



## الگوی کیفیت حسابداری داخلی

سعید محسنی نیا\*، جعفر باباجانی\*\*، قاسم بولو\*\*\*

### چکیده

حسابرسی داخلی دارای نقش مهم و حیاتی در مدیریت و راهبری عملیات سازمان است. سازمان‌هایی که از واحد حسابداری داخلی کارآمد و اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرات کسب و کار، فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند. در این مقاله سعی گردید با بهره‌گیری از روش تحقیق دلفی و نظرخواهی از ۲۱۰ نفر از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی، ضمن شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابداری داخلی مورد تأیید خبرگان، الگویی مناسب برای محیط ایران طراحی شود. بدین منظور و بر اساس مطالعه پیشینه ۲۹ معیار احصا گردید که در چهار بخش شامل الف. صلاحیت حسابرسان داخلی با یازده معیار؛ ب. استقلال واحد حسابداری داخلی با هشت معیار؛ ج. معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابداری داخلی با هفت معیار؛ و د. سایر معیارها با سه معیار، طبقه‌بندی شد. داده‌ها با مدل تحلیل عاملی تأییدی و به کمک نرم افزار R مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق، حاکی از پذیرفته شدن ۱۸ معیار از معیارهای یادشده می‌باشد که الگویی برای کیفیت حسابداری داخلی فراهم می‌کند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابداری داخلی، کیفیت حسابداری داخلی، استقلال، صلاحیت و اجرای عملیات حسابداری داخلی.

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۲/۲۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۱/۲۶

نویسنده مسئول: جعفر باباجانی

Jafar.babajani@gmail.com

\* دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

\*\* استاد حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

\*\*\* دانشیار حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران

## مقدمه

حسابرسی داخلی یکی از ارکان راهبری شرکتی صحیح در بانک‌ها، شرکت‌ها و سازمان‌ها تلقی می‌گردد. اهمیت حسابرسی داخلی در سازمان‌های مختلف در سراسر جهان غیرقابل انکار است. اصول توسعه راهبری شرکتی که توسط کمیته بال منتشر شده است بیان می‌کند که بانک‌ها باید دارای واحد حسابرسی داخلی باشند. کمیته بال در سال ۲۰۰۱ رهنمود نظارتی «حسابرسی داخلی در بانک‌ها و رابطه ناظران با حساب‌رسان» را به منظور تقویت نظرات و تشویق انجام فعالیت‌های صحیح در بانک‌ها منتشر کرد که بعد از آن در سال ۲۰۱۲ سندی با عنوان «حسابرسی داخلی در بانک‌ها» منتشر کرد که جایگزین نسخه سال ۲۰۰۱ گردید. به نظر می‌رسد در نسخه جدید، به ساختار بانک‌ها، فعالیت‌های نظارتی و همچنین تجربیات مربوط به بحران‌های مالی اخیر در سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ توجه بیشتری شده است. اصول توسعه راهبری شرکتی منتشر شده مزبور بیان می‌کند که بانک‌ها باید دارای واحد حسابرسی داخلی باشند و نظام کنترل‌های داخلی قوی را شامل واحد حسابرسی داخلی مؤثر و مستقل می‌داند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابرسی داخلی به شکل امروزی، از اوایل دهه ۱۹۴۰ میلادی مطرح گردید. این مقطع زمانی مصادف با تأسیس انجمن حسابرسی داخلی آمریکا است. در ایران نمی‌توان از تاریخ دقیقی برای تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی در واحدهای انتفاعی و بخش‌های دولتی سخن گفت؛ (زلقی، ۱۳۸۸) اما با ابلاغیه مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۰۹ سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر الزام کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به تشکیل واحد حسابرسی داخلی، فصل جدیدی در این رابطه آغاز شده است.

انجمن حساب‌رسان داخلی، حسابرسی داخلی را این چنین تعریف نموده است: «حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل و بی‌طرفانه اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد یک سازمان طراحی و اجرا می‌شود. حسابرسی داخلی، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش، از طریق برقراری رویکردی سیستماتیک و نظام‌مند، برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری یاری می‌دهد».

این تعریف مشخص می‌کند که هدف نهایی از حسابرسی داخلی، ایجاد ارزش افزوده در سازمان از طریق اطمینان‌دهی و انجام خدمات مشاوره می‌باشد. کانون توجه حساب‌رسان

داخلی در این امر، ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری در سازمان است (ردینگ و همکاران، ۱۳۹۱).

در همین رابطه، برخی محققین مانند ابوت و کارسلو به این نکته مهم اشاره داشته‌اند که برای دستیابی به نتایج مطلوب در یک شرکت، تنها وجود یک واحد حسابرسی داخلی کافی نبوده بلکه میزان کیفیت واحد حسابرسی داخلی است که نقش حیاتی را ایفا می‌نماید (جوهر و همکاران، ۲۰۱۳). از این رو، مبحث گسترده‌ای در حسابرسی داخلی تحت عنوان «کیفیت حسابرسی داخلی» گشوده شده و پژوهش‌های مختلفی در رابطه با معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی انجام گرفته است.

اغلب پژوهشگران برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکید شده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید نموده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سه معیار را مدنظر قرار داده‌اند. بر اساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل باید قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی «صلاحیت و خبرگی»، «بی‌طرفی» و «ماهیت و دامنه کار انجام شده حسابرسی داخلی» مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی به کار گیرند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶).

همچنین محققین بسیاری از جمله مسیر و همکاران (۲۰۱۱)؛ پراویت و همکاران (۲۰۱۱)؛ ابوت و همکاران (۲۰۱۲)؛ بیم آلدرد و همکاران (۲۰۱۲) به تبعیت از نظریه دی آنجلو، کیفیت حسابرسی داخلی را تابعی از دو عامل «صلاحیت» و «استقلال» حسابرس داخلی معرفی نموده و بیان داشته‌اند که این دو عامل با اهمیت و متمایز بوده و با یکدیگر رابطه متقابل دارند. بنابراین جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، هر دو عنصر صلاحیت و استقلال ضروری است. این در حالی است که توجه تنها به یکی از دو عنصر مذکور کافی نمی‌باشد. همان‌طور که از یک حسابرس صلاحیت دار و ماهر، انتظار کشف هر چه بیشتر اشتباهات موجود در گزارشات مالی وجود دارد، نحوه گزارش این اشتباه کشف شده به مقامات ذی‌صلاح، به استقلال وی بستگی دارد (ابوت و همکاران، ۲۰۱۶).

از این رو، با توجه به الزام سازمان بورس مبنی بر تشکیل واحد حسابرسی داخلی و به تبع آن، تحمیل مخارج قابل توجه بر شرکت‌های ایرانی در راستای اجرای حسابرسی داخلی (از جمله مخارج استخدام حسابرس داخلی یا برون‌سپاری آن)، از حسابرسان داخلی انتظار

می‌رود عملیات حسابرسی داخلی را با کیفیت هر چه بیشتر اجرا نموده به گونه‌ای که فعالیت مذکور بیشترین ارزش افزوده را نصیب بهره‌برداران نماید لذا ضرورت دارد پژوهش‌هایی به منظور شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی برای محیط ایران صورت پذیرد چرا که معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی مطرح شده، غالباً برای محیط‌های خارج از ایران می‌باشد. بنابراین، در این تحقیق سعی شده است تا آن دسته از معیارهایی که مناسب برای محیط ایران بوده، در قالب الگوی کیفیت حسابرسی داخلی ارائه گردد. در ادامه، به بررسی مبانی نظری مرتبط با معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در چهار بخش «معیارهای سنجش صلاحیت»، «معیارهای سنجش استقلال و بیطرفی»، «معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی» و «سایر معیارها» پرداخته می‌شود.

## مبانی نظری

### معیارهای سنجش صلاحیت

یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرس داخلی می‌باشد. حسابرسی داخلی نیازمند افراد باصلاحیت است که توانایی‌هایی بیش از مهارت‌های سنتی معمول داشته باشند. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا صلاحیت را این گونه تعریف نموده است: «توانایی فرد برای انجام وظیفه یا شغل به نحو صحیح در چارچوب مجموعه‌ای از دانش، مهارت‌ها و رفتار تعریف شده» (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۳). ابوت و همکاران (۲۰۱۶) نیز این گونه بیان داشتند: "صلاحیت به توانایی حسابرس برای انجام وظایف به نحو سخت کوشانه و مطابق با استانداردهای حرفه‌ای اشاره دارد". در ادامه به معرفی معیارهای سنجش صلاحیت پرداخته می‌شود:

**الف. معیار سابقه (تجربه) حسابرسان داخلی:** بررسی پیشینه تحقیق در زمینه سابقه و تجربه نشان می‌دهد که تجربه بالای حسابرسان باعث فراهم آمدن شواهدی است که موجب بهبود عملکرد حسابرسان می‌شود (تامسون، ۱۹۹۰). برخی بر این اعتقاد هستند که کارکنان حسابرسی داخلی فاقد تجربه (یا دارای تجربه کم) به احتمال زیاد در حوزه‌های نظارت تصمیمات غیربهبینه اتخاذ می‌کنند چرا که کارکنان حسابرسی داخلی بی‌تجربه، دانش فنی مورد نیاز را نداشته باشند یا دارای مهارت حل مشکل مورد لزوم نباشند

(دی زورت، ۱۹۹۸). سویدان و قسیم (۲۰۱۰) نشان دادند که حسابرسان مستقل از تجربه حسابرسان داخلی به منظور جلوگیری از دوباره کاری‌های دامنه رسیدگی‌های خود که باعث تحمیل هزینه است، استفاده می‌کنند.

