



۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی




کمیته تخصصی مدیریت بازرگانی و بازاریابی

چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰
MCI-conf.ir



کیفیت حسابرسی داخلی

دکتر کریم نخعی (استادیار حسابداری دانشگاه آزاد بیرجند)

غزاله برزگر (دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد بیرجند)

مسعود عسکرزاده (دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد بیرجند)

رسول مرادی پور (دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه آزاد بیرجند)

نویسنده مسئول: مسعود عسکرزاده (masoodsoft@gmail.com)

چکیده:

ما در این مقاله با بررسی چهار مقاله در مجموع این سوال را مطرح می‌کنیم: "چه زمانی می‌توانیم در مورد یک عملکرد حسابرسی داخلی موثر صحبت کنیم؟" در تئوری، پاسخ باید این باشد: "وقتی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر کیفیت حاکمیت شرکتی دارد". کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی شامل دو جزء است که نیاز به بررسی بیشتری دارد: (۱) ویژگی‌های عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک کل و (۲) ویژگی‌های حسابرسان داخلی فردی. علاوه بر این، تحقیقات آینده باید بررسی کند که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تا چه حد با کیفیت کنترل داخلی و کیفیت مدیریت ریسک، دو جنبه مهم حاکمیت شرکتی مرتبط است. در نهایت، هنگام مطالعه رابطه بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی یا کیفیت مدیریت ریسک، بر اهمیت فرهنگ ریسک و کنترل تأکید می‌کنم.

کلیدواژه: حسابرسی داخلی؛ حاکمیت شرکتی؛ کیفیت کنترل داخلی

مقدمه

در این مقاله ابتدا به معرفی چهار مقاله می‌پردازیم. در مرحله بعد، بر اساس مفاهیم کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (عملکرد حسابرسی داخلی) و اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی، برخی از موضوعات را برای تحقیقات آینده مورد بحث قرار خواهیم داد. با انجام این کار، این یادداشت مقاله مکمل بررسی ادبیات گراملینگ و همکاران (۲۰۰۴) و دستور کار تحقیقات آتی است. بیشتر فرصت‌های تحقیقاتی پیشنهاد شده توسط گراملینگ و همکاران (۲۰۰۴) مرتبط باقی می‌ماند. با این حال، در این مقاله، با توجه به زمینه حاکمیت شرکتی فعلی و وضعیت فعلی حرفه حسابرسی داخلی، همانطور که توسط جدیدترین مطالعه مشترک دانش حسابرسان (IIA، ۲۰۰۷). انجام شده توسط مؤسسه داخلی منعکس شده است، پیشنهادهای اضافی و خاص تری برای تحقیقات آینده ارائه می‌کنیم.

محتوای مقاله

به طور کلی، این شماره ویژه شامل سه مقاله است که در مورد فعالیت‌ها و شیوه‌های حسابرسی داخلی در نقاط مختلف جهان، از دیدگاه خرد بحث می‌کند (عبدالحمیدی؛ آرنا و آزون؛ سلیم، وودوارد و آلگرینی). و یک مقاله به درک گروه مهمی از ذینفعان خارجی، یعنی سرمایه‌گذاران (Holt & DeZoort) می‌پردازد. این چهار مقاله حاوی داده‌های تجربی است که از ایالات متحده، کانادا و اروپا و همچنین از استرالیا و نیوزلند به دست آمده است

با توجه به روش تحقیق، این ویژه نامه شامل سه مقاله با استفاده از داده‌های پرسشنامه و یک مقاله گزارش نتایج یک آزمایش می‌باشد. در مقاله اول، سلیم و همکاران، ماهیت، وسعت و پیامدهای تغییر تعریفی ۱۹۹۹ در فعالیت‌های مشاوره حسابرسی داخلی را با استفاده از نمونه‌ای از اعضای IIA از بریتانیا/ایرلند و ایتالیا بررسی کردند. مطالعه آنها نشان می‌دهد اهمیت روزافزون انواع مختلف فعالیت‌های مشاوره‌ای در دستور کار حسابرسی داخلی و گسترش دستور کار حسابرسی داخلی - با گنجانیدن فعالیت‌های مشاوره - قطعاً به بلوغ حرفه حسابرسی داخلی در دهه گذشته کمک کرده است.



۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی



کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰
MCII-conf.ir



در مقاله دوم، با استفاده از نمونه بزرگی از پاسخ دهندگان از کشورهای انگلیسی فرهنگ، عبدالمحمدی با جزئیات بیشتری بر استفاده و انطباق با استانداردهای IIA تمرکز می‌کند. او دریافت که گروه قابل توجهی از حسابرسی داخلی از استانداردها استفاده نمی‌کنند. نتایج او بر اهمیت حرفه ای سازی (از طریق عضویت در IIA و صدور گواهینامه) به عنوان عنصری از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأکید می‌کند. علاوه بر این، او دریافت که مدیریت و هیئت مدیره همیشه استانداردها را به عنوان ارزش افزوده درک نمی‌کنند.

مقاله سوم توسط Arena & Azzone و با استفاده از داده های نظرسنجی ایتالیایی، می تواند یکی از اولین مقالاتی باشد که اثربخشی حسابرسی داخلی را ارزیابی می‌کند. نویسندگان مجموعه ای از متغیرها را در اختیار ما قرار می دهند که بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می گذارد. نتایج آنها اهمیت کارکنان، حرفه‌ای‌سازی و تکنیک‌های پیشرفته حسابرسی داخلی (مانند کنترل و خود ارزیابی ریسک) و همچنین ارتباط با کمیته حسابرسی را نشان می‌دهد. ما به مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی بازخواهیم گشت و اینکه چگونه این موضوع زمینه جدیدی را برای تحقیق باز می‌کند.

در مقاله چهارم و آخر، Holt & DeZoort به دو جایگاه در ادبیات حسابرسی داخلی کمک می‌کنند. اولاً، آنها از داده‌های تجربی استفاده می‌کنند، عملی که تا کنون در این زمینه نسبتاً غیرمعمول بوده است. به استثنای چند مطالعه که بر رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و حسابرس خارجی تمرکز کرده اند. ثانیاً، آنها به جای تمرکز بر ادراکات حسابرسان داخلی که رویکردی غالب در ادبیات حسابرسی داخلی موجود بوده است، ادراکات سرمایه گذاران را به عنوان یکی از مهم ترین موارد مورد مطالعه قرار می‌دهند.

ذینفعان خارجی آنها دریافتند که افشای گزارش حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر اعتماد سرمایه گذاران به قابلیت اطمینان گزارشگری مالی و همچنین اثربخشی نظارت درک شده شرکت دارد.

به کجا میرویم؟ زمینه هایی برای تحقیقات آینده

مطالعات اخیر در حسابرسی داخلی به طور گسترده ای نقش حسابرسی داخلی را در حاکمیت شرکتی ارزیابی کرده است. ما می خواهیم به کوپر و همکاران مراجعه کنیم. (۲۰۰۶)؛ هاس و همکاران (۲۰۰۶)؛ و آلگرینی و همکاران. (۲۰۰۶) برای بررسی دقیق مطالعات اخیر در مورد حسابرسی داخلی در ایالات متحده، اروپا، استرالیا و آسیا. مشخص شده است که عمدتاً با توجه به افزایش توجه به «حکمرانی خوب» و مقررات و دستورالعمل‌های ناشی از آن (به عنوان مثال، قانون Sarbanes Oxley در ایالات متحده، و همچنین کدهای حاکمیت شرکتی مختلف در اروپا)، به طور خاص، حسابرسی داخلی در نظارت و بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک و کنترل داخلی نقش مهمی در حاکمیت شرکتی دارد (Sarens & De Beelde, 2006a).

گراملینگ و همکاران (۲۰۰۴) مفهوم کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی (کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی) را به عنوان جنبه ای از کیفیت کنترل داخلی مورد بحث قرار داده و تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را بر کیفیت حاکمیت شرکتی پیشنهاد می‌کند. توصیف آنها از کیفیت IA تا حد زیادی به ارزیابی حسابرس خارجی از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی متکی است. به طور خاص، آنها استدلال می‌کنند که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی توسط عواملی مانند شایستگی، عینیت و کیفیت عملکرد کار منعکس می‌شود.

در این مقاله، می‌خواهیم با مطرح کردن این سؤال یک قدم جلوتر برویم: "چه زمانی می‌توانیم در مورد عملکرد حسابرسی داخلی مؤثر صحبت کنیم؟" طبق گفته گراملینگ و همکاران.. (۲۰۰۴)، اینگونه پاسخ میدهم: "وقتی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر کیفیت مدیریت شرکت دارد."

