

Internal Audit Effectiveness

Vahid Menati¹, Elaheh Zaman²

Received : 2018/04/03

Approved: 2018/06/03

Abstract

Internal audit function (IAF) is one of the main internal mechanisms of corporate governance that helps the organization achieve its goals. Effectiveness is one of the most important aspects of internal auditing that most of its dimensions have not previously been studied in Iran. This research is aimed to investigate effects of some basic elements on effectiveness of IAF. So, this study examines the effect of five factors (Internal Auditor Competence, Internal Auditing Independence, Management Support Of Internal Audit, Size Of Internal Audit Function, Coordination Between Internal and External Auditors) including 29 sub factors on the effectiveness of IAF. The sample consists of 131 internal auditors of firms with an active IAF. From one hand, the level of IAF effectiveness is measured through participants (using 29 sub factors) , and from the other hand, it is questioned through the information related to IAF characteristics. Then, the relation between IAF characteristics (independent variables) and the level of IAF effectiveness (dependent variable) is tested. The results from the analysis of collected data show that all the five dimensions have a positive and significant effect on the IAF effectiveness.

Keywords: Internal Auditor Competence, Internal Auditing Independence, Management Support of Internal Audit, Size Of Internal Audit Function, Coordination Between Internal and External Auditors.

Jel clacification: M42, H83

DOI: 10.22051/jera.2018.19821.1998

¹ Phd. of Accounting, Tehran university, Tehran, Iran, Corresponding Author,
(vahid_menaty@yahoo.com)

² MSc. of Accounting, Tehran university, Tehran, Iran, (elahehzaman@yahoo.com)

بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی

وحید منتی*، الهه زمان**

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۱/۱۴

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۱۳

چکیده

حسابرسی داخلی یکی از مکانیزم‌های اصلی نظام راهبری درون‌سازمانی است که سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند. اثربخشی یکی از جنبه‌های بسیار بااهمیت حسابرسی داخلی است که بسیاری از ابعاد آن در ایران پیش‌تر کمتر مورد پژوهش قرار گرفته است. در این پژوهش آثار برخی از مؤلفه‌های اساسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی مورد پژوهش قرار گرفته است. در پژوهش حاضر تأثیر پنج عامل (خبرگی حسابرس داخلی، استقلال حسابرس داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی، همکاری میان حسابرس مستقل و داخلی) شامل ۲۹ معیار فرعی، بر اثربخشی حسابرسی داخلی مورد پژوهش قرار گرفته است. برای این منظور ۱۳۱ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های دارای واحد حسابرسی داخلی فعال مورد پیمایش قرار گرفتند. از یک سو وضعیت اثربخشی واحد حسابرسی داخلی (به کمک ۱۵ معیار) از مشارکت‌کنندگان مورد پیمایش قرار گرفت و از سوی دیگر به کمک اطلاعات مرتبط با ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی آن‌ها مورد پرسش قرار گرفت. سپس ارتباط میان ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی (متغیرهای مستقل) با میزان اثربخشی واحد حسابرسی داخلی (متغیر وابسته) مورد بررسی و آزمون قرار گرفت. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده نشان می‌دهد که هر پنج بعد فوق، تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارند.

واژه‌های کلیدی: خبرگی حسابرس داخلی، استقلال حسابرس داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی، همکاری میان حسابرس مستقل و داخلی

طبقه‌بندی موضوعی: M42, H83

DOI: 10.22051/jera.2018.19821.1998

* دکترای حسابداری، دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، (vahid_menaty@yahoo.com).

** کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران، (elahezaman@yahoo.com).

مقدمه

حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان‌بخشی مستقل و واقع‌بینانه و (یک فعالیت) مشاوره‌ای مستقل و واقع‌بینانه است که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، ریسک و کنترل سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند. متی (۱۳۹۶) در پژوهشی جامع با موضوع «طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی»، نتیجه‌گیری نموده بود که «اثربخشی حسابرسی داخلی» یکی از ابعاد اساسی کیفیت حسابرسی داخلی تلقی می‌گردد. با عنایت به این موضوع جهت تحقق اهداف حسابرسی داخلی، اثربخشی آن عامل اساسی می‌باشد. با عنایت به آنکه حسابرسی داخلی بر اساس الزامات اخیر سازمان بورس و اوراق بهادار (ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶) و الزامات و رهنمودهای بانک مرکزی برای مؤسسات اعتباری در سال‌های اخیر در ایران فراگیر شده است، بسیاری از جنبه‌های حسابرسی داخلی به‌ویژه «اثربخشی» مورد پژوهش قرار نگرفته‌اند. لذا تبیین عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران اهمیت اساسی دارد؛ بنابراین در این پژوهش به کمک بررسی ادبیات پژوهش (شامل پژوهش‌های خارجی)، مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی استخراج و سپس به کمک پیمایش تأثیر آن‌ها بر اثربخشی حسابرسی داخلی مورد آزمون قرار خواهد گرفت. این مقاله تلاش می‌کند تا ارتباط میان درک حسابرسان داخلی از اثربخشی واحد حسابرسی داخلی خود را با استفاده از معیارهایی نظیر «شایستگی حسابرسان»، «اندازه واحد حسابرسی داخلی»، «رابطه بین حسابرسان داخلی و مستقل»، «استقلال حسابرسی داخلی» و «میزان حمایت مدیریت از فعالیت حسابرسی داخلی» را توضیح دهد. عوامل فوق از طریق بررسی پژوهش‌های انجام‌شده قبلی در حوزه حسابرسی داخلی و چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای^۱ (IPPF) به دست آمده‌اند. بیشتر پژوهش‌های پیشین داخلی در این حوزه از دیدگاه حسابرسان مستقل برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده کرده و توجه کمتری به دیدگاه‌های سایر ذی‌نفعان به‌ویژه ارائه‌کنندگان خدمات حسابرسی داخلی داشته‌اند. نوآوری این پژوهش آن است که به بررسی جامع ۵ عنصر اساسی که شامل ۲۹ عامل فرعی هستند پرداخته است و از سوی دیگر به کمک ۱۵ عامل اثربخشی واحد حسابرسی داخلی را از دیدگاه

مشارکت کنندگان اندازه‌گیری و سپس به صورت تجربی به بررسی و تبیین ارتباط میان ویژگی‌های واحدهای حسابداری داخلی به عنوان متغیرهای مستقل با اثربخشی حسابداری داخلی به عنوان متغیر وابسته پرداخته است در حالی که در پژوهش‌های پیشین جنبه‌های محدودی از اثربخشی حسابداری داخلی و عوامل مؤثر بر آن مورد بررسی قرار گرفته بود. از طرفی پژوهش‌های گذشته به بررسی تبیین تجربی این ارتباطات پرداخته‌اند.

ادبیات و پیشینه پژوهش

اثربخشی حسابداری داخلی در معنای مختلفی استفاده شده است. منتی (۱۳۹۶) اثربخشی حسابداری داخلی را در قالب مفاهیمی از قبیل ایجاد ارزش افزوده برای سازمان، اجرای توصیه‌های حسابداری داخلی، گره‌گشایی از مشکلات سازمان، اصلاح امور شرکت، ایجاد تغییرات مثبت در سازمان، بهبود فرایندهای عملیاتی شرکت و نظایر آن، ارائه نموده است. استاندارد ۱۱۰۰ حسابداری داخلی با عنوان «استقلال و واقع‌بینی» مقرر می‌دارد که واحد حسابداری داخلی باید مستقل باشد و حسابرسان داخلی باید در انجام کارهای خود واقع‌بین باشند. بر این اساس استقلال یکی از شروط لازم برای اجرای کار حسابداری داخلی توسط استانداردهای اجرای حرفه‌ای حسابداری داخلی مدنظر قرار گرفته است. استاندارد حسابداری داخلی شماره ۱۲۰۰ با عنوان «خبرگی و اعمال مراقبت حرفه‌ای» مقرر می‌دارد که خدمات حسابداری داخلی باید با خبرگی و اعمال مراقبت حرفه‌ای انجام شود. بدین ترتیب خبرگی (شایستگی) حسابرسان داخلی به عنوان یکی از عناصر اساسی حسابداری داخلی تلقی می‌گردد. بدین ترتیب می‌توان اظهار داشت که به طور کلی پیروی از استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابداری داخلی انجمن حسابرسان داخلی (استانداردها) برای ایفای مسئولیت‌های حسابرسان داخلی و واحد حسابداری داخلی، ضروری است. اجرای استانداردهای مزبور موجب ارتقای فرایندها و عملکرد سازمانی و ایجاد مبنایی برای ارائه خدمات حسابداری داخلی ارزش افزا، تلقی می‌گردد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶). بادارا و سایدین (۲۰۱۳) به بررسی و مرور ادبیات (حدود ۳۰ مقاله پژوهشی یا مروری) اثربخشی حسابداری داخلی پرداخته‌اند، اهم مؤلفه‌های اثربخشی یا عوامل مؤثر بر آن که از مجموع پژوهش‌های انجام شده استخراج گردیده بود به شرح زیر گزارش دادند:

- کارکنان دارای صلاحیت و تجربه
- استقلال

- اخلاق حرفه‌ای
- پذیرش حسابرسی داخلی از سوی ذینفعان
- سیستم کنترل داخلی اثربخش
- جایگاه سازمانی
- اجرای عملیات حسابرسی داخلی
- ارتباطات و فرهنگ سازمانی
- برنامه‌ریزی صحیح
- حمایت مدیریت ارشد
- رضایت صاحب‌کار
- دانش حسابرس
- منابع حسابرسی داخلی
- خبرگی و شایستگی

لنز (۲۰۱۳) در رساله دکتری (با موضوع اثربخشی حسابرسی داخلی) که نتایج آن را در قالب ۵ مقاله ارائه نموده است، به تشریح و تبیین اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته است. در مقاله دوم خود با عنوان «عوامل مؤثر بر نقش حسابرسی داخلی در راهبری شرکتی» که با استفاده از تحلیل داده‌های «پیکره عمومی دانش^۲» یا همان CBOK سال ۲۰۰۶ و پاسخ‌های ۷۸۲ نفر از روسای واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های مختلف صورت پذیرفته است عوامل مؤثر بر کیفیت (مؤثر بودن) حسابرسی داخلی را شامل موارد ذیل گزارش نموده است (سارنز و همکاران، ۲۰۱۲):

- بهره‌گیری از شیوه‌ی ریسک محور
- وجود برنامه تضمین و بهبود کیفیت (QAIP)
- نقش کمیته حسابرسی در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی
- پذیرش سازمان واحد حسابرسی داخلی در بورس
- اندازه شرکت
- وجود چارچوب کنترل‌های داخلی
- گواهینامه‌های حرفه‌ای رئیس حسابرسی داخلی

لنز (۲۰۱۳) در مقاله چهارم خود با عنوان «آزمون تمایز میان ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی: به ترتیب خوب از بد» و در پیمایش ۴۶ نفر از روسای (مدیران) واحدهای حسابرسی داخلی سازمان‌های خصوصی در آلمان به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا میان ویژگی‌های حسابرسی داخلی در تئوری و عمل تفاوتی وجود دارد یا خیر؟ آن‌ها نتیجه گرفتند که واحدهای حسابرسی داخلی مختلف دارای درجات مختلفی از اثربخشی هستند. اثربخشی حسابرسی داخلی را تحت تأثیر چهار بعد (۱- ویژگی‌های سازمان، ۲- منابع حسابرسی داخلی، ۳- فرایند حسابرسی داخلی و ۴- الگوی ارتباطی حسابرسی داخلی) بر شمردند. آن‌ها عوامل متمایزکننده واحدهای حسابرسی داخلی را شامل موارد ذیل می‌دانند (لنز و همکاران، ۲۰۱۴):

- وجود منشور مورد توافق
- استفاده از فن آوری
- امکان ارتقاء بعد از دوره حسابرسی
- توصیه برای بهبود عملیات
- درجه همسپاری و برون‌سپاری
- یافته‌های حسابرسی داخلی
- استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک
- درجه آموزش و گواهینامه‌های رئیس و کارکنان واحد حسابرسی داخلی
- دسترسی مدیر حسابرسی داخلی به کمیته و هیئت‌مدیره
- بهره‌گیری رئیس حسابرسی داخلی از مدیریت ارشد، هیئت‌مدیره و کمیته در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی
- ارتباطات غیررسمی رئیس حسابرسی داخلی با مدیران ارشد

لنز و هان (۲۰۱۵، ص ۱۹)، در بررسی ادبیات اثربخشی حسابرسی داخلی، اثربخشی حسابرسی داخلی را در نتیجه عوامل خرد (۱- منابع حسابرسی داخلی، ۲- فرایند حسابرسی داخلی، ۳- ارتباطات حسابرسی داخلی و ۴- سازمان) و عوامل کلان (۱- نیروهای قهریه همانند قوانین و مقررات، ۲- نیروهای هنجاری همانند استانداردهای اجرای حرفه‌ای، ۳- نیروهای وابسته به تقلید و هم‌ریختی با سایر سازمان‌ها و نهادها و ۴- سایر نیروهای کلان) به تصویر می‌کشاند.

نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان «طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی» با استفاده از بهره‌گیری از روش نظریه زمینه‌ای و مطالعه عمیق ذینفعان حسابرسی داخلی شامل حدود ۶۵ مشارکت‌کننده، مدلی از کیفیت حسابرسی داخلی در ابعاد مختلف (ورودی‌ها، فرایند، خروجی‌ها، عوامل زمینه‌ای و پیامدها) ارائه دادند. بر اساس نتیجه‌گیری آن‌ها از تحلیل داده‌ها، اثربخشی حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از پیامدهای اصلی کیفیت حسابرسی داخلی و یکی از جنبه‌های اساسی کیفیت حسابرسی داخلی تلقی شده است که از تعاملات میان سایر اجزای مدل (ورودی‌ها، فرایند، خروجی‌ها و عوامل زمینه‌ای) پدید می‌آید. همچنین در بررسی پیشینه پژوهش‌های داخلی پیرامون اثربخشی حسابرسی داخلی انجام‌شده، برخی از مؤلفه‌های کیفیت (اثربخشی) حسابرسی داخلی را به شرح نگاره (۱) گزارش نمودند:

تکانه (۱): اهمیت پژوهش‌های انجام‌شده داخلی در حوزه کیفیت (اثربخشی) حسابرسی داخلی

| پژوهش | ماهیت موضوع معیارهای استفاده‌شده به‌عنوان کیفیت حسابرسی داخلی |
|--|--|
| عسگری (۱۳۹۰)، پزشکی زاده (۱۳۹۱) | ارتباط میان منبع حسابرسی داخلی (درون‌سپاری - برون‌سپاری) بر کار حسابرسان مستقل صلاحیت (خبرگی)، بی‌طرفی، طرز کار، جایگاه سازمانی |
| کشتکار رجبی (۱۳۸۳)، برازنده (۱۳۹۰)، مقیسه (۱۳۹۱)، مبشری (۱۳۹۲)، جبار زاده کنگر لویی و همکاران (۲۰۱۳)، عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴) | ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و پیامدهای گزارشگری مالی و عملکرد سازمانی تجربه حسابرسان، داشتن مدرک حسابدار رسمی، نحوه گزارش دهی، میانگین ساعت آموزش و اندازه شرکت، اثربخشی، وجود حسابرسی داخلی در سازمان |
| حساس یگانه (۱۳۷۹)، حساس یگانه و علوی (۱۳۸۲)، نیکبخت و معاذی نژاد (۱۳۸۸)، انصاری و شفیعی (۱۳۸۸)، حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) | تأثیر کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر برنامه‌ریزی (مشمول بر حق‌الزحمه) و اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی صلاحیت، همکاری، قدمت واحد حسابرسی داخلی، بی‌طرفی، اندازه واحد حسابرسی داخلی |
| سیفی (۱۳۸۴) | حسابرسی داخلی به‌عنوان یک زمینه آموزشی مدیریت استقلال و بی‌طرفی (واقع‌بینی) |
| پور اسماعیلی (۱۳۸۱) | تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت تصمیمات مدیریت گزارش‌های حسابرسی داخلی |
| خوزین (۱۳۸۳)، حسینی (۱۳۷۶)، حیدری (۱۳۸۸)، آقاجعفر (۱۳۸۸)، الیزه‌ای و گرامی مقدم (۱۳۹۵)، فتحی عبداللهی و آقایی (۱۳۹۶) | بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی جایگاه سازمانی مناسب، استقلال و بی‌طرفی حسابرس داخلی، تعریف روشن هدف‌های حسابرسی داخلی، شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی، وجود پشتوانه اجرایی کافی برای پیگیری گزارش‌های حسابرسی داخلی، سنجش مهارت حسابرسان داخلی، به‌روز بودن روش‌های رسیدگی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای |

منبع: نیکبخت، رضایی و منی (۱۳۹۶)، ص ۱۰

همچنین آن‌ها در بررسی پیشینه پژوهش‌های خارجی اهم مؤلفه‌های اثربخشی حسابداری داخلی انجام‌شده، به شرح نگاره (۲) گزارش نمودند:

نگاره (۲): پژوهش‌های جاری خارجی پیرامون کیفیت حسابداری داخلی

| پژوهش | سه مؤلفه استاندارد‌های حسابداری مستقل شامل «صلاحیت و خبرگی»، «واقع‌بینی (بی‌طرفی)» و «اجرای عملیات» | سایر مؤلفه‌ها |
|----------------------------------|--|--|
| فلیکس، گراملینگ و مالتا، ۲۰۰۱ | | ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابداری داخلی |
| فلیکس، گراملینگ و مالتا، ۲۰۰۵ | | ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابداری داخلی |
| کاپلان و شولز، ۲۰۰۷ | گواهینامه حرفه‌ای، ارتباطات گزارشگری، حقوق و مزایا، نظارت مالی در مقابل مشاوره تجاری | حجم سرمایه‌گذاری انجام‌شده در واحد حسابداری داخلی |
| کریشنامورثی و مالتا، ۲۰۰۸ | | ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابداری داخلی |
| گلاور، پراویت و وود، ۲۰۰۸ | صلاحیت و خبرگی، بی‌طرفی | |
| پراویت، اسمیت و وود، ۲۰۰۹ | تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، ارتباطات گزارشگری، تمرکز بر امور مالی | سرمایه‌گذاری نسبی انجام‌شده در واحد حسابداری داخلی |
| دی‌سای، رابرتز و سربوستاوا، ۲۰۱۰ | تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، طرح‌ریزی و نظارت، ارتباطات گزارشگری، عمق دامنه بررسی‌ها، اجرای توصیه‌ها، تلاش‌ها، اجرای طرح، کامل بودن و کیفیت گزارش | |
| لین، پیژنی، ورگاس و بردان، ۲۰۱۱ | تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، تحصیلات، سطح کنترل‌هایی که رئیس حسابداری داخلی با کمیته حسابداری بررسی می‌نمایند، جایگاه رئیس حسابداری داخلی به‌عنوان یکی از مدیران شرکت، تمرکز بر گزارشگری مالی، استفاده از کنترل کیفیت و تکنیک‌های آن در اجرای عملیات، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی، پیگیری نارسایی‌های کنترل داخلی، همکاری با حسابرسان مستقل | سرمایه‌گذاری نسبی انجام‌شده در واحد حسابداری داخلی |

| سایر مؤلفه‌ها | سه مؤلفه استانداردهای حسابرسی مستقل شامل «صلاحیت و خبرگی»، «واقع‌بینی (بی‌طرفی)» و «اجرای عملیات» | پژوهش |
|--|---|---|
| سرمایه‌گذاری نسبی در حسابرسی داخلی | تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، ارتباطات گزارشگری، تمرکز بر امور مالی | میزیر، رینولد، سیمون و وود، ۲۰۱۱- کتابخانه‌ای |
| مراقبت حرفه‌ای | صلاحیت و خبرگی، بی‌طرفی | میزیر، رینولد، سیمون و وود، ۲۰۱۱- تجربی |
| مهارت‌های فنی | صلاحیت و خبرگی، بی‌طرفی | دی‌سای، جرراد و تریسی، ۲۰۱۱ |
| سرمایه‌گذاری نسبی انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی، کنترل کیفیت اجرای عملیات (۶ فاکتور) | تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، تحصیلات، ارتباطات گزارشگری، تمرکز بر امور مالی | لین، پیزینی، ورگاس و بردان، ۲۰۱۱ |
| سرمایه‌گذاری نسبی انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی | تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، ارتباطات گزارشگری، تمرکز بر امور مالی | پراویت، شارپ و وود، ۲۰۱۲ |
| | صلاحیت و خبرگی، واقع‌بینی (بی‌طرفی)، دقت نظر در اجرای عملیات | پیزینی، لین و زیگنفسوس، ۲۰۱۵ |
| استفاده حسابرسی داخلی از فن‌آوری‌های نوین از قبیل حسابرسی مستمر | | ملسکیو و سوتن، ۲۰۱۵ |
| اندازه واحد حسابرسی داخلی، سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی | تجربه، گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای، آموزش، خطوط گزارشگری، زمینه آموزش مدیریت (معکوس بی‌طرفی) | اگک، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵ |
| | خبرگی، واقع‌بینی، اجرای عملیات | دی‌سای، دی‌سای، لیبی و سربوستاوا، ۲۰۱۷ |
| | گواهینامه‌های برون‌سازمانی واحد حسابرسی داخلی، گواهینامه‌های کارکنان حسابرسی داخلی | گراس، کوخ و والک، ۲۰۱۷ |

منبع: نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶)، ص ۱۳

فرضیات پژوهش

با عنایت به مؤلفه‌های که در ادبیات و پژوهش‌های پیشین مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و یا به‌عنوان جنبه‌هایی از اثربخشی حسابرسی داخلی مدنظر قرار گرفته بودند، پنج عامل اساسی (شامل ۲۹ معیار فرعی) که در عمده پژوهش‌های قبلی نیز مدنظر قرار گرفته بودند اما در ایران مورد پژوهش قرار نگرفته بودند، به‌عنوان عواملی که انتظار می‌رود بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی مؤثر باشند، شناسایی و استخراج گردید. با عنایت به آن، فرضیاتی به شرح ذیل تدوین و مورد آزمون قرار خواهد گرفت.