**ب. معیارهای تحصیلات، گواهینامه‌ها و آموزش:** پیزینی و همکارانش (۲۰۱۵)، علاوه بر سابقه (تجربه)، از سه عامل دیگر شامل تحصیلات، گواهینامه‌ها و آموزش به عنوان معیار سنجش صلاحیت بهره برده‌اند. تجربه بر اساس تعداد سال‌هایی که کارکنان واحد حسابرسی داخلی دارای تجربه حسابرسی داخلی و مستقل بوده‌اند، سنجیده شده است. تحصیلات نیز بر اساس میانگین سال‌های دوره‌های کارشناسی و تحصیلات تکمیلی کارکنان سنجیده شده است. این در حالی است که گواهینامه بر اساس درصد کارکنانی که یک یا بیش از یک گواهینامه حسابرسی دارند و آموزش، بر اساس میانگین ساعات آموزشی هر یک از کارکنان در طول سال مورد سنجش قرار گرفته است.

**ج. معیار آشنایی با صنعت صاحبکار:** حسابرسانی که با صنعت مورد نظر آشنایی دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه حسابرسی تجارب بیشتری در صنعت خاصی کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دیون و همکاران، ۱۹۸۹).

**د. معیار آشنایی با مهارت‌های فناوری اطلاعات:** در دنیای تجارت امروزی، فناوری به عنوان یک توانمند ساز و کنش یار کلیدی شناخته شده است که به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد تا به کارایی، بهره‌وری و سودآوری بیشتری دست یابند. با داشتن مهارت‌ها و توانایی‌ها در کامپیوتر و فن آوری اطلاعات، حسابرسان داخلی قادر خواهند بود سیستم‌ها و اطلاعات سازمان را مورد بررسی قرار داده که این امر می‌تواند فعالیت‌هایشان را با کارایی بالایی مدیریت کنند. ابزارهای اتوماتیک، حسابرسان داخلی را قادر خواهند ساخت تا بهره‌وری فردی را افزایش داده و کارایی وظایف حسابرسی داخلی را بالا ببرند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶).

**ه. معیار آشنایی با مهارت‌های برقراری ارتباط:** اسمیت (۲۰۰۵)، توسعه مهارت‌های برقراری ارتباط مؤثر را بخش مهمی از پتانسیل پیشرفت حسابرسی داخلی می‌داند. از این رو، گوش دادن، مهارت‌های ارتباطی بین فردی، شفاهی و کتبی توسط حسابرسان برای

تسهیل فهم یافته‌های حسابرسی و به انجام رساندن مؤثر مسئولیت‌ها، مورد نیاز است. توسعه این مهارت‌ها نه تنها پتانسیل حسابرسی را افزایش می‌دهد، بلکه کیفیت حسابرسی را نیز بهبود می‌بخشد.

### معیارهای سنجش استقلال و بی‌طرفی

واحد حسابرسی داخلی باید استقلال لازم را داشته باشد تا گزارش خود را به طور عینی و صحیح و در رابطه با هر آنچه هست تهیه کند نه هر آنچه مدیریت خواستار آن است. این استقلال به حسابرسان داخلی این اجازه را می‌دهد تا گزارش خود را به صورت بی‌طرفانه و آزاد و در راستای اهداف سازمان تهیه کنند. بدون اعطای این نوع استقلال، مطلوبیت مورد انتظار از کار حسابرسان داخلی به هیچ وجه ایجاد نخواهد شد (زمزولیا و همکاران، ۲۰۰۶) لذا یکی دیگر از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، استقلال و بی‌طرفی حسابرس داخلی معرفی شده است.

انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (۲۰۱۶)، انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا (۱۳۹۶) و هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی (۲۰۱۳)، استقلال را این‌گونه تعریف نموده‌اند: «رہایی از شرایطی که توانایی حسابرس داخلی در انجام بی‌طرفانه و غیرمتعصبانه مسئولیت‌هایش را تهدید می‌نماید». بی‌طرفی نیز عبارت است از یک نگرش ذهنی بی‌طرفانه و عاری از تعصب که موجب می‌گردد حسابرسان داخلی وظایف خویش را به گونه‌ای انجام دهند که به محصول کارشان ایمان و باور داشته باشند و تفاهمات فاقد کیفیت صورت نپذیرد (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۱۳۹۶). در ادامه به معرفی معیارهای سنجش استقلال و بی‌طرفی پرداخته می‌شود:

**الف. نحوه ارتباط بین واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی:** استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی (۲۰۱۶) بیان می‌دارد که مدیر حسابرسی داخلی بایستی به سطحی از مدیریت سازمان گزارش دهد که به واحد حسابرسی داخلی اجازه دهد تا مسئولیت‌هایش را ایفا نماید. از این رو، هر دو استانداردهای حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل اظهار می‌دارند که استقلال حسابرس داخلی مستقیماً تابعی از نحوه ارتباط گزارشگری بین کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی می‌باشد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۲؛ انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۱۳). به عبارتی دیگر، هر چه کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی نظارت فعالانه‌تری داشته باشد، این امر منجر به استقلال هر چه بیشتر آن واحد خواهد شد.

ابوت و همکارانش، میزان تأثیر گذاری کمیته حسابرسی در مقایسه با میزان تأثیر گذاری مدیریت بر واحد حسابرسی داخلی را به عنوان اولین معیار سنجش استقلال انتخاب نموده‌اند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۰، ۲۰۱۲ و ۲۰۱۶). افزون بر این، برخی محققین معتقدند چنانچه اثر گذاری مدیریت بر واحد حسابرسی داخلی نسبت به اثر گذاری کمیته حسابرسی بر آن واحد بیشتر باشد، کاهش استقلال واحد حسابرسی داخلی را به دنبال خواهد داشت (کوهن و همکاران، ۲۰۱۰؛ نورمن، رز و رز، ۲۰۱۰). دلیل این امر این است که نفوذ و اثر گذاری بیشتر مدیریت در مقایسه با کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی موجب خواهد شد تا احتمال صدور گزارشات دستکاری شده از جانب واحد حسابرسی داخلی افزایش یابد لذا یکی از معیارهای سنجش استقلال، مرجع ارائه گزارش حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی داخلی یا مدیریت) ذکر شده است.

**ب. برون سپاری فعالیت واحد حسابرسی داخلی:** ابوت و همکاران نیز بر این باورند که وجود واحد برون سپاری شده حسابرسی داخلی، علی‌رغم اینکه ممکن است به جهت کاهش هزینه‌های متغیر و صرفه جویی در هزینه‌ها، جذاب باشد اما از سویی دیگر، ممکن است نگرانی‌هایی برای حسابرسان داخلی استخدامی شرکت به جهت کاهش امنیت شغلی شان ایجاد نماید (ابوت و همکاران، ۲۰۰۷). بنابر این، دومین معیار سنجش استقلال واحد حسابرسی داخلی طبق تحقیق ابوت و همکاران، بر اساس میزان حضور واحد برون سپاری شده حسابرسی داخلی می‌باشد. به عبارت دیگر، آنان فرض نمودند هر چه حضور واحد برون سپاری شده حسابرسی داخلی کمتر باشد، استقلال واحد حسابرسی داخلی استخدامی افزایش می‌یابد.

**ج. درگیر نشدن کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی داخلی؛ و عدم ارائه خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که حسابرس داخلی قبلاً مسئول آن بوده است:** ابوعزه (۲۰۱۲) برای سنجش استقلال حسابرسی داخلی، چندین معیار را معرفی نموده است که یکی از آنها، عدم اشتغال کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی داخلی می‌باشد. همچنین، استانداردهای بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی این چنین الزام دارد که حسابرسان داخلی باید از ارزیابی عملیات مشخصی که در گذشته مسئول آن بوده‌اند، خودداری کنند. چنانچه حسابرس داخلی خدمات اطمینان‌دهی را در مورد فعالیتی که در سال‌های قبل مسئول آن بوده انجام دهد، بی‌طرفی وی مخدوش یا تضعیف می‌شود. از این رو، استاندارد مذکور مقرر می‌دارد که خدمات اطمینان‌دهی در

مورد وظایفی که مدیر حسابرسی داخلی مسئول انجام آنها بوده است، باید توسط شخصی خارج از فعالیت حسابرسی داخلی سرپرستی شود (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۱۳۹۶).

**د. عدم محدودیت در دسترسی واحد حسابرسی داخلی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع:** کابوی و همکاران برای سنجش استقلال حسابرسی داخلی از چهار معیار ذیل استفاده نموده‌اند: آزادی عمل در انتخاب حوزه کار حسابرسی، میزان سطح گزارش‌دهی، میزان دسترسی به مدارک و اسناد مورد حسابرسی و میزان ارائه خدمات غیر حسابرسی (کابوی و همکاران، ۲۰۱۸). به همین دلیل، از نظر محققین مذکور، عدم محدودیت در دسترسی واحد حسابرسی داخلی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع، به عنوان یک عامل سنجش استقلال و بی‌طرفی دانسته شده است.

