

رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی: مدل تحلیل شبکه (ANP)

دکتر غلامرضا سلیمانی امیری^۱ماندانا طاهری^۲

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۰/۲۸

تاریخ پذیرش: ۹۶/۱۰/۲۷

چکیده:

حسابرسی داخلی فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای است که با توجه به ارزش افزوده و ارتقا عملکرد سازمان دارای ابعاد متنوعی است. در حال حاضر با هدف سطح حرفه‌ای و تخصصی حسابرسان داخلی و اجرای مناسب وظایف محوله به آنها، رهنمودهای مناسبی طراحی گردیده است. در این مقاله با هدف استخراج عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی، به اولویت‌بندی معیارهای مؤثر تحت چهار معیار اصلی با ریزمعیارهای هر یک با استفاده از مدل تحلیل شبکه پرداخته شده است. با دریافت ۲۳۰ پرسشنامه با آلفای کرونباخ ۸۶ درصد، نتایج نشان می‌دهد که مراقبت حرفه‌ای، ویژگی‌های سازمانی، معیارهای کاری و صلاحیت به ترتیب دارای بالاترین ضریب اهمیت اثرگذاری بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی را دارند. علاوه بر آن ریزمعیارها نیز با توجه به اهمیتشان در هر معیار اصلی و در مجموع ارزیابی و رتبه‌بندی گردیدند. در این مقاله بالاترین ضریب اهمیت ریزمعیارها مربوط به حمایت مدیریت از حسابرس داخلی در انجام وظایف بود. کلمات کلیدی: حسابرسی داخلی، مراقبت حرفه‌ای، ویژگی‌های سازمانی، معیارهای کاری، صلاحیت و مدل تحلیل شبکه

۱- عضو هیات علمی دانشگاه الزهرا (س)

۲- دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه الزهرا (س)، نویسنده مسئول. پست الکترونیک: Taherim66@yahoo.com

حسابرسی داخلی فعالیت مستقل و بی‌طرفانه اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای است که به‌منظور 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. حسابرسی داخلی را می‌توان به شیوه‌های مختلف و با اهداف کنترل داخلی، مدیریت ریسک، سیستم‌های اثربخش و مشاوره و ... تعریف نمود. همچنین دارای ابعاد متفاوتی در حسابرسی می‌باشد. سازمان‌ها عموماً دارای اهداف استراتژیک، عملیاتی، گزارشگری و رعایت هستند که حسابرسی داخلی متناسب با اهداف سازمان دارای ابعاد متنوع و شرح وظایف متفاوت و تماماً با هدف ارتقا و بهبود عملکرد سازمان و ایجاد ارزش افزوده در فعالیت‌ها است.

رهنمودهای حال حاضر برای حسابرسان داخلی (شامل استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی و حسابرسی داخلی خدمات اطمینان‌بخش و مشاوره و چارچوب بین‌المللی رویه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی در ایران و یا استانداردها و رهنمودها: چارچوب بین‌المللی رویه‌های حرفه‌ای منتشر شده توسط موسسه حسابرسان داخلی^۳) تلاش در ایجاد اصول حرفه‌ای به‌منظور ارتقا سطح حرفه‌ای و تخصصی حسابرسان داخلی دارند. به‌گونه‌ای که بتواند اصول نظام راهبری شرکت، فرهنگ و کنترل داخلی مؤثر در سازمان را تغییر و ارتقا دهد که البته دسترسی به چنین اهدافی گاهی اوقات برای حسابرسان داخلی و ارزیابی آنها از چنین مواردی بسیار مشکل و گاهی غیرممکن است اما به‌رحال رهنمودها در تلاش برای ارتقا خدمات حسابرس داخلی در سازمان‌ها می‌باشند که این تلاش قابل تحسین است.

استراتژی‌های مالی و اداری یک سازمان به سیستم حسابرسی داخلی نیاز دارد و حسابرس داخلی نقش با اهمیتی را در افزایش سیستم کنترل داخلی، بهبود فرآیند مدیریت ریسک و رضایت‌مندی افراد استفاده‌کننده از خدمات حسابرسی داخلی دارد. همچنین موجب حمایت و ارتقا سیستم مسئولیت‌پذیری مدیران اجرایی و کارمندان در قبال سهامداران می‌گردد.

حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقش اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی‌های ویژه را در دامنه کار خود

۳- استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، تألیف: بنیاد پژوهشی انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ترجمه: کمیته فنی و استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی ایران، ناشر: انتشارات ترمه با همکاری انجمن حسابرسان داخلی ایران، چاپ اول اسفند ۱۳۹۳، حسابرس داخلی خدمات اطمینان‌بخش و مشاوره، ترجمه: علی کمالی زارع، دکتر حسین کثیری و بهمن زندیه و چارچوب بین‌المللی رویه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی ۲۰۱۳، مترجم: احمد عالی‌نژاد، انتشارات: پژوهشکده پولی و بانکی، بانک مرکزی ج.ا.ا، تابستان ۱۳۹۲.

دارد. در این ارتباط نیز مدیران از نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند. بنابراین بخش حسابرسی داخلی در یک سازمان خدمات قابل اعتماد، هدفمند و بی‌طرفانه‌ای را برای مدیریت، هیئت مدیره و کمیته حسابرسی فراهم می‌کند که در این مقاله عوامل کیفی مؤثر بر حسابرسی داخلی در سازمان بر اساس مدل تحلیل شبکه شناسایی و اولویت‌بندی شده است.

□ بیان مساله

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران سازمان‌ها با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و به منظور کسب اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. از مهمترین ساز و کارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی، کنترل‌های داخلی و به تبع آن حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی ابزاری پویا برای ارزیابی مسئولیت‌های مدیران در خصوص فرآیندهای کنترلی مؤثر در ارتباط با فعالیت‌های مدیران است. اما به‌طور واقعی نمی‌توان حسابرسی داخلی را تنها به ارزیابی سیستم‌های کنترلی سازمان محدود نمود. بلکه آن بخش جدایی ناپذیر از اهداف سازمان است که اتفاقاً برای رسیدن سازمان به اهداف متنوع خود، برنامه‌ها و عملیات حسابرسی را برنامه‌ریزی می‌نماید (میلر^۴، ۲۰۱۴).

گزارش حسابرسی داخلی در خصوص عملکرد و فعالیت‌های تجاری سازمان به سهامداران نیز در خصوص بازگشت سرمایه‌گذاری، رشد پایدار و رهبری قوی مدیریت اطمینان می‌دهد. حسابرسی داخلی جهت کمک به بهبود فرآیندها و ارزیابی ریسک در سازمان دارای سه مؤلفه نقش، هدف و مسئولیت است که با توجه به رهنمودها و آیین رفتار حرفه‌ای برای حسابرسی داخلی می‌تواند ملاکی برای تعیین عوامل کیفی مؤثر بر حسابرسی داخلی در سازمان باشد. حسابرسی داخلی مطابق با نظر موسسه حسابداران خبره انگلیس^۵ (۲۰۱۱) ارائه‌دهنده خدمات اطمینان بخش به بخش‌های اداری، مدیریت و کمیته حسابرسی و رهنمود ارزیابی اثربخش از حاکمیت شرکتی مطلوب و کنترل داخلی مؤثر در سازمان و خدمات مشاوره‌ای برای مدیریت به‌منظور مدیریت ریسک و کنترل است. بنابراین برای دستیابی به این اهداف حسابرسی داخلی باید ساختار مستقل از مدیریت را در ارزیابی و مدیریت سطح ریسک سازمان داشته باشد. همچنین عملیات حسابرسی داخلی باید به ارزیابی رهنمودها پردازد و از آن در طراحی برنامه حسابرسی داخلی و همچنین روش‌های مناسب استفاده نماید. در این خصوص نیاز به توافق و حمایت مدیران اجرایی و کمیته حسابرسی وجود دارد. رهنمودها بر شفافیت و حدود گزارشات حسابرسی داخلی در سازمان و گزارش‌دهی آن به کمیته حسابرسی سازمان تاکید دارند.

4 - Kelsey Miller

5 - The Institute of Chartered Accountants in England & Wales

در خصوص اهداف حسابرسی داخلی باید توجه داشت که این اهداف تمام ابعاد سازمان را به‌طور کامل پوشش دهد. به‌عبارتی این اهداف شامل سطح مدیریت، حسابداری، گزارشات مالی، فعالیت‌های بازرگانی سیستم کنترل داخلی و ارزیابی سطح ریسک مرتبط با هر بخش باشد و در تمام فعالیت‌های انجام شده توسط حسابرس داخلی سعی در جلوگیری از خطا، اشتباه و تقلب باشد و برای این منظور دامنه فعالیت‌های حسابرس داخلی را مستقل از اهداف مدیریتی قرار دهیم. بر همین اساس می‌توان دو هدف کلیدی برای حسابرسی داخلی در سازمان قائل شد:

✓ کمک به هیئت مدیره و مدیران اجرایی در حفاظت از دارایی و برقراری ثبات و قانونمندی در سازمان؛

✓ ارزیابی ریسک و کنترل جهت ارائه توصیه و مشاوره به مدیران اجرایی و هیئت مدیره جهت ارتقا حاکمیت شرکتی اثربخش در سازمان، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی؛

که برای تحقق آن به حمایت و نظارت مستمر مدیریت اجرایی، هیئت مدیره و کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرس داخلی ضروری است و در حال حاضر حسابرسی داخلی بعد بااهمیت از سیستم کنترل داخلی و مالی سازمان است که سازمان را در رسیدن به اهدافش کمک می‌نماید (جوانویک و همکاران^۶، ۲۰۱۱). همچنین حسابرسی داخلی با توجه به اهدافی که در سازمان دارد ابعاد مشخصی جهت ارتقا اثربخش حاکمیت شرکتی و نظامندی در فرآیندهای داخلی سازمان با هدف آسان نمودن تصمیم‌گیری در سیستم مدیریتی سازمان دارد. این ابعاد شامل ارزیابی ریسک سازمان و تصمیم‌گیری مبتنی بر ریسک در اجرای حسابرسی داخلی در سازمان و برنامه‌ریزی فرآیند حسابرسی داخلی با هدف حاکمیت شرکتی مؤثر و ارائه اطلاعات جهت تصمیم‌گیری به سیستم مدیریت است. مطالعه پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱) نشان می‌دهد که جایگاه سازمانی حسابرس، آموزش، محیط کار، ارزیابی ریسک، تنوع خدمات، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و استفاده از روش‌های نوین از عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان است که بر همین اساس حسابرسی داخلی دارای ارزش افزوده برای سازمان خواهد بود.

