

ارائه الگوی افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابرسی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۱۱/۲۰
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۵/۴

ابوطالب رسولی^۱

حجت‌الله سالاری^۲

علی امیری^۳

حمید رستمی‌جاز^۴

چکیده:

برداشت از کیفیت حسابرسی داخلی در میان ذینفعان متفاوت است. این در حالی است که پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی تاکنون صرفاً شاخص‌های زنجیره تأمین بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی را از دیدگاه افراد درون حرفه شناسایی کرده‌اند و در خصوص درک سایر ذینفعان از کیفیت خدمات حسابرسی داخلی و قضاوت آنها در این خصوص بینش محدودی ارائه گردیده است؛ از اینرو هدف اصلی این پژوهش ارائه الگوی راهبردهای ارتقا و افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای چشم‌اندازها و مسیر چرخه زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابرسی است. پژوهش حاضر از نوع کاربردی و اکتشافی است. پژوهش حاضر با استفاده از روش تحقیق آمیخته در دو بخش کیفی و کمی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی بر اساس ذینفعان حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی و در بخش کمی ۲۵۶ نفر از سهامداران بورس اوراق بهادار تهران است. برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی از روش از معادلات ساختاری استفاده شده است. در راستای دستیابی به اهداف پژوهش سئوالات مورد نظر جهت مصاحبه طراحی و در نهایت ۱۲ عامل استقلال، صلاحیت، تجربه، پاسخگویی، محیط کسب و کار، معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی، برنامه‌ریزی و روش‌شناسی، فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها، دسترسی به منابع، دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی و زیر مولفه‌های مربوط به هر عامل به عنوان عوامل اصلی در کیفیت خدمات حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی شناسایی شده است. در ادامه با توجه به شاخص‌های شناسایی شده و تعیین میزان اهمیت هر یک از عوامل،

۱. دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

۲. استادیار گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل:

hojjatollahsalari@yahoo.com

۳. استادیار گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

۴. استادیار گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران

به تحلیل داده‌های پژوهش با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری پرداخته شده است. نتایج نشان داد متغیرهای صلاحیت حسابرس، دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی و برنامه‌ریزی و روش‌شناسی به ترتیب دارای بالاترین ضریب اهمیت اثرگذاری بر کیفیت خدمات حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی را دارند.

واژه‌های کلیدی: کیفیت خدمات حسابرسی داخلی، تکنیک معادلات ساختاری، زنجیره تأمین گزارشگری مالی.

۱- مقدمه

رسوایی‌های مالی شرکت‌ها، طی دو دهه اخیر، منجر به نشانه رفتن انگشت اتهام به سوی حسابرسان و کیفیت حسابرسی شده است. این واقیعت باعث ایجاد بحث‌های عمیق و احساس بی اعتمادی در مورد عملکرد اجتماعی و اقتصادی حرفه حسابرسی شده است و حاکی از نارضایتی از حرفه حسابرسی به عنوان یک وسیله اجتماعی و اقتصادی مهم در محدود کردن قدرت مدیران در روابط قراردادی دانست. در پاسخ به این وقایع، کیفیت حسابرسی از سوی قانون‌گذاران در کشورهای پیشرفته، مورد توجه و مطالبه جدی قرار گرفت. به عنوان مثال قانون ساربینز آکسلی در ایالات متحده از سال ۲۰۰۴، انجمن گزارشگری مالی انگلستان^۱ از سال ۲۰۰۳، رهنمود شماره ۸ اتحادیه اروپا (۲۰۰۸)، هیأت پاسخگویی همگانی کانادا^۲ از سال ۲۰۰۳ و کمیسیون اوراق بهادار و سرمایه گذاری استرالیا^۳، وجود سیستم کنترل کیفیت مؤسسات حسابرسی و ارتقای آن را الزامی نمودند (کوشولی^۴ و همکاران، ۲۰۱۴). در همین راستا، اگرچه تدوین کنندگان استانداردهای حسابرسی بی‌درنگ به منظور تقویت کیفیت حسابرسی به تدوین استانداردهای حسابرسی و استانداردهای کنتریل کیفیت می‌پردازند و این استانداردها پایه و اساسی به منظور حمایت از حسابرسی با کیفیت بالا ایجاد می‌کنند؛ اما رسیدن به این هدف مطلوب به خصوصیات حسابرسی کاملاً وابسته بوده و این خصوصیات می‌تواند به شکل مثبت یا منفی با کیفیت حسابرسی در ارتباط باشد (چمبرز، لو و آلن^۵، ۲۰۰۸)؛ چرا که حسابرسی با کیفیت‌های مختلفی انجام می‌شود و عوامل موثر دیگری، همانند بینش استفاده‌کنندگان، مهارت و صلاحیت حسابرسان، فعالیت‌های دیگران در زنجیره گزارشگری مالی، قوانین و مقررات و محیط کسب و کار نیز نقش بسزایی در کیفیت حسابرسی دارند. در همین راستا، با توجه به اهمیت و نقش کیفیت خدمات حسابرسی داخلی، در بورس ایران نیز مطالعات متعددی (مانند مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲؛ ایمانی، مهرانی و حجت شمامی، ۱۳۹۵؛ سلیمانی امیری و طاهری، ۱۳۹۷) تلاش کرده‌اند تا به صورت تجربی عوامل تأثیرگذار بر کیفیت خدمات حسابرسی داخلی را شناسایی کنند؛

1. FRC
2. CPAB
3. ASIC
4. Causholli
5. Chambers, Lo & Allen

اما با توجه به نوپا بودن واحدهای حسابرسی داخلی در عمده شرکت‌های ایرانی و عدم وجود استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی ملی در خصوص رویه‌های اجرایی حسابرسی خصوصا در داخل کشور، در خصوص کیفیت خدمات حسابرسی داخلی، چارچوب‌های مفهومی مدونی ارائه نگردیده و پژوهش‌های صورت گرفته دامنه محدودی از کیفیت را مدنظر قرار داده‌اند. به بیانی دیگر، در این مطالعات اغلب از معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی که بیشتر بر سه جزء "صلاحیت (خبرگی)، بیطرفی (واقع بینی) و اجرای عملیات حسابرسی داخلی" که توسط استانداردهای حسابرسی (مستقل) تجویز گردیده‌اند، برای نشان دادن کیفیت خدمات حسابرسی داخلی استفاده شده است، در حالی که با توجه به ماهیت نامشهود و چند بعدی کیفیت حسابرسی، این متغیر دارای ویژگی‌های مختلفی هستند و استفاده از یک ویژگی برای سنجش و ارزیابی آن موجب می‌شود که تحلیل‌های ناقصی ارائه شود و روائی پژوهش تحت‌الشعاع قرار گیرد. علاوه بر این از آنجایی که محصول نهایی حسابرسی، مورد استفاده سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، تدوین‌کنندگان استانداردها، دولت‌ها و به طور اعم جامعه هست؛ لذا برداشت از کیفیت حسابرسی در میان ذینفعان متفاوت است. پژوهش‌های انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی تاکنون صرفا شاخص‌های زنجیره تأمین بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی را از دیدگاه افراد درون حرفه شناسایی کرده‌اند و در خصوص درک سایر ذینفعان از کیفیت حسابرسی داخلی و قضاوت آنها در این خصوص بینش محدودی ارائه گردیده است؛ لذا با توجه به شرایط محیطی حرفه زنجیره تأمین در ایران بسیاری از حوزه‌هایی که می‌توانند بر کیفیت حسابرسی داخلی تاثیرگذار باشند، نادیده گرفته شده است. همچنین مطالعات مذکور یک چارچوب جامع بر مبنای دیدگاه ذینفعان مختلف ارائه نکرده‌اند؛ لذا استفاده از حوزه‌های زنجیره گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه ذینفعان را شامل می‌شود، امکان مطالعه جامع در زمینه شناسایی مولفه‌های موثر بر کیفیت گزارشگری که ماحصل چرخه گزارشگری مالی است، را فراهم می‌نماید؛ از اینرو در این پژوهش تلاش شده با استفاده معیارهای مشاهده‌پذیر بیشتری از کیفیت حسابرسی داخلی که دارای پشتوانه نظری نیز باشند، معیار جامع‌تری ارائه شود و به پرسش‌های زیر پاسخ داده شود. مؤلفه‌های توضیح دهنده ارتقای کیفیت خدمات حسابرسی داخلی بر مبنای چشم‌اندازها و مسیر چرخه زنجیره تأمین گزارشگری مالی در مؤسسات کدامند؟

با توجه به نوظهور بودن حسابرسی داخلی در ایران، محدود بودن بینش پژوهش‌های انجام شده پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی، عدم توافق میان اجراکنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی داخلی پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی، ضرورت اصلی در حوزه حسابرسی داخلی این است که بتوان از دیدگاه ذینفعان مختلف حسابرسی داخلی به کمک رهیافت کیفی نظریه داده بنیان، مدلی از مفاهیم مشترک در خصوص کیفیت خدمات حسابرسی داخلی ارائه نمود تا بتوان بر گستره دانش موجود در خصوص کیفیت حسابرسی داخلی افزود. همچنین چارچوب و مدل مزبور می‌تواند مبنایی برای برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی داخلی، ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی و برنامه‌ریزی‌های کلان جهت توسعه و پیشرفت حسابرسی

داخلی در ایران، به وجود آورد. علاوه بر این، با توجه به الزام سازمان بورس مبنی بر تشکیل واحد حسابرسی داخلی، از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود عملیات حسابرسی داخلی را با کیفیت هر چه بیشتر اجرا کنند که در این راستا ضرورت دارد پژوهش‌هایی به منظور شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی برای محیط ایران صورت پذیرد؛ زیرا معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی مطرح شده، اغلب برای محیط‌های خارج از ایران است؛ لذا نتایج این پژوهش می‌تواند موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با حرفه حسابرسی داخلی گردد.

در ادامه پژوهش، ابتدا مبانی نظری پژوهش ارائه شده است. سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش تشریح شده است و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادهای برگرفته از پژوهش بیان شده است.

۲- مبانی نظری پژوهش

حسابرسی داخلی ابزاری پویا برای ارزیابی مسئولیت‌های مدیران در خصوص فرآیندهای کنترلی مؤثر در ارتباط با فعالیت‌های مدیران است؛ اما به طور واقعی نمی‌توان حسابرس داخلی را تنها به ارزیابی سیستم‌های کنترلی سازمان محدود کرد؛ بلکه حسابرسی داخلی بخش جدایی‌ناپذیر از اهداف سازمان است که اتفاقاً برای رسیدن سازمان به اهداف متنوع خود، برنامه‌ها و عملیات حسابرسی را برنامه‌ریزی می‌کند (میلر، ۲۰۱۴).

در حقیقت، حسابرسی داخلی فعالیتی مستقل، بی‌طرفانه، اطمینان بخش 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 (سلیمانی امیری و طاهری، ۱۳۹۷). از دیدگاه مدیریت ریسک، حسابرسی داخلی فعالیت مستقلی است که توسط مدیران واحد اقتصادی برای آزمون و ارزیابی فرآیند مدیریت ریسک، فرآیند راهبری شرکتی و سیستم‌های کنترلی و همچنین ارائه پیشنهادهایی برای دستیابی به اهداف شرکت به کار گرفته می‌شود (روی، ۲۰۰۸). از دیدگاه راهبری شرکتی، حسابرسی داخلی چابک و اثربخش با فراهم نمودن و ارائه اطلاعات مورد نیاز برای خود ارزیابی راهبری و چگونگی دستیابی به اهداف سازمانی، در ایفای مناسب مسئولیت راهبری توسط هیات مدیره نقشی اساسی را به عهده دارد. در واقع، حسابرسی داخلی سنگ زیر بنای راهبری مناسب شرکتی مطلوب در بخش دولتی است و با ارزیابی بی‌طرفانه و واقعی از اینکه منابع عمومی به طور مسئولانه و موثری جهت دستیابی به نتایج مورد انتظار تخصیص و بکار گرفته شده است به راهبری شرکتی کمک نموده و اثربخشی و کیفیت بالای آن می‌تواند از طریق جلب اعتماد عمومی، موجبات تقویت راهبری شرکتی را نیز فراهم سازد (مشتري دوست و دستگیر، ۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند موجب اطمینان ذینفعان در محیط کسب و کار شود

و اتکاء آنان را به اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسی داخلی میسر نماید. این اتکاء مستلزم ارزیابی ذینفعان از کیفیت حسابرسی داخلی به عنوان ارائه دهنده خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌های نیز می‌باشد. افزایش کیفیت حسابرسی داخلی سبب بهبود اعتماد برای دقت نتایج گزارش‌های مالی می‌شود و کاهش کیفیت خدمات حسابرسی سبب کاهش کیفیت دستاوردها می‌شود (آرنس^۱ و همکاران، ۲۰۰۰). کیفیت پایین حسابرسی منجر به بازدهی پایین می‌شود که تأثیر منفی بر روی سرمایه‌گذاران، کارکنان، مشتریان و تأمین کنندگان می‌گذارد (آلارینی و همکاران، ۲۰۱۹).

