

## Pattern Development and Prioritisation of Effective Factors on Quality Enhancement of Internal Audit

Zohreh Hajiha<sup>1</sup>, Hossein Rajabdoori<sup>2</sup>

Received: 2017/04/05

Accepted: 2017/07/25

### Abstract

Internal audit is an important issue that has recently attracted increasing attention. This study has been conducted with the objective of pattern development and investigating the prioritization of effective factors on a quality Enhancement of internal audit. This study is a functional survey. In this regard, firstly by investigating 15 internal and external studies that have provided patterns for a quality rise of internal audit and by using content analysis approach, factors influencing the quality Enhancement of an internal audit were identified in a five-dimensional model. Then the subject was analyzed by converting obtained factors into the questionnaire and random sampling of 81 University professors. After data normalization by SPSS software, a parametric one-sample t-test was used for analysis of the results in the form of five hypotheses and also Friedman test was used to determine the priority of factors. The findings of the research showed the approval of all hypotheses and the importance of investigated factors. Also from the perspective of respondents, the factor of “independence” is the priority and thereafter, the factors of “privacy principles”, “competences”, “communicational factors” and “management support from internal auditors” are the next priorities.

**Keywords:** Internal Audit, Internal Audit Pattern, Quality.

**Jel classification:** M42, M49

---

DOI: 10.22051/ijar.2019.14834.1283

<sup>1</sup> Associate Professor of Accounting, Islamic Azad University, East Tehran Branch, Tehran, Iran(drzhajiha@gmail.com)

<sup>2</sup> PhD Student in Accounting, Islamic Azad University, Bandar Abbas Branch, Bandar Abbas, Iran. Corresponding Author(Hosrado@gmail.com)

## تدوین الگو و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی

زهرا حاجیه‌ها<sup>۱</sup>، حسین رجب‌دزی<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۱/۱۶

تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۵/۰۳

### چکیده

حسابرسی داخلی، موضوع مهمی است که به تازگی توجه بسیاری را به خود جلب کرده است. این پژوهش، با هدف تهیه الگو و بررسی اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی نگارش یافته است. مطالعه پیش‌رو از نوع پیمایشی-کاربردی است. در این راستا، ابتدا با بررسی ۱۵ پژوهش داخلی و خارجی که به ارائه الگوی افزایش کیفیت حسابرسی داخلی پرداخته‌اند و با استفاده از رویکرد تحلیل محتوا، عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی در قالب الگویی پنج‌بُعدی شناسایی و سپس با تبدیل مؤلفه‌های یافته شده به پرسشنامه و نمونه‌گیری تصادفی ساده از ۸۱ نفر از مدرسان دانشگاهی، موضوع بررسی شده است. پس از بررسی نرمال بودن داده‌ها توسط نرم‌افزار SPSS، برای تحلیل نتایج در قالب ۵ فرضیه، از آزمون پارامتریک T تک نمونه‌ای و جهت تعیین اولویت یافته‌ها از آزمون فریدمن استفاده شد. یافته‌ها نشان‌دهنده تأیید کلیه فرضیه‌های پژوهش و به معنای بااهمیت بودن عوامل موردبررسی است. همچنین، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان استقلال به‌عنوان اولویت اول و در ادامه، عوامل رعایت اصول و ضوابط، صلاحیت و شایستگی، عوامل ارتباطی و حمایت مدیران از حسابرسان داخلی به ترتیب در اولویت‌های بعدی، قرار دارند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی داخلی، کیفیت، الگوی حسابرسی داخلی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42 , M49

DOI: 10.22051/ijar.2019.14834.1283

<sup>۱</sup> دانشیار و عضو هیئت‌علمی گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران، (drzhajiha@gmail.com).

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران، نویسنده مسئول، (Hosrado@gmail.com).

### مقدمه

حسابرسی داخلی، یک فعالیت هدفمند و مستقل است که برای سازمان اطمینانی در مورد کنترل‌های داخلی استقرار یافته فراهم و برای عملیات ارزش افزایی می‌کند. حسابرسی داخلی، یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان‌های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند (مدیریت حسابرسی داخلی بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۷). این حرفه، به‌طور پیوسته خود را اصلاح می‌کند. چنان‌که سال‌به‌سال با تغییر نیازهای سازمان، دامنه فعالیت حسابرسان داخلی نیز تغییر می‌یابد و تحلیل‌های متفاوتی برای کشف ریسک واحد تجاری انجام می‌گیرد (جوکان، ۲۰۱۱). سازمان‌هایی که از یک واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردار هستند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای کسب‌وکار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند. از همین رو، اقدام‌های اصلاحی مناسب را به‌منظور بهبود مستمر محیط کسب‌وکار خود به کار می‌بندند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰). این واحد، به‌عنوان بازوی مدیرعامل عمل می‌کند و با نظارت کامل بر عملکرد واحدهای اجرایی و ستادی، تصویری شفاف از سازمان را با توجه به فراز و نشیب‌ها، موفقیت‌ها، عدم پیشرفت‌ها و نقاط ضعف، به مدیریت عالی سازمان منعکس می‌نماید (نادری‌نیری و همکاران، ۱۳۹۳). از سوی دیگر، مدیران سازمان نیز باید از نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند. شناخت متقابل کارکردها و نیازهای کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران سطوح مختلف سازمان از یکدیگر، سازمان را در رسیدن به هدف‌ها یاری می‌کند (پورموسی، ۱۳۸۸). امروزه وظایف و نقش حسابرسان داخلی، بسیار بااهمیت‌تر از حسابرسان مستقل تلقی می‌شود، زیرا با حسابرسی داخلی می‌توان از وقوع حوادث نامطلوب در سازمان پیش‌گیری کرد. جنبه بازدارندگی حسابرسی داخلی قبل از خرج نیز بسیار بااهمیت است، زیرا حسابرسان خارجی در اصل نقش بازدارندگی یا پیش‌گیری از تقلب را به علت زمان رسیدگی که بعد از انجام عملیات است (مشابه حسابرسی بعد از خرج)، ندارند (دوانی، ۱۳۹۳).