باید واضح باشد که این سؤال و پاسخ چالش های جدیدی را برای تحقیقات حسابرسی داخلی ایجاد می‌کند، چالش هایی که اکنون بیشتر در مورد آنها بحث خواهیم کرد.

اول، لازم به ذکر است که بیشتر مطالعات گراملینگ و همکاران (۲۰۰۴) برای توصیف عوامل تعیین کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بیش از یک دهه قبل. با این حال، حرفه حسابرسی داخلی به طور کلی و فعالیت های حسابرسی داخلی به طور قابل توجهی تغییر یافته است. کیفیت کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی چیست؟ کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی به ظرفیت عملکرد حسابرسی داخلی برای نظارت و بهبود مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل داخلی بستگی دارد. لازم به ذکر است که در تعریف حسابرسی داخلی که توسط IIA در سال ۱۹۹۹ منتشر شده است هر دو جنبه، نظارت و بهبود به وضوح گفته می‌شود

دوم اینکه، نشان دادن ارزش افزوده خود در داخل و خارج از سازمان همچنان یک چالش مداوم برای عملکرد حسابرسی داخلی است. یکی از راه های ممکن برای اثبات ارزش افزوده عملکرد حسابرسی داخلی، یافتن شواهدی است که نشان دهد کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر کیفیت حاکمیت شرکتی دارد. بنابراین، یک چالش برای



۰۱۲۲۰-۵۹۴۰۴

نخستین کنفرانس ملی



کتابخانه ملی جمهوری اسلامی ایران

چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه

زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰
MCII-conf.ir



پژوهشگران آینده برای بررسی تأثیر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی باید بررسی کنند که با توجه به شرایط حاکمیت شرکتی فعلی، چه جنبه‌هایی از حاکمیت شرکتی وجود دارد که عملکرد حسابداری داخلی می‌تواند تأثیر مثبتی بر آن داشته باشد؟

سوم، ما نباید زمینه کلی را که عملکرد حسابداری داخلی در آن فعالیت می‌کند نادیده بگیریم. ظرفیت عملکرد حسابداری داخلی برای نظارت و بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک و کنترل داخلی نیز به فرهنگ ریسک و کنترلی که در سازمان وجود دارد بستگی دارد، همانطور که توسط Sarens و همکاران پیشنهاد شده است. (۲۰۰۸). ارزش بررسی این را دارد که فرهنگ کلی ریسک و کنترل تا چه اندازه بر ظرفیت عملکرد حسابداری داخلی برای نظارت و بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک و کنترل داخلی و در نتیجه، سهم آن در کیفیت حاکمیت شرکتی تأثیر دارد.

کیفیت عملکرد حسابداری داخلی در زمینه حاکمیت شرکتی فعلی برای به دست آوردن درک کافی از کیفیت عملکرد حسابداری داخلی، باید پاسخی برای سوال زیر پیدا کرد: «کدام عوامل ظرفیت عملکرد حسابداری داخلی را برای نظارت و بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک و کنترل داخلی تعیین می‌کنند؟» برای پاسخ به این سؤال، دو جنبه از کیفیت عملکرد حسابداری داخلی باید بررسی شود: (۱). ویژگی‌های عملکرد حسابداری داخلی به عنوان یک کل؛ و (۲) ویژگی‌های حسابرسان داخلی فردی شاغل در عملکرد حسابداری داخلی. با بحث در مورد هر دو جنبه، ما راه‌هایی را برای اندازه‌گیری کیفیت عملکرد حسابداری داخلی ارائه می‌کنیم.