کیفیت حسابرسی داخلی، مفهومی چند بعدی است که می‌توان آن را از دیدگاه‌های مختلف بررسی کرد. با این وجود 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).

این جنبه‌های کیفی در استانداردهای حسابرسی (استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۱۰- ارزیابی واحد کار حسابرسی داخلی) که حسابرس مستقل را ملزم می‌کند تا کار واحد حسابرسی داخلی صاحبکار را ارزیابی کند، ارائه گردیده‌اند؛ لذا می‌توان بیان کرد دانش کنونی در این حوزه محدود بوده است و عمدتاً بر دیدگاه یک ذینفع اصلی یعنی حسابرسان مستقل متمرکز می‌باشد. در حقیقت، با مروری بر ادبیات موضوعی می‌توان دریافت که پژوهش‌های انجام شده در زمینه حسابرسی داخلی به طور انحصاری در حوزه ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل استوار بوده است. پژوهش‌های جاری انجام شده نیز پیرو پژوهش‌ها گذشته، بر این موضوع متمرکز هستند. شاید بتوان دو دلیل اصلی برای تمرکز بر ارتباط میان حسابرسی مستقل با کیفیت حسابرسی داخلی یافت؛ اول این است که تا امروز به حسابرسی داخلی به عنوان یکی از سازوکارهای اطمینان بخشی به کنترل‌های حاکم بر گزارشگری مالی نگریسته شده است. دوم آنکه برخلاف سایر استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی داخلی، حسابرسان مستقل بر اساس الزامات قانونی (استانداردهای حسابرسی) مکلف به ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی به منظور تعیین کیفیت و میزان اتکا بر کار آنها هستند (تروتمن، ۲۰۱۳؛ تروتمن و دانکن، ۲۰۱۷).

در همین راستا، افزایش اتکا به حسابرسی داخلی توسط ذینفعان متعدد نظام راهبردی شرکتی، نیاز به درک کیفیت حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهد. پژوهش‌های پیشین (مانند برتون و همکاران، ۲۰۱۲؛ دسای و همکاران، ۲۰۱۰) بیان می‌کنند هنگامی که ذینفعان کیفیت حسابرسی داخلی را در سطح پایینی ارزیابی کنند به گزارش‌ها و اطلاعات ارائه شده توسط آن

واحد اتکا نکرده و یا کمتر اتکا می‌کنند؛ لذا دانستن قضاوت گروه‌های ذینفع مختلف در خصوص کیفیت حسابداری داخلی و مؤلفه‌های کیفیت بالا توسط آنها، اهمیت اساسی دارد. بر اساس حوزه‌های زنجیره تامین گزارشگری مالی، ذینفعان کیفیت حسابداری را می‌توان به چهار حوزه کلیدی شامل "واحدهای تجاری" به عنوان تهیه و عرضه کنندگان گزارش‌های مالی، "قانونگذاران مراجع حرفه‌ای و ناظران" به عنوان تدوین کننده، ناظر یا الزام کنندگان کیفیت گزارشگری مالی، "حسابرسان" به عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و "استفاده کنندگان از صورت‌های مالی" طبقه‌بندی نمود (شولین و همکاران، ۲۰۱۶).

زنجیره تامین گزارشگری مالی به افراد و فرایندهایی اشاره دارد که در تهیه، تصویب، حسابداری، تحلیل و استفاده از گزارش‌های مالی نقش دارند. همه اجزا در این زنجیره باید دارای کیفیت بالا و ارتباط نزدیک باشند تا به گزارشگری مالی با کیفیت بالایی منجر شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداری، ۲۰۰۸). چرخه با سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعانی که در مورد یک شرکت تصمیم‌های اقتصادی آگاهانه اتخاذ می‌کنند و به اطلاعات مالی برای این تصمیم‌گیری‌ها نیازمند هستند، شروع و به آنها ختم می‌شود. پس از آن، مدیریت است که اطلاعات مالی را برای تصویب نهایی توسط هیئت مدیره تهیه می‌کند. حسابرسان با مدیریت و هیئت مدیره تعامل دارند، از این جهت که اطلاعات مالی را حسابداری می‌کنند و اظهار نظر مستقلی ارائه می‌کنند. اطلاعات مالی منتشر می‌شود و تحلیل‌گران آن را برای استفاده سرمایه‌گذاران و سایر ذینفعان ارزیابی می‌کنند. در این چرخه افزون بر عوامل پیش گفته، تدوین کنندگان استانداردها و قانون‌گذاران نیز وجود دارند.

حوزه کلیدی زنجیره تامین گزارشگری شامل راهبری شرکت، فرآیند گزارشگری مالی، حسابداری گزارش‌های مالی و سودمندی گزارش‌های مالی است.

راهبری شرکت: شالوده گزارشگری مالی با کیفیت است. تصور گزارش مالی خوب از سازمانی با ساختار راهبری بد، دشوار است؛ بنابراین پیشرفت‌های صورت گرفته در راهبری شرکت، مستقیماً در ارتقای گزارشگری مالی به سطحی بالاتر تاثیرگذار است (ناظمی اردکانی و کاشف، ۱۳۸۹). حاکمیت شرکتی عملاً به بنیاد گزارشگری مالی با کیفیت بالا نیاز دارد. بر همین اساس این موضوعی بسیار سخت و غیرممکن است که پیش‌بینی و برآورد شود که یک گزارشگری مالی مطلوب از یک ساختار حاکمیت شرکتی نامطلوب بروز پیدا کند؛ بنابراین نقش حاکمیت شرکتی بطور مستقیم به دنبال بالا بردن و افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی به یک سطح مطلوب‌تر است. راهبری خوب اهمیت دارد؛ زیرا باعث می‌شود مدیریت و هیات مدیره از مسئولیت‌های خود در جهت فعالیت به شیوه‌ای مسئولیت‌پذیرانه‌تر در قبال تمامی ذینفعان و فراهم ساختن گزارش‌های سودمند برای آنان، بیشتر آگاهی پیدا کنند (کرمی و همکاران، ۱۳۹۸).

فرآیند گزارشگری مالی: از جمله بهبود نظام کنترل داخلی و فناوری، قوانین و استانداردهای حاکم بر فرآیند گزارشگری مالی، تهیه و تصویب گزارش‌های مالی دومین حوزه کلیدی زنجیره تامین گزارشگری است. تصویب و تدوین استانداردهای گزارشگری مالی به صورت مناسب برای

سازمان‌ها و نهادهای کوچک و متوسط و همچنین سایر نهادهای مربوط از جمله نهادهای انتفاعی و غیرانتفاعی در بخش دولتی و خصوصی و ایجاد همگرایی بیشتر با استانداردهای حسابداری منجر به درک بهتر اجرای حسابرسی مالی می‌شود (رحمانی ۱۳۸۷).

حسابرسی گزارش‌های مالی: یکی دیگر از حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری است که نقش بسیار مهمی در تضمین یکپارچگی گزارشگری مالی ایفا می‌کند. انجام حسابرسی با کیفیت بالا می‌تواند باعث افزایش سطح اعتماد عمومی و ایجاد اعتماد به نفس ذینفعان و سرمایه‌گذاران در تصمیم‌گیری و همچنین ایجاد اعتماد به نفس در یکپارچگی صورت‌های مالی صادر شده توسط شرکت‌ها را به همراه داشته باشد؛ از اینرو به عنوان یکی از گروه‌ها و عواملی که در زنجیره تأمین گزارشگری مالی نقش اساسی دارد می‌توان به حسابرس اشاره داشت که نقش عمده‌ای در حمایت از کیفیت گزارشگری مالی در سراسر جهان چه در زمینه بازار سرمایه، بخش دولتی و چه بخش خصوصی به عهده دارد (کریمی و همکاران، ۱۳۹۸).

سودمند بودن گزارش‌های مالی: هدف نهایی اطلاعات گزارشگری مالی کمک به استفاده‌کنندگان در تصمیم‌گیری راجع به واحد تجاری است. سودمندی گزارش‌های مالی بدون شک به عنوان مهمترین عنصر گزارش‌های مالی است و عملاً دارای ویژگی‌های مربوط بودن، قابلیت اتکا و قابل فهم بودن و برآورد نمودن نیازهای استفاده‌کنندگان به عنوان عناصر و هسته اصلی کل و زنجیره تأمین گزارشگری مالی است (شولین و همکاران، ۲۰۱۶). اولین گامی که در زمان پرداختن به موضوع افزایش سودمندی (کیفیت) گزارش‌های مالی مطرح می‌شود، باید این باشد که مفید برای چه کسی؟ استفاده‌کنندگان مختلف نیازهای متفاوتی دارند. مدل گزارشگری مالی باید برای استفاده‌کنندگان اطلاعاتی را فراهم کند که نیاز دارند. علایق و نیازهای استفاده‌کنندگان باید نحوه گزارشگری مالی را تعیین کند نه تئوری حسابداری. در پژوهش حاضر از اجزاء و حوزه‌های زنجیره تأمین کیفیت گزارشگری مالی به علت اینکه کلیه ذینفعان در زمینه کیفیت حسابرسی داخلی را شامل می‌شود، جهت انتخاب جامعه آماری و طراحی الگو استفاده گردیده است. شمای کلی چارچوب مفهومی پژوهش بر اساس زنجیره تأمین گزارشگری مالی در شکل ۱ ارائه گردیده است.

مدل مفهومی پژوهش

در این پژوهش، الگوی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای چشم‌اندازها و مسیر چرخه زنجیره تأمین گزارشگری مالی در دوازده طبقه صلاحیت، استقلال، تجربه، پاسخگویی، محیط کسب و کار، معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی، برنامه‌ریزی و روش‌شناسی، فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها، دسترسی به منابع، دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی بر مبنای ادبیات موضوع و پیشینه پژوهش به شرح شکل ۱ طراحی شده است تا پس از نظرخواهی از خبرگان، معیارهای هر طبقه و مدل نهایی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی کشف گردد. در ادامه به معرفی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی

پرداخته شده است.

صلاحیت حسابرِس

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

تجربه حسابرسی

بررسی پیشینه پژوهش در زمینه سابقه و تجربه نشان می‌دهد تجربه بالای حسابرسان باعث فراهم آمدن شواهدی است که موجب بهبود عملکرد حسابرسان می‌شود (تامسون، ۱۹۹۰). برخی بر این باور هستند که کارکنان حسابرسی داخلی فاقد تجربه (یا دارای تجربه کم) به احتمال زیاد در حوزه‌های نظارت تصمیمات غیربهبینه اتخاذ می‌کنند؛ زیرا 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 حسابرسان مستقل از تجربه حسابرسان داخلی به منظور جلوگیری از دوباره کاری‌های دامنه رسیدگی‌های خود که باعث تحمیل هزینه است، استفاده می‌کنند.

دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی

پیزینی و همکاران (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.

فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها

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 فن‌آوری 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 (محسن‌نیا و همکاران، ۱۳۹۸).

محیط کسب و کار

حسابرسانی که با محیط کسب و کار مورد نظر آشنایی دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن محیط، 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).

ارتباط با صاحبکار

اسمیت (۲۰۰۵) توسعه مهارت برقراری ارتباط با صاحبکار را بخش مهمی از پتانسیل پیشرفت حسابرسی داخلی می‌داند؛ بنابراین 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.

استقلال حسابرسی

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.

اجرای عملیات و روش‌های حسابرسی

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). معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی شامل موارد زیر است: دارا بودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی؛ دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مذکور؛ بهره‌گیری از انواع سخت افزارها و نرم افزارهای رایانه‌ای (فناوری اطلاعات)؛ وجود ساز و کار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی؛ انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی (به صورت مستمر یا ادواری).