هدف اصلی این پژوهش، تدوین الگو و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی است. برای این منظور، با مراجعه به پژوهش‌های داخلی و خارجی که به ارائه

الگوی افزایش کیفیت حسابرسی داخلی پرداخته بودند و با استفاده از رویکرد تحلیل محتوا، الگوی اولیه تهیه و سپس از نظر مدرسان دانشگاهی برای بررسی اولویت‌ها استفاده شد. تمایز اصلی این پژوهش با سایر پژوهش‌های انجام‌شده، تهیه الگو با رویکرد تحلیل محتوا و اولویت‌بندی آن با استفاده از نظرات کارشناسی جامعه دانشگاهی است. در نتیجه، می‌توان با استفاده از نتایج پژوهش ضمن درک اهمیت هر مؤلفه، مسیر افزایش سطح اثربخشی حسابرسی داخلی را ترسیم نمود.

### پیشینه پژوهش

#### پیشینه پژوهش داخلی

جبارزاده کنگرلویی و همکاران (۱۳۹۰)، دانش تخصصی حسابرسی، صاحب‌نظر بودن در سایر زمینه‌ها علاوه بر زمینه مالی، پیرو آداب و اصول مدون حرفه‌ای بودن، استقلال، رازداری، صلاحیت اخلاقی، اجتماعی و حرفه‌ای و انجام کار به‌صورت حرفه‌ای را از عوامل مؤثر در جهت افزایش قابلیت اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی بیان نمودند. پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱)، در پژوهشی جایگاه سازمانی، آموزش، محیط کار، ارزیابی ریسک، خدمات متنوع، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و روش‌های نوین را از عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی قلمداد کرده‌اند. ساسانی و اسکندری (۱۳۹۲)، نیز با بهره‌گیری از پژوهش «اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی» منتشرشده توسط انجمن حسابرسان داخلی آمریکا در سال ۲۰۱۰، در پژوهشی به‌منظور تعریف و شناسایی شاخه‌های اصلی اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی، منابعی شامل چارچوب رهنمودهای اجرایی حرفه‌ای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ساختار و منشور حسابرسی داخلی، قوانین و مقررات کاربردی و برنامه‌ها و استراتژی‌های حسابرسی را موردبررسی قرار داده‌اند. در نتیجه، معیارهایی شامل معیارهای پایه خدمات به ذینفعان، نوآوری، دانش و مهارت کسب‌وکار، توسعه روش‌ها و دانش‌ها و توسعه نیروی کار را به‌عنوان عوامل مؤثر بر کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی، عنوان نموده‌اند.

باقرپورولاشانی و همکاران (۱۳۹۲)، نیز نشان داد که اجرای حسابرسی داخلی حاوی پیش‌نیازهایی شامل شناسایی و تعیین اهداف و فرایندهای سازمانی، آموزش کارکنان و برنامه‌های

آموزشی، حمایت مدیریت ارشد و مراحل از جمله تعیین اهداف کنترلی، تجزیه و تحلیل اولویت بندی ریسک‌ها، فعالیت‌های کنترلی، تعیین نقاط ضعف کنترلی موجود، تدوین برنامه حسابرسی و انجام رسیدگی و ارائه گزارش حسابرسی است. کردستانی و علوی (۱۳۹۳)، در پژوهشی عوامل عملکرد مستقل، حمایت از سوی مدیران ارشد، تسهیل روابط با مدیران، ارزیابی سالانه، کمک به پاسخگویی مدیران، مؤثر بودن در بهبود استراتژی‌های سازمان، عملکرد کارا و اثربخش، کمک در مرتفع کردن مسئولیت‌ها و ارتباط با ذینفعان را به عنوان راه کارهای بهبود حسابرسی داخلی بیان کرده‌اند.

واحدمقدم و معین فر (۱۳۹۳)، ویژگی‌های لازم برای یک حسابرسی مناسب را علاوه بر تلاش برای بهبود مستمر و رفع نقاط ضعف، شامل مواردی دانسته‌اند که به شرح زیر است: (۱) عقل سلیم، (۲) زمینه فنی، (۳) دانش عمومی از صنعتی که واحد تجاری در آن فعالیت می‌کند، (۴) اطلاعات از عملیات و سازمان واحد تجاری، (۵) کنجکاوی، مهارت و انگیزه، (۶) توانایی و هنر در روابط انسانی و ارتباطات و (۷) مهم‌تر از همه آنکه مانند یک مدیر بتواند فکر کند. سلیمانی و نیکجه (۱۳۹۴)، نیز در پژوهش خود ابتدا به مفاهیم نظام راهبری شرکتی پرداخته و سپس طبقه‌بندی تجربی ارائه شده برای مدل‌های نظام راهبری شرکتی را با توجه به چگونگی جدایی مالکیت از مدیریت و کنترل شرکت و روابط بین نهادهای مختلفی که شرکت را مدیریت و کنترل می‌کنند، توضیح داده‌اند. علاوه بر آن، رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)، در پژوهشی موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها را مورد بررسی قرار داده‌اند. موانع ذکر شده شامل سه مؤلفه: (۱) موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی، (۲) عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب در رابطه با واحد حسابرسی داخلی و (۳) موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی است که یافته‌ها با استفاده از تحلیل عاملی، به دست آمده است. در نهایت، اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) نیز نشان دادند که همکاری با کمیته حسابرسی داخلی در تهیه صورت‌های مالی، دارای تأثیر مثبت و معناداری بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی داخلی بوده و از نظر خبرگان تک‌تک عوامل قدرت تا اندازه‌ای مطلوب و از نظر شرکت‌ها مطلوب ارزیابی می‌شوند.

