

## اثربخشی حسابرسی داخلی و لزوم اطمینان دهی نسبت به آن

محمد مهدی دانا<sup>۱</sup>

فاطمه محقق<sup>۲</sup>

### چکیده:

در شرایط کنونی کسب و کار، حسابرسی داخلی از پتانسیل قابل توجهی برای ایجاد ارزش افزوده در سازمان و بهبود عملیات شرکت برخوردار است. میزان اثربخشی واحد حسابرسی داخلی، عامل تعیین کننده‌ای برای تحقق اهداف این واحد به شمار می‌رود. در این پژوهش علاوه بر تأکید نسبت به اهمیت حسابرسی داخلی در جهت دستیابی به اهداف راهبردی سازمان، مشخصات مربوط به اطمینان‌دهی نسبت به اثربخشی این واحد، مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت. این مشخصات مربوط به مسائلی نظیر سنجش اثربخشی واحد حسابرسی داخلی، شناسایی و تجزیه و تحلیل عوامل تعیین کننده میزان دستیابی به این اثربخشی است.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، اثربخشی حسابرسی داخلی، معیارهای اثربخشی، عوامل اثربخشی.

۱. دانشجوی دکتری، حسابداری، تهران، تهران، ایران.

۲. کارشناس ارشد، حسابداری، تهران، تهران، ایران.

## مقدمه

پیشرفت حسابرسی داخلی، از زمان پیدایش آن تاکنون، به واسطه گسترش مستمر در دامنه فعالیت، قدرت و اختیار حسابرسان داخلی حاصل شده است. علاوه بر این، دوره مهم پیشرفت حسابرسی داخلی به پانزده سال گذشته برمی‌گردد. دوره‌ای که به دلیل تغییرات سریع و مستمر در محیط کسب و کار، شرکت‌ها با ریسک‌های گوناگون، به ویژه بحران‌های مالی مربوط به اواخر قرن بیستم و اوایل قرن بیست و یکم، مواجه شدند. در نتیجه، تشکیل و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شرکت به یکی از الزامات مهم برای موفقیت در کسب و کار تبدیل شد. به موازات توجه به نقش و اهمیت حسابرسی داخلی در بهبود کسب و کار سازمان، کسب اطمینان نسبت به اثربخشی آن نیز حائز اهمیت تلقی شد. اثربخشی حسابرسی داخلی از آن جهت مورد توجه قرار گرفت که تحقق آن می‌تواند دستیابی به تمامی اهداف پیش‌رو را ممکن سازد و در ایجاد ارزش افزوده برای سازمان نقش مهمی را ایفا کند.

ایجاد رویکرد مناسبی برای سنجش و ارزیابی حسابرسی داخلی، عامل مهمی در ایجاد حصول اطمینان نسبت به آن به شمار می‌رود. استفاده از روش‌های کمی و کیفی، از جمله انتخاب معیار مناسب برای سنجش و تعیین میزان اثربخشی واحد حسابرسی داخلی، در ایجاد ارزش افزوده برای سازمان حائز اهمیت است. علاوه بر این، زمانی که اثربخشی واحد حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرد، باید در نظر داشت که اثربخشی این واحد، توسط عوامل متعددی تعیین می‌شود. به همین سبب، گام مهم در فرآیند ایجاد حصول اطمینان نسبت به اثربخشی حسابرسی داخلی آن است که عوامل تعیین‌کننده اثربخشی کسب‌شده را شناسایی نمود و سپس نسبت به بهبود مستمر آن اطمینان داد.

## اهمیت حسابرسی داخلی و لزوم اطمینان دهی نسبت به اثربخشی آن

در محیط امروزی کسب و کار، حسابرسی داخلی به یک عملکرد مستقل تبدیل شده است که به بررسی، تجزیه و تحلیل، ارزیابی و نظارت بر عملیات اصلی واحد تجاری، با هدف بهبود اثربخشی عملیات این واحد می‌پردازد. با این حال، حسابرسی داخلی از زمان پیدایش آن تاکنون، به طور مستمر تغییر کرده است. بخش عمده این تغییرات، مربوط به فعالیت حسابرسی داخلی، مسئولیت‌ها، اختیارات و موقعیت‌های حسابرسان داخلی است. اگرچه حسابرسی داخلی در ابتدا بر نظارت و کنترل بر دفترداری متمرکز بوده و

هدف آن کاهش اشتباهات، فعالیت‌های متقلبانه، سوءاستفاده از دارایی‌ها و نظایر آن بوده است، اما جدایی مالکیت از مدیریت منجر به پیدایش اختیارات و وظایف جدیدی برای حسابرسی داخلی شد. به‌ویژه، مسئولیت نظارت، بررسی، کنترل و ارزیابی عملکرد سیستم کنترل داخلی به حسابرسی داخلی واگذار گردید. به موجب واگذاری‌های مسئولیت یادشده به واحد حسابرسی داخلی، دامنه فعالیت آن علاوه بر عملیات حسابداری و مالی به کل عملیات کسب‌وکار گسترش پیدا کرد. بنابراین، مفهوم سنتی بررسی و رسیدگی که به عنوان «حسابرسی مالی» شناخته می‌شد، با مفهوم نوین آن تحت عنوان «حسابرسی عملیاتی» جایگزین شد. این جایگزینی، سطح بالایی از کنترل را برای حسابرسی داخلی در تمام عملیات سازمان میسر می‌سازد.

با این حال، در طی پانزده سال گذشته، به سبب وجود محیط بسیار پیچیده‌ای که شرکت‌ها در آن بر اساس قوانین و مقررات جدید عمل می‌کنند و فروپاشی‌های مالی مربوط به اواخر قرن بیستم و اوایل قرن بیست‌ویکم، رشد چشمگیری در دامنه فعالیت و نقش حسابرسی داخلی مشاهده شد. به دنبال این افزایش در دامنه فعالیت از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود که ریسک‌هایی که سازمان را از دستیابی اهدافش بازمی‌دارد را شناسایی کرده و سازوکار کارآمدی برای نظارت و کنترل آن‌ها ایجاد نماید. علاوه بر این از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود که پشتیبانی مناسبی برای هر مرحله از تغییر در فرآیند مدیریت فراهم کند؛ راهنمایی‌های مناسبی را در طراحی فرآیندهای عملکرد ارائه دهد و فرصت‌های بهبود عملکرد را شناسایی کند. بنابراین حسابرسی داخلی، علاوه بر نقش اطمینان‌دهی، نقش مهم مشاوره را نیز با هدف استقرار و بهبود فرآیندهای سازمان بر عهده دارد. باید اذعان داشت که نقش و عملکرد حسابرسی داخلی نوین بر ایجاد ارزش افزوده برای سازمان متمرکز شده است. این موضوع به‌صورت ویژه در تعریف حسابرسی داخلی منتشر شده از سوی موسسه حسابرسان داخلی<sup>۱</sup> مورد تاکید قرار گرفته است. طبق نظر این موسسه، «حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل و بی‌طرفانه، اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای است که با هدف ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی، سازمان را از طریق ارائه یک رویکرد سامانمند و نظام‌مند برای ارزیابی اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت شرکتی در دستیابی به اهدافش یاری می‌کند.» میزان مشارکت حسابرسی داخلی در بهبود عملیات سازمان به نقش و دامنه فعالیت آن بستگی دارد.