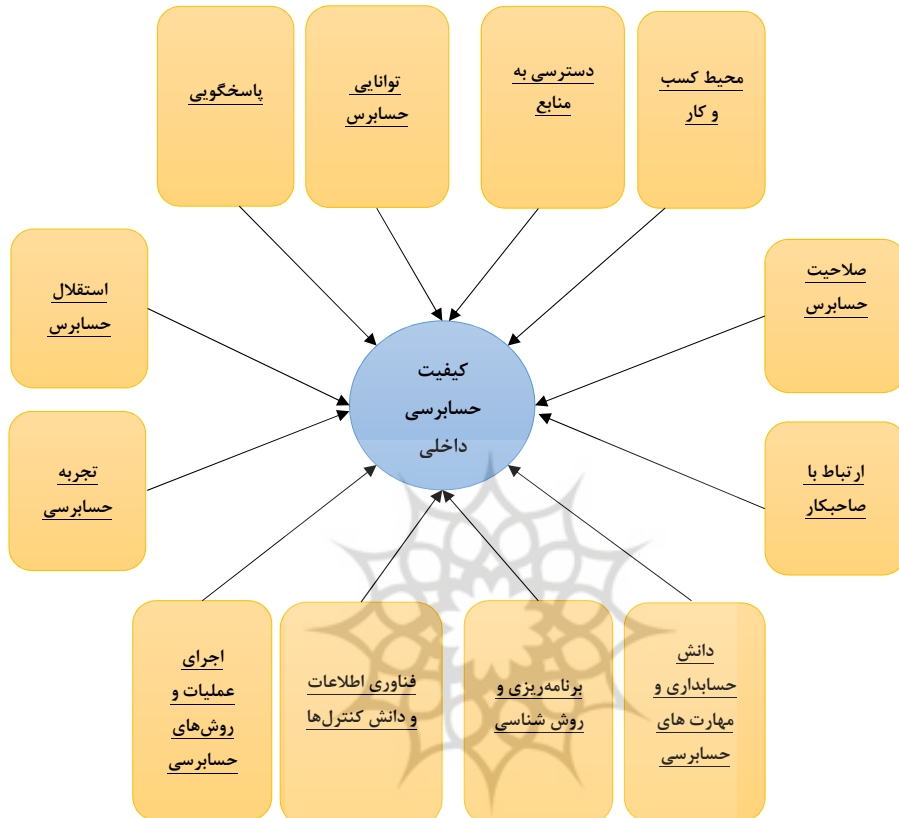
پاسخگویی

مطابق با تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با اتخاذ رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یابد و اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل‌ها و حاکمیت را ارزیابی و بهبود بخشد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹)؛ لذا حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون سازمانی پاسخگویی و حاکمیت شرکتی به ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی کمک می‌کند (باباجانی و خنکا، ۱۳۹۱).

برنامه‌ریزی و روش شناسی

در اجرای ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، منشور فعالیت حسابرسی داخلی (۱۳۹۱) اهم مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی را تدوین برنامه انعطاف‌پذیر سالانه حسابرسی داخلی با استفاده از روش شناسی متناسب مبتنی بر ریسک، شامل هرگونه ریسک یا ملاحظات کنترلی مورد نظر مدیریت شرکت، و پیشنهاد آن به کمیته‌ی حسابرسی جهت بررسی بیان می‌کند. برنامه سالانه حسابرسی داخلی با در نظر گرفتن اولویت‌ها حداقل باید شامل برنامه ارزیابی و بهبود، تحقق اهداف راهبردی شرکت، اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی، حفاظت از دارایی‌ها، رعایت قوانین، مقررات و الزامات، و شاخص‌های بهره‌وری و سلامت اطلاعات مالی و غیرمالی با اهمیت و معاملات عمده شرکت باشد. لذا با توجه به اهداف و مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی، برنامه‌ریزی انعطاف‌پذیر سالانه حسابرسی داخلی با استفاده از روش شناسی مناسب برای کسب اطمینان از عملکرد مناسب حسابرسی داخلی ضروری است و یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی است.

شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش



پیشینه پژوهش

اگ (۲۰۱۳) نشان داد حسابرین داخلی که در کار خود مهارت لازم را ندارند یا برای انجام حسابرسی داخلی در سازمان به تعداد کافی نیستند بر حاکمیت شرکتی آن سازمان اثر نامطلوبی گذاشته و امکان تقلب در سازمان ایجاد می‌شود. کریست و همکاران (۲۰۱۴) نشان دادند عدم وجود حسابرین داخلی ماهر که از کیفیت بالایی در اجرای حسابرسی داخلی برخوردار است، موجب مدیریت و دستکاری در سود می‌شود؛ بنابراین کیفیت بالای خدمات حسابرسی داخلی بر بهبود وضعیت کنترل داخلی، ارزیابی ریسک و کاهش هزینه‌های مرتبط با حسابرین مستقل اثرگذار است. آلکتانی (۲۰۱۴) در سازمان‌های سعودی با هدف توسعه جایگاه حسابرسی داخلی از بعد اثربخشی نشان داد که تلاش‌های تخصصی و دانش محور حسابرسان داخلی وجود دارد؛ اما حسابرسی داخلی به طور کامل مستقل از سازمان نیست که این مساله اثر منفی بر کیفیت حسابرسی داخلی در عربستان سعودی می‌گذارد؛

زیرا در صورت استقلال می‌توان انتظار داشت حساسیتی داخلی در سازمان ارزش افزوده ایجاد کند. لاکویچ و همکاران (۲۰۱۶) براساس نظرسنجی انجام شده از ۲۴ شرکت در مונته‌نگرو که در سال ۲۰۱۱ واحد حساسیتی داخلی داشته‌اند، به بررسی رابطه کیفیت حساسیتی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از مدل رگرسیون پرداختند. آنان برای سنجش کیفیت حساسیتی داخلی از ۵ معیار الف، بر خورداری از حمایت مدیریت ارشد، ب. ماهیت خدمات اطمینان‌دهی، ج. صلاحیت حرفه‌ای، د. استقلال سازمانی و هـ نحوه ارتباط با کمیته حساسیتی بهره‌گرفتند. نتایج پژوهش نشان داد تنها دو عامل نحوه ارتباط با کمیته حساسیتی و صلاحیت حرفه‌ای، تأثیر قابل توجهی بر کیفیت گزارشگری مالی داشته‌اند. تروتمن و دانکن (۲۰۱۷) به بررسی کیفیت حساسیتی داخلی از نگاه ذینفعان مختلف (اعضای کمیته حساسیتی، مدیران ارشد، روسای حساسیتی داخلی و شرکای مؤسسات حساسیتی بزرگ عهده‌دار خدمات برون‌سپاری) پرداختند. آنها یافته‌های حاصل از ۳۶ مصاحبه انجام شده با ذینفعان مزبور را در ابعاد مختلف (ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای) ارائه کردند و نشان دادند که ذینفعان مختلف دیدگاه‌های مختلفی نسبت به کیفیت حساسیتی داخلی دارند. گراس و همکاران (۲۰۱۹) به بررسی رابطه کیفیت حساسیتی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و کارایی حساسیتی مستقل پرداختند. و به این نتیجه رسیدند که حساسیتی داخلی به عنوان یک عنصر اساسی راهبردی شرکتی مؤثر عمل می‌کند و نقش مهمی در گزارشگری مالی دارد. علاوه بر این، نتایج نشان داد که دارا بودن گواهینامه‌های حرفه‌ای توسط حسابرسان داخلی می‌تواند منجر به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش هزینه‌های حساسیتی مستقل (افزایش کارایی) گردد.

حساس یگانگانه (۱۳۷۹) به بررسی تأثیر تفاوت‌های کیفی واحدهای حساسیتی داخلی بر تمایل حسابرسان مستقل با استفاده از کار آنها پرداخت و دریافت که حسابرسان مستقل در تعیین دامنه، حدود و زمان بندی آزمون‌های محتوای حساسیتی به برآورد خطر حساسیتی و ریسک کنترل و ارزیابی کیفیت واحدهای حساسیتی داخلی پرداخته و چنانچه واحدهای حساسیتی داخلی از نظر کیفیت در سطح مطلوبی باشد، می‌توان از اجرای دوباره آنها خودداری نمود. سایر یافته‌ها نشان داد که تجربه حسابرس مستقل بر این اتکا تأثیری ندارد و حسابرسان مستقلی که دارای سبک قابل انعطاف هستند تمایل بیشتری برای همکاری با حسابرسان مستقل و استفاده از نظر آنها دارند. پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱) به این نتیجه رسیدند که جایگاه سازمانی حسابرس، آموزش، محیط کار، ارزیابی ریسک، تنوع خدمات، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و استفاده از روش‌های نوین از عوامل مؤثر بر اثربخشی حساسیتی داخلی در سازمان است که بر همین اساس حساسیتی داخلی دارای ارزش افزوده برای سازمان خواهد بود. مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) به این نتیجه رسیدند که صلاحیت حساسیتی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق الزحمه حساسیتی رابطه منفی و معناداری دارد؛ اما مهارت‌های محاسباتی و IT، مدارک حرفه‌ای و علمی، مدت ساعات آموزشی با حق الزحمه حساسیتی داخلی رابطه‌ای ندارند.

در کل نتایج حاکی از عدم تاثیر کیفیت حساسیتهای داخلی بر حق الزحمه حساسیتهای مستقل است. سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷) با هدف استخراج عوامل موثر بر کیفیت فعالیت حساسیتهای داخلی، به اولویت‌بندی معیارهای موثر تحت چهار معیار اصلی با ریزمعیارهای هر یک با استفاده از مدل تحلیل شبکه پرداختند و دریافتند مراقبت حرفه‌ای، ویژگی‌های سازمانی، معیارهای کاری و صلاحیت به ترتیب دارای بالاترین ضریب اهمیت اثرگذاری بر کیفیت فعالیت حساسیتهای داخلی را دارند. علاوه بر آن ریزمعیارها نیز با توجه به اهمیت‌شان در هر معیار اصلی و در مجموع ارزیابی و رتبه‌بندی گردیدند که بالاترین ضریب اهمیت ریزمعیارها مربوط به حمایت مدیریت از حساسیتهای داخلی در انجام وظایف بود. مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸) دریافتند تقویت واحد حساسیتهای داخلی در شرکت‌های دولتی به عنوان یکی از شاخص‌های درونی راهبردی شرکتی ارتباط مؤثری با کیفیت حساسیتهای داخلی دارد. کیفیت حساسیتهای داخلی نیز ارتباط همسو و معناداری با شاخص‌هایی چون سطح تحصیلات مرتبط، سابقه حرفه‌ای، عضویت در مجامع حرفه‌ای و استقلال حسابرسان داخلی هم‌چنین اندازه واحد حساسیتهای داخلی دارد؛ اما سابقه رئیس حساسیتهای داخلی در واحد موردنظر فاقد این ارتباط معنی‌دار شناخته شده است. در ادامه بررسی‌ها در این پژوهش نتایج نشان داد که عدم سابقه رئیس حساسیتهای داخلی با کیفیت حساسیتهای داخلی مربوط به عدم در نظرگیری سابقه او در سمت رئیس حساسیتهای داخلی باشد. همچنین نتایج نشان داد کیفیت حساسیتهای داخلی می‌تواند با بکارگیری حسابرسان با تحصیلات مؤثر و سوابق حرفه‌ای و شناخت کافی آنان از استانداردهای حساسیتهای داخلی و اشراف بر استانداردهای حسابداری و درک عمیق از اصول مدیریت و شناخت کلی از علوم اقتصاد و فناوری ارتباطات و نیز رعایت کامل استقلال و بی‌طرفی و عضویت آنان در مجامع حرفه‌ای داخلی و بین‌المللی و در اندازه‌های مناسب واحد حساسیتهای داخلی تحقق یابد و سوابق حرفه‌ای رئیس حساسیتهای داخلی در سمت مذکور نیز می‌تواند سهم بسزایی در تقویت کیفیت حساسیتهای داخلی داشته باشد.