۱. میزان «شایستگی و صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی» بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
۲. «اندازه واحد حسابرسی داخلی» بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
۳. «رابطه میان حسابرسی داخلی و مستقل» بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
۴. «حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی» بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد.
۵. «استقلال واحد حسابرسی داخلی» بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

روش پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش، از نوع مطالعات پیمایشی است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان داخلی شرکت‌هایی که دارای واحد حسابرسی داخلی فعال هستند، می‌باشد؛ بنابراین حسابرسان داخلی شرکت‌های دارای واحد حسابرسی داخلی فعال مورد پیمایش قرار گرفته‌اند. در این پژوهش به دلیل نبود آمارهای رسمی و دقیق در خصوص جمعیت جامعه توصیف شده مذکور، جامعه آماری نامشخص در نظر گرفته شده است؛ لذا برای تعیین حجم نمونه از فرمول حجم نمونه در جوامع نامحدود و به شرح معادله ذیل استفاده خواهد شد:

$$n = \frac{t^2 pq}{d^2}$$

که در فرمول فوق: n بیانگر اندازه نمونه، $Z=t$ ، $Z = 1/96$ (مقدار متغیر استاندارد شده در واحد متناظر با سطح اطمینان) در سطح احتمال 95% ، $p = q = 50\%$ (نسبت موفقیت و q نسبت شکست فرضیه می باشد)؛ و $d = 10\%$ خطای برآوردی نمونه می باشد. با جایگذاری در فرمول جوامع نامحدود، به شرح ذیل تعداد نمونه برآورد شده است:

$$n = \frac{(1/96)^2 \times 0/50 \times 0/50}{(0/10)^2} = \frac{0/9604}{0/01} = 96/04 \sim 96$$

تعداد نمونه آماری با مفروضات فوق، حدود ۹۶ مشارکت کننده برآورد می گردد. شایان ذکر است در مرحله پایلوت و بررسی اولیه برای بررسی اعتبار پرسشنامه برای ۳۰ نفر ارسال و پاسخ های مربوطه واصل و آزمون های اولیه برای روایی و پایایی پرسشنامه انجام شد. در گام دوم پرسشنامه ها از طریق ایمیل برای مدیران حسابرسی داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس و فرا بورس ایران ارسال گردید. مضافاً نسخه ای چاپی پرسشنامه ها در گردهمایی ها، سمینارهای آموزشی و مراجعات حضوری میان حسابرسان داخلی شرکت های ایرانی توزیع گردید. نهایتاً تعداد ۱۳۱ پرسشنامه قابل استفاده جمع آوری شد. شایان ذکر است، برای بررسی مناسب بودن ابزار گردآوری داده ها (پرسشنامه) روایی و پایایی آن مورد بررسی قرار گرفته و تأیید شده اند. این پرسشنامه شامل ۴۴ سؤال است که ۱۵ پرسش آن در خصوص بررسی نظرات مشارکت کنندگان از کار حسابرسی داخلی به منظور اندازه گیری اثربخشی حسابرسی داخلی بوده است. این ۱۵ عامل عبارت اند از نقش واحد حسابرسی داخلی در: بهبود عملکرد سازمانی، تطبیق نتایج برنامه ها با اهداف، بررسی کفایت اثربخشی سیستم کنترل داخلی، بررسی قابلیت اتکای گزارشگری مالی، حسابرسی رعایت آیین نامه های داخلی، حصول اطمینان از حفاظت از دارایی ها، ارزیابی نظام مدیریت ریسک سازمان، حصول اطمینان از کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان، ارزیابی نظام کنترل داخلی، ارائه پیشنهاد برای تقویت نظام کنترل داخلی، حسابرسی بهره وری سازمان، استفاده از برنامه های مبتنی بر خطر (اولویت)، انجام اقدامات به موقع در راستای نارسایی های گزارش شده توسط واحد حسابرسی داخلی و انجام پیگیری های مناسب توسط واحد حسابرسی داخلی به منظور حصول اطمینان از انجام شدن اقدامات اصلاحی، می باشد. شایان ذکر است عوامل مزبور در عمده پژوهش های پیشین به عنوان مؤلفه های اثربخشی حسابرسی داخلی مدنظر قرار گرفته اند. متغیرهای مستقل از طریق

جمع‌آوری پاسخ‌های حساب‌رسان داخلی به سؤالات مربوط به هر متغیر در پرسشنامه حساب‌رسان داخلی اندازه‌گیری شده است. این پرسش‌ها به ۵ دسته اصلی تقسیم شده‌اند:

اول: پرسش‌ها پیرامون صلاحیت و شایستگی (خبرگی) حساب‌رسی داخلی (فرضیه اول)

صلاحیت و شایستگی کارکنان واحد حساب‌رسی داخلی با اتکا بر پژوهش‌های قبلی و ادبیات، از طریق ۴ معیار اندازه‌گیری شده است: تحصیلات دانشگاهی، مدارک (گواهینامه‌های) حرفه‌ای، تجربه کاری در زمینه حساب‌رسی داخلی و بهبود مستمر (میانگین ساعات آموزشی سالانه).

دوم: پرسش‌ها پیرامون اندازه واحد حساب‌رسی داخلی (فرضیه دوم)

به منظور اندازه‌گیری این متغیر یک سؤال مطرح شده و از طریق شمارش تعداد کارکنان حساب‌رسان داخلی در استخدام واحد اندازه‌گیری شده است.

سوم: پرسش‌ها پیرامون رابطه (همکاری و تعامل) میان حساب‌رسان داخلی و مستقل (فرضیه سوم)

با اتکا بر پژوهش‌های قبلی و ادبیات، رابطه میان حساب‌رسان داخلی و مستقل با تعدادی شاخص که در ۹ سؤال مدنظر قرار گرفته در پرسشنامه، اندازه‌گیری شده است. این شاخص‌ها عبارت‌اند از: نگرش راجع به حساب‌رسان مستقل، همکاری شامل بررسی منافع دوجانبه، بحث پیرامون برنامه حساب‌رسی، اتکای حساب‌رسان مستقل بر کار حساب‌رسان داخلی، تعداد جلسات مشترک، به اشتراک گذاشتن مستندات کاری و حمایت مدیریت برای بهبود ارتباطات میان آن دو

چهارم: پرسش‌ها پیرامون حمایت مدیریت از حساب‌رسی داخلی (فرضیه چهارم)

حمایت مدیریت از حساب‌رسی داخلی به کمک شش شاخص و پرسش در پرسشنامه مدنظر قرار گرفته است. این شاخص‌ها عبارت‌اند از: حمایت مدیریت از حساب‌رسی داخلی در ایفای وظایف و مسئولیت‌هایش، مشارکت در تدوین برنامه حساب‌رسی داخلی، ارسال گزارش‌های حساب‌رسی داخلی برای مدیریت، پاسخ مدیریت به گزارش‌های حساب‌رسی داخلی و تأمین منابع و بودجه لازم برای واحد حساب‌رسی داخلی.

پنجم: پرسش‌ها پیرامون استقلال حسابرسی داخلی (فرضیه پنجم):

با عنایت به استانداردهای حسابرسی داخلی و به کمک ادبیات، استقلال حسابرسی داخلی با تعدادی از شاخص‌ها که در ۹ سؤال طراحی شده در پرسشنامه مدنظر قرار گرفته و اندازه‌گیری شده است. این شاخص‌ها عبارت‌اند از: سطح استقلال، گزارشگری به رده مناسبی از مدیریت، تعامل و ارتباطات مستقیم رئیس (مدیر) حسابرسی داخلی با هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد، اجتناب از تضاد منافع (عدم دخالت در امور اجرایی شرکت)، دخالت مدیریت در کار حسابرسی داخلی، دسترسی نامحدود به همه واحدها و کارکنان، انتصاب و برکناری رئیس حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره و عدم انجام (اجرای) فعالیت‌های غیر حسابرسی.

برای اندازه‌گیری پاسخ‌های واصله از طیف لیکرت ۵ درجه‌ای استفاده شده است که نحوه نمره دهی به هر پاسخ به شرح نگاره (۳) آمده است.

نگاره (۳): مقیاس سؤالات پرسش‌نامه

| گزینه | کاملاً موافقم | موافقم | نظری ندارم | مخالقم | کاملاً مخالفم |
|--------|---------------|--------|------------|--------|---------------|
| امتیاز | ۵ | ۴ | ۳ | ۲ | ۱ |

به منظور بررسی روایی ابزار، از روش «بررسی روایی صوری» استفاده شده است. بدین منظور پرسشنامه در اختیار پنج نفر از مدیران حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس قرار گرفت و از اخذ نظرات اصلاحی، پرسشنامه نهایی تدوین گردد. در این پژوهش برای تأیید پایایی پرسشنامه ابتدا یک نمونه اولیه شامل ۳۰ پرسشنامه پیش‌آزمون گردید و سپس با استفاده از داده‌های به دست آمده از این پرسشنامه‌ها و به وسیله نرم‌افزار SPSS آلفای کرونباخ تک‌تک متغیرها و کل به شرح زیر نگاره (۴) آمده است.