در این مقاله ادبیات مرتبط با حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفته است. در این ارتباط مطالعات انجام شده برای کسب کیفیت بالای فعالیت حسابرسی داخلی در سازمان شامل اثر حسابرسی مستقل بر حسابرسی داخلی، کنترل‌های داخلی، آموزش حسابرسان داخلی و مراقبت حرفه‌ای آنها و حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی مورد توجه قرار گرفت که برای طراحی پرسشنامه مورد استفاده قرار گرفته است. هدف از این مقاله اولویت‌بندی عوامل کیفی مؤثر بر کیفیت کار حسابرسی داخلی با استفاده از فرآیند تحلیل شبکه (ANP^۷) است.

6 - Jovanović et al

7 - Analytic network process

□ مبانی نظری و مروری بر پژوهش پژوهش

حسابرسی داخلی و سیستم کنترل داخلی

ساختار کنترل داخلی بکارگیری سیاست و روش‌هایی جهت اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف سازمانی که شامل تمامی اقدامات است که اعمال می‌شود تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به‌گونه‌ای که باید، عمل می‌کند و دامنه آن تمام شرکت را شامل می‌شود. برای کنترل داخلی الگوهای متنوعی، طراحی و معرفی شده است که مهم‌ترین آنها از نقطه‌نظر جامعیت، اثربخشی و گستره کاربرد «کوزو» با پنج محور اصلی محیط کنترلی، شناسایی و ارزیابی ریسک، فعایت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و خودارزیابی، نظارت و اصلاح نارسایی‌ها است.

کنترل داخلی جهت پوشش نظارت مستقیم مدیران بر عملیات سازمان طراحی گردیده است و هدف آن ارتقا اتکا به گزارش‌های مالی و آماری سازمان و انجام صحیح فعالیت‌ها با حداکثر بازدهی و کارایی است. در این میان حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از ارکان‌های اساسی محیط کنترل به بررسی و نظارت بر سیستم کنترل داخلی سازمان می‌پردازد. عملیات حسابرسی داخلی در این حوزه شامل ارزیابی و بررسی سیستم داخلی و کارایی هر یک از بخش‌های واحد تجاری در انجام وظایف محوله، گزارش یافته‌ها و ارائه پیشنهادها برای اصلاحی به تیم مدیریتی سازمان است. به‌عبارتی حسابرسان داخلی با طراحی و اجرای روش‌های رسیدگی که کارایی فعالیت‌های عملیاتی سازمان را در بردارد، سطح بالایی از کنترل داخلی را ایجاد می‌نماید.

در حال حاضر توصیه می‌شود که مدیران اجرایی و غیراجرایی از آزمون و گزارشات حسابرسی داخلی از محیط کنترلی در حمایت از تصمیمات کلیدی مرتبط با ریسک سازمان استفاده نمایند. رهنمودهای حال حاضر برای حسابرسان داخلی تلاش در ایجاد اصول حرفه‌ای به‌منظور ارتقا سطح حرفه‌ای و تخصصی حسابرسان داخلی دارند. به‌گونه‌ای که بتواند اصول نظام راهبری شرکت، فرهنگ و کنترل داخلی مؤثر در سازمان را تغییر و ارتقا دهد که البته دسترسی به چنین اهدافی گاهی اوقات برای حسابرسان داخلی و ارزیابی آنها از چنین مواردی بسیار مشکل و گاهی غیرممکن است اما به‌رحال رهنمودها در تلاش ارتقا خدمات حسابرس داخلی در سازمان‌ها می‌باشند که این تلاش قابل تحسین است.

رهنمودها بر شفافیت و حدود گزارشات حسابرسی داخلی در سازمان و گزارش‌دهی آن به کمیته حسابرسی سازمان تاکید دارند. به‌رحال در هر حدی، گزارشات حسابرسی داخلی باید شامل ارزیابی از سطح مدیریت ریسک و کنترل در سازمان باشد. برای چنین گزارشی حسابرسی داخلی باید دارای حداقل‌های در اجرای عملیات حسابرسی داخلی در سازمان باشد. بخشی از این حداقل‌ها تأکیدی بر منابع جمع‌آوری شواهد ارزیابی حسابرسی داخلی دارد. به‌عبارتی حسابرس داخلی همواره باید از کافی بودن منابع که شامل تکنیک‌های اجرای حسابرسی داخلی به‌منظور گزارش‌دهی در موارد مختلف در سازمان است، اطمینان داشته باشد (موسسه حسابرسی دولتی،^۸ ۲۰۱۳).

همچنین فرآیند حسابرسی داخلی باید در تمام فرآیندها و کنترل‌ها از استراتژی و عملیات تصمیم‌گیری سازمان حمایت کند. سیستم کنترلی و ارزیابی ریسک را در هر سازمان در قالب یک فرهنگ همیشگی تعریف و تداوم بخشد. جهت ایجاد ارزش افزوده در سازمان و وجود بازخورد مثبت در خارج از سازمان باید واحد حسابرسی داخلی در انجام کلیه فرآیندها از استقلال نسبی برخوردار باشد و تلاش شود گزارشات آن حتماً به کمیته حسابرسی ارائه شود. علاوه بر استقلال باید در انجام فرآیندها و عملیات با توجه به حد مسئولیت‌های حسابرس داخلی از استقلال برخوردار باشد و امکان دسترسی به اطلاعات و مشاهدات لازم را به‌عنوان مستندات فرآیند حسابرسی داخلی داشته باشد. علاوه بر آن به‌نظر می‌رسد حسابرس داخلی باید زمان کافی و امکان دسترسی به اطلاعات کلیدی مدیریتی و حق دسترسی به تمام اطلاعات ثبت شده در سازمان را با توجه به مسئولیت‌های که برای این واحد تعریف شده است داشته باشد (میلر، ۲۰۱۴).

□ حسابرس داخلی و حسابرس مستقل

با توجه به آنکه استاندارد شماره ۵ حسابرسی در آمریکا (AS۵) برای حسابرس مستقل امکان اتکا به کار حسابرس داخلی را فراهم نموده است، بنابراین با تعریف دقیق مسئولیت‌های حسابرس داخلی خصوصاً در کنترل داخلی و کیفیت گزارشگری مالی تهیه شده در شرکت می‌توان بخشی از کارهای یک حسابرس مستقل را تسهیل نمود (هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام (PCAOB^۹), ۲۰۰۷ و کنگره آمریکا، ۲۰۰۲ و اسپیندر^{۱۰}، ۲۰۰۹، لین پیزینی و همکاران^{۱۱}، ۲۰۱۱ و مینا پیزینی و همکاران^{۱۲}، ۲۰۱۱).

طی سالیان گذشته حسابرس مستقل به کار حسابرس داخلی با شرط نظارت مستقیم حسابرس مستقل یا تحت نظارت غیرمستقیم حسابرس مستقل به شرط وجود استقلال برای حسابرس داخلی اتکا می‌کند و اجازه چنین کاری را استانداردها به حسابرس مستقل می‌دهد. این مساله کارایی حسابرس را بدون کم کردن از اثربخشی آن افزایش می‌دهد و منجر به کاهش هزینه‌های حسابرسی و کاهش زمان برای جمع‌آوری مستندات حسابرسی مستقل می‌گردد.

همچنین نیکبخت و معاذی‌نژاد (۱۳۸۷) در مقاله خود با عنوان عوامل مؤثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، علاوه بر آنکه به مزایای صرفه‌جویی در هزینه و ارائه خدمات بیشتر به صاحبکار به افزایش کارایی و اثربخشی حسابرسی مستقل تحت چنین شرایطی اشاره نموده‌اند. بررسی آنها نشان می‌دهد که صلاحیت حرفه‌ای، کیفیت کار انجام شده، مراقبت حرفه‌ای و سطح ریسک ذاتی توسط حسابرسی داخلی از عوامل مؤثر بر اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی است.

9 - Public Company Accounting Oversight Board

10 - Schneider

11 - Pizzini etal

12 - Pizzini etal

میزان دسترسی منابع حسابرسی داخلی و مستقل نقش با اهمیتی در تعیین ماهیت و حدود رسیدگی حسابرسی داخلی بخصوص در حسابرسی صورت‌های مالی دارد. تمام مؤسسات حسابرسی مخصوص در پیک کاری از حسابرس متخصص برای انجام حسابرسی مستقل استفاده می‌کنند. این در حالی است که در این دوره می‌توان بر کار حسابرسان داخلی به‌منظور کاهش زمان و هزینه انجام عملیات حسابرسی مستقل استفاده نمود. البته به‌شروط آنکه ماهیت عملیات حسابرسی داخلی با ماهیت عملیات حسابرسی مستقل صورت‌های مالی نزدیک باشد و حدود آن مشخص و تعیین شده باشد که با اتکا به آن و ارزیابی سطح ریسک کنترل‌های داخلی بتوان از حجم فعالیت‌های حسابرسی مستقل کاست. به‌عبارتی زمانی که منبع تأمین شواهد در هر دو کار مشخص باشد حسابرس مستقل با ارزیابی و اطمینان از کار حسابرس داخلی می‌تواند به این منبع اتکا نماید (الکتانی^{۱۳}، ۲۰۱۴).

در فرآیند حسابرسی و ارزیابی سطح ریسک و کنترل داخلی حسابرس مستقل می‌تواند بر کار حسابرس داخلی اتکا نماید. همچنین با توجه به فاصله بین اتمام سال مالی شرکت تا تاریخ گزارشگری حسابرسی مستقل، حسابرس داخلی در این فاصله می‌تواند به حسابرس مستقل نسبت به مطلوبیت عملیات مالی شرکت پس از پایان سال مالی اطمینان دهد.