1. Institute of Internal Auditors

بدیهی است که امروزه، حسابرسی داخلی یک فعالیت بسیار حرفه‌ای، با هدف بررسی و ارزیابی عملکرد کل سیستم کسب و کار و ارائه پیشنهادها و توصیه‌های مناسب برای بهبود عملیات است. حسابرسی داخلی نقش مهمی را در اجرای اهداف راهبردی سازمان ایفا می‌کند و از این رو به عنوان یک عامل مهم و تأثیرگذار در مدیریت سازمان شناخته می‌شود.

با این حال، تغییر در «مأموریت» حسابرسی داخلی موجب شده است که شرکت‌ها صرف‌نظر از طراحی مجدد نقش‌ها و فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی، بر حصول اطمینان معقول از اثربخشی این نقش‌ها تمرکز کنند. به همین سبب استقرار حسابرسی داخلی در شرکت لزوماً به این معنا نیست که شرکت از مزیت‌های آن برخوردار خواهد شد و یا اینکه حسابرسی داخلی نقش مهمی را در دستیابی به اهداف شرکت ایفا خواهد کرد. به صورت دقیق‌تر می‌توان این گونه بیان کرد که فقط حسابرسی داخلی اثربخش می‌تواند وجود خود را توجیه کرده و علاوه بر ارائه بهترین روش در جهت ایفای نقش خود، انتظارات پیش روی خود را به بهترین شکل ممکن برآورده سازد. در واقع، اگر اثربخشی حسابرسی داخلی به صورت "درجه تحقق اهدافی که واحد حسابرسی داخلی برای دستیابی به آن‌ها تشکیل شده" تعریف شود، می‌توان گفت زمانی واحد حسابرسی داخلی اثربخش خواهد بود که برای موفقیت عملیات واحد تجاری از طریق اقدامات پیش‌گیرانه، به صورت با اهمیتی مشارکت کند.

هدف حسابرسی داخلی از طریق اقدامات پیش‌گیرانه، ارزیابی اثرات رویدادهای گذشته، نظیر نتایج حاصل شده و اشتباهات صورت گرفته، اصلاح چنین اشتباهاتی و پیشگیری از وقوع مجدد آن‌ها در آینده است. از سوی دیگر، هدف حسابرسی داخلی از طریق اقدامات پیش‌گیرانه، ارائه کمک و پشتیبانی به مدیریت در شناسایی ریسک‌های مهم، پیشنهاد برای ایجاد یک سیستم کنترل داخلی مناسب که بتواند این ریسک‌ها را به موقع به تحت کنترل خود درآورد و همچنین ارائه پیشنهادهایی برای بهبود اثربخشی و کارایی فرآیندها و نظایر آن است که در نهایت به موفقیت کل عملیات سازمان کمک خواهد کرد. به طور خاص، دستیابی به سطح مطلوبی از اثربخشی حسابرسی داخلی، اثربخشی فرآیند مورد حسابرسی و اثربخشی کل سازمان را تضمین خواهد کرد (مایه‌رت، ۲۰۰۷).<sup>۱</sup>

علاوه بر این حسابرسی داخلی از طریق دستیابی به سطح مناسبی از اثربخشی نشان می‌دهد که چگونه و تا چه میزان می‌تواند به بهبود عملیات کسب و کار کمک کند و ارزش خود را به شرکت ثابت کند. این

موضوع موجب ایجاد محبوبیت قابل توجهی برای این واحد خواهد شد و حاوی این نکته است که حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره، مدیریت اجرایی و مالکان شرکت مورد پذیرش قرار گرفته است. در چنین شرایطی، ذینفعان، واحد حسابرسی داخلی را از آن جهت مورد ارزیابی قرار می‌دهند که آیا این واحد، به عنوان یک واحد مستقل، بی‌طرف و اطمینان‌بخش، سازمان را در پیاده‌سازی فرآیند حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل، یاری می‌کند؟ آیا سازمان را در دستیابی به اهداف راهبردی، مالی، عملیاتی و رعایت حمایت می‌کند؟ آیا مشارکت مناسبی در بهبود اثربخشی و کارایی سازمان، از طریق بررسی درون‌سازمانی و پیشنهادهای مبتنی بر تجزیه تحلیل داده‌ها، دارد؟

به همین سبب، امروزه حرفه حسابرسی داخلی توجه بیشتری به بهبود میزان اثربخشی خود به عنوان پیش‌نیازی برای کمک به سازمان در بهبود عملیات، ایجاد ارزش افزوده و کمک به بقای سازمان دارد.

## رویکرد سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی

اولین قدم در اطمینان‌دهی در مورد اثربخشی حسابرسی داخلی، ایجاد رویکرد مناسب برای سنجش و ارزیابی آن است. آقای کاپلان و نورتون<sup>۱</sup> در تأیید این دیدگاه عنوان کرده‌اند که «اگر شما نتوانید چیزی را اندازه‌گیری کنید، نمی‌توانید آن را مدیریت کنید». نیاز به سنجش و ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در استانداردهای بین‌المللی در قسمت رویه حرفه‌ای حسابرسی داخلی مورد تأکید ویژه قرار گرفته است. این استاندارد بیان می‌کند «مدیر ارشد حسابرسی باید یک برنامه تضمین و بهبود کیفیت که تمامی جنبه‌های فعالیت حسابرسی داخلی را دربرمی‌گیرد را ایجاد و نگهداری کند<sup>۲</sup>. این برنامه ارزیابی اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی را تضمین می‌کند و دربرگیرنده هر دو نوع ارزیابی داخلی و خارجی است. سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی، به عنوان موضوعی با اهمیت زیاد، دارای چالشی نظیر تحقق وظایف و اهداف حسابرسی داخلی است که در بخش معیارهای مربوط به اثربخشی منعکس شده است. انجمن حسابرسان داخلی بیان می‌کند منبعی که باید در انتخاب معیار اثربخشی مورد مشورت و نظرخواهی قرار گیرد، چارچوب رویه‌های حرفه‌ای بین‌المللی است. این چارچوب به تطابق عملکرد حسابرسان داخلی با استانداردهای بین‌المللی و منشور اخلاقی اشاره دارد و به عنوان پیش شرطهایی برای بهترین رویه عمل