نگاره (۴): پایایی کل پرسشنامه و شاخص‌های اصلی آن

| متغیرهای تحقیق | تعداد سؤال | آلفای کرونباخ | نتیجه | آلفای کل |
|-----------------------------------|------------|---------------|-------|----------|
| استقلال حسابرسی داخلی | ۹ | ۰/۸۱۴ | تأیید | ۰/۸۴۲ |
| رابطه میان حسابرسان داخلی و مستقل | ۸ | ۰/۸۷۷ | تأیید | |
| حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی | ۶ | ۰/۷۹۳ | تأیید | |
| پرسش‌نامه اول | ۲۳ | ۰/۹۰۶ | تأیید | |
| اثربخشی حسابرسی داخلی | ۱۵ | ۰/۸۳۹ | تأیید | |

در ابزار تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش از نرم‌افزار SPSS جهت انجام آزمون‌های کولموگروف اسمیرنوف، ضریب همبستگی پیرسون آزمون مقایسه میانگین (t استیودنت) استفاده شده است.

تجزیه و تحلیل یافته‌ها

جمعیت شناختی

اطلاعات جمعیت شناختی مربوط به نمونه آماری این پژوهش، از نظر جنسیت، سن، تحصیلات، نوع شغل به شرح نگاره (۵) ارائه گردیده است.

نگاره (۵): ویژگی‌های جمعیت شناختی

| درصد | فراوانی | دسته‌ها | ویژگی‌های جمعیت شناختی |
|------|---------|--------------------|--------------------------------|
| ۲۴/۴ | ۳۲ | ۱-۵ نفر | تعداد حسابرسان داخلی در سازمان |
| ۲۹/۱ | ۲۵ | ۶-۱۰ نفر | |
| ۱۹/۸ | ۲۶ | ۱۱-۱۵ نفر | |
| ۲۸/۲ | ۳۷ | ۱۶-۲۰ نفر | |
| ۸/۴ | ۱۱ | ۲۰ نفر یا بیشتر | |
| ۶/۹ | ۹ | بدون دوره | دوره‌های حسابرسی داخلی |
| ۲۷/۵ | ۳۶ | یک دوره | |
| ۳۸/۹ | ۵۱ | دو دوره | |
| ۱۹/۱ | ۲۵ | سه دوره | |
| ۷/۶ | ۱۰ | چهار دوره یا بیشتر | |
| ۳/۱ | ۴ | بدون آموزش | ساعات آموزش سالانه |
| ۶/۱ | ۸ | کمتر از ۲۰ ساعت | |
| ۱۴/۵ | ۱۹ | ۲۱-۴۰ ساعت | |
| ۳۳/۶ | ۴۴ | ۴۱-۸۰ ساعت | |
| ۲۴/۴ | ۳۲ | ۸۱-۱۲۰ ساعت | |
| ۱۸/۳ | ۲۴ | ۱۲۰ ساعت یا بیشتر | |
| ۶/۱ | ۸ | هیچ کدام | مدارک حرفه‌ای |
| ۳۲/۱ | ۴۲ | سایر | |
| ۴۲/۷ | ۵۶ | حسابدار رسمی (CPA) | |

| ویژگی‌های جمعیت شناختی | دسته‌ها | فراوانی | درصد |
|------------------------|-------------------------|---------|------|
| | حسابرس داخلی خبره (CIA) | ۱۳ | ۹/۹ |
| | CIA & CPA | ۱۲ | ۹/۲ |
| | کارشناسی | ۶۵ | ۴۷/۳ |
| سطح تحصیلات | کارشناسی ارشد | ۵۶ | ۴۲/۷ |
| | دکتر | ۱۰ | ۷/۶ |
| | کمتر از یک سال | ۶ | ۴/۶ |
| سابقه کار | ۱-۵ سال | ۳۰ | ۲۲/۹ |
| | ۵-۱۰ سال | ۴۰ | ۳۰/۵ |
| | ۱۰-۱۵ سال | ۱۲ | ۹/۲ |
| | ۱۵ سال یا بیشتر | ۴۳ | ۳۲/۸ |
| | | | |

آمار توصیفی متغیرها

آمار توصیفی مرتبط با متغیرهای مستقل و وابسته پژوهش به شرح نگاره (۶) ارائه گردیده است:

نگاره (۶): آمار توصیفی متغیرهای مستقل و وابسته

| متغیرها | تعداد | کمینه | بیشینه | میانگین | انحراف معیار |
|-----------------------------------|-------|-------|--------|---------|--------------|
| استقلال حسابرس داخلی | ۱۳۱ | ۱۷ | ۴۵ | ۳۱/۶۸ | ۶/۰۶۷ |
| رابطه میان حسابرسان داخلی و مستقل | ۱۳۱ | ۱۱ | ۴۰ | ۲۱/۲۱ | ۴/۲۴۹ |
| حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی | ۱۳۱ | ۱۶ | ۲۸ | ۲۶/۷۱ | ۶/۱۵۶ |
| اثربخشی حسابرسی داخلی | ۱۳۱ | ۴۰ | ۷۵ | ۶۰/۵۴ | ۶/۹۲۱ |

نکته شایان توجه آن است که تعداد پرسش‌های مرتبط با متغیر «استقلال حسابرس داخلی» ۹ پرسش بوده است لذا سقف نمره مرتبط با این متغیر ۴۵ است (۵×۹) و میانگین آن ۲۷ (۳×۹) است. تعداد پرسش‌های مرتبط با متغیر «رابطه میان حسابرسان داخلی و مستقل» ۸ پرسش بوده لذا سقف نمره مرتبط با این متغیر ۴۰ است (۵×۸) و میانگین آن ۲۴ (۳×۸) است. تعداد پرسش‌های مرتبط با «حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی» ۶ پرسش است لذا سقف نمرات آن‌ها ۳۰ (۵×۶) و میانگین آن‌ها ۱۸ (۳×۶) و تعداد پرسش‌های مرتبط با «اثربخشی حسابرسی داخلی» ۱۵ پرسش است لذا سقف نمرات آن ۷۵ (۵×۱۵) و میانگین آن ۴۵ (۳×۱۵) است. نگاه اجمالی به میانگین امتیازات جمع‌آوری شده مرتبط با متغیرهای مزبور نشان می‌دهد که

به استثنای متغیر (رابطه میان حسابرسان داخلی و مستقل) میانگین داده‌های به دست آمده به طور قابل توجهی بزرگ‌تر از میانگین نظری هستند. متغیر «صلاحیت و شایستگی» شامل ساعات آموزش سالانه، سابقه کار، سطح تحصیلات، مدارک حرفه‌ای، ساعات آموزش سالانه و تعداد دوره‌های حسابرسی داخلی است و متغیر «اندازه واحد حسابرسی داخلی» بر اساس تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی اندازه‌گیری شده است. شایان ذکر است این داده‌های مرتبط با این دو متغیر (شایستگی و اندازه) از پرسش‌های اولیه و جمعیت شناختی پرسشنامه، گردآوری شده‌اند و آمار توصیفی مربوطه در نگاره (۵) ارائه گردید.

آمار استنباطی

برای انجام آزمون‌های آمار ابتدا باید وضعیت نرمال بودن داده‌ها برای انتخاب روش صحیح آماری انجام گیرد. برای این منظور ابتدا آزمون نرمال بودن متغیرها صورت می‌پذیرد.

آزمون کولموگروف - اسمیرنف:

جهت استفاده از تکنیک‌های آمار پارامتریک بایستی توزیع مقادیر متغیرها نرمال باشد؛ بنابراین در گام اول به کمک آزمون کولموگروف - اسمیرنف (K-S) نرمال بودن متغیرها، آزمون می‌شود. نتایج آزمون‌های آماری نشان می‌دهد که تمامی متغیرهای پژوهش دارای توزیع نرمال می‌باشند. نتایج آن به شرح نگاره (۷) ارائه گردیده است.