وجود حسابرسی داخلی مستقل و انجام حسابرسی داخلی مطابق با آیین‌نامه‌ها و مراقبت‌های حرفه‌ای خاص، بر حسابرسی مستقل و درجه اطمینان به کنترل داخلی سازمان و ارزیابی ریسک حسابرسی کمک می‌کند. همچنین گاهی اوقات لازم است که حسابرسی مستقل سازمان بر روش انجام فعالیت‌های حسابرسی داخلی نظارت و کنترل داشته باشد. نظارت و کنترل عملیات حسابرسی داخلی علاوه بر حسابرس مستقل توسط کمیته حسابرسی نیز می‌تواند انجام شود. عمدتاً کمیته در خصوص روش‌های حسابرسی داخلی و اطمینان از نبود اشتباه در گزارشات مالی می‌تواند نظارت مؤثر داشته باشد. علاوه بر آن در حسابرسی مبتنی بر ریسک وجود حسابرسی داخلی مؤثر که کنترل داخلی قوی را در سازمان ایجاد نموده و فعالیت‌های آن تحت نظارت کمیته قرار دارد، عملیات حسابرسی مستقل می‌تواند کاهش یابد (لمبرت و همکاران^{۱۴}، ۲۰۱۱ و برونسون و همکاران^{۱۵}، ۲۰۱۱).

عملیات حسابرسی داخلی به دو شکل می‌تواند بر عملیات حسابرسی مستقل اثرگذار باشد.

۱. عملیات حسابرسی داخلی بخشی از محیط کنترلی سازمان است. بنابراین بر ریسک کنترلی اثرگذار است. حسابرسی مستقل ریسک کنترل را برای تعیین مقدار آزمون محتوایی مورد نیاز جهت پذیرش سطح قابل قبول ریسک حسابرسی انجام می‌دهد که وجود حسابرسی داخلی که بر کنترل داخلی سازمان نظارت مؤثر دارد در این ارزیابی اثرگذار است (AICPA، ۱۹۹۱).

۲. حسابرس مستقل می‌تواند به عملیات انجام شده توسط حسابرس داخلی اتکا نماید به‌شروط آنکه حسابرس داخلی مستقل یا تحت نظر مستقیم حسابرس مستقل فعالیت‌های خود را انجام دهد. در

13 - Sultan Alktani

14 - Lambert etal

15 - Bronson etal

این صورت فعالیت‌های وی در حسابرسی صورت‌های مالی مؤثر و قابل اتکا است (AICPA, ۱۹۹۱ و PCAOB, ۲۰۰۴ & ۲۰۰۷).

برتون و همکاران^{۱۶} (۲۰۱۴) در مقاله خود درصد تمایل حسابرسان مستقل به استفاده از کار حسابرس داخلی و میزان بکارگیری کار حسابرس داخلی در حسابرسی مستقل را بررسی نموده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که چنانچه عملیات حسابرسی داخلی از کیفیت لازم برخوردار باشد حسابرس مستقل تمایل به استفاده از عملیات حسابرسی داخلی به‌عنوان منبعی خارج از عملیات حسابرسی مستقل دارد. به‌خصوص آنکه عملیات حسابرسی داخلی در حوزه کنترل داخلی و مدیریت ریسک از کیفیت لازم برخوردار باشد و گزارشات آن توسط حسابرسان داخلی تهیه گردد.

□ حسابرسی داخلی و آموزش و مهارت

بررسی‌ها نشان می‌دهد که عموماً حسابرسان داخلی از افراد تازه‌کار می‌باشند که لازم است استانداردهای کیفیت در عملیات حسابرسی داخلی را در کار خود بکار گرفته و علاوه بر آن تحت آموزش مداوم قرار داشته باشند (گراملینگ و همکاران^{۱۷}، ۲۰۰۴). حسابرسی داخلی می‌تواند سطح بالای از حاکمیت شرکتی و مدیریت ریسک را در سازمان فراهم نماید، اما معمولاً با چالش انتخاب حدود و میزان در عملیات حسابرسی داخلی و انتخاب افراد حرفه‌ای با کیفیت کار بالا برای انجام حسابرسی داخلی مواجه است (موسسه حسابرسان^{۱۸} داخلی (۲۰۱۱)، دلوتی^{۱۹} (۲۰۱۱)، موسسه حسابرسی ارنست‌اند یانگ (۲۰۰۷) و موسسه حسابرسی پی. دبلیو. سی (۲۰۰۶ و ۲۰۱۲)).

بارکلی^{۲۰} (۲۰۱۱ و ۲۰۱۲) در مقاله خود به بررسی بازار کار حسابرسان داخلی پرداخته است و گزارش می‌کند که با کمبود حسابرس داخلی حرفه‌ای به‌طور ساختاری در اقتصاد مواجه هستیم و این کمبود متعلق به شرایط حاضر نیست. بلکه همواره از گذشته وجود داشته است. در همین ارتباط مورفی^{۲۱} (۲۰۱۳) نیز بیان می‌کند که تا سال ۲۰۱۸ میلادی سازمان‌های بزرگ در حدود ۳۰ درصد با کمبود حسابرس داخلی ماهر در زمینه‌های نوین مواجه خواهند شد. مطالعات نشان می‌دهد که دانشجویان متخصص حسابداری علاقه کمتری برای ورود به حرفه حسابرسی داخلی دارند. این مطالعات در ابعاد گسترده در سازمان‌های حسابرسی داخلی انجام شده که بخشی از آن وجود آزمون‌های حرفه‌ای تخصصی بسیار را برای ورود به حرفه حسابرسی داخلی از علل آن معرفی کرده‌اند (برتون و همکاران^{۲۲}، ۲۰۱۴ و گراملینگ^{۲۳}، ۲۰۱۲).

16 - Burton etal

17 - Gramling etal

18 - Institute Internal Auditing

19 - Delloite

20 - Barclary

21 - Murply

22 - Burton etal

23 - Gramling

بررسی‌ها نشان می‌دهد که حرفه حسابداری داخلی با ضعف انتخاب افراد حرفه‌ای و تخصصی در این مورد مواجه است و این در حالی است که حسابداری داخلی نقش حیاتی در حاکمیت شرکتی و مدیریت ریسک سازمان دارد. بنابراین به افراد حرفه‌ای و تخصصی نیاز دارد. اگر حرفه حسابداری داخلی نتواند افراد حرفه‌ای و با کیفیت را جذب نماید، در انجام وظایف خود در سازمان‌ها با مشکل مواجه خواهد شد و اینها علاوه بر آن است که حسابرسان داخلی حرفه‌ای باید آزمون‌های لازم برای انجام عملیات جدید در این حیطة مثل امنیت فناوری اطلاعات، قوانین جدید ارزیابی ریسک و وجود بازارهای نوظهور را مطلع باشد.

بررسی بورتون و همکاران (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که علاقمندی دانشجویان برای انجام حسابداری داخلی در مقابل با حسابداری کم است. به عبارتی حسابداری داخلی میان تحصیل‌کردگان متخصص حسابداری با اقبال خوبی مواجه نشده است. زیرا آنها بر این باور هستند که دید مثبتی نسبت به عملیات حسابداری داخلی وجود ندارد و عموماً به حسابرسان داخلی به‌عنوان افرادی نگرسته می‌شود که قرار است تقلب، خطا و هر گونه عملیات اشتباهی را کشف و گزارش نمایند. بنابراین اگر بتوان شرایط و حدودی را برای کار حسابرس داخلی قرار داد که بر اساس آن حسابرس داخلی با اقبالی چون حسابداری مستقل برخوردار باشد، می‌توان شاهد علاقه‌مندی در این زمینه در میان تحصیل‌کردگان تخصصی حسابداری بود. زیرا حسابداری مستقل نیز به مانند حسابداری داخلی فرآیندی مشابه اما با هدف متفاوت (اعتباربخشی) است و عموماً نگرش مثبت به حسابرس مستقل از آیین‌نامه و رهنمودهای حرفه‌ای نشأت می‌گیرد که مخصوص این حرفه تدوین می‌گردد که با بازتعریف عملیات حسابداری داخلی به‌عنوان فرآیندی که هدف آن ارزیابی سطح ریسک و بهبود وضعیت حاکمیت شرکتی است و تدوین رهنمودهای لازم می‌توان این مساله را بهبود بخشید.

در حال حاضر وجود افراد تخصصی به‌همراه آموزش مستمر از نیازهای حیاتی در حرفه حسابداری داخلی است. همچنین حسابرسان مستقل در صورت وجود حسابداری داخلی قابل اتکا، در ارزیابی سیستم کنترل داخلی و سطح ریسک سازمان به آن اعتماد می‌کنند که وجود عملیات حسابداری داخلی در سازمان بر این اعتماد مؤثر است. بنابراین حتی برای بهبود حسابداری مستقل اثربخش نیاز به توجه و اهمیت قائل شدن برای خدمات و تخصص حرفه حسابداری داخلی است. همچنین سازمان باید با توجه به اندازه خود از حسابداری داخلی ماهر و کارورزیده استفاده نماید. این موضوع از بعد زیان به کیفیت حاکمیت شرکتی سازمان قابل بررسی است. به‌طوری که بررسی اگ^{۲۴} (۲۰۱۳) نشان می‌دهد، حسابرس داخلی که در کار خود مهارت لازم را ندارد یا برای انجام حسابداری داخلی در سازمان به تعداد کافی نیستند بر حاکمیت شرکتی آن سازمان اثر نامطلوبی گذاشته و امکان تقلب در سازمان ایجاد شده است. همچنین مطالعات پراویت^{۲۵} (۲۰۰۹ و ۲۰۱۲) و کریست و همکاران^{۲۶} (۲۰۱۴) نیز نشان می‌دهد که عدم وجود حسابرس داخلی ماهر که از کیفیت بالایی در اجرای

24 - Ege

25 - Prawitt

26 - Christ etal

حسابرسی داخلی برخوردار است موجب مدیریت و دستکاری در سود شده است. بنابراین کیفیت بالای خدمات حسابرسی داخلی بر بهبود وضعیت کنترل داخلی، ارزیابی ریسک و کاهش هزینه‌های مرتبط با حسابرس مستقل اثرگذار بوده است.

