

اثربخشی حسابرسی داخلی با تأکید بر دو دیدگاه عرضه و تقاضا

علی رحمانی^۱

مهناز محمودخانی^۲

چکیده

حسابرسی داخلی به عنوان یک از ارکان راهبری شرکتی نقش مهمی را در دستیابی سازمان‌ها به اهدافشان ایفا می‌نماید. نقش حسابرسی داخلی در ارزش‌افزایی برای سازمان‌ها با وقوع بحران‌های مالی در دهه‌های اخیر به‌طور چشم‌گیری مورد توجه بوده است. همین امر باعث گردیده است که ادبیات مربوط به اثربخشی حسابرسی داخلی توسعه یابد و دیدگاه‌های مختلفی در مورد اثربخشی حسابرسی داخلی وجود داشته باشد. هدف اصلی این مقاله، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی با تکیه بر دو دیدگاه عرضه و تقاضا است. همچنین این مقاله اثربخشی حسابرسی داخلی را با تمرکز بر یک چارچوب نظری یکپارچه مورد بررسی قرار داده است. نتیجه حاصل از مقاله این است که سه نظریه‌ی نمایندگی، سازمانی و ارتباطات در جهت بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی متمرکز خواهد بود.

واژه‌های کلیدی: اثربخشی حسابرسی داخلی، نظریه نمایندگی، نظریه سازمانی، نظریه ارتباطات

^۱دانشیار گروه حسابداری دانشگاه الزهراء (س)

^۲کارشناسی ارشد حسابداری، نویسنده مکاتبه کننده

مقدمه

از اوایل هزاره گذشته، با تأسیس بنگاه‌های اقتصادی بزرگ و پیچیده‌تر شدن فعالیت‌ها، امکان رسیدگی به تمام فعالیت‌ها توسط مدیریت سلب شد؛ حسابرسی داخلی به‌عنوان حرفه‌ای برای یاری سازمان‌ها در انجام درست کارها، پا به عرصه وجود گذاشت. بدین ترتیب حسابرسی داخلی به سرعت در جهان مورد پذیرش و حمایت مدیران شرکت‌ها قرار گرفت و از دهه ۱۹۵۰ تا آغاز هزاره جدید، در هر دهه نقش‌های جدیدتری به عهده گرفت (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴). با وقوع بحران مالی جهانی در سال‌های ۲۰۰۸-۲۰۰۹، حسابرسی داخلی از اهمیت بسیار زیادی به‌خصوص در حفظ نرخ بازگشت سرمایه و تضمین این که سرمایه به هدر نمی‌رود و یا بی‌ارزش نمی‌شود برخوردار می‌شود (ابوآزا، ۲۰۱۲)، همین امر موجب گردید تا محققان تمایل بیشتری به پژوهش در زمینه حسابرسی داخلی داشته باشند.

حسابرسی داخلی می‌تواند ارزش را به‌وسیله کمک به سازمان‌ها و دستیابی به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی از طریق مشاوره به مدیریت، کارکنان و کمک به مدیریت ریسک ایجاد نماید؛ بنابراین استدلال شده است که حسابرسی داخلی نه تنها نقش ارزش افزایی را به‌وسیله کمک به حفظ ارزش‌های موجود، از طریق پیشگیری از اتلاف سرمایه به‌وسیله‌ی تقلب و عدم کارایی بازی می‌نماید، بلکه همچنین این نقش را با بهبود فرآیندهای عملیاتی ایفا می‌کند. از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود که نقش ارزش افزایی را ایفا نموده و با ارائه نمودن طیف گسترده‌ای از خدمات به بهبود فرایندهای سازمانی کمک نماید (میهرت، جیمز و مولا، ۲۰۱۰).

اثربخشی حسابرسی داخلی معیاری برای سنجش ارزش افزوده آن بوده و سطح پایین اثربخشی حسابرسی داخلی نشان از کمی ارزش افزوده آن دارد (مدرس و بیداری، ۱۳۹۰). در این مقاله ابتدا اثربخشی حسابرسی داخلی و دو دیدگاه سمت عرضه و تقاضا مورد بحث قرار می‌گیرد و سپس اثربخشی حسابرسی داخلی و سه نظریه مرتبط با آن بررسی می‌شود.

اثربخشی حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یک فرایند پیچیده است که از عناصر بسیاری تشکیل شده است مانند:

- برنامه‌ریزی بلندمدت؛
- سازمان‌دهی؛
- توسعه و پیشرفت کارکنان؛
- برنامه‌ریزی حسابرسی؛ و
- جنبه‌های مختلف زمینه کاری مانند مشاهده، تأیید، صحت، تجزیه و تحلیل، گزارشگری و پیگیری.

دستیابی به فرآیند حسابرسی داخلی، زمانی است که حسابرسی انجام شده، به گونه‌ای مطابق با وظیفه شرح داده شده توسط هدف حسابرسی داخلی انجام شود (دیتن هوفر، ۲۰۰۱). ساویر^۱ (۱۹۹۵) اشاره می‌نماید که کار حسابرسی داخلی تا زمانی که نواقص اصلاح نشود، به انجام نرسیده است (نقل از میهرت و ایسما، ۲۰۰۷).

حسابرسی داخلی مدرن بر سه "ای" ^۲ از اثربخشی^۳، کارایی^۴ و صرفه اقتصادی^۵ بنا شده است. اثربخشی به‌عنوان «انجام کار درست»، کارایی به معنی «انجام آن‌ها به‌خوبی» و اقتصادی به معنای «انجام آن‌ها به قیمت ارزان» است. اثربخشی به‌عنوان مهم‌ترین «E» مشاهده شده است. اگر حسابرسی داخلی بی‌اثر شد، آن در نهایت بیهوده و بی‌فایده است؛ بدون در نظر گرفتن چگونگی کارایی و صرفه اقتصادی خدماتی که ارائه شده است (لنز و هان، ۲۰۱۵). دیتن هوفر (۲۰۰۱) موافق است بر تأکید این نکته که آنچه واقعاً برای یک سازمان اهمیت دارد «اثربخشی» است.

