق نقش حسابرسی داخلی در راهبری بنگاه می‌تواند با توجه به اجرایی شدن و عملیاتی شدن حسابرسی داخلی و تشکیل کنترل‌های داخلی اثربخش باشد.

۳- بررسی اثربخشی کنترل‌های داخلی با استفاده از گروه‌های آزمایش و کنترل. یکی از مطالعاتی که می‌توان صورت داد این است که آثار استقرار حسابرسی داخلی را بین شرکت‌هایی که تا پایان فرصت تعیین شده تشکیل حسابرسی داخلی داده‌اند با شرکت‌هایی که اقدام به تشکیل واحد حسابرسی داخلی و برقراری کنترل‌های داخلی ننموده‌اند، مقایسه کرد.

منابع و مآخذ

- ۱- آژنگ، احمد و عظیمی، عابد (۱۳۹۴). "بررسی نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک"، مجله حسابرسی: نظریه و عمل، سال دوم، شماره ۳، ص ۱-۱۸.
- ۲- انصاری، عبدالمهدی و شفیعی، حسین. (۱۳۸۸). "بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی"، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶، شماره ۵۸، ص ۲۱-۳۴.
- ۳- رحمانی، علی (۱۳۹۲). "مدل قابلیت حسابرسی داخلی (IA-CM)"، اولین سمینار سالانه انجمن حسابرسان داخلی ایران.
- 4- Alzeban, A.(2015) "Influence of Audit Committee Industry Expertise on Internal Audit", *International Journal of Business and Management*, 10: 4, 26-34.
- 5- Bedard, J. Genron, Y. (2010) "Strengthening the Financial Reporting System: Can Audit Committees Deliver?", *International Journal of Auditing*, 14, 174-210.
- 6- Coetzee, P and Erasmus, J.(2017) "What drives and measures public sector internal audit effectiveness? Dependent and independent variable" *international journal of auditing*, Volume21, Issue3, PP 237-248.
- 7- D'Onza, G., Selim, G and Allegrini, M.(2015). "A Study on Internal Auditor Perceptions of the Function Ability to Add Value", *international journal of auditing*, Volume19, Issue3, PP 182-194
- 8- Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron, Muhamad Jantan, (2005) "Internal auditing practices and internal control system", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20 Issue: 8, pp.844-866
- 9- Hass, S., Abdolmohammadi, M., and Priscilla, B.(2006). "The Americas literature review on internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21 No. 8, pp. 835-844
- 10- Holt, T.(2012). "The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27 No. 9, pp. 878-898
- 11- Karagiorgos, T., Drogas, G, and Pazarskis, M.(2007). "Internal Auditing As a Main Tool For Efficient Risk Assessment, Available from: https://www.researchgate.net/publication/228817984_Internal_Auditing_as_a_Main_Tool_for_Efficient_Risk_Assessment
- 12- Mazza, T and Azzali S.(2015). "Effects of Internal Audit Quality on the Severity and Persistence of Controls Deficiencies", *International Journal of Auditing*, No 19, pp 148-165.
- 13- Mohamed, Z., Mat Zain, M, Wan Yusoff, W and Subramaniam, N.(2012). "Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees", *International Journal of Auditing*, Volume16, Issue3, Pages 268-285
- 14- Shamki, D and Alhajri, T.(2017). "Factors Influence Internal Audit Effectiveness",

International Journal of Business and Management; Vol. 12, No. 10, pp 143-154.

Pathology of the Internal Audit

Seyed Mostafa Alavi^۳

Mohamad Hossein Ghaemi^۴

Abstract:

Undoubtedly, internal auditing has an effective situation on the corporate governance structure.

Internal audit by timely identification of weaknesses in internal controls has a significant role in reducing fraud, manipulating of information, enhancing financial reporting and increasing the efficiency and effectiveness of the company.

After the approval of the internal controls and the internal auditing charter in 1391(Iranian calendar) by the security exchange organization, the internal audit challenges and pathology are important. Many experts and managers in this area believe that many challenges, especially in the early years, has threatened internal auditing and has prevented its effectiveness.

The present research, which is one of the survey research, conducted an interview, review of previous studies, produced, and tested a questionnaire using actual internal audit information. The society and the statistical sample included the directors and heads of internal audit, financial experts and members of the audit committees of the companies listed in the Tehran stock exchange and OTC of Iran. The number of respondents to the audit committee questionnaires has been sent 88 times three times.

The weakness oversight of the security exchange organization, the lack of internal auditors' salaries and benefits, and finally, the not giving bonus are challenges of internal auditors.

Additionally, internal auditors training, accreditation testing, lack of co-responsibility in several companies, revision of the internal audit charter, rewarding, ongoing meetings with independent auditors, and follow up of weaknesses in internal controls by the annual general meeting include are ways to improve the performance of internal audit

Keywords: Internal Audit, Corporate governance, internal control.

JEL Classification: M42, M48

3 . Assistant Professor-Imam Khomeini International University- Qazvin- Iran. Smalavi@soc.ikiu.ac.ir

4. Associate Professor of Accounting, Imam Khomeini International University- Qazvin- Iran