۳- روش پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی و از نظر گردآوری داده‌ها و نحوه اجرا، توصیفی-تحلیلی و پیمایشی است و از آنجا که جامعه خاصی را مورد پژوهش قرار می‌دهد، در زمره مطالعات موردی نیز جای می‌گیرد. در این پژوهش ابتدا منابع مرتبط درباره موضوع پژوهش از طریق منابع کتابخانه‌ای گردآوری شده و پس از مرور پژوهش‌های مرتبط پیشین داخلی و خارجی؛ جامعه‌آماری مناسب با موضوع پژوهش انتخاب و از درون آن، حجم نمونه مناسب انتخاب شده است.

در این پژوهش دو جامعه آماری در نظر گرفته شده است که در ادامه هر یک به تفصیل شرح شده است.

الف) جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی بر اساس ذینفعان حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی در نظر گرفته شده است. بر اساس حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی،

ذینفعان کیفیت حسابداری داخلی را می‌توان به چهار حوزه کلیدی شامل واحدهای تجاری به عنوان تهیه و عرضه‌کنندگان گزارش‌های مالی، قانونگذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران به عنوان تدوین‌کننده، ناظر یا الزام‌کنندگان کیفیت گزارشگری مالی، حساب‌رسان به عنوان اعتباردهندگان به صورت‌های مالی و استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی طبقه‌بندی نمود. روش نمونه‌گیری و انتخاب خبرگان در این بخش با توجه به ماهیت پژوهش روش قضاوتی و هدفمند است و بر اساس معیارهای زیر انتخاب گردیده است.

از گزارش‌های حسابداری داخلی جهت تصمیم‌گیری استفاده نمایند؛ با مسئله کیفیت حسابداری داخلی درگیر باشند؛ از تجربه کافی مدیریت برخوردار باشند؛ انگیزه لازم برای شرکت در فرآیند پژوهش را داشته باشد؛ احساس کنند که اطلاعات به دست آمده از یک توافق گروهی برای آنها نیز ارزشمند خواهد بود.

در نهایت با توجه به ویژگی‌های فوق در حوزه‌های واحدهای تجاری، اعتباردهندگان به صورتهای مالی، قانون‌گذاران و مراجع حرفه‌ای و استفاده‌کنندگان به ترتیب ۱۲، ۱۴، ۸ و ۱۶ خبره انتخاب گردیدند. در جدول ۱ جامعه آماری پژوهش و توزیع خبرگان ارائه شده است.

جدول ۱- خبرگان به تفکیک هر یک از حوزه‌ها

حوزه	خبرگان	حوزه	خبرگان
واحدهای تجاری	بالاترین مقام مالی شرکت و عضو هیات مدیره	استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی	سرمایه‌گذاران حقوقی و حقیقی
	بالاترین مقام مالی شرکت- معاون مالی		اعضای هیات علمی
	مدیران مالی		ممیزان مالیاتی، کارشناسان رسمی
	اعضا کمیته حسابداری		تحلیلگران مالی
	مدیران حسابداری داخلی		اعتباردهندگان
قانونگذاران، مراجع حرفه‌ای و ناظران	مقامات سازمان حسابداری	اعتباردهندگان به صورت‌های مالی	سرپرستان ارشد حسابداری
	مقامات جامعه حسابداران رسمی		مقامات جامعه حسابداران رسمی
	بازرسان ارشد سازمان بازرسی		مدیران فنی
	کارشناسان اداره نظارت بر ناشران و اداره امور حسابداری		مدیران عامل موسسه حسابداری
	کارشناسان اداره نظارت بر گزارشگری مالی سازمان بورس و اوراق بهادار		حسابرس داخلی

در این روش مصاحبه‌ها به تعدادی انجام می‌شود که اطلاعات لازم و کافی جهت طراحی مدل در اختیار محقق قرار گیرد؛ از اینرو در پژوهش حاضر ۵۰ مصاحبه انجام شد. با انجام مصاحبه گروه اول، متغیرهای ذکر شده از طرف مصاحبه شونده‌ها شناسایی و در مصاحبه با گروه دوم علاوه بر نظرات دومین گروه مصاحبه شونده نسبت به سوال محقق، متغیرهای مصاحبه شونده‌های گروه اول، با مصاحبه شونده‌های گروه دوم در میان گذاشته می‌شود تا نظر آن نیز در این خصوص کسب شود. همین روال ادامه می‌یابد تا به یک نظر اجماعی (اشباع نظری) طبق نظرات مصاحبه شونده‌گان رسیده شود و بر اساس نظرات آنها اصلاحات و تغییرات اولیه صورت گیرد. سپس از تعدادی از خبرگان درخواست شد تا پرسشنامه و مصاحبه‌ها را مطالعه نموده و آنها را تکمیل کنند تا علاوه بر اینکه نظرات آنها مورد توجه قرار گیرد، روایی و پایایی پرسش‌نامه‌ها نیز بررسی شود. فورنل و الکربرلی برای بررسی پایایی و روایی سازه‌ها سه معیار را پیشنهاد می‌کنند: (الف) پایایی هر یک از گویه‌ها با استفاده آلفای کرونباخ، (ب) پایایی ترکیبی هر یک از سازه‌ها و (ج) میانگین واریانس استخراج شده. دو معیار اول به بررسی پایایی و معیار سوم به بررسی روایی سازه‌های پژوهش می‌پردازد.

معیار آلفای کرونباخ، معیار سنتی برای تعیین پایایی سازه‌ها است، در رویکرد حداقل مربعات جزئی معادلات ساختاری، معیار مدرن تری نسبت به آلفای کرونباخ به نام پایایی ترکیبی معرفی شده است. برای سنجش بهتر پایایی در این پژوهش، هر دوی این معیارها استفاده شده است. مقدار مناسب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی برای هر سازه بیشتر از ۰/۷ است. به بیانی دیگر، مقادیر بیشتر از ۰/۷ نشان دهنده پایداری درونی مناسب برای مدل اندازه‌گیری است. مقادیر ضرایب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی در جدول ۲ نشان می‌دهد که تمامی مقادیر، بزرگتر از ۰/۷ است؛ لذا الگوی پژوهش از پایایی مناسب برخوردار است.

معیار میانگین واریانس استخراج شده (AVE) روایی همگرا هر سازه را بررسی می‌کند، مقدار مناسب برای این معیار مقادیر بزرگتر از ۰/۵ است. روایی همگرا میزان همبستگی هر سازه را با شاخص‌های خود بررسی می‌کند. جدول ۲ نتایج میانگین واریانس استخراجی (AVE) متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌گونه که نتایج در جدول ۲ نشان می‌دهد تمامی مقادیر AVE بزرگتر از ۰/۵ است که نشان از همبستگی مناسب الگوی پژوهش دارد.

برای اینکه یک ابزار اندازه‌گیری از روایی سازه برخوردار باشد، باید همزمان دو نوع روایی همگرا و واگرا را در برگیرد. جهت بررسی روایی واگرای مدل اندازه‌گیری، از معیار فورنل و لارکر استفاده می‌شود. بر اساس معیار فورنل-لارکر مقادیر موجود در روی قطر اصلی ماتریس باید از کلیه مقادیر موجود در ستون مربوطه بزرگ‌تر باشد با توجه به نتایج جدول ۳ می‌توان بیان کرد در پژوهش حاضر، سازه‌ها (متغیرهای پنهان) در مدل تعامل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر، روایی واگرای مدل در حد مناسبی است.

جدول ۲- نتایج پایایی و روایی همگرا سوالات پرسشنامه

متغیرها	واریانس مستخرج از سازه‌ها (AVE)	پایایی ترکیبی (CR)	آلفای کرونباخ
اجرای عملیات حسابداری و روش های حسابداری	۰/۶۲	۰/۷۷	۰/۷۰
ارتباط با صاحبکار	۰/۹۷	۰/۹۹	۰/۹۸
استقلال حسابداری	۰/۹۰	۰/۹۱	۰/۷۸
برنامه‌ریزی و روش‌شناسی	۰/۹۶	۰/۹۹	۰/۹۸
تجربه حسابداری	۰/۶۳	۰/۹۴	۰/۹۴
توانایی حسابداری	۰/۶۶	۰/۷۹	۰/۷۸
دانش حسابداری و مهارت‌های حسابداری	۰/۹۷	۰/۹۹	۰/۹۹
دسترسی به منابع	۰/۹۸	۰/۹۹	۰/۹۹
صلاحیت حسابداری	۰/۹۱	۰/۹۹	۰/۹۸
فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها	۰/۹۴	۰/۹۸	۰/۹۸
محیط کسب و کار	۰/۹۴	۰/۹۸	۰/۹۸
پاسخگویی	۰/۹۴	۰/۹۷	۰/۹۴

جدول ۳- نتایج روایی و آگرا سوالات پرسشنامه

پاسخگویی	محیط کسب و کار	فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها	صلاحیت حسابرسان	دسترسی به منابع	دانش حسابداری و مهارت‌های حسابداری	توانایی حسابرسان	تجربه حسابرسان	برنامه‌ریزی و روش‌شناسی	استقلال حسابرسان	ارتباط با صاحبکار	اجرای عملیات حسابداری و روش‌های حسابداری	متغیرها	
											۰/۷۹۳	اجرای عملیات و روش‌های حسابداری	
										۰/۹۸۸	۰/۵۱۵	ارتباط با صاحبکار	
										۰/۴۵۷	۰/۲۶۶	استقلال حسابرسان	
								۰/۹۸۴	۰/۲۹۷	۰/۹۷۸	۰/۵۸۵	برنامه‌ریزی و روش‌شناسی	
							۰/۷۹۶	۰/۹۴۵	۰/۳۲۰	۰/۹۵۰	۰/۵۶۱	تجربه حسابرسان	
						۰/۸۱۲	۰/۴۵۵	۰/۴۶۱	۰/۱۵۹	۰/۴۸۵	۰/۴۸۱	توانایی حسابرسان	
					۰/۹۸۷	۰/۴۴۸	۰/۷۷۹	۰/۹۸۳	۰/۳۲۶	۰/۹۷۷	۰/۵۵۲	دانش و مهارت‌های حسابرسان	
				۰/۹۹۳	۰/۹۶۰	۰/۴۶۱	۰/۷۶۲	۰/۹۸۲	۰/۳۱۸	۰/۹۸۸	۰/۵۵۰	دسترسی به منابع	
				۰/۹۵۸	۰/۹۹۰	۰/۹۶۲	۰/۴۶۶	۰/۶۵۴	۰/۹۷۴	۰/۳۴۴	۰/۹۸۱	۰/۵۲۸	صلاحیت حسابرسان
		۰/۹۷۴	۰/۹۸۱	۰/۹۸۷	۰/۹۷۸	۰/۴۵۶	۰/۶۶۵	۰/۹۸۳	۰/۳۲۳	۰/۹۷۶	۰/۵۹۲	فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها	
	۰/۹۷۴	۰/۸۸۹	۰/۹۷۷	۰/۹۹۰	۰/۹۸۱	۰/۴۶۹	۰/۵۶۵	۰/۹۸۰	۰/۲۹۵	۰/۹۸۰	۰/۵۸۰	محیط کسب و کار	
۰/۹۷۳	۰/۹۲۹	۰/۹۱۸	۰/۹۵۱	۰/۹۵۸	۰/۹۳۱	۰/۳۶۶	۰/۷۰۰	۰/۹۲۸	۰/۲۹۶	۰/۹۴۲	۰/۴۲۹	پاسخگویی	

ب) جامعه آماری دوم: جامعه آماری دوم شامل سرمایه‌گذاران بورس اوراق بهادار است که پرسشنامه در میان آنها توزیع شده است. با توجه به نامشخص بودن جامعه آماری در این مرحله

روش نمونه‌گیری بر اساس نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای می‌باشد. به منظور افزایش شباهت نمونه و جامعه آماری و افزایش دقت نمونه‌گیری برای برآورد پارامترهای جامعه و دخالت دادن ویژگی‌های جامعه در نمونه از این روش استفاده شده است. در این روش جامعه به گروه‌های متجانس تقسیم و هر گروه از افرادی تشکیل می‌شود که دارای ویژگی‌های مشابه هستند. با توجه به نامشخص بودن جامعه آماری برای تعیین حداقل حجم نمونه از فرمول کوکران به شرح رابطه (۱) استفاده شده است.

$$n = \frac{\frac{z^2 pq}{d^2}}{1 + \frac{1}{N} \left(\frac{z^2 pq}{d^2} - 1 \right)} \quad \text{رابطه (۱)}$$

در رابطه فوق P برآورد نسبت صفت متغیر، $Z=0/5$ ؛ $P=0/5$ متغیر نرمال واحد متناظر با سطح اطمینان ۹۵ درصد، $Z_{\alpha/2}=1/96$ ؛ d مقدار اشتباه مجاز، $d=0/04$ ؛ رقم بدست آمده معادل ۲۱۹ می‌باشد که مبین حجم نمونه مورد نظر بر اساس فرمول کوکران است. بر این اساس حداقل حجم نمونه آماری (دوم) ۲۱۹ نفر است. در همین راستا تعداد پرسشنامه‌ها جهت توزیع ۳۵۰ عدد در نظر گرفته شد که بین سهامداران مراجعه کننده به دفاتر شرکت‌های کارگزاری و نیز از طریق ایمیل و گروه‌های تلگرامی توزیع شد تا در نهایت ۲۵۶ پرسشنامه معتبر مورد تایید قرار گرفت. جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کمی از تکنیک معادلات ساختاری و نرم افزارهای Smart PLS و SPSS استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

آمار توصیفی

به منظور تجزیه و تحلیل اولیه داده‌ها، آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۴ ارائه شده است.