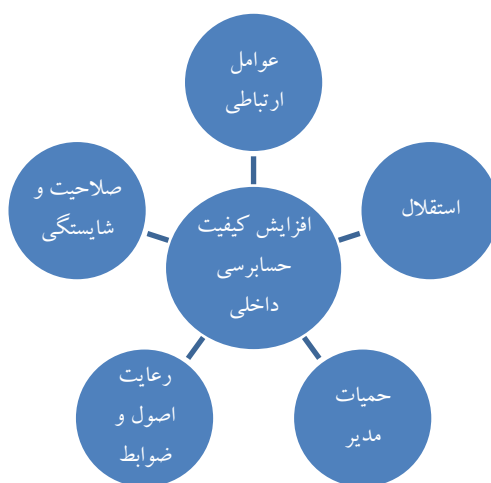
### پیشینه پژوهش خارجی

بررسی یافته‌های پژوهشگران خارجی نیز نشان داد که برای نمونه، استرن (۱۹۹۴) در پژوهشی ۱۵ مرحله را برای مؤثر بودن حسابرسی داخلی بیان نموده است که شامل (۱) تبدیل شدن به یک

پیش‌رانه در اجرای تغییرات، (۲) افزایش همکاری متقابل حسابرسی در سازمان، (۳) ارزیابی خود از طریق دخالت در خریدها، (۴) استفاده از تمامی کارکنان در امر حسابرسی، (۵) تمرکز بر مخاطرات محیط کسب و کار، (۶) هدف‌گیری برای افزایش سود، (۷) به اشتراک گذاشتن فناوری‌ها، (۸) همکاری با مشتریان، (۹) بیان مشاوره‌های حسابرسی شرکت در سطح گسترده، (۱۰) اجرای حسابرسی پیشگیرانه، (۱۱) کاهش هزینه حسابرسی مستقل، (۱۲) قرار گرفتن حساب‌برسان در جایگاه ویژه، (۱۳) دریافت گزارش‌های حسابرسی در اسرع وقت، (۱۴) رعایت اصول اولیه و (۱۵) تأکید بر حوزه‌های مشکل‌زا، است. همچنین، بر اساس استاندارد شماره ۳۰۰ انجمن حساب‌برسان داخلی (۲۰۰۰) طبقه‌بندی حوزه کاری و وظایف حساب‌برسان داخلی بدین شرح است: (۱) اعتبار و درستی اطلاعات (استاندارد ۳۱۰)، (۲) پذیرش و رعایت خط‌مشی‌ها، طرح‌ها، رویه‌ها، قوانین و مقررات (استاندارد ۳۲۰)، (۳) حفاظت از دارایی‌ها (استاندارد ۳۳۰)، (۴) استفاده اقتصادی و کارآمد از ثروت (استاندارد ۳۴۰) و (۵) اجرای اهداف با استفاده از بودجه‌های مقرر برای عملیات و برنامه‌ها (استاندارد ۳۵۰). روث (۲۰۰۰) نیز با بررسی بهترین تجربه‌ها و روش‌های طبقه‌بندی جهانی در رابطه با ارزش‌افزوده حسابرسی داخلی عواملی را ذکر نموده است. عوامل ذکر شده عبارت است از ساختار سازمانی، نیروی انسانی و محیط کار، ارزیابی ریسک حسابرسی، خدمات متنوع حسابرسی داخلی، دیگر خدمات تضمینی و مشاوره‌ای، سنجش عملکرد واحد، بازاریابی خدمات و در آخر تغییرهای مداوم واحد. همچنین، رتنبرگ و همکاران (۲۰۰۰)؛ به نقل از صلاحی‌نژاد و فارس‌جانی، (۱۳۹۲) تأکید می‌کنند که عواملی می‌تواند موفقیت حسابرسی داخلی را رقم بزند. محتوای اصلی هر یک از عوامل شامل (۱) مأموریت تعریف شده و شفاف که پیوسته مدیریت شرکت آن را تقویت کند، (۲) ارتباط‌های هوشمندانه، خواه رسمی و خواه غیررسمی بین حساب‌برسان داخلی و مدیریت عالی، (۳) رابطه قوی بین گروه حسابرسی داخلی و کمیته‌های حسابرسی، (۴) پیشرو بودن در ترویج ایده‌های جدید، (۵) تمایل به ارزیابی بر اساس ارزش‌افزوده خدماتی که به شرکت ارائه می‌کنند، (۶) تخصص و تجربه کافی همه اعضای گروه حسابرسی در زمینه حسابرسی فناوری اطلاعات و بهره‌مندی از کارشناسان، (۷) استفاده از فن‌های تحلیل یکپارچه ریسک، (۸) حفظ انعطاف‌پذیری طرح حسابرسی، (۹) ارائه پیشنهاد و راه‌حل برای کاستی‌های موجود در شرکت، (۱۰) استفاده از کارکنان باتجربه و (۱۱) استفاده از نظر کارشناسان مستقل در صورت لزوم، است. افزون بر آن، چمبرز و همکاران (۲۰۱۳) نیز به هفت راز موفقیت برای حساب‌برسان داخلی، اشاره کرده‌اند.

عوامل ذکر شده شامل صلاحیت، ایجاد ارتباط کاری با دیگران، مشارکت، ارتباطات، کار گروهی، گوناگونی فرهنگ‌ها و دیدگاه‌ها و یادگیری دائمی است. الزبان و گویلیام (۲۰۱۴) نیز در پژوهشی به بررسی معیارهای افزایش کیفیت حسابرسی داخلی پرداخته‌اند. این عوامل شامل سنجش صلاحیت و شایستگی حسابرسان، اندازه بخش حسابرسی داخلی، رابطه بین حسابرسان داخلی و خارجی، استقلال حسابرسی داخلی و میزان پشتیبانی و حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی است. همچنین، یوسکو و همکاران (۲۰۱۷) دریافتند که افشای حسابرسی داخلی ارتباط قابل توجهی با درجه افشای برخی از متغیرهای حسابرسی مستقل دارد.

