

ارائه مدل حسابرسی داخلی اثربخش از دیدگاه مدیران عامل در هلدینگها

سونو نوروزی^۱، غلامرضا سلیمانی امیری^۲

چکیده

بررسی رسوایی‌های شرکتی متعدد در سال‌های گذشته اهمیت اجزای حاکمیت شرکتی همچون حسابرسی داخلی را نمایان کرده است. حرفه حسابرسی داخلی به طور قابل ملاحظه‌ای در طی سالیان گذشته تغییر کرده است و به کارکردی مهم و ضروری در سازمان‌ها در دستیابی به اهداف و حفاظت از دارایی‌هایشان تبدیل شده است. امروزه حسابرسان داخلی به عنوان بخش جدایی ناپذیر تیم مدیریت پذیرفته شده که این امر موجب گسترش نقش حسابرسان داخلی در شرکت‌های مدرن شده است. با این حال صرف وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و انجام آن طبق استانداردها و الزامات تعیین شده از جانب مراجع ذیصلاح ضامن تحقق اهداف تعیین شده برای آن نمی‌باشد و آنچه از اهمیت بالایی برخوردار است انجام اثربخش و کارای حسابرسی داخلی است که علاوه بر تامین الزامات تعیین شده مطابق با نیازهای ذینفعان آن نیز باشد. این دیدگاه به اثربخشی، دیدگاه ذینفعان استراتژیک نامیده می‌شود و توجه به آن در فعالیت حسابرسی داخلی موجب مشروعیت یافتن حسابرسی داخلی می‌شود. در این پژوهش سعی شده تا اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه یکی از ذینفعان استراتژیک آن یعنی مدیران عامل مورد بررسی قرار گیرد. بدین ترتیب در پژوهش کیفی حاضر بر اساس مصاحبه‌های انجام شده با ۱۱ نفر از مدیران عامل هلدینگ‌های ایرانی و با استفاده از روش تحلیل تم مدلی برای حسابرسی داخلی اثربخش از دیدگاه مدیران عامل در هلدینگ‌ها طراحی و ارائه گردیده است. مدل ارائه شده دلایل عدم اثربخشی حسابرسی داخلی از نگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها و انتظارات ایشان از حسابرسی داخلی اثربخش را نشان می‌دهد.

واژگان کلیدی: حاکمیت شرکتی، حسابرسی داخلی، اثربخشی، اثربخشی حسابرسی داخلی

JEL: M42, G34

۱- مقدمه

اثربخشی حسابرسی داخلی یکی از بحث برانگیزترین موضوع‌ها در حوزه حرفه حسابرسی داخلی است (دیپلویت^۳، ۲۰۱۰ و پی دلبیو سی^۴، ۲۰۱۲) و به اعتقاد پاپ^۵ (۲۰۰۸) اثربخشی حسابرسی داخلی کماکان به عنوان حوزه‌ای کشف نشده باقی مانده است (زیوری کامران و فخاری ۱۳۹۸). انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) اثربخشی حسابرسی داخلی را چنین تعریف می‌کند "میزان دستیابی به اهداف تعیین شده".

همانطور که در تعریف انجمن حسابرسان داخلی از حسابرسی داخلی مشاهده می‌گردد، مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی به صورت برجسته‌ای در تعریف حسابرسی داخلی قرار گرفته است و در عمل فعالانه مورد بحث واقع شده است. ادبیات تجربی مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی شامل دو جریان متفاوت می‌باشد. دیدگاه طرف عرضه یعنی مطالعات تجربی مبتنی بر خودارزیابی حسابرسان داخلی و دیدگاه طرف تقاضا یعنی مطالعات تجربی مبتنی بر دیدگاه سایر ذینفعان (لنز^۶ و هان^۷، ۲۰۱۵). با این وجود کم‌تر به اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه ذینفعان آن پرداخته شده است. از طرف دیگر عمده درک موجود از اثربخشی حسابرسی داخلی و تمرکز پژوهش‌های پیشین صرفاً دیدگاه یکی از ذینفعان، یعنی حسابرسان مستقل، را مورد توجه قرار داده‌اند و نیازهای اطلاعاتی

^۱ گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران. ایران. noruzi_sona@yahoo.com

^۲ گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهرا (س)، تهران. ایران (نویسنده مسئول) gh_soleimany@yahoo.com

3. Deloitte

4. PWC (PricewaterhouseCooper)

5. Paape

6. Lenz

7. Hahn

سایر ذینفعان غفلت شده است (زیوری کامران و فخاری، ۱۳۹۸، به نقل از گرمینگ^۱ و همکاران، ۲۰۰۴). در حالی که انجمن حسابرسان داخلی ادعا می‌کند که حسابرسی داخلی ستونی از حاکمیت شرکتی است، برخی از ذینفعان اصلی ارزش آن را مورد سوال قرار می‌دهند. در واقع بین ارزشی که حسابرسی داخلی باور دارد که ارائه می‌کند و آنچه که برخی از ذینفعان آن باور دارند فاصله وجود دارد (لنز، ۲۰۱۳). به عنوان مثال مطالعه اخیر صورت گرفته توسط پی دبلیو سی (۲۰۱۶) موج‌هایی را در جامعه حسابرسی داخلی به راه انداخته است. این مطالعه تحت عنوان وضعیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی نشان می‌دهد که کم‌تر از نیمی از (۴۴ درصد) از اعضای هیات مدیره و مدیران اجرایی شرکت‌های مورد بررسی بر این باورند که حسابرسی داخلی ارزش با اهمیتی ایجاد می‌کند، که از یافته ۵۴ درصدی سال گذشته کم‌تر است. همچنین این مطالعه نشان می‌دهد که تنها ۱۸ درصد از پاسخ‌دهندگان بیان کرده‌اند که عملکرد حسابرسی داخلی نقش مهم و باارزشی را در کمک به شرکتشان در پیش‌بینی و پاسخ به ورشکستگی‌های تجاری بازی می‌کنند. همچنین مطالعه مشایخی و همکاران (۲۰۲۱) نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی از نظر ذینفعان کلیدی آن شامل مدیران اجرایی و اعضای هیات مدیره، اعضای کمیته حسابرسی و مدیران ارشد حسابرسی، غیراثربخش تلقی شده و رویه‌ای سرسری در نظر گرفته می‌شود. بعلاوه برخی از مدیران عامل، حسابرسی داخلی را هدردهنده‌ی منابع و اسراف‌آمیز می‌دانند. این خبر احتمالاً زنگ خطری را در بین مدیران حسابرسان داخلی یعنی کسانی که تصور می‌کنند در جهت دستیابی به ارزش افزوده پیشرفت کرده‌اند و پست رفت ندارند، به صدا درمی‌آورد. انجمن حسابرسان داخلی در مطالعه سال ۲۰۱۶ خود درباره‌ی ذینفعان حسابرسی داخلی، بر نیاز دستیابی به همسویی ذینفعان پر قدرت تاکید کرده است. در این راستا یکی از ذینفعان حسابرسی داخلی که پشتیبانی از واحد حسابرسی داخلی توسط ایشان بر اثربخشی حسابرسی داخلی موثر است و موجب مشروعیت فعالیت واحد حسابرسی داخلی می‌شود، مدیریت ارشد شرکت می‌باشد (کنفدراسیون اروپایی مؤسسات حسابرسان داخلی^۲، ۲۰۰۵؛ اشنایدر^۳، ۲۰۰۹؛ لئونگ^۴ و همکاران، ۲۰۱۱ و اکودو^۵، ۲۰۱۹). با عنایت به مطالب ذکر شده و خلاء پژوهشی موجود در بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه یکی از ذینفعان اصلی آن یعنی مدیران ارشد شرکت‌ها، در پژوهش حاضر تلاش شده به بررسی دیدگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها نسبت به شرایط فعلی حسابرسی داخلی از لحاظ اثربخشی پرداخته و ابعاد و فاکتورهای اصلی مدلی برای حسابرسی داخلی اثربخش از دیدگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها شناسایی شود.

۲- مبانی نظری پژوهش

۲-۱ حسابرسی داخلی

حسابرس داخلی به طور سنتی مسئول بررسی و گزارشگری داخلی در ارتباط با یکپارچگی سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی شرکت بوده است (ون^۶ و بنکس^۷، ۲۰۰۴). با این وجود ادبیات در سال‌های اخیر نشان می‌دهد که نقش حسابرسی داخلی در پاسخ به تغییرات در رویه‌های تجاری جهانی تغییر کرده است. چنین تغییراتی فرصتی را برای حسابرسی داخلی فراهم آورده تا خدمات مشاوره‌ای برای مدیریت فراهم آورد و به هیات مدیره در مدیریت ریسک یاری رساند (میهرت^۸ و همکاران، ۲۰۱۰). انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۶) حسابرسی داخلی را چنین تعریف می‌کند: حسابرسی داخلی فعالیت مشاوره‌ای و اطمینان‌دهی مستقل و بی‌طرفانه‌ای به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات یک سازمان است. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف عملیاتی خود، اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری را ارزیابی و بهبود بخشد (انجمن حسابرسان داخلی به نقل از ترجمه ارجمندی، ۱۳۹۶).

۲-۲ اثربخشی

1. Gramling
2. ECIIA
3. Schneider
4. Leung
5. Okodo
6. Kwon
7. Banks
8. Mihret

اثربخشی سازمانی یکی از مفاهیمی است که در مدیریت نوین، توجه ویژه‌ای به آن مبذول شده است. مفهوم اثربخشی در قالب نگرش‌های متعددی از جمله کسب هدف، سیستمی، ذینفعان استراتژیک و ارزش‌های رقابتی مطرح گردیده است. کاربرد هر یک از نگرش‌های مطرح شده برای ایجاد اثربخشی در سازمان، قبل از هر چیز، به شرایط و ویژگی‌های خاص محیطی که سازمان در آن فعالیت دارد بستگی دارد (اردلان و همکاران ۱۳۹۱). در ادامه به تشریح نگرش ذینفعان استراتژیک که در پژوهش حاضر مدنظر قرار گرفته است، پرداخته می‌شود. هدف این نگرش از اثربخشی سازمانی آن است که تقاضاهای ذینفعان حاضر در محیط سازمان را مرتفع نماید تا حمایت‌های مورد نیاز را برای ادامه و بقاء را بدست آورد. در واقع اثربخشی تعیین میزان رضایت گروه‌های ذینفع مانند مشتریان، بستانکاران، عرضه‌کنندگان مواد اولیه، کارکنان و صاحبان شرکت به عنوان شاخص عملکرد سازمانی به حساب می‌آید (اردلان و همکاران ۱۳۹۱).

۲-۳ اثربخشی حسابرسی داخلی

انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) اثربخشی حسابرسی داخلی را چنین تعریف می‌کند "میزان دستیابی به اهداف تعیین شده". به این معنا که اثربخشی حسابرسی داخلی توانایی حسابرس داخلی برای دستیابی به اهداف تعیین شده در سازمان می‌باشد، در واقع چنین هدفی باید به روشنی بیان شود و ابزار دستیابی به آن باید فراهم گردد (بادارا^۱ و سیدین^۲، ۲۰۱۳ به نقل از دیتنهوفر^۳، ۲۰۰۱). این دیدگاه به اثربخشی، دیدگاه کسب هدف می‌باشد. لیکن در جریان طرف تقاضای ادبیات تجربی مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی مدنظر پژوهش حاضر، به بحث و تحلیل چگونگی درک ارزش عملکرد حسابرسی داخلی توسط دریافت‌کنندگان خدمات آن پرداخته شده است (لنز و هان، ۲۰۱۵). بر اساس این رویکرد، حسابرسی داخلی خدمتی به واحد تجاری است و ضروری است که واحد تجاری به عنوان کل نوع حسابرسی داخلی مورد نیاز خود را تعیین کند (چمبرز^۴، ۱۹۹۲).

دراکر^۵ (۱۹۸۵) بیان می‌کند که کیفیت یک محصول یا خدمت چیزی نیست که عرضه‌کننده در آن قرار دهد. کیفیت آن چیزی است که مشتری می‌خواهد و برای آن پرداخت می‌کند. فلشر^۶ و ززیگ^۷ (۲۰۰۰) بیان می‌کنند که حسابرس داخلی و مشتریان خدمات حسابرسی داخلی باید درک مشترکی از آنچه حسابرسی داخلی را به فعالیت خلق‌کننده ارزش مبدل می‌کند، داشته باشند. شکست در رسیدن به چنین درکی می‌تواند منجر به این تصور شود که حسابرسی داخلی مانعی برای دستیابی به اهداف سازمان است و این امر می‌تواند موجب استفاده کم‌تر از خدمات حسابرسی و نادیده گرفته شدن توصیه‌های آن شود. بعلاوه در حال حاضر که حسابرسی داخلی به عنوان ابزار نظارتی هیات مدیره شناخته می‌شود، ممکن است بین حسابرسی داخلی و مدیران ارشد بی‌اعتمادی به وجود آید. این امر به نوبه‌ی خود موجب تأثیرات نامطلوبی بر اثربخشی حسابرسی داخلی خواهد شد چرا که اثربخشی حسابرسی داخلی به حمایت و پشتیبانی مدیریت ارشد بستگی دارد (اشنایدر، ۲۰۰۹). اکودو (۲۰۱۹) بیان می‌کند که بدون تایید، پشتیبانی و تشویق مدیریت سازمان، فرآیندهای حسابرسی داخلی با مشکل مواجه خواهند شد. قبل از اینکه بتوان عملکرد حسابرسی داخلی را قابل اتکا و اعتماد ارزیابی کرد، باید اطمینان حاصل کرد که مدیریت به پشتیبانی از حسابرسی داخلی می‌پردازد (ولی‌زاده لاریجانی و خدایی، ۱۴۰۰). اگر مدیریت دارای ملاحظاتی نسبت به حسابرسی داخلی باشد، ممکن است محدودیت‌هایی در دسترسی به منابع یا اطلاعات ایجاد کند و مانع از انجام فعالیت حسابرسی داخلی شود (لئونگ و همکاران، ۲۰۱۱). لذا وجود ارتباطی قابل اطمینان و سازنده با مدیریت ارشد جهت عملکرد موثر فعالیت حسابرسی داخلی ضروری است (کنفدراسیون اروپایی مؤسسات حسابرسان داخلی، ۲۰۰۵). در واقع هیات مدیره و مدیران ارشد شرکت‌ها یکی از مهم‌ترین ذینفعان حسابرسی داخلی شرکت‌ها هستند. این امر به دلیل تغییر نقش حسابرسی داخلی و عرضه خدمات مشاوره‌ای است که حرفه حسابرسی داخلی به واحدی جهت ارائه خدمت به مدیران تبدیل کرده است (کیبروز^۸، ۲۰۱۶).

1. Badara
2. Saidin
3. Dittenhofer
4. Chambers
5. Drucker
6. Flesher
7. Zanzig
8. Kyburz

در تفسیر استاندارد شماره ۲۰۱۰ حسابرسی داخلی آمده است که رئیس حسابرسی داخلی برای تدوین برنامه‌ریزی مبتنی بر ریسک، با مدیریت ارشد و هیات مدیره مشورت کرده و درک مناسبی از استراتژی‌های سازمان، اهداف عملیاتی کلیدی کسب و کار، ریسک‌های مرتبط و فرآیند مدیریت ریسک، کسب می‌کند. همچنین بیان شده است در فرآیند تدوین برنامه کاری فعالیت حسابرسی داخلی باید دیدگاه‌های مدیریت ارشد و هیات مدیره مدنظر قرار گیرد. رئیس حسابرسی داخلی باید انتظارات مدیریت ارشد، هیات مدیره و دیگر ذینفعان را شناسایی و بررسی کرده و در اظهارنظرها و نتیجه‌گیری‌های خود مدنظر قرار دهد. بر اساس استاندارد شماره ۲۰۲۰ حسابرسی داخلی، رئیس حسابرسی داخلی باید برنامه فعالیت‌های حسابرسی داخلی و منابع مورد نیاز، مشتمل بر تغییرات میان دوره‌ای مهم، را جهت بررسی و تصویب به مدیریت ارشد و هیات مدیره ارائه نماید (انجمن حسابرسان داخلی به نقل از ترجمه ارجمندی، ۱۳۹۶). با عنایت به موارد مطرح شده در استانداردها و تفاسیر آنها رئیس حسابرسی داخلی باید ورودی مدیران ارشد را مدنظر قرار دهد (هابارد^۱، ۲۰۰۰). بدین ترتیب مدیریت ارشد می‌تواند حسابرسی داخلی را با ارائه ورودی‌های خاص به آنها که اغلب منعکس کننده حوزه‌های با ریسک بالا یا فرصت‌های تجاری مهم هستند، پشتیبانی کنند. رئیس حسابرسی داخلی باید به نوبه‌ی خود مدیریت ارشد را از برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی و نیازمندی‌های منابع، شامل تغییرات موقتی عمده، هم برای بررسی و هم برای تایید، آگاه سازد. همچنین رئیس حسابرسی داخلی باید به صورت ادواری به مدیریت ارشد در ارتباط با هدف فعالیت حسابرسی داخلی، اختیارات، مسئولیت‌ها و عملکرد مرتبط با برنامه‌اش گزارش دهد (لیسه‌هید^۲، ۲۰۰۰). به واسطه ارتباط قوی مستقیم و غیرمستقیم بین حسابرسی داخلی و مدیران عامل و یا مدیران مالی انتظار می‌رود مدیران ارشد در موقعیتی باشند که تاثیر عمده‌ای بر فعالیت حسابرسی داخلی بگذارند (سارنز^۳ و بیلد^۴، ۲۰۰۶).