ابوعزه (۲۰۱۲) نیز برای سنجش استقلال حسابرسی داخلی، معیارهای مختلفی را بیان نموده که یکی از آنان، دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی به پرسنل و تمام اطلاعات مدیریتی مورد نیاز برای انجام کار خود می‌باشد. همچنین، انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۶)، ایجاد محدودیت در دسترسی به اسناد و مدارک و اموال را به عنوان نمونه‌ای از موارد نقض استقلال سازمانی و بی‌طرفی فردی حسابرسی داخلی معرفی نموده است.

**هـ. تصویب برنامه، بودجه و پاداش حسابرسی داخلی توسط هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی:** به منظور رعایت استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا (۲۰۱۶) بیان می‌دارد که استقلال سازمانی به طور مؤثر زمانی حاصل می‌شود که مدیر حسابرسی داخلی به هیئت مدیره گزارش دهد. ابوت و همکاران (۲۰۱۶) نیز موارد ذیل را به عنوان معیارهای سنجش استقلال حسابرسی داخلی بیان نموده‌اند:

- مرجع تصویب بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی یا مدیریت)
- مرجع بررسی و تصویب برنامه ارزیابی ریسک سالانه واحد حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی یا مدیریت)

بنابراین، چنانچه بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی تصویب گردد، واحد مذکور از استقلال بیشتری نسبت به بودجه‌ای که توسط مدیریت سازمان



تصویب می‌شود، دارد. همچنین، در صورتی که برنامه ارزیابی ریسک سالانه واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی تصویب گردد، واحد مذکور از استقلال بیشتری نسبت به برنامه‌ای دارد که توسط مدیریت سازمان تصویب می‌شود.

**و. انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی:** یکی دیگر از معیارهای سنجش استقلال حسابرسی داخلی که توسط ابو عزه (۲۰۱۲) معرفی شده، انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی می‌باشد. ابوت و همکاران (۲۰۱۶) نیز مرجع عزل مدیر حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی یا مدیریت) را به عنوان یکی از معیارهای سنجش استقلال حسابرسی داخلی بیان نموده‌اند. بنابراین، چنانچه مدیر واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی قابل عزل باشد، واحد حسابرسی داخلی از استقلال بیشتری نسبت به زمانی که توسط مدیریت سازمان عزل می‌گردد، برخوردار است.

#### **معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی**

در بسیاری از تحقیقات پیشین، معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی را به سه طبقه صلاحیت، بی‌طرفی و اجرای عملیات حسابرسی داخلی دسته‌بندی نموده‌اند (سایدین، ۲۰۱۰) لذا علاوه بر صلاحیت (خبرگی) و بی‌طرفی (استقلال)، سومین جزء آن، «اجرای عملیات حسابرسی داخلی» است (پروایت و همکاران، ۲۰۰۹). در ادامه به بیان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی پرداخته می‌شود:

**الف. دارا بودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی:** وجود منشور حسابرسی تعریف شده در سازمان کمک خواهد کرد تا حسابرسی حسابرسان مؤثر باشد و همچنین وجود منشور، مدیریت ارشد را در به جریان انداختن و گردش توصیه‌های حسابرسی داخلی تحت تأثیر قرار داده که این امر به نوبه خود، اثربخشی حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار داده (هایلماریم، ۲۰۱۴) و منجر به افزایش کیفیت حسابرسی داخلی می‌گردد.

**ب. دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مذکور:** انجمن حسابرسان داخلی بیان می‌کند که مدیر حسابرسی داخلی باید به منظور تعیین اولویت‌های فعالیت حسابرسی داخلی، یک برنامه مبتنی بر ریسک منطبق بر اهداف سازمان تهیه نماید. برنامه کارهای حسابرسی داخلی باید مبتنی بر

ارزیابی مستند از ریسک باشد. ارزیابی ریسک‌ها باید حداقل سالی یک بار انجام شده و نظر مدیریت ارشد و هیئت مدیره در این فرایند لحاظ شود. همچنین، حسابرسان داخلی باید برای هر کار حسابرسی، یک برنامه مستند شامل اهداف، دامنه، زمان‌بندی و تخصیص منابع تهیه نمایند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶).

**ج. بهره‌گیری از انواع سخت افزارها و نرم افزارهای رایانه‌ای (فناوری اطلاعات):** استفاده از فناوری اطلاعات به منظور اثربخشی حسابرسی داخلی حائز اهمیت است. حسابرسان داخلی در رویارویی با انواع متعددی از حسابرسی‌ها و افزایش مسئولیت‌ها ممکن است دچار سردرگمی شوند. فناوری با ارائه یک راه حل پیشرفته، به اثربخشی کمک نموده و مراحل حسابرسی را ساده می‌کند. آن همچنین اطلاعات را سازماندهی می‌کند و گردش‌های کاری زمان‌بر و نیازمند منابع هنگفت را به صورت خودکار در می‌آورد (کاپور و بروزئی، ۱۳۹۲).

**د. درصد هر چه بیشتر پیشنهادهای حسابرسی داخلی که اجرایی شده باشد:** حسابرسان داخلی باید نتایج کارهای حسابرسی را گزارش نمایند. گزارش حسابرسی باید شامل اهداف و دامنه کار و همچنین نتایج مربوطه، پیشنهادها و برنامه عمل باشد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶). حسابرس داخلی باید ترتیبی اتخاذ کند که یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادها مربوط به هر کار حسابرسی داخلی به موقع در اختیار سطوح مناسب مدیریت قرار گیرد و تا دریافت پاسخ لازم همواره پیگیر باشد. حسابرس داخلی باید مطمئن شود که مدیریت سازمان درباره پیشنهادها اصلاحی تصمیم‌گیری کرده است تا بتواند اقدامات به عمل آمده را کنترل کند (کمالی‌زارع و ارباب‌سلیمانی، ۱۳۹۳). در همین زمینه آرنا و آزن (۲۰۰۹) میزان توصیه‌های حسابرسان داخلی که توسط صاحبکاران اجرایی شده است را به عنوان یک معیار برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار دادند.

**هـ. وجود ساز و کار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی:** مدیر حسابرسی داخلی باید ساز و کاری را به منظور پایش تعیین تکلیف نتایج ابلاغی به مدیریت، پی‌ریزی و حفظ کند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶) چرا که این امر منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی می‌شود.

و. انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی (به صورت مستمر یا ادواری): استانداردهای بین المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی بیان می‌دارد که مدیر حسابرسی داخلی باید یک برنامه بهبود و اطمینان‌دهی در مورد کیفیت که همه جنبه‌های فعالیت حسابرسی داخلی را پوشش داده و مشتمل بر ارزیابی‌های درونی و بیرونی باشد، تدوین و برقرار نماید لذا در این راستا، الزامات ذیل را در خصوص نحوه ارزیابی‌های درونی و بیرونی ارائه نموده است:

- نظارت مستمر بر عملکرد حسابرسی داخلی از طریق مدیریت حسابرسی داخلی با استفاده از ابزارها و بررسی اطلاعات ضروری، به منظور ارزیابی انطباق فعالیت حسابرسی داخلی با استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای.
- انجام بررسی‌های دوره‌ای از طریق خودارزیابی یا اشخاص دیگر درون سازمان، که دارای دانش کافی جهت انجام حسابرسی داخلی باشند.
- حداقل هر پنج سال یک مرتبه، باید ارزیابی‌های بیرونی توسط بررسی کننده‌ای با صلاحیت و مستقل یا یک تیم بررسی خارج از سازمان، انجام شود (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۱۳۹۶).

### سایر معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی

الف. میزان سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی: یکی دیگر از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی که توسط برخی محققین مورد استفاده قرار گرفته است، میزان سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی است (گراس و همکاران، ۲۰۱۷؛ پیزینی و همکاران، ۲۰۱۵، پراویت و همکاران، ۲۰۱۲ و پراویت و همکاران، ۲۰۰۹، انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹؛ لین و همکاران، ۲۰۱۱). در این رابطه، برخی محققین جهت سنجش سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی، از معیار هزینه‌های عملیاتی سالانه واحد حسابرسی داخلی تقسیم بر کل دارایی‌ها استفاده نموده‌اند (گراس و همکاران، ۲۰۱۷ و پیزینی و همکاران، ۲۰۱۵).

ب. اندازه واحد حسابرسی داخلی: زین سوبرامانیم و استوارت (۲۰۰۶) این بحث را مطرح می‌نمایند که هر چه اندازه واحد حسابرسی داخلی بزرگ‌تر (در مقایسه با یک واحد کوچک‌تر) باشد، به دلیل دارا بودن منابع بهتر شامل داشتن یک دامنه کاری گسترده‌تر،

جایگاه سازمانی بالاتر و تنوع استعداد کارکنان، احتمال اینکه شاهد عملکرد حسابرسی داخلی بهتری باشیم، افزایش می‌یابد لذا آنان «اندازه واحد حسابرسی داخلی» را به عنوان یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی برگزیده‌اند.