نگاره (۷): آزمون کولموگروف - اسمیرنف

| نتیجه آزمون | سطح معناداری | متغیر |
|-------------|--------------|-----------------------------------|
| نرمال است | ۰/۱۹۷ | اثربخشی حسابرسی داخلی |
| نرمال است | ۰/۰۸۶۵ | رابطه میان حسابرسان داخلی و مستقل |
| نرمال است | ۰/۱۳۴ | حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی |
| نرمال است | ۰/۲۰۳ | استقلال حسابرسی داخلی |

با عنایت به نرمال بودن متغیرهای پژوهش بر اساس نتایج آزمون K-S، می‌توان از آمار پارامتریک استفاده نمود. در این پژوهش برای آزمون فرضیات پژوهش از دو شیوه استفاده شده است. اول به کمک آزمون ضریب همبستگی، همبستگی میان تک تک متغیرهای مستقل با متغیر وابسته (اثربخشی حسابرسی داخلی) از نظر آماری مورد آزمون قرار می‌گیرد. نتایج این

بخش ضمن نشان دادن معنادار بودن شدت همبستگی، جهت همبستگی میان متغیرهای مستقل وابسته را نیز نشان خواهد داد. دوم داده‌های گردآوری شده را بر اساس پنجگانه بندی متغیر وابسته (اثربخشی حسابرسی داخلی) طبقه‌بندی سپس به کمک آزمون میانگین (t استیودنت) متفاوت بودن میانگین پنجگانه و پنجگانه اول متغیر مستقل، مورد آزمون قرار می‌گیرد. در صورت متفاوت بودن میانگین پنجگانه و اول متغیر مستقل، از نظر آمار می‌توان ادعا نمود که متغیر مستقل بر متغیر وابسته مؤثر بوده است.

آزمون ضریب همبستگی پیرسون (شیوه اول):

نتایج حاصل از آزمون ضریب همبستگی میان متغیرهای مستقل با وابسته (اثربخشی حسابرسی داخلی) به شرح نگاره (۸) به نمایش درآمده است.

نگاره (۸): نتایج آزمون ضریب همبستگی میان متغیرهای مستقل با متغیر وابسته

| نام متغیر | شماره فرضیه | تعداد نمونه | ضریب همبستگی پیرسون | سطح معناداری | نتیجه آزمون |
|-----------------------------------|-------------|-------------|---------------------|--------------|-------------|
| صلاحیت و شایستگی | اول | ۱۳۱ | ۰/۵۸۶ | ۰/۰۰۰ | تأیید فرضیه |
| اندازه واحد حسابرسی داخلی | دوم | ۱۳۱ | ۰/۵۳۷ | ۰/۰۰۰ | تأیید فرضیه |
| هماهنگی میان حسابرس داخلی و مستقل | سوم | ۱۳۱ | ۰/۴۹۹ | ۰/۰۰۰ | تأیید فرضیه |
| حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی | چهارم | ۱۳۱ | ۰/۵۸۵ | ۰/۰۰۰ | تأیید فرضیه |
| استقلال حسابرسی داخلی | پنجم | ۱۳۱ | ۰/۵۳۰ | ۰/۰۰۰ | تأیید فرضیه |

همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد، بر اساس نتایج آزمون ضریب همبستگی پیرسون، ارتباط میان متغیرهای مستقل با وابسته از نظر آماری معنادار است؛ یعنی شدن ارتباط میان آن‌ها مؤثر و از طرفی با عنایت به مثبت بودن ضریب همبستگی، رابطه مستقیمی میان آن‌ها وجود دارد. لذا بر اساس آزمون اول می‌توان تأیید هر پنج فرضیه پژوهش را نتیجه‌گیری نمود.

تحلیل نتایج بر اساس پنجگانه

در ابتدا بر اساس داده‌های مرتبط با متغیر وابسته (اثربخشی حسابرسی داخلی)، متغیرهای مستقل پنجگانه بندی می‌شوند. برای این کار با عنایت به آنکه ۱۵ پرسش (از نمره ۱ الی ۵) مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی است؛ لذا بالاترین نمره مورد انتظار ۷۵ (۱۵×۵)، کمترین

نمره ۱۵ (۱×۱۵) و نمره متوسط ۴۵ (۳×۱۵) خواهد بود. فاصله میان حداکثر نمره تا نمره متوسط ۳۰ (۴۵-۷۵) نمره است. با توجه به آنکه نمرات کمتر از متوسط به معنای فقدان اثربخشی تلقی می‌گردند، لذا در پنجم اول قرار می‌گیرند. با این توصیفات فاصله ۳۰ نمره‌ای به چهار قسمت مساوی تقسیم می‌شود که هر فاصله حدود ۷ نمره تعیین خواهد شد. بدین ترتیب تقسیم‌بندی پنجم‌ها بر اساس میانگین نمره اثربخشی عبارت است از: نمره ۱۵ تا ۴۷ به عنوان پنجم اول، ۴۸-۵۴ در پنجم دوم، ۵۵-۶۱ پنجم سوم، ۶۲-۶۸ پنجم چهارم و ۶۹-۷۵ به عنوان پنجم پنجم.

پس از تقسیم‌بندی پنجمی به شرح فوق، میانگین متغیرهای مستقل به تفکیک هر پنجم محاسبه می‌گردد. آمار توصیفی مرتبط با میانگین متغیرها به تفکیک هر پنجم در نگاره (۹) به نمایش درآید. در گام دوم به کمک آزمون مقایسه میانگین (t استیودنت) تفاوت پنجم اول و پنجم متغیرهای مستقل از نظر آماری مورد آزمون قرار گرفته است. نتایج آزمون فوق نشان می‌دهد که میانگین پنجم پنجم کلیه متغیرهای مستقل به‌طور معناداری بزرگ‌تر از پنجم اول آن‌ها است و این موضوع نشان می‌دهد که هر چقدر اندازه متغیرهای مستقل افزایش می‌یابد، اثربخشی حسابرسی داخلی (متغیر وابسته) نیز افزایش می‌یابد یا به تعبیر دیگر، در اندازه‌های بزرگ‌تر متغیر وابسته (اثربخشی حسابرسی داخلی) شاهد اندازه‌های بزرگ‌تر از متغیرهای مستقل هستیم لذا می‌توان نتیجه‌گیری نمود که عوامل مورد بررسی (صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی، همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل، حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی، استقلال حسابرسی داخلی) بر اثربخشی حسابرسی داخلی مؤثر هستند.

ذکر این نکته ضروری به نظر می‌رسد که نگاه اجمالی به آمار توصیفی مندرج در نگاره (۹) نشان می‌دهد که میانگین متغیرهای مستقل در پنجم‌ها به صورت صعودی اکید است و این موضوع یافته‌های پژوهش را تقویت می‌نماید. به عنوان مثال میانگین نمرات مرتبط با استقلال از پنجم اول تا پنجم به ترتیب ۲۳، ۲۷/۹۱، ۳۱/۱۴، ۳۲/۹۰ و ۳۷/۲۵ هستند.