یک تعریف عمومی از اثربخشی، درجه‌ای از (شامل کیفیت) در برقراری و رسیدن به هدف‌هایی است که در برنامه‌های سازمان دیده شده است. حسابرسان داخلی باید روش‌های عملکردی برقرار کرده و ضوابط اندازه‌گیری عملکرد را با سطحی (شامل کیفیت) از دستیابی به هدف‌های استقرار فعالیت‌های حسابرسی داخلی موردسنجش قرار دهند. کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی باید به‌صورت دوره‌ای نظارت و ارزیابی شود. هدف‌های تعیین شده در تعریف و ارزیابی سطح کارایی و اثربخشی، باید در ایجاد واحد حسابرسی داخلی، همچنین تجزیه و تحلیل و پردازش فرایندها، روش‌ها و گزارشگری به ذینفعان و سهامداران، مورد استفاده قرار گیرد. حسابرسی داخلی باید اثربخشی فعالیت خود را به‌عنوان بخشی ارزشمند از حاکمیت سازمان اثبات کند. منابع اصلی به‌منظور تعریف و شناسایی شاخه‌های اصلی اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی شامل چارچوب رهنمودهای اجرایی حرفه‌ای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ساختار و منشور حسابرسی داخلی، قوانین و مقررات کاربردی و برنامه‌ها و استراتژی‌های حسابرسی است (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰).

اثربخشی حسابرسی داخلی به‌عنوان یک مفهوم «مبتنی بر ریسک» که به سازمان‌ها برای نیل به اهدافشان کمک می‌کند با تأثیر مثبت بر کیفیت راهبری شرکتی دیده شده است. حسابرسی داخلی به‌عنوان ارائه‌دهنده خدمات به سازمان‌ها در نظر گرفته شده است. از حسابرسی داخلی اثربخش، انتظار بررسی مناطق عمده ریسک به‌منظور کمک در دستیابی به اهداف شرکت برای ایجاد اثر مثبت بر راهبری شرکتی می‌رود. در نتیجه، درجه دستیابی به اهداف، با

¹ Sawyer

² "حرف پنجم الفبای انگلیسی: E"

³ Effectiveness

⁴ Efficiency

⁵ Economy

مشارکت واحد حسابرسی داخلی بانفوذ و تأثیر آن در راهبری شرکتی در ارتباط است. از موارد مطرح شده استنباط می‌شود که راهبری به‌عنوان یک اصطلاح جمعی شامل مدیریت ریسک و کنترل داخلی است (لنز و هان، ۲۰۱۵).

اثربخشی حسابرسی داخلی: دیدگاه سمت عرضه و تقاضا

لنز و هان (۲۰۱۵) دو دیدگاه سمت عرضه و تقاضا را به‌عنوان دو جریان متفاوت در تحقیقات مربوط به اثربخشی حسابرسی داخلی مطرح کردند. دیدگاه "سمت عرضه" به این موضوع می‌پردازد که چگونه حسابرسان داخلی خود، نقش و اثربخشی‌شان را ارزیابی می‌کنند. مطالعات تجربی بر اساس خودارزیابی حسابرسان داخلی به این امر اشاره دارد. نقش رئیس حسابرسی داخلی^۱ و مهارت‌ها و شایستگی حسابرسان داخلی، ویژگی‌های سازمانی، سیاست و فرهنگ آن، پشتیبانی مدیریت ارشد و تأثیر هیئت‌مدیره، به‌طور مستقیم و یا از طریق کمیته حسابرسی، مبتنی بودن برنامه حسابرسی داخلی بر ریسک به‌عنوان عوامل مهم در نظر گرفته شده است.

مهارت‌ها و شایستگی رئیس حسابرسی داخلی و حسابرسان داخلی عوامل کلیدی هستند، اما بهترین مجموعه از ویژگی‌ها ممکن است، بی‌ثمر باشد زمانی که با فرهنگ یک سازمان سازگار نباشد. از منظر این دیدگاه رابطه همکاری قوی بین کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی فی‌نفسه ابزاری برای اثربخشی حسابرسی داخلی است. از منظر مدیریت هم یک تفاوت اساسی وجود دارد از این که آیا هیئت‌مدیره و یا مدیریت می‌خواهند به واحد حسابرس داخلی به‌عنوان یک ارائه‌دهنده "کار درست" نگاه کنند و از آن در انجام این کار حمایت کنند و یا اینکه هیئت‌مدیره یا مدیریتی وجود دارد که ساکت است و مانعی برای واحد حسابرسی داخلی است که از تبدیل شدن آن به واحدی که به کشف مسائل مؤثر و بالقوه‌ای که اعضا نمی‌خواهند شناسایی و آشکار شود جلوگیری می‌کند. در نتیجه، این مهم است که رئیس حسابرسی داخلی و کارکنان حسابرسی داخلی، مشکلات کشف شده را می‌توانند با اطمینان و بدون ترس از واکنش مدیریت یا فسخ خدمات یا اشتغال خود گزارش دهند؛ بنابراین برای ایفای نقش مهم و اساسی در مدیریت ریسک، حمایت سایر ذینفعان راهبری، به‌ویژه مدیریت ارشد، به‌طور معمول مورد نیاز است. عامل مهم دیگر که در این دیدگاه مطرح می‌شود خطوط گزارشگری است. در حقیقت بحث می‌شود که آیا حسابرسی داخلی باید زیر نظر کمیته حسابرسی و یا هیئت‌مدیره باشد. این دیدگاه مبتنی بر این موضوع است که اگر واحد حسابرسی دو کارفرما داشته باشد و اگر کمیته حسابرسی و مدیریت دیدگاه‌های مختلف برای نقش حسابرسی داخلی در راهبری شرکتی داشته باشند، کدام دیدگاه چیره خواهد شد (لنز و هان، ۲۰۱۵). جدول (۱) مزایا و معایب اشکال مختلف گزارشگری حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد.

^۱ Chief Audit Executive (CAE)

جدول (۱) مزایا و معایب خطوط گزارشگری حسابرسی داخلی

خط گزارشگری	مزایا	معایب
مدیرعامل	تحقق جایگاه حسابرسی داخلی	مدیرعامل ممکن است گزارش‌های مستقیم زیادی داشته باشد
مدیر مالی	تقویت کنترل‌های مالی، مدیر ارشد مالی ^۱ نقش حسابرسی داخلی را بهتر درک می‌کند و می‌تواند مشاوره دهد.	تضاد منافع بالقوه: ممکن است یافته‌های حسابرسی داخلی ارزیابی خوبی را نسبت به عملکرد مدیر مالی نشان ندهد. یا ممکن است منابع صرف اولویت‌های پایین‌تر شده باشند.
رئیس کمیته حسابرسی	کمک به استقلال حسابرسی داخلی	در صورت گزارش حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی، واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یک نقش کمک‌کننده و همکاری کننده با مدیریت، درک نمی‌شود. به عبارتی نقش حسابرسی داخلی به‌عنوان یک عضو در تیم مدیریت به‌درستی درک نمی‌شود؛ و رئیس حسابرسی داخلی ممکن است جایگاه و پذیرش به‌عنوان یک عضو از تیم مدیریت را از دست بدهد.