□ حسابرسی داخلی و مراقبت حرفه‌ای

بررسی ویژگی‌های حسابرسی داخلی با توجه به عملکرد شرکت قابل توجه است. واحد حسابرسی داخلی در سازمان نقش حائز اهمیت و کلیدی دارد. حسابرس داخلی معمولاً تضمین‌کننده گردش درست واحد حسابداری و ارزیابی‌کننده کار سایر واحدهای سازمان است. واحد حسابرسی داخلی موجب توسعه عملیات و فعالیت‌های سازمان می‌گردد و گزارشگری مالی با کیفیت نشان‌دهنده وجود حسابرس داخلی با کیفیت در سازمان است. ماتاری و همکاران^{۲۷} (۲۰۱۴) در مقاله خود ویژگی‌های حسابرسی داخلی خوب را بر اساس بررسی مطالعات انجام شده در چهار دسته قرار داده است. اولین مورد کیفیت کار مدیر اجرایی حسابرسی داخلی است که برای بررسی این منظور آشنایی مدیر اجرایی به دانش‌های تجاری، سیستم‌های اطلاعاتی و توسعه و فراگیری دانش‌های تجاری نوین را برای ویژگی کیفی کار مدیر اجرایی حسابرس داخلی مناسب می‌داند. علاوه بر آن مدیر اجرایی باید گواهی نامه‌های حرفه‌ای و تخصصی حسابرسی داخلی را داشته باشد. دومین ویژگی بااهمیت را مبتنی بر نظر IAC اندازه واحد حسابرسی داخلی در سازمان می‌داند. این اندازه از تعداد حسابرسان داخلی مشغول به کار در سازمان با توجه به اندازه و بزرگی سازمان قابل اندازه‌گیری است. سومین ویژگی مبتنی بر نظر IAC تجربه کاری حسابرس داخلی است. به‌گونه‌ای که حسابرس داخلی از تجربه کاری کافی برای تصمیم‌گیری و مدیریت شرایط ویژه کاری برخوردار باشد. عامل چهارم ارتقا ویژگی‌های کیفی در کلیه عملیات حسابرسی داخلی سازمان از طریق آموزش مداوم است و البته جذب نیروی متخصص و کارآزموده در واحد حسابرسی داخلی از ابتدا نیز حائز اهمیت است.

عموماً حسابرس داخلی باید مهارت‌های حسابداری را با توجه به بخشی که در آن مشغول است داشته باشد تا بتواند در توسعه اهداف سازمان مؤثر واقع شود. علاوه بر آن واحد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا کار تضمین‌کننده کیفیت صورت‌های مالی نیز است. همچنین واحد حسابرسی داخلی بخشی از ساختار حاکمیت شرکتی است که آن نیز به نوعی نسبت به کیفیت فرآیند گزارشگری مالی اطمینان می‌دهد و زمانی که سه واحد مستقل حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی و هیئت مدیره سازمان بر حاکمیت شرکتی سازمان ناظر باشند، می‌توان از کیفیت بالای حاکمیت شرکتی و عملیات سازمان اطمینان داشت.

دالیا عباس^{۲۸} (۲۰۱۳) با بررسی ویژگی‌های حسابرس داخلی و اثر آن بر کارمزد حسابرسی مستقل نشان می‌دهد که گستره‌ای از ویژگی‌های فردی حسابرس، عملکرد حرفه‌ای حسابرس داخلی، گذراندن دوره‌های تخصصی و حرفه‌ای و آموزش مستمر از ویژگی‌های بااهمیتی است که بر

27 - Ebrahim Matari

28 - Dalia A. Abbass

کیفیت کار حسابرسی داخلی و به تبع بر کاهش هزینه و زمان حسابرسی مستقل مؤثر است. نتایج نشان می‌دهد که حمایت مدیران از حسابرسان داخلی، آموزش کافی و کارآزمودگی حسابرس داخلی هنگام استخدام از عوامل مؤثر بر کاهش هزینه و زمان حسابرسی مستقل صورت‌های مالی می‌باشد. همچنین کاهش هزینه‌های حسابرسی مستقل با نظارت بر کار حسابرس داخلی و اطمینان از صحت و کیفیت جمع‌آوری شواهد حسابرسی داخلی ارتباط مستقیم دارد.

بررسی مطالعات سه ویژگی اصلی شایستگی کیفی، اهداف و کیفیت عملیات حسابرسی داخلی، را برای حسابرسان داخلی بر می‌شمرد (ذوالکیفل^{۲۹}، ۲۰۱۲). همچنین قابل توجه است که بدانیم ویژگی‌های کیفی حسابرسی داخلی بر میزان اتکا حسابرس مستقل اثر می‌گذارد. بنابراین این ویژگی‌های کیفی توسط مؤسسات استانداردگذاری حرفه‌ای حسابرسی مثل AICPA (۱۹۹۱)، ISA (۲۰۰۷)، PCAOB (۲۰۰۷)، IIA (۲۰۰۹) و SAS (۱۹۹۱) تاکید و تعیین شده است. این ویژگی‌های کیفی در بررسی عملکرد کیفی حسابرسی داخلی مؤثر است. با وجود آنکه نحوه فعالیت حسابرس داخلی از مستقل متفاوت است اما بین کار آنها همبستگی و همپوشانی که منجر به افزایش ارزش افزوده در سازمان گردد پیدا می‌شود. به عبارتی استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی پتانسیل‌هایی که حسابرس داخلی برای حسابرسی مستقل می‌تواند فراهم نماید را شناسایی نموده‌اند. به همین دلیل است که اتکا به کار حسابرس داخلی تحت نظارت مستقیم یا غیرمستقیم حسابرس مستقل در استانداردها مورد تأیید قرار گرفته است.

□ حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت

مدیران معمولاً با یک موازنه بین دقت اطلاعات حسابداری و به‌موقع بودن گزارش اطلاعات مواجه هستند. بنابراین حسابرسی داخلی می‌تواند به مدیران در وجود دقت در اطلاعات حسابداری اطمینان بدهد. این موضوع بخصوص در گزارش اطلاعات سود بسیار حائز اهمیت است. زیرا به‌موقع بودن در عین درست و دقیق بودن اطلاعات در پیش‌بینی و اثر آن بر قیمت سهام شرکت بسیار مؤثر است. بنابراین امکان انجام حسابرسی داخلی مستقل در اطمینان نسبت به دقت و صحت گزارشات مالی اثر مثبت دارد. علاوه بر آن مدیریت در حمایت از عملیات و اهداف حسابرسی داخلی در سازمان نقش موثری دارد. بخصوص آنکه در حال حاضر توصیه می‌شود که مدیران اجرایی و غیراجرایی از آزمون و گزارشات حسابرسی داخلی از محیط کنترلی در حمایت از تصمیمات کلیدی مرتبط با ریسک سازمان استفاده نمایند.

موسسه حسابرسان داخلی آمریکا (IIA, ۲۰۱۱) بیان می‌کند که مدیریت با حمایت از عملیات حسابرسی داخلی در واقع خدمات بیمه‌ای را بواسطه حسابرسی داخلی برای عملیات سازمان بخصوص در بحث‌های کنترلی ایجاد می‌کند. در این ارتباط عملیات حسابرسی داخلی می‌تواند ریسک مربوط به کنترل و سایر عملیات سازمان را ارزیابی نماید و به مدیریت در طراحی و بکارگیری

کنترل مؤثر بخصوص در فرآیندهای گزارشگری مشاوره دهد. علاوه بر IIA، قانون ساربز آکسلی بخش ۳۰۳ (SOX) نیز بر حمایت مدیریت به‌منظور ارائه خدمات تضمین شده کنترلی توسط حسابرسان داخلی تاکید داشته است. چنانچه کنترل‌ها مشکلی داشته باشد حسابرسان داخلی می‌تواند با ارزیابی برنامه‌های مدیریت برای تصحیح و ارتقا برنامه‌ها اقدام نماید و برای اطمینان از روش‌های مناسب حسابرسان داخلی، کمیته حسابرسان و حسابرسان مستقل می‌توانند بر عملیات حسابرسان داخلی نظارت داشته باشند. به‌عبارتی IIA حسابرسان داخلی را به داشتن ارتباط مؤثر با کمیته حسابرسان سازمان و حسابرسان مستقل برای ارتقا سطح اطمینان به گزارشات و فعالیت‌های انجام شده توسط آنها تشویق می‌نماید.

حسابرسان داخلی نباید با سازمان و مدیریت تضاد منافع داشته باشد و علاوه بر آن حسابرسان داخلی باید از سطح دانش و مهارت برای انجام فعالیت‌های حرفه‌ای خود برخوردار باشد و مدیریت نسبت به دانش و مهارت حسابرسان داخلی اطمینان داشته باشد. بررسی آلفکتانی (۲۰۱۴) در سازمان‌های سعودی با هدف توسعه جایگاه حسابرسان داخلی از بعد اثربخشی نشان می‌دهد که تلاش‌های تخصصی و دانش محور حسابرسان داخلی وجود دارد اما حسابرسان داخلی از سازمان به‌طور کامل مستقل نیست که این مساله اثر منفی بر کیفیت حسابرسان داخلی در عربستان سعودی می‌گذارد. زیرا در صورت استقلال می‌توان انتظار داشت حسابرسان داخلی در سازمان ارزش افزوده ایجاد نماید. بنابراین در این خصوص اطمینان از وجود اصول اخلاقی و ارزش‌آفرینی در سازمان، اطمینان از سطح مسئولیت‌پذیری نسبت به ارزیابی عملکرد مدیریت، اطمینان از مدیریت کنترل و ریسک مرتبط با بخش‌های مختلف سازمان و ارتباط مؤثر اطلاعاتی با هیات مدیره، حسابرسان مستقل و مدیریت برای حسابرسان داخلی ضروری است. در عین حال برای پیشبرد اهداف حسابرسان داخلی در سازمان نیاز به حمایت مدیریت ارشد وجود دارد.