**ج. معیار سابقه واحد حسابرسی داخلی:** اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) با استنتاج از تحقیقات انجام شده توسط محققین متعدد، بر این اعتقادند که سال‌های زیاد سابقه واحد حسابرسی داخلی در سازمان، این واحد را بهتر جلوه می‌دهد و در نتیجه به نظر می‌رسد قدرت واحد حسابرسی داخلی را بالا ببرد. این به این خاطر است که واحد حسابرسی داخلی در زمینه نیروی انسانی و آموزش سرمایه‌گذاری بیشتری کرده است و این امر امکان افزایش قدرت حسابرسی داخلی را در سازمان بالا خواهد برد. همچنین آنان بیان داشتند که سابقه بالای حسابرسی داخلی در سازمان، امکان افزایش شایستگی و شناساندن کارکنان حسابرسی داخلی را در سازمان بالا می‌برد که در نتیجه واحد حسابرسی داخلی توانایی اجرای عملکرد بهتر عملیات و تصمیم‌گیری کنترلی را پیدا خواهد نمود. همچنین حسابرسی داخلی قادر خواهد بود در طول زمان به عملیات و سیستم‌ها و فرآیند سازمان تسلط پیدا کند و در حسابرسی به درجه‌ای از قاطعیت و اثر بخشی خواهد رسید.

### پیشینه

در زیر به برخی از تحقیقات انجام شده در حوزه کیفیت حسابرسی داخلی اشاره می‌شود:

گراس و همکاران (۲۰۱۷) در تحقیقی که در محیط آلمان انجام شده به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی مستقل پرداخته‌اند. یافته‌های تحقیق از این فرضیه حمایت می‌کند که حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر اساسی راهبری شرکتی مؤثر عمل می‌کند و نقش مهمی در گزارشگری مالی دارد. علاوه بر این، محققین دریافتند که دارا بودن گواهینامه‌های حرفه‌ای توسط حسابرسان داخلی می‌تواند منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش هزینه‌های حسابرسی مستقل (افزایش کارایی) گردد.

لاکوچ و همکاران (۲۰۱۶) بر اساس نظرسنجی انجام شده از ۲۴ شرکت در مونته نگرو که در سال ۲۰۱۱ واحد حسابرسی داخلی داشته‌اند، به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارش‌های مالی با استفاده از مدل رگرسیون پرداخته‌اند. آنان برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، از ۵ معیار الف. برخورداری از حمایت مدیریت ارشد، ب. ماهیت خدمات اطمینان دهی، ج. صلاحیت حرفه‌ای، د. استقلال سازمانی و ه. نحوه ارتباط با کمیته حسابرسی بهره گرفته‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که تنها دو عامل نحوه ارتباط با کمیته حسابرسی و صلاحیت حرفه‌ای، تأثیر قابل توجهی بر کیفیت گزارشگری مالی داشته‌اند.

دری و ریگاسا (۲۰۱۴) در تحقیقی به بررسی عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی داخلی در بانک‌های تجاری ایتالیایی پرداخته‌اند. این مطالعه از طریق توزیع پرسشنامه به ۱۶۰ نفر از حساب‌برسان داخلی ۱۵ بانک تجاری انجام شده است. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حساب‌برسان داخلی بانک‌های تجاری ایتالیایی، به ترتیب، «عملکرد (اجرای حسابرسی داخلی)»، «صلاحیت» و «استفاده از فناوری اطلاعات توسط حساب‌برسان داخلی» را به عنوان عوامل مهم تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی داخلی می‌دانند.

تروتمن (۲۰۱۳) در استرالیا به بررسی کیفیت حسابرسی داخلی از نگاه ذینفعان مختلف (اعضای کمیته حسابرسی، مدیران ارشد، مدیران حسابرسی داخلی و شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ عهده دار خدمات برون‌سپاری) پرداخته است. این کار پژوهشی که حاصل رساله دکتری وی با عنوان «کیفیت حسابرسی داخلی: تحلیل از نگاه ذینفعان مختلف» بوده است که به کمک رویکرد کیفی و استفاده از مصاحبه انجام شده است.

وی یافته‌های حاصل از ۳۶ مصاحبه انجام شده با ذینفعان مزبور را در ابعاد مختلف (ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای) ارائه نموده است. یافته‌ها نشان می‌داد که ذینفعان مختلف دیدگاه‌های مختلفی نسبت به کیفیت حسابرسی داخلی دارند به طوری که مدیران حسابرسی داخلی عمدتاً معیارهای اجرای عملیات را نشانه کیفیت حسابرسی داخلی عنوان می‌کردند. اعضای کمیته‌های حسابرسی و شرکای مؤسسات حسابرسی بر معیارهای خروجی (گزارش‌های حسابرسی داخلی) به عنوان معیار کیفیت حسابرسی تمرکز داشتند و همچنین مدیران اجرایی و شرکای مؤسسات

حسابرسی نیز بر نتایج حسابرسی داخلی به عنوان کیفیت تمرکز داشتند، لذا نتایج نشان می‌داد که ذینفعان مختلف دارای دیدگاهی متفاوتی نسبت به کیفیت حسابرسی داخلی هستند. همچنین مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که ذینفعان حسابرسی داخلی، در مقایسه با سه عامل ورودی کیفیت حسابرسی داخلی (صلاحیت، بی‌طرفی و اجرای عملیات) که در استانداردهای حسابرسی مستقل آمده، عوامل وسیع‌تری را به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در نظر دارند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که عوامل تعیین کننده کیفیت حسابرسی داخلی عبارتند از عوامل ورودی (مهارت‌های نرم افزاری، مهارت‌های فنی، ویژگی‌های شخصیتی، تجربه و بی‌طرفی)، عوامل فرآیندی (روابط و ارتباطات مستحکم و قوی، نوع رویکرد حسابرسی و حسابرسی همراه با شناخت از کسب و کار)، عوامل خروجی (گزارش‌دهی و ارتباطات مؤثر، یافته‌ها و توصیه‌های عملی و مربوط) و عوامل زمینه‌ای (فرهنگ سازمانی و توانایی جذب کارکنان).

مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷) در تحقیقی با هدف تعیین عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، عناصر کلیدی حسابرسی داخلی را در دو سطح مفاهیم و عوامل کلیدی طبقه بندی نمودند و به منظور اطمینان از تأیید این موارد، از روش دلفی برای بررسی نظر خبرگان و متخصصان حرفه حسابرسی داخلی استفاده کردند. نتایج تحقیق منتج به ارائه فهرستی از پنج مفهوم کلیدی شامل ویژگی‌های کلیدی حسابرسی داخلی، مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی، خدمات و نقش حسابرسی داخلی، فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی و روابط سازمانی گردید. همچنین ۱۷ عامل کلیدی شامل صلاحیت، استقلال سازمانی، بی‌طرفی، تعامل دوسویه با هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد (حمایت مدیریت)، برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی، مدیریت افراد، خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای، ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)، گزارش نتایج کار حسابرسی داخلی، پیگیری نتایج کار حسابرسی داخلی و ... تعریف گردید که همه آنها به تأیید خبرگان و صاحب نظران این حرفه رسید.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی با بهره‌گیری از روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه عمیق و با کمک رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرایند،

خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است، مدلی را برای کیفیت حسابرسی داخلی طراحی نمودند. در این راستا با ۳۲ نفر از ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی با عناوین «اعضای هیئت مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی، اعضای کمیته‌های حسابرسی، مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی و همچنین شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ عهده دار حسابرسی مستقل یا ارائه خدمات برون سپاری حسابرسی داخلی» و سایر ذینفعان و ناظران شامل «مسئولین سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی، هیئت مدیره انجمن حسابران داخلی و چند تن از مدیران سازمان حسابرسی» به عنوان نهادهای ناظر، نیز مصاحبه صورت گرفت. (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶) در شکل ۱، مدل کیفیت حسابرسی داخلی در پژوهش فوق الذکر بیان شده است.

داداشی و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی تأثیر ویژگی‌های ساختاری واحد حسابرسی داخلی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی پرداخته‌اند. بدین منظور از داده‌های ۱۲۵ شرکت طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۴ استفاده شده است. یافته‌های تحقیق بیانگر آن بود که تجربه و دوره تصدی مدیر حسابرس داخلی به ترتیب دارای اثرات منفی و مثبتی بر احتمال وقوع تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های مورد بررسی هستند اما اثر معناداری از سوی سایر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر احتمال رخداد تقلب در صورتهای مالی مشاهده نشد.

شکل ۱. مدل کیفیت حسابرسی داخلی



### پرسش‌ها

با توجه به توضیحات ذکر شده، این پژوهش به دنبال کشف معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در محیط ایران می‌باشد، لذا بر اساس مطالعات صورت گرفته، سؤالاتی به شرح ذیل طرح شده است:

۱. معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی کدامند؟
۲. اولویت‌بندی (رتبه‌بندی) معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی به چه صورت است؟

### روش‌شناسی

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی تحلیلی محسوب می‌شود که در زمان حال به بررسی، توصیف و تفسیر شرایط می‌پردازد. بنابراین به نظر می‌رسد که اتخاذ رویکرد تفسیری از میان رویکردهای موجود روش‌شناسی تحقیق، مناسب‌ترین راه باشد و در این زمینه استفاده از تحقیق دلفی، دستیابی به اهداف پژوهش را میسر خواهد ساخت. از آنجا که هدف این تحقیق، شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای شرایط محیطی ایران با استفاده از روش‌شناسی دلفی است، مراحل ذیل در این پژوهش انجام شده است:

**الف. مطالعه مبانی نظری:** در مرحله اول، ضمن مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق و استفاده از تجربیات محققین در سایر کشورها، تعداد ۲۹ معیار جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در چهار طبقه صلاحیت، استقلال، معیارهای مرتبط با اجرای عملیات و سایر، در نظر گرفته شد.