با وجود اینکه حسابرسان داخلی با طیف گسترده‌ای از ذینفعان کار می‌کنند اعضای هیات مدیره و مدیران اجرایی شرکت‌ها یکی از مهم‌ترین ذینفعان حسابرسی داخلی هستند که بیش‌ترین تاثیر را بر کار حسابرسان داخلی دارند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶). نگی^۵ و سنکر^۶ (۲۰۰۲) به این نتیجه رسیدند که نقش حسابرسی داخلی در درجه اول بوسیله مدیریت و نه کمیته حسابرسی، حرفه و یا خود فعالیت حسابرسی داخلی تعیین می‌شود. بدین ترتیب برآوردن انتظارات اعضای هیات مدیره و مدیران اجرایی از عملکرد حسابرسی داخلی و ارائه خدمات حسابرسی داخلی اثربخش از نگاه آنان موجب مشروعیت بخشیدن به واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و بقای آنها می‌گردد.

۲-۴ مبانی نظری حسابرسی داخلی

پژوهش‌های محدود انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی، عمدتاً مبتنی بر تئوری‌های اقتصادی نئوکلاسیک به عنوان مثال تئوری نمایندگی و تئوری هزینه معاملات می‌باشند. این تئوری‌ها به اندازه کافی برای پژوهش در زمینه حسابرسی داخلی آگاهی‌دهنده نیستند. دلیل این امر مبتنی بودن تئوری‌های اقتصادی نئوکلاسیک بر فرض اقتصاد بازار آزاد توسعه یافته و حجم بالایی از معاملات می‌باشد. با این وجود اغلب، کمال سیستم بازار و حجم معاملات به سطح توسعه اقتصادی در کشورها بستگی دارد. این امر توانایی این تئوری‌ها را برای آگاهی‌دهندگی پژوهش‌های حسابرسی داخلی منوط به برقراری طیف متنوعی از شرایط می‌کند. یکی دیگر از مفروضات اصلی اقتصاد نئوکلاسیک این است که پدیده‌های سازمانی در پی حداکثرسازی منافع شخصی، حاصل می‌شوند (میهرت و همکاران، ۲۰۱۰). نظریه پردازان نهادی و مارکسیست این مفروضات را مورد انتقاد قرار می‌دهند و بر این عقیده هستند که رفتارهای افراد قابل حذف از زمینه‌های اجتماعی‌ای نیست که رفتارشان در آنجا به وقوع می‌پیوندد (هولا^۷، 1984). بدین ترتیب ممکن است تئوری‌های نئوکلاسیک برای توضیح پیدایش و عملکرد حسابرسی داخلی در محیط‌های متفاوت کافی نباشند. چرا که این تئوری‌ها اهمیت تعیین‌کننده‌های اجتماعی و فرهنگی را به عنوان عامل تاثیرگذار اصلی بر تصمیم‌گیری نادیده می‌گیرند (میهرت و همکاران، ۲۰۱۰).

1. Hubbard
2. Leithhead
3. Sarens
4. Beelde
5. Nagy
6. Cenker
7. Hula

با این تفاسیر این مطالعه برای تعیین وجود و ماهیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی و نیز برداشت‌ها و انتظارات از آن ترکیبی از تئوری نهادی و تئوری مارکس را بکار می‌گیرد. این تئوری‌ها از اقتصاد سیاسی سرچشمه می‌گیرند و بنابراین مبانی مشابهی دارند. به همین ترتیب آن‌ها مبنایی برای مطالعه پدیده‌های سازمانی که در محیط‌های گسترده اقتصادی، سیاسی و اجتماعی تعبیه شده‌اند فراهم می‌کند (ابوزا، ۲۰۱۲). همچنین به دلیل این‌که مهارت‌های ارتباطی در کار حسابرس داخلی مسئله‌ای کلیدی می‌باشد، پژوهش حاضر تئوری ارتباطات را نیز بکار می‌گیرد.

۱-۲-۴ تئوری نهادی

در سال‌های اخیر تئوری نهادی توجه بسیاری را در ادبیات حسابداری و حسابرسی آکادمیک به خود جلب کرده است (آرنا^۱ و همکاران، ۲۰۰۶). به اعتقاد می‌یر^۲ و روان^۴ (۱۹۷۷) سازمان‌ها برای مشروعیت بخشیدن به وجود خود باید به طور مداوم قوانین به رسمیت شناخته شده در سیستم اجتماعی بزرگتر را بپذیرند. در واقع تئوری نهادی توضیح می‌دهد که چگونه رویه‌ها و ساختارهای سازمانی از طریق تغییرات ناشی از فشارهای نهادی، شکل می‌گیرند.

این تئوری به دلیل اینکه پدیده‌های سازمانی را بدون در نظر گرفتن مجموعه‌ای محدودی از اهداف سازمانی یعنی بدون محدود کردن حوزه به سازمان‌های انتفاعی توضیح می‌دهد، برای پژوهش حسابرسی داخلی مناسب است. این تئوری همچنین برای پژوهش حسابرسی در کشورهایی با سطوح متعدد توسعه سیستم بازار می‌تواند آگاهی‌دهنده باشد. بعلاوه پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهند که تاثیر حکومت (در مقایسه با تاثیر نیروهای بازار) در توسعه حسابرسی داخلی در برخی کشورها قابل ملاحظه است (به عنوان مثال آلتیجری^۵ و همکاران، ۲۰۰۳). بنابراین تئوری نهادی می‌تواند مطالعه حسابرسی داخلی از دیدگاه‌های متعدد را در مقایسه تمرکز محدود و محدود کننده کارفرما- نماینده (سهامداران - مدیران) امکان‌پذیر سازد. بعلاوه پژوهش‌های پیشین اعتبار این تئوری را برای پژوهش حسابرسی داخلی در زمینه اقتصادهای در حال توسعه (به عنوان مثال آلتیجری و همکاران، ۲۰۰۳) و توسعه یافته (به عنوان مثال آرنا و همکاران، ۲۰۰۶) نشان داده‌اند.

۲-۲-۴ تئوری مارکس

مارکس (۱۹۷۶) بیان می‌کند که سرمایه با ایجاد مداوم ارزش افزوده (سود) افزایش می‌یابد. با این وجود سرمایه‌داری از منظر مارکس مستلزم کنترل فرآیند تعیین ارزش است: کنترل فرآیند تولید و فرآیند کار برای حداکثرسازی نرخ سود (بریر^۶، ۲۰۰۶).

تئوری گردش سرمایه صنعتی مارکس توسط بریر وارد ادبیات حسابداری شده است. بریر پیگیری ارزش مازاد سرمایه توسط سرمایه‌داران را مطرح می‌کند و نقش حسابداری را به عنوان مکانیزم پاسخگویی در این پیگیری توضیح می‌دهد. بریر (۲۰۰۶) بیان می‌کند که سیستم‌های کنترل حسابداری برای اطمینان از پاسخگویی در فرآیند ایجاد ارزش به کار می‌روند. او اظهار می‌کند که حسابداری مالی برای اطمینان از پاسخگویی مدیریت ارشد به سرمایه‌دار و حسابداری مدیریت برای اطمینان از پاسخگویی کارکنان به مدیران (از طریق زنجیره فرمان) به کار می‌رود. حسابرسی داخلی از این منظر می‌تواند به عنوان یک عنصر مهم کنترل فرآیند کار تلقی شود. حسابرسی داخلی با فراهم کردن خدمات اطمینان‌دهی مرسوم و انجام حسابرسی عملیاتی برای سازمان‌ها منفعت ایجاد می‌کند. در حالی که حسابرسی اطمینان‌دهی به جلوگیری و کشف بی‌نظمی‌های ناشی از اشتباهات یا تقلبات کمک می‌کند، حسابرسی عملیاتی به ارتقاء صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات کمک می‌کند (آلتیجری و همکاران، ۲۰۰۳، آلگرینی^۷ و دی اوزانا^۸، ۲۰۰۳). بنابراین این تئوری مفهوم ارزش را که به طور مستدلی مطابق با تعریف جدید حسابرسی داخلی بیان شده توسط انجمن حسابرسان داخلی

1. Abu-Azza
2. Arena
3. Meyer
4. Rowan
5. Al-Twajry
6. Bryer
7. Allegrini
8. D'Onza

آمریکا است، روشن می‌کند. در این تعریف آمده است که حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل و عینی اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای است که به منظور ایجاد ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است.

۳-۲-۴ تئوری ارتباطات

اصطلاح تئوری ارتباطات به مجموعه‌ای از تئوری‌ها اشاره دارد که درک ما از فرآیند ارتباط را شکل می‌دهند (لیتل جان^۱، ۱۹۸۳). مراد و ارتباط، شالوده‌ای می‌باشد که وابستگی رفتاری بر اساس آن شناخته و پرداخته می‌شود (زیوری کامران و فخاری، ۱۳۹۸). وجود ارتباطات موثر بین خود حسابرسان داخلی، حسابرسان داخلی و حسابرسی‌شوندگان، حسابرسان داخلی و اعضای سازمان بدون شک برای تقویت اثربخشی حسابرسی داخلی ضروری است (اندایا^۲ و هانفا^۳، ۲۰۱۳). حسابرسان داخلی یک گروه حرفه‌ای با صلاحیت و دارای دانش و مهارت‌هایی هستند که در طول عمر حرفه‌ای خود کسب نموده و در انجام وظایف حرفه‌ای خود استفاده می‌کنند. یکی از این شایستگی‌ها و مهارت‌ها، مهارت ارتباطی می‌باشد که بیشتر مورد توجه قرار می‌گیرد. از ابتدای قرن بیست و یکم توجه ویژه‌ای به این گروه از شایستگی‌ها شده است و پژوهش‌های انجام شده توسط سازمان‌های مرتبط با حسابرسان داخلی اغلب نشان می‌دهد که مهارت‌های ارتباطی در کار حسابرس داخلی مسئله‌ای کلیدی می‌باشد (پرزبیلسکا^۴ و همکاران، ۲۰۲۱). مهارت‌های تحلیلی و تخصص فنی به حسابرسان داخلی این امکان را می‌دهد که فرصت‌های کلیدی بهبود را در یک سازمان شناسایی کنند. با این حال، بدون توانایی برقراری ارتباط خوب، چه به صورت شفاهی و چه کتبی، بعید است حسابرسان داخلی بتوانند بر مدیریت در جهت ایجاد تغییرات لازم تأثیر بگذارند. ارتباط عالی در هر مرحله از فرآیند حسابرسی داخلی مورد نیاز است. در طول برنامه ریزی استراتژیک، مدیر اجرایی حسابرسی باید با کمیته حسابرسی و مدیران ارشد ارتباط برقرار کند تا اطمینان حاصل شود که انتظارات آنها واقع‌بینانه است و به طور مناسب در استراتژی و منشور حسابرسی داخلی منعکس می‌شود. ارتباط با طیف وسیعی از ذینفعان در طول برنامه‌ریزی حسابرسی سالانه، پتانسیل برنامه را برای انعکاس دقیق اولویت‌ها و ریسک‌های استراتژیک سازمان به حداکثر می‌رساند. به همین ترتیب، ارتباط مؤثر در طول برنامه‌ریزی کار و حوزه‌های رسیدگی، این اطمینان را فراهم می‌کند که اهداف کار به شیوه‌ای منصفانه، دقیق و بی‌طرفانه برآورده می‌شود. مدیران اجرایی حسابرسی باید مسیرهای ارتباطی روشنی را با ذینفعان داخلی و خارجی ایجاد کنند. این امر به موقعیت حسابرسی داخلی به عنوان یک شریک حرفه‌ای و استراتژیک کمک می‌کند و تأثیر کلی حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهد (پیت^۵، ۲۰۱۴). در پژوهش حاضر از تئوری ارتباطات در جهت توضیح ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسی‌شوندگان و تأثیر آن بر اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده شده است.

۳- سابقه پژوهش‌ها و مطالعات انجام گرفته

۳-۱ پیشینه داخلی پژوهش

مشایخی و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی درک حسابرسان داخلی و ذینفعان از موقعیت حسابرسی داخلی و هم‌چنین نقش آن‌ها در شکل‌گیری وضع موجود این حرفه در شرکت‌های ایرانی پرداخته‌اند. نتایج حاصل از پژوهش آن‌ها حاکی از آن است که حسابرسی داخلی در ایران از نگاه ذینفعان به واسطه غیراثربخش شناخته شدن آن، رویه‌ای سرسری تلقی می‌گردد. بازیگران و ذینفعان کلیدی در فرآیند حسابرسی داخلی شامل مدیران اجرائی و اعضای هیات مدیره، اعضای کمیته حسابرسی و مدیران ارشد حسابرسی، نقش مهمی در شکل‌دهی وضعیت فعلی از طریق ادراکات و اقدامات خود دارند.

زیوری کامران و فخاری (۱۳۹۸) به تبیین و ارائه الگویی از حسابرسی داخلی اثربخش و شناسایی مولفه‌های آن پرداختند. جامعه آماری این پژوهش مدیران شرکت‌های بورسی، اعضای کمیته‌های حسابرسی و مدیران موسسات حسابرسی می‌باشند. در این پژوهش کدگذاری‌ها در سه فاز درون‌داده‌ها، فرآیندها و برون‌داده‌ها انجام شده است. نتایج حاصل از پژوهش در بخش درون‌داده‌ها مقوله‌های اعطای منابع و امکانات، استقلال حسابرسی داخلی، شفافیت سیستم اطلاعاتی، نظام مدون راهبری شرکتی، صلاحیت حرفه‌ای کارکنان و سیاست‌های منابع انسانی شناسایی را نشان می‌دهد. هم‌چنین در بخش فرآیندها مقوله‌های مدیریت ریسک، ارزیابی

1. Littlejohn
2. Endaya
3. Hanefa
4. Przybylska
5. Pitt

عملکرد، راهبردهای کنترل، ارتقای مهارت‌های حسابرسان داخلی، ارتباطات سازمانی و هماهنگی با تحولات نوین شناسایی شده‌اند. در بخش برون‌دادها نیز شاخص‌های کیفیت گزارشگری حسابرسی، اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های حسابرسی داخلی مقوله‌بندی شده‌اند. در این پژوهش هم‌چنین وضعیت جاری فعالیت حسابرسی داخلی از دیدگاه ذینفعان آن بررسی گردیده است. نتایج حاصل حاکی از آن است که اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش برون‌دادها پایین، در بخش فرآیندها نسبتاً مطلوب و متوسط و در بخش برون‌دادها نسبتاً مطلوب و نرمال است.

نیکبخت و قدس (۱۳۹۸) به ارائه مدلی جهت ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی پرداختند. آن‌ها با اتخاذ رویکردی کیفی نسبت به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران سه مفهوم خروجی، کیفیت و اثربخشی را معرفی می‌کنند که در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران مورد نظر حسابرسان داخلی است. در این پژوهش مشخص گردیده است که نگرانی اصلی مدیران حسابرسی داخلی کسب مشروعیت توسط حسابرسی داخلی و حفظ آن است و مدیران حسابرسی داخلی در ارزیابی عملکرد به این موضوع می‌پردازند که حسابرسی داخلی به چه میزان در دستیابی به این هدف موفق بوده است.

منتی و زمان (۱۳۹۸) به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی از آن است که صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی در سازمان، تعامل و همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل، استقلال حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر مثبت و معناداری دارد.

اخروی جوقان و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی از آن است که ارتقای پنج عامل صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی، ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل، استقلال واحد حسابرسی و پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی منجر شده و بی‌توجهی به هر یک از عوامل ذکر شده موجب کاهش اثربخشی حسابرسی داخلی در این شرکت‌ها شده است.

مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷) به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی در بانک‌ها و شرکت‌های دولتی پرداختند. نتایج آن‌ها حاکی از آن است که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی به ترتیب بیشترین تا کمترین تاثیر را در اثربخشی دارند.

نیکبخت، منتی، رضایی و رحمانی (۱۳۹۷) به بررسی چالش‌ها و موانع کیفیت حسابرسی داخلی در ایران پرداختند. نتایج حاصل از بررسی آن‌ها از چهار بعد ورودی‌ها شامل فقدان استقلال و جایگاه سازمانی مناسب، عدم تامین یا فقدان منابع کافی و دارای صلاحیت برای واحد حسابرسی داخلی، فقدان ویژگی‌های فردی مورد نیاز حسابرسی داخلی و ...، بخش فرآیندها شامل عدم برقراری تعامل و ارتباطات خوب با مشتری، عدم شناسایی صحیح انتظارات ذینفعان، عدم فرهنگ‌سازی و ترویج مناسب حسابرسی داخلی، عدم معرفی مناسب حسابرسی داخلی برای مشتری، عدم شکل‌گیری نظام پیگیری حسابرسی داخلی، شکاف میان اهداف کار حسابرسی با اهداف سازمان، عدم شناسایی دغدغه‌های مدیران ارشد و ...، خروجی‌ها شامل عدم ارائه محصولات با کیفیت به مشتری، عدم ارائه گزارش‌های مناسب به مدیریت، عدم ارائه پیشنهادها سازنده به مدیریت، ارائه پیشنهادها کلیشه‌ای، برآورده نکردن انتظارات ذینفعان و عدم دستیابی به رضایت مشتری و ... می‌باشند. همچنین در ارتباط با عوامل زمینه‌ای می‌توان به عنوان مثال به این موارد اشاره کرد: فقدان آموزش‌های حرفه‌ای، عدم حمایت و پشتیبانی کافی از حسابرسی داخلی، ضعف کمیته‌های حسابرسی داخلی در ایران، عدم توسعه یافتگی نظام حاکمیت شرکتی در ایران، تمرکز قدرت مدیرعامل در ساختار حاکمیت شرکتی، پایین بودن فرهنگ پاسخگویی جامعه، پایین بودن درجه بلوغ در سازمان و ... اشاره کرد.

نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶) به طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی پرداختند. طبق نتایج آن‌ها کیفیت حسابرسی داخلی در بخش ورودی‌ها شامل به کارگیری منابع انسانی با کیفیت، سرمایه‌گذاری مناسب در حسابرسی داخلی، جایگاه واحد حسابرسی داخلی و ...، در بخش فرآیند اجرای کار شامل برقراری ارتباطات و تعامل مناسب با مشتری، پیگیری مناسب، شناسایی ریسک‌ها و مسائل بااهمیت سازمان، فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی، کنترل کیفیت حسابرسی داخلی و پیگیری و ...، در بخش خروجی‌ها شامل

ارائه محصولات باکیفیت به مشتری و اعتباربخشی به یافته‌ها و در بخش پیامدها و عوامل زمینه‌ای شامل ارتقای کیفیت کمیته‌های حسابرسی، ارتقای نظام راهبری شرکتی، تقویت نظارت نهادهای ناظر و... می‌باشد.

۲-۳ پیشینه خارجی

تا^۱ و دوان^۲ (۲۰۲۲) در پژوهشی به بررسی چهار عامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی یعنی استقلال حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و کیفیت کار حسابرسی داخلی در ویتنام پرداختند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که دو عامل استقلال حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی تاثیر مثبتی بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارند.

کلیک^۳، کوات^۴ و بزتپ^۵ (۲۰۲۱) در پژوهشی به ترسیم معیارهای پرداختند که اثربخشی حسابرسی داخلی در موسسات دولتی را افزایش می‌دهد. بر اساس یافته‌های ایشان معیارهایی که بیشترین اهمیت را داشتند عبارتند از وجود فعالیت حسابرسی داخلی مستقل و حسابرسان داخلی بی‌طرف، انجام فعالیت حسابرسی داخلی مطابق با اصول اخلاقی، استانداردها و مقررات مربوطه و تعیین ریسک‌ها در ارتباط با اهداف شرکت و اندازه‌گیری اثرات این ریسک‌ها می‌باشد.

گارما^۶ و منصور^۷ (۲۰۱۸) مدلی جهت بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در اداره مالیات در نیجریه ارائه کردند. آن‌ها در این مطالعه مدلی تحت عنوان "مدل یکپارچه حسابرسی داخلی برای عملکرد حسابرسی داخلی اثربخش" را توسعه دادند. مدل توسعه داده شده توسط پژوهشگران در قسمت ورودی‌ها شامل محیط (توانمندسازی محیطی حسابرس بوسیله قوانین، سیاست‌ها و شرایط کاری برای انجام موفقیت‌آمیز کارها)، صلاحیت (دارا بودن و تحصیل دانش، مهارت و شایستگی کافی)، پیشینه (پیشینه اختصاص و بهره‌مندی از منابع انسانی و مالی توسط حسابرسان) و استراتژی (توصیف دیدگاه و موقعیت حسابرسان، انواع وظایف ایشان و چگونگی انجام آن، مدیریت ریسک و برنامه‌ریزی منابع و کمک به بیان مفصل مسئولیت‌های اصلی حسابرسان)، در قسمت فرآیند شامل برنامه‌ریزی (طراحی و سازماندهی فعالیت‌های حسابرسی در ابتدای هر سال با در نظر گرفتن نیازهای سازمان از نظر اهداف و اولویت‌های کلیدی، ارزیابی ریسک استراتژیک و مدیریت منابع)، اجرا (انجام کارها به صورت شفاف، متعهدانه و با بی‌طرفی)، ارتباط (دارا بودن مهارت‌های ارتباطی موثر) و نظارت (مشاهده و اطمینان از اینکه تمام فرآیندهای حسابرسی اجرا شده و در راستای اهداف سازمان می‌باشد)؛ در قسمت خروجی‌ها شامل گزارش‌ها، توصیه‌ها و پیشنهادات استراتژیک و در قسمت نتایج شامل نتایج کوتاه‌مدت، میان‌مدت و بلندمدت می‌باشد.

در سال ۲۰۱۶ بدنه عمومی دانش^۸ مطالعه‌ای را که شامل دو بخش اصلی بود انجام داد. شاغلین و ذینفعان. مطالعه شاغلین شامل گزارش‌هایی است که طیفی از رویه‌های حسابرسی را کاوش می‌کند. برای تکمیل این اطلاعات مطالعه ذینفعان دیدگاه ذینفعان را درباره عملکرد حسابرسی داخلی جستجو می‌کند. نظرسنجی‌ها، مصاحبه‌ها و تجزیه و تحلیل داده‌ها برای مطالعه ذینفعان توسط پروتیوتی^۹ با همکاری موسسات انجمن حسابرسی داخلی در سراسر جهان انجام شده است. گزارش ذینفعان بر شناسایی شیوه‌های پیشرو که می‌تواند اثربخشی حسابرسی داخلی را بهبود بخشد تمرکز می‌کند.

1. Ta
2. Doan
3. Kilic
4. Kuvat
5. Boztepe
6. Gurama
7. Mansor
8. CBOK (Common Body of Knowledge)
9. Protiviti

در گزارش صدای مشتریان (پیام ذینفعان برای حسابرسی داخلی) توصیه‌هایی از جانب ذینفعان در ارتباط با بهترین رویه‌هایی که حسابرسان داخلی باید در تلاش خود برای بهبود مستمر عملکرد و ایجاد ارزش برای سازمانشان مورد توجه قرار دهند، مورد مطالعه قرار گرفته است. تمرکز این گزارش بر اعضای هیات مدیره و اعضای تیم اجرایی شرکت که دارای واحد حسابرسی داخلی هستند، می‌باشد. در گزارش حاصل از این پژوهش انتظارات ذینفعان به شرح ذیل عنوان شده است:

- ۱- مأموریت، استراتژی، اهداف و ریسک‌های سازمان خود را بشناسید. اثربخشی حسابرسی داخلی مداما به این بنیاد و اساس باز می‌گردد.
- ۲- کار اطمینان‌دهی بسیار با ارزش است. در حالی که سایر کارها و پروژه‌های انجام شده توسط حسابرسان داخلی ممکن است دارای ارزش افزوده باشد اما آن‌ها نباید اطمینان‌دهی را فدای این کارها کنند.
- ۳- برای رویه حرفه‌ای حسابرسی داخلی انطباق با استانداردهای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی مورد انتظار است.
- ۴- کار اطمینان‌دهی با ارزش‌ترین کار در زمانی است که با ریسک‌های استراتژیک در سازمان همسو شود. از استراتژی سازمانی برای ارزیابی ریسک و انتخاب کار اطمینان‌دهی استفاده کنید.
- ۵- کار مشاوره‌ای با حوزه‌هایی مربوط به ریسک‌های بیشتر درخواست شده بسیار مدنظر است.
- ۶- با عملکرد خط دوم دفاع هماهنگ شوید. بر کار اطمینان‌دهی آنان تا زمانی که اثبات شود بی‌طرف و قابل اطمینان هست اتکا کنید.
- ۷- حسابرسی داخلی باید به طور مناسبی در سازمان ساختار بندی شود.
- ۸- با هیات مدیره و مدیریت ارتباط برقرار کنید. روابط باید بر اساس احترام و اعتماد متقابل باشد.
- ۹- مشاهدات و نظرات خود را مکرراً مخابره نمایید. تنها بر ارتباطات مکتوب اتکا نکنید لیکن جلسات و میاحثات مکرر داشته باشید.

مطالعه صورت گرفته توسط پی دبلیو سی (۲۰۱۶) تحت عنوان وضعیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی موجهایی را در جامعه حسابرسی داخلی به راه انداخته است. نتایج حاصل از این مطالعه حاکی از آن است که کم‌تر از نیمی از (۴۴ درصد) از اعضای هیات مدیره و مدیران اجرایی شرکت‌های مورد بررسی فکر می‌کنند که حسابرسی داخلی ارزش با اهمیتی ایجاد می‌کند، که از یافته ۵۴ درصدی سال گذشته کم‌تر است. در واقع همین مطالعه نشان می‌دهد که ۱۸ درصد از پاسخ‌دهندگان بیان کرده‌اند که عملکرد حسابرسی داخلی نقش مهم و باارزشی را در کمک به شرکتشان در پیش‌بینی و پاسخ به ورشکستگی‌های تجاری بازی می‌کنند.

آل‌زبان^۱ و جیولیان^۲ (۲۰۱۴) به بررسی عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی در عربستان سعودی پرداختند. نتایج پژوهش حاکی از آن است که از بین ۵ عامل اصلی شامل صلاحیت حسابرسی داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی، ارتباط بین حسابرسان داخلی و مستقل، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و استقلال حسابرسی داخلی به عنوان عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی شناخته می‌شوند.

ابوزا (۲۰۱۲) با استفاده از رویکرد کیفی به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در لیبی پرداخت. در این راستا پژوهشگر هفت عامل کیفی شامل استقلال، صلاحیت، حوزه کار حسابرسی داخلی، عملکرد حسابرسی داخلی، هماهنگی و همکاری بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، حمایت مدیریت و آگاهی از منافع حسابرسی داخلی اثربخش را مورد توجه قرار داده است. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که در لیبی حسابرسی داخلی به عنوان فعالیتی که دارای ارزش افزوده است شناخته نمی‌شود و ظرفیت بهبود عملیات سازمان را ندارد.

کوهن^۳ و سایاگ^۴ (۲۰۱۰) به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی و مولفه‌های آن پرداختند. یافته‌های آن‌ها حاکی از آن است که حمایت مدیریت ارشد شرکت و استقلال سازمانی عوامل اصلی اثربخشی حسابرسی داخلی هستند.

1. Alzeban
2. Gwilliam
3. Cohen
4. Sayag

آرنا و آزون (۲۰۰۹) به بررسی محرک‌های سازمانی اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج آن‌ها نشان داد که اثربخشی حسابرسی داخلی تحت تاثیر ۱- ویژگی‌های تیم حسابرسی داخلی ۲- فعالیت‌ها و فرآیند حسابرسی ۳- ارتباطات سازمانی می‌باشد. اثربخشی حسابرسی داخلی به ویژه زمانی افزایش می‌یابد که نسبت بین تعداد حسابرسان داخلی و کارکنان افزایش یابد، مدیر حسابرسی داخلی عضو موسسه حسابرسان داخلی باشد، شرکت شرکت تکنیک‌های خودارزیابی ریسک کنترل را اتخاذ کند و کمیته حسابرسی وارد فعالیت‌های حسابرسی داخلی شود.

میپهرت و بیسماو^۱ (۲۰۰۷) به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی پرداختند. نتایج حاصل از پژوهش حاکی از آن است که اثربخشی حسابرسی داخلی به شدت تحت تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت است، در حالی که ساختار سازمانی و ویژگی‌های شرکت اثر زیادی بر اثربخشی حسابرسی ندارند.

سارنز و بیلد (۲۰۰۶) در مطالعه‌ای موردی در بلژیک به بررسی ارتباط بین حسابرسی داخلی و مدیریت ارشد پرداختند. در این مطالعه انتظارات و ادراکات هر دو طرف مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج آن‌ها حاکی از آن است که انتظارات مدیریت ارشد تاثیر قابل توجهی بر حسابرسی داخلی دارد و حسابرسان داخلی به طور کلی قادر به برآورده کردن اکثر آن‌ها هستند. مدیران ارشد از حسابرسان داخلی انتظار دارند تا زیان از دست دادن کنترل که به واسطه پیچیدگی‌های سازمانی تجربه می‌کنند را جبران نمایند. مدیران ارشد انتظار دارند که حسابرسی داخلی نقشی حمایتی در نظارت و بهبود مدیریت ریسک و کنترل داخلی بازی کند و از آن‌ها می‌خواهند بر فرهنگ سازمانی نظارت داشته باشند. بعلاوه آن‌ها از حسابرسی داخلی انتظار دارند که زمینه‌ای آموزشی برای مدیران آینده باشند. از طرف دیگر حسابرسان داخلی از مدیران ارشد انتظار دارد که اولین گام‌ها را در جهت رسمی کردن سیستم مدیریت ریسک بردارند. آن‌ها به دنبال حمایت مدیریت ارشد هستند زیرا این مسئله در راستای پذیرش کلی آن‌ها می‌باشد.

۴- سوال پژوهش

همانطور که در ادبیات پژوهش بیان شد، مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی بسیار مورد بحث قرار گرفته است لیکن کم‌تر به اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه ذینفعان استراتژیک آن توجه شده است. همانطور که پژوهش‌های تجربی نشان می‌دهند بین باور حسابرسان از ایجاد ارزش برای شرکت‌ها و آنچه برخی از ذینفعان تصور دارند فاصله وجود دارد. با در نظر گرفتن مدیران عامل هلدینگ‌ها به عنوان یکی از ذینفعان استراتژیک حسابرسی داخلی، سوال پژوهش این است که مدل حسابرسی داخلی اثربخش از دیدگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها چیست؟

۵- روش پژوهش

روش پژوهش حاضر از منظر هدف کاربردی و از منظر ماهیت داده‌ها و روش تحلیل کیفی می‌باشد. روش‌های کیفی پژوهش، ریشه در پارادایم تفسیری و انتقادی دارند. روش‌های پژوهش کیفی میدان پژوهشی بین‌رشته‌ای یا فرارشته‌ای است. روش کیفی دارای رویکردی طبیعت‌گرایانه و تفسیری از تجربه انسان می‌باشد. در عین حال، ماهیت میدان پژوهش این روش‌ها ذاتاً انسانی و سیاسی است و توسط مواضع اخلاقی و سیاسی شکل می‌گیرد (ایمان، ۱۳۹۱). داده‌های پژوهش حاضر با استفاده از ابزار مصاحبه، جمع‌آوری شده و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از تکنیک تحلیل تم استفاده شده است. در ادامه مراحل جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها ارائه گردیده است.

- در بدو امر در جهت تعیین ابعاد بااهمیت در حسابرسی داخلی اثربخش تعدادی از متون مهم، مدل‌ها و پژوهش‌های مرتبط با موضوع پژوهش انتخاب، مرور و از آن‌ها مطالبی استخراج شد که بتوانند در تبیین ابعاد مدل حسابرسی داخلی اثربخش از دیدگاه مدیران عامل در هلدینگ‌ها مورد استفاده قرار گیرند.
- در مرحله دوم، به منظور شناخت فرآیندهای مربوط به هریک از ابعاد شناسایی شده در گام قبل، متون مرتبط بررسی شد و مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته‌ای با مدیران عامل هلدینگ‌ها صورت گرفت. با توجه به اینکه فرآیند جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها، فرآیندی پویاست، تحلیل داده‌ها به صورت همزمان با انجام مصاحبه‌ها انجام شد. همچنین انجام مصاحبه‌ها تا زمان

اشباع نظری پژوهشگر یعنی تا زمانی که پژوهشگر به این نتیجه رسیده، دیگر مطالب جدیدی مطرح نخواهد شد ادامه داشت. مصاحبه‌های پژوهش به دو روش اکتشافی و اصلی صورت پذیرفته است. در مرحله‌ی مصاحبه‌های اکتشافی، از روش مصاحبه‌ی ساختار نیافته استفاده و در بخش مصاحبه‌ی اصلی، از روش مصاحبه‌ی نیمه ساختار یافته استفاده شد. در مصاحبه نیمه ساختار یافته، سوال‌ها قبل از شروع مصاحبه تنظیم می‌شوند لیکن متناسب با پاسخ‌های دریافتی از مصاحبه‌شوندگان، سوال‌های دیگری نیز از سوی مصاحبه‌کننده مطرح می‌شود (خاکی، ۱۳۸۷).

- سپس پیاده سازی و کدگذاری داده‌ها انجام شد و در نهایت با استفاده از روش تحلیل تم فرآیندهای مربوط به هریک از ابعاد استخراج و مدلی گردید.
- در نهایت نیز از تعدادی از مشارکت‌کنندگان در پژوهش یعنی مصاحبه‌شوندگان، در ارتباط با مدل تدوین شده نظرسنجی شد.

۶- قلمرو پژوهش

۶-۱ دوره زمانی پژوهش

به دلیل ماهیت کیفی پژوهش حاضر دوره زمانی انجام آن بازه زمانی گردآوری داده‌های کیفی، بررسی و تحلیل آن‌ها و تدوین مدل می‌باشد.

۶-۲ مکان پژوهش

پژوهش حاضر در مکان مشخصی انجام نمی‌شود. با این وجود می‌توان مکان‌هایی که مصاحبه حضوری در آن‌ها انجام شده و یا نرم-افزارهایی که جهت مصاحبه آنلاین از آن‌ها استفاده شده است (مانند اسکایپ) را به عنوان مکان پژوهش به حساب آورد.