عملکرد حسابداری داخلی به عنوان یک کل

مطالعات قبلی در این زمینه اهمیت استقلال عملکرد حسابداری داخلی را آشکار کرده است (Bariff, 2003; Mutchler, 2003). استقلال عملکرد حسابداری داخلی در درجه اول به موقعیت عملکرد حسابداری داخلی در سازمان اشاره دارد. از نظر عملی، این موقعیت سازمانی اغلب با گزارش آن منعکس می‌شود

روابط به طور خاص، اهمیت رابطه گزارشگری عملکردی با هیئت مدیره یا کمیته حسابداری، و رابطه گزارشگری اداری با مدیرعامل (یا یکی دیگر از اعضای مدیریت ارشد) نشان داده شده است (به عنوان مثال، گودوین و یئو، ۲۰۰۱). با این حال، چند جنبه که می‌تواند بر ظرفیت عملکرد حسابداری داخلی برای نظارت و بهبود مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل داخلی نشان‌ناخته باقی می‌مانند. این جنبه‌ها ابتدا به شدت روابطی است که عملکرد حسابداری داخلی با هیئت مدیره، کمیته حسابداری و مدیریت ارشد دارد. به طور مشخص تر، هیئت مدیره یا کمیته حسابداری چه نسبتی از زمان جلسات خود را صرف موضوعات IA می‌کنند؟ هیئت مدیره، کمیته حسابداری و مدیریت ارشد تا چه اندازه برای برنامه ریزی IA اطلاعات ارائه می‌کنند؟ هیئت مدیره، کمیته حسابداری و مدیریت ارشد چقدر یافته‌ها و توصیه‌های IA را پیگیری می‌کنند؟ به طور کلی، بررسی اینکه آیا رابطه فشرده بین عملکرد حسابداری داخلی و هیئت مدیره، کمیته حسابداری و مدیریت ارشد تأثیر مثبتی بر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی دارد یا خیر، ارزش دارد. اگر چنین است، با توجه به اینکه کریستوفر و همکارانش، می‌توانیم به نوعی درجه «بهینه» از شدت دست پیدا کنیم.

استدلال کرده‌اند که دخالت بیش از حد، به عنوان مثال، مدیریت ارشد در برنامه ریزی حسابداری داخلی، می‌تواند تأثیر منفی بر استقلال عملکرد حسابداری داخلی داشته باشد؟ به عبارت دیگر، آیا قاعده «هر چه فشرده تر، بهتر» اعمال می‌شود یا خیر؟

باید روشن باشد که برای پاسخ به این سؤالات، دیدگاه اعضای هیئت مدیره و کمیته حسابداری و همچنین مدیران ارشد مورد نیاز است.

ویژگی دومی که کیفیت عملکرد حسابداری داخلی را تعیین می‌کند و تاکنون تنها به میزان محدودی توسط محققان در این زمینه مورد بررسی قرار گرفته است، به روش حسابداری و تکنیک‌های حسابداری مورد استفاده اشاره دارد. اکثر مطالعات موجود که با تکنیک‌های حسابداری سروکار دارند (به عنوان مثال آگرنینی و دی اونزا، ۲۰۰۳؛ ملویل، ۱۹۹۹) بدون بررسی تأثیر این تکنیک‌ها بر ظرفیت عملکرد حسابداری داخلی برای نظارت و بهبود مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل داخلی، توصیفی هستند.

عوامل زیر می‌توانند بر ظرفیت عملکرد حسابداری داخلی برای نظارت و بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک و کنترل داخلی تأثیر بگذارند:

- (۱) آیا یک دستورالعمل عملیاتی حسابداری داخلی وجود دارد؟
- (۲) آیا عملکرد حسابداری داخلی از یک طرح حسابداری مبتنی بر ریسک استفاده می‌کند؟
- (۳) عملکرد حسابداری داخلی هر چند وقت یک بار برنامه ریزی حسابداری داخلی را به روز می‌کند؟
- (۴) آیا عملکرد حسابداری داخلی خود ارزیابی ریسک و کنترل را تسهیل می‌کند؟
- (۵) آیا عملکرد حسابداری داخلی نظرسنجی رضایت ممیزی شونده‌گان را انجام می‌دهد؟
- (۶) آیا عملکرد حسابداری داخلی از تکنیک‌های حسابداری به کمک رایانه استفاده می‌کند؟
- (۷) آیا عملکرد حسابداری داخلی با استانداردهای IIA برای عملکرد حرفه‌ای حسابداری داخلی مطابقت دارد؟

The banner features the ISC logo (01220-59404) and the logo of the Ministry of Economic Affairs and Finance. The title is 'چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه'. The date is 'زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰' and the website is 'MCII-conf.ir'. There are also logos for 'کتابخانه تخصصی مدیریت بازرگانی و بازرگانی' and 'MCI CONF IR'.