1 . Kaplan and Norton

2 . ISSP 1300

شناخته می‌شود. در این راستا، انجمن چندین رویکرد را برای ارزیابی درجه تطابق حسابرسی داخلی با استانداردها تعریف کرده است. اما، اگرچه آن‌ها اطلاعات مهمی ارائه می‌کنند، اما این رویکردها، نقایص مهمی دارند. این نقایص بیشتر با این واقعیت مرتبطند که فقط انتخاب معیار کافی نیست و پاسخ‌های ارائه شده، استفاده از آمار توصیفی را محدود می‌کنند. علاوه بر این، سنجش میزان اثربخشی بر مبنای داده‌های کیفی که توضیحات و توصیفات را ارائه می‌کنند، از اهمیت چشمگیری برخوردار است ولی دیگر نمی‌توان از تحلیل‌های آماری استفاده نمود. علاوه بر این، برخی از رویکردها همه استانداردها را شامل نمی‌شوند. ویژگی‌ها و معایب هر یک از رویکردهای توصیه شده در جدول ذیل ارائه شده است:

**جدول ۱: رویکردهای سنجش میزان اثربخشی حسابرسی داخلی**

محدودیت‌ها	اقدام مورد ارزیابی	معیار / مقیاس	سال
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ معیارهای ذهنی</li> <li>❖ محدود بودن جواب‌ها به بله و خیر</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ هدف، اختیار، مسئولیت‌ها</li> <li>✓ استقلال</li> <li>✓ بی‌طرفی</li> <li>✓ تخصص و مهارت</li> <li>✓ مراقبت حرفه‌ای</li> <li>✓ تضمین کیفیت و بهبود عملکرد حسابرسی داخلی</li> <li>✓ اطمینان‌بخشی و بهبود عملکرد سازمان</li> </ul>	قیاسی	۲۰۰۳
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ معیارهای بسیار ذهنی</li> <li>❖ سوالات باز پاسخ</li> <li>❖ عدم وجود سؤال خاصی برای ارزیابی عناصر منحصر به فرد</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ سازمانی و زیست‌محیطی</li> <li>✓ پیشینه سازمان</li> <li>✓ مدیریت ریسک</li> <li>✓ حاکمیت شرکتی</li> <li>✓ پاسخگویی و نظارت</li> <li>✓ عملکرد حسابرسی داخلی</li> <li>✓ سابقه عملکرد حسابرسی داخلی</li> <li>✓ رویه‌های محیطی حسابرسی داخلی</li> <li>✓ ارتباط با مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره</li> <li>✓ مدیریت فعالیت‌ها</li> <li>✓ فناوری اطلاعات</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>پاسخ‌های ذهنی مثل توضیح و توصیف</li> <li>قیاسی / مطلق</li> </ul>	۲۰۰۶

	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ارزیابی درون سازمانی</li> <li>✓ بررسی مستمر</li> </ul>		
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ طبقه‌بندی ذاتی</li> <li>❖ عدم پوشش برخی از استانداردها</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ برنامه‌ریزی</li> <li>✓ هدف، اختیار و مسئولیت‌ها</li> <li>✓ ارزیابی داخلی</li> <li>✓ توسعه حرفه‌ای</li> <li>✓ برنامه تضمین کیفیت</li> <li>✓ سیاست‌ها و رویه‌ها</li> <li>✓ مدیریت منابع</li> <li>✓ استقلال سازمانی</li> <li>✓ مدیریت ریسک</li> <li>✓ ثبت اطلاعات</li> <li>✓ نظارت تعاملی</li> <li>✓ نتایج ارتباط</li> <li>✓ برنامه‌ریزی تعاملی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>قیاسی</li> <li>تطابق کامل</li> <li>تطابق جزئی</li> </ul>	۲۰۰۷

معایب رویکردهای اشاره شده در جدول فوق برای سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی، استفاده از روش کمی را تحمیل می‌کند. این روش به آسانی قابل درک بوده و مبتنی بر داده‌هایی است که به آسانی قابل جمع‌آوری هستند. این باور وجود دارد که استفاده از معیارهای کمی، اثربخشی حسابرسان داخلی را بهتر نشان می‌دهند. پژوهش‌های انجام شده توسط آقای ارنست و یانگ در سال ۲۰۰۷<sup>۱</sup>، نشان می‌دهد که عمده معیارهای کمی مورد استفاده برای سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی عبارت‌اند از: درجه تحقق برنامه حسابرسی داخلی از جمله تدوین فعالیت‌های اجرایی در ارتباط با فعالیت‌های برنامه‌ریزی شده در یک دوره زمانی خاص، و زمان مورد نیاز برای انتشار نهایی گزارش حسابرسی داخلی. علاوه بر این، معیارهای رایج مورد استفاده در عمل عبارت‌اند از: تعیین صلاحیت حسابرسان داخلی (حسابرسانی که دارای مدارک حرفه‌ای هستند، تعداد سال‌های تجربه هر یک از این حسابرسان و مواردی از این قبیل) و تعیین مدت زمانی که حسابرسان در طول روز صرف انجام فعالیت‌های حسابرسی و انجام سایر وظایف اداری می‌کنند. آرنا و آزونا (۲۰۰۹)<sup>۲</sup> ضمن مخالفت با رویکرد پیشنهادی انجمن حسابرسان داخلی اشاره کردند که ایجاد هماهنگی در رویه‌ها، فعالیت‌ها و صلاحیت حسابرسان داخلی با الزامات استاندارد به

1 . Ernst & Young in

2 . Arena & Azzone

تنهایی متضمن دستیابی به سطح بالایی از اثربخشی حسابرسی داخلی نیست. به همین سبب، برخی از نویسندگان بر این باورند که مناسب‌ترین مقیاس، معیارهای خروجی می‌باشند که عبارت‌اند از: درصد پیشنهادات حسابرسی داخلی که توسط مدیریت مورد تصویب و اجرا قرار می‌گیرد، رضایت مدیریت، و غیره. بدیهی است که معیارهای خروجی حسابرسی داخلی در مواردی نظیر صرفه‌جویی در هزینه‌ها، افزایش سود، افزایش قیمت سهام شرکت و نظایر آن منعکس می‌شود. این موارد نتایج به‌کارگیری پیشنهادهای حسابرسی داخلی است. با این حال واقعیت آن است که تفکیک نقش حسابرسی داخلی در معیارهای ذکر شده، در عمل بسیار دشوار است.

