



مدلی برای شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای

سعید محسنی نیا^۱، جعفر باباجانی^۲، محمدتقی تقوی فرد^۳

چکیده: حسابرسی داخلی یکی از ارکان حاکمیت (راهبری) شرکتی صحیح در بانک‌ها، شرکت‌ها و سازمان‌ها تلقی می‌گردد. اهمیت حسابرسی داخلی در سازمان‌های مختلف در سراسر جهان غیرقابل انکار است لذا در این پژوهش، سعی گردید با بهره‌گیری از روش تحقیق دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۵۶ نفر از افراد دارای سابقه در حرفه حسابرسی داخلی، معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی شناسایی شده تا منتج به طراحی مدلی مناسب گردد. در این راستا و بر اساس مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق، تعداد ۲۹ معیار احصاء گردید که در چهار بخش شامل الف. صلاحیت حسابرسان داخلی با یازده معیار؛ ب. استقلال واحد حسابرسی داخلی با هشت معیار؛ ج. معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی با هفت معیار؛ و د. سایر معیارها با سه معیار، طبقه بندی شد. داده‌ها با مدل تحلیل عاملی تأییدی و به کمک نرم افزار R مورد تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق، حاکی از پذیرفته شدن ۱۹ معیار از معیارهای یادشده می‌باشد که مدلی به منظور شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای ارائه می‌نماید.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی داخلی، کیفیت حسابرسی داخلی، استقلال، صلاحیت، اجرای عملیات حسابرسی داخلی

۱. مقدمه و بیان مسأله

حسابرسی داخلی یکی از اجزای مهم سیستم حاکمیت شرکتی با کیفیت بالا محسوب می‌شود (یولریچ، کرمین و وود، ۲۰۱۹) لذا از اهمیت واحد حسابرسی داخلی همین بس که طبق مدل حاکمیت شرکتی که توسط انجمن حسابرسان داخلی مطرح شده است، از واحد حسابرسی داخلی اثربخش به عنوان یکی از چهار سنگ بنای حاکمیت شرکتی همراه با کمیته حسابرسی، مدیریت اجرایی و حسابرسان مستقل نام برده شده است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۵). بر این اساس، امروزه در سراسر دنیا، بسیاری از شرکت‌ها و سازمان‌ها حسب الزام و یا به اختیار خود، اقدام به تأسیس واحد حسابرسی داخلی نموده‌اند.

در سال ۲۰۰۶ میلادی، بورس اوراق بهادار نیویورک کلیه شرکت‌های عضو را موظف کرد تا واحد حسابرسی داخلی ایجاد نمایند. این نهاد معتقد است وجود یک واحد حسابرسی داخلی اثربخش موجب خواهد شد کمیته حسابرسی و سایر ذینفعان گزارشات مالی، اطلاعات مربوط به ریسک‌های شرکت از جمله ریسک گزارشگری مالی و همچنین اطلاعات مرتبط با کنترل-های داخلی شرکت را کسب نمایند (هارینگتون، ۲۰۰۴). در ایران نیز، سازمان بورس و اوراق بهادار طی ابلاغیه‌ای مورخ ۱۳۹۱/۱۲/۹، کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران را ملزم به تشکیل واحد حسابرسی داخلی نموده است.

انجام حسابرسی به نحو با کیفیت از مهمترین مباحث موجود در عملیات حسابرسی