منبع: فریزر و لیندسی، نقل از مؤمن زاده (۱۳۹۳)

در هر صورت، رئیس واحد حسابرسی داخلی در مقابل مدیرعامل سازمان، کمیته‌ی حسابرسی و هیئت‌مدیره پاسخگو است. حسابرسان داخلی نباید فعالیت‌هایی را که خود قبلاً در آن مسئولیت اجرایی داشته‌اند مورد حسابرسی قرار دهند (محمود زاده، ۱۳۹۲). مطابق با استاندارد بین‌المللی ۲۰۶۰، مدیر واحد حسابرسی داخلی باید به‌صورت ادواری گزارشی را در مورد هدف، اختیار، مسئولیت و عملکرد خود در خصوص برنامه حسابرسی داخلی به مدیران ارشد و هیئت‌مدیره ارائه کند (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۵).

از منظری دیگر می‌توان دیدگاه سمت تقاضا را در مورد اثربخشی حسابرسی داخلی مورد بررسی قرارداد. در حقیقت عرضه خدمات حسابرسی داخلی مانند سایر کالاها و خدمات تابعی از شرایط محیطی، ساختار راهبری شرکتی و تقاضای آن از سوی مدیران و سایر استفاده‌کنندگان این خدمات است؛ بنابراین می‌توان ادعان داشت که سازمان‌ها برای خلق ارزش یا منافع برای مالکان، مشتریان، صاحب‌کاران و سایر ذینفعان،

^۱ Chief Financial Officer (CFO)

تأسیس شده‌اند. ارزش آفرینی، حاصل استفاده از منابع در فرآیند تولید و عرضه کالا و خدمات است. در این فرآیند حسابرسان داخلی اطلاعاتی درباره شناخت و ارزیابی ریسک‌ها و فرصت‌ها برای کسب منافع سازمان فراهم می‌کنند. آیین‌نامه حاکمیت شرکتی در ایران نیز تأکید ویژه‌ای بر استقرار نظام حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی دارد (عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴)؛ بنابراین دیدگاه سمت تقاضا نشان می‌دهد که چگونه مشتریان و ذینفعان، خدمات ارائه‌شده توسط واحد حسابرسی داخلی و ارزش آن را درک می‌کنند. حسابرسی داخلی یک خدمت به کسب‌وکار است، بنابراین ضروری است که کسب‌وکار به‌عنوان یک کل تعیین کند نوع حسابرسی داخلی که باید داشته باشد. در واقع کیفیت یک محصول یا خدمات در آنچه عرضه‌کننده قرار داشته نیست بلکه آن چیزی است که مشتری کسب کرده و مایل به پرداخت بهای آن است (لنز و هان، ۲۰۱۵).

در حالی که در ادبیات نظری در مورد مشتری نهایی حسابرسی داخلی بحث وجود دارد؛ اینکه آیا حسابرسی داخلی به‌عنوان چشم و گوش هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی است؛ اما حسابرس داخلی به‌طور معمول با مدیریت، هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل رابطه همکاری دارد. دیدگاه سمت عرضه به‌طور خاص مبتنی بر این است که واحد حسابرسی داخلی هنگامی مؤثر است که انتظارات صاحب‌کاران، هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و حسابرسی مستقل را برآورده نماید.

پذیرش حسابرسی داخلی در شرکت وابسته به حمایتی است که از مدیریت ارشد دریافت می‌کند. به‌عنوان نمونه مواردی چون تصویب منابع، پاسخ به توصیه‌های حسابرسی داخلی و توافق مبنی بر اینکه حسابرسی داخلی در مورد آنچه در سازمان اتفاق می‌افتد مطلع باشد، به این موضوع اشاره دارد؛ بنابراین همه‌ی ابعاد چون ارتباطات، ورودی، پشتیبانی و توجه در مورد توصیه‌های حسابرسی داخلی به‌عنوان شاخصی برای اثربخشی حسابرسی داخلی در نظر گرفته شده است. رئیس‌ان حسابرسی داخلی که غالباً با مدیریت ارشد در تعامل اند است، با استفاده از ارتباطات حل مسئله، اثربخشی حسابرسی داخلی را می‌توانند پرورش دهند، به‌ویژه هنگامی که ارتباطات به‌وسیله‌ی مواردی چون اهداف مشترک، اشتراک دانش بین طرفین و احترام متقابل حمایت شود. همچنین حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی در مورد آنچه در شرکت می‌گذرد گزارش می‌دهد و بدین‌وسیله کاهش‌دهنده مشکل عدم تقارن اطلاعاتی است. نمادهای رسمی تسهیل‌دهنده مانند گزارش حسابرسی داخلی و سخنرانی‌ها و نمادهای غیررسمی تسهیل‌دهنده از طریق تماس‌های خصوصی و جلسات چهره‌به‌چهره به نظر ابزار مهمی برای تسهیل ارتباط حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی است (لنز و هان، ۲۰۱۵). به‌طور کلی حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و روابط و نحوه تعامل کمیته حسابرسی با حسابرسی داخلی به این امر بستگی دارد که تا چه حد مدیریت و کمیته حسابرسی داخلی ارزش کار واحد حسابرسی داخلی را درک نموده و حسابرسی داخلی را ارزش آفرین می‌دانند.

از سویی حسابرسی داخلی هنگام برآوردن انتظارات حسابرسان مستقل مؤثر است. حسابرسان مستقل برای اینکه میزان کیفیت سیستم کنترل داخلی سازمان را تعیین کنند به کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند. حسابرسان

مستقل قبل از پذیرش کار حسابرسی داخلی، حوزه و رویکرد حسابرسی، استانداردها و نتایج کار حسابرسی داخلی را در انطباق با استانداردهای حرفه‌ای بررسی می‌کنند. حسابرسان داخلی و مستقل باید باهم همکاری کنند تا حسابرسی بیشترین ارزش ممکن را در سازمان ایجاد نماید (فریزر و لیندسی به نقل از مؤمن زاده، ۱۳۹۳). در واقع کیفیت بالاتر حسابرسی داخلی به‌عنوان اثربخشی حسابرسی داخلی از منظر حسابرسان مستقل دیده می‌شود.