در ادامه برای سنجش میزان کارایی حسابرسی داخلی به ۸۴ معیار اثربخشی اشاره می‌شود که در چهار گروه، توسط زیگنفس<sup>۱</sup> به شرح زیر طبقه‌بندی شده است:

- ۱- **ورودی حسابرسی داخلی:** تجربه کارکنان، تعداد حسابرسان داخلی تایید شده، میانگین تعداد سال‌های تجربه حسابرسان داخلی، تعداد ساعات آموزش و نظایر آن.
- ۲- **محیط حسابرسی داخلی:** تعداد درخواست‌های مدیریت از حسابرسی داخلی، رضایت کمیته حسابرسی، انتظارات مدیریت از حسابرسی داخلی و نظایر آن.
- ۳- **فرآیند حسابرسی داخلی:** درصد حسابرسی انجام شده نسبت به حسابرسی برنامه‌ریزی شده، تعداد شکایت‌های مربوط به عملکرد حسابرسی داخلی، ساعت کار واقعی نسبت به ساعت کار بودجه شده و غیره.
- ۴- **خروجی و نتیجه عملکرد حسابرسی داخلی:** تعداد پیشنهادهای، تعداد پیشنهادهای اجرا شده از سوی مدیریت، تعداد فرآیندهای بهبودیافته بر اساس پیشنهادهای حسابرسی داخلی، متوسط زمان پاسخ به درخواست مدیریت و غیره.

استفاده ترکیبی از معیارهای کمی و کیفی، با هدف ارزیابی تطابق کار حسابرسان داخلی با استانداردهای حرفه‌ای و انتظارات ذینفعان، به یک رویکرد جامع و کامل اشاره دارد که معیار کافی و مناسبی را برای اثربخشی حسابرسی داخلی فراهم کرده و در ایجاد ارزش افزوده برای سازمان نقش مهمی را ایفا می‌کند.



## عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی

بدان سبب که میزان اثربخشی حسابرسی داخلی به عوامل متعددی وابسته است، می‌توان به این نتیجه رسید که برای سنجش میزان اثربخشی حسابرسی داخلی معیارهای متفاوتی وجود دارد. در این راستا، شناسایی عواملی که تا حد زیادی، میزان دستیابی به اثربخشی حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، موضوع بحث‌برانگیزی برای بسیاری از نویسندگان است. آرنا و آزون (۲۰۰۹)، بر این باورند که منابع در دسترس و صلاحیت تیم حسابرسی داخلی، مشارکت حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و ارتباط بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی به شدت بر میزان اثربخشی حسابرسی داخلی اثرگذار هستند. علاوه بر این، گانسرگ (۲۰۰۵) معتقد است که بیشترین تأثیر بر میزان اثربخشی حسابرسی داخلی توسط مالکان، چارچوب نظارتی و سازمانی در شرکت، قوانین و مقررات، منابع و حرفه‌ای بودن حسابرسان داخلی اعمال می‌شود. سا، مارتینو-بانی، (۲۰۱۱)<sup>۱</sup>، بر این باورند که ساختار، وضعیت، روابط حسابرسان داخلی و ذینفعان و صلاحیت حسابرسان داخلی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی هستند.

میزان اثربخشی حسابرسی داخلی در درجه اول به وسیله شایستگی، استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی تعیین می‌شود. با این حال، نگرش ذینفعان به حسابرسی داخلی در جهت حمایت و اعتماد به این واحد، تا حد زیادی به هماهنگی برنامه‌های حسابرسی داخلی با طرح‌های استراتژیک شرکت و شیوه‌های انتقال گزارش حسابرسی داخلی به ذینفعان بستگی دارد.

## صلاحیت حسابرسان داخلی

دستیابی به سطح بالایی از اثربخشی حسابرسی داخلی که از صلاحیت حسابرسان داخلی تأثیر می‌پذیرد، به وسیله عوامل زیر تعیین می‌شود: آموزش حسابرسان داخلی، تجربه کاری آن‌ها، مدارک حرفه‌ای، آموزش مستمر و ایجاد برنامه‌های توسعه، داشتن صلاحیت و مهارت‌های فنی و رفتاری. نتایج بسیاری از مطالعات بیانگر آن است که صلاحیت حسابرسان داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر بسزایی دارد. بنابراین آرنا و آزون (۲۰۰۹) نشان دادند که حسابرسان با صلاحیت، قادر به ارائه پیشنهادهایی هستند که

1 . Soh & Martinov-Bennie

به بهبود سیستم کنترل داخلی سازمان کمک خواهد کرد. علاوه بر این حسابرسان می‌توانند کار خود را به بهترین شکل ممکن به انجام داده و از تجارب خود در یافتن راه‌حل‌های مناسب استفاده کرده و نهایتاً در موقعیت‌های پیچیده، عملکرد مناسبی را از خود نشان دهند. بلای (۲۰۰۷)<sup>۱</sup>، نشان می‌دهد که صلاحیت مدیر ارشد حسابرسی و تیم حسابرسی، مبنایی برای ایجاد یک رویکرد منظم و سامانمند با هدف ارزیابی و بهبود فرآیند کسب‌وکار در سازمان است. سا و مارتینو-بانی (۲۰۱۱)<sup>۲</sup>، نشان دادند که حسابرسان داخلی، تنها با در اختیار داشتن طیف وسیعی از دانش در حوزه حسابرسی مالی، مدیریت کسب‌وکار و قوانین و مقررات می‌توانند نتایج موردانتظار را ایجاد کنند.

علاوه بر این، در پژوهش‌های جهانی درباره مسائل خاص مربوط به رویه‌های حسابرسی داخلی، بنیاد پژوهش‌های انجمن حسابرسان داخلی<sup>۲</sup> به موضوع صلاحیت حسابرسان داخلی توجه ویژه‌ای را معطوف داشته است. این بنیاد گزارشی منتشر کرده است که در آن صلاحیت‌های مهمی از جمله صلاحیت عمومی، مهارت‌های رفتاری و مهارت‌های تخصصی را که یک حسابرس داخلی امروزی باید داشته باشد را شناسایی و مورد بحث قرار داده است. این مهارت‌ها به صورت خلاصه در جدول شماره ۲ آورده شده است.