همان‌گونه که نتایج در جدول ۴ نشان می‌دهد، از میان مولفه‌های کیفیت خدمات در واحدهای حساسی داخلی دو مولفه محیط کسب و کار و دانش حسابداری و مهارت‌های حساسی دارای بالاترین میانگین هستند. این نتیجه نشان می‌دهد از دیدگاه شرکت کنندگان دارای بالاترین امتیاز هستند. همچنین نتایج نشان می‌دهد مقادیر چولگی و کشیدگی در بازه ± 2 قرار دارد که حاکی از نرمال بودن توزیع داده‌ها است.

جدول ۴- آمار توصیفی

متغیر	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین	چولگی	کشدگی
استقلال حسابرِس	۲/۸۸	۰/۶۴	۱/۰۰	۴/۲۵	-۰/۲۱۲	-۰/۱۲۷
توانایی حسابرِس	۲/۵۸	۰/۹۴	۱/۰۰	۵/۰۰	۰/۲۲۲	-۰/۴۸۰
اجرای عملیات و روش‌های حسابرِس	۲/۸۹	۰/۹۸	۱/۰۰	۵/۰۰	-۰/۰۳۶	-۰/۷۹۸
تجربه حسابرِس	۲/۸۵	۰/۴۵	۱/۴۵	۴/۰۹	-۰/۱۳۷	-۰/۱۳۲
پاسخگویی	۲/۶۲	۰/۹۹	۱/۰۰	۵/۰۰	۰/۱۳۶	-۰/۸۵۲
صلاحیت حسابرِس	۲/۸۴	۰/۴۸	۱/۴۴	۳/۸۹	-۰/۷۳۸	۰/۳۸۹
فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها	۲/۶۴	۰/۵۱	۱/۲۵	۴/۰۰	-۰/۰۴۴	-۰/۲۶۱
محیط کسب و کار	۳/۰۸	۰/۵۵	۱/۵۰	۴/۵۰	۰/۰۱۶	-۰/۱۲۰
برنامه‌ریزی و روش‌شناسی	۲/۹۲	۰/۶۱	۱/۲۵	۴/۷۵	۰/۰۰	۰/۰۳۲
ارتباط با صاحبکار	۲/۸۴	۰/۷۳	۱/۰۰	۴/۳۳	-۰/۱۹۳	-۰/۸۰۵
دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرِس	۳/۰۰	۰/۶۹	۱/۲۵	۴/۷۵	۰/۰۵۰	۰/۴۰۰
دسترسی به منابع	۲/۴۴	۰/۶۴	۱/۲۵	۴/۰۰	۰/۳۰۷	-۰/۴۴۶

تحلیل عاملی تأییدی

پیش از آزمون و اندازه‌گیری برای تحلیل مسیر مدل مفهومی پژوهش، باید شاخص‌های به کار رفته در پرسشنامه از نظر قابلیت برازش مدل مورد سنجش و ارزیابی قرار گیرند؛ از اینرو در این بخش با استفاده از تحلیل عاملی تأییدی، صحت سنجش سازه‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. بدین منظور مقادیر بار عاملی استاندارد شده و آماره t متغیرهای مشاهده‌پذیر با متغیر مکنون متناظر با آن مورد بررسی قرار می‌گیرد. ذکر این نکته ضروری است، چنانچه بارهای عاملی استاندارد شده کمتر از $۰/۳$ و غیرمعمول در مدل وجود داشته باشد، سؤال مربوط به آن سازه برای برازش بهتر مدل باید حذف شود و تحلیل عاملی تأییدی را مجدداً اجرا نمود. نتایج تحلیل عاملی تأییدی برای متغیرها در جدول ۵ ارائه شده است. برای نمونه بار عاملی نخستین متغیر مشاهده شده برای مؤلفه‌های استقلال حسابرِس $۰/۷۳$ و مقدار آماره t نیز $۲/۱۲$ است. هرچه بار عاملی بزرگتر و به عدد ۱ نزدیکتر باشد، متغیرهای مشاهده شده بهتر می‌تواند متغیر مکنون را تبیین نماید. اگر بار عاملی کمتر از $۰/۳$ و مقدار آماره t نیز کمتر از $۱/۹۶$ باشد، رابطه ضعیف و غیرمعمول در نظر گرفته شده و از آن متغیر صرف نظر می‌شود. نتایج تحلیل عاملی تأییدی در جدول ۵ نشان می‌دهد که از میان مؤلفه استقلال حسابرِس شاخص دوم، از میان مؤلفه صلاحیت حسابرِس شاخص دوم، سوم و پنجم و از میان مؤلفه دسترسی به منابع شاخص سوم از سطح معناداری کافی برخوردار نیستند، بقیه اعداد معنی‌داری کلیه پارامترهای مدل از مقدار $۱/۹۶$

بزرگتر است (مقادیر آماره t بزرگتر از ۱/۹۶ یا کوچکتر از ۱/۹۶- نشان دهنده معناداری بودن روابط در سطح ۰/۰۵ است)؛ بنابراین به جز پنج شاخص اشاره شده، بقیه شاخص‌ها از مقادیر بارعاملی و آماره t مورد قبولی برخوردارند و شاخص‌های مناسبی محسوب می‌شوند؛ اما پنج شاخص اشاره شده به دلیل آماره t کمتر از مقدار ۱/۹۶ از مدل حذف می‌شوند.

جدول ۵- نتایج تحلیل عاملی تأییدی کیفیت خدمات حسابداری

ردیف	مؤلفه‌ها	شاخص	بار عاملی	آماره t
۱	استقلال حسابرسان	حفظ استقلال ظاهری و واقعی تیم حسابداری	۰/۷۳	۲/۱۲
۲		اجرای عملیات حسابداری توسط اعضای تیم حسابداری	۰/۲۵	۰/۵۶۸
۳		رعایت استانداردهای اخلاقی بالا در تیم حسابداری	۰/۳۰	۱/۹۷۴
۴		حفظ استقلال اعضای تیم حسابداری	۰/۴۶	۲/۰۲
۵	توانایی حسابرسان	حمایت صاحبکار در کمک به جمع آوری داده‌ها	۰/۸۰	۲/۲۶
۶		تعریف استانداردهای سازمانی و فرایندها	۰/۸۱	۲/۴۷
۷	اجرای عملیات حسابداری و روش‌های حسابداری	استفاده تیم حسابداری از الگوهای مستندسازی	۰/۷۶	۱/۹۶
۸		روش‌های سختگیرانه تیم حسابداری برای تکمیل مراحل حسابداری	۰/۸۲	۲/۵۳
۹	تجربه حسابرسان	به نظر شما سوء ظن نسبت به شواهد حسابداری شرکت صاحبکار، تجربه حسابرسان را تحت تاثیر قرار می‌دهد	۰/۶۲	۲/۰۲
۱۰		به نظر شما تجربه کاری، باعث پیشرفت حرفه ای حسابرسان می‌شود.	۰/۶۰	۲/۱۳
۱۱		به نظر شما انجام دادن کارها به صورت مکرر، تجربه حسابرسان را زیاد می‌کند	۰/۷۱	۱/۸۰
۱۲		به نظر شما حسابرسان باتجربه هنگام مواجه شدن با اشخاص، جمع آوری داده‌ها، اطلاعات و بررسی آنها درک بیشتری دارند.	۰/۷۷	۲/۴۴
۱۳		به نظر شما حسابرسان باتجربه به اطلاعات مربوط به تصمیم‌گیری توجه دارند.	۰/۷۹	۲/۲۵
۱۴		به نظر شما حسابرسان باتجربه اشتباهات و خطاها را بیشتر تشخیص می‌دهند	۰/۸۲	۲/۶۷

ردیف	مؤلفه‌ها	شاخص	بار عاملی	آماره t
۱۵	تجربه حسابرسی	به نظر شما حسابرسان با تجربه عوامل اشتباهات را جستجو و راه حل هایی برای از بین بردن و یا به حداقل رساندن آنها ارائه می دهند.	۰/۸۰	۲/۹۶
۱۶		به نظر شما حسابرسان با تجربه هنگام نظارت دقت لازم را دارند و وظایف خود را به درستی انجام می دهند.	۰/۸۷	۳/۶۸
۱۷		معتقد هستید که اشتباهات و خطاها هنگام حسابرسی و جمع آوری شواهد و اطلاعات، مانع روند تکمیل کار می شود	۰/۹۱	۷/۶۶
۱۸		معتقد هستید که شکست ها و موفقیت ها در حسابرسی فرصتی برای یادگیری حسابرسان است و او را با تجربه تر می کند	۰/۸۴	۴/۵۹
۱۹		معتقد هستید که تعداد کارهای حسابرسی که حسابرسان به درستی و سریع انجام می دهد باعث خوشنمایی او می شود.	۰/۹۰	۵/۸۴
۲۰	پاسخ‌گویی	همکاری گروه حسابرسی بصورت تیمی با سازمان صاحبکار	۰/۹۷	۱۶/۱۶
۲۱		انجام حسابرسی در زمان مقرر	۰/۹۷	۱۲/۷۰
۲۲	صلاحیت حسابرسان	کنجکاو و روشنفکر بودن و در انجام وظایف خود حتی در شرایط عدم اطمینان داشتن شایستگی لازم	۰/۹۵	۶/۳۸
۲۳		ارائه راه حل های آسان با استفاده از یافته‌های ذهنی خود در شرایط بحرانی	۰/۱۹	۱/۶۶
۲۴		داشتن روحیه تیمی و همکاری	۰/۱۵	۰/۹۹
۲۵		تحلیل گر بودن حسابرسان	۰/۹۶	۵/۷۲
۲۶		داشتن علم تئوری سازمانی جهت درک سازمان	۰/۲۶	۱/۲۲
۲۷		داشتن علم حسابداری دولتی	۰/۹۵	۴/۴۶
۲۸		داشتن علم حسابداری به منظور پردازش اعداد، داده ها و اطلاعات	۰/۹۵	۴/۳۸
۲۹		گذراندن آموزش های فنی و عمومی در حسابرسی	۰/۹۵	۳/۳۶
۳۰		داشتن علم آماری و کامپیوتری را به منظور استفاده از رایانه	۰/۹۵	۴/۵۹