بادارا (۲۰۱۴) در مطالعه خود توسعه چارچوب تئوریک حسابرسان داخلی اثربخش در رابطه با اثر حمایت از فرآیند حسابرسان داخلی و حسابرسان داخلی اثربخش را مورد بررسی قرار داده. مشاهده وی نشان می‌دهد که هرگونه محدودیت در اجرای فرآیندهای حسابرسان داخلی از اثربخشی آن می‌کاهد.

بررسی بادارا (۲۰۱۴) در رابطه با تجربه و تخصص کاری حسابرسان داخلی نشان می‌دهد که وجود تجربه کاری برای حسابرسان حائز اهمیت است. تجربه کاری معمولاً کیفیت فرآیند حسابرسان را افزایش می‌دهد و بر اساس آن یافته‌ها و تصمیمات حسابرسان داخلی از ارزش بالاتری برخوردار است. علاوه بر آن تجربه بالای حسابرسان داخلی به او دانش تجربی را می‌دهد که در کشف خطا، اشتباه و تقلب در فرآیندهای کاری بسیار کمک می‌کند. بنابراین تجربه حسابرسان داخلی عموماً بر اساس ساختار دانش تجربی که به حسابرسان داخلی داده می‌شود بسیار قابل توجه است. علاوه بر آن حسابرسان داخلی با تجربه بالاتر معمولاً در شرایط پیچیده تصمیمات بهتری می‌گیرند یا نوع

تصمیمات آنها در سایر شرایط متفاوت و متمایز می‌باشد (ایموبوی و همکاران^{۲۱}، ۲۰۱۳). بنابراین تجربه کاری حسابرس داخلی عامل کلیدی در حسابرسی داخلی اثربخش است.

□ روش‌شناسی پژوهش

فرآیند تحلیل شبکه‌ای

روش‌های ارزیابی چند معیاره برای رتبه‌بندی عوامل به دلیل افزایش دقت و لحاظ نمودن تمامی عوامل به‌طور همزمان کاربرد وسیعی در همه علوم پیدا کرده است. در سال‌های اخیر در میان روش‌های ارزیابی چند معیاره، فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP) از جامع‌ترین مدل‌های آن است که برای حل مسائل تصمیم‌گیری و رتبه‌بندی پیچیده چند معیاره مورد توجه واقع شده است. در این روش امکان فرموله کردن مساله بصورت ساختار سلسله مراتبی چند سطحی فراهم است که تقریباً با روش ذهنی افراد در تصمیم‌گیری مطابق است و با توجه به مقایسه زوجی امکان بررسی سناریوهای مختلف را به‌طور همزمان می‌دهد.

این فرآیند ابتدا مساله مورد نظر را به یک ساختار سلسله مراتبی تبدیل می‌نماید که در آن عناصر تشکیل‌دهنده این ساختار که اجزا تصمیم‌نامه می‌شوند از یکدیگر مستقل فرض می‌شود. همین موضوع یکی از محدودیت‌های جدی AHP است که وابستگی متقابل بین عناصر تصمیم، یعنی وابستگی معیارها، زیرمعیارها و گزینه‌ها را در نظر نمی‌گیرد و ارتباط بین عناصر را سلسله مراتبی و یک‌طرفه فرض می‌کند. فرآیند تحلیل شبکه‌ای (ANP) شکل گسترده‌ای از AHP با تمام ویژگی‌های مثبت آن است، مضاف بر اینکه می‌تواند ارتباطات پیچیده (وابستگی متقابل و بازخورد) بین و میان عناصر تصمیم را با بکارگیری ساختار شبکه‌ای بجای ساختار سلسله مراتبی در نظر بگیرد. فرآیند تحلیل شبکه (ANP) دارای چهار گام: ساخت مدل و تبدیل مساله به یک ساختار شبکه، تشکیل ماتریس مقایسه زوجی و تعیین بردارهای اولویت، تشکیل سوپرماتریس و تبدیل آن به سوپرماتریس حد و در نهایت انتخاب گزینه برتر است.

□ ساخت مدل و تبدیل مساله به یک ساختار شبکه

مساله باید به‌طور روشنی به یک سیستم منطقی مثل یک شبکه تبدیل شود. این ساختار شبکه را می‌توان از طریق طوفان مغزی، روش دلفی یا هر روش موجه‌ای بدست آورد. در این مرحله مساله مورد نظر به یک ساختار شبکه‌ای که در آن گره‌ها به‌عنوان خوشه‌ها مطرح هستند تبدیل می‌شود. عناصر یک خوشه ممکن است با یک یا تمامی عناصر خوشه‌های دیگر ارتباط داشته باشد (تحت‌تاثیر باشد یا اثرگذار باشد). در این مقاله ساختار شبکه با بررسی ادبیات پژوهش بدست آمده است. به‌عبارتی پرسشنامه مشخصی که با معیار لیکرت به بررسی نظرات پاسخ‌دهندگان می‌پردازد، استفاده نمی‌شود و پرسشنامه مقایسه زوجی مقاله با استفاده از بررسی ادبیات مساله و پرسشنامه‌های مختلف

استخراج و معیارها و زیر معیارهای تشکیل مدل بدست می‌آید و ضریب سازگاری میزان اعتبار مدل طراحی شده را نشان می‌دهد. اما برای سنجش بیشتر روایی یا پایایی می‌توان با تبدیل پرسشنامه مقایسه زوجی به پرسشنامه لیکرت آلفای کرونباخ آن را سنجید. در این مقاله هر دو روش اعمال شده است.

برای مشخص نمودن معیارهای اصلی مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی در سازمان، علاوه بر بررسی مبانی نظری، از مقالات گریت سارنس و لامبوگیا^{۳۲} (۲۰۱۳)، دالیا عباس و الکاب^{۳۳} (۲۰۱۳)، اینشک سئول و همکاران^{۳۴} (۲۰۱۱) و مازلینا مت زین و همکاران^{۳۵} (۲۰۰۶) در طراحی درخت مدل یا زیرمعیارها به‌عنوان گزینه‌های مورد استفاده در پرسشنامه مقایسه زوجی استفاده شده است. هدف بررسی عوامل کیفی مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی در سازمان است که برای آن چهار معیار اصلی ویژگی سازمان، معیارهای کاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای با زیرمعیارهای آن مشخص شده است. درخت مدل به شرح زیر می‌باشد.

جدول ۱: مدل بررسی عوامل کیفی مؤثر بر حسابرسی داخلی

هدف	معیارهای اصلی	زیرمعیارها (شاخص‌ها)
	ویژگی سازمانی OF ^۱	گزارش حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی (OF ^۱) حمایت مدیریت ارشد از عملکرد حسابرس داخلی ((OF ^۲) حسابرس داخلی نسبت به عملیات اجرایی مسئول است (OF ^۳) حسابرس داخلی به‌طور مستقیم و آزادانه با حسابرس مستقل ارتباط داشته باشد ((OF ^۴)
کیفیت حسابرسی داخلی	معیارهای کاری WS ^۲	ماهیت مسئولیت‌های حسابرس داخلی سازمان مناسب و مشخص باشد (WS ^۱) حسابرس داخلی امکان بررسی تمام فعالیت‌های سازمان را داشته باشد ((WS ^۲) مدیریت آمادگی لازم برای اعمال توصیه و یافته‌های حسابرسی داخلی در خصوص فعالیت و کارکنان را داشته باشد (WS ^۳) روش مناسبی برای مستندسازی توصیه‌های حسابرس داخلی وجود داشته باشد ((WS ^۴)
	صلاحیت C ^۳	حسابرس داخلی آموزش مستمر در طول خدمت را داشته باشد (C ^۱) حسابرس داخلی تجربه حرفه‌ای و تخصصی کار را داشته باشد ((C ^۲) حسابرس داخلی گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای داشته باشد ((C ^۳) عملیات استخدام و آموزش حسابرس داخلی رضایت بخش باشد ((C ^۴)
	مراقبت‌های حرفه‌ای PC ^۴	کار حسابرس داخلی برنامه‌ریزی و نظارت مؤثر شده باشد ((PC ^۱) کار حسابرس داخلی به‌طور مناسبی مستندسازی و بازرسی شده باشد ((PC ^۲) شواهد حسابرسی به اندازه کافی جمع‌آوری شده باشد ((PC ^۳) مستندات تهیه شده از حسابرسی داخلی منبای مناسب برای نتیجه‌گیری حسابرس داخلی باشد ((PC ^۵)

با توجه به مدل مورد استفاده ارائه شده در جدول ۱، روابط بین معیارها و زیرمعیارها با اجرای

32 - Gerrit Sarens & Lambogliab

33 - Dalia & Aleqab

34 - Inshik Seol etal

35 - Mazlina Mat Zain etal

آن در نرم‌افزار، تعیین می‌شود. زیرا در تحلیل شبکه به‌منظور بررسی عوامل همزمان با یکدیگر، بخش‌هایی از مدل با یکدیگر ارتباط و پیوستگی دارند. بر این اساس مطابق با جدول دو ارتباط معیار و زیرمعیارها ارائه شده است.

□ آزمون روایی و پایایی پرسشنامه

برای بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی در سازمان پرسشنامه‌ای طراحی گردید. در طراحی گزینه‌های پرسشنامه مقایسه زوجی از ادبیات پژوهش استفاده شده است. خلاصه و طبقه‌بندی معیارها، آن‌ها را در چهار معیار اصلی شامل ویژگی‌های سازمانی، معیارهای کاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای قرار داد. به‌عبارتی در این مقاله بر پرسشنامه مشخصی تأکید نشده است و پرسشنامه مقایسه زوجی مقاله با استفاده از بررسی ادبیات مساله و پرسشنامه‌های مختلف استخراج و معیارها و زیر معیارهای تشکیل مدل بدست آمده است. همچنین برای مشخص نمودن معیارهای اصلی مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی در سازمان، علاوه بر بررسی مبانی نظری، از مقالات گریت سارنس و لامبوگیا^{۳۶} (۲۰۱۳)، دالیا و الکاب^{۳۷} (۲۰۱۳)، اینشک سئول و همکاران^{۳۸} (۲۰۱۱) و مازلینا مت زین و همکاران^{۳۹} (۲۰۰۶) در طراحی درخت مدل یا ریزمعیارها به‌عنوان گزینه‌های مورد استفاده در پرسشنامه مقایسه زوجی استفاده شده است.