۷- جامعه و نمونه آماری

اعضای جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر مدیران عامل هلدینگ‌ها به عنوان یکی از تاثیرگذارترین ذینفعان حسابرسی داخلی بر عملکرد آن می‌باشند. مصاحبه‌ها در دو مرحله مصاحبه‌های اکتشافی و اصلی انجام شده است. در مصاحبه‌های اکتشافی نمونه مورد نظر به انتخاب پژوهشگر و از بین اشخاص مطلع و صاحب‌نظر در موضوع مصاحبه تعیین شده است. ملاک اصلی انتخاب مصاحبه‌شوندگان برای پژوهش کیفی، تجربه کردن پدیده‌ی مورد بررسی است. منطق نمونه‌گیری هدفمند عبارت از انتخاب مواردی که غنی از اطلاعات باشند، یعنی انتخاب مواردی که امکان مطالعه‌ی عمیق را برای پژوهشگر فراهم سازد (حریری، ۱۳۸۵). در مصاحبه‌های اصلی نیز به منظور انتخاب مصاحبه‌شوندگان از روش نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده شده است. در نمونه‌گیری گلوله برفی، شرکت-کنندگانی انتخاب می‌شوند که به نحوی با یکدیگر پیوند داشته باشند و پژوهشگر را به دیگر افراد همان جامعه راهنمایی کنند (حریری، ۱۳۸۵). بدین ترتیب در ابتدا با تعدادی از افراد مطلع و صاحب‌نظر در موضوع پژوهش به انتخاب پژوهشگر، مصاحبه انجام می‌شود سپس از ایشان درخواست می‌شود تا افراد دیگری را که در موضوع پژوهش صاحب‌نظر هستند، معرفی نمایند.

اندازه نمونه نیز یکی از موارد بااهمیتی است که باید مورد توجه پژوهشگر قرار گیرد و به درستی تعیین گردد. نمونه‌گیری در رویکرد کیفی غالباً تا جایی ادامه می‌یابد که پژوهشگر به اشباع نظری برسد. اشباع نظری^۱ بدین معناست که داده‌ی جدیدی به دست نیاید و مناسبات میان مقوله‌ها به‌خوبی مشخص شده باشد (استراوس^۲ و کوربین^۳ به نقل از ترجمه افشار، ۱۳۹۲). بر این اساس تعداد مصاحبه‌ها ۱۱ مورد بوده است. جدول ۱ آمار توصیفی مربوط به مصاحبه‌شوندگان را نشان می‌دهد.

جدول ۱- آمار توصیفی نمونه پژوهش

ردیف	رشته تحصیلی	مقطع تحصیلی	سابقه کاری (سال)
۱	مدیریت کارآفرینی	دکترا	۳۳
۲	مدیریت (MBA)	کارشناسی ارشد	۳۱

1. The Oretical Saturation
2. Strauss
3. Corbin

ردیف	رشته تحصیلی	مقطع تحصیلی	سابقه کاری (سال)
۳	حسابداری	دکتر	۲۶
۴	مدیریت مالی	دکتر	۲۴
۵	حسابداری	کارشناسی ارشد	۲۴
۶	مدیریت مالی	دکتر	۱۹
۷	شیمی	کارشناسی ارشد	۱۸
۸	حسابداری	کارشناسی ارشد	۱۷
۹	حسابداری	دکتر	۱۳
۱۰	حسابداری	دکتر	۱۲
۱۱	حسابداری	دکتر	۱۱

۸- روش مورد استفاده برای تحلیل داده های پژوهش

در پژوهش حاضر به منظور تحلیل داده‌های حاصل مصاحبه‌های انجام شده از روش تحلیل تم^۱ استفاده شده است. رویکردهای کیفی، رویکردهایی متنوع و پیچیده هستند. در این میان تحلیل تم روشی است که که از رویکردی مناسب و انعطاف‌پذیر برای تحلیل داده‌های کیفی بهره می‌برد (براون^۲ و کلارک^۳، ۲۰۰۶). در تعریف، تحلیل تم روشی است برای شناسایی، تجزیه و تحلیل و گزارشگری الگوهای (تم‌های) درون داده‌ها. یک تم دربردارنده‌ی چیزی با اهمیت درباره‌ی داده‌ها و در ارتباط با سوال پژوهش است. برای تعیین این که چه چیزی در یک پژوهش تم محسوب می‌شود، قضاوت پژوهشگر ضروری است. کلیدی بودن یک تم لزوماً وابسته به ملاک‌های کمی، به عنوان مثال تعداد دفعات تکرار، نیست. در تحلیل تم به دو روش اصلی می‌توان تم‌ها یا الگوهای درون داده‌ها را شناسایی کرد: به شیوه استقرایی (یا پایین به بالا) و یا به شیوه تئوریک یا قیاسی (یا بالا به پایین) (تاجیک، ۱۳۹۳). در این پژوهش از ترکیبی از این دو روش استفاده شده است. برای تحلیل تم داده‌ها در ابتدا باید کدگذاری شوند. کدها^۴ آن ویژگی از داده‌ها (معنایی یا محتوایی) هستند که برای تحلیل، به نظر جالب می‌رسند. تم‌ها از کنار هم قرارگیری کدها و پیوندشان با هم بوجود می‌آیند (کرمی و تاجیک، ۱۳۹۴). در پژوهش حاضر کدگذاری براساس حروف انگلیسی و اعداد به شرح زیر انجام شده است:

- برای مصاحبه‌های اکتشافی از علامت EI که اختصاری از عبارت Exploratory Interview می‌باشد، استفاده شده است.
- برای مصاحبه‌های اصلی انجام شده از علامت MI که اختصاری از عبارت Main Interview می‌باشد، استفاده شده است.

برای شماره‌گذاری هر واحد تحلیل (مصاحبه) از ۰۱ به بالا استفاده شده است. کدهای موجود در هر واحد تحلیل نیز از ۰۱ شروع می‌شود و به تعداد کدهای آن واحد تحلیل، یک واحد یک واحد در چارچوب اعداد طبیعی افزوده می‌شود. پس از انجام کدگذاری داده‌ها، کدها همگی دسته‌بندی می‌شوند و در قالب تم ارائه می‌گردند. سپس تم‌های حاصل شده مرور می‌گردند و تصفیه می‌شوند. در نهایت نیز تم‌ها تعریف و نام‌گذاری و در قالب گزارش ارائه می‌گردند.

۹- یافته‌های پژوهش، تجزیه و تحلیل به روش تحلیل تم

جهت یافتن تم‌ها، در ابتدا داده‌های کیفی حاصل از مرور مصاحبه‌ها کدگذاری و دسته‌بندی شدند. سپس تم‌های حاصل از داده‌ها مشخص گردیده و نام‌گذاری شدند. در جدول ۲ نتایج حاصل از تحلیل تم به همراه دسته‌های تم‌ها و کدهای مربوطه ارائه گردیده است. توضیحات مربوط به هر یک از تم‌ها در ادامه ارائه می‌شود.

جدول ۲- تحلیل تم

1. Thematic Analysis
2. Braun
3. Clarke
4. Codes

کدها	سطح دوم دسته- های مفهومی	سطح اول دسته‌های مفهومی	تم فرعی	تم اصلی
EI0101, MI0201, MI0301, MI0501, MI0601, MI0701, MI0901, MI1001, EI0135, MI0122, MI0236, MI0326, MI0423, MI0527, MI0621, MI0726, MI0833, MI0931, MI1030	-	-	طرز تلقی مدیران عامل هلدینگ‌ها از اثربخشی و وضعیت حسابرسی داخلی از لحاظ اثربخشی در هلدینگ‌ها	اثربخشی حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها: وضع موجود
MI0202, MI0308, MI0507, MI0704, MI0803, MI0902, MI0237, MI0238, MI0327, MI0328, MI0424, MI0425, MI0528, MI0529, MI0834, MI0835, MI0932, MI0933, MI1031, MI1032	-	عوامل مرتبط با حاکمیت شرکتی ضعیف در بخش نظارت	عوامل موثر بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی از نگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها	
EI0119, MI0203, MI0309, MI0509, MI0705, MI0804, MI0903, MI1004	-	عوامل مرتبط با مدیران ارشد شرکت‌ها		
EI0105, MI0109, MI0239, MI0430, MI0508, MI0733, MI0842, MI1002, EI0136, MI0132, MI0240, MI0306, MI0429, MI0532, MI0626, MI0732, MI0941, MI1041, EI0146, MI0102, MI0242, MI0333, MI0428, MI0530, MI0609, MI0731, MI1039, EI0145, MI0134, MI0241, MI0332, MI0427, MI0531, MI0623, MI1038, MI0110, MI0252, MI0343, MI0610, MI0936, MI1035, MI0135, MI0254, MI0349, MI0442, MI0550, MI0639, MI0727	مرحله برنامه‌ریزی	عوامل مرتبط با عملکرد نامناسب واحد حسابرسی داخلی		
EI0118, MI0101, MI0243, MI0334, MI0431, MI0503, MI0628, MI0703, MI0801, MI0905, EI0147, MI0131, MI0244, MI0310, MI0432, MI0534, MI0622, MI0844, MI1043, MI0123, MI0245, MI0336, MI0433, MI0535, MI0736, MI0845, MI0934, MI1044, MI0126, MI0247, MI0338, MI0435, MI0502, MI0846, MI0947, MI0125, MI0246, MI0337, MI0434, MI0505, MI0847, MI1003, MI0304	مرحله اجرا			
EI0140, MI0137, MI0249, MI0340, MI0437, MI0539, MI0740, MI1033, EI0109, MI0136, MI0248, MI0339, MI0739, MI0948, MI1047, EI0141, MI0121, MI0250, MI0330, MI0438, MI0540, MI0742, MI1034, EI0142, MI0128, MI0251, MI0342, MI0541, MI0745, MI0951, EI0143, MI0139, MI0253, MI0344, MI0441, MI0543, MI0744, MI1052, MI0138	مرحله گزارشگری			
EI0107, MI0141, MI0205, MI0331, MI0403, MI0547, MI0706, MI0815, MI1006, EI0144, MI0133, MI0223, MI0311, MI0401, MI0548, MI0614, MI0707, MI0914, MI1014, EI0114, MI0104, MI0211, MI0345, MI0426, MI0549, MI0604, MI1037, MI0143, MI0214, MI0318, MI0620, MI0955, MI1028, MI0542, MI0111, MI0256, MI0350, MI0443, MI0641, MI0720	-	-	مرحله برنامه‌ریزی	انتظارات مدیران عامل هلدینگ‌ها از حسابرسی داخلی اثربخش
EI0123, MI0103, MI0208, MI0348, MI0419, MI0512, MI0612, MI0735, MI0837, MI0937, MI1036, MI0124, MI0234, MI0323, MI0415, MI0514, MI0708, MI0831, MI0930, MI1011, MI0127, MI0231, MI0322, MI0402, MI0511, MI0809, MI0910	-	-	مرحله اجرا	
EI0127, MI0119, MI0227, MI0303, MI0412, MI0526, MI0717, MI1029, EI0130, MI0142, MI0255, MI0324, MI0712, MI0921, MI1022, MI0116, MI0221, MI0317, MI0517, MI0721, MI0916, EI0108, MI0120, MI0213, MI0311, MI0414, MI0519, MI0608, MI0718, MI0823, MI0922, MI1023, EI0111, MI0140, MI0229, MI0347, MI0404, MI0520, MI0719, MI1025	-	-	مرحله گزارشگری	

همانگونه که در جدول فوق مشاهده می‌گردد پس از دسته‌بندی کدها ۲ تم اصلی، ۵ تم فرعی ایجاد شد. در ادامه به تحلیل دسته-بندی فوق پرداخت شده است. در این ارتباط نمونه‌هایی از داده‌های کیفی و نیز تحلیل پژوهشگر ارائه خواهد شد.

۹-۱- تم اصلی اول- اثربخشی حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها: وضع موجود

این تم اصلی خود از تم‌های فرعی "طرز تلقی مدیران عامل هلدینگ‌ها از اثربخشی و وضعیت حسابرسی داخلی از لحاظ اثربخشی در هلدینگ‌ها" و "عوامل موثر بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران از نگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها" تشکیل شده است.

۹-۱-۱- تم فرعی طرز تلقی مدیران عامل هلدینگ‌ها از اثربخشی و وضعیت حسابرسی داخلی از لحاظ اثربخشی در هلدینگ‌ها

در تم فرعی اول تعریف و مفهوم اثربخشی از منظر مصاحبه شوندهگان مورد تحلیل قرار گرفته است. در مصاحبه‌های انجام شده ۹ نفر از ۱۱ نفر اثربخشی را رسیدن به اهداف تعیین شده تعریف کردند. شایان ذکر است که دو مورد باقی مانده تعریف دقیقی از اثربخشی ارائه نکرده‌اند. در ادامه نمونه‌هایی از اظهارات مصاحبه‌شوندهگان ارائه شده است.

اثربخشی یعنی انجام یک فعالیت یا یک فرآیند که در راستای اهداف از پیش تعیین شده موجب تحقق اهداف و بهبود گردد (MI1001).

یعنی شما در واقع به خطی رو می‌کشید به مسیری رو تعریف می‌کنید هر چقدر به این مناطق می‌رسید هر چقدر به این نزدیک بشید یعنی اثر بخشیتون (MI0501).

بنابراین یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بر اساس نظرات مصاحبه شوندهگان اثربخشی رسیدن به اهداف تلقی می‌گردد. این نگرش به اثربخشی، نگرش کسب هدف نامیده می‌شود. نگرش مذکور، متداول‌ترین معیار ارزیابی اثربخشی سازمانی می‌باشد و اثربخشی سازمانی را عمدتاً با نیل به یک یا چند هدف ویژه تعریف می‌کند و به طور گسترده در اکثر سازمان‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد. تمرکز این رویکرد بر بروندها می‌باشد. کارکنان در این رویکرد به دنبال بهره‌وری، کارایی و سودآوری هستند (اسکندری و همکاران، ۱۳۹۱).

پس از آن که تعریف اثربخشی از دیدگاه مصاحبه شوندهگان مشخص گردید، دیدگاه ایشان در ارتباط با وضعیت اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران مورد پرسش قرار گرفت. تمامی مصاحبه شوندهگان با ذکر عواملی به صورت تلویحی بیان نمودند که حسابرسی داخلی در هلدینگ‌های ایرانی اثربخش نمی‌باشد. این یافته مطابق با مطالعه مشایخی و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد. بر اساس نتایج آن‌ها حسابرسی داخلی از نگاه ذینفعان آن در شرکت‌های ایرانی به واسطه غیراثربخش شناخته شدن آن، رویه‌ای سرسری تلقی می‌گردد. این عوامل در تم فرعی "عوامل موثر بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران از نگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها" ارائه گردیده است. این تم فرعی خود از ۳ دسته مفهومی شامل "عوامل مرتبط با حاکمیت شرکتی ضعیف در بخش نظارت"، "عوامل مرتبط با مدیران ارشد" و "عوامل مرتبط با عملکرد ضعیف واحد حسابرسی داخلی" تشکیل شده است. در ادامه این دسته‌های مفهومی به همراه مثال‌هایی از اظهارات مصاحبه‌شوندهگان ارائه شده است.

۲-۱-۹ تم فرعی عوامل موثر بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها

در تم فرعی دوم عوامل موثر بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها مورد تحلیل قرار گرفته است. هر یک از دسته‌های مفهومی این تم فرعی به شرح ذیل ارائه گردیده است.

۲-۱-۹-۱ عوامل مرتبط با حاکمیت شرکتی ضعیف در بخش نظارت

طبق اظهارات اکثر مصاحبه‌شوندهگان عدم اثربخشی فعالیت حسابرسی داخلی تا حدودی مربوط به حسابرسی‌شونده می‌باشد. به اعتقاد ایشان حاکمیت شرکتی ضعیف در بعد نظارت که توسط هیات مدیره باید انجام شود و نیز عدم حمایت ایشان از واحد حسابرسی داخلی موجب عدم وجود فرهنگ پاسخگویی در شرکت‌ها شده است. طبق نظر مصاحبه‌شوندهگان اشتغال اعضای هیات مدیره در مشاغل متعدد موجب گردیده تا ایشان نتوانند زمان کافی جهت رسیدگی به امور شرکت اختصاص دهند. بعلاوه در شرکت‌های ایرانی وجود واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اجباری است و سایر شرکت‌ها نیز به دلیل هم‌شکلی وابسته به تقلید واحد حسابرسی داخلی را ایجاد نموده‌اند لیکن تشکیل این واحد به دلیل نیاز به خدمات حسابرسان داخلی نمی‌باشد. اولریچ (۲۰۲۰) بیان می‌کند که ارزشی که توسط حسابرسی داخلی برای سازمان ایجاد می‌شود باید در چارچوب موقعیت و وضعیت (از جمله؛ آزادی که در دسترسی به منابع برای حسابرسان داخلی ایجاد شده است، حمایت از حسابرسان داخلی، اهداف و استراتژی‌های سازمان که به گونه‌ای قابل توجه محیط حسابرسی داخلی را تعریف می‌کند و عملکرد حسابرسی داخلی را تحت تاثیر قرار می‌دهد) که حسابرسان داخلی در سازمان دارند ارزیابی شود (ولی‌زاده لاریجانی و خدایی، ۱۴۰۰). در این ارتباط می‌یر و روان (۱۹۷۷) بیان می‌کنند که سازمان‌ها باید به طور مداوم به وجود خود، به وسیله پذیرش قوانین به رسمیت شناخته شده در سیستم اجتماعی بزرگتر، مشروعیت

بخشند. بنابراین آن‌ها توسط پدیده‌های موجود در محیطشان ساختاریافته شده‌اند و تمایل به همشکل شدن دارند. این امر در حالی است که به نظر می‌رسد تغییرات ساختاری کمتر به دلیل رقابت و یا نیاز به کارایی هدایت شود (دیماگیو¹ و پاول²، ۱۹۸۳). این عوامل موجب گردیده تا حمایت لازم از واحد حسابرسی داخلی صورت نپذیرد و منابع کافی در اختیار واحد حسابرسی داخلی قرار نگیرد و بدین ترتیب فرهنگ پاسخگویی در شرکت‌ها ایجاد نگردیده است. در ادامه برخی از نظرات مصاحبه‌شوندگان ارائه شده است.