ردیف	مؤلفه‌ها	شاخص	بار عاملی	آماره t
۳۱	فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها	ارائه پیشنهادات توسط تیم حسابرسی به مدیریت	۰/۹۶	۴/۳۰
۳۲		آگاهی اعضای تیم حسابرسی از کنترل‌های داخلی و فرآیندهای کسب و کار	۰/۹۷	۳/۹۷
۳۳		آگاهی اعضای تیم حسابرسی در مورد امنیت اطلاعات و پردازش داده‌ها	۰/۹۸	۷/۵۳
۳۴		آگاهی اعضای تیم حسابرسی در مورد فن آوری اطلاعات و سیستم‌های حسابداری	۰/۹۷	۴/۲۸
۳۵	محیط کسب و کار	رخ دادن تغییر سازمانی در درون سازمان صاحبکار	۰/۹۷	۳/۵۹
۳۶		استفاده از خدمات مشاورین در موارد خاص توسط تیم حسابرسی	۰/۹۶	۳/۶۹
۳۷		وجود نظم خاص در صنعت صاحبکار	۰/۹۷	۴/۹۱
۳۸		سطح اتوماسیون در داخل سازمان و فرآیند یا سیستم حسابرسی	۰/۹۸	۵/۲۱
۳۹	برنامه‌ریزی و روش‌شناسی	برنامه‌ریزی حسابرسی	۰/۹۷	۳/۱۹
۴۰		استفاده تیم حسابرسی از روش حسابرسی برای برنامه‌ریزی و مدیریت حسابرسی	۰/۹۸	۱۲/۶۷
۴۱		مهارت مدیر حسابرسی در برنامه‌ریزی و انجام حسابرسی	۰/۹۸	۱۰/۹۸
۴۲		توافق تیم حسابرسی و صاحبکار در اهداف، حوزه برنامه	۰/۹۸	۷/۲۴
۴۳	ارتباط با صاحبکار	درک صاحبکار از فرایند کار حسابرسی و هدف آن	۰/۹۸	۹/۵۵
۴۴		استفاده مؤثر تیم حسابرسی از شیوه‌های حل مسئله	۰/۹۹	۱۲/۷۸
۴۵		مهارت‌های ارتباطی خوب (شفاهی و کتبی) تیم حسابرسی	۰/۹۸	۹/۵۴
۴۶	دانش حسابرسی و مهارت‌های حسابرسی	استفاده تیم حسابرسی از روش‌های آماری در حسابرسی	۰/۹۸	۵/۶۸
۴۷		اجرای عملیات حسابرسی از طریق عضو ارشد تیم حسابرسی	۰/۹۹	۹/۵۴
۴۸		گذراندن آزمون (CPA) توسط پرسنل تیم حسابرسی	۰/۹۹	۲۰/۲۴
۴۹		شایستگی اعضای تیم حسابرسی	۰/۹۷	۵/۲۵

ردیف	مؤلفه‌ها	شاخص	بار عاملی	آماره t
۵۰	دسترسی به منابع	توانمندی تیم حسابرسی برای جمع آوری داده‌ها بطور مستقل و بدون تکیه بر صاحبکار	۰/۹۹	۸/۶۱
۵۱		در دسترس بودن کاربرگهای حسابرسی قبل و نتایج آن برای بررسی	۰/۹۹	۱۴/۶۳
۵۲		حفظ نگرش تردیدی در طول عملیات حسابرسی توسط اعضای تیم حسابرسی	۰/۲۴	۱/۱۷
۵۳		دسترسی تیم حسابرسی به منابع منحصر به فرد (مردم، پایگاه داده‌ها، ابزارها) جهت نیازهای تخصصی حسابرسی	۰/۹۹	۱۵/۱۱
۵۴		استفاده از ابزارهای حسابرسی مبتنی بر کامپیوتر جهت تجزیه و تحلیل	۰/۹۹	۹/۲۱

آزمون برازش مدل ساختاری

قبل از برازش تحلیل مسیر و برآورد ضرایب مسیر لازم است تا اعتبار و کارایی الگوی برازش شده ارزیابی شود. نتایج شاخص‌های برازش و برآوردهای مدل اصلی در جدول ۶ نشان داده شده است. در مدل ساختاری برای ارزیابی اعتبار مدل از شاخص‌های کای دو (χ^2)، ریشه میانگین مجذورات باقی مانده (RMR)، شاخص برازندگی (GFI)، شاخص تعدیل برازندگی (AGFI)، شاخص نرم‌شده برازندگی (NFI)، شاخص نرم‌نشده برازندگی (NNFI)، شاخص برازندگی فراینده (IFI)، شاخص برازندگی تطبیقی (مقایسه‌ای) (CFI) و شاخص بسیار مهم ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب (RMSEA) استفاده می‌شود هر یک از شاخص‌های به‌دست آمده برای مدل به تنهایی دلیل برازندگی مدل یا عدم برازندگی آن نیست؛ بلکه این شاخص‌ها را باید در کنار یکدیگر و با هم تفسیر کرد.

از آزمون χ^2 اغلب به عنوان شاخص موفقیت نام برده می‌شود. این شاخص به سادگی نشان می‌دهد که آیا بیان مدل ساختار روابط میان متغیرهای مشاهده شده را توصیف می‌کند یا خیر. در مورد نسبت مجذور کای دو χ^2 به درجه آزادی قطعیت وجود ندارد؛ اما در اغلب منابع مقدار زیر ۳ قابل قبول است که در مدل پژوهش حاضر این مقدار ۲/۷۶ محاسبه شده است. معیار GFI نشان‌دهنده اندازه‌ای از مقدار نسبی واریانس‌ها و کوواریانس‌ها می‌باشد که توسط مدل تبیین می‌شود. این معیار بین صفر تا یک متغیر است و هرچه به عدد یک نزدیک‌تر باشد، نیکویی برازش مدل با داده‌های مشاهده شده بیشتر است. در مدل معادلات ساختاری هر چه مقدار GFI بالاتر از ۰/۸ باشد مدل از لحاظ این شاخص در وضعیت خوبی قرار دارد (جارجز کاگ و سوربوم، ۱۹۸۸). مقدار GFI محاسبه شده در این پژوهش برابر با ۰/۸۵ است. برای بررسی اینکه

مدل مورد نظر چگونه برازندگی و صرفه‌جویی را با هم ترکیب می‌کند از شاخص بسیار توانمند ریشه دوم برآورد واریانس خطای تقریب RMSEA استفاده می‌شود. شاخص RMSEA، ریشه میانگین مجذورات تقریب می‌باشد. این شاخص برای مدل‌های خوب $0/05$ و کمتر است، مقدار RMSEA در این پژوهش $0/10$ محاسبه شده است و نشان از تبیین مناسب کوواریانس‌ها دارد. برای بررسی این موضوع که یک مدل به خصوص در مقایسه با سایر مدل‌های ممکن از لحاظ تبیین مجموعه‌ای از داده‌های مشاهده‌شده تا چه حد خوب عمل می‌کند از شاخص‌های برازندگی نرم‌شده (NFI)، برازندگی نرم‌نشده (NNFI)، برازندگی فزاینده (IFI) و برازندگی تطبیقی (CFI) استفاده می‌شود. مقادیر بالای $0/9$ این شاخص‌ها حاکی از برازش بسیار مناسب مدل طراحی شده است. نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد مقادیر شاخص‌های اشاره شده در این پژوهش بیشتر از $0/9$ است. برای بررسی کیفیت مدل از ضریب تعیین استفاده می‌شود و ضریب تعیین معیار اصلی ارزیابی مدل ساختاری است. این شاخص نشان می‌دهد چند درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل صورت می‌گیرد. نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد که $78/1$ درصد از تغییرات کیفیت خدمات حساسی توسط زیر مولفه‌های شناسایی شده (ابعاد مدل) پیش‌بینی می‌شود. این نتایج حاکی از برازش بسیار مناسب مدل طراحی شده است و نشان می‌دهد مدل توانایی پیش‌بینی دارد.

جدول ۶- شاخص‌های برازش مدل

مقادیر قابل قبول	برآوردهای مدل اصلی	نام شاخص
≤ 3	۲/۷۶	(کای دو بر درجه‌ی آزادی)
$\geq 0/8$	0/85	GFI (نیکویی برازش)
$\geq 0/8$	0/81	AGFI (نیکویی برازش تعدیل شده)
$\leq 0/08$	0/10	RMSEA (ریشه میانگین مربعات خطای برآورد)
$\geq 0/9$	0/94	CFI (برازندگی تعدیل یافته)
$\geq 0/9$	0/92	NFI (برازندگی نرم شده)
$\geq 0/9$	0/95	NNFI (برازندگی نرم نشده)
$\geq 0/9$	0/92	IFI (برازندگی فزاینده)
$\geq 0/67$	0/781	R ² ضریب تعیین

نتایج تحلیل مسیر روابط میان متغیرها

در این بخش با در نظر گرفتن تحلیل عاملی تأییدی و ارزیابی سطح اثرگذاری هر یک از سنجه‌ها بر روی متغیرهای تعیین شده، به بررسی تحلیل مسیر روابط میان متغیرها پرداخته

شده است. شکل ۲ ضرایب روابط علی میان متغیرها و شکل ۳ مقدار آماره t مربوط به ضرایب را نشان می‌دهد. جدول ۷ یافته‌های مربوط تحلیل مسیر روابط میان متغیرها را به طور خلاصه نشان می‌دهد. نتایج جدول ۷ نشان می‌دهد متغیرهای توانایی حسابرِس، اجرای عملیات حسابرسی، دیدگاه‌های ماکیاولیسمی و سودمندگرایی و عوامل درونی و بیرونی ارزیابی اخلاقی روی هم رفته توانسته‌اند ۷۸٪ از کیفیت خدمات حسابرسی را توضیح دهند.

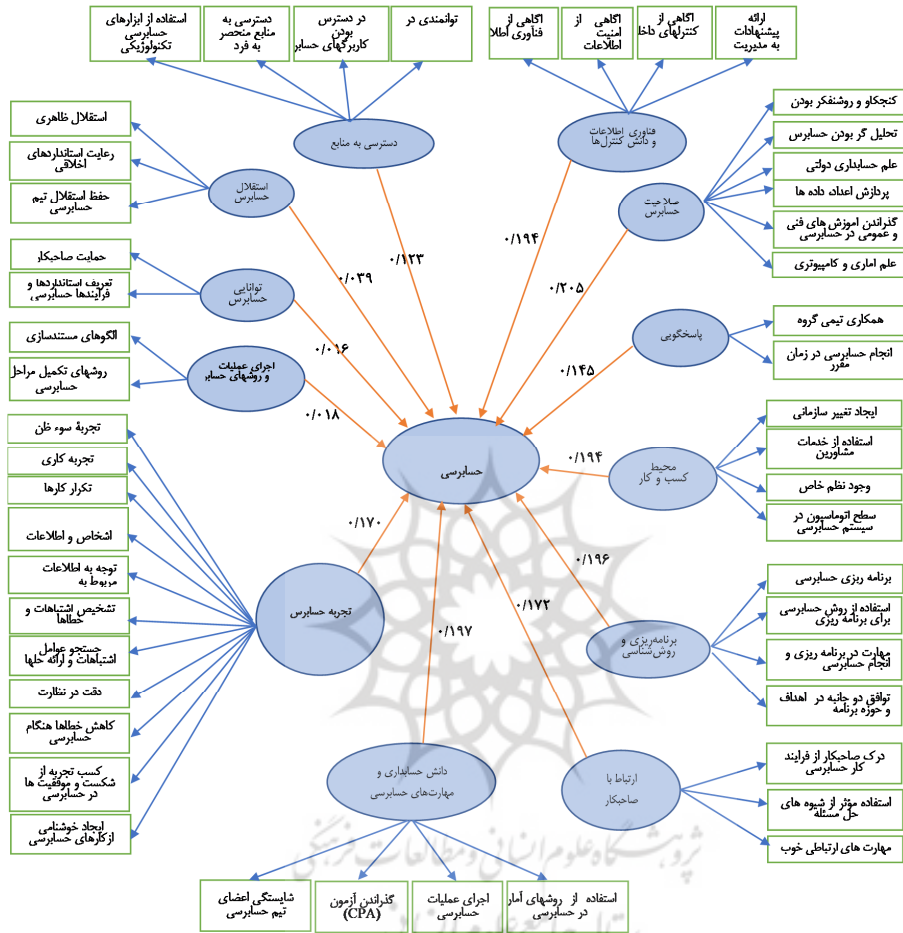
شکل ۲ سازه کلی بر حسب ۱۲ بعد کیفیت خدمات حسابرسی برای بررسی متغیر مکنون متناظر با آن را نشان می‌دهد. نتایج شکل ۲ نشان می‌دهد ضریب استاندارد شده مسیر میان استقلال حسابرِس و کیفیت خدمات حسابرسی ۰/۰۳۹ و در سطح معناداری ۰/۰۵ معنادار است. مثبت و معنادار بودن ضریب مسیر بیانگر این است که استقلال حسابرِس تاثیر مستقیم بر کیفیت خدمات حسابرسی دارد. ضریب استاندارد شده مسیر میان توانایی حسابرِس و کیفیت خدمات حسابرسی ۰/۰۱۶ و در سطح معناداری ۰/۰۵ معنادار است. مثبت و معنادار بودن ضریب مسیر بیانگر این است که توانایی حسابرِس تاثیر مستقیم بر کیفیت خدمات حسابرسی دارد. ضریب استاندارد شده مسیر میان اجرای عملیات حسابرسی و روش های حسابرسی با کیفیت خدمات حسابرسی (۰/۰۱۸) بیانگر این است که میان اجرای عملیات حسابرسی و روش های حسابرسی اثری مستقیم بر کیفیت خدمات حسابرسی دارد. ضریب استاندارد شده مسیر تجربه حسابرسی برابر با ۰/۱۷۰ و معنادار است. معنادار بودن ضریب استاندارد شده مسیر بدین معناست که تجربه حسابرِس دارای اثری مستقیم کیفیت حسابرسی می‌باشد. ضریب استاندارد شده مسیر بین متغیر پاسخگویی و کیفیت خدمات حسابرسی برابر با ۰/۱۴۵ و معنادار است. مثبت معنادار بودن ضریب استاندارد شده مسیر بدین معناست که پاسخگویی بودن حسابرِس باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود. ضریب استاندارد شده مسیر بین متغیر صلاحیت حسابرِس و کیفیت خدمات حسابرسی ۰/۲۰۵ و در سطح معناداری ۰/۰۵ معنادار است. منفی و معنادار بودن ضریب مسیر بیانگر این است که صلاحیت علمی و اخلاقی حسابرِس باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود. ضریب استاندارد شده مسیر بین فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها و کیفیت خدمات حسابرسی ۰/۱۹۴ و معنادار است. مثبت و معنادار بودن مقدار ضریب استاندارد شده مسیر بیانگر این است که رابطه بین فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها و کیفیت خدمات حسابرسی مستقیم است. ضریب استاندارد شده مسیر میان محیط کسب و کار و کیفیت خدمات حسابرسی ۰/۱۹۴ و معنادار است. مثبت و معنادار بودن ضریب مسیر بیانگر این است که محیط کسب و کار تاثیر مستقیم بر کیفیت خدمات حسابرسی دارد. ضریب استاندارد شده مسیر بین برنامه‌ریزی و روش‌شناسی با کیفیت خدمات حسابرسی (۰/۱۹۶) بیانگر این است که بین برنامه‌ریزی و روش‌شناسی اثری مستقیم بر کیفیت خدمات حسابرسی دارد. ضریب استاندارد شده مسیر ارتباط با صاحبکار با کیفیت خدمات حسابرسی برابر با ۰/۱۷۲ و معنادار است. مثبت و معنادار بودن ضریب استاندارد شده مسیر بدین معناست که بین ارتباط با صاحبکار و کیفیت خدمات حسابرسی رابطه‌ای مستقیم وجود دارد. ضریب استاندارد شده مسیر بین متغیر دانش