تکانه (۹): میانگین متغیرها بر اساس پنجک بندی متغیر وابسته (اثربخشی حسابرسی داخلی)

| ردیف | نوع متغیر | متغیرها | نماینده متغیر | پنجک | | | | | سطح معناداری دارای تفاوت پنجک پنجم و اول به کمک آزمون t |
|------|-----------|----------------------------------|---|-------|-------|-------|-------|-----------------|---|
| | | | | اول | دوم | سوم | چهارم | پنجم | |
| ۱ | مستقل | صلاحیت و شایستگی | میانگین دوره‌های حسابرسی داخلی* | - | ۰/۸۲ | ۲/۲۰ | ۲/۰۸ | ۲/۶۳ | ۰/۰۰۰ - معنادار |
| | | | میانگین ساعات آموزش سالانه** | ۲/۶۷ | ۲/۰۵ | ۳/۴۳ | ۳/۲۸ | ۴/۳۸ | ۰/۰۰۰ - معنادار |
| | | | میانگین مدارک (گواهینامه‌های) حرفه‌ای*** | ۰/۶۷ | ۱/۰۹ | ۱/۷۵ | ۲/۱۸ | ۲/۵۶ | ۰/۰۰۰ - معنادار |
| | | | میانگین سطح تحصیلات**** | ۲/۰۰ | ۲/۲۷ | ۲/۴۳ | ۲/۷۴ | ۳/۱۹ | ۰/۰۰۰ - معنادار |
| | | | میانگین سابقه کار***** | ۲/۳۳ | ۲/۸۲ | ۳/۵۱ | ۳/۸۵ | ۳/۱۹ | ۰/۰۰۰ - معنادار |
| ۲ | مستقل | اندازه حسابرسی داخلی | میانگین تعداد حسابرسان داخلی در سازمان***** | ۲/۳۳ | ۱/۳۶ | ۲/۶۷ | ۳/۲۶ | ۳/۹۴ | ۰/۰۰۰ - معنادار |
| ۳ | مستقل | همکاری میان حسابرس داخلی و مستقل | ۱۸/۶۷ | ۲۳/۷۷ | ۲۶/۳۵ | ۲۶/۶۷ | ۳۳/۵۰ | ۰/۰۰۰ - معنادار | |
| ۴ | مستقل | حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی | ۱۳/۶۷ | ۱۸/۲۳ | ۲۰/۵۳ | ۲۳/۱۳ | ۲۴/۱۹ | ۰/۰۰۰ - معنادار | |
| ۵ | مستقل | استقلال حسابرسی داخلی | ۲۳/۰۰ | ۲۷/۹۱ | ۳۱/۱۴ | ۳۲/۹۰ | ۳۷/۲۵ | ۰/۰۰۰ - معنادار | |
| ۶ | وابسته | اثربخشی حسابرسی داخلی | ۴۰/۰۰ | ۵۲/۵۵ | ۵۸/۶۳ | ۶۴/۱۰ | ۷۲/۸۱ | ۰/۰۰۰ - معنادار | |

نحوه امتیازدهی (نمره دهی) به پاسخها بدین صورت بوده است: *هیچ دوره (۰)، یک دوره (۱)، دو دوره (۲)، سه دوره (۳) و چهار دوره یا بیشتر (۴). **فقدان آموزش (۰) تا ۲۰ ساعت (۱)، ۲۰ تا ۴۰ ساعت (۲)، ۴۰ تا ۸۰ ساعت (۳)، ۸۰ تا ۱۲۰ ساعت (۴)، بیش از ۱۲۰ ساعت (۵). ***هیچ مدرک حرفه‌ای (۰)، یک مدرک حرفه‌ای (۱)، دو مدرک حرفه‌ای (۲)، سه مدرک حرفه‌ای (۳) و چهار مدرک حرفه‌ای (۴). شایان ذکر است حسابدار رسمی، حسابرس داخلی خبره، کارشناس رسمی دادگستری و سایر گواهینامه‌ها، به‌عنوان گواهینامه‌های حرفه‌ای مدنظر قرار گرفته است. ****دیپلم و فوق‌دیپلم (۱)، کارشناسی (۲)، کارشناسی ارشد (۳) و دکتری (۴). *****کمتر از یک سال (۱)، یک تا پنج سال (۲)، پنج تا ده سال (۳)، ده تا ۱۵ سال (۴) و بیش از ۱۵ سال (۵). *****یک تا پنج نفر (۱)، شش تا ده نفر (۲)، ۱۱ تا ۱۵ نفر (۳)، ۱۶ تا ۲۰ نفر (۴) و بیش از ۲۰ نفر کارکنان (۵)

نتیجه‌گیری و تفسیر نتایج

اثربخشی یکی از مؤلفه‌های بااهمیت حسابرسی داخلی است. در این پژوهش تأثیر ۵ عامل «صلاحیت و شایستگی حسابرسی داخلی»، «اندازه واحد حسابرسی داخلی»، «رابطه میان حسابرسان داخلی و مستقل»، «حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی» و «استقلال حسابرسی داخلی» بر اثربخشی حسابرسی داخلی بررسی شد و نتایج تجزیه و تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیات نشان داد که: اول، کسب صلاحیت و شایستگی کافی از طریق گذراندن دوره‌های آموزشی، داشتن آموزش سالانه، اخذ مدارک حرفه‌ای، داشتن مدارک تحصیلی و کسب تجربه کاری، تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی دارد. دوم، داشتن واحد حسابرسی داخلی بزرگ‌تر به مفهوم انجام سرمایه‌گذاری بیشتر در منابع انسانی به اثربخشی بهتر حسابرسی داخلی می‌انجامد. سوم، داشتن تعامل و همکاری مناسب میان حسابرسان داخلی و مستقل در شرکت‌های ایرانی تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. چهارم، حمایت مدیریت از واحد حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری در اثربخشی حسابرسی داخلی دارد و پنجم، استقلال حسابرسان داخلی فاکتور مهم و تأثیرگذاری بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی است. هر پنج عامل بررسی شده فوق که بر اثربخشی حسابرسی داخلی مؤثر بوده‌اند، در مدل کیفیت طراحی و ارائه شده توسط منتی (۱۳۹۶) نیز مدنظر قرار گرفته بود. به طوری که صلاحیت و شایستگی، استقلال و سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی (اندازه) به عنوان برخی از عناصر اساسی ورودی‌های کیفیت حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و تعامل و همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل از عناصر اساسی مرتبط با «عوامل زمینه‌ای» مدل، استخراج گردیده بود. لذا بررسی تجربی این عناصر با یافته‌های منتی (۱۳۹۶) و نیکبخت، رضایی و منتی (۱۳۹۶) مطابقت و یافته‌های آن‌ها را تأیید می‌نماید. ذکر این نکته ضروری است که آن‌ها اثربخشی حسابرسی داخلی را یکی از عناصر اساسی (پیامدها) کیفیت حسابرسی داخلی نتیجه‌گیری نموده بودند. ناگفته پیداست به دلیل آنکه عوامل موردبررسی در این پژوهش با اتکا بر پژوهش‌های داخلی و خارجی استخراج گردیده است، یافته‌های این پژوهش با پژوهش‌های انجام شده قبلی، مطابقت می‌نماید. به طوری که یافته‌های این پژوهش با نتایج پژوهش لنز (۲۰۱۳)، بادارا و سایدین (۲۰۱۳)، لنز و هان (۲۰۱۵) و نتایج پژوهشگران مختلف که خلاصه مؤلفه‌های مؤثر بر

اثربخشی حسابرسی داخلی را به طور خلاصه در نگاره ۱ و ۲ درج شده است همخوانی دارد. نکته حائز اهمیت این است که در این پژوهش برخی از مهم ترین عوامل مرتبط با ورودی های حسابرسی داخلی (صلاحیت، استقلال، اندازه واحد حسابرسی داخلی) و برخی از عوامل زمینه ای (حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و هماهنگی میان حسابرسان داخلی و مستقل) مورد بررسی قرار گرفت در حالی که پژوهش های پیشین مؤلفه های دیگری نیز مرتبط با فرایند (اجرای عملیات)، خروجی های حسابرسی داخلی نیز مدنظر قرار داده بودند.