### جدول ۲: ویژگی‌های کلیدی حسابرسان داخلی

صلاحیت عمومی	مهارت‌های رفتاری	مهارت‌های تخصصی
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ مهارت ارتباطی</li> <li>▪ مهارت سازمانی</li> <li>▪ مهارت شناسایی و حل مشکلات</li> <li>▪ توانایی ایجاد ارزش افزوده برای حسابرسی داخلی</li> <li>▪ مهارت حل‌وفصل تعارضات و مذاکره</li> <li>▪ مهارت فناوری اطلاعات</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ رازداری</li> <li>▪ قضاوت</li> <li>▪ مهارت مشارکت تیمی</li> <li>▪ تسهیل‌سازی</li> <li>▪ رهبری</li> <li>▪ استقلال</li> <li>▪ راهبری و اصول اخلاقی</li> <li>▪ کنجکاوی</li> <li>▪ بی‌طرفی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ درک تجاری</li> <li>▪ تحلیل فرآیند کسب‌وکار</li> <li>▪ شناسایی انواع کنترل‌ها</li> <li>▪ مهارت‌های پژوهش مدیریتی و عملیاتی</li> <li>▪ ابزارها و تکنیک‌های حل مسئله</li> <li>▪ ابزارهای تحلیل مالی</li> <li>▪ نمونه‌گیری آماری</li> </ul>

1 . Belay

2 . Research Foundation of the Institute of Internal Auditors

ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی، برخورداری از برخی مهارت‌های اشاره شده در جدول فوق را مشخص می‌کند. اما، بخش عمده این مهارت‌ها از طریق آموزش و تجربه در انجام فعالیت‌های حسابرسی کسب می‌شود. تردیدی نیست که کسب شایستگی، دانش و مهارت به عملکرد مناسب فعالیت‌های حسابرسی داخلی کمک بسزایی خواهد کرد، اما آن‌ها نیاز دارند که به صورت مستمر از طریق انواع دوره‌ها و برنامه‌های آموزشی، دانش عمومی و تخصصی خود را بهبود بخشند. حتی قوانین رفتاری و اخلاقی برای حسابرسان داخلی<sup>۱</sup>، بیان می‌دارد که «حسابرسان داخلی باید به صورت مستمر کارایی و اثربخشی و کیفیت خدمات خود را بهبود بخشند». بدیهی است که فرصت‌های شایان توجهی برای حسابرسان داخلی، به عنوان اعضای سازمان‌های حرفه‌ای مربوطه، وجود دارد که بر رشد و توسعه تئوری و رویه‌های حسابرسی داخلی متمرکز شوند. سازمان‌ها از طریق برگزاری پیوسته کارگاه‌های مختلف آموزشی و پژوهشی، اشاعه دانش درباره مشارکت امکان‌پذیر حسابرسان داخلی در بهبود کسب‌وکار شرکت‌ها و گردهم‌آوردن حسابرسان داخلی کشورهای مختلف به منظور تبادل دانش و تجربه، نقش مهمی را در بهبود مستمر صلاحیت حسابرسان داخلی ایفا می‌کنند. علاوه بر این، سازمان‌های مذکور، برنامه‌های آموزشی مناسبی را برای دستیابی به مدارک حرفه‌ای ارائه می‌کنند که به صورت با اهمیتی صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی را تأیید می‌کنند.

## استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی

استقلال و بی‌طرفی دو مفهوم مهم و اساسی هستند که حسابرس داخلی باید همیشه این دو را مبنای کار خود قرار دهد و میزان اثربخشی هر یک را به صورت مستمر مورد بررسی قرار دهد. با این حال، گسترش نقش حسابرسی داخلی منجر به تعریف متفاوتی از این مفاهیم شد. چرا که ارائه همزمان خدمات اطمینان‌بخش و مشاوره می‌تواند حسابرس داخلی را با بسیاری از تعارضات مواجه کند. علاوه بر

1 . Bailey

2 . Rules of Conduct of the Code of Ethics for Internal Auditors

این، موضوع بی‌طرفی حسابرسان داخلی با این فرض بیان می‌شود که آن‌ها با هدف ارائه چنین خدماتی به استخدام شرکت صاحبکار درآمده‌اند.<sup>۱</sup>

نهادهای حرفه‌ای، توجه ویژه‌ای را معطوف موضوع استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی کرده‌اند. چارچوب رویه‌های حرفه‌ای بین‌المللی<sup>۲</sup>، که توسط انجمن حسابرسان داخلی منتشر شده است، در تعریف حسابرسی داخلی بیان می‌کند که «حسابرسی داخلی، یک فعالیت مستقل، بی‌طرفانه، اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای» است. علاوه بر این تعداد زیادی از استانداردهای عملکرد بر دو موضوع استقلال و بی‌طرفی متمرکز شده‌اند و استقلال را به عنوان آزادی از شرایطی تعریف کرده‌اند که ممکن است توانایی حسابرس داخلی را در اجرای بی‌طرفانه وظایف خود، تهدید کند و بی‌طرفی را یک نگرش ذهنی می‌دانند که اجازه می‌دهد تا حسابرسان داخلی، خدمات خود را به گونه‌ای انجام دهند که در ارتباط با کیفیت خدمات، هیچ‌گونه سازش و مصالحه‌ای صورت نمی‌گیرد.

با این ذهنیت، این گفته بسیار معقول و منطقی به نظر می‌رسد که عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی تا حد زیادی به وسیله استقلال و بی‌طرفی حسابرس داخلی در مراحل تعیین دامنه فعالیت، اجرای فعالیت‌ها و گزارش نتایج حاصل شده، مشخص می‌شود. (کاندیک، پتروویک، ۲۰۱۲).<sup>۳</sup> درجه استقلال و اثربخشی حسابرسی داخلی به وسیله ارتباط بین حسابرسی داخلی و مدیریت شرکت، اثربخشی کمیته حسابرسی و صلاحیت حسابرسان تعیین می‌شود (کامو، اندواتی، موتیسو؛ ۲۰۱۴).<sup>۴</sup> اگرچه حسابرسی داخلی جدید به سبب ارائه پیشنهادهای مناسب در جهت بهبود فرآیند مدیریت، به عنوان شریک استراتژیک مدیریت شناخته می‌شود، این بدان معنا نیست که مدیریت باید به حسابرسان داخلی به چشم کارکنان خود نگاه کند و آن‌ها را در فعالیت‌های روزانه مدیریت مشارکت دهد. انتظارات مدیریت آن است که حسابرسان در فعالیت‌های روزانه مدیریت مشارکت کنند؛ ولی در مقابل مشارکت مدیریت در فرآیند برنامه‌ریزی، تصویب بودجه و اجرای فعالیت‌های حسابرسی ممکن است به صورت با اهمیتی استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی را مورد تهدید قرار دهد. بنابراین، استقرار و عملکرد مؤثر کمیته حسابرسی، به عنوان گروهی از اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره، می‌تواند به صورت قابل توجهی استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی را تضمین بخشد. کمیته حسابرسی به صورت مشخص به یک منشور مصوب نیاز دارد تا برنامه و

1 . Stewart, Subramaniam.