حسابداری و مهارت‌های حسابداری و کیفیت خدمات حسابداری برابر با ۰/۱۴۵ و معنادار است. مثبت معنادار بودن ضریب استاندارد شده مسیر بدین معناست که افزایش دانش و مهارت‌های حسابرسان باعث افزایش کیفیت خدمات حسابداری می‌شود. ضریب استاندارد شده مسیر دسترسی به منابع بر کیفیت خدمات حسابداری برابر با ۰/۱۲۳ و در سطح معناداری ۰/۰۵ معنادار است. مثبت و معنادار بودن ضریب استاندارد شده مسیر بدین معناست که بین دسترسی به منابع و کیفیت خدمات حسابداری رابطه‌ای مستقیم وجود دارد.

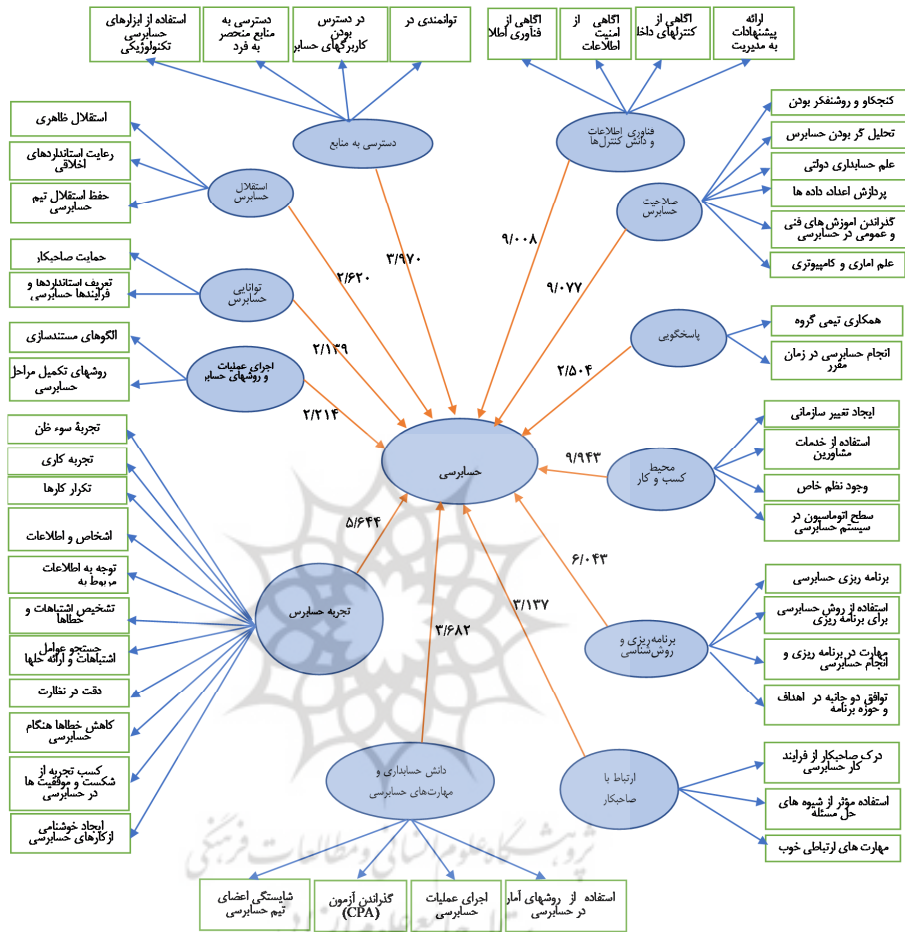
جدول ۷- خلاصه ضرایب استاندارد، ضرایب تعیین، آماره t

نتیجه	ضریب تعیین	آماره t	ضریب استاندارد	مسیرها
تأیید		۲/۶۲۰	۰/۰۳۹	استقلال حسابرسان ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید	۰/۷۸۱	۲/۱۳۹	۰/۰۱۶	توانایی حسابرسان ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۲/۲۱۴	۰/۰۱۸	اجرای عملیات و روش‌های حسابداری ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۵/۶۴۴	۰/۱۷۰	تجربه حسابداری ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۲/۵۰۴	۰/۱۴۵	پاسخگویی حسابرسان ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۹/۰۷۷	۰/۲۰۵	صلاحیت حسابرسان ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۹/۰۰۸	۰/۱۹۴	فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۹/۴۰۳	۰/۱۹۴	محیط کسب و کار ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۶/۰۴۳	۰/۱۹۶	برنامه‌ریزی و روش‌شناسی ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۳/۱۳۷	۰/۱۷۲	ارتباط با صاحبکار ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۳/۶۸۲	۰/۱۹۷	دانش حسابداری و مهارت‌های حسابداری ← کیفیت خدمات حسابداری
تأیید		۳/۹۷۰	۰/۱۲۳	دسترسی به منابع ← کیفیت خدمات حسابداری

شکل ۲- مدل در حالت ضرایب استاندارد



شکل ۳- مدل اعداد معنی داری (آماره ۴)



نتیجه گیری

هدف اصلی این پژوهش طراحی و ارائه الگوی راهبردهای ارتقا و افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای چشم اندازها و مسیر چرخه زنجیره تأمین گزارشگری مالی است؛ از اینرو ابتدا به شناسایی عوامل موثر بر کیفیت خدمات حسابرسی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی پرداخته شده است. سپس جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از معادلات ساختاری استفاده شده است. قلمرو زمانی پژوهش حاضر طی سال‌های ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ است. جهت تعیین حجم نمونه آماری پژوهش در بخش کیفی از روش نمونه‌گیری و انتخاب خبرگان بر اساس ذینفعان حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی استفاده شده است که بر اساس این روش حجم

نمونه آماری در بخش کیفی ۵۰ نفر انتخاب شدند. جهت تعیین حجم نمونه آماری در بخش کمی از فرمول کوکران استفاده شده است که بر اساس این روش حجم نمونه آماری ۲۵۶ نفر در نظر گرفته شده است.

یافته‌های پژوهش نشان داد، مقدار ضریب مسیر استاندارد شده بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی داخلی برابر با $0/039$ و مقدار احتمال $2/620$ است که بیشتر از $(1/96)$ است؛ لذا رابطه مستقیم و معناداری بین استقلال حسابرِس و کیفیت حسابرسی داخلی وجود دارد. در تفسیر این یافته می‌توان بیان کرد بدون استقلال، حسابرسی داخلی به بخشی از تیم مدیریتی تبدیل می‌شود و توانایی حسابرسی برای ارائه رویکردهای تازه را از دست می‌دهد و به این ترتیب کیفیت حسابرسی داخلی کاهش می‌یابد. لازم به ذکر است در طبقه استقلال، سه معیار از هشت معیار شامل «استقلال ظاهری، حفظ استقلال تیم حسابرسی، اجرای عملیات حسابرسی» که به ترتیب اهمیت بیان گردیده، به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی پذیرفته شد؛ از اینرو معیار پیشنهادی دیگر شامل «رعایت استانداردهای اخلاقی» به دلیل پایین بودن بار عاملی (کمتر از $0/3$) پذیرفته نشده است. همچنین نتایج نشان داد مقدار قدرمطلق آماره t برای مسیر توانایی حسابرِس به کیفیت خدمات حسابرسی برابر $2/139$ و بزرگتر از مقدار $1/96$ می‌باشد، بدان معنا که توانایی حسابرِس بر ارزیابی از کیفیت خدمات حسابرسی تاثیر مستقیم و معنی‌داری دارد. یافته‌های پژوهش در رابطه بررسی تاثیر اجرای عملیات و روش‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی داخلی نشان داد، بین مسیر اجرای عملیات و روش‌های حسابرسی به کیفیت خدمات حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش در ارتباط با تاثیر تجربه حسابرسی بر کیفیت خدمات حسابرسی نشان داد مقدار ضریب مسیر استاندارد شده بین تجربه حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی برابر با $0/170$ و در سطح معناداری $0/05$ معنادار است؛ در نتیجه رابطه مثبت و معنادار مستقیمی بین تجربه حسابرسی و کیفیت خدمات حسابرسی وجود دارد. در تفسیر این یافته می‌توان بیان کرد تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرِس در پردازش اطلاعات و ایجاد راه کارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه تاثیر غیرقابل انکاری بر دقت و قضاوت حسابرِس دارد و باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرِس می‌شود که این ساختار تجربه باعث افزایش کیفیت خدمات حسابرسی می‌شود. نتایج حاصل از بررسی تاثیر پاسخگویی حسابرِس بر کیفیت خدمات حسابرسی نشان داد بین مسیر پاسخگویی به کیفیت خدمات حسابرسی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. به بیانی دیگر، وقتی تیم حسابرسی به موقع در قبال اقدامات پاسخگو باشند در این حالت کیفیت خدمات بهبود می‌یابد. نتایج بررسی تاثیر صلاحیت حسابرِس بر کیفیت خدمات حسابرسی نشان داد مقدار ضریب مسیر استاندارد شده بین صلاحیت حسابرِس و کیفیت حسابرسی برابر با $0/205$ و مقدار احتمال $9/077$ است که بیشتر از $(1/96)$ است؛ در نتیجه رابطه مثبت و معنادار مستقیمی بین صلاحیت حسابرِس و کیفیت حسابرسی وجود دارد. به بیانی دیگر، افزایش صلاحیت علمی و اخلاقی تیم حسابرسی منجر به بهبود کیفیت خدمات