البته در این دیدگاه مفهوم رضایت مشتری (تطبیق انتظار) به‌راحتی می‌تواند گمراه‌کننده باشد (لنز و هان، ۲۰۱۵)، اما نکته حائز اهمیت این است که مهارت حسابرسان داخلی برای رابطه با ذینفعان خود و برآوردن انتظارات ذینفعان مورد قرار گیرد. سو و مارتینو (۲۰۱۱) تأکید می‌کنند که یک رئیس حسابرسی داخلی خوب قادر به کار کردن با سایر ذینفعان در سازمان است و برای رساندن صدای مورد نظر خود حتی در شرایط بحث‌برانگیز نمی‌ترسد.

چارچوب نظری اثربخشی حسابرسی داخلی

گسترش و حفظ ارتباط سازمانی از چالش‌های کلیدی برای پشتیبانی هر واحدی از جمله حسابرسی داخلی است. درک آنچه اثربخشی و ارزش افزایی معنی می‌دهد و درک نقش اساسی حسابرسان داخلی، یعنی کارکنانی که به‌طور مستقیم به حساب سود و زیان متصل نیستند، کار آسانی نیست. در حال حاضر، ارزش درک شده و تصویر حرفه‌ای از حسابرسی داخلی در میان ذینفعان خارج از جامعه حسابرسی داخلی، درجایی که متخصصان و افراد حرفه حسابرسی داخلی می‌خواهند باشند، آن‌چنان که باید نیست (لنز و هان، ۲۰۱۵).

اثربخشی حسابرسی داخلی به‌طور گسترده مورد مطالعه قرار نگرفته است. به‌طوری‌که تا اوایل دهه‌ی ۱۹۹۰، پژوهش‌های محدود شده در مورد اثربخشی حسابرسی داخلی وجود داشته است. بویل^۱ (۱۹۹۳) شش مجله آکادمی حسابداری اصلی را برای دوره ۱۹۷۵-۱۹۹۰، مورد بررسی قرارداد و تنها بیست‌ویک مقاله در مورد موضوع حسابرسی داخلی یافت که هیچ‌یک از آن‌ها به اثربخشی حسابرسی داخلی نپرداخته بودند (نقل از ایندایا و هانفا، ۲۰۱۳). مطالعاتی هم که پس از آن در موضوع اثربخشی انجام گردید رویکردهای مختلفی را برای بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده کرده‌اند و هیچ اجماعی در بهترین چارچوب برای اثربخشی وجود ندارد. این امر به گفته ایندایا و هانفا (۲۰۱۳) به‌طور عمده مربوط به عدم توجه کافی به نظریه‌هایی است که می‌بایست در خدمت ایجاد یک چارچوب نظری برای اثربخشی حسابرسی داخلی باشد. آن‌ها بیان نمودند که مطالعات گذشته عمدتاً نظریه‌های نمایندگی و سازمانی را اتخاذ کرده‌اند، در حالی که می‌بایست نظریه ارتباطات را هم برای توضیح اهمیت ارتباط مؤثر بین

¹ Boyle

حسابرسان داخلی و صاحب کاران مورد استفاده قرارداد. بدین ترتیب در ادامه این مقاله، ارتباط نظریه‌های نمایندگی، سازمانی و ارتباطات با اثربخشی حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

نظریه نمایندگی^۱

رابطه نمایندگی به‌عنوان یک قرارداد میان مالکان سازمان و مدیریت ارشد آن تعریف می‌شود. مدیران در سازمان، به‌عنوان عامل به انجام برخی از خدمات به نمایندگی از مالکانی کار می‌کنند که اجازه و اختیار برخی از تصمیم‌گیری‌ها را به مدیران تفویض کرده‌اند. مدیران می‌توانند از این اختیارات برای برخورداری از منافع شخصی شان سوءاستفاده کنند. لذا وجود کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی و مستقل در سازمان در بهبود عملکرد آن‌ها کمک خواهد کرد و نیز اطمینان خواهد داد که مدیریت برنامه‌های خود را بر اساس رویه‌های رسمی مقرر و وضع شده، انجام خواهد داد؛ بنابراین نظریه نمایندگی این فرض را در برمی‌گیرد که شرکت متشکل از روابط قراردادی بین مالکان منابع اقتصادی و مدیرانی است که کار استفاده از منابع و کنترل آن را بر عهده دارند و همچنین همواره بر این فرض استوار است که مالکان و مدیران افرادی منطقی هستند و از فرآیندهای قراردادی برای بیشینه‌سازی ثروت خود استفاده می‌کنند (آدامز، ۱۹۹۴).

آدامز (۱۹۹۴) تأیید می‌کند که نظریه نمایندگی کمک می‌کند برای: الف) تحقیقات حسابرسی داخلی غنی و معنادار ب) توضیح وجود و ماهیت حسابرسی داخلی و رویکرد اتخاذشده توسط حسابرسان داخلی برای کارشان و ج) پیش‌بینی اینکه چگونه حسابرسان داخلی به‌وسیله‌ی تجدید ساختار و انطباق با اصول^۲ سازمانی تحت تأثیر قرار خواهند گرفت. پرسم و پامفری^۳ (۲۰۰۵) حسابرسان داخلی را به‌عنوان عامل و ناظری برای انواع استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی داخلی که شامل هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد است در نظر گرفتند (نقل از ایندایا و هانفا، ۲۰۱۳). بدین ترتیب با استفاده از تئوری نمایندگی، این امر قابل استنتاج است که حسابرسی داخلی یک نقش را در اقتصاد ایفا می‌کند. در حقیقت حسابرسی داخلی یک مزیت بیش از حسابرسی مستقل دارد و آن دستیابی سریع به اطلاعات و یافتن مشکلات در مراحل اولیه است (میهرت و ایسما، ۲۰۰۷).