هدف بررسی عوامل کیفی مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی در سازمان است که برای این منظور پرسشنامه‌ای با مقیاس، مقایسه زوجی تهیه گردید و در مرحله اول بین ۳۳۵ نفر از متخصصان حسابرسی در سال ۱۳۹۳ توزیع گردید. از این تعداد ۳۰ پرسشنامه اول دریافت شده را جهت اندازه‌گیری روایی و پایایی پرسشنامه مورد بررسی قرار دادیم. برای این بررسی وزن‌دهی زوجی معیار و ریزمعیارها را به شکل لیکرت درآورده (برای این منظور ترتیب اهمیت معیار و ریزمعیارها را از پرسشنامه استخراج و بر اساس ترتیب اهمیت به مقیاس لیکرت تبدیل نمودیم) و آلفای کرونباخ آن‌ها را در نرم‌افزار SPSS اندازه‌گیری نمودیم. البته نتایج ضریب سازگاری معیارها و ریزمعیارها نیز برای هر جدول، ارائه شده است. در نهایت بررسی اولیه پرسشنامه، نشان می‌دهد که با آلفای کرونباخ ۸۶ درصد پرسشنامه از اعتبار کافی برای آزمون برخوردار است. همچنین از ۳۳۵ پرسشنامه توزیع شده تنها ۲۳۰ پرسشنامه دریافت شد که پس از ترکیب آنها، در مدل مورد استفاده قرار گرفت.

36 - Gerrit Sarens & Lambogliab

37 - Dalia & Aleqab

38 - Inshik Seol etal

39 - Mazlina Mat Zain etal

□ نتایج آزمون

تشکیل ماتریس مقایسه زوجی و تعیین بردارهای اولویت

در ماتریس مقایسه زوجی عناصر تصمیم در هر یک از خوشه‌ها، بر اساس میزان اهمیت آنها در ارتباط با معیارهای کنترلی دو به دو مقایسه می‌شوند. خوشه‌ها نیز بر اساس نقش و تأثیر آنها در دستیابی به هدف، مقایسه زوجی می‌شوند. اهمیت نسبی عناصر بر اساس مقیاس ۹ کمیتی ساعتی سنجیده می‌شود. در این قسمت بردار اهمیت داخلی که نشانگر اهمیت نسبی (ضریب اهمیت) عناصر است و از رابطه زیر بدست می‌آید، محاسبه می‌شود که در آن A ماتریس مقایسه زوجی معیارها، W بردار ویژه یا ضریب اهمیت و λ_{max} بزرگترین مقدار ویژه عددی است.

$$AW = \lambda_{max} W$$

ضریب سازگاری زیر ۰,۱ نشان‌دهنده نتایج قابل اعتماد و سازگاری درونی و منطقی وزن معیارها است. مقایسه دودویی معیارهای اصلی بر اساس مقیاس ۹ کمیتی ساعتی و به همان ترتیب فرآیند سلسله مراتبی مورد استفاده قرار گرفته است. در جدول ۲ مقایسه دودویی معیارهای اصلی جهت استخراج ماتریس وزنی معیارهای اصلی ارائه شده است. برای این منظور از میانگین هندسی نظرات گروهی حاصل از پرسشنامه استفاده شده است. با توجه به آنکه ضریب سازگاری اوزان زیر ۰,۱ است، نتایج وزندهی قابل اعتماد و اوزان از سازگاری درونی و منطقی برخوردار هستند.

جدول ۲: مقایسه دودویی معیارهای اصلی

معیارها	OF	WS	C	PC	بردار ویژه (W)
OF	۱	۳	۳	۵	۰,۱۱۸
WS	-	۱	۴	۴	۰,۲۳۳
C	-	-	۱	۶	۰,۰۶۱
PC	-	-	-	۱	۰,۵۸۸

ضریب سازگاری اوزان برابر با ۰,۰۸ است.

پس از تعیین وابستگی متقابل بین معیارهای اصلی، مقایسه دودویی بین ریز معیارهای مربوط به هر یک از معیارهای اصلی انجام و در جدول ۳ ارائه شده است. بر اساس این اوزان ماتریس وزنی ریزمعیارها، جهت یافتن ماتریس حدی و رتبه‌بندی برای هر یک از معیارهای اصلی بوسیله نرم‌افزار محاسبه شده است. در هر معیار ضریب سازگاری ارائه شده است که نشان می‌دهد اوزان جهت استفاده در رتبه‌بندی قابل اعتماد است و مقایسه دودویی ریزمعیارها از منطق درونی برخوردار است. پس از محاسبه اوزان معیارهای اصلی و ریزمعیارها ترتیب اثرات شبکه معیارهای اصلی با یکدیگر و ریزمعیارها تعیین گردید. این ارتباط برای طراحی مدل در نرم‌افزار تحلیل شبکه (Super decision) مورد استفاده است.

جدول ۳: مقایسه دودویی ریز معیارها

معیارها	OF _۱	OF _۲	OF _۳	OF _۴	معیارها	بردار ویژه	WS _۱	WS _۲	WS _۳	WS _۴	بردار ویژه
OF _۱	۱	۶	۳	۳	WS _۱	۰,۱۱	۱	۳	۶	۷	۰,۵۷
OF _۲	-	۱	۳	۷	WS _۲	۰,۵۸	-	۱	۴	۵	۰,۲۷
OF _۳	-	-	۱	۵	WS _۳	۰,۲۵	-	-	۱	۳	۰,۱
OF _۴	-	-	-	۱	WS _۴	۰,۰۵	-	-	-	۱	۰,۵
ضریب سازگاری اوزان برابر ۰,۰۵ است.						ضریب سازگاری اوزان برابر ۰,۰۶ است.					
معیارها	C _۱	C _۲	C _۳	C _۴	معیارها	بردار ویژه	PC _۱	PC _۲	PC _۳	PC _۴	بردار ویژه
C _۱	۱	۴	۳	۴	PC _۱	۰,۲۲	۱	۳	۵	۳	۰,۱۱
C _۲	-	۱	۶	۷	PC _۲	۰,۶۱	-	۱	۴	۵	۰,۲۴
C _۳	-	-	۱	۳	PC _۳	۰,۱۱	-	-	۱	۷	۰,۵۹
C _۴	-	-	-	۱	PC _۴	۰,۰۶	-	-	-	۱	۰,۰۵
ضریب سازگاری اوزان برابر ۰,۰۶ است.						ضریب سازگاری اوزان برابر ۰,۰۷ است.					

□ تشکیل سوپرماتریس و تبدیل آن به سوپرماتریس حدی

برای دستیابی به اولویت‌های کلی در یک سیستم با تاثیرات متقابل، بردارهای اولویت‌های داخلی (یعنی W های محاسبه شده) در ستون‌های مناسب یک ماتریس وارد می‌شوند. در نتیجه یک سوپر ماتریس (ماتریس بخش‌بندی شده) تشکیل می‌شود که هر بخش از این ماتریس ارتباط بین دو خوشه در یک سیستم را نشان می‌دهد. ماتریس اولیه ضرایب را سوپر ماتریس ناموزون نامیده می‌شود که از ضرب مقادیر سوپر ماتریس ناموزون در ماتریس خوشه‌ای ماتریس موزون بدست می‌آید که با نرمال کردن سوپر ماتریس موزون، سوپر ماتریس از نظر ستونی به حالت تصادفی تبدیل می‌شود و در مرحله پایانی سوپر ماتریس حد با به توان رسیدن عناصر سوپر ماتریس موزون تا زمانی که واگرایی حاصل شود بدست می‌آید (ساعتی ۴، ۱۹۹۹).

$$\lim_{k \rightarrow \infty} W^k$$

هدف از مقایسه دودویی ریزمعیارها تشکیل ماتریس ریزمعیارها در چارچوب ساختار سوپر ماتریس اولیه (ناموزون) است. بر اساس پیشنهاد ساعتی، برای بدست آوردن اهمیت نسبی ریزمعیارها در سوپر ماتریس اولیه لازم است ماتریس ریزمعیارها به گونه‌ای محاسبه شود که ریزمعیارهای ستونی

هدف از به حد رساندن ماتریس موزون این است که تأثیر نسبی درازمدت هر یک از معیارهای اصلی حاصل شود. برای واگرایی ضریب اهمیت عناصر ماتریس موزون، عناصر را به توان k که یک عدد اختیاری بزرگ است رسانده تا تمام عناصر سوپرماتریس همانند شوند و مبتنی بر آن ماتریس حدی که برای رتبه‌بندی مورد استفاده قرار می‌گیرد و در جدول ۶ ارائه شده است، حاصل شود.

جدول ۶: سوپرماتریس حدی

	معیارها												ریزمعیارها								
	OF	WS	C	PC	Of ₁	Of ₂	Of ₃	Of ₄	Ws ₁	Ws ₂	Ws ₃	Ws ₄	C ₁	C ₂	C ₃	C ₄	Pc ₁	Pc ₂	Pc ₃	Pc ₄	
معیارها	OF	۷۶.	۰.۰۶	۰.۰۵۷	۰.۶۹.
	WS	۱۹.	۰.۲۱	۲۲.	۲.
	C	۰.۴.	۰.۰۳	۰.۳.	۰.۴.
	PC	۶۹.	۶۹.	۶۸.	۶۸.
ریزمعیارها	Of ₁
	Of ₂	.	.	.	.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.	۰.۰۵.
	Of ₃	.	.	.	.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.	۰.۵.
	Of ₄
	Ws ₁	.	.	.	.	.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.	.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.	۰.۴.
	Ws ₂	.	.	.	.	.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.	.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.	۰.۸.
	Ws ₃	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.
	Ws ₄	.	.	.	.	.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.	.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.	۰.۶.
	C ₁	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	۴۶.	۰.۴۶.	۰.۴۶.	.	.	.	.
	C ₂	.	.	.	.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.	۰.۳۵.
	C ₃	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	۰.۵۹.	۰.۵۹.	۰.۵۹.	.	.	.	.
	C ₄	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	.	۴۷.	۰.۴۷.	۴۷.	.	.	.	.
	Pc ₁	.	.	.	.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.	۰.۹.
	Pc ₂	.	.	.	.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	.	۳۶.	۳۶.	۳۶.	۳۶.
	Pc ₃	.	.	.	.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	.	۱۴.	۱۴.	۱۴.	۱۴.
	Pc ₄	.	.	.	.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	.	۱۲.	۱۲.	۱۲.	۱۲.