**ب. طراحی پرسشنامه:** در این مرحله، معیارهای در نظر گرفته شده که به نظر پژوهش‌گر با شرایط محیطی ایران سازگار است استخراج و بر اساس آنها، سؤال‌های کلیدی (شامل ۲۹ سؤال) قابل درج در پرسشنامه جهت نظرخواهی از خبرگان طراحی گردید. شایان ذکر است که در هر یک از سؤالات پرسشنامه، این سؤال مطرح شد که آیا معیار ذیل می‌تواند به عنوان معیار سنجش کیفیت حسابرسی داخلی محسوب گردد یا خیر.

**ج. نظرخواهی از خبرگان:** به منظور کسب اجماع نظر خبرگان (حرفه‌ای و دانشگاهی) در مورد معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، از مدل تحقیق دلفی که یک مدل



معتبر علمی و شناخته شده برای نظرخواهی از خبرگان است، استفاده شد. در این مرحله، با توجه به مبانی استخراج شده از مطالعات تطبیقی، سئوالاتی تنظیم گردید. این سئوالات در قالب پرسشنامه در اختیار خبرگانی که از ویژگی‌های مورد نظر برای عضویت در گروه دلفی برخوردار بودند، قرار گرفت.

**نظام امتیازدهی:** به منظور حصول امکان ارزیابی دقیق‌تر از نظرات تخصصی اعضای گروه دلفی، از نظام امتیازدهی استفاده شده است. منظور از نظام امتیازدهی در این پژوهش، انتخاب عددی از بین اعداد مندرج در ذیل هر سؤال پرسشنامه است. بر این اساس، از پاسخ دهنده خواسته شده است که ابتدا نظر مثبت (موافق) یا منفی (مخالف) خود را درباره هر یک از سئوالات ارائه داده و در صورت ارائه نظر مثبت (موافق)، شدت موافقت خود را در قالب اعداد یک الی نه مشخص نماید.

### جامعه و نمونه آماری

در این تحقیق، برای تعیین حجم نمونه مورد نیاز، از نرم افزار R با استفاده از بسته SemPower و از شاخص‌های RMSEA و GFI و AGFI بهره گرفته شد. بر این اساس، حداقل حجم نمونه مورد نیاز با  $GFI = 0/9762$  برابر ۲۱۰ بدست آمد. از این رو، پرسشنامه مذکور بین خبرگان توزیع شد که نهایتاً تعداد ۲۱۰ عدد پرسشنامه جهت تحلیل داده‌ها بدست آمد.

شایان ذکر است اعضای گروه دلفی با رعایت سه ویژگی شامل حضور نمایندگان گروه‌های متخصص، آگاهی عمیق از موضوع تحقیق و وسعت نظر و آگاهی، انتخاب می‌شوند (باباجانی، ۱۳۷۸ به نقل از هارمن و پرس). در پژوهش حاضر نیز نمایندگان متخصص و با تجربه از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی (افراد دارای سابقه فعالیت در زمینه حسابرسی داخلی و سابقه تدریس دروس تخصصی در دانشگاه) به شرح مشخصات صفحه بعد به عنوان اعضای تحقیق دلفی برای نظرخواهی انتخاب شدند:

- ۵۰٪ پاسخ دهندگان، دارای مدرک دکتری یا دانشجوی دکتری می‌باشند و ۴۰٪ نیز دارای مدرک کارشناسی ارشد و مابقی (۱۰٪) در مقطع کارشناسی تحصیل نموده‌اند.
- ۹۶٪ پاسخ دهندگان در رشته‌های حسابداری یا حسابرسی تحصیل نموده‌اند.

- ۷۵٪ پاسخ دهندگان، دارای سابقه فعالیت در حرفه حسابرسی داخلی بوده و از سویی، ۷۰٪ پاسخ دهندگان، دارای سابقه تدریس دروس تخصصی حسابداری یا حسابرسی در دانشگاه می‌باشند.
- ۸۸٪ پاسخ دهندگان اعلام نموده‌اند که دارای سابقه فعالیت در زمینه خدمات مالی بوده و از سویی دیگر، ۷۶٪ پاسخ دهندگان نیز دارای سابقه فعالیت در حرفه حسابرسی مستقل می‌باشند.

### مدل مفهومی

در این پژوهش، الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در چهار طبقه صلاحیت، استقلال و بی طرفی، معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی و سایر عوامل، طراحی شد تا پس از نظرخواهی از خبرگان، مدل نهایی آن کشف گردد. برای این منظور، مبانی نظری و پیشینه تحقیق، مطالعه و ۲۹ معیار جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در چهار دسته فوق به شرح جدول ۱ برای نظرخواهی از خبرگان پیشنهاد شده است:

جدول ۱. معیارهای ۲۹ گانه پیشنهادی جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی

S1. دارا بودن تجربه حرفه ای در حسابرسی داخلی (برحسب سال) توسط حسابرسان داخلی	صلاحیت حسابرسان داخلی	کیفیت حسابرسی داخلی
S2. دارا بودن تجربه حرفه ای در حسابرسی مستقل (برحسب سال) توسط حسابرسان داخلی		
S3. دارا بودن تجربه حرفه ای در خدمات مالی (برحسب سال) توسط حسابرسان داخلی		
S4. بهره مندی از برنامه‌های آموزشی (تعداد ساعات آموزشی هر فرد در طول سال) توسط حسابرسان داخلی		
S5. دارا بودن تحصیلات دانشگاهی بالاتر توسط حسابرسان داخلی		
S6. دارا بودن مدرک حسابداری رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) توسط حسابرسان داخلی		
S7. دارا بودن مدرک کارشناس رسمی دادگستری توسط حسابرسان داخلی		
S8. عضویت حسابرسان داخلی در انجمن حسابرسان داخلی ایران		
S9. آشنا بودن حسابرسان داخلی با صنعت صاحبکار		
S10. آشنا بودن حسابرسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های فناوری اطلاعات (IT)		
S11. آشنا بودن حسابرسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های برقراری ارتباط		

<p>e1. ارائه مستقیم گزارش واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره</p> <p>e2. درصد هر چه کمتر فعالیت برون سپاری شده واحد حسابرسی داخلی به کل فعالیت حسابرسی داخلی</p> <p>e3. عدم مشغولیت کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی داخلی</p> <p>e4. عدم ارائه خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که حسابرس داخلی قبلاً مسئول آن بوده است</p> <p>e5. عدم محدودیت در دسترسی واحد حسابرسی داخلی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع</p> <p>e6. تصویب بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره</p> <p>e7. تصویب برنامه واحد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره</p> <p>e8. انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره</p>	<p>استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی</p>	
<p>a1. دارا بودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی توسط واحد حسابرسی داخلی</p> <p>a2. دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک توسط واحد حسابرسی داخلی</p> <p>a3. اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مبتنی بر ریسک</p> <p>a4. بهره‌گیری از انواع سخت افزارها و نرم افزارهای رایانه ای (فناوری اطلاعات) جهت انجام حسابرسی</p> <p>a5. درصد هر چه بیشتر پیشنهادهای حسابرسی داخلی که اجرایی شده باشد</p> <p>a6. وجود ساز و کار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی</p> <p>a7. انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی</p>	<p>معیارهای پیشنهادی مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی</p>	
<p>sa1. میزان سرمایه‌گذاری شرکت در واحد حسابرسی داخلی (نسبت مجموع هزینه‌های واحد حسابرسی داخلی اعم از پرسنلی و غیر آن به مجموع دارایی‌های شرکت)</p> <p>sa2. اندازه واحد حسابرسی داخلی (مجموع تعداد کارکنان در واحد حسابرسی داخلی)</p> <p>sa3. سابقه واحد حسابرسی داخلی (بر حسب سال)</p>	<p>سایر معیارها</p>	

### بررسی مدل اندازه‌گیری (مدل تحلیل عاملی تأییدی)

در این تحقیق، برای تحلیل داده‌ها، از مدل تحلیل عاملی تأییدی بهره گرفته شده است. بدین منظور، در مرحله اول، مدل‌های اندازه‌گیری برازش یافته و سپس به منظور ارزیابی برازش مدل از شاخص‌های نیکویی برازش استفاده شده است. در صورتی که شاخص‌های مدل، مناسب بودن برازش را نشان ندهند اصلاح مدل به منظور بهبود مدل به وسیله اضافه کردن روابط کواریانسی که بین خطاهای مربوط به برخی از گویه‌ها وجود دارد، انجام گردیده است و بعد از این مرحله، هر سازه از نظر روایی و پایایی بررسی شده است. پس از

تأیید برازش مدل‌های اندازه‌گیری، به بررسی مدل ساختاری پرداخته و سپس مجدد با استفاده از شاخص‌های نیکویی برازش، مدل ساختاری نیز ارزیابی شده است. در این تحقیق، تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک نرم افزار R۳.۵.۲ صورت گرفته است. شایان ذکر است پس از برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برآوردهای استاندارد شده (بارهای عاملی) آنها محاسبه گردیده، لذا گویه‌هایی که دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴ می‌باشند به دلیل نامناسب بودن از روند تحلیل حذف شده‌اند (تقوی فرد و همکاران؛ ۱۳۹۰ به نقل از هولاند، ۱۹۹۹).