(۸) آیا عملکرد حسابرسی داخلی یک برنامه ارزیابی و بهبود کیفیت دارد؟

(۹) آیا عملکرد حسابرسی داخلی اخیراً مورد ارزیابی کیفیت خارجی قرار گرفته است؟

به طور کلی، این سوال مطرح است که آیا استفاده از روش‌های حسابرسی پیشرفته و تکنیک‌های حسابرسی تأثیر مثبتی بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی دارد یا خیر. به طور شهودی، فرد می‌گوید «بله»؛ اما، مجدداً باید آزمایش شود که آیا کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی از درجه «بهینه» روش‌ها و تکنیک‌های متمایز پیشرفته سود می‌برد یا اینکه مفهوم «هرچه پیشرفته‌تر، بهتر» - از نظر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی کاربرد دارد.

حسابرسان داخلی فردی

جنبه دوم کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی که شایستگی تحقیقات بیشتر را دارد به ویژگی‌های حسابرسان داخلی فردی اشاره دارد. تحقیقات قبلی در این زمینه عمدتاً بر روی عینیت حسابرسان داخلی متمرکز شده است (به عنوان مثال، احلوات و لو، ۲۰۰۴؛ برودی و لو، ۲۰۰۰؛ اشناپدر، ۲۰۰۳)، در حالی که بسیاری از ویژگی‌های شخصی دیگر تقریباً مورد توجه قرار نگرفتند. مطالعه اخیر CBOK (IIA)، ۲۰۰۷ (نشان داده است که اکثریت بزرگی از عملکرد حسابرسی داخلی در سراسر جهان با یافتن حسابرسان داخلی با مشخصات مناسب با مشکل مواجه هستند. می‌توان استدلال کرد که ظرفیت عملکرد حسابرسی داخلی برای نظارت و بهبود ریسک فرآیندهای مدیریت و کنترل داخلی توسط حسابرس داخلی (۱) سوابق تحصیلی (۲) سابقه کار قبلی؛ (۳) گواهی (های) حرفه‌ای؛ (۴) برنامه آموزش و توسعه. (۵) مهارت‌های رفتاری؛ (۶) مهارت‌های فنی؛ و (۷) شایستگی‌ها تعیین می‌شود.

چالش برای تحقیقات آتی، ارائه پروفایل حسابرس داخلی است که با نیازهای یک عملکرد حسابرسی داخلی که می‌خواهد نقش ارزش‌افزایی در نظارت و بهبود مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل داخلی ایفا کند، مطابقت داشته باشد. با انجام این کار، می‌توان بررسی کرد که آیا یک مسابقه بین مشخصات حسابرس داخلی و مأموریت کلی عملکرد حسابرسی داخلی، از نظر مدیریت ریسک و کنترل داخلی، تأثیر مثبتی بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی دارد. لازم به ذکر است که این نوع تحقیق می‌تواند ورودی ارزشمندی برای آموزش و پرورش حسابرسان داخلی باشد که جنبه‌های حاکمیت شرکتی که عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند بر آنها تأثیر بگذارد

بررسی ادبیات حسابرسی داخلی موجود نشان می‌دهد که بیشتر مطالعات منتشر شده در این زمینه، به طور مستقیم یا غیرمستقیم، عمدتاً بر یک یا چند جنبه از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی متمرکز شده‌اند. تاکنون، تعداد مطالعاتی که رابطه بین یک یا چند جنبه از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و یک یا چند جنبه از کیفیت حاکمیت شرکتی را بررسی کرده‌اند، بسیار اندک است (به عنوان مثال، Caplan & کرشنه‌ایتر، ۲۰۰۰). با توجه به تعریف IIA از حسابرسی داخلی، می‌توان استدلال کرد که عملکرد حسابرسی داخلی می‌تواند تأثیر مثبتی بر کیفیت مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل داخلی، دو جنبه مهم حاکمیت شرکتی، داشته باشد.