2 . International Professional Practices Framework

3 . Kondić, Petrović

4 . Kamau, Nduati, Mutiso

بودجه حسابرسی را تصویب کرده و عملکرد خود را بر اساس آن مورد ارزیابی قرار دهد. بدیهی است که سطح بالاتری از اثربخشی کمیته حسابرسی از طریق مهارت‌های متنوع هر یک از اعضا تعیین می‌شود. به سبب آنکه اعضای کمیته حسابرسی که دارای مهارت‌های متنوع مالی، تخصصی و غیره هستند، بهتر می‌توانند برنامه‌های کاری، فعالیت‌ها و نتایج حاصل از حسابرسی داخلی را درک کنند و در نتیجه ارزیابی مناسب‌تری از عملکرد کاری آن‌ها خواهند داشت. پس می‌توان استدلال کرد که با افزایش میزان اثربخشی کمیته حسابرسی، سطح استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی در سطح بالاتری مورد ارزیابی قرار می‌گیرد. در توصیه‌های عملی ۱-۱۱۱۰ آمده است که حسابرسی داخلی باید فقط گزارش اجرایی خود را درباره عملیات روزانه مربوط به شرکت‌ها، به مدیریت ارائه دهد و درباره مسائل مربوط به عملکرد از جمله دامنه کاری، برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی و غیره موظف به ارائه گزارش نیست.

علاوه بر این، ارتباط حسابرسی داخلی با ذینفعان خود، عاملی است که به صورت با اهمیتی بر استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی مؤثر است. این موضوع بدان سبب حائز اهمیت است که آن دسته از حسابرسان که دارای سطح بالایی از دانش، مهارت، تفکر انتقادی و تحلیلی هستند، می‌توانند به صورت مستقل و بی‌طرفانه وظایف خود را انجام دهند.

## برنامه حسابرسی داخلی

اثربخشی حسابرسی داخلی، از طریق بررسی تطابق عملکرد آن با وظایف برنامه‌ریزی شده تعیین می‌شود. برنامه حسابرسی داخلی، اولویت‌های کاری، اهداف حسابرسی، فعالیت‌های کنترلی و اطمینان نسبت به استفاده مؤثر و کارآمد از منابع حسابرسی را مشخص می‌سازد. مسئولیت طراحی برنامه حسابرسی بر عهده مدیر ارشد حسابرسی است که باید حداقل یک بار در سال برنامه را بر اساس ریسک ارزیابی شده، مورد بررسی و تجدیدنظر قرار دهد. مدیر ارشد حسابرسی موظف است که با در نظر گرفتن انتظارات مدیریت ارشد، هیئت‌مدیره و سایر ذینفعان نسبت به اظهارنظر حسابرسی داخلی و سایر نتایج، منابع کافی و مناسبی را درخواست کند و مطمئن شود که این منابع به صورت اثربخش و کارآمد مورد استفاده قرار می‌گیرد.<sup>۱</sup> ما بر اساس دوره زمانی و سطح مورد برنامه‌ریزی، بین برنامه‌ریزی در سطح

1. ISPP

عملکرد حسابرسی داخلی (برنامه‌ریزی استراتژیک و سالانه) و برنامه‌ریزی در سطح فرآیندها و تعامل‌های انفرادی تمایز قائل می‌شویم. ارتباط بین این سطوح برنامه‌ریزی، در این واقعیت منعکس می‌شود که برنامه‌ریزی استراتژیک سالانه مبنایی برای ایجاد و گسترش برنامه‌ریزی برای تعامل‌های انفرادی است. برنامه‌ریزی استراتژیک حسابرسی داخلی برای دستیابی به سطح بالایی از اثربخشی حسابرسی لازم و ضروری است. این برنامه شامل تعریف استراتژی‌ها، اهداف و هدایت کار به سمت تحقق اهداف استراتژیک تعیین شده از سوی شرکت است. در این مسیر، برنامه حسابرسی استراتژیک سالانه یکی از ابزارهایی است که منجر به بهبود وضعیت حسابرسی داخلی و تأکید بر اهمیت آن در شرکت می‌شود (سیسر، نادا، ۲۰۱۳).<sup>۱</sup> با توجه به دستورالعمل انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، برنامه استراتژیک شامل موارد زیر می‌شود:

- ۱- شناسایی اهداف شرکت
- ۲- بررسی چارچوب رویه‌های حرفه‌ای بین‌المللی
- ۳- شناسایی انتظارات ذینفعان
- ۴- ایجاد هماهنگی بین مأموریت و اهداف حسابرسی داخلی با اهداف شرکت
- ۵- تعریف عوامل مهم موفقیت و شاخص‌های کلیدی عملکرد<sup>۲</sup>

به کمک این دستورالعمل می‌توان اهداف خاص و قابل سنجش حسابرسی داخلی را تعریف نمود که به وسیله شاخص‌های کلیدی عملکرد به صورت منظم مورد نظارت و ارزیابی قرار می‌گیرند. اگرچه برنامه استراتژیک برای یک دوره سه تا پنج ساله تصویب می‌شود، با این حال این برنامه کاملاً پویاست و با تغییر شرایط محیطی خود را وفق می‌دهد و تغییرات مناسب در آن اعمال می‌شود.

بر اساس برنامه استراتژیک، یک برنامه حسابرسی داخلی سالانه ایجاد می‌شود که اهداف و وظایف به صورت دقیق در آن مشخص شده است. نظیر، تعداد و دامنه حسابرسی‌هایی که در سال آتی محقق می‌شود که باید مطابق با قوانین داخلی و پیچیدگی وظایف کاری افراد باشد. علاوه بر این، برنامه حسابرسی، شرح مفصلی از نیروی انسانی و سایر منابع مورد نیاز برای اجرای فعالیت‌های برنامه‌ریزی شده را ارائه می‌دهد. برنامه حسابرسی سالانه بر مبنای ریسک ارزیابی شده در همان سال ایجاد می‌شود.