مسائل نمایندگی زمانی رخ می‌دهد که هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی آن ناکارآمد است، در نتیجه مدیریت ارشد به‌احتمال زیاد دارای نفوذی قدرتمند بیش از حسابرسی داخلی است. حسابرسان داخلی اغلب توسط مدیریت ارشد به کار گرفته می‌شوند اما در عین حال، آن‌ها عواملی از سوی هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی هم می‌باشند که در توانایی حسابرسان داخلی در بررسی کارهای مدیریت ارشد اعتماد می‌کنند. بدین ترتیب تئوری نمایندگی به‌طور

¹ Agency Theory

² rationalization

³ Peursem & Pumphrey

عمده برای درک انگیزه‌های اقتصادی که حسابرسان داخلی برای دستیابی به منافع شخصی‌شان در پی آن‌اند حتی اگر آن‌ها بر ضد منافع اعضای سازمان و یا منافع سازمانی بوده باشد به کار گرفته می‌شود. حسابرسان داخلی به‌عنوان عامل و نماینده که باید فرآیندهای حسابرسی را در سطح حرفه‌ای اجرا نمایند، نیازمند آموزش و گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای، تجربه و صلاحیت‌های موردنیاز برای انجام مسئولیت‌های خویش به‌طور کامل می‌باشند. داشتن حسابرسان داخلی با چنین شرایطی و وجود برنامه‌های آموزشی برای آنان، سطح اطمینان هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی را نسبت به صلاحیت حسابرسان داخلی افزایش خواهد داد. درعین حال حسابرسان داخلی با اثبات وظایف خود در انطباق با سطح حرفه‌ای، می‌توانند اتهامات عنوان‌شده علیه خود را نسبت به بی‌توجهی و یا غفلت نسبت به وظایفشان، رد نمایند. فعالیت‌های بخش حسابرسی داخلی باید تحت نظارت رئیس حسابرسی داخلی انجام شود که فرد اصلی مسئول برای ارائه برنامه حسابرسی داخلی، گزارش یافته‌های حسابرسی داخلی و پیگیری توصیه‌های حسابرسی داخلی است (ایندایا و هانفا، ۲۰۱۳).

از سوی دیگر، حسابرسان داخلی باید شواهد کافی و قابل‌اعتمادی را که از ارزیابی‌شان در مورد سیستم کنترل داخلی پشتیبانی خواهد کرد، جمع‌آوری نمایند. وجود چنین شواهدی سطح اعتماد اعضای سازمان را در مورد کارهای انجام‌شده توسط حسابرسی داخلی، افزایش خواهد داد. ازاین‌جهت، عملکرد گروه حسابرسی داخلی یک الزام اساسی از منظر اعضای سازمان چون هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی برای در نظر گرفتن حسابرسان داخلی به‌عنوان عامل یا نماینده است. حسابرسان داخلی، به‌عنوان عواملی از اعضای سازمان، نیاز به حمایت دارند. به‌عنوان نمونه، حمایت اعضای سازمان هنگامی رخ می‌دهد که مدیریت ارشد همه گروه‌ها را برای به انجام رساندن توصیه‌های حسابرسی داخلی دعوت نماید (ایندایا و هانفا، ۲۰۱۳). بدین ترتیب، ارتباط حسابرسی داخلی با اعضای سازمان مانند کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره تحت تئوری نمایندگی است. لذا تأثیر اعضای سازمان یعنی حمایت مدیریت (به‌وسیله ی تأمین منابع لازم، فراهم نمودن زمینه‌های آموزشی و پرورشی کافی، تأمین بودجه کافی و غیره)، رضایت مدیریت و کمیته حسابرسی از عملکرد حسابرسی داخلی و وجود کمیته حسابرسی اثربخش که بر کار حسابرسی داخلی نظارت نموده و گزارش‌های آن را بررسی نماید و رابطه این موارد با اثربخشی حسابرسی داخلی بر اساس تئوری نمایندگی توضیح داده می‌شود.

نظریه‌سازمانی^۱

برای بررسی عوامل کلان مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی، نظریه‌سازمانی می‌تواند به‌عنوان یک مفهوم مفید به کار رود (لنز و هان، ۲۰۱۵). نظریه‌سازمانی، نظریه‌ای معتبر برای بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در کشورهای توسعه‌یافته و در حال توسعه است (این‌دایا و هانفا، ۲۰۱۳). نظریه‌سازمانی توضیح می‌دهد که چگونه ساختارها و شیوه‌های سازمانی از طریق تغییرات ناشی از فشار سازمانی شکل می‌گیرد (میهرت و همکاران، ۲۰۱۰).

نظریه‌سازمانی، تغییرات سازمان را تا حد زیادی به‌عنوان پاسخی به سه مکانیسم می‌بیند که عبارت‌اند از: نیروها یا عوامل اجباری^۲، عوامل نظارتی یا هنجاری^۳ و عوامل تقلیدی^۴. این موارد همچنین به‌عنوان «نیروهای همتایان»^۵ رده‌بندی و استنتاج می‌شوند. عوامل اجباری به انطباق با قوانین و دیگر مقررات الزام‌آور مربوط‌اند. عوامل هنجاری تأثیرشان را از طریق درجه انطباق با چارچوب کار حرفه‌ای بین‌المللی که توسط انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی ارائه شده است نشان می‌دهد. با نیروی هنجاری قوی‌تر انجمن حسابرسان داخلی، مؤثرتر بودن واحد حسابرسی داخلی خودش را با انطباق با اصول کار حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی نشان می‌دهد (لنز و هان، ۲۰۱۵). میهرت و همکاران (۲۰۱۰) استدلال می‌کنند که رابطه مثبت بین انطباق با استانداردهای بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی و دستیابی به اهداف سازمانی وجود دارد و این رابطه می‌تواند اثربخشی حسابرسی داخلی را ارزیابی کند.

نیروهای تقلیدی اشاره دارد که سازمان‌ها تمایل به اتخاذ مدل و الگوی خودشان در پی انواع مشابه از سازمان‌هایی که موفق و قانونی در نظر گرفته شده‌اند دارند (لنز و هان، ۲۰۱۵). آرنه، آرنابلدی و آزن (۲۰۰۶) بر فشار اجباری همتایان، ناشی از مقررات بورس اوراق بهادار برای بررسی توسعه حسابرسی داخلی در شش شرکت ایتالیایی به‌عنوان یک مطالعه موردی متعدد متمرکز شدند، بررسی یافته‌های آنان تأیید کرد که اتخاذ و توسعه حسابرسی داخلی علاوه بر آنکه ناشی از فشار اجباری ناشی از قوانین و مقررات است، تحت تأثیر فشار تقلیدی و هنجاری نیز بوده است.