البته از طرفی هم تمام موارد رو همیشه بگیریم حسابرس مقصر هست. چون حسابرسی تو شرکت های ایرانی بعضا تحمیل شده، نیاز شرکت نبوده و فرهنگش هم وجود نداره (MIO704).

واحد حسابرسی داخلی فرهنگش در ایران هنوز خیلی جا نیافتاده (MIO202). حالا چرا فرهنگش وجود نداره، چون تو شرکت‌های ما اون حاکمیت شرکتی خیلی قوی نیست. ساختار حاکمیتی درست نیست. ببینید اصولا اعضای هیات مدیره هیچ کاره هستن چرا چون تو صدتا شرکت هیات مدیره هستن. اینقدر مشغله دارن که معمولا نمیرسن خوب به وظایفشون عمل کنند. یا حتی تخصص مالی ندارن، اعتقادی به حسابرسی داخلی ندارن و به شیوه‌های قدیمی مدیریت اعتقاد دارن (MIO237). خب هیات مدیره که نرسه به وظایفش عمل کنه یکی از وظایفش تشکیل کمیته حسابرسی هست که این کمیته معمولا تشکیل نمیشه اگر هم بشه سوریه. چون اعضااش رو معمولا افرادی میزبان که تجربه عملی چندانی ندارن، یا مالی نمی‌دونن. یا یه مسئله‌ای که من باهاش برخورد کردم اینه که کسی رو میزبان که مثلا سابقه کاریش حسابرسی مستقل بوده و اصلا نمی‌دونه حسابرسی داخلی چیه میاد به جزئیات اسناد گیر میده و ... خلاصه می‌خواد حسابرسان داخلی کار حسابرسی مستقل رو انجام بدن. کلا گفتم سوریه چون ما که اجباری به تشکیلش نداریم فقط برای اینکه بگیریم آره ما هم داریم تشکیل دادیم. این‌ها رو هم من بهش توجه می‌کنم، چون مالی خوندم و اهمیت حسابرسی داخلی رو میدونم ولی الان تو نقش مدیرعامل دوست ندارم نظارت بشم هیچ کس دوست نداره. حالا نتیجه چی میشه حسابرسی داخلی مورد بی توجهی قرار میگیره. اصلا جدی گرفته نمیشه چون کسی نیست ازشون جواب بگیره. حمایت نشه و توجه هم نشه منابع و امکانات برآش فراهم نمیشه، بقیه هم جدی نمیگرنشون و همکاری نمیکنن و خود حسابرسان هم دل سرد میشن. خب این میشه که حسابرسی داخلی اثربخشی نداره و یه کار اضافی هزینه بر تلقی میشه (MIO238).

این اظهارات مطابق با نتایج عبدی‌پور و همکاران (۱۳۹۹) می‌باشد. طبق یافته‌های ایشان فرهنگ سازمانی در واحدهای رسیدگی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد تاثیرگذار است. ایشان منشاء این تاثیر را تا حدود زیادی به فراگیر بودن اثر فرهنگ سازمانی بر ذهنیت، نگرش، رفتار و عملکرد کارکنان نسبت دادند و بیان نمودند که وجود فرهنگ قوی در یک سازمان رفتار حرفه‌ای را در کارکنان نهادینه نموده و این امر سبب می‌شود که تمامی واحدهای سازمانی رفتار مناسب‌تر و حرفه‌ای‌تر با مراجعه‌کنندگان بیرونی مخصوصا حسابرسان داشته باشند، لذا در این صورت احتمال بروز تنش و اختلاف بین حسابرسان عملکرد و واحد مورد رسیدگی کاهش خواهد یافت و بدین ترتیب اعتبار حسابرسی عملکرد نیز کاهش خواهد یافت.

۲-۲-۱-۹ عوامل مرتبط با مدیران ارشد

طبق اظهارات اکثر مصاحبه‌شوندگان عدم حمایت مدیران ارشد از حسابرسی داخلی در ایران یکی دیگر از عوامل موثر بر اثربخش نبودن حسابرسی داخلی و عدم همکاری حسابرسی‌شوندگان می‌باشد. به اعتقاد ایشان عدم حمایت هیات مدیره از حسابرسان داخلی، عدم وجود فرهنگ پاسخگویی و نیز عملکرد ضعیف حسابرسان داخلی بر عدم حمایت مدیران ارشد از حسابرسی داخلی موثر است. بسیاری از پژوهش‌ها (مانند متنی و زمان، ۱۳۹۸؛ مرادی و بحیری ثالث، ۱۳۹۷؛ آلزبان و جویلیام، ۲۰۱۴ و کوهن و سایاگ، ۲۰۱۰) به حمایت مدیریت ارشد به عنوان یکی از عوامل تاثیرگذار بر اثربخشی اشاره کرده‌اند. بر اساس نتایج حاصل از مطالعه مشایخی و همکاران (۲۰۲۱) برخی از مدیران عامل در شرکت‌های ایرانی به دلایل متعدد مانند عدم آگاهی درباره‌ی حرفه حسابرسی داخلی، هدردهنده‌ی منابع دانستن فعالیت حسابرسی داخلی و نگرانی از آشکار شدن نقاط ضعفشان و از دست دادن قدرت و اقتدارشان از حسابرسی داخلی حمایت نمی‌کنند و حتی موانعی را ایجاد می‌کنند. در ادامه برخی از نظرات مصاحبه‌شوندگان ارائه شده است.

اصل مطلب اینه که اون باور باشه و مدیریت ارشد از شما بخواد که یه کاری رو انجام بدید این یک، دو این که حمایتتون هم بکنه پشتتون رو خالی نکنه. حتی مدیران عامل و ارشد سازمان از شون حمایت نمیکنه. حالا اینکه چرا حمایت به وجود نمیاد یکیش بر می-گرده به اون فرهنگی که عرض کردم و یکیش هم به خود حسابرس‌های عزیز و به عملکردشون (MI0509).

مدیران از ش صیانت نمی‌کنند و یک واحد تنهاست که کسی بهش توجهی نمی‌کنه. طبیعی هم هست وقتی اون کسی که باید بهش بها بده نمیده، هیات مدیره رو عرض می‌کنم چرا مدیرعامل باید بهش توجه کنه. کلا همیشه همینه اگر خودت برای خودت ارزش قائل نشی کسی برات تره هم خورد نمیکنه (MI0804).

۹-۱-۲-۳ عملکرد نامناسب واحد حسابرسی داخلی

طبق اظهارات مصاحبه‌شوندگان عدم اثربخشی حسابرسی داخلی به نوع فعالیت حسابرسی داخلی نیز مربوط می‌شود. به اعتقاد ایشان نقص‌های موجود در هریک از مراحل فرآیند حسابرسی منجر به نارضایتی مدیران ارشد و بی‌ارزش دانستن خدمات حسابرسی شده است. که این امر به نوبه‌ی خود بر حمایت مدیران ارشد از واحد حسابرسی داخلی نیز تأثیرگذار است. بر اساس یافته‌های مطالعه مشایخی و همکاران (۲۰۲۱) عملکرد ضعیف حسابرسی داخلی منجر به عدم اعتماد مدیران عامل نسبت به حسابرسان داخلی و عدم حمایت از ایشان می‌شود. به همین دلیل مدیران ارشد به یافته‌های حسابرسان داخلی اهمیت نداده و توصیه‌های ایشان را جدی نمی‌گیرند. در این راستا حتی از ارائه مدارک و اطلاعات مورد نیاز به حسابرسان خودداری کرده و کارکنان را از این کار منع می‌کنند. این امر به نوبه‌ی خود حاکی از تضعیف موقعیت حسابرسی داخلی و عدم وجود انگیزه در تیم حسابرسی داخلی است. در ادامه نقص‌های موجود از دیدگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها به تفکیک هریک از مراحل ارائه گردیده است.

۹-۱-۲-۳-۱ مرحله برنامه‌ریزی

از دیدگاه مدیران عامل در هلدینگ‌ها حوزه‌های مورد بررسی به درستی توسط حسابرسان تعیین نمی‌شوند. از نگاه ایشان عدم توجه به استراتژی‌ها، اهداف و ریسک‌های مربوطه، بی‌توجهی به دغدغه‌های مدیران ارشد، موازی‌کاری، انجام رسیدگی‌ها پس از بروز مشکلات، عدم توجه به مسائل مربوط به منابع انسانی و فناوری اطلاعات و ارتباطات بر عدم تعیین درست حوزه‌های رسیدگی توسط حسابرسان موثر است. این موارد در ذیل ارائه گردیده است.

طبق اظهارات اکثر مصاحبه‌شوندگان حسابرسان داخلی در اکثر مواقع به دلیل اینکه به استراتژی‌ها و اهداف شرکت و ریسک‌های مربوط به آن‌ها توجه نمی‌کنند و در برنامه حسابرسی مدنظر قرار نمی‌دهند، به موضوع‌هایی می‌پردازند که اولویت شرکت نیست و اهمیت چندانی ندارند. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) عدم اجرای حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و شکاف میان اهداف کار حسابرسی با اهداف سازمان را یکی از چالش‌ها و موانع کیفیت حسابرسی داخلی در ایران مطرح نموده‌اند. در ادامه برخی از اظهارات ارائه شده است.

درحقیقت حسابرس از دیدهای رسیدن به اهداف استراتژیک هست ولی اصولاً توجهی به اهداف و استراتژی‌های شرکت و یا ریسک‌هایی که در این ارتباط وجود داره نمیشه (EI0105).

حسابرس‌های ما راه خودشون رو میرن بدون توجه به اهداف شرکت و ریسک‌هایی که میتونه در مسیر رسیدن به این اهداف وجود داشته باشه (MI0109).

هم‌چنین اکثر مدیران عامل هلدینگ‌ها از عدم توجه به دغدغه‌های مدیران ارشد در هنگام انجام برنامه‌ریزی حسابرسی گلایه‌مند هستند و این امر را یکی از عواملی اثرگذار بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی می‌دانند. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) به عدم شناسایی دغدغه‌های مدیران ارشد به عنوان یکی از چالش‌های حسابرسی داخلی و موانع کیفیت حسابرسی داخلی اشاره نموده‌اند. در ادامه برخی از نظرات ارائه شده است.

درک نمی‌کنن که اصلا نیاز من تصمیم‌گیر چیه؟ می‌رن سراغ چی؟ عموما می‌رن سراغ عرض کنم خدمتون حسابرسی مالی. خب وقتی در واقع این شخص خودش درکی نداره از مدیریت، درکی نداره که یه مدیر دنبال چه گزارشیه. مثلا چی برایش مسئله است. اولویت سازمان چیه؟ کدوم جنبشه؟ من کدومو باید برم؟ چجوری باید پیام این رو گزارش بکنم؟ چجوری می‌تونم کمک بکنم به ذینفعم؟ می‌رم مثلا سراغ حوزه‌هایی که شاید مثلا خیلی بدرد مدیریت ارشد نخوره (MI0306).

به موضوعات درست و کلیدی توجه نمی‌کنن و مسائلی که بررسی می‌کنن اکثرا مدیرا خودشون می‌دونن مسائلی که مسئله مدیران نیست (MI0508).

یکی دیگه از عواملی که مدیران عامل هلدینگ‌ها بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی موثر می‌دانند شروع به انجام رسیدگی‌ها در زمانی است که مشکل بوجود آمده و شرکت از این بابت متضرر شده است. در ادامه به برخی از نظرات در این باره اشاره شده است.

اغلب موارد رسیدگی هاشون مواردی هست که اتفاق افتاده دیگه آسیب رسیده، نمی‌گم این خوب نیست هست ولی برای من اون اثربخشی ای که دنبالش هستم نیست. خب وقتی اتفاق می‌افته من خودم حلش می‌کنم (MI0531).

خب اعتقاد من اینه که حسابرس داخلی محض اطلاع نباید باشه که در واقع اینطور هست حسابرس داخلی علاج واقعه رو بعد از وقوع اون میده (MI0134).

طبق اظهار اکثر مصاحبه‌شوندگان حسابرسان اغلب موضوع‌هایی را در دستور کار قرار می‌دهند که شرکت‌ها بر آن‌ها نظارت دارند و اگر مشکلی هم وجود دارد در پی برطرف کردن آن هستند و این امر را یکی دیگه از عوامل اثرگذار بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی می‌دانند. در ادامه برخی از نظرات بیان شده است.

من به عنوان مدیر اجرایی کنترل‌های لازم رو روی همکاری‌های خودم دارم اینجا اداره‌ی نظارت بر ارزشیابی شرکت‌ها هم دارم، مدیر مالی هم زیر نظر منه، من مثلا مدیر اجراییه من مدیرعامل، خوب مدیر مالی رو خودم انتخاب کردم، نیروهای زیر دستش هم می‌شناسم گزارش دارم می‌گیرم، کنترل دارم می‌کنم کارم همینه. از اون هم شرکت‌های زیرمجموعه معمولا مدیران مالیشون با نظر مدیرعامل هلدینگ انتخاب شدن، تو هیات مدیره‌هاشون هست داریم اونجا خودمون ردیابی می‌کنیم. پس بنابراین من به لحاظ کنترل‌های داخلی و این‌ها خیالم راحت‌تره این نظر منه. حسابرس میاد دوباره اینا رو بررسی می‌کنه اینا همش موازی کاری هست و برای من ارزشی نداره (MI0609).

اگر بخواین یک حسابرسی واقعا اثربخش باشه کارا باشه مدیرعامل وقتی گزارش رو می‌بینه یک رنجی به اون رنجاش اضافه نشه وقتی یک موضوعی شفاف بشه که بره حل کنه این آخرین گزارش‌های حسابرسی فقط برای اینه که ما شخصا می‌گم شاید سی درصد چهل درصد مواردی بوده که نمی‌دونستیم. یعنی میدونید یه نوع اتلاف منابع هست دیگه (MI0102).

آخرین عاملی که مدیران عامل هلدینگ‌ها بر عدم تعیین درست حوزه‌های رسیدگی موثر می‌دانند بی‌توجهی به مسائل مهمی مانند منابع انسانی و حوزه‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌باشد. از دیدگاه ایشان یکی از مهم‌ترین سرمایه‌های هر شرکت منابع انسانی آن می‌باشد که در صورت نارضایتی ایشان تحقق اهداف شرکت میسر نخواهد بود. بعلاوه با توجه به اینکه حوزه‌های آیتی و امنیت اطلاعات یکی از مهم‌ترین مسائل روز می‌باشد، عدم توجه به آن ممکن است موجب شکست شرکت‌ها گردد. در ادامه برخی از نظرات ارائه گردیده است.

تو بحث فناوری اطلاعات ما واقعا شکننده‌ایم خب انتظار هستش که حسابرسان داخلی محترم وارد بشن بیان یه گزارش دربارن برای کسی که داره تصمیم‌گیری می‌کنه ولی این کار رو تا به حال انجام ندادن (MI0610).

منابع انسانی رو نادیده می‌گیرن، این خیلی مهمه. منابع انسانی با ارزش‌ترین دارایی یک شرکت هست (MI0135).

از دیدگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها نحوه انجام رسیدگی‌ها توسط حسابرسان داخلی نیز به گونه‌ای می‌باشد که بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیرگذار است. به اعتقاد ایشان عدم شناخت کامل صنعت و فرآیندها، تک بعدی بودن بررسی‌ها، عدم اطلاع پرسنل درگیر در فرآیند از نتایج بررسی‌ها، اختلال در روند کار پرسنل شرکت و نگاه اتهام آمیز به ایشان از جمله عواملی است که بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی موثر است. این عوامل در ادامه بیان شده‌اند.

طبق اظهارات اکثر مصاحبه‌شوندگان حسابرسان شناخت کافی از صنعت، شرکت و فرآیندهای آن ندارند. به اعتقاد ایشان هر صنعت و شرکت دارای ویژگی‌های خاص خود هست که عدم توجه به آن‌ها ممکن است رسیدگی‌ها را منحرف سازد و نتایج آن‌ها به درستی حاصل نشود. در ادامه به برخی از این نظرات پرداخته شده است.

وقتی رسیدگی‌ها رو شروع میکنه صنعت و شرکت رو خوب نمیشناسه، فرآیندها رو نمیدونه. ارتباط هم با بچه‌ها نداره و موردی رو که شاید اصلا در واقعیت هم وجود نداره گزارش میکنه و فقط سوء تفاهم بوده (MI0703).

به نظر من حسابرسی خوب شرکت رو نمیشناسه، به موضوعاتی می‌پردازه که موضوعیت نداره در واقع ماهیت اون صنعت بوده یا شرایط فعلی شرکت ایجاب کرده میاد صحبت میکنه مبینه نه واقعا نبوده ولی هم وقت خودش رو گرفته هم وقت بچه‌ها رو. حتی فرآیندها رو نمیشناسه در نتیجه رسیدگی‌ها درست انجام نمیشه (MI0801).

خودشون [حسابرسان داخلی] هم زیاد شرکت رو نمیشناسن، صنعت رو نمیشناسن، فرآیندها رو نمی‌دونن. در نتیجه زیاد اثربخش نیستن نمی‌تونن درست بررسی کنن (MI0905).

باید یه کار دارای ارزش افزوده انجام بدن. چون اصلا درک نمی‌کنن بعضا. من اینو زیاد می‌بینم درک نمی‌کنن ماهیت کسب و کار رو خوب این باعث میشه اون رسیدگی‌ها یا بررسی‌هاشون به نتیجه‌ای نرسه در واقع به نتیجه درست نرسه (MI0304).