بر اساس پیشینه پژوهش و با استفاده از رویکرد تحلیل محتوا، الگوی اولیه استخراج شد. تحلیل محتوا، فنی برای استخراج داده‌ها از متن است که دارای ویژگی‌های خاص خود است. در این پژوهش، با بررسی محتوای مقاله‌های ذکر شده در قسمت پیشینه (مقاله‌هایی که ارتباط مستقیمی با بهبود عملکرد و کیفیت حسابرسی داخلی داشته و ترجیحاً به ارائه الگو پرداخته باشند) و با استفاده از گام‌های تحلیل محتوای نئوندورف (۲۰۰۶) الگوی اولیه تهیه شد. الگوی اولیه استخراج شده در شکل ۱ قابل مشاهده است.



شکل (۱): عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی

در ادامه، به گونه مختصر هر یک از عوامل ذکر شده در الگو بیان می‌شود:

### عوامل ارتباطی

ارتباط اثربخش، مدت‌ها است که به‌عنوان ویژگی ارزشمند حسابرسی داخلی شناخته شده است (بستانیان، ۱۳۹۲). ارتباط اثربخش برای حساب‌برسان داخلی شامل مجموعه‌ای از شبکه‌های ارتباطی مختلف است. یکی از فراگیرترین هدف‌ها در حسابرسی داخلی ایجاد زمینه اعتماد و احترام با افراد حرفه‌ای دیگر سازمان است؛ کمک به دیگران و روابط سازنده، همکاری و منافع متقابل ایجاد می‌کند و دستیابی به این هدف مستلزم برقراری رابطه مستقیم درون شبکه سازمان است. همچنین، حساب‌برسان داخلی به‌ویژه در برقراری ارتباط با حساب‌برسان مستقل باید آزادی عمل داشته باشد (سازمان حسابرسی، ۱۳۸۹). هماهنگ‌سازی، مشارکت و همکاری میان حساب‌برسان داخلی و خارجی همواره به‌عنوان مسئله‌ای مهم برای حساب‌برسی سازمان‌ها و ذی‌نفعان خارجی آن‌ها بوده است (الزبان و گویلیام، ۲۰۱۴). حساب‌برسی داخلی باید با مشورت با مدیریت، ضرورت‌ها و اولویت‌های کاری خود را تعیین کند؛ بنابراین، رئیس حساب‌برسی داخلی باید آزادانه به مدیران ارشد دسترسی داشته باشد و به آن‌ها گزارش کند (محمودزاده، ۱۳۹۳).

### استقلال

استقلال حساب‌برس، همواره به‌عنوان موضوعی مهم و ضروری قابل‌بحث بوده است. این مهم در رابطه با حساب‌برسان داخلی نیز صدق می‌کند. سلیمانی‌امیری و نیکبخت (۱۳۹۴) معتقدند با توجه به اینکه حساب‌برسان داخلی در استخدام سازمان هستند و واژه حساب‌برس مستقل برای آنان به کار نمی‌رود، استقلال ایشان نوعی «استقلال خاکستری»<sup>۲</sup> است. استقلال خاکستری به معنای نوعی استقلال است که بین استقلال مطلق و وابستگی قرار دارد. درهرحال، وجود استقلال برای حساب‌برسان داخلی ضروری است، به‌نحوی که بر اساس پژوهش‌های پیشین، این موضوع اهمیت فوق‌العاده‌ای دارد.

### حمایت مدیریت از حساب‌برسان داخلی

مدیران و حساب‌برسان داخلی در یک سنگر قرار دارند و اهداف پیش‌بینی شده و مواضع آن‌ها مشترک است. مدیران باید توصیه‌های حساب‌برسان داخلی را درک کنند و آگاه باشند که حمایت از آن‌ها باعث به کنترل درآوردن ریسک‌های موجود می‌شود (مدیرکیا، ۱۳۹۳). مدیرانی که به دنبال اثربخشی فعالیت حساب‌برسی داخلی هستند، باید همواره نسبت به ارزیابی این حوزه از



سازمان خود اقدام کنند و در جهت تقویت، بهبود مستمر و رفع نقاط ضعف آن بکوشند (واحدمقدم و معین فر، ۱۳۹۳). با حمایت مدیران است که واحد حسابرسی داخلی می‌تواند منابع مالی و انسانی کافی در اختیار گیرد و موقعیت و جایگاه خود را در سازمان تثبیت کند؛ بنابراین، پشتیبانی مدیریتی سازمان از حسابرسی داخلی یک ضرورت است. همچنین، اندازه هر واحد سازمانی را می‌توان با تعداد نیروهای در اختیار آن واحد بررسی کرد. طبیعی است که واحدهای سازمانی با گستردگی بیشتر، برای سازمان از اهمیت بیشتری برخوردارند و برای پیشبرد اهداف و وظایف خود نیازمند در اختیار داشتن نیروهای انسانی متخصص بیشتری هستند؛ بنابراین، بخش حسابرسی داخلی نیز برای انجام وظایف خود باید نیروی کار کافی در اختیار داشته باشد.

### رعایت اصول و ضوابط

لازم است که حسابرسان داخلی به اصول و ضوابط مطرح شده توجه نموده و از آن‌ها تخطی ننمایند، زیرا تخطی از اصول و ضوابط را می‌توان به‌عنوان خط قرمز هر حرفه و سازمانی تعریف نمود.

### صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی

صلاحیت و شایستگی کارکنان، یکی از مؤلفه‌های کلیدی در فعالیت مؤثر حسابرسی داخلی است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۶). حسابرسان داخلی باید افرادی باتجربه و دارای صلاحیت و دانش کافی باشند؛ به‌صورتی که درک و شناخت بالایی از فرایندها، عملیات و اصلاح سیستم‌ها داشته باشند. حمایت کافی مدیران باید پشتوانه محکمی برای ضمانت اجرایی گزارش‌ها، پیشنهادهای و نتایج حاصل از رسیدگی‌ها باشد (خوزین، ۱۳۸۵). به‌گونه‌عام، داشتن صلاحیت اخلاقی و حرفه‌ای، برای حسابداران و حسابرسان مستقل و داخلی ضروری است و لازم است که این افراد دارای صلاحیت‌های اخلاقی، دانش و تحصیلات، مهارت و دیگر شایستگی‌های لازم برای انجام وظایف خود باشند. صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی در جایگاهی از اهمیت قرار دارد که این موضوع تحت عنوان شاخصی برای اتکا به فعالیت‌های حسابرسان داخلی از سوی حسابرسان مستقل شناسایی شده است (التوایجری و همکاران، ۲۰۰۴).

### فرضیه‌های پژوهش

اکنون، جهت رسیدن به اهداف پژوهش و با توجه به مبانی نظری و الگوی ارائه‌شده، می‌توان فرضیه‌های زیر را بیان نمود. لازم به ذکر است که بر اساس الگوی تهیه‌شده و تحلیل محتوای پژوهش‌های بررسی‌شده، پنج عامل به صورت کلی در حسابرسی داخلی دارای اهمیت است؛ بنابراین، برای تأیید اثر هر یک از آن‌ها به صورت تجربی، لازم است که این مسئله از دیدگاه کارشناسان امر مورد آزمون قرار گیرد. در نتیجه، هر یک از فرضیه‌های ارائه‌شده به بررسی اهمیت یک بعد از الگوی ارائه‌شده می‌پردازد.

فرضیه اول: عوامل ارتباطی حساب‌برسان داخلی، در سطح اهمیت مطلوبی قرار دارد.

فرضیه دوم: استقلال حساب‌برسان داخلی، در سطح اهمیت مطلوبی قرار دارد.

فرضیه سوم: حمایت مدیریت از حساب‌برسان داخلی، در سطح اهمیت مطلوبی قرار دارد.

فرضیه چهارم: رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای حساب‌برسان داخلی، در سطح اهمیت مطلوبی قرار دارد.

فرضیه پنجم: صلاحیت و شایستگی حساب‌برسان داخلی، در سطح اهمیت مطلوبی قرار دارد.

### روش پژوهش

این پژوهش از طرح تحقیق پس از واقعه (عبدالخلیق و آجین کیا، ۱۳۸۹: ۵۰)، استفاده می‌کند و بر اساس روش کتابخانه‌ای و تحلیل محتوا به بررسی مطالعات و پژوهش‌های انجام‌شده در زمینه عوامل مؤثر بر بهبود عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته تا بتواند الگوی بهبود عملکرد حسابرسی داخلی را ارائه نماید. جمع‌آوری مطالعات انجام‌شده، با جستجو در منابع اطلاعاتی مختلف داخلی و خارجی صورت گرفت. همچنین، پژوهش حاضر از لحاظ گردآوری داده‌ها توصیفی-پیمایشی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش، ترکیبی از روش‌های تحقیق کتابخانه‌ای و میدانی است. در روش کتابخانه‌ای از طریق مطالعه ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش، چارچوب مناسبی برای موضوع فراهم شد. در روش میدانی، با تبدیل مؤلفه‌های تهیه‌شده از الگوی ذکرشده به پرسشنامه، اطلاعات موردنیاز برای بررسی موضوع گردآوری شد. در پرسشنامه ذکرشده از طیف لیکرت پنج گزینه‌ای و گزینه‌های «کاملاً مخالف»، «مخالف»، «نه موافق و نه مخالف»، «موافق» و «کاملاً موافق» برای پاسخگویی استفاده

شد. استفاده از پرسشنامه پس از دریافت نظرهای کارشناسی و تائید استادان دانشگاهی و صاحب نظران مختلف بود و اعتبار ظاهری و محتوایی پرسشنامه تائید شد.

### جامعه و نمونه

جامعه پژوهش موردنظر، کل مدرسان دانشگاهی سطح کشور است. با توجه به اینکه دسترسی به کل افراد ذکر شده با پراکندگی‌های مختلف، سخت و تا حدودی غیرممکن است، از شیوه نمونه‌گیری در دسترس یا آسان<sup>۳</sup> استفاده شد. جمع‌آوری نظرها به دو شیوه حضوری و مجازی صورت گرفت. در شیوه حضوری با مراجعه به مدرسان دانشگاهی، پرسشنامه‌ها تکمیل شد. در شیوه مجازی نیز پس از طراحی پرسشنامه در محیط فرم نگار گوگل<sup>۴</sup>، دعوت‌نامه تکمیل و پرسشنامه برای مدرسان دانشگاهی ارسال شد. در ادامه ۸ پرسشنامه به شیوه حضوری و ۷۳ پرسشنامه به شیوه مجازی تکمیل که در مجموع ۸۱ پرسشنامه دریافت شد.

### روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

برای توصیف نمونه از شاخص‌های آمار توصیفی مانند فراوانی، میانگین و انحراف معیار و برای آزمون سؤال‌های پژوهش از آزمون‌های آماری استنباطی استفاده شد. برای بررسی سطح اهمیت هر متغیر در جامعه موردبررسی از آزمون T تک نمونه‌ای و برای بررسی اولویت طبقه‌ها از آزمون فریدمن<sup>۵</sup> استفاده شد.