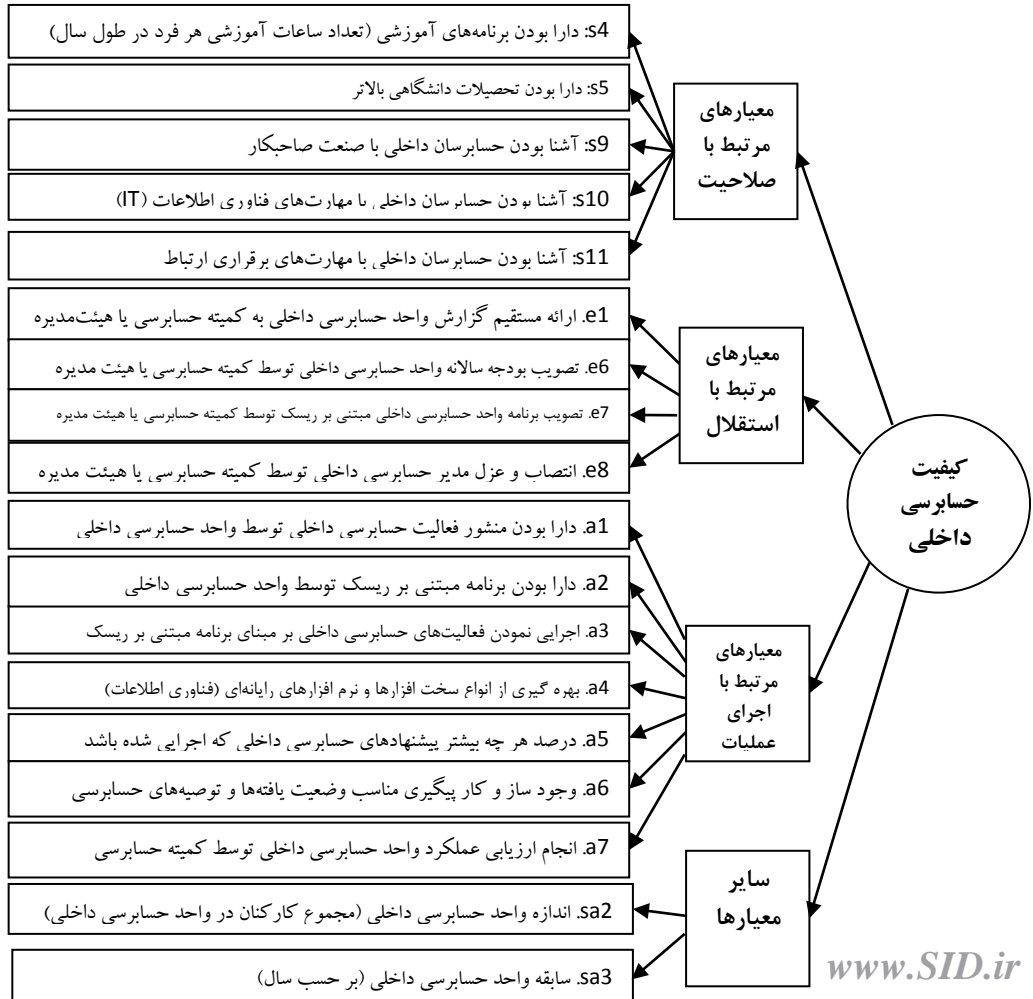
### یافته‌ها

در این پژوهش، ابتدا مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه اول مربوط به کیفیت حسابرسی داخلی برازش گردید که پس از حذف گویه‌های دارای بار عاملی کمتر از ۰/۴، تعداد ۱۸ معیار باقی ماند. سپس معیارهای مذکور در مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه دوم به شرح شکل ۲ برازش گردید که به دلیل مناسب بودن بارهای عاملی (دارا بودن بیش از ۰/۴)، تمامی ۱۸ معیار سنجش کیفیت حسابرسی داخلی به شرح مدل مفهومی در صفحه بعد پذیرفته شد و الگوی نهایی پژوهش که همانا «الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در ایران» به شرح شکل ۲ تدوین گردید.

**بررسی شاخص‌های نیکویی برازش مدل:** پژوهش‌گران به منظور ارزیابی کلی مدل فرضیه‌ای برازش داده شده با داده‌های مشاهده شده از شاخص‌های نیکویی برازش استفاده می‌نمایند. رایج‌ترین شاخص، شاخص آماره کای دو می‌باشد که اهمیت اختلاف بین ماتریس کواریانس مدل برازش شده با ماتریس کواریانس ناشی از نمونه مشاهده شده را بیان می‌دارد. نکته مهم این است که این شاخص متأثر از حجم نمونه می‌باشد. بنابراین زمانی که حجم نمونه زیاد باشد اختلاف کمی را نشان خواهد داد که نشان دهنده برازش خوب می‌باشد. بنابراین از شاخص تعدیل شده آن یعنی کای دو بر درجه آزادی در کنار سایر شاخص‌های نیکویی برازش استفاده می‌شود که عبارتند از ۱. شاخص نیکویی برازش (GFI) و ۲. شاخص نیکویی برازش تعدیل شده (AGFI) و ۳. شاخص تطبیقی برازش (CFI) و ۴. شاخص توکر-لوئیس (TLI) و ۵. ریشه میانگین مجذور خطاهای استاندارد شده (SRMR) و ۶. ریشه میانگین مجذور برآورد خطای تقریب (RMSEA).

شایان ذکر است شاخص‌های GFI و AGFI و CFI و TLI باید دارای مقداری بیش از ۰.۹ (هومن، ۱۳۹۱)، شاخص کای دو تقسیم بر درجه آزادی ( $\chi^2/df$ ) باید مقداری بین ۱ تا ۳ (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۲)، شاخص RMSEA مقداری کمتر از ۰/۰۸ (هومن، ۱۳۹۱) به نقل از استیگر؛ و محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۲) و شاخص SRMR مقداری کمتر از ۰/۰۸ داشته باشد (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۲) به نقل از کلاین) لذا با توجه به این مقادیر، جدول شاخص‌های نیکویی برازش مدل (جدول ۲) نیز نشان می‌دهد که تقریباً تمامی شاخص‌ها به صورت کلی در حد مطلوبی قرار دارند. بنابراین می‌توان گفت این گویه‌ها توانایی ساخت یک سازه مناسب یعنی کیفیت حسابرسی داخلی را دارا می‌باشند.

شکل ۲. الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در ایران



جدول ۲: شاخص‌های نیکویی برازش مدل

RMSEA	SRMR	TLI	CFI	AGFI	GFI	$\chi^2/df$
۰/۰۷۷	۰/۰۶۲	۰/۸۸۴	۰/۹۰۶	۰/۹۷۰	۰/۹۸۰	۲/۲۶۱

**بررسی روایی و پایایی مدل:** جهت بررسی پایایی از شاخص پایایی ترکیبی (مرکب) استفاده شد. پایایی به این معنا است که بین پاسخ‌دهندگان مختلف مورد مطالعه، برداشت یکسانی از سؤالات وجود داشته است. لازم به ذکر است مقادیر بالاتر از ۰/۶ در خصوص ضریب پایایی ترکیبی برای هر سازه نشان از پایایی مناسب آن دارد (تقوی فرد، نعمت و صنیعی منفرد؛ ۱۳۹۰ به نقل از نونالی، ۱۹۹۷).

جهت بررسی روایی نیز از شاخص میانگین واریانس استخراج شده (AVE) استفاده گردید. در صورتی که مقدار میانگین واریانس استخراج شده برای هر سازه بیش از ۰/۴ باشد سازه مورد نظر دارای روایی معتبر می‌باشد (تقوی فرد و همکاران، ۱۳۹۰ به نقل از نونالی، ۱۹۹۷) لذا با توجه به نتایج جدول ۳ مشاهده می‌شود که سازه مورد نظر دارای روایی و پایایی مطلوبی می‌باشد.

جدول ۳. نتایج بررسی روایی و پایایی

CR	AVE
۰/۸۶۵	۰/۴۸۲

### رتبه‌بندی معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی

رتبه‌بندی ۱۸ معیار پذیرفته شده جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در جدول شماره ۵ ارائه شده است. معیارهای چهارگانه سنجش کیفیت حسابرسی داخلی نیز بر اساس جدول ۴ رتبه‌بندی گردیده‌اند. این رتبه‌بندی بر اساس میزان بار عاملی هر معیار انجام پذیرفته است. همان‌گونه که در جداول مذکور مشاهده می‌شود معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی در صدر قرار گرفته‌اند که نشان از اهمیت و نقش اساسی آنها در کیفیت حسابرسی داخلی دارد. پس از آن، معیارهای مرتبط با صلاحیت خصوصاً معیار «آشنا بودن حسابرسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های برقراری ارتباط»

که حاکی از اهمیت بالای مهارت‌های ارتباطی بین فردی، شفاهی و کتبی توسط حساب‌برسان برای تسهیل فهم یافته‌های حسابرسی و به انجام رساندن مؤثر مسئولیت‌ها دارد. معیار «استقلال» و «سایر معیارها» نیز در رتبه‌های سوم و چهارم قرار می‌گیرند.