1 . Cecere, Nadeau  
2 . Institute of Internal Auditors

در نهایت، حسابرسان داخلی باید اهداف؛ دامنه انجام کار و انجام تخصیص دقیق منابع به هر یک از افراد مشارکت کننده را تعیین و مستندسازی کنند. برنامه مشارکت افراد بیان می‌کند که حسابرسان موارد زیر را در نظر بگیرند:

- ۱- هدف فعالیت واحد مورد حسابرسی و شیوه‌های کنترلی حاکم بر رویه‌ها
- ۲- ریسک بااهمیت مربوط به هر فعالیت
- ۳- روشی که با استفاده از آن می‌توان این ریسک را به سطح قابل پذیرش کاهش داد.
- ۴- کفایت و اثربخشی مدیریت ریسک و سیستم کنترل داخلی در مقایسه با مدل کنترلی
- ۵- امکان بهبود شایان توجه در مدیریت ریسک و سیستم کنترل داخلی (پیکت، ۲۰۰۶).<sup>۱</sup>

## گزارش حسابرسی داخلی

درک نقش حسابرسی داخلی از اهمیت بسزایی برخوردار است. حسابرس باید میزان ریسک‌پذیری بخش‌های تحت حسابرسی را به صورت کاملاً واقع‌بینانه درک نموده و آن را در بررسی‌ها و اقدامات خود لحاظ کند. به همین سبب، چگونگی برقراری ارتباط حسابرسی داخلی با استفاده‌کنندگان و کیفیت گزارش حسابرسی داخلی، به صورت بااهمیتی در تعیین سطح پذیرش و شناخت اهمیت این وظیفه، نقش مهمی را ایفا می‌کند. علاوه بر این، حسابرسان برای انتشار گزارش حسابرسی، باید ذینفعان را نسبت به ارزش و بی‌طرفی یافته‌های حسابرس، متقاعد کرده و مدیران را به ایجاد تغییر و بهبود عملیات شرکت ترغیب کنند (سایر، دیتین هافر، اسکینر؛ ۲۰۰۳).<sup>۲</sup> در گزارش حسابرسی عنوان می‌شود که چرا یک فرآیند خاص، حسابرسی شده است، چه اشتباهات بااهمیتی شناسایی شده است، دلایل وقوع این اشتباهات چیست، و در نهایت پیشنهادهایی را برای اصلاح این اشتباهات ارائه می‌کند (مولر، ۲۰۰۹).<sup>۳</sup> حسابرسی داخلی می‌تواند اثرات مورد انتظار را ایجاد کند. برای این منظور، حسابرسی داخلی علاوه بر گزارش به کمیته حسابرسی و مدیریت شرکت، باید یک استراتژی مناسب برای ارتباط با سایر بخش‌های شرکت داشته باشد. این استراتژی باید بر موضوعات زیر متمرکز باشد: ۱- افزایش آگاهی نسبت به نقش

1 . Picket

2 . Sawyer, Dittenhofer, Scheiner

3 . Moeller

حسابرسان داخلی از طریق انتشار نقش‌ها، فعالیت‌ها و دستاوردهای حسابرسی داخلی در وبسایت شرکت، مجلات، روزنامه‌های کثیرالانتشار و غیره

۲- مشارکت فعال مدیریت در فرآیند حسابرسی از جمله در طول تهیه پیش‌نویس برنامه حسابرسی، تکمیل عملیات حسابرسی، سازمان‌دهی کارگاه‌های آموزشی مربوط ب ریسک و نظایر آن

۳- اقدامات پیشگیرانه با هدف ایجاد ارزش افزوده برای سازمان از طریق تکمیل برنامه حسابرسی هر یک از افراد با هدف دستیابی به اثربخشی، کارایی و صرفه اقتصادی

۴- مشارکت در کار گروهی در برخورد با مسائل توسعه استراتژیک به عنوان ناظر یا مشاور.

علاوه بر این، شکل و ساختار گزارش حسابرسی داخلی توسط عوامل متعددی تعیین می‌شود. اما، بر اساس استانداردهای بین‌المللی برای رویه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی<sup>۱</sup>، یک گزارش حسابرسی باید شامل حداقل موارد زیر باشد: ۱- شرح اهداف حسابرسی و تبیین چرایی انجام حسابرسی ۲- دامنه حسابرسی ۳- فعالیت‌هایی که حسابرسی شده‌اند ۴- مدت زمان انجام عملیات حسابرسی ۵- نتایج حاصل از انجام عملیات حسابرسی ۶- اظهار نظر ۷- پیشنهادها.

مهم‌ترین بخش گزارش حسابرسی، ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات شرکت است. پیشنهادهایی نظیر از بین بردن علت مشکلات، که حسابرسان داخلی علاوه بر ارائه پیشنهاد، مدیریت را به انجام فعالیت‌هایی با هدف افزایش عملکرد و دستیابی به نتایج مطلوب، وادار می‌سازند. اهمیت پیشنهادها حسابرس داخلی مورد تأکید فراوان قرار گرفته است به سبب آنکه حسابرسان داخلی معیارهایی را برای شرایط مطلوب ارائه می‌کنند، سپس شرایط فعلی را بر اساس معیارهای ارائه شده با شرایط مطلوب مقایسه کرده و دلایل انحراف نسبت به شرایط مطلوب را مورد بررسی و تجزیه تحلیل قرار می‌دهند و در نهایت اثر یا ریسک مربوط به این انحراف را ارزیابی کرده و نسبت به واکنش مناسب نسبت به آن تصمیم‌گیری می‌کنند (سایر، دیتین هافر، اسکینر؛ ۲۰۰۳).

علاوه بر این، رتبه‌بندی پیشنهادها بر اساس درجه ریسک از اهمیت بسزایی برخوردار است، به سبب آنکه می‌تواند راهنمایی مناسبی برای مدیریت شرکت در جهت شناسایی مهم‌ترین پیشنهادهایی باشد که باید به سرعت به مرحله اجرا درآید. حسابرسان داخلی باید در هنگام تهیه گزارش، کیفیت آن را از نظر

1 . International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing



قابلیت اتکا، بی‌طرفی، شفافیت، اختصار، مفید بودن، کامل بودن و به‌موقع بودن اطلاعات مورد توجه قرار دهند.