بر اساس اظهارات مصاحبه‌شوندگان حسابرسان هنگام انجام بررسی‌ها تنها یک بعد رو در نظر میگیرند و هم این مسئله موجب می‌شود تا نتایج آن‌ها گمراه‌کننده باشد.

تمامی ابعاد موضوع بررسی همیشه به صورت جامع بهش نگاه نمیشه برای همین بخش‌هایی از دست می‌ره و نتایج اشتباه می‌شه (MI0622).

عموما حسابرسان داخلی ما ناکارآمد هستن. اثربخش نیستن. و اثربخش نیستن چون ملانقطی هستن میان بین خب این کار رو کرده چرا این کار رو کرده تمامی ابعادش رو نمیشنجن شاید راه دیگه‌ای نداشته (MI0310).

یکی دیگر از عواملی که طبق نظر مصاحبه‌شوندگان بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی موثر است عدم مطلع کردن پرسنل درگیر در فرآیند مورد رسیدگی از نتایج رسیدگی‌ها است. این امر موجب ایجاد سوء تفاهماتی در رسیدگی‌ها می‌شود که نتایج را گمراه‌کننده می‌نماید. در ادامه برخی از نظرات ارائه گردیده است.

من دیدم مثلا یک گزارشی اومده و من زنگ میزنم به شخص مربوط به اون حوزه، می‌گم این موضوعی که توی گزارش اومده یعنی چی، بعد بنده خدا برای من توضیح میده که اصلا مسئله چیز دیگری بوده حسابرس اومده اونجا یک موضوعی رو به اشتباه برداشت کرده و حتی یه صحبت نکرده بگه این موضوع چیه. مثلا حسابرس رفته انبارگردانی بعد یک مشاهداتی رو حتی سوال نکرده یعنی همکاری‌های خودم رو تویبخ کردم که چرا این موضوعات اشتباه منقل شده گفتم اصلا اشتباه منتقل نشده حسابرس یک چیزی روی رو دیده و هیچ چیزی رو سوال نکرده (MI0123).

معمولا حسابرسان چون میخوان یه ایرادی رو کشف کنن و سریع گزارشش کنن دیگه نمیام با بچه‌ها تو شرکت صحبت کنن بین که آیا این نتیجه‌ای که ما رسیدیم بهش درست هست یا نه فقط یک عدم آگاهی و عدم اطلاع بوده (MI0934).

طبق نظر اکثر مصاحبه‌شوندگان حسابرسان داخلی در انجام رسیدگی‌های خود برای پرسنل شرکت ایجاد مزاحمت کرده و موجب اختلال در کار ایشان می‌گردد. هم‌چنین نسبت به پرسنل شرکت دیدگاه بالا به پایین و اتهام‌آمیز دارند. در این ارتباط برخی از نظرات ارائه شده است.

کلی مزاحمت ایجاد میکنن برای بچه‌ها مخصوصا زمان تهیه گزارشات برون سازمانی (MI0126).

موی دماغند، مزاحمند، می‌خوان نمی‌دونم شلوغ کنند، سر و صدا می‌کنند همه رو به هم می‌ریزند (MI0502).

موضوع بعدی که باعث میشه پرسنل شرکت جبهه بگیرن اینکه حسابرسان نگاه از بالا به پایین دارن، انگار میخوان مچ بگیرن (MI0125).

به دلیل اینکه حسابرسی در نقش پلیس و بازرس وارد میشه همکارا هم باهشون همکاری نمی‌کنن پس یک طرف قضیه که دریافت اطلاعات هست کنسله این خودش رو اثربخشی تاثیرگذار هست (MI1003).

۳-۳-۲-۱-۹ مرحله گزارشگری

از دیدگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها نحوه گزارشگری نتایج رسیدگی‌های حسابرسان داخلی نیز به گونه‌ای می‌باشد که بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیرگذار است. به اعتقاد ایشان گزارش تمامی موارد به مقامات ارشد، گزارش موارد فاقد اهمیت، مفصل بودن گزارش‌ها، عدم ارائه پیشنهادات یا ارائه پیشنهادات کلیشه‌ای و عدم منتج شدن گزارش‌ها به اقدامات اصلاحی از جمله عواملی است که بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی موثر است. این عوامل در ادامه بیان شده‌اند.

طبق اظهارات مصاحبه‌شوندگان گزارش تمامی موارد به مقام ارشد مانند مدیران عامل هلدینگ یا شرکت‌ها و عدم حل و فصل این موارد با مالک فرآیند موجب عدم اثربخشی نتایج کار حسابرسان خواهد شد. مدیران عامل به دلیل مشغله فراوان قادر به بذل توجه کافی به تمامی گزارش‌های حسابرسان نیستند بدین ترتیب موارد به مقامات رده پایین‌تر محول شده که در این بین بسیاری از مسائل نادیده گرفته خواهد شد. در واقع مالکین فرآیند به دلیل این که در بطن کار هستند در حل و فصل موضوع‌های بوجود آمده بهتر می‌توانند عمل کنند مضاف بر اینکه پس از ارائه گزارش به مقامات ارشد و اطلاع ایشان از وجود نواقص و ایرادات انگیزه مالکین فرآیند جهت حل مسائل کاهش خواهد یافت. هم‌چنین در صورت ارائه گزارش به مالکین فرآیند حس همکاری در ایشان شکل خواهد گرفت. در این ارتباط برخی از نظرات ارائه شده است.

می‌دونی چی دارم میگم این افراد اولاً هر چی بالاتر میره به سمت مدیریت عامل و اعضای هیات مدیره اینقدر حجم کاریشون بالاست حدوده بیست و خورده‌ای شرکت و که اگر قرار باشه که هر روز گزارش حسابرسی بره اونم پنجاه تا گزارش در ماه باید ایشون بخونه شصت تا گزارش اصلاً فرصت نمیشه حالا هر کدوم از این گزارش‌ها یک دفعه ده صفحه‌ست پونزده صفحه‌ست. به ناچار ارجاع میده. نمی‌رسه پیگیری کنه. قطعاً اهمیتش رو از دست میده. حالا اگر این رو از اول میداد به خود مالک فرآیند اون شخص بهتر مسئله رو حل می‌کرد. انگیزه‌ش هم بیشتر می‌شد الان که مدیر ارشد سازمان متوجه مسئله شده و مثل آبی هست که ریخته و انگیزه‌ای برای برطرف کردنش وجود نداره (MI0128).

از جمله عواملی که طبق نظر مصاحبه‌شوندگان بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیرگذار است، گزارش موارد فاقد اهمیت و مفصل بودن گزارش‌ها می‌باشد. گزارش موارد فاقد اهمیت یا کم اهمیت موجب بی‌اهمیت نشان دادن کار حسابرسان می‌گردد و تاثیرگذاری آن را کاهش می‌دهد. بعلاوه به دلیل محدودیت‌های زمانی مدیران قادر به مطالعه گزارش‌های مفصل نخواهند بود لذا این گزارش‌ها نادیده گرفته خواهند شد. در ادامه به برخی از نظرات در این ارتباط پرداخته شده است.

گزارشاتی که حسابرسان محترم ارائه میدن تمام موارد از بی‌اهمیت تا بااهمیت رو شامل می‌شه، ببینید من وقتم برام خیلی مهمه و تو شرکت هم مسائل مهم خیلی زیادی هست که حتی شاید به اون‌ها هم وقتم نرسه. وقتی میبینم حسابرس موضوعات خیلی بی‌اهمیت رو مطرح کرده دیگه اون گزارش برام مهم نیست حتما موارد بااهمیتی نبوده که موارد بی‌اهمیت رو ارائه کرده (MI1033).

مثلا به گزارش مفصل ارائه میدن به گزارش یهو مثلا صد صفحه‌ای که از حوصله همه خارج هست، همه ارجاع میدن سطوح پایین پایین. بعد می‌بینی که رفته دست یک کارشناسی که قدرت اجرایی خاصی هم نداره و اون اصلاحات صورت نمی‌گیره (EI0109).

طبق نظر اکثر مصاحبه شونده‌گان عدم ارائه پیشنهادات و یا ارائه پیشنهادات کلیشه‌ای از جمله عوامل موثر بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی می‌باشد. به اعتقاد ایشان گزارش فاقد پیشنهاد یا دارای پیشنهاد کلیشه‌ای نوعی رفع تکلیف تلقی می‌شود و فقط جنبه ایرادگیری دارد. این اظهارات مطابق با یافته پژوهش نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) می‌باشد که به عدم ارائه پیشنهادات سازنده به مدیریت و یا ارائه پیشنهادات کلیشه‌ای به عنوان یکی از چالش‌ها و موانع کیفیت حسابرسی داخلی در ایران اشاره کردند. در ادامه به برخی از نظرات اشاره شده است.

معمولا حسابرسان پیشنهادی نیست تو گزارشاتشون یا اگر هم هست خیلی کلی و کلیسه‌ای هست. ندادن پیشنهاد خودش به جورایی به نظر من سلب مسئولیتته. مثل این می‌مونه مثلا من پیام به شما بگم که فلان جا مثلا شرکت ایراد داره. شما می‌خواهین چیکار کنین؟ بگم من نمی‌دونم. حالا اگه این هی بیاد تکرار شه می‌گم بابا شما فقط ایرادها رو می‌بینید. بعد چون شما نمی‌تونید کمکش بکنید، بعضی وقت‌ها اصلا کلا اون ایراد از نظر من کلا وجود نداره. شما ایرادگرا نگاه می‌کنید. کمک بکنید می‌گین من چیکار کنم؟ حالا مثلا گفتین این ایراد داره. چه باید بکنیم؟ چه باید بکنیم چون سکوت داره شاید خیلی چیز نباشه (MI0325).

تنها ایراد گرفتن نمیتونه جواب بده ممکنه بگن خب خودت اگر میتونی راه حل بده این مشکل حل شدنی نیست وقتی شما پیشنهاد نداری فقط به یک ایرادگیر تبدیل می‌شی که کسی بهت توجه نمی‌کنه (MI1034).

طبق نظر اکثر مصاحبه شونده‌گان عدم منتج شدن گزارش‌ها به اقدامات اصلاحی از جمله عوامل موثر بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی می‌باشد. به اعتقاد ایشان هدف بررسی‌ها و ارائه گزارش انجام اقدامات اصلاحی می‌باشد لیکن حسابرسان داخلی پس از ارائه گزارش اقدام به تهیه اکشن پلن و پیگیری آن تا انجام اقدامات اصلاحی ننموده و فقط به ارائه گزارش اکتفا می‌نمایند. این امر در حالی است که طبق نظر برخی از مصاحبه شونده‌گان حسابرسی داخلی زمانی اثربخش است که به بهبود فرآیندها بیانجامد. در ادامه به برخی از نظرات اشاره شده است.

حسابرسان گزارش رو که میدن دیگه با چیزی کاری ندارن، دنبال نتیجه نیستن. فقط میگن که گفته باشن (MI0138). حتی اگر اکشن پلن هم تهیه بشه نمیرن بپرسن که آقا چی شد، اصلاح انجام شد یا نه. نتیجه میشه یک دنیا گزارش بدون هیچ اصلاحی (MI0139).

۹-۲ تم اصلی انتظارات مدیران عامل هلدینگ‌ها از حسابرسی داخلی اثربخش

در این تم انتظارات مدیران عامل هلدینگ‌ها از حسابرسی داخلی اثربخش مورد تحلیل قرار گرفته که خود از تم‌های فرعی "مرحله برنامه‌ریزی"، "مرحله اجراء" و "مرحله گزارشگری" تشکیل شده است.

۹-۲-۱ مرحله برنامه‌ریزی

انتظارات مدیران عامل هلدینگ‌ها از حسابرسان داخلی اثربخش در مرحله برنامه‌ریزی شامل همراستایی حوزه‌های رسیدگی با اهداف شرکت، تعامل با مدیران ارشد در تهیه برنامه حسابرسی، پیشگیرانه بودن ماهیت رسیدگی‌ها، انجام حسابرسی مربوط به منابع انسانی و فناوری اطلاعات و ارتباطات می‌باشد. در ادامه برخی از اظهارات ایشان ارائه گردیده است.

۹-۲-۱-۱-۱ همراستایی حوزه‌های رسیدگی با اهداف شرکت

در رسیدگی‌ها باید اهداف سازمان و ریسک‌هاش رو مد نظر قرار بده و از این منظر بررسی‌ها رو انجام بده (EI0107).

این اظهارات مطابق با گزارش سال ۲۰۱۶ انجمن حسابرسان داخلی، استاندارد شماره ۲۰۱۰ حسابرسی داخلی و تفسیر آن می‌باشد. در گزارش سال ۲۰۱۶ انجمن حسابرسان داخلی تحت عنوان صدای مشتریان (پیام ذینفعان برای حسابرسی داخلی) بیان شده است که از حسابرسان انتظار می‌رود مأموریت، استراتژی، اهداف و ریسک‌های سازمان خود را بشناسند و تأکید دارند اثربخشی حسابرسی داخلی مداماً به این بنیاد و اساس باز می‌گردد. در استاندارد شماره ۲۰۱۰ چنین آمده است که رئیس حسابرسی داخلی باید برنامه‌ای مبتنی بر ریسک تدوین کند، به نحوی که اولویت‌های فعالیت حسابرسی در راستای اهداف کلی سازمان تعیین شود. بعلاوه در تفسیر این استاندارد بیان شده است که رئیس حسابرسی داخلی برای تدوین برنامه‌ریزی مبتنی بر ریسک، با مدیریت ارشد و هیات مدیره مشورت کرده و درک مناسبی از استراتژی‌های سازمان، اهداف عملیاتی کلیدی کسب و کار، ریسک‌های مرتبط و فرآیند مدیریت ریسک، کسب می‌کند (انجمن حسابرسان داخلی به نقل از ترجمه ارجمندی، ۱۳۹۶).

۹-۲-۱-۲ تعامل حسابرسان داخلی با مدیران ارشد در تهیه برنامه حسابرسی داخلی

حسابرس باید به این نتیجه برسد که این متناسب با ریسک‌های سازمان و اکسپوزری^۱ که ریسک‌ها روی سازمان داره هست. باید بگه مثلاً من اگر براساس علایقم یا ضرورت مثلاً چون منی که مدیر ارشدم ممکنه از یه دیدی فقط فهمیده باشم مثلاً این کار سخت چیزه اولویته ولی وقتی که نقشه ریسک سازمانی رو بینم ممکنه نظرم عوض بشه. بنابراین چه از بالا چه از پایین، حسابرس داخلی باید نظر خودشو در مورد این اولویت بندیه مبتنی بر ریسک به مدیران ارشد بگه. حالا ممکنه توی اون نقشه ریسک، اون نظر رئیس مدیرعامل و هیات مدیره باشن ممکنه نباشن. ولی در نهایت به یک نقطه نظر مشترک برس (MI0403).

این اظهارات مطابق با گزارش سال ۲۰۱۶ انجمن حسابرسان داخلی و تفسیر استاندارد شماره ۲۰۱۰ حسابرسی داخلی می‌باشد. در گزارش سال ۲۰۱۶ انجمن حسابرسان داخلی تحت عنوان صدای مشتریان (پیام ذینفعان برای حسابرسی داخلی) به برقراری ارتباط حسابرسان داخلی با هیات مدیره و مدیریت و نیز مخابره مشاهدات و نظرات اشاره شده است. هم‌چنین در تفسیر استاندارد شماره ۲۰۱۰ آمده است که رئیس حسابرسی داخلی در فرآیند تدوین برنامه کاری فعالیت حسابرسی داخلی باید دیدگاه‌های مدیریت ارشد و هیات مدیره مد نظر قرار گیرد. رئیس حسابرسی داخلی باید انتظارات مدیریت ارشد، هیات مدیره و دیگر ذینفعان را شناسایی و بررسی کرده و در اظهارنظرها و نتیجه‌گیری‌های خود مد نظر قرار دهد (انجمن حسابرسان داخلی به نقل از ترجمه ارجمندی، ۱۳۹۶).

تأکید بر برنامه‌ریزی مبتنی بر ریسک، کسب درک مناسب از استراتژی‌های سازمان، اهداف عملیاتی کلیدی کسب و کار، ریسک‌های مرتبط و فرآیند مدیریت ریسک، مشورت با مدیریت ارشد و هیات مدیره و نیز مدنظر قرار دادن دیدگاه و انتظارات ایشان در فرآیند تدوین برنامه کاری فعالیت حسابرسی در استانداردهای حسابرسی و عدم توجه به آن از جانب حسابرسان داخلی طبق اظهارات مصاحبه‌شوندگان حاکی از عدم توجه به استانداردها و چارچوب عمل حرفه‌ای بین‌المللی حسابرسی داخلی می‌باشد. تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱) بیان می‌کنند که متأسفانه به رغم نقش و اهمیت حسابرسی داخلی به عنوان عملکرد کلیدی در ایفای مسئولیت نظارت بر فعالیت‌های راهبری هیات مدیره، استفاده از چارچوب عمل حرفه‌ای بین‌المللی حسابرسی داخلی کم‌تر مورد توجه حسابرسان داخلی در ایران قرار گرفته است.

۹-۲-۱-۳ پیشگیرانه بودن ماهیت رسیدگی‌ها

حسابرس مثل اون پزشک خبره‌ای می‌مونه که سرطان رو به موقع باید تشخیص بده. شناسایی عارضه‌هایی که توی هیچ گزارشی نیومده اما در آینده نزدیک یا آینده دور سازمان رو با مشکلاتی مواجه خواهد کرد. قبل از اینکه مشکلی پیش بیاد قبل از اینکه معضل حاد پیش بیاد حسابرس باید شناسایی کنه چون علاج واقع قبل از ورود که فایده نداره دیگه (MI0104).