حسابرسی داخلی می‌شود. یافته‌های پژوهش در رابطه با بررسی تاثیر فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها بر کیفیت خدمات حسابرسی نشان داد، بین مسیر فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها به کیفیت خدمات حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. این نتیجه نشان می‌دهد ابزارهای اتوماتیک، حسابرسان داخلی را قادر خواهند ساخت تا بهره‌وری فردی را افزایش داده و کارآیی وظایف و کیفیت حسابرسی داخلی را بهبود بخشند. در ادامه نتایج نشان داد مقدار آماره t بین محیط کسب و کار با کیفیت حسابرسی داخلی با توجه به سطح معناداری ۹۵ درصد، بیشتر از (۱/۹۶) و مقدار ضریب مسیر استاندارد شده ۰/۱۹۴ است؛ در نتیجه رابطه مثبت و معنادار مستقیمی بین محیط کسب و کار با کیفیت حسابرسی داخلی وجود دارد. یافته‌های پژوهش در رابطه با تاثیر برنامه‌ریزی و روش‌شناسی بر کیفیت حسابرسی داخلی نشان داد، بین برنامه‌ریزی و روش‌شناسی با کیفیت حسابرسی داخلی سهام رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج پژوهش در ارتباط با تاثیر ارتباط با صاحبکار بر کیفیت حسابرسی داخلی نشان داد مقدار ضریب مسیر استاندارد شده بین ارتباط با صاحبکار و کیفیت حسابرسی داخلی برابر با ۰/۱۷۲ و مقدار احتمال ۳/۱۳۷ است که بیشتر از (۱/۹۶) است؛ در نتیجه رابطه مستقیم و معناداری بین ارتباط با صاحبکار و کیفیت حسابرسی داخلی وجود دارد. نتایج حاصل از بررسی تاثیر دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی بر کیفیت حسابرسی داخلی نشان داد بین مسیر دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی به کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. نتایج بررسی تاثیر دسترسی به منابع بر کیفیت حسابرسی داخلی نشان داد مقدار ضریب مسیر استاندارد شده بین دسترسی به منابع و کیفیت حسابرسی برابر با ۰/۱۲۳ و مقدار احتمال ۳/۳۹۰ است که بیشتر از (۱/۹۶) است؛ در نتیجه رابطه مثبت و معنادار مستقیمی بین دسترسی به منابع و کیفیت حسابرسی داخلی وجود دارد.

به طور کلی نتایج با توجه به مقدار ضریب استاندارد و آماره t نشان داد متغیرهای صلاحیت حسابرس (۰/۲۰۵)، دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی (۰/۱۹۷) و برنامه‌ریزی و روش‌شناسی (۰/۱۹۶) به ترتیب بیشترین تاثیر (بالاترین ضریب مسیر استاندارد) و متغیرهای اجرای عملیات و روش‌های حسابرسی (۰/۰۱۸) و توانایی حسابرس (۰/۰۱۶) و کمترین تاثیر را بر کیفیت خدمات حسابرسی داخلی دارند.

نتایج این پژوهش با یافته‌های پژوهش‌هایی مانند قدس مفیدی (۱۳۹۸)، کمالی خانقا و شمس (۱۳۹۷)، ودیعی و همکاران (۱۳۹۶)، سجادی و همکاران (۱۳۹۵)، نوروش و مسعود (۱۳۸۹)، آلارینی (۲۰۱۹)، چو و سو (۲۰۱۷)، الدر و همکاران (۲۰۱۵)، هالیسیپ و همکاران (۲۰۱۴)، گویرال و همکاران (۲۰۱۴) همسو می‌باشد.

با توجه به نتایج پژوهش به تدوین گران استانداردهای حسابرسی ضرورت نظارت مؤثر بر اجرای استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی) به منظور اتکا بر کار حسابرسان داخلی توصیه می‌شود. با توجه به نقش توانایی حسابرس در کیفیت خدمات حسابرسی پیشنهاد می‌شود حسابرسان به طور مداوم در دوره‌های دانش افزایی و همایش‌ها و سمینارها

شرکت کنند. با توجه به نقش اجرای عملیات حسابداری و روش‌های حسابداری در کیفیت خدمات حسابداری پیشنهاد می‌شود حسابرسان از الگوها و روش‌های نوآورانه مستندسازی و تکمیل مراحل حسابداری استفاده کنند. با توجه به نقش معنادار پاسخگویی در کیفیت خدمات حسابداری پیشنهاد می‌شود مدیران تیم‌های حسابداری از طریق بهبود روحیه همکاری تیمی و ارائه خدمات در زمان‌های مقرر و مشخص بر میزان پاسخگویی به نحو مطلوب عمل کنند. با توجه به نقش معنادار صلاحیت حسابرس در کیفیت خدمات حسابداری می‌شود حسابرسان و تیم‌های حسابداری از طریق گذراندن دوره‌های آموزش فنی و عمومی حسابداری و همچنین بهبود قدرت تحلیل میزان صلاحیت شغلی‌شان را بهبود بخشند. با توجه به نقش معنادار ارتباط با صاحبکار در کیفیت خدمات حسابداری می‌شود تیم‌های حسابداری از الگوهای حل مسئله و مهارت‌های ارتباطی جهت حفظ ارتباط مطلوب با صاحبکار استفاده نمایند. با توجه به اهمیت موضوع به پژوهشگران توصیه می‌شود موانع و چالش‌های موجود در ارتقای کیفیت حسابداری داخلی شرکت‌های ایرانی از دیدگاه حسابرسان داخلی بررسی شود. پیشنهاد می‌شود در تحقیقی شکاف انتظارات کیفیت خدمات حسابداری براساس الگوی سروکوال بررسی شود. در راستای محدودیت‌های پژوهش، هر پژوهشی در فرآیند انجام با محدودیت‌هایی مواجهه است که عدم مراجعه حضور به دلیل شیوع کرونا جهت انجام مصاحبه و محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه از مهمترین محدودیت‌های پژوهش حاضر است.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. باباجانی، جعفر؛ خنکا، عبدالخالق. (۱۳۹۱). ضرورت تشکیل کمیته حسابداری و استقرار واحد حسابداری داخلی در شهرداری‌های کلان شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۳۳(۱)، ۳۹-۷۲.
۲. باباجانی، جعفر، شکرخواه، جواد، ابراهیم پور، شهرام. (۱۳۹۷). الگوی برای پیاده‌سازی استانداردهای حسابداری مصوب سازمان حسابداری در نهادهای بخش عمومی جمهوری اسلامی ایران. پژوهش‌های حسابداری مالی، ۱۰، ۲۰-۱.
۳. بهزادیان، فتاح، ایزدی‌نیا، ناصر. (۱۳۹۷). به بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری از دیدگاه حسابرسان مستقل و مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله پیشرفت‌های حسابداری، ۱۰(۱)، ۶۰-۲۹.
۴. پورحیدری امید، رضایی، امید. (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابداری داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش‌های حسابداری و حسابداری، ۱۴، ۲۴-۳۹.
۵. حساس یگانه، یحیی. (۱۳۷۹). شناسایی عوامل مؤثر در عدم اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی. مطالعات مدیریت بهبود و تحول، ۲۱(۲)، ۱۶-۳۲.
۶. حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه. (۱۳۸۹). رابطه بین کیفیت حسابداری و اندازه موسسه حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۱۷(۶۱)، ۹۸-۸۵.
۷. کرمی، اصغر، غلامی جمکرانی، رضا، تقی پوریان، یوسف، حاجیه‌ها، زهره. (۱۳۹۸). طراحی الگوی کیفیت حسابداری بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۸(۳۱)، ۴۵-۶۸.
۸. سلیمانی امیری، غلامرضا؛ طاهری ماندانا. (۱۳۹۷). رتبه بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابداری داخلی:

- مدل تحلیل شبکه (ANP). دانش حسابداری، ۱۸(۴)، ۱۴۹-۱۷۴.
۹. محسنی نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم. (۱۳۹۸). الگوی کیفیت حسابداری داخلی. پژوهشهای کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۲)، ۷-۳۸.
 ۱۰. مشایخی، بیبا؛ حسن زاده، شادی؛ امینی، یاسین؛ منتی، وحید. (۱۳۹۵). تاثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق الزحمه حسابداری مستقل. پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری، ۸(۳۱)، ۴۱-۵۶.
 ۱۱. مشتری دوست، تورج؛ دستگیر، محسن. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابداری داخلی. تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۱(۴۱)، ۱۲۹-۱۴۶.
 ۱۲. نمازی، محمد؛ بایزیدی، انور؛ جبارزاده کنگرلویی، سعید. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین کیفیت حسابداری و مدیریت سود شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. مجله تحقیقات حسابداری، ۳(۹)، ۳۲-۱۵.

ب- منابع خارجی:

1. 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.
2. Ball, R., Robin, A., & J. S. Wu, (2003). Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. *Journal of Accounting and Economics*, 36 (1-3), 235-270.
3. Bauwhede H. V., & Willekenes M (2014). evidence on audit quality differentiation in the private client segment of the beginning audit market. *European Accounting Review*, 13 (3), 501-522.
4. Burton, G. F. S. A. Emmett, C. A. Simon, & Wood. D. A. (2012). Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31 (2):151166-.
5. Christ, M. H., Masli Sharp, A., & Wood, D. A. (2014). Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground: Is the Monitoring Effectiveness of Internal Auditors Compromised? University of Georgia, Texas A&M University, University of Kansas, Brigham Young University
6. De Angelo, A. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 189199.
7. Desai, V. R., Roberts, W., & Srivastava. R. (2010). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research*, 27 (2), 537575-.
8. Dezoort, F. T. (1998). An analysis of experience effects on audit committee members' Oversight judgment. *Accounting, Organization and Society*, 23(1), 1-21.
9. Dune, T., M. Robert, and L. Samuelson. (1989). Firm Entry and post entry Performance in the U.S Chemical Industries. *Journal of Law and Economics*, 32, 233-271
10. Ege, M. S. (2013). Does internal audit function quality deter management misconduct? University of Texas at Austin.
11. Francis, Jere R., Matthew L. Pinnuck, & Olena W. (2014). Auditor Style and Financial Statement Comparability. *Accounting Review*, 89, 2, 605-633.
12. Gros, M. Koch, S., & Wallek, C. (2019). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, June, Volume 21, (2), 291-329.
13. Kothari, S. P., Ramanna, K., & D. Skinner, (2010). Implications for GAAP from an analysis of positive research in accounting. *Journal of Accounting and Economics* 50 (2-3), 246-286.
14. Lakovi□, T., Smolovi□, J. C., & Stanovi□, T. (2016). The Internal Audit Function and

- the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro. Management International conference, Pula, Croatia.
15. Lawrence, A., Minutti-Meza, M., & Zhang, P. (2011). Can Big 4 versus non-Big 4 Difference in Audit-Quality Proxies Be Attributed to Client Characteristics? *The Accounting Review*, 86 (1), 259-286.
 16. 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*, 34(1), 25-58.
 17. Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, 84, 1255-80.
 18. Roy, A. K. (2008). Risk Based Internal Audit-Need for Such Approach in Banking Sector for Implementation of Basel Ii Accord: Bangladesh Perspective. *The Bangladesh Accountant*, July-September Watts.
 19. Smith, G. (2005). Communication Skills are Critical for Internal Auditors, *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 513-519.
 20. Shulin, L., & Ray Y. Zhu. (2016). An Evaluation Model for Financial Reporting Supply Chain Using DEMATEL-ANP. 9th International Conference on Digital Enterprise Technology, 516- 519.
 21. Suwaidan, M. S., & Qasim, A. (2010). External Auditors, Reliance on Internal Auditors and Its impact on Audit Fees. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525
 22. Svanström, T. (2013). Non-audit services and audit quality: evidence from private firms. *European Accounting Review*, 22(2), 337-366.
 23. The Institute of Internal Auditors. (2009). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Retrieved February, 9, 2010. <http://www.theiia.org>
 24. Thompson, L. (1990). An examination of naive and experienced negotiators. *Journal of Personality and Social Psychology*, 59 (1), 82-90
 25. 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.
 26. Trotman, A. J., & Duncan, K. (2017). Internal Audit Quality: Insights from Audit Committee Members, Senior Management and Internal Auditors, *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. 37(4), 1-21.
 27. Zamzulaila, Z., Susela, D. S., & Zarina, Z. (2006). Internal auditors: their role in the institutions of higher education in Malaysia, *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 892-904.