پیشنهادات کاربردی

با عنایت به آنکه در ادبیات، اثربخشی به معنای «دستیابی به اهداف» مدنظر قرار گرفته است و هدف اصلی حسابرسی داخلی مطابق آخرین تعریف ارائه شده از طرف انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۶) «ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان» و «کمک به سازمان جهت دستیابی به اهداف آن» عنوان شده است. لذا مدنظر قرار دادن راهبردهای (گزیده ای از راهبردها) زیر توسط دانشگاه ها، واحدهای تجاری، انجمن های حرفه ای، حسابرسان مستقل (مؤسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی) و نهادهای ناظر (سازمان بورس و اوراق بهادار، بانک مرکزی ج.ا.ا.) حول محورهای فوق، مورد توصیه است:

- بعد صلاحیت: تقویت و تداوم آموزش های حرفه ای، اختصاص واحدهای درسی به حسابرسی داخلی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی، نظام مند کردن اعطای گواهینامه های حرفه ای، الزام به داشتن صلاحیت های مورد نیاز برای مدیران حسابرسی داخلی توسط واحدهای ناظر، نظارت نهادهای ناظر بر رعایت استانداردهای مرتبط با صلاحیت حرفه ای، تقویت نشریات و کتب در حوزه حسابرسی داخلی، تقویت پژوهش های حوزه حسابرسی داخلی
- بعد استقلال: تقویت استقلال واحد حسابرسی داخلی از طریق الزام به انتصاب مدیر حسابرسی داخلی و کارکنان کلیدی واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته و هیئت مدیره، بررسی استقلال واحد حسابرسی داخلی توسط نهادهای ناظر، تقویت کمیته حسابرسی برای حمایت از استقلال واحد حسابرسی داخلی

- بعد هماهنگی میان حساب‌رسان داخلی و مستقل: اثربخشی کمیته حسابرسی برای ایجاد هماهنگی میان آن دو، ضمانت اجرای رعایت استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی) توسط جامعه حسابداران رسمی ایران برای مؤسسات حسابرسی، فرهنگ‌سازی به منظور تقویت این همکاری
- حمایت مدیریت از واحد حسابرسی داخلی: فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی برای مدیران ارشد، برگزاری دوره‌های آموزشی و همایش توسط نهادهای ناظر برای مدیران شرکت‌ها، معرفی مناسب خدمات حسابرسی داخلی برای صاحبکار،
- اندازه واحد حسابرسی داخلی: نظارت نهادهای ناظر بر اندازه واحدهای حسابرسی داخلی ناشران، تناسب میان اندازه سازمان و اندازه واحد حسابرسی داخلی، اختصاص بودجه کافی به واحد حسابرسی داخلی، نظارت کمیته حسابرسی بر بودجه واحد حسابرسی داخلی

پیشنهادات برای پژوهش‌های آتی

در این پژوهش، ارتباط میان ۵ فاکتور اساسی حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی مورد پژوهش قرار گرفت. اثربخشی حسابرسی داخلی بر اساس پیمایش نظر مشارکت‌کنندگان از وضعیت واحد حسابرسی داخلی مرتبط با آن‌ها به دست آمد. در پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌گردد اثربخشی حسابرسی داخلی را به کمک معیارهای عینی‌تری اندازه‌گیری و مورد پژوهش قرار گیرد. همچنین در این پژوهش داده‌های مرتبط با ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی بر اساس نظر مشارکت‌کنندگان حاصل آمده است. به‌طور مشابه پیشنهاد می‌گردد برای استخراج این ویژگی‌ها از داده‌های واقعی (به‌عنوان مثال اندازه واحد حسابرسی داخلی بر اساس تعداد کارکنان حسابرسی داخلی افشا شده از طریق سامانه کدال و...) استفاده شود. همچنین پیشنهاد می‌گردد در آینده با تکرار پژوهش در اندازه نمونه بزرگ‌تر و پیمایش سایر ذینفعان حسابرسی داخلی (نظیر اعضای هیئت‌مدیره، اعضای کمیته حسابرسی، مدیران ارشد) نیز صورت پذیرد. ذکر این نکته ضروری است که بر اساس ادبیات، عوامل زیادی بر اثربخشی حسابرسی داخلی مؤثر هستند (عوامل زمینه‌ای از قبیل ویژگی‌های کمیته حسابرسی، هیئت‌مدیره، ساختار راهبری شرکتی و...) که در این پژوهش ۵ عامل اساسی (شامل ۲۹ معیار فرعی) انتخاب گردیده بود. پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی به کمک

این شیوه پژوهش، عوامل بیشتری موردبررسی و پژوهش قرار گیرند و مضافاً اینکه به دلیل پایین بودن درجه بلوغ حسابرسی داخلی در سال‌های اولیه فراگیر شدن آن (متنی، ۱۳۹۶)، در سال‌های آینده، پس از گذشت زمان و تجربه‌اندوزی در حوزه حسابرسی داخلی در ایران، انجام پژوهش‌های مشابه در سال‌های آتی احتمالاً می‌تواند به تقویت مناسب‌تر یافته و تبیین بهتر ارتباطات میان این مؤلفه‌ها و اثربخشی حسابرسی داخلی منتج گردد.

محدودیت‌های پژوهش

به دلیل عدم افشای عمده اطلاعات واقعی پیرامون واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی (به‌استثناى رزومه مدیر حسابرسی داخلی و تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی)، دسترسی به داده‌های واقعی مرتبط با متغیرهای پژوهش امکان‌پذیر نبوده است. از مهم‌ترین محدودیت این پژوهش، مرتبط با ماهیت آن یعنی پیمایشی بودن آن است. داده‌های به‌دست‌آمده بر اساس نگرش ذهنی مشارکت‌کنندگان حاصل آمده است که ممکن است از معیارهای عینی و اندازه‌های واقعی فاصله داشته باشد. همچنین با کوشش فراوان نهایتاً ۱۳۱ پرسشنامه جمع‌آوری گردید، لذا در صورت مشارکت، حسابرسان داخلی بیشتر، قطعاً نتایج قابل‌اتکاتری حاصل می‌شد بنابراین در تعمیم‌یافته‌های حاصل از این پژوهش می‌بایست احتیاط نمود. همچنین به دلیل فراگیر شدن حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی در سال‌های اخیر به‌ویژه به‌موجب الزام دستورالعمل کنترل‌های داخلی مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ و همچنین الزامات و رهنمودهای بانک مرکزی (به‌ویژه چارچوب‌ها و رهنمودهای کمیته بال، ۲۰۱۵) که به دنبال بروز اختلاس‌های کلان در اوایل ۱۳۹۰ شمسی رخ داد (متنی، ۱۳۹۶)، درجه بلوغ واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی و آگاهی حرفه (به مفهوم عام) نسبت به جوانب مختلف آن کمتر بوده است لذا این موضوع یکی از محدودیت‌های ذاتی این پژوهش به شمار می‌رود.

پی‌نوشت

- ۱ International Professional Practices Framework (IPPF) ۲ Common Body of Knowledge (CBOK)

منابع

متنی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی. رساله دکتری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران.

نیکبخت، محمدرضا. رضایی، ذبیح‌الله. منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی.

دانش حسابرسی: ۶۹، ۵۸-۵.

- Badara, M. S. & Sadin, S. Z. (2013). The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion. *international Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences: 3 (3)*, 340-351.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2010). Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency. IPPF – Practice Guide, December.
- Institute Of Internal Auditors. (2016). International Standards for the Professional Practice Of Internal Auditing (Standards).
- Lenz, R. (2013). Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study, dissertation at the Université catholique de Louvain - Louvain School of Management Research Institute.
- Lenz, R. and Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? *Managerial Auditing Journal 27 (6)*, 532-549.
- Lenz, R. Sarens, G. and D'Silva, K. (2013). Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: sorting the wheat from the chaff, *International Journal of Auditing: 18 (2)*, 126-138.
- Lenz, Rainer, Hahn, Ulrich, (2015), A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal: 30 (1)*.
- Lenz, Rainer, Sarens, Gerrit, (2012), Internal Auditing Effectiveness: Multiple Case Study Research in Germany That Hardens Role Theory and the Relational Theory of Coordination Accepted for presentation at the CAAA ANNUAL CONFERENCE, May 31 - June 3.
- Mennati, V. (2018). Designing Internal Audit Quality Model in Iranian Companies, Ph. D. Dissertation, Faculty Of Management, University Of Tehran. [in Persian].
- Nikbakht, M. R. Rezaee, Z. and Mennati, V. (2017). Designing Internal Audit Quality Model, *Journal of Audit Science: 17 (69)*. [in Persian].