□ انتخاب گزینه برتر

با تشکیل سوپر ماتریس حدی می‌توان با مراجعه به آن گزینه برتر، گزینه‌ای که بیشترین اولویت کلی را داشته باشد انتخاب نمود. در این مقاله رتبه‌بندی معیارهای اصلی و ریزمعیارها به ترتیب اولویت در جدول ۷ نشان داده شده است.

جدول ۷: ضریب اهمیت ریزمعیارها

مراقبت حرفه‌ای با ضریب ۰,۶۸						
۰,۱۲	PC۱	۰,۱۷	PC۴	۰,۱۹	PC۳	۰,۵۰
ویژگی‌های سازمانی با ضریب ۰,۲۳						
۰,۰۰		OF۴ = OF۱	۰,۰۸۶	OF۲	۰,۹۱	OF۳
معیارهای کاری با ضریب ۰,۲						
۰,۰۰۴	WS۳	۰,۲۳	WS۱	۰,۳۴	WS۴	۰,۴۲
صلاحیت با ضریب ۰,۰۳						
۰,۰۵	C۳	۰,۱۳	C۲	۰,۴۰	C۱	۰,۴۱

همانطور که مشاهده می‌شود معیار اصلی مراقبت حرفه‌ای دارای بیشترین ضریب اهمیت بوده است که در این معیار نیز مستندسازی و بازرسی اولویت برتر را به خود اختصاص داده است. این معیار با ضریب ۶۸ درصد بیشترین اهمیت و اثر را بروی انجام با کیفیت حسابرسی داخلی دارد. ریز معیارهای بررسی شده در مراقبت حرفه‌ای شامل نظارت مؤثر و برنامه‌ریزی بر کار حسابرس داخلی، مستندسازی و بازرسی، جمع‌آوری شواهد مناسب و تصمیم‌گیری و قضاوت مبتنی بر شواهد و مستندات جم‌آوری شده است که بررسی ریز معیارها نشان می‌دهد مستندسازی و بازرسی کار حسابرسی داخلی با اختلاف قابل توجه از سایر ریزمعیارها اولویت اول را در رعایت مراقبت حرفه‌ای و انجام حسابرسی داخلی با کیفیت دارد. پس از مراقبت حرفه‌ای معیارهای اصلی ویژگی‌های سازمانی، معیارهای کاری و صلاحیت قرار دارند که از نظر درجه اهمیت در تعیین کیفیت کار حسابرسی داخلی اختلاف زیادی با معیار مراقبت حرفه‌ای دارند.

در معیار اصلی ویژگی‌های سازمانی ریز معیار مسئولیت‌پذیری حسابرس داخلی نسبت به کار انجام شده در تعیین کیفیت حسابرسی داخلی حائز اهمیت است و بیشترین درجه یا شدت اهمیت (۹۱ درصد) را دارد. در معیار اصلی معیارهای کاری، ریز معیارهای امکان بررسی کامل تمام فعالیت‌های سازمان و مستندسازی توصیه‌های حسابرسی به ترتیب بیشترین ضریب اهمیت را دارند. این مساله نشان می‌دهد که بررسی کامل فعالیت‌های سازمان و قضاوت و پیشنهاد مبتنی بر مستندات و مستندسازی توصیه‌ها و استفاده از توصیه‌های قبلی در بهبود و کیفیت کار حسابرسی داخلی اثرگذار است. کمترین ضریب اهمیت در انجام کار با کیفیت حسابرسی داخلی مربوط به معیار اصلی

صلاحیت (۳ درصد) است. ریزمعیارهای با اهمیت در این طبقه شامل اهمیت و تاکید بر فرآیند استخدام و استخدام نیروی آموزش دیده و آموزش ضمن خدمت حسابرسان داخلی است. نکته قابل توجه آن است که در ویژگی‌های سازمانی حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی در توسعه حسابرسان داخلی نقش مؤثری دارد و تحت حمایت مدیریت است که در معیارهای کاری حسابرسان داخلی امکان بررسی تمام فعالیت‌های سازمان را دارد. اما به نظر می‌رسد که در بخش آموزش و تخصصی نمودن حسابرسان داخلی با توجه به نوع و ماهیت فعالیت‌های کاری نیاز به توسعه و بومی سازی دانش حسابرسان داخلی در این حوزه می‌باشد.

□ نتیجه‌گیری

در این مقاله با استفاده از فرآیند تحلیل شبکه (ANP) عوامل کیفی مؤثر بر حسابرسان داخلی و با استفاده از روش پرسشنامه تبیین گردید. برای این منظور چهار معیار اصلی مراقبت حرفه‌ای، ویژگی‌های سازمانی، معیارهای کاری و صلاحیت به ترتیب اهمیت اولویت‌بندی گردید. علاوه بر آن ریزمعیارها نیز با توجه به اهمیتشان در هر معیار اصلی و در مجموع ارزیابی و رتبه‌بندی گردیدند. در رتبه‌بندی معیارهای اصلی بالاترین امتیاز متعلق به مراقبت حرفه‌ای بود. بررسی ادبیات تحقیقی نیز نشان می‌دهد که ویژگی‌های یک حسابرسان داخلی خوب بسیار بر کیفیت حسابرسان داخلی سازمان مؤثر است. این نتیجه با تحقیقات گراملینگ و همکاران، (۲۰۰۴)، بارکلی (۲۰۱۱ و ۲۰۱۲) و مورفی (۲۰۱۳) منطبق است. آن‌ها نشان داده‌اند که حسابرسان داخلی ماهر که حسابرسان را بر اساس اصول و استانداردهای درست آن انجام می‌دهند، بر کیفیت حسابرسان داخلی سازمان مؤثر هستند. علاوه بر آن بررسی اگ (۲۰۱۳) نیز نشان می‌دهد، حسابرسان داخلی که در کار خود مهارت لازم را ندارد یا برای انجام حسابرسان داخلی در سازمان به تعداد کافی نیستند بر حاکمیت شرکتی آن سازمان اثر نامطلوبی گذاشته و امکان تقلب در سازمان ایجاد شده است. با توجه به مطالعات تجربی در این حوزه مراقبت حرفه‌ای و رعایت ریزمعیارهای آن برای داشتن حسابرسان داخلی با کیفیت نقش کلیدی و بالاهمیتی دارد.

با توجه به رتبه‌بندی انجام شده از ویژگی‌های مؤثر بر کیفیت کار حسابرسان داخلی، مقاله ماتاری و همکاران (۲۰۱۴) این رتبه‌بندی را تأیید می‌کند. آن‌ها در مطالعه خود ویژگی‌های حسابرسان داخلی خوب را در چهار دسته قرار داده که به ترتیب عبارتند از اولین مورد کیفیت کار مدیر اجرایی حسابرسان داخلی است که برای بررسی این منظور آشنایی مدیر اجرایی به دانش‌های تجاری، سیستم‌های اطلاعاتی و توسعه و فراگیری دانش‌های تجاری نوین را برای ویژگی کیفی کار مدیر اجرایی حسابرسان داخلی مناسب می‌داند. علاوه بر آن مدیر اجرایی باید گواهی نامه‌های حرفه‌ای و تخصصی حسابرسان داخلی را داشته باشد. رتبه اول این پژوهش، مراقبت حرفه‌ای و اجرای حسابرسان داخلی بر اساس اصول و برنامه صحیح می‌باشد. دومین ویژگی بااهمیت را مبتنی بر نظر IAC اندازه واحد حسابرسان داخلی در سازمان می‌داند. این اندازه از تعداد حسابرسان داخلی مشغول به کار در سازمان با توجه به اندازه و بزرگی سازمان قابل اندازه‌گیری است. رتبه دوم این پژوهش ویژگی‌های

سازمانی بود. سومین ویژگی مبتنی بر نظر IAC تجربه کاری حسابرسان داخلی است. به‌گونه‌ای که حسابرسان داخلی از تجربه کاری کافی برای تصمیم‌گیری و مدیریت شرایط ویژه کاری برخوردار باشد. رتبه سوم این پژوهش و با توجه به ریزمعیارهای آن معیارهای کاری است. عامل چهارم ارتقا و ویژگی‌های کیفی در کلیه عملیات حسابرسی داخلی سازمان از طریق آموزش مداوم است و البته جذب نیروی متخصص و کارآموده در واحد حسابرسی داخلی از ابتدا نیز حائز اهمیت است. رتبه چهارم در این پژوهش صلاحیت حرفه‌ای است که نشان می‌دهد رتبه‌بندی انجام شده در این پژوهش با تحقیق ماتاری و همکاران (۲۰۱۴) تطابق دارد.