آل توایجیری، بریرلی و گیویلیام (۲۰۰۳) دیدگاه همتایان را برای بررسی حسابرسی داخلی در عربستان سعودی اتخاذ کردند. آن‌ها انطباق با استانداردهای بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی را به‌عنوان شاخص ارزش افزایی حسابرسی داخلی در نظر گرفتند. لذا آن‌ها شیوه‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های عربستان سعودی را از منظر تئوری سازمانی موردبررسی قرار داده و پس از شناسایی آن دسته از شرکت‌هایی که بخش حسابرسی

¹ Institutional Theory

² coercive forces

³ normative forces

⁴ mimetic forces

⁵ isomorphic forces

داخلی نداشتند، پرسشنامه را به نمونه‌های باقی‌مانده از ۱۳۵ شرکت فهرست شده در بورس اوراق بهادار که تصور می‌شد بخش حسابرسی داخلی دارند، فرستادند. آن‌ها از پرسشنامه و مصاحبه برای ارزیابی میزان رعایت شیوه‌های حسابرسی با استانداردهای بین‌المللی استفاده کردند و متوجه شدند که سطح پایین اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزش افزایی در عربستان سعودی وجود دارد. آن‌ها همچنین با استفاده از تئوری سازمانی نشان دادند که دولت باید نقش اجباری بیشتری را در تشویق سازمان‌ها به ایجاد بخش حسابرسی داخلی و سازمان‌دهی فعالیت‌های آن‌ها به شیوه مشخص شده در استانداردهای حسابرسی داخلی، ایفا نماید.

نظر دیگر بر این است که نیروهای سازمانی اجباری، اثربخشی حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، اما آن‌ها معمولاً محدود شده و اغلب غیرمستقیم‌اند. به‌طور مشابه نیروهای سازمانی نظارتی اثربخشی حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند، اما آن‌ها نسبتاً ضعیف ارزیابی شده‌اند. نیروهای سازمانی تقلیدی مهم‌اند، اما اثربخشی حسابرسی داخلی نیاز به یک درک مشترک از آنچه حسابرسی داخلی را یک فعالیت ارزش افزا می‌سازد دارد (لنز و هان، ۲۰۱۵).

مشخصه‌هایی چون بی‌طرفی، مهارت برقراری ارتباط مؤثر، دانش، مهارت، آموزش و توسعه و تجربه؛ در استاندارد بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی به‌عنوان ویژگی‌هایی که هم برای سازمان‌ها و هم برای افراد لازم است، به تصویب رسیده است؛ بنابراین، نظریه‌سازمانی برای توضیح ارتباط بین این ویژگی‌ها (به‌جز مهارت برقراری ارتباط مؤثر) و اثربخشی حسابرسی داخلی به کار گرفته شده است، درحالی‌که نظریه ارتباطات برای توضیح رابطه مهارت برقراری ارتباط مؤثر و اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده می‌شود (این‌دایا و هانفا، ۲۰۱۳).

برای توضیح ارتباط اثربخشی حسابرسی داخلی با عواملی چون عملکرد بخش حسابرسی داخلی (برنامه‌ریزی، بررسی یافته‌ها و گزارش حسابرسی داخلی و بودجه‌ی زمانی)، کفایت دامنه حسابرسی داخلی، ارزیابی حسابرسی داخلی از ریسک‌ها و اثربخشی مدیریت ریسک، ارزیابی حسابرسی داخلی از رعایت قوانین و مقررات، استقلال و جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی، دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از منشور فعالیت حسابرسی داخلی، برخوردار بودن واحد حسابرسی داخلی از فناوری‌های نوین و کلیه مواردی که توسط استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی توصیه شده است، می‌توان از نظریه سازمانی استفاده نمود. به‌طور کلی برای بیان ارتباط اثربخشی حسابرسی داخلی و انطباق با استانداردهای حسابرسی داخلی از نظریه‌سازمانی استفاده می‌گردد.

نظریه ارتباطات^۱

حسابرسان داخلی برای کسب اطلاعات گوش فرا می‌دهند، برای افشای اطلاعات صحبت می‌کنند و برای اطلاع‌رسانی یافته‌های حسابرسی، گزارش‌های کتبی ارائه می‌کنند. مراد، مخابره و ارتباطات عبارت است از «انتقال افکار از ذهن یک فرد به ذهن فرد دیگر». یک ارتباط کامل و بی‌نقص، غیرممکن است؛ چراکه هیچ‌دو نفری یافت نمی‌شوند که سابقه (تحصیلات، زمینه، آموزش، والدین، معلمان و دانشگاه) یکسانی داشته باشند و همه‌ی این عوامل به فهم یک شنونده از هر آنچه گوش می‌کند، بیان یک گوینده از آنچه می‌گوید و نوشتار یک نویسنده از هدف و منظور نوشتارش، تأثیرگذار است. مراد و ارتباط شالوده‌ای است که وابستگی رفتاری بر پایه آن شناخته و پرداخته می‌شود (متی و بابایی، ۱۳۹۳)؛ بنابراین با توجه به استانداردهای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی و مطالعات قبلی، مطالعه ارتباط مؤثر در حسابرسی داخلی لازم است، از این جهت، نظریه ارتباطات برای دستیابی به آن باید مورد توجه قرار گیرد.

دیویدسون^۲ (۱۹۹۱) تأیید می‌کند که همه حسابرسان می‌توانند از دانش مفاهیم ارتباطات کنونی بهره‌مند شوند، حتی کسانی هم که اعتقاد دارند که از مهارت خوبی در برقراری ارتباط برخوردار می‌باشند، نیاز به کارآگاهانه در ارزیابی، بهبود و اعمال مهارت‌های خود دارند. نظریه ارتباطات دیویدسون بر مبنای سه حقیقت اساسی در مورد ارتباطات استوار است که عبارت‌اند از: (۱) برقراری ارتباط غیرممکن نیست، (۲) ارتباطات یک پدیده چند سطحی است و (۳) پیام فرستاده‌شده همیشه برابر با پیام دریافت شده نیست (نقل از ایندایا و هانفا، ۲۰۱۳).

ارتباطات را می‌توان به‌عنوان، انتقال معنا یا درک متقابل میان حداقل دو فرد برای به اشتراک گذاشتن اطلاعات در مورد یک موضوع یا مسئله و رسیدن بر معنای مورد توافق تعریف کرد. این تعریف دو نکته ابتدایی در نظریه ارتباطات دیویدسون را مورد تأیید قرار می‌دهد؛ لذا، برقراری ارتباط، فرایند ایجاد یک معنی مشترک با یک شخص و یا گروه است. به‌عبارت دیگر، یک فرد می‌تواند صحبت کند، اما حداقل دو نفر را برای برقراری ارتباط در بر دارد (ایندایا و هانفا، ۲۰۱۳).