### یافته‌های پژوهش

پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه ۶۴ نفر مرد و ۱۷ نفر زن بودند. به عبارتی، ۷۹٪ از پاسخ‌دهندگان را مردان و ۲۱٪ را زنان تشکیل داده‌اند. از پاسخ‌دهندگان ۱۰ نفر دارای مدرک دکتری و ۷۱ نفر دانشجوی دکتری حسابداری که به تدریس دانشگاهی مشغول باشند است. میانگین سن پاسخ‌دهندگان ۳۶/۱۷۲۸ با انحراف معیار ۷/۶۵۳۰ و میانگین سابقه کار پاسخ‌دهندگان ۱۱/۳۲۰۹ سال با انحراف معیار ۷/۵۴۴۵ است. در برآورد پایایی پرسشنامه پژوهش حاضر نیز از روش آلفای کرونباخ<sup>۶</sup> استفاده شد. پس از بررسی آلفای کرونباخ پرسشنامه در نرم‌افزار SPSS، ضریب آلفای کرونباخ پرسشنامه ۰/۷۹۸ تعیین شد، بنابراین پایایی پرسشنامه مورد تائید قرار گرفت.

برای انتخاب نوع آزمون آماری مناسب با توجه به نوع داده‌ها و مقیاس سنجش آن‌ها، با کمک نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۲، ابتدا به بررسی نرمال بودن داده‌ها پرداخته شد تا بتوان مشخص نمود که استفاده از آزمون‌های پارامتریک مجاز است یا خیر؟ برای این منظور، از آزمون کلموگوروف-اسمیرنوف<sup>۷</sup> استفاده شد که نتایج آن در نگاره ۱ بیان شده است.

نگاره (۱): بررسی نرمال بودن پاسخ‌های پرسشنامه پژوهش

آماره‌ها	یافته‌ها
میانگین	۴/۴۵۶۸
انحراف استاندارد	۰/۱۷۱۵۸
کلموگوروف - اسمیرنوف Z	۰/۷۸۵
P	۰/۵۶۹

همان‌گونه که در نگاره بالا مشاهده می‌شود، P به دست آمده بالاتر از ۰/۰۵ است و بنابراین، متغیر مورد بررسی دارای توزیع نرمال بوده و می‌توان از آزمون‌های پارامتریک برای آن استفاده کرد. در ادامه، نتایج آزمون T تک نمونه‌ای هر طبقه در نگاره شماره ۲ ارائه شده و سپس تحلیل جدول‌های آن بیان می‌شود.

نگاره (۲): نتایج آزمون بررسی اهمیت متغیرهای پژوهش

مؤلفه	T آماره	میانگین	انحراف معیار	فاصله اطمینان ۹۵ درصدی اختلاف	
				بیشینه	کمینه
عوامل ارتباطی	۴۲/۹۳۳	۴/۳۶۴۹	۰/۲۸۶۱۲	۰/۰۰۰	۱/۴۵۰۸
استقلال	۴۲/۷۰۹	۴/۶۳۵۸	۰/۳۴۴۷۱	۰/۰۰۰	۱/۷۱۲۰
حمایت مدیریت	۱۹/۶۴۰	۴/۱۴۴۰	۰/۵۲۴۲۴	۰/۰۰۰	۱/۱۲۶۰۰
رعایت اصول و ضوابط	۴۲/۶۷۵	۴/۵۴۳۲	۰/۳۲۵۴۶	۰/۰۰۰	۱/۶۱۵۲
صلاحیت و شایستگی	۶۰/۹۴۵	۴/۵۰۰۷	۰/۲۲۱۶۱	۰/۰۰۰	۱/۵۴۹۷

یافته‌های نگاره شماره ۲ بیان می‌دارد که در بررسی کلیه مؤلفه‌ها در جامعه مورد نظر، سطح معناداری معادل ۰/۰۰۰ بوده که از مقدار خطای ۰/۰۵ کوچک‌تر است؛ بنابراین، فرض صفر مبنی بر اینکه میانگین وزنی نمره‌ها مساوی ۳ باشد، تأیید نشده است. از سوی دیگر، مثبت بودن حد بالا و حد پایین در کلیه مؤلفه‌ها، بدین معنا است که میانگین جامعه در مورد این متغیر، بیشتر از مقدار آزمون است. می‌توان چنین نتیجه گرفت که بر اساس نظر پاسخ‌دهندگان، کلیه

متغیرهای مورد بررسی در وضعیت «بااهمیت» و بالاتر از میانگین قرار دارند. همچنین، با انجام آزمون فریدمن، جهت بررسی وجود تفاوت در ابعاد مختلف عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی، سطح معناداری آزمون ۰/۰۰۰ به دست آمده که کمتر از ۰/۰۰۵ است، بنابراین نتایج حاکی از رد شدن فرض صفر دارد که این موضوع تأیید کننده وجود اولویت‌های مختلف الگو است.

### ارائه الگوی نهایی بر اساس اولویت‌بندی تفکیکی

تاکنون با توجه به یافته‌های پژوهش، اولویت هر یک از مؤلفه‌های الگوی اولیه مشخص شد. اکنون اولویت اجزای هر یک از طبقه‌ها و گروه‌های الگو بر اساس پاسخ‌های دریافت شده، به ترتیب اولویت در نگاره شماره ۳ ارائه می‌شود.

نگاره (۳): اولویت‌بندی تفکیکی متغیرهای پژوهش

میانگین امتیاز	مؤلفه
۴/۶۳۵۸	۱- استقلال
۴/۷۱۶۰	۱-۱- ارائه گزارش به بالاترین سطح سازمان
۴/۵۵۵۶	۲-۱- جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان
۴/۵۴۳۲	۲- رعایت اصول و ضوابط
۴/۷۷۷۸	۱-۲- رعایت استانداردهای حسابرسی
۴/۷۱۶۰	۲-۲- رعایت قوانین و خط‌مشی‌ها
۴/۴۱۹۸	۲-۳- شناسایی و ارزیابی ریسک‌ها
۴/۲۵۹۳	۲-۴- تدوین بودجه‌های زمانی و عمل به آن
۴/۵۰۰۷	۳- صلاحیت و شایستگی
۴/۹۵۰۶	۳-۱-۱- درستکاری
۴/۹۲۵۹	۳-۱-۲- رازداری
۴/۷۶۵۴	۳-۱-۳- بی‌طرفی
۴/۷۱۶۰	۳-۱-۴- صداقت و شفافیت در ارائه گزارش‌ها
۴/۶۲۹۶	۳-۱-۵- حفظ حیثیت حرفه‌ای
۴/۴۰۷۴	۳-۱-۶- عمل به پیشنهادهای سازنده
۴/۳۷۰۴	۳-۱-۷- عمل به نظام شایسته‌سالاری
۴/۱۸۵۲	۳-۱-۸- مشورت
۴/۱۶۰۵	۳-۱-۹- عمل به نظام مشارکتی

۳-۱- صلاحیت  
اخلاقی  
(۴/۵۰۴۶)

میانگین امتیاز	مؤلفه	
۳/۸۶۴۲	۱-۱-۳- انتقادپذیری	
۴/۹۲۵۹	۱-۲-۳- دانش تخصصی	۲-۳- صلاحیت حرفه‌ای (۴/۴۹۷۵)
۴/۶۰۴۹	۲-۲-۳- آموزش دائمی	
۴/۵۹۲۶	۳-۲-۳- ارائه خدمات در بالاترین کیفیت	
۴/۵۱۸۵	۴-۲-۳- استفاده از تجربه و انتقال آن	
۴/۴۱۹۸	۵-۲-۳- بهبود رویه‌های حسابرسی	
۴/۳۸۲۷	۶-۲-۳- نوآوری و خلاقیت	
۴/۳۴۵۷	۷-۲-۳- سنجش عملکرد خود به صورت ادواری	
۴/۲۴۶۹	۸-۲-۳- ترویج ایده‌های جدید	
۴/۳۶۴۹	۴- عوامل ارتباطی	
۴/۵۳۰۹	۱-۱-۴- آشنا ساختن مدیران و کارکنان با اهمیت حسابرسی داخلی	۱-۴- عوامل فرهنگی (۴/۵۲۴۷)
۴/۵۱۸۵	۲-۱-۴- از بین بردن دید منفی مدیران و کارکنان نسبت به حسابرسی داخلی	
۴/۵۴۳۲	۱-۲-۴- ارتباط با مدیر	۲-۴- عوامل سازمانی (۴/۴۵۶۸)
۴/۵۱۸۵	۲-۲-۴- ارتباط با کمیته حسابرسی	
۴/۵۰۶۲	۳-۲-۴- ارتباط با حسابرسان مستقل	
۴/۲۵۹۳	۴-۲-۴- ارتباط با سایر واحدهای شرکت	
۴/۲۵۹۳	۱-۳-۴- تلاش برای اعتمادآفرینی	۳-۴- عوامل فردی (۴/۱۳۵۸)
۴/۲۴۶۹	۲-۳-۴- آشنایی با مهارت‌های ارتباطی اثربخش	
۳/۹۰۱۲	۳-۳-۴- تلاش برای ایجاد محیط دوستانه	
۴/۱۴۴۰	۵- حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی	
۴/۱۸۵۲	۱-۵- کفایت و توسعه منابع انسانی	
۴/۱۳۵۸	۲-۵- کفایت منابع مالی	
۴/۱۱۱۱	۳-۵- کفایت امکانات و تجهیزات لازم	

## نتیجه گیری

اهمیت حسابرسی داخلی، ضرورت انجام پژوهش‌های متعدد در این حوزه را اثبات می‌کند. برای سازمان‌دهی به این موضوع وجود الگوهایی جهت تعیین مسیر افزایش کیفیت و اثربخشی حسابرسی داخلی ضروری است. اگرچه تاکنون در این زمینه پژوهش‌هایی صورت گرفته، اما عموماً با رویکرد قیاسی و هنجاری بوده و تعداد پژوهش‌های میدانی در این زمینه انگشت‌شمار است. همچنین، تفاوت در الگوهای مختلف را می‌توان از دیگر ایرادهای عمده آنان دانست. در این پژوهش، تلاش شد که با رویکرد تحلیل محتوا، الگوی جامعی ارائه شود که تا حد ممکن با الگوهای ارائه شده همپوشانی داشته باشد تا در ادامه، با استفاده از نظر کارشناسان، اولویت‌بندی عوامل الگو تعیین شود. یافته‌های پژوهش بیانگر آن است که همه متغیرهای موردبررسی از نظر پاسخ‌دهندگان دارای اهمیت مطلوب و بالاتر از متوسط است. همچنین، در اولویت‌بندی عوامل، الگو استقلال به عنوان اولویت اول و در ادامه، رعایت اصول و ضوابط به عنوان اولویت دوم تعیین شد. از دیدگاه پاسخ‌دهندگان صلاحیت و شایستگی به عنوان اولویت سوم مشخص شد. از زیرمجموعه‌های صلاحیت نیز در ابتدا صلاحیت‌های اخلاقی و سپس صلاحیت حرفه‌ای تعیین شده است. عوامل ارتباطی نیز به عنوان چهارمین اولویت مطرح شد که عوامل فرهنگی، عوامل سازمانی و عوامل فردی به ترتیب اجزای آن را نشان می‌دهند. در انتها نیز حمایت مدیران از حسابرسان داخلی به عنوان اولویت پنجم قرار دارد. توجه به اولویت‌های ذکر شده، جایگاه هر عامل را برای افزایش کیفیت حسابرسی داخلی مشخص می‌کند.

لازم به ذکر است که این پژوهش با محدودیت‌هایی نیز مواجه بوده است. برای نمونه، احتمال عدم آشنایی دقیق افراد با حسابرسی داخلی و نبود انگیزه کافی در برخی از پاسخ‌دهندگان، از این دست عوامل است. همچنین، پیشنهاد می‌شود که در آینده با انجام پژوهش‌هایی در گروه‌های حرفه‌ای و دانشگاهی راه‌های افزایش کیفیت حسابرسی داخلی را با دقت و جزئیات بیشتر مورد پژوهش قرار داد تا بتوان پس از بررسی‌های متعدد، برای افزایش کیفیت حسابرسی داخلی به ارائه یک الگوی متناسب با فرهنگ اسلامی - ایرانی پرداخت.

## پی‌نوشت

- |  |                     |
|--|---------------------|
| ۱ Institute of Internal Auditors (IIA) | ۲ Grey independence |
| ۳ Accidental or Convenience Sampling   | ۴ Google Forms      |
| ۵ Friedman test                        | ۶ Cronbach's Alpha  |
| ۷ Kolmogorov-Smirnov                   |                     |

## منابع

- Abdul Kheliq, R. , & Ajin Kia, B. (2010). *Empirical research in accounting: methodological view*. First Edition. Translation of Namazi, Mohammad. Shiraz: Shiraz University. (In Persian) .
- Al-Twajjry, A. , Brierley, J. , & Gwilliam, D. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19 (7) , 929–944 .
- 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*, 23 (2) , 74–86 .
- Audit Organization. (2010). Internal audit performance audit, auditing standard No. 610. *Auditing Standards Committee*. (In Persian) .
- Bagherpourvalshani, M. , Jahanbani, M. , & Zafarzadeh, S. (2012). An empirical model for implementing and implementing risk-based internal audits in Iran. *Accounting and Auditing Studies*, 6 (4) , 1-31. (In Persian) .
- Boskou, G. , Kirkos, E. , & Spathis, C. (2017). Internal audit disclosure regarding to external audit in Greece. *In Advances in Applied Economic Research*, (pp. 691-703). Springer, Cham.
- Dawani, Gh. (2013). We and the internal audit in the 21<sup>st</sup> century. *Internal Auditors*, 1 (1) , 15-18. (In Persian) .
- Etemadi, H. , Rajabi, R. , & Moghadam, A. (2017). Internal audit professionalism. *Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6 (23) , 169-186. (In Persian) .
- Institute of Internal Audit. (IIA). (2000). *The Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Spring, FL .
- Internal audit management of tehran stock exchange. (2008). *Internal Audit Schedule*. (In Persian) .
- Jabarzadeh-Kongarlouei, S. , Nejat-e Bakhsh, H. , Soleimani, B. , & Tadayon, Sh. (2011). The importance of internal auditing: A step to increase the reliability



- of independent auditors on the work of internal auditors. *Official Journal Accounting Quarterly*, 16 (28) , 76- 84. (In Persian) .
- Jucan, N. , C. (2011). *Audit and Internal Control*. Lecture Support Master B8, Ed. "Alma Mater", Sibiu .
- Khozian, A. (2005). Interaction management services and internal auditor in organization. *Tadbir Monthly*, 170, 29-26. (In Persian) .
- Kordestani, Gh. , & Alavi, M. (2013). Internal audit role in improving public sector. *Internal Auditors*, 1 (3) , 21-28. (In Persian) .
- Mahmoud Zadeh, A. (2014). Subjects and needs of internal audit. *Internal Auditors*, 1 (1) , 10-14. (In Persian) .
- Modirkia, P. (2013). *Internal Audit Role in Corporate Governance Principles and Current Crises*. Second Annual Internal Audit Congress; Value Creation in Economics; Role in Culture. Tehran, Iranian Internal Auditors Association. (In Persian) .
- Naderineeri, N. , Moinadin, M. , & Mir Mohammadi, M. (2013). *Investigating the relationship between Internal Audit, Audit Committee and Earnings Management in companies accepted in Tehran Stock Exchange*. Second Annual Internal Audit Congress; Value creation in economy; role in culture. Tehran, Iran Internal Auditors Association. (In Persian) .
- Neuendorf, K. A. (2001). A flowchart for the typical process of content analysis research. Retrieved March, 29, 2004 .
- Pourheidari, O. , and Rezaee, O. (2011). Effective factors on the value added of internal audit in companies admitted to the Tehran Stock Exchange. *Accounting and Auditing Research*, 4 (14) , 98 -113. (In Persian) .
- Pourmousa, A. (2009). The importance of internal audit from the viewpoint of managers. *Auditors Journal*, 44-45, 102-109. (In Persian) .
- Rahmani, A. , Ghashgaei, F. , & Madahi, A. (2014). Establishment of internal audit unit in Iranian state universities. *Military Management Quarterly*, 57 (15) , 120-148. (In Persian) .
- Roth, J. (2000). Best Practices: Value-added Approaches of Four Innovative Auditing Departments, *The Institute of Internal Auditors Research Foundation*. Altamore Springs, FL .
- Salahi Nejad, M. , & Farsijani, R. (2012) Internal auditor and outsourcing challenges. *Internal Auditors*, 1 (1) , 37- 44. (In Persian) .
- Sasani, A. , and Eskandari, Gh. (2012). Evaluating the efficiency and effectiveness of Internal Audit. *Auditor*, 67, 1-8. (In Persian) .

- Soleimani Amiri, Gh. , & Nikbakht, Z. (2014). The effect of gray independence on changing the role of internal auditors; from observer to patron and protector. *Internal Auditors*, 1 (5-6) , 26-18. (In Persian) .
- Stern, G. M. (1994). 15 ways internal auditing departments are adding value. *Internal auditor*, 51 (2) , 30
- Vahed- Moghadam, H. , & Moeinfar, M. (2013). Examining the components of the successful internal audit unit. *The 2<sup>nd</sup> Annual Internal Audit Congress, the Value Creation In the Economy, the Role Played in Culture*. Tehran, the Internal Auditors Association of Iran. (In Persian) .