در این مقاله بالاترین ضریب اهمیت ریزمعیارها مربوط به حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی در انجام وظایف بود و پس از آن مستندسازی و بازرسی عملیات حسابرسی داخلی با فاصله زیاد از اولویت اول در رده دوم اهمیت قرار دارد. در این میان ریزمعیارهای حسابرسی کلیه فعالیت‌ها و استخدام مناسب و آموزش مستمر حسابرسان داخلی در رده بعدی قرار گرفته است. از سایر ریزمعیارها، مجدداً مستندسازی مناسب و مشخص بودن ماهیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی که همبستگی مناسبی با معیارهای با اولویت بالا دارند قرار دارد. در این ارتباط دالیا عباس (۲۰۱۳) با بررسی ویژگی‌های حسابرسان داخلی نشان می‌دهد که گستره‌ای از ویژگی‌های فردی حسابرسان، عملکرد حرفه‌ای حسابرسان داخلی، گذراندن دوره‌های تخصصی و حرفه‌ای و آموزش مستمر از ویژگی‌های بااهمیتی است که بر کیفیت کار حسابرسی داخلی مؤثر است. نتایج نشان می‌دهد که حمایت مدیران از حسابرسان داخلی، آموزش کافی و کارآمد حسابرسان داخلی موجب کیفیت بالایی انجام حسابرسی داخلی و مؤثر بر هزینه و زمان است. علاوه بر آن رتبه‌بندی انجام شده و تعیین اولویت‌ها با توجه به پیشینه تحقیق در سایر ادبیات تجربی تأیید می‌شود و بر اساس این بررسی می‌توان گفت که رتبه‌بندی معیارهای اصلی و ریزمعیارهای آن به ترتیب اهمیت با یکدیگر همبستگی منطقی دارند. به‌عبارتی تحت حمایت مدیریت حسابرسان داخلی می‌تواند بازرسی و مستندسازی را انجام دهد، در شرایطی که از آموزش مستمر در این خصوص برخوردار است و ادبیات تجربی بررسی شده از این نتیجه حمایت می‌کند.

پیشنهادات

- توجه به نتایج حاصل از این بررسی برای تحقیقات آتی پیشنهادات زیر ارائه می‌شود.
- تحلیل فازی از درخت مدل تصمیم انجام شود و نتایج آن با این رتبه‌بندی مقایسه شود تا از این بررسی بیشتر بتوان در تعیین اولویت‌های انجام حسابرسی داخلی با کیفیت و تدوین استانداردها بر اساس اولویت‌ها استفاده نمود.
- معیار اصلی به‌همراه ریزمعیارهای آن در قالب اثر زمان و هزینه بر کیفیت حسابرسی داخلی خوب اضافه و تحقیق مجدداً انجام شود.
- با در اختیار داشتن داده‌های واقعی حسابرسی داخلی در یک سازمان پژوهش حاضر به شکل مطالعه موردی رتبه‌بندی انجام شده و اثر معیارها و ریزمعیارها را بر کیفیت کار حسابرسی داخلی

بررسی نموده و نتایج آن به‌طور مقایسه‌ای با این پژوهش ارائه گردد.

علاوه بر این با توجه به استخراج عوامل مؤثر بر کیفیت کار حسابداری داخلی در سازمان، توصیه می‌شود در ایجاد و راه‌اندازی واحد حسابداری داخلی در سازمان اولویت‌های کیفی حسابداری داخلی مورد استفاده قرار گیرد. با توجه به نتایج این مقاله یک واحد حسابداری داخلی با کیفیت عالی فعالیت در سازمان، اولویت اول را باید بر میزان مراقبت حرفه‌ای اعضا قرار دهد و پس از آن شرایط و محیط کار باید به‌گونه‌ای باشد که حسابرسان داخلی بتوانند فعالیت با کیفیت داشته و گزارشات مناسبی جهت ارتقا سازمان و دستیابی به اهداف استراتژیک سازمان ارائه دهند. به‌نظر می‌رسد مبتنی بر نتایج این مقاله مراقبت حرفه‌ای و محیط سازمان دو بال برای ایجاد و به‌کارگیری واحد حسابداری داخلی قوی در سازمان است.

□ منابع

- ۱- پورحیدری امید، رضایی امید، (۱۳۹۱)، بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابداری داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهشات حسابداری و حسابداری، شماره ۱۴.
- ۲- نیکبخت محمد رضا، معادی‌نژاد محمد مهدی، (۱۳۸۷)، عوامل مؤثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، تحقیقات مالی، دوره ۱۰، شماره ۲۶.

1. Auditing Standard No. 5: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with An Audit of Financial Statements, (2007), Available at http://pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_5.pdf.
2. Badara, M. S & Saidin, S. Z. (2013). The relationship between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations. International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences. 3(3), 329–339.
3. BarclaySimpson, (2011), Interim market report internal audit. See more at: http://www.barclaysimpson.com/document_uploaded/IA_Interim2011.pdf
4. BarclaySimpson, (2012), Corporate governance recruitment market report 2012 internal audit. See more at: http://www.barclaysimpson.com/document_uploaded/BS2012_IntAuditMR.pdf
5. Bronson, S. N., C. E. Hogan, M. F. Johnson, and K. Ramesh, (2011), The unintended consequences of PCAOB auditing Standard Nos. 2 and 3 on the reliability of preliminary earnings releases. Journal of Accounting

and Economics 52(1-2): 95-114.

6. Burton, F. Greg, Matthew W. Starliper, Scott L. Summers, and David A. Wood, (2014), Recruiting Internal Auditors: The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground and Performing Consulting Services.

7. Christ, Margaret H., A. Masli Sharp, and D. A. Wood, (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.

8. Deloitte, (2011) Internal Audit: Make It Your Strongest Link. See more at: http://www.deloitte.com/assets/DcomNamibia/Local%20Assets/Documents/Internal%20Audit_%20Make%20it%20your%20strongest%20link.pdf

9. Dalia A. Abbas, Mahmoud M. Aleqab, (2013), Internal Auditors' Characteristics and Audit Fees: Evidence from Egyptian Firms, International Business Research; Vol. 6, No. 4.

10. E&Y, Ernst and Young, (2007), Global Internal Audit Survey: A current state analysis with insights into future trends and leading practices.. See more at: <http://www.juhtimine.ee/static/artiklid/188.Global%20Internal%20Audit%20Survey.pdf>

11. Ebimobowei, A, & Binaebi, B., (2013), An Examination of the effectiveness of auditing of local government financial reports in Bayelsa State, Nigeria. Current Research Journal of Social Sciences 5(2) 45-53.

12. Ege, Matthew Stephen, (2013) Does internal audit function quality deter management misconduct?: University Of Texas at Austin.

13. Gerrit Sarens, Rita Lamboglia, (2013), The (mis)fit between the profile of internal auditors and internal audit activities, Accounting and Business Research, 44:1, 41-62. DOI:10.1080/00014788.2013.857591.

14. Gramling, A. A., I. Nuhoglu, and D. A. Wood, (2012), A Descriptive Study of Factors Associated with the Internal Audit Function Having an Impact: Comparisons between Organizations in a Developed and an Emerging Economy. Working Paper.

15. Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church, (2004), The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance:

A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature* 23:194-194

16.IIA, The Institute of Internal Auditors, (2010), *Comprehensive Body of Knowledge*.

17.IIA, The Institute of Internal Auditors, (2011), *Recruitment Strategies For Tomorrow's Internal*

18.Inshik Seol, Joseph Sarkis, Frank Lefley, (2011), *Factor Structure of the Competency Framework fo Internal Auditing (CFIA) Skills for Entering Level Internal Auditors*, *International Journal of Auditing, Int. J. Audit.* 15: 217–230.

19.Kelsey Miller, (2014), *The Effectiveness Internal Auditing has to Help Improving Companies*, *Western Michigan University ScholarWorks at WMU*, Follow this and additional works at: http://scholarworks.wmich.edu/honors_theses

20.Lambert, T. A., K. L. Jones, and J. F. Brazel, (2011), *Unintended Consequences of Accelerated Filings: are Mandatory Reductions in Audit Delay Associated with Reductions in Earnings Quality?* Working Paper. *University of Massachusetts Amherst*.

21.Ljubisavljević, S., Jovanovi, D., (2011), *Empirical research on the internal audit position of companies in Serbia*. *Economic Annals, LVI* (191), 123-141.

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

23.Mina Pizzini, Shu Lin, Douglas Ziegenfuss, (2011), *The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays*.

24.Ebrahim Mohammed Al-Matari, Abdullah Kaid Al-Swidi, Faudziah Hanim Binti Fadzil, (2014), *The Effect of the Internal Audit and Firm Performance: A Proposed Research Framework*, *International Review of Management and Marketing* Vol. 4, No. 1, pp.34-41.

25.Mazlina Mat Zain, Nava Subramaniam, Jenny Stewart, (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, Int. J. Audit.* 10: 1–18.

26.Murphy, Maxwell, (2013), *Internal Audit Staffs Need to Foresee Talent*

Shortages: CEB. CFO Journal WSJ.com.

27.Prawitt, Douglas F., Jason L. Smith, and David A. Wood, (2009), Internal Audit Quality and Earnings Management. *Accounting Review* 84 (4):1255-1280.

28.Prawitt, Douglas F., Nathan Y. Sharp, and David 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):1109-1136.

29.Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2004), Auditing Standard No. 2: An Audit of Internal Control Over Financial Reporting Performed in Conjunction With an Audit of Financial Statements. Available at http://pcaobus.org/Rules/Rules_of_the_Board/Auditing_Standard_2.pdf.

30.PwC, PricewaterhouseCoopers, (2006), PricewaterhouseCoopers' State of the internal audit profession study: internal audit post Sarbanes-Oxley. See more at: http://www.pwc.com/en_US/us/internalaudit/assets/state_internal_audit_profession_study_05.

31.PwC, PricewaterhouseCoopers, (2012), Aligning internal audit, are you on the right floor? 2012 State of the internal audit profession study See more at: http://download.pwc.com/ie/pubs/2012_aligning_internal_audit_are_you_on_the_right_floor.pdf

32.Schneider, A, (2009), The nature, impact and facilitation of external auditor reliance on internal auditing. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 13(4): 41-53.

33.Sultan Alktanii and Adel Ghareebii, (2014), Evaluation of the Quality of the Internal Auditing Position in the Public Sector in Saudi Arabia: An Applied Study, *Global Review of Accounting and Finance* Vol. 5. No. 1, Pp. 93 – 106.

34.U.S. Congress, (2002), The Sarbanes-Oxley Act of 2002. Public Law 107-2004 [H.R. 3763], Washington, D.C.: Government Printing Office.

35.Zulkifflee, M., Mazlina, M., Nava, S., & Wan, F., (2012), Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. *International Journal of Auditing*