ارتباط بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی

مطالعات اخیر مفهوم کیفیت کنترل داخلی را با اشاره به نقاط ضعف با اهمیت در کنترل داخلی تعریف کرده‌اند، و آن را با جستجوی افشای کمبود کنترل داخلی عملیاتی کرده‌اند (رک. Ashbaugh-Skaife et al., 2007; Doyle et al., 2007). محققان در حسابرسی داخلی می‌توانند برای بررسی اینکه آیا کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت کنترل داخلی ارتباط مثبت دارد یا خیر، بر این مطالعات اخیر تکیه کنند. می‌توان فرض کرد که هر چه عملکرد حسابرسی داخلی توانایی بیشتری برای نظارت و بهبود فرآیندهای کنترل داخلی داشته باشد - به عبارت دیگر، کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بالاتر باشد - کیفیت کنترل داخلی بالاتر خواهد بود. بعلاوه، پژوهشی که بر این نوع سوال پژوهشی متمرکز است، می‌تواند تلاش کند تا مشخص کند که کدام جنبه از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، همانطور که در بخش قبل تعریف شد، بیشترین ارتباط را با کیفیت کنترل داخلی دارد. آیا کیفیت کنترل داخلی بیشتر تحت تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک کل است یا ویژگی‌های حسابرسان داخلی فردی؟ آیا کیفیت کنترل داخلی با شدت روابطی که عملکرد حسابرسی داخلی با هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد دارد تعیین می‌شود یا توسط روش حسابرسی و تکنیک‌هایی که عملکرد حسابرسی داخلی استفاده می‌کند تعیین می‌شود؟ آیا یک عملکرد حسابرسی داخلی که مشخصات حسابرسان داخلی با نقش عملکرد حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل داخلی مطابقت دارد، بهتر می‌تواند بر کیفیت کنترل داخلی تأثیر مثبت بگذارد؟

نتایج این نوع مطالعه می‌تواند برای IIA و همچنین برای توسعه حرفه حسابرسی داخلی ارزش زیادی داشته باشد.

ارتباط بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت مدیریت ریسک



برخلاف کیفیت کنترل داخلی، ادبیات تعریف روشنی از "کیفیت مدیریت ریسک" به ما ارائه نمی‌دهد. اول از همه، رابطه بین مدیریت ریسک و کنترل داخلی، تا به امروز، چندان روشن نیست. بر اساس فلسفه کلی چارچوب مدیریت ریسک سازمانی (ERM)، ما می‌گوییم که کنترل داخلی بخشی جدایی‌ناپذیر از مدیریت ریسک است. با این حال، مدیریت ریسک با ایجاد پیوند صریح با استراتژی سازمان، فراتر از کنترل داخلی - به عبارت دیگر، گسترده‌تر است. به طور خاص، ERM «فرآیندی است که در تنظیم استراتژی و در سراسر شرکت اعمال می‌شود، که برای شناسایی رویدادهای بالقوه‌ای طراحی شده است که ممکن است بر واحد تجاری تأثیر بگذارد، و ریسک را در حد ریسک‌پذیری آن مدیریت کند، تا اطمینان معقولی در مورد دستیابی به اهداف واحد تجاری ارائه کند». COSO (۲۰۰۴). به طور خاص، چارچوب ERM متشکل از هشت جزء مرتبط با یکدیگر است. بر اساس COSO (2004)، تعیین اینکه آیا ERM مؤثر است یا خیر، قضاوتی است که حاصل ارزیابی این موضوع است که آیا هشت جزء وجود دارند و به طور مؤثر عمل می‌کنند. به نوبه خود، برای اینکه اجزاء موجود باشند و به درستی کار کنند، نمی‌توان ضعف بااهمیتی داشت و ریسک باید در ریسک‌پذیری واحد تجاری وارد شده باشد. به عبارت دیگر کیفیت مدیریت ریسک با کفایت و اثربخشی سیستم مدیریت ریسک منعکس می‌شود. باید اعتراف کنم که تحقیقات مفهومی برای عملیاتی کردن بیشتر مفهوم کیفیت مدیریت ریسک مورد نیاز است. بنابراین، هم کفایت و هم اثربخشی باید در نظر گرفته شود. IIA (IIA انگلستان و ایرلند، ۲۰۰۴)، و همچنین چند مطالعه در این زمینه (Allegrini & D'Onza، ۲۰۰۳؛ Sarens & De Beelde، ۲۰۰۶) نقش ارزشمندی را که حسابرسی داخلی می‌تواند در مدیریت ریسک ایفا کند، نشان داده است. به طور خاص، دو روش مهم که عملکرد حسابرسی داخلی از طریق آن برای یک سازمان ارزش قائل می‌شود عبارتند از: (۱) با ارائه اطمینان عینی که ریسک‌های اصلی تجاری به درستی مدیریت می‌شوند. و (۲) با ارائه اطمینان از اینکه چارچوب مدیریت ریسک به طور مؤثر عمل می‌کند (IIA UK & Ireland, 2004). حسابرسی داخلی همچنین می‌تواند خدمات مشاوره‌ای را با هدف بهبود کفایت و اثربخشی سیستم مدیریت ریسک ارائه دهد. همانطور که توسط Sarens & De Beelde (2006b) استدلال می‌شود، حسابرسان داخلی اغلب نقش پیشگامی در ایجاد سطح بالاتری از آگاهی از خطر و کنترل و یک سیستم مدیریت ریسک رسمی، استاندارد، شفاف و مستند دارند. البته باید تأکید کرد که نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و همچنین تأثیر آن بر کیفیت مدیریت ریسک (اثربخشی) بستگی دارد.