ارتباط مؤثر و روابط بین فردی بین مدیران و کارکنان یک نقش قوی برای بهبود سودآوری و بهره‌وری دارد و آن به کیفیت بالاتر خدمات، محصولات و همچنین کاهش هزینه‌ها منجر می‌شود. عدم توانایی در برقراری ارتباط مؤثر، می‌تواند ناشی از اطلاعات نامناسب و یا پیچیدگی ارتباطات باشد. همچنین اطلاعات زیاد به بدی اطلاعات کم است، به دلیل آن که مؤثر بودن توانایی تمرکز گیرنده را در مهم‌ترین پیام‌ها کاهش می‌دهد. در چنین محیطی، کاربران خدمات حسابرسی داخلی ممکن است نگرانی‌های جدیدی را در مورد اعتمادشان از عملکرد

¹ Communication Theory

² Davidson

حسابرسان داخلی داشته باشند. لذا برقراری ارتباط مؤثر به عنوان یک راه حل برای این مشکل است. برای غلبه بر چنین مشکلاتی در ارتباطات، طرفین فرایند ارتباطات، تنها به تمرکز و ارائه اطلاعات لازم توسط روش های آسان- ارائه معنی اطلاعات و نه فقط انتقال پیام - و حفظ اطلاعات روشن و ساده برای درک و در نهایت اعمال پرسش هایی برای بازخورد، توصیه می شوند (ایندایا وهانفا، ۲۰۱۳).

اهمیت ارتباط مؤثر شامل رابطه بین حسابرسان داخلی و صاحب کاران است که تحت نظریه ارتباطات توضیح داده می شود. ارتباط مؤثر یکی از عوامل اصلی برای اثربخشی حسابرسی داخلی است که با بررسی رابطه حسابرسان داخلی با صاحب کارها ارزیابی می شود. با این حال، چند عامل که می تواند به ضعف این رابطه کمک کند وجود دارد، مانند شیوه اتهامات و مقصر دانستن حسابرسان داخلی و اینکه فقط به دنبال نقاط ضعف صاحب کارها بود؛ که چنین محیطی منجر به عدم اعتماد میان حسابرسان داخلی و صاحب کارها می شود و یکی از موانع اصلی در ارتباط را که همان عدم اعتماد در میان فرستنده (ها) و گیرنده (ها) در فرایند ارتباطات است ایجاد می کند؛ بنابراین برای جلوگیری از چنین تهدیدی، بهبود همکاری صاحب کارها و حسابرسان داخلی لازم است (ایندایا وهانفا، ۲۰۱۳).

آنچه بایستی به آن توجه داشت این است که موضوع ارتباطات و تقویت مهارت های ارتباطی با صاحب کار، یکی از مواردی است که کمتر در ادبیات حسابرسی مدنظر قرار گرفته است و آموزش های دانشگاهی و حرفه ای کمتر بر آن تمرکز داشته است که امروزه از این مهارت ها به عنوان «مهارت های نرم» برای حسابرسان داخلی نام می برند. از سویی ارتباط با صاحب کار و حوزه ارتباطات در حسابرسی داخلی یکی از چالش های اساس حسابرسی داخلی است که تمام فرایند حسابرسی داخلی به نحوی متأثر از آن است (منتی و بابایی، ۱۳۹۳). با توجه به موارد مطروحه، از نظریه ارتباطات برای توضیح رابطه مواردی چون برقراری ارتباط مؤثر با صاحب کاران، برقراری جلسات منظم رئیس حسابرسی داخلی با اعضای کمیته حسابرسی، رابطه همکاری حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل و تعامل فی مابین آن ها با یکدیگر، برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف خود با اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده می شود.

جمع بندی نظریه های اثربخشی حسابرسی داخلی

با استفاده از چارچوب نظری واحد می توان اجماعی بین عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی در تحقیقات آتی حاصل نمود. لنز و هان (۲۰۱۵) اشاره می نمایند آنچه مبین تحقیقات اثربخشی حسابرسی داخلی است نشانگر این است که به بعد رفتاری به اصطلاح "عوامل نرم" اثربخشی حسابرسی داخلی توجه چندانی نشده است و این امر سزاوار توجه بیشتری در تحقیقات تجربی آینده است. تحقیق سو و مارتینو (۲۰۱۱) نشان می دهند که از شایع ترین معیارهای استفاده شده در اثربخشی حسابرسی داخلی مربوط به کارایی آن با در نظر گرفتن تحویل برنامه کاری سالانه واحد حسابرسی داخلی و پذیرش و تصویب توصیه های واحد حسابرسی داخلی است.

بررسی ادبیات موجود پیرامون اثربخشی حسابرسی داخلی نشان می‌دهد که از سال ۱۹۹۹، اکثر مطالعات بر روی "دیدگاه سمت عرضه" بنا شده است. در واقع مطالعات تجربی بر خودارزیابی حسابرسان داخلی پایه‌گذاری شده است. بدین ترتیب ادبیات فعلی اثربخشی حسابرسی داخلی به "دیدگاه سمت تقاضا" که همان دیدگاه ذینفعان در اثربخشی حسابرسی داخلی است توجه چندانی نداشته است و توجه به حوزه صاحب‌کاران بخش کوچکی از تحقیقات را به خود اختصاص داده است. معیارهایی هم که در ادبیات مربوط به اثربخشی حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار گرفته است مورد اجماع نبوده و توسط برخی محققین به چالش کشیده شده است (لنز و هان، ۲۰۱۵).

به نظر می‌رسد که علت تفاوت در دیدگاه‌ها و نبود اجماع در عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی به علت عدم وجود یک چارچوب نظری یکپارچه در تحقیقات است. با استفاده از چارچوب نظری واحد می‌توان اثربخشی حسابرسی داخلی را از منظرهای مختلف مورد بررسی قرار داد. به عنوان نمونه برای بررسی ویژگی‌های حسابرسان داخلی چون صلاحیت حرفه‌ای و عملکرد بخش حسابرسی داخلی می‌توان از تئوری سازمانی استفاده نمود. نحوه برقراری ارتباط مؤثر حسابرسی داخلی با سایرین به طور نمونه حسابرسان مستقل، صاحب‌کاران و نیز سایر اعضای سازمان در پرتو تئوری ارتباطات قابل بررسی است. از سوی دیگر، ارتباط بین اعضای سازمان و حسابرسان داخلی تحت تئوری نمایندگی قابل بحث است. بدین ترتیب استفاده از نظریه‌های فوق می‌توان دیدگاه سمت عرضه (عوامل مربوط به خودارزیابی‌های حسابرسان داخلی، ویژگی‌های سازمانی واحد حسابرسی داخلی و صلاحیت حسابرسان داخلی، مبتنی بودن حسابرسی داخلی بر ریسک و غیره) و نیز دیدگاه سمت تقاضا (مبتنی بر این امر که تا چه حد ذینفعان حسابرسی داخلی شامل مدیریت، کمیته حسابرسی و حسابرسان مستقل، نقش و اثربخشی حسابرسی را مشاهده می‌کنند و تا چه حد حسابرسی داخلی انتظارات آنان را برآورده می‌نماید) را تحت پوشش قرارداد. شکل (۱) چارچوب نظری اثربخشی حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد.