این اظهارات مطابق با استاندارد شماره ۲۱۰۰ حسابرسی داخلی می‌باشد. در این استاندارد بیان شده است هنگامی که حسابرسان منتظر وقوع رویدادهای آتی نمی‌مانند و به استقبال تحولات پیش‌رو می‌روند و ارزیابی‌های آنان منتج به پیشنهاد بینش‌های جدید و

مدنظر قرار دادن آثار رخدادهای آتی می‌شود، ارزش و اعتبار حسابرسی داخلی افزایش می‌یابد (انجمن حسابرسان داخلی به نقل از ترجمه ارجمندی، ۱۳۹۶).

۹-۲-۱-۴ انجام حسابرسی مربوط به منابع انسانی

یکی از حوزه‌هایی که ما باید حسابرسی جدی بگیریم و عارضه‌هاش رو کشف کنیم حسابرسی منابع انسانی (MI0111).

۹-۲-۱-۵ انجام حسابرسی فناوری اطلاعات و ارتباطات

یه مورد هم هست که میتونه مهم باشه این هست که حوزه‌هایی مثل حسابرسی فناوری اطلاعات و امنیت اطلاعات در حال حاضر نیازمند بررسی زیاده، هم مجامع حرفه‌ای خیلی بهش تاکید کردن هم به خاطر اینکه همه چیز در جهت سیستمی شدن هست حسابرسی آیتی خیلی مهمه (MI1028).

این اظهارات مطابق با نظرسنجی سال ۲۰۲۱ شرکت گارتنر^۱ از رهبران حسابرسی است که چالش‌های اصلی حسابرسی داخلی در سال ۲۰۲۲ را نشان می‌دهد. نتایج این نظرسنجی حاکی از آن است که پس از جذب استعدادهایی با مهارت‌های غیرستنتی برای حسابرسی که مهم‌ترین چالش برای رهبران حسابرسی در سال ۲۰۲۲ می‌باشد، حرکت به سمت برنامه‌های تحلیلی پیشرفته‌تر، بهبود رویه‌های حسابرسی فناوری اطلاعات و ارتباطات و فراهم کردن اطمینان کافی نسبت به امنیت سایبری از نگرانی‌های جدی برای رهبران حسابرسی در سال ۲۰۲۲ بوده است.

۹-۲-۲ مرحله اجراء

انتظارات مدیران عامل هلدینگ‌ها از حسابرسان داخلی اثربخش در مرحله اجراء شامل عمیق شدن در بررسی‌ها، بررسی همه جانبه موضوع‌ها، تعامل با پرسنل شرکت در انجام رسیدگی‌ها و برقراری ارتباط موثر با پرسنل شرکت می‌باشد. در ادامه برخی از اظهارات ایشان ارائه گردیده است.

۹-۲-۲-۱ عمیق شدن در بررسی‌ها

رسیدگی‌های حسابرسان سطحی نباشه، حتی اگر نرسن همه حوزه‌ها رو بررسی کنن بهتر اینه که چندتا حوزه محدود رو بررسی کنن ولی برریشون عمیق باشه. این مسئله مستلزم کسب شناخت کامل نسبت به اون شرکت و به اون فرآیندی که دارن بررسی میکنن هست که در واقع بتونن به عمق مسائل برن. بررسی سطحی نه تنها مسئله‌ای رو حل نمی‌کنه در واقع یک دغدغه‌ای هم به دغدغه‌های مدیرعامل یا اعضای هیئت مدیره اضافه می‌کنه (MI0103).

۹-۲-۲-۲ بررسی همه جانبه موضوع‌ها

انتظار من مدیر اینه که در انجام رسیدگی‌ها همه ابعاد در نظر گرفته بشه مثلاً یه گزارش اومده و کلی بررسی شده خیلی هم عالی که مثلاً فلان مشکل وجود داره باید حل بشه ولی اصلاً مثلاً توجه نشده که ما زیرساخت سیستمی برای این قضیه نداریم یا مثلاً از دیدگاه منابع انسانی محدودیت داریم گزارش رو میخونم میبینم اصلاً توجه نداشته به این مسائل که اگر توجه میکرد اصلاً نباید گزارش میداد (MI0348).

۹-۲-۲-۳ تعامل با پرسنل شرکت در انجام رسیدگی‌ها

انتظارم این هست که با اون شخص حسابرسی شونده تعامل داشته باشه شاید در کل اون موضوعی که حسابرسی فکر میکنه نباشه، شاید سوء تفاهمی بوده شاید علت خاصی داشته باشه. این میتونه روی اصلاحات بعدی هم اثر داشته باشه (MI0415).

۹-۲-۲-۴ برقراری ارتباط موثر با پرسنل شرکت

انتظارم این هست که حسابرسان محترم باید بتونن خوب اطلاعات بگیرن با پرسنل خوب ارتباط برقرار بکنن. مزاحمت ایجاد نکنن در واقع بدونن کی و چگونه مراجعه کنن به پرسنل بالاخره مدیران میانی یا مدیرایی که مورد حسابرسی داخلی قرار میگیرن مقاومت میکنن. اگر ارتباط خوبی از لحاظ فرهنگی، روابط غیررسمی، تخصصی، حرفه‌ای، اون حسابرس داخلی یا حسابرسان داخلی با مدیران بگیرند به نظرم اثربخشی خیلی کمک میکنه (MI0402).

۹-۲-۳ مرحله گزارشگری

انتظارات مدیران عامل هلدینگ‌ها از حسابرسان داخلی اثربخش در مرحله گزارشگری شامل ارائه گزارش به مالک فرآیند و توافق با ایشان و ارائه موارد حل و فصل نشده به رده‌های بالاتر، ارائه موارد بااهمیت در گزارش‌ها، ارائه گزارش‌های مختصر، ارائه پیشنهادات کاربردی و پیگیری یافته‌ها می‌باشد. در ادامه برخی از اظهارات ایشان ارائه گردیده است.

۹-۲-۳-۱ ارائه گزارش به مالک فرآیند و توافق با ایشان و ارائه موارد حل و فصل نشده به رده های بالاتر

من میگم قبل از مدیر عامل باید اون مدیر اون واحدی که بررسی میشه بینه بعد مدیرعامل بینه و اگر جوابی داره ممکنه حسابرس قانع بشه اگه قانع نشد دیگه ذهن مدیرعامل نباید درگیر بشه بعد یک مرحله بالاتر گزارش میاد پیش مدیرعامل مدیرعامل می‌خونه اگر جوابی داشت قانع کننده بود باید بده اگر نداشت که هیئت مدیره ذهنش درگیر نشه. در واقع حسابرس بیاد و مرحله به مرحله بره و تهش برسه وقتی رسید به انتها شده باشه به یک گزارشه کاملاً سالم که روایی داره و واقعیت رو نشون میده نه سطح، عمق واقعیت رو نشون میده و مسائل پیش و پا افتادش حل شده توی این مراحل و رئیس هیئت مدیره ما مثلاً دکتر ... یا مدیرعاملمون اون هلدینگ میگه که خب دو تا عارضه هست این دو تا عارضه رو باید اصلاً دستور بده معاونت‌ها پیگیری کنن خیلی اثربخش میشه این گزارش ولی گزارشی که خیلی وزنش زیاده صدها مورد توش ده‌ها مورد توش هست من میگم اصلاً اثربخشی نداره چون میرسه دسته مدیرعامل مدیرعامل فقط کانفیوز میشه و هنگ میکنه (MI0116).

۹-۲-۳-۲ ارائه موارد بااهمیت در گزارش‌ها

در گزارش‌دهی باید سطح اهمیت مشخص باشه و فقط موارد با اهمیت گزارش بشه متأسفانه برخی از حسابرسان تصور میکنن اگر همه موارد ارائه بشه خیلی خوبه و میگن چقدر خوب کارش رو انجام داده (MI0227).

فقط موارد با اهمیت و مهم اونایی تاثیر زیادی دارن گزارش شود (MI0526).

۹-۲-۳-۳ ارائه گزارش‌های مختصر

ثانیا گزارشی که داده میشه حتماً مختصر باشه، نیاز نیست مفصل باشه که از حوصله خارج بشه یا حداقل خلاصه مدیریتی در حد دو صفحه هم روش باشه با ارجاع لازم به صفحه‌ای که جزئیاتش وجود داره (EI0130).

این اظهارات مطابق با استاندارد شماره ۲۴۲۰ حسابرسی داخلی و تفسیر آن می‌باشد. در استاندارد شماره ۲۴۲۰ به ویژگی‌های کیفی گزارش پرداخته شده است. یکی از این موارد مختصر بودن گزارش می‌باشد. در تفسیر این استاندارد بیان شده است که در گزارشی‌هایی مختصر، مستقیماً به موضوع مورد نظر پرداخته شده و از پیچیدگی، درج جزئیات زائد و اطاله کلام اجتناب می‌گردد (انجمن حسابرسان داخلی به نقل از ترجمه ارجمندی، ۱۳۹۶).

۴-۳-۲-۹ ارائه پیشنهادات کاربردی

پیشنهاداتی بده که سازمان رو در مسیر رسیدن به اون اهداف یاری بکنه. هر چقدر پیشنهاد بتونه بده اصلاح فرآیند اصلاح عملکرد سازمان ایجاد ارزش افزوده و ارزش آفرینی کنه ارزشمند. پیشنهاداتی که حسابرس میده نباید جنبه رفع تکلیف باشه باید کاربردی باشه و متناسب با فعالیت شرکت (EIO108).

این اظهارات مطابق با بخش الف-۰۱ استاندارد شماره ۲۴۱۰ حسابرسی داخلی می‌باشد که بیان می‌کند گزارش نهایی نتایج رسیدگی-ها باید مشتمل بر نتیجه‌گیری‌ها و توصیه‌های کاربردی و یا برنامه‌های اقدامات اجرایی باشد (انجمن حسابرسان داخلی به نقل از ترجمه ارجمندی، ۱۳۹۶).

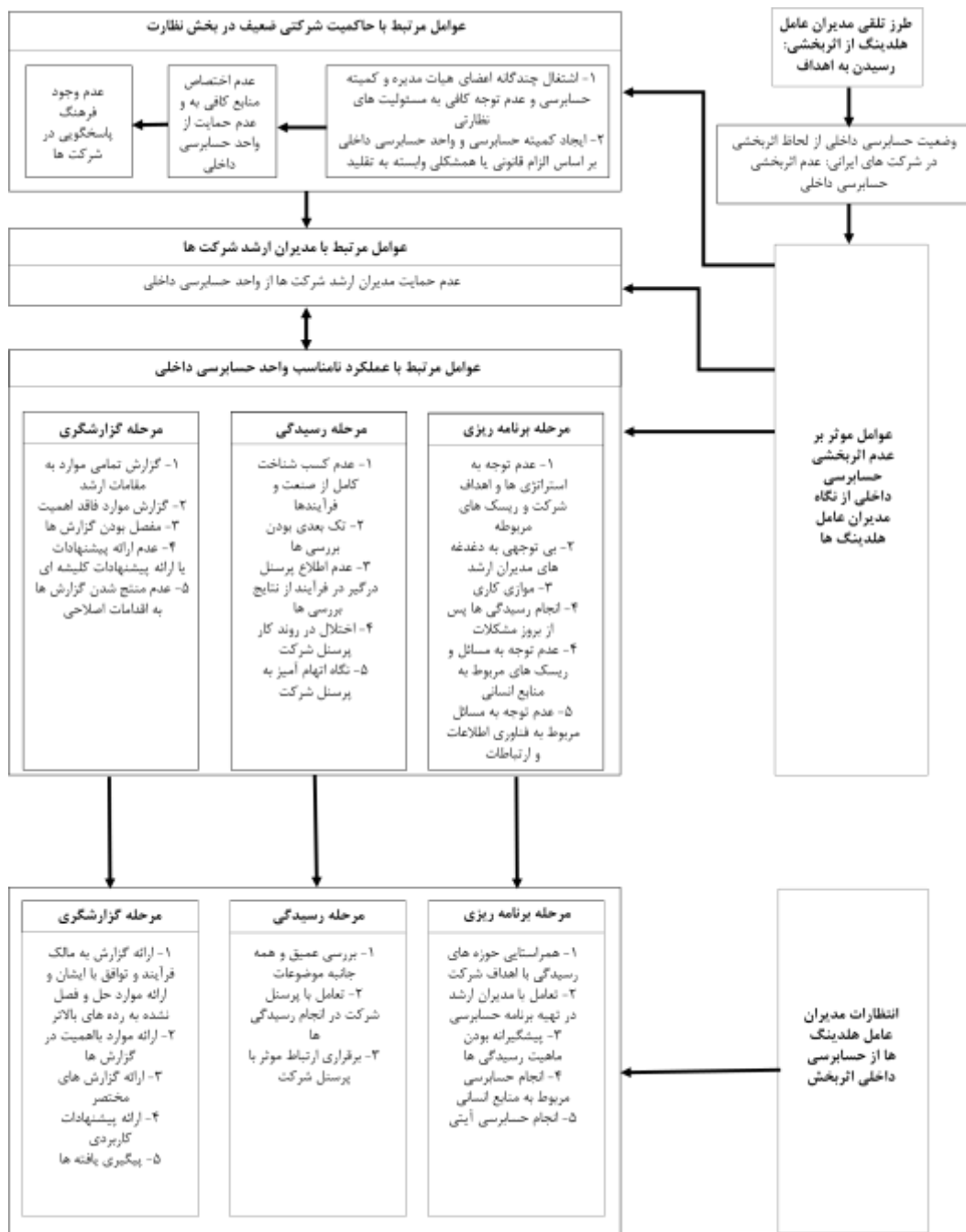
۵-۳-۲-۹ پیگیری یافته‌ها

اثربخشیه یک گزارش حسابرسی برمگرده به اینکه چقدر بتواند اون نتایجی که توی گزارش حسابرسیه داخلی بهش اشاره شده باشه توی اون سازمان پیاده شده باشه یعنی عملیاتی شدن یافته‌های گزارشات حسابرسیه داخلی در اون سازمانی که یا اون بخشی که داره در موردش حسابرسیه داخلی انجام میشو، میزان پیاده‌سازیش نشان‌دهنده اثربخشیشه. به نظر من حسابرس داخلی یکی از کاراش پیگیریه اینه که اون پیشنهادات اجرا شده یا نشده (MIO404).

اثربخشی من می‌گم که یعنی کار حسابرس رو اونجا تموم شده نمی‌بینم که مثلاً فقط گزارشگری باشه من می‌گم باید فرآیند جوری باشه اون اصلاحات لازم در فرآیند سازمان هم شکل بگیره (EIO111).

این اظهارات مطابق با استاندارد شماره ۲۵۰۰ حسابرسی داخلی می‌باشد که بیان می‌کند رئیس حسابرسی داخلی باید سیستمی به منظور نظارت بر حل و فصل نتایج رسیدگی‌های گزارش شده به مدیریت، ایجاد و از آن مراقبت کند. همچنین در بخش الف-۰۱ این استاندارد بیان شده است که رئیس حسابرسی داخلی باید فرآیندی را جهت پیگیری مفاد گزارش حسابرسی ایجاد نماید تا از اجرای موثر اقدامات مدیریت و یا قبول ریسک عدم اقدام توسط مدیریت اطمینان حاصل نموده و آن را نظارت کند (انجمن حسابرسان داخلی به نقل از ترجمه ارجمندی، ۱۳۹۶).

پس از آن‌که تم‌ها به صورت کامل مورد بررسی قرار گرفتند، می‌توان مدل حسابرسی داخلی اثربخش از دیدگاه مدیران عامل در هلدینگ‌ها را بر اساس تم‌های مورد اشاره به شرح شکل ۱ تدوین نمود.



شکل ۱- مدل حسابرسی داخلی اثربخش از دیدگاه مدیران عامل در هلدینگ‌ها

۱۰- نتیجه گیری

مدیران ارشد و اعضای هیات مدیره شرکت‌ها به عنوان یکی از ذینفعان استراتژیک حسابرسی داخلی دارای بیشترین تاثیر بر عملکرد حسابرسان داخلی می‌باشند (انجمن حسابرسان داخلی ۲۰۱۶). در این راستا برآوردن انتظارات مدیران ارشد موجب مشروعیت بخشیدن به حسابرسی داخلی و بقای آن می‌گردد (کنفدراسیون اروپایی مؤسسات حسابرسان داخلی، ۲۰۰۵؛ اشنایدر، ۲۰۰۹؛ لئونگ^۳ و همکاران، ۲۰۱۱ و اوکودو^۴، ۲۰۱۹). بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر، حسابرسی داخلی از منظر مدیران عامل در هلدینگ‌ها اثربخش

1. ECIIA
2. Schneider
3. Leung
4. Okodo

نمی‌باشد. طبق اظهارات ایشان حاکمیت شرکتی ضعیف در بخش نظارت و عدم وجود فرهنگ پاسخگویی، عدم حمایت مدیران ارشد از واحد حسابرسی داخلی و همچنین عملکرد ضعیف حسابرسان داخلی عوامل موثر بر عدم اثربخشی حسابرسی داخلی هستند. هم-چنین از نگاه ایشان عوامل موثر بر عملکرد ضعیف حسابرسان داخلی در مرحله برنامه‌ریزی شامل عدم توجه به استراتژی‌ها، اهداف و ریسک‌های مربوطه، بی‌توجهی به دغدغه‌های مدیران ارشد، موازی‌کاری، انجام رسیدگی‌ها پس از بروز مشکلات، عدم توجه به مسائل مربوط به منابع انسانی و فناوری اطلاعات و ارتباطات، مرحله اجرای شامل عدم شناخت کامل صنعت و فرآیندها، تک بعدی بودن بررسی‌ها، عدم اطلاع پرسنل درگیر در فرآیند از نتایج بررسی‌ها، اختلال در روند کار پرسنل شرکت و نگاه اتهام آمیز به ایشان و مرحله گزارشگری شامل گزارش تمامی موارد به مقامات ارشد، گزارش موارد فاقد اهمیت، مفصل بودن گزارش‌ها، عدم ارائه پیشنهادات یا ارائه پیشنهادات کلیشه‌ای و عدم منتج شدن گزارش‌ها به اقدامات اصلاحی می‌باشد. در نهایت انتظارات مدیران عامل هلدینگ‌ها از حسابرسی داخلی اثربخش مورد پرسش قرار گرفته است که در مرحله برنامه‌ریزی شامل همراستایی حوزه‌های رسیدگی با اهداف شرکت، تعامل با مدیران ارشد در تهیه برنامه حسابرسی، پیشگیرانه بودن ماهیت رسیدگی‌ها، انجام حسابرسی مربوط به منابع انسانی و فناوری اطلاعات و ارتباطات، در مرحله اجرای شامل عمیق شدن در بررسی‌ها، بررسی همه جانبه موضوع‌ها، تعامل با پرسنل شرکت در انجام رسیدگی‌ها و برقراری ارتباط موثر با پرسنل شرکت و در مرحله گزارشگری شامل ارائه گزارش به مالک فرآیند و توافق با ایشان و ارائه موارد حل و فصل نشده به رده‌های بالاتر، ارائه موارد بااهمیت در گزارش‌ها، ارائه گزارش‌های مختصر، ارائه پیشنهادات کاربردی و پیگیری یافته‌ها می‌باشد.