جالب است که ببینیم مشابه کیفیت کنترل داخلی، کدام جنبه‌های خاص کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بیشترین ارتباط را با کیفیت مدیریت ریسک دارد. باز هم، این مطالعات می‌تواند برای IIA ارزشمند باشد، زیرا تلاش می‌کند تا راهنمایی‌های خود را در مورد نقشی که حسابرسی داخلی می‌تواند/باید در مدیریت ریسک ایفا کند، اصلاح کند.

تحقیقاتی که نسبتاً جدید باقی مانده است.

تأثیر فرهنگ ریسک و کنترل

هنگام مطالعه رابطه بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت کنترل داخلی یا کیفیت مدیریت ریسک، تحقیقات آینده باید تأثیر فرهنگ ریسک و کنترل را در سازمان نیز در نظر بگیرد. اینکه آیا تأثیر یک عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا بر کیفیت کنترل داخلی (یا کیفیت مدیریت ریسک) توسط فرهنگ ریسک و کنترل قوی (ضعیف) تقویت (ضعیف) می‌شود، باید مورد مطالعه قرار گیرد. به طور خاص، آیا یک فلسفه مدیریت ریسک واضح و سازگار وجود دارد؟ آیا سازمان ریسک‌پذیری خود را تعریف کرده است؟

هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد، اعم از ریسک و کنترل، تا چه اندازه به فکر هستند؟ آیا همه افراد سازمان از اهمیت مدیریت ریسک و کنترل داخلی آگاه هستند؟ اگر بتوانید به همه این سؤالات «بله» پاسخ دهید، عملکرد حسابرسی داخلی احتمالاً بهتر خواهد بود. با توجه به فرهنگ ریسک و کنترل حمایتی، نقش ارزشمندی در نظارت و بهبود فرآیندهای مدیریت ریسک و کنترل داخلی ایفا کند.

به طور مشابه، همچنین می‌توان بررسی کرد که آیا تأثیر یک عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت پایین بر کیفیت کنترل داخلی (یا کیفیت مدیریت ریسک) توسط فرهنگ ریسک و کنترل ضعیف (قوی) تقویت می‌شود (تضعیف می‌شود). باید توجه داشت که چارچوب ERM راه‌های جالبی برای اندازه‌گیری (عملیاتی‌سازی) فرهنگ ریسک و کنترل ارائه می‌کند.

امیدوارم این مقاله بتواند به گسترش تحقیقات در حسابرسی داخلی کمک کند، زیرا باید گفت که این حوزه نسبتاً ناشناخته باقی مانده است. امید است که حرفه در حال تغییر، و همچنین زمینه حاکمیت شرکتی پویا، منبع الهام برای محققان در سراسر جهان باقی بماند.

Sarens, G. (2009). Internal auditing research: Where are we going? Editorial. *International Journal of Auditing*, 13(1), 1-7.

Ahluwat, S. S. & Lowe, D. J. (2004), 'An examination of internal auditor objectivity: Inhouse versus outsourcing', *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 23, No. 2, pp. 149-60.



Allegrini, M. & D'Onza, G. (2003), 'Internal auditing and risk assessment in large Italian companies: an empirical survey', *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 191–208.

Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R. & Sarens, G. (2006), 'The European literature review on internal auditing', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8, pp. 845–53.

Ashbaugh-Skaife, H., Collins, D. & Kinney, W. (2007), 'The discovery and reporting of internal control deficiencies prior to SOX-mandated audits', *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, No. 1–2, pp. 166–92.