علاوه بر کفایت گزارش نتایج عملکرد حسابرسی داخلی، اعتماد ذینفعان به عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی این گزارش به‌صورت با اهمیتی افزایش می‌یابد اگر در فواصل معین اهمیت حسابرسی داخلی نشان داده شود و گزارشی مبنی بر کیفیت کار آن تهیه شود. در این راستا والنسیا (۲۰۱۲)<sup>۱</sup> به برخی از روش‌هایی اشاره می‌کند که حسابرسی می‌تواند آن‌ها را به کار گیرد: ۱- گزارش سالانه درباره تعداد ساعت حسابرسی نسبت به تعداد کل ساعت کاری (مشمول بر ساعات آموزشی، وظایف اداری و نظایر آن) ۲- گزارش کیفیت عملکرد که می‌تواند به‌صورت تعداد درخواست‌های مدیریت از حسابرسی داخلی و زمان مورد نیاز برای پاسخگویی به این درخواست‌ها و نظایر آن، بیان شود. ۳- گزارش درباره مهارت حسابرسان داخلی که می‌تواند از طریق میانگین تعداد سال‌های تجربه، تعداد حسابرسان داخلی تأیید شده و نظایر آن مورد سنجش قرار گیرد. ۴- گزارش درباره تعداد پیشنهادهایی که منجر به ایجاد مزیت‌های مالی نظیر صرفه‌جویی در هزینه، کاهش هزینه و نظایر آن می‌شوند.

## نتیجه‌گیری

هیچ تردیدی وجود ندارد که حسابرسی داخلی به‌واسطه دو نقش اساسی خود یعنی اطمینان‌بخشی و ارائه مشاوره، از طریق یک رویکرد سامانمند و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیند مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت شرکتی، نقش مهمی را در دستیابی به اهداف شرکت ایفا می‌کند. با این حال، هیچ تضمینی وجود ندارد که با استقرار واحد حسابرسی داخلی و اختصاص قدرت و اختیار مناسب به این واحد، شرکت به اهداف خود دست پیدا کند. مسائلی که باید به‌صورت خاص با هدف ایجاد اطمینان نسبت به اثربخشی واحد حسابرسی داخلی به آن‌ها پرداخته شود و به عنوان پیش‌نیاز اصلی برای دستیابی به افزایش میزان انتظاراتی که قبل از ایجاد اطمینان وجود داشته است.

لازمه حصول اطمینان نسبت به اثربخشی حسابرسی داخلی، ایجاد رویکرد مناسبی برای سنجش آن است. این موضوع توسط بسیاری از نظریه‌پردازان مورد بحث قرار گرفته است که منجر به توسعه و

به کارگیری هر دو روش کمی و کیفی شده است. هر یک از این روش‌ها (کمی و کیفی) با محدودیت‌های مشخصی مواجه هستند که به سبب وجود این محدودیت‌ها پیشنهاد می‌شود که از هر دو روش کمی و کیفی به صورت همزمان استفاده شود.

علاوه بر این، در عمل از شاخص‌های متفاوتی برای سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده می‌شود. به‌ویژه، شاخص‌های برون‌داد نظیر رضایت مدیریت از حسابرسی داخلی، درصد اجرای پیشنهادهای حسابرسی داخلی و غیره به عنوان شاخص‌هایی در نظر گرفته می‌شوند که به بهترین شکل ممکن میزان دستیابی به اهداف حسابرسی داخلی مدرن را منعکس می‌کنند.

علاوه بر این، شرط لازم برای حصول اطمینان نسبت به اثربخشی حسابرسی داخلی، به شناسایی عواملی مربوط می‌شود که درجه میزان مشارکت حسابرسی داخلی در بهبود مدیریت شرکت و دستیابی به اهداف استراتژیک آن را تعیین می‌کنند. از جمله عواملی با بیشترین اثر می‌توان به موارد زیر اشاره کرد: ۱- صلاحیت حسابرسان داخلی ۲- تجربه حسابرسان داخلی (عضویت در سازمان‌های حرفه‌ای و کسب مدارک حرفه‌ای و غیره) ۳- استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی (همکاری و مشارکت حسابرسان داخلی با ذینفعان، روش‌های ارائه گزارش و غیره) ۴- برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی (هماهنگی برنامه حسابرسی داخلی با اهداف استراتژیک شرکت و نیازهای ذینفعان) ۵- روش‌های گزارشگری حسابرسی داخلی (کیفیت، به‌موقع بودن و ساختار گزارش). درجه تأثیر این عوامل بر اثربخشی حسابرسی داخلی منجر به بازبینی و بهبود مستمر آن‌ها شده است.

## فهرست منابع

1. Arena, M., Azzone, G. (2009), Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Auditing*, No.13: 43-60
2. Bailey, J., (2010), Core Competencies for Today's Internal Auditors, *The IIA's Global Internal Audit Survey*, A Component of CBOK Study
3. Cecere, M., Nadeau, Y., (2013), Planning, a must, *CA magazin*, January/February 2013
4. Djukic, T., Djordjevic, M., (2014), NEEDS AND SPECIFICS OF ENSURING EFFECTIVE INTERNAL AUDIT, *Economics and Organization* Vol. 11, No 4, 2014, pp. 353 – 365

5. Institute of Internal Auditors, (2010), Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, IPPF Practice Guide
6. Kamau, C., Nduati, S., Mutiso, A., (2014), Exploring internal auditor independence motivators: Kenyan perspective, International Journal of Economics, Finance and Management Sciences, Vol. 2, No. 2: 132-137
7. Mihret, D., Yismaw, A., (2007), Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian public sector case study, Managerial Auditing Journal, Vol.22. No5:470-484
8. Moeller, B., (2009), Brink's Modern Internal Auditing, a Common Body of Knowledge, 7th Edition, John Wiley & Sons, Inc
9. Picket, S., (2006), Audit Planning-a Risk Based Approach, John Wiley&Sons, Inc
10. Sawyer, L., Dittenhofer, M., Scheiner, J., (2003), Sawyer's Internal Audit, The Institute of Internal Auditors
11. Soh, D., Martinov-Bennie, (2011), The internal audit function: Perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation, Managerial Auditing Journal, Vol. 26 Iss: 7: 605 – 622
12. Stewart, J., Subramaniam, N., (2010), Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities, Managerial Auditing Journal, Vol. 25 No. 4: 328-360
13. The Institut of Internal Auditors, [www.theiia.org](http://www.theiia.org)
14. Valencia, C., (2012), Five Tips: How to measure the value of your internal audit department, Audit&Risk, Chartered Intitute of Internal Auditors
15. Ziegenfuss, D., (2000), Measuring performance, Internal Auditor, Vol. 57, Issue 1: 36-40