شکل (۱) چارچوب نظری اثربخشی حسابرسی داخلی

نتیجه گیری

حسابرسی داخلی به عنوان یک واحد ارزش افزا در سازمان نقش مهمی را در دستیابی سازمان‌ها به اهداف خود و پیش‌گیری از تقلب ایفا می‌کند که این امر با وقوع بحران‌های مالی در دهه‌های اخیر اهمیت افزون یافته است. در بین مطالعات حوزه اثربخشی حسابرسی داخلی دیدگاهی واحد در مورد عوامل اثربخشی وجود ندارد، لذا هدف اصلی این تحقیق، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی با تکیه بر یک چارچوب نظری واحد است تا بتوان بر اساس آن عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داد.

پژوهش در حسابرسی داخلی به‌طور سنتی در چارچوب نظریه نمایندگی انجام شده است. میهرت و همکاران (۲۰۱۰) استدلال نموده‌اند که نظریه‌های اقتصادی نئوکلاسیک از جمله تئوری نمایندگی دلیل اصلی برای تحقیقات محدود در حسابرسی داخلی بوده است. آن‌ها این فرض را که پدیده‌های سازمانی تنها به وسیله‌ی حداکثر رساندن منافع شخصی افراد تحریک می‌شود، مورد انتقاد قرار دادند و تأیید کردند که رفتار افراد نمی‌تواند در محیط‌های اجتماعی خلاصه شود؛ بنابراین، آن‌ها نظریه‌سازمانی را پیشنهاد کردند. محققان دیگری چون لنز و هان (۲۰۱۵) هم توجه به تئوری سازمانی را مورد تأکید قرار داده‌اند. ایندایا و هانفا (۲۰۱۳) توجه به تئوری ارتباطات را حائز اهمیت می‌دانند. در واقع استفاده از نظریه‌های بیشتر به صورت ترکیبی، توجه به جنبه‌های اجتماعی و رفتاری و ابعاد اقتصادی را امکان‌پذیر می‌سازد. نظر به مطالب مطروحه و با توجه به اینکه حسابرسی داخلی به‌طور مداوم در حال تکامل است، برای بررسی دقیق اثربخشی حسابرسی داخلی و فعل و انفعالات مؤثر بر آن، بایستی آن را در قالبی گسترده‌تر از تئوری‌هایی چون نمایندگی مورد بررسی قرار داد.

منابع

۱. انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی (۲۰۱۰). ارزیابی کارایی و اثربخشی واحد حسابرسی داخلی، ترجمه ساسانی، علیرضا و اسکندری، قربان، مهر و آبان ۱۳۹۲، مجله حسابرس، سال پانزدهم، شماره ۶۷
۲. انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی (۲۰۱۵). استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ترجمه کمیته فنی و استانداردها، ۱۳۹۳، چاپ اول، تهران، انتشارات ترمه با همکاری انجمن حسابرسان داخلی ایران
۳. عبدلی، محمدرضا و نادعلی، علی‌اکبر (۱۳۹۴). بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها، فصلنامه دانش حسابرسی، سال ۱۶، شماره ۶۱، صص ۱۷۷-۱۹۲
۴. فریزر، جان و لیندسی، هو، پرسش‌هایی که مدیران باید در مورد حسابرسی داخلی پرسند، ترجمه مؤمن زاده، مرضیه (۱۳۹۳)، نشریه حسابرسان داخلی، سال اول، شماره دوم، صص ۶۱-۷۲

۵. محمود زاده، علی (۱۳۹۲). بسترها و نیازهای حسابرسی داخلی، نشریه حسابرسان داخلی، سال اول، شماره ۱، صص ۹-۱۴
۶. مدرس، احمد و بیداری، محمدعلی (۱۳۹۰). بررسی نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، سال چهارم، شماره یازدهم، صص ۶۵-۷۱
۷. منتی، وحید و بابایی، مقداد (۱۳۹۳). ارتباطات در حسابرسی داخلی، مجموعه مقالات دومین کنفرانس سالانه انجمن حسابرسان داخلی ایران، تهران، ۲۸ مرداد ۱۳۹۳، صص ۴۷ الی ۵۹
1. Abu-Azza. W.(2012). "Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya", MSc Thesis, University of Southern Queensland, Australia
 2. Adams, M. B. (1994), "Agency Theory and the Internal Audit", *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.
 3. Al-Twajjry, A. A.M., Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2003), "The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective", *Critical Perspectives on Accounting*,14(5), 507-531.
 4. Arena, M., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2006), "Internal audit in Italian organizations: a multiple case study", *Managerial Auditing Journal*,21(3), 275-292.
 5. Dittenhofer, M. (2001), "Internal audit effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
 6. Endaya, A& Hanefah,M. (2013). "Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop,the Theoretical Framework". *Journal of Finance and Accounting*,10,92-103
 7. Lenz, R. & ; Hahn, U. (2015) "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*,3(1), 5 - 33
 8. Mihret, D.G., James, K. & Mula, J.M. (2010), "Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness", *Pacific Accounting Review*,22(3). 224-252.
 9. Mihret, D.G. & Yismaw, A.W. (2007), "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study", *Managerial Auditing Journal*,22(5), 470-484.
 10. Soh, D.S.B. and Martinov-Bennie, N. (2011), "The internal audit function, perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", *Managerial Auditing Journal*,26(7), 605-622.

Effectiveness of the internal audit with emphasizing on the both supply and demand perspectives

Ali Rahmani ¹

Mahnaz Mahmoudkhani ²

Abstract

Internal audit as one of the components of corporate governance plays an important role in achieving organizational their goals. The role of internal audit in the Adding value for organizations with financial crises in recent decades has been significantly considered. This makes the literature of the effectiveness of internal audit developed And there are different views on the effectiveness of internal audit. The main objective of this paper is to investigate the effectiveness of internal audit is based on both supply and demand perspectives. This paper also examined the effectiveness of internal audit Through focusing on integration theoretical framework. The result of the paper is three theories which names are agency, Institutional and Communication theories For evaluating the effectiveness of the internal audit will be fruitful.

Keywords: Effectiveness of the internal audit, Agency Theory, Institutional Theory, Communication Theory

¹ Associate prof.,

²Accounting MSc, (Corresponding Auditor)