Bariff, M. (2003), *Internal Audit Independence and Corporate Governance*, Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Brody, R. G. & Lowe, D. J. (2000), 'The new role of the internal auditor: Implications for internal auditor objectivity', *International Journal of Auditing*, Vol. 4, No. 2, pp. 169–76.

Caplan, D. & Kirschenheiter, M. (2000), 'The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention', *Contemporary Accounting Research*, Vol. 17, No. 3, pp. 387–428.

Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. (2009), 'A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 22, No. 2.

Christopher, J., Sarens, G. & Leung, P. (2009), 'A critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 22, No. 2.

Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO) (2004), *Enterprise Risk Management – Integrated Framework*.

Cooper, B., Leung, P. & Wong, G. (2006), 'The Asia Pacific literature review on internal auditing', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8, pp. 822–34.

Doyle, J., Ge, W. & McVay, S. (2007), 'Determinants of weaknesses in internal control over financial reporting', *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 44, No. 1–2, pp. 193–223.

Goodwin, J. & Yeo, T. Y. (2001), 'Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore', *International Journal of Auditing*, Vol. 5, No. 2, pp. 107–25.

Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A. & Church, B. K. (2004), 'The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research', *Journal of Accounting Literature*, Vol. 23, pp. 194–244.

Hass, S., Abdolmohammadi, M. J. & Burnaby, P. (2006), 'The Americas literature review on internal auditing', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 8, pp. 835–44. The Institute of Internal Auditors (2007), *Common Body*

of Knowledge in Internal Auditing, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation. The Institute of Internal Auditors UK and Ireland (2004), *Position Statement: The Role of Internal Audit in Enterprise-wide Risk Management*.

Leung, P., Cooper, B. J. & Robertson, P. (2004), *The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Management*, Melbourne: RMIT Publishing. Melville, R. (1999), 'Control self assessment in the 1990s: The UK perspective', *International Journal of Auditing*, Vol. 3, No. 3, pp. 191–206.

Mutchler, J. F. (2003), 'Independence and objectivity: A framework for research opportunities in internal auditing'. In Bailey, A. D., Gramling, A. A. & Ramamoorti, S. (eds), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, pp. 231–68.

Paape, L., Scheffe, J. & Snoep, P. (2003), 'The relationship between the internal audit function and corporate governance in the EU – a survey', *International Journal of Auditing*, Vol. 7, No. 3, pp. 247–62. Public Company Accounting Oversight Board

(PCAOB) (2004), *Auditing Standard No. 2: An Audit of Internal Control over Financial Reporting Performed in Conjunction with an Audit of Financial Statements*.

Ramamoorti, S. (2003), 'Internal auditing: History, evolution, and prospects. In Bailey, A. D., Gramling, A. A. & Ramamoorti, S. (eds), *Research Opportunities in Internal Auditing*, Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, pp. 1–23.

The banner features a background image of a person's hands using a calculator and a receipt. On the left, there is a large orange arrow pointing upwards. The central text is in Persian. At the top left, the ISC logo is displayed with the phone number 01220-59404. To the right, the text 'نخستین کنفرانس ملی' (First National Conference) is written. Below this, the title of the conference is 'چالش‌ها و راهکارهای نوین در مدیریت، حسابداری و صنعت بیمه' (Challenges and New Solutions in Management, Accounting, and Insurance Industry). The date 'زمان برگزاری: ۱۴۰۲/۰۷/۲۰' (Date: 1402/07/20) and the website 'MCII-conf.ir' are listed. On the right side, there are logos for the Ministry of Economic Affairs and Finance, the Ministry of Industry, Mine and Trade, and the MCI (Management Control Institute) logo.

Sarens, G. & De Beelde, I. (2006a), 'The relationship between internal audit and senior management: An analysis of expectations and perceptions', *International Journal of Auditing*, Vol. 10, No. 3, pp. 219–41.

Sarens, G. & De Beelde, I. (2006b), 'Internal auditors' perception about their role in risk management: A comparison between US and Belgian companies', *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 1, pp. 63–80.

Sarens, G., De Beelde, I. & Everaert, P. (2008), 'Internal audit: a comfort provider to the audit committee', Working Paper, Université Catholique de Louvain. Schneider, A. (2003), 'An examination of whether incentive compensation and stock ownership affect internal auditor objectivity', *Journal of Management Issues*, Vol. 15, No. 4, pp. 486–97.