۱۱- پیشنهادات

پیشنهاد اصلی این پژوهش ایجاد بستر مناسب برای فعالیت حسابرسی داخلی از طریق تقویت نظام حاکمیت شرکتی در بخش نظارت می‌باشد. همانطور که بیان شد مدیران عامل هلدینگ‌ها ضعف نظام حاکمیت شرکتی در بخش نظارت را عاملی موثر بر عدم وجود فرهنگ پاسخگویی و در نهایت عدم اثربخشی حسابرسی داخلی می‌دانند. بدین ترتیب تقویت نظام حاکمیت شرکتی موجب حمایت از حسابرسی داخلی و به تبع آن ایجاد فرهنگ پاسخگویی در شرکت‌ها خواهد شد. در نتیجه حسابرسی داخلی قادر خواهد بود تا در فضایی بدون تنش عملکرد خود را بهبود بخشد و با همکاری پرسنل، شرکت را در رسیدن به اهدافش یاری کند. بدون ایجاد بستری جهت انجام فعالیت، حسابرسی داخلی قادر به اصلاح عملکرد خود و یا انجام حسابرسی به بهترین نحوه نخواهد بود.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی: الف) بررسی انتظارات مدیران عامل هلدینگ‌ها از حسابرسی داخلی اثربخش در هر یک از مراحل فرآیند حسابرسی به صورت جداگانه و با جزئیات بیشتر. ب) بررسی راه کارهای موجود جهت تقویت نظام راهبری شرکتی در بخش نظارت و جلب حمایت مدیران ارشد. ج) ارائه راه کارهایی برای حسابرسان داخلی جهت برآوردن انتظارات مدیران عامل.

۱۲- محدودیت پژوهش

محدودیت‌های موثر بر نتایج این پژوهش مربوط به عوامل متعدد اثرگذار بر کیفیت داده‌های جمع‌آوری شده در هر مصاحبه و امکان وجود سوپیه‌ها و گرایش‌های ذهنی پژوهشگر در تفسیر داده‌ها می‌باشد. عوامل متعددی می‌توانند بر کیفیت داده‌های جمع‌آوری شده در هر مصاحبه اثرگذار باشند از جمله می‌توان به تفاوت در سطح دانش و آگاهی مصاحبه شونده‌گان، تفاوت در میزان علاقه آن‌ها به موضوع پژوهش، محدودیت‌های زمانی و غیره اشاره کرد. این موارد می‌توانند بر سطح همکاری مصاحبه شونده‌گان و نحوه و میزان پاسخگویی آن‌ها به سوالات پژوهش اثرگذار باشند. هم‌چنین با عنایت به اینکه در پژوهش کیفی، پژوهشگر بر اساس قضاوت خود به تفسیر داده‌ها می‌پردازد، ممکن است سوپیه‌ها و گرایش‌های ایشان بر تفسیرش اثرگذار باشد. در پژوهش حاضر تلاش شده است تا به صورت بی‌طرفانه به تحلیل داده‌ها پرداخته شود لیکن ماهیت پژوهش‌های کیفی به صورتی می‌باشد که ممکن است تحت تاثیر این سوپیه‌ها و گرایش‌های ذهنی قرار گیرد.

تعارض و منافع: هیچ گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است.

فهرست منابع

- اخروی جوقان، ابوذر، نظام‌الدین رحیمیان و مریم قره‌داغی، (۱۳۹۷)، "عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی"، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳، پائیز ۱۳۹۷، صفحه ۳۱۱-۳۲۶.
- استراوس، انسلم و کرین، جولیت، (۱۹۹۰)، "مبانی پژوهش کیفی"، ترجمه ی حسن افشار، نشر نی، چاپ سوم، ۱۳۹۲.
- اسکندری، اصغر، مریم گیلانی و محمدرضا اردلان، (۱۳۹۱)، "رهبری دانش، هوش سازمانی و اثربخشی سازمانی"، مطالعات مدیریت راهبردی، شماره ۱۲، زمستان ۱۳۹۱، صفحات ۷۱-۱۰۰.
- انجمن حسابرسان داخلی، (۲۰۱۶)، "استانداردهای بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی (استانداردها)"، ترجمه حمیدرضا ارجمندی، جامعه حسابداران رسمی ایران - مرکز آموزش و تحقیقات حسابداری و حسابرسی حرفه‌ای، چاپ اول، تهران، ۱۳۹۶.
- ایمان، محمد تقی، (۱۳۹۱)، "روش شناسی تحقیقات کیفی"، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه. ۱۳۹۱.
- تاجیک، کامران، (۱۳۹۳)، "تدوین مدل گزارشگری حسابداری توری در ایران"، پایان نامه دکتری، دانشگاه تهران.
- تاجیک جلایری، مجید، جواد رضوانی و یحیی کامیابی، (۱۴۰۱)، "تاثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی"، پژوهش حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۱ (پیاپی ۵۳)، بهار ۱۴۰۱، صفحات ۷۷ تا ۱۰۲.
- حریری، نجلا (۱۳۸۵). اصول و روشهای پژوهش کیفی. انتشارات دانشگاه آزاد. چاپ اول.
- خاکی، غلامرضا، (۱۳۸۷)، "روش تحقیق در مدیریت"، انتشارات بازتاب. چاپ سوم.
- زیوری کامران، محمدجعفر و فخاری، حسین، (۱۳۹۸)، "تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان"، فصلنامه علمی مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۶۴، زمستان ۹۸، صفحات ۸۱-۱۱۱.
- عبدی‌پور، سجاد، فرهاد شاه‌ویسی، فرشید خیرالهی و علی‌اصغر طاهرآبادی، (۱۳۹۹)، "اثر فرهنگ سازمانی بر اثربخشی حسابرسی عملکرد مدیریت با استفاده از رویکرد معاملات ساختاری"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴۸، زمستان ۱۳۹۹، صفحات ۲۲۹ تا ۲۶۶.
- کرمی، غلامرضا و تاجیک، کامران، (۱۳۹۴)، "مدلسازی حسابداری توری در ایران بر اساس روش تحلیل تم"، فصلنامه علمی - پژوهشی فرایند مدیریت و توسعه، شماره ۱، بهار ۱۳۹۴، صفحات ۱۴۱-۱۶۴.
- مرادی، بابک و بحری ثالث، جمال، (۱۳۹۷)، "عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی"، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۸، زمستان ۱۳۹۷، صفحات ۱۰۷-۱۲۲.
- منتی، وحید و زمان، الهه، (۱۳۹۸)، "عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی"، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۳۴، مرداد ۱۳۹۸، صفحات ۲۴۷-۲۶۹.
- نیکبخت، محمدرضا و قدس حسن آباد، مریم، (۱۳۹۸)، "ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران"، فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، شماره ۱، پاییز ۹۸، صفحات ۸۱-۱۰۰.

نیکبخت، محمدرضا، ذبیح‌الله رضایی و وحید منتی، (۱۳۹۶)، "طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی"، دانش حسابرسی، شماره ۶۹، زمستان ۱۳۹۶، صفحات ۵-۵۸.

نیکبخت، محمدرضا، وحید منتی، ذبیح‌الله رضایی و علی رحمانی، (۱۳۹۷)، "کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع"، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۷، پاییز ۱۳۹۷، صفحات ۱-۲۸.

ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و خدایی، مونا، (۱۴۰۰)، "اثر تعدیل‌کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، شماره ۴، زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۱-۲۲.

Abu-Azza, W. (2012), "Perceived Effectiveness of the Internal Audit Function in Libya", MSc Thesis, University of Southern Queensland, Australia.

Allegrini, M. & D'Onza, G. (2003), "Internal Auditing and Risk Assessment in large Italian Companies: an Empirical Survey", International Journal of Auditing, November 2003, vol. 7 no. 3, pp. 191-208.

Al-Twajry, 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, vol. 14, no. 5, July 2003, pp. 507-31.

Alzeban, A. & Gwilliam, D. (2014), "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, vol.23, no. 2, July 2014, pp. 74-86.

Arena, M. & Azzone, G. (2009), "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness", International Journal of Auditing, February 2009, vol. 13, no. 1, pp. 43-60.

Arena, M., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2006), "Internal Audit in Italian Organizations", Managerial Auditing Journal, vol. 21, no. 3, March 2006, pp. 275-92.

Badara, M.S. & Saidin, S.Z. (2013), "The Relationship between Audit Experience and Internal Audit Effectiveness in the Public Sector Organizations", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, vol. 3, no. 3, July 2013, pp. 329-339.

Braun, V. & Clark, V. (2006), "Using Thematic Analysis in Psychology", Qualitative Research in Psychology, vol. 3, no. 2, July 2006, pp. 77-101.

Bryer, R. (2006), "Accounting and Control of the Labour Process", Critical Perspectives on Accounting, vol. 17, no. 5, July 2006, pp. 551-598.

Chambers, A. (1992), "Effective Internal Audits, How to Plan and Implement", Pitman Publishing, Boston, MA.

Cohen, A. & Sayag, G. (2010), "The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organisations", Australian Accounting Review, vol. 20, no. 3, September 2010, pp. 296-307.

- DiMaggio, P.J. & Powell, W.W. (1983), "The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational fields", *American Sociological Review*, vol. 48, no. 2, April 1983, pp. 147-60.
- Drucker, P. F. (1985), "Innovation and Entrepreneurship", Harper & Row, New York.
- Endaya, K. A. & Hanefah, M. M. (2013), Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop. The Theoretical Framework. *Journal of Finance and Accounting*, vol. 4, no. 10, October 2018, pp. 92-103.
- Flesher, D.L. & Zanzig, J.S. (2000), "Management Accountants Express a Desire for Change in the Functioning of Internal Auditing", *Managerial Auditing Journal*, vol. 15, no. 7, October 2000, pp. 331-7.
- Gartner (2022), "Gartner Survey Reveals the Top Challenges for Internal Audit in 2022", [Gartner.com](https://www.gartner.com), Online.
- Gurama, Z. & Mansor, M. (2018), "Integrated Internal Audit Model for Effective Internal Auditing Performance in Nigerian Tax Administration", *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, vol. 7, no. 3, July 2018, pp. 1-7.
- Hubbard, L.D. (2000), "Audit Planning", *Internal Auditor*, vol. 57, no. 4, August 2000, pp. 20–21.
- Hula, R.C. (1984), "Market Strategies as Policy Tools: the Search for Alternative Approaches to Urban Revitalization", *Journal of Public Policy*, Vol. 4 No. 3, August 1984, pp. 181-207.
- Institute of Internal Auditors (2010), "Stakeholders' Expectations and Perceptions Study", www.iaa.com. Online.
- Institute of Internal Auditors (2016), "Voice of the Customer: Stakeholders' Messages for Internal Audit", www.iaa.com. Online.
- Kiliç, B. İ., Kuvat, Ö., & Boztepe, E. (2021), "Measurement of the Effectiveness of Internal Audits in Public Sector", In *Contemporary Issues in Public Sector Accounting and Auditing*, vol. 105, January 2021, pp. 207-218.
- Kyburz, A. (2016), "Internal Auditing in Switzerland. Stakeholder Expectations versus Self-Perception. A Theoretical and Empirical Analysis from a Management Perspective", Doctoral dissertation, University of St. Gallen, Washington D.C.
- Kwon, I. W. G. & Banks, D. W. (2004), "Factors related to the organizational and professional commitment of internal auditors". *Managerial Auditing Journal*, vol. 19, no. 5, June 2004, pp. 606-622.
- Leithhead, B.S. (2000), "In touch with the top", *Internal Auditor*, vol. 57, no. 6 December 2000, pp. 67-69.
- Lenz, R. & Hahn, U. (2015), "A Synthesis of Empirical Internal Audit Effectiveness Literature Pointing to New Research Opportunities", *Managerial Auditing Journal*, vol. 30, no. 1, January 2015, pp. 5-33.

- Lenz, R. (2013), "Insights into the Effectiveness of Internal Audit: a Multi-Method and Multi-Perspective Study", Doctoral Thesis, Louvain School of Management, Universite Catholique de Louvain, Belgium.
- Leung, P., Cooper, B.J. & Perera, L. (2011), "Accountability Structures and Management Relationships of Internal Audit: An Australian Study", *Managerial Auditing Journal*, vol. 26, no 9, October 2011, pp. 794–816.
- Littlejohn, S.W. (1983), "Theories of Human Communication (2nd Ed.)", Belmont, CA: Wadsworth
- Mashayekhi, B., Jalali, F. & Rezaee, Z. (2021), "The Role of Stakeholders' Perception in Internal Audit Status: the Case of Iran", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 12, No. 4, November 2021, pp. 589-614.
- Meyer, J.W. & Rowan, B. (1977), "Institutional Organizations: Formal Structure as Myth and Ceremony", *the American Journal of Sociology*, vol. 83, no. 2, September 1977, pp. 34063.
- Getie Mihret, D. & Wondim Yismaw, A. (2007). Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, vol. 22, no. 5, May 2007, pp. 470-84.
- Getie Mihret, D., James, K. & Mula, J.M. (2010), "Antecedents and Organisational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness: Some Propositions and Research Agenda", *Pacific Accounting Review*, vol. 22, no. 3, November 2010, pp. 224-52.
- Nagy, A.L. & Cenker, W.J. (2002), "An Assessment of the Newly Defined Internal Audit Function", *Managerial Auditing Journal*, vol.17, no. 3, April 2002, pp. 130–137.
- Pitt, S.A. (2014), "Internal Audit Quality: Developing a Quality Assurance and Improvement Program", John Wiley & Sons.
- Przybylska, J., Rydzak, W. & Trębecki, J. (Eds.) (2021), "Communication in Internal Audit: Theory and Practice", *Wydawnictwo Poznańskiego Towarzystwa Przyjaciół Nauk*.
- Price Waterhouse Coopers (2016), "State of the Internal Audit Profession", Retrieved from <https://www.pwc.com/sg/en/risk>, Online.
- Sarens, G. and De Beelde, I. (2006), "The Relationship between Internal Audit and Senior Management: a Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions", *International Journal of Auditing*, vol. 10, no 3, November 2006, pp. 219-241.
- Schneider, A. (2009), "Internal Audit Issues Facing Corporate Audit Committees", *The Journal of Applied Business Research*, vol. 25, no. 2, March 2009, pp 105–118.
- Ta, T. T., & Doan, T. N. (2022), "Factors Affecting Internal Audit Effectiveness: Empirical Evidence from Vietnam", *International Journal of Financial Studies*, vol. 10, no. 2, May 2022, p. 37.

Presenting an Effective Internal Audit Model from the Point of View of CEOs in Holding Companies

Sorna Noruzi¹, Gholamreza Soleimani Amiri²

Abstract

Scrutinizing numerous corporate scandals in the past years has shown the importance of corporate governance components such as internal audit. The profession of internal audit has changed significantly over the past years and has become a necessary function in achieving the goals and protecting assets of organizations. Today, the internal auditor is accepted as an integral part of the management team, which has led to the expansion of the role of internal auditors in modern companies. However, the mere existence of an internal audit unit in companies and its implementation according to the standards and requirements does not guarantee the achievement of its goals. This view of effectiveness is called the strategic stakeholders view, and paying attention to it in internal audit activity leads to the legitimacy of the internal audit. Thus, in this qualitative research, based on the interviews conducted with 11 CEOs of Iranian holding companies and using the theme analysis method, a model for effective internal audit from the perspective of CEOs in holding companies has been designed and presented. The presented model shows the reasons for the lack of effectiveness of internal audit from the perspective of CEOs of holding companies and their expectations from effective internal audit.

Keywords: Corporate Governance, Internal Audit, Effectiveness, Effectiveness of Internal Audit

JEL: M42, G34

¹ Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Al-Zahra University (S), Tehran. Iran.
noruzi_sona@yahoo.com

² Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Al-Zahra University (S), Tehran. Iran (responsible author) gh_soleimany@yahoo.com