جدول ۴. رتبه بندی معیارهای چهارگانه سنجش کیفیت حسابرسی داخلی

رتبه	معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی	برآورد استاندارد
۱	معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی	۰/۹۸۵
۲	معیارهای مرتبط با صلاحیت	۰/۸۱
۳	معیارهای مرتبط با استقلال	۰/۶۹۵
۴	سایر معیارها	۰/۶۳۲

جدول ۵. رتبه بندی ۱۸ معیار سنجش کیفیت حسابرسی داخلی

رتبه	معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی	برآورد استاندارد
۱	a7. انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی	۰/۷۴۵
۲	a3. اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مبتنی بر ریسک	۰/۶۸۸
۳	a2. دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک توسط واحد حسابرسی داخلی	۰/۶۶۶
۴	a6. وجود ساز و کار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی	۰/۶۵۸
۵	s11. آشنا بودن حساب‌برسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های برقراری ارتباط	۰/۶۴۲
۶	a4. بهره گیری از انواع سخت افزارها و نرم افزارهای رایانه ای (فناوری اطلاعات) جهت انجام حسابرسی	۰/۶۲
۷	e7. تصویب برنامه واحد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره	۰/۶۰۴
۸	S10. آشنا بودن حساب‌برسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های فناوری اطلاعات (IT)	۰/۵۹۲
۹	s9. آشنا بودن حساب‌برسان داخلی با صنعت صاحبکار	۰/۵۶۷
۱۰	e8. انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره	۰/۵۶۷
۱۱	a1. دارا بودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی توسط واحد حسابرسی داخلی	۰/۵۶۲
۱۲	e6. تصویب بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره	۰/۵۵۱
۱۳	e1. ارائه مستقیم گزارش واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره	۰/۴۸۲
۱۴	sa3. سابقه واحد حسابرسی داخلی (بر حسب سال)	۰/۴۶۵
۱۵	a5. درصد هر چه بیشتر پیشنهادها حسابرسی داخلی که اجرایی شده باشد	۰/۴۶۵
۱۶	s4. بهره مندی از برنامه‌های آموزشی (تعداد ساعات آموزشی هر فرد در طول سال) توسط حساب‌برسان	۰/۴۳۶
۱۷	sa2. اندازه واحد حسابرسی داخلی (مجموع تعداد کارکنان در واحد حسابرسی داخلی)	۰/۴۲۷
۱۸	s5. دارا بودن تحصیلات دانشگاهی بالاتر توسط حساب‌برسان داخلی	۰/۴۱۸

### بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با استفاده از روش تحقیق دلفی و نظرخواهی از تعداد ۲۱۰ نفر از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی، به دنبال کشف معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی جهت طراحی الگویی مناسب برای محیط ایران بوده است. برای این منظور، بر اساس مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق، تعداد ۲۹ معیار احصاء گردید که در چهار بخش شامل الف. صلاحیت با یازده معیار؛ ب. استقلال با هشت معیار؛ ج. معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی با هفت معیار؛ و د. سایر معیارها با سه معیار طبقه بندی شد. تحلیل داده‌ها بوسیله مدل تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم افزار R صورت پذیرفت که نتایج، حاکی از پذیرفته شدن ۱۸ معیار از معیارهای مذکور در قالب چهار بخش جداگانه می‌باشد که الگوی کیفیت حسابرسی داخلی در ایران را از منظر خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی به شرح مدل مفهومی پیش گفته (شکل ۲) ارائه می‌دهد.

نتایج تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد که تمامی معیارهای هفت گانه مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی پذیرفته گردید و از جهت اهمیت و رتبه بندی نیز با بار عاملی ۰/۹۸۵، در صدر طبقات چهارگانه کیفیت حسابرسی داخلی قرار گرفته است. همچنین، چهار معیار «انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی»، «اجرای نمودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مبتنی بر ریسک»، «دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک توسط واحد حسابرسی داخلی» و «وجود ساز و کار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی» نیز در حائز بیشترین رتبه در میان معیارهای ۱۸ گانه کیفیت حسابرسی داخلی شده‌اند که نشان از اهمیت طبقه مذکور و نقش اساسی آن در ارائه خدمات با کیفیت حسابرسی داخلی دارد.

پس از طبقه «معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی»، طبقه «صلاحیت» با بار عاملی ۰/۸۱، حائز رتبه دوم کیفیت حسابرسی داخلی شده است. در این طبقه، پنج معیار از یازده معیار شامل «آشنا بودن حسابرسان داخلی با مهارت‌های برقراری ارتباط»، «آشنا بودن حسابرسان داخلی با مهارت‌های فناوری اطلاعات»، «آشنا بودن حسابرسان داخلی با صنعت صاحبکار»، «بهره مندی از برنامه‌های آموزشی توسط حسابرسان داخلی» و «دارا بودن تحصیلات دانشگاهی بالاتر توسط حسابرسان داخلی» که به ترتیب اهمیت بیان گردیده، به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی پذیرفته شد.



این در حالی است که شش معیار پیشنهادی از طبقه صلاحیت شامل «دارا بودن تجربه در حرفه حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل و خدمات مالی» و همچنین، «دارا بودن مدرک حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری و عضویت در انجمن حسابرسان داخلی» به دلیل پایین بودن بار عاملی (کمتر از ۰/۴)، پذیرفته نشد. این بدان معنی است که از منظر خبرگان، معیارهای یاد شده نمی‌تواند جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی مناسب باشد. لازم به ذکر است که سه معیار شامل «آشنایی حسابرسان داخلی با مهارت‌های برقراری ارتباط، فناوری اطلاعات و صنعت صاحبکار» با دارا بودن بار عاملی نزدیک به ۰/۶ و بیش از آن، در نیمه ابتدایی جدول رتبه بندی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی (جزء نه معیار دارای بیشترین رتبه از میان هیجده معیار) قرار گرفته‌اند که این امر حاکی از اهمیت معیارهای فوق می‌باشد.

طبقه «استقلال» نیز با بار عاملی ۰/۶۹۵، حائز رتبه سوم کیفیت حسابرسی داخلی شده است که نشان دهنده این مطلب است که استقلال در مبحث حسابرسی داخلی نسبت به معیارهای مرتبط با اجرای عملیات و صلاحیت، از اهمیت کمتری برخوردار است. لازم به ذکر است در طبقه استقلال، چهار معیار از هشت معیار شامل «تصویب برنامه واحد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره»، «انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره»، «تصویب بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره» و «ارائه مستقیم گزارش واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره» که به ترتیب اهمیت بیان گردیده، به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی پذیرفته شد. از این رو، چهار معیار پیشنهادی دیگر شامل «درصد هرچه کمتر فعالیت برون سپاری شده واحد حسابرسی داخلی به کل فعالیت حسابرسی داخلی»، «عدم مشغولیت کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی داخلی»، «عدم ارائه خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که حسابرس داخلی قبلاً مسئول آن بوده است» و «عدم محدودیت در دسترسی واحد حسابرسی داخلی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع» به دلیل پایین بودن بار عاملی (کمتر از ۰/۴)، پذیرفته نشد. این بدان معنی است که از منظر خبرگان، معیارهای یاد شده نمی‌تواند برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی مناسب باشد.

طبقه «سایر معیارها» نیز با بار عاملی ۰/۶۳۲ در رتبه آخر سنجش کیفیت حسابرسی داخلی قرار گرفته است. در این طبقه، دو معیار شامل «سابقه واحد حسابرسی داخلی» و «اندازه واحد حسابرسی داخلی» به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی پذیرفته شد اما معیار «میزان سرمایه گذاری شرکت در واحد حسابرسی داخلی» به دلیل پایین بودن بار عاملی (کمتر از ۰/۴)، مورد پذیرش قرار نگرفت. با توجه به نتایج این مطالعه، پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

۱. آیا در وضعیت کنونی محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار در ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، از شرایط لازم برای ایفای چنین نقشی در شرکت‌های ایرانی برخوردارند؟  
 ۲. در صورتی که محرک‌ها و عوامل تأثیرگذار در ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی، از شرایط لازم برخوردار نباشند، چه اقداماتی برای فعال سازی آنها ضروری است؟

۳. موانع موجود در ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی کدامند؟ امید است این مطالعه از یک سو آغازی برای انجام مطالعات بیشتر و بهتر در این زمینه بوده و از دیگر سو بتواند راهنمایی برای مقامات مسئول و اثرگذار در امر فرآیند کیفیت حسابرسی داخلی ایران باشد. لازم به ذکر است پژوهش حاضر با محدودیت‌های خاصی در اجرا مواجه نشده است لیکن با توجه به گردآوری داده‌های پژوهش از طریق پرسشنامه، محدودیت‌های ذاتی آن اجتناب ناپذیر می‌باشد.

## منابع

- اعتمادی حسین؛ رجبی، روح اله و مقدم، عبدالله (۱۳۹۶). قدرت حرفه‌ای حسابرسی داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۶، شماره ۲۳.
- انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا (۱۳۹۶). استانداردهای بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی. ترجمه حمیدرضا ارجمندی. جامعه حسابداران رسمی ایران، ۲۰۱۶.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، رساله دکتری، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی.

- تقوی فرد، محمدتقی؛ نعمت، مسرت و صنیعی منفرد، محمدعلی. (۱۳۹۰). مدل پیش‌بینی رفتار خرید مجدد مشتریان (مورد مطالعه: شرکت خدمات دهنده اینترنت)، مجله مدیریت بازرگانی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۳، شماره ۱۰.
- داداشی، ایمان؛ کردمنجیری، سجاد و برادران، مریم. (۱۳۹۶). تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله دانش حسابرسی. شماره ۷۰.
- ردینگ، کورت اف؛ سوبل، پاول؛ اندرسون، یورتن؛ هد، میشل؛ رامامورتی، سریده‌هار؛ سالاماسیک، مارک و ریدل، کریس. (۱۳۹۱). حسابرسی داخلی: خدمات اطمینان بخش و مشاوره. ترجمه کمالی زارع، علی؛ کثیری، حسین و زندیه، بهمن. مؤسسه پویه مهر اشراق. چاپ اول.
- زلقی، حسن. (۱۳۸۸). تفاوت‌های حسابرسی داخلی در سه کشور جهان. فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۸
- کمالی زارع، علی و ارباب سلیمانی، عباس. (۱۳۹۳). حسابرسی داخلی اثربخش، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، چاپ هشتم، شماره ۱۳۹.
- کاپور، گارو و بروزئی، مایکل. (۱۳۹۲). دگردیسی حسابرسی داخلی، چالش‌ها و مسئولیت‌ها و اجراء، ترجمه اصغری، فائزه، ماهنامه حسابدار، شماره ۲۵۲.
- محسنین، شهریار و اسفیدانی، محمد رحیم. (۱۳۹۲). مدل سازی معادلات ساختاری به کمک نرم افزار لیزرل، مؤسسه کتاب مهربان نشر. چاپ اول.
- مشایخی، بیتا و یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۱.
- نیکبخت، محمدرضا؛ رضائی، ذبیح‌الله و منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. مجله دانش حسابرسی. شماره ۶۹.

نیکبخت، محمدرضا؛ منتی، وحید؛ رضائی، ذبیح‌الله و رحمانی، علی. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. شماره ۲۷.

هومن، حیدرعلی. (۱۳۹۱). مدل یابی معادلات ساختاری با کاربرد نرم افزار لیزرل، نشر سمت. چاپ پنجم.

Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54: 3-40.

Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Accounting Horizons*, 24: 1-24.

Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012). Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics. *Contemporary Accounting Research*, 29: 94-118.

Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F., & Rama, D. V. (2007). Corporate Governance, Audit Quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing. *The Accounting Review*, 82: 803-35.

Abu-Azza, W. (2012). Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya, MSc Thesis, university of Southern Queensland, Australia.

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2013). Proposed Statement on Auditing Standards: Using the Work of Internal Auditors. New York.

Arena, M. and Azzone, G. (2009), "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness", *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.

Babajani, J. (2000). Investigating the Responsibility of the Accounting and Financial Reporting System of the Government of the Islamic Republic of Iran, PhD Thesis, Allameh Tabataba'i University, Tehran. [In Persian]

Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F. Jr., Rittenberg, L. E., & Stefaniak, C. M. (2012). A Summary of Research on External Auditor Reliance on the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 32: 251–86.

Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2010). Corporate Governance in the Post-Sarbanes Oxley Era: Auditors' Experiences. *Contemporary Accounting Research*, 27: 751–86.

Dadashi, I, Kurdmanjiri, S, and Baradaran, M. (2018). The effect of Internal Audit Structure on the probability of fraud in the financial statements of Companies Accepted in Tehran Stock Exchange. *Journal of Audit Science*. No. 70, 159-174. [In Persian]

Deribe, W. J., Regasa, D. G., (2014). Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks. *Research Journal of Finance and Accounting*. Vol.5, No.23,

DeZoort, F. T. (1998). An analysis of experience effects on audit committee members' Oversight judgment. *Accounting, Organisation and Society*, 23(1), 1-21.

Dune, T., M. Robert, and L. Samuelson. (1989). Firm Entry and Postentry Performance in the U.S Chemical Industries. *Journal of Law and Economics*, 32, 233-271.

Etemadi, H., Rajabi, R., & Moghaddam, A. (2017). Professional power of internal audit. *Knowledge of Management Accounting and Auditing*, Volume 6, Issue 23, pp 169-186. [In Persian]

Gros, M. Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, June, Volume 21, Issue 2, pp 291–329.

Hailemariam, S. (2014). Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices. MSc Thesis, Jimma univesity, Ethiopia.

Hooman, H. A. (2013). Structural Equation Modeling with LISREL Application. SAMT. Fifth Edition. [In Persian]

Hulland J., (1999). Use of partial least squares (PLS) in strategic management research: a review of four recent studies, *Strategic Management Journal*, Vol.20, pp. 195–204.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2002). The IIA's Recommendations to the Conference Committee on H.R. 3703. Altamonte Springs, FL: IIA.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2009). Formulating and Expressing Internal Audit Opinions. Available at <https://na.theiia.org/standards->

guidance/recommended-guidance /practice-guides /Pages/Formulating-and-Expressing-Internal-Audit-Opinions-Practice-Guide.aspx.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2013). The IIA's Global Internal Audit Competency Framework .Available at

<https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/The%20IIA%20Global%20Internal%20Audit%20Competency%20Framework.pdf>.

Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). Available at <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>.

Institute of British Internal Auditors. (2016). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, translated by Arjmandi, H., Iranian Association of Certified Public Accountants. [In Persian]

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (Revised March 2013). ISA 610, Using the Work of Internal Auditors Available at <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISA-610-%28Revised-2013%29.pdf>.

Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N. & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 9.

Kaboi, M. N., Kiragu, D. & Riro, G. K. (2018). Influence of internal audit independence on internal audit effectiveness in the Kirinyaga County Government, Kenya. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. VI, Issue 5.

Kamali Zare, A, and Arbab Soleimani, A. (2014). Effective Internal Auditing, Center of Specialized Research in Accounting and Auditing of the Audit Organization, Eighth Edition, No. 139. [In Persian]

Kapoor, G, and Brozzetti, M (2012). The Transformation of Internal Auditing: Challenges, Responsibilities, and Implementation, translated by Asgari, F., *Journal of Accountant*. No. 252. [In Persian]

Laković, T., Smolović, J. C. & Stanovčić, T. (2016). The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro, *Management International conference, Pula, Croatia*.

Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M. E., & Bardhan, I. (2011). The role of the internal audit function in the detection and disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1): 287-323.

Mashayekhi, B, and Yazdani, A. (2018). A Survey on Key Components of Internal Audit. *Accounting and Auditing Review*, Volume 25, Issue 1, Pages 135-158, [In Persian].

Messier, W. F., Reynolds, J. K., Simon, C. A., & Wood, D.A. (2011). The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. *The Accounting Review*, 86: 131-154.

Mohsenin, S. and Esfidani, M. R. (2013). Structural Equation Modeling with LISREL Application. Institute of Ketab Mehraban. First Edition, [In Persian].

Nikbakht, M., Rezaei, Z, and Mennati, w. (2018). Designing an Internal Audit Quality Model. *Knowledge of Auditing Journal*. No. 69, [In Persian].

Nikbakht, M., Mennati, w, Rezaei, Z, and Rahmani, A. (2018). Internal Audit Quality in Iran: Barriers& challenges. *Journal of Management Accounting and Auditing*. No. 27. [In Persian]

Norman, C.S., Rose, A.M., & Rose, J.M. (2010). Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk. *Accounting, Organizations, and Society*, 35: 546-57.

Nunnally, J.C., (1997). Psychometric theory. New York, NY: McGraw-Hill.

Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34, No. 1, pp. 25-58.

Prawitt, D. F. N. Y. Sharp, and D. A. Wood. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research* 29 (4)

Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood, D. A. (2011). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee? *Behavioral Research in Accounting* 23: 187-206.

Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review* 84: 1255-80.

Reding, K, F, Sobel, P, Anderson, Y, Hed, M, Ramamurthy, S, Salamasik, M, and Riddle, C. (2012). Internal Audit: Assurance and

Consulting Services. Translated by Kamali Zare, A. Kasiri, H, and Zandieh, B. Institute of Pouyeh Mehr. First Edition. [In Persian]

Saidin, S. Z. (2010). The Relationship between Internal and External Auditors of Local Authorities in England and Malaysia, Submitted to the University of Sheffield in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy The University Of Sheffield.

Smith, G. (2005). Communication Skills are Critical for Internal Auditors, *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 513-519.

Suwaidan, M. S. and Qasim, A. (2010). External Auditors, Reliance on Internal Auditors and Its impact on Audit Fees. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525.

Tagavi Fard, M., Nemat, M., and Saniei Monfared, M. (2011). The Prediction of Customer Repurchasing Behavior (Case: An Internet Service Provider), *Journal of Business Management*, Faculty of Management, University of Tehran, Volume 3, Number 10, pp 55-74, [In Persian].

Thompson, L. (1990). An examination of naive and experienced negotiators. *Journal of Personality and Social Psychology*, 59 (1), 82-90.

Trotman, A.J. (2013). Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis, Submitted in partial fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, School of Business Bond University, Australia.

Zain, M. M., Subramaniam, N. & Stewart, J. (2006). Internal Auditors Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10.

Zamzulaila, Z., Susela, D. S., and Zarina, Z. (2006). Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 9, pp.892-904.

Zolghi, H. (2009). The Differences of Internal Audit in Three Countries. *Certified Accounting*, Issue 8, pp 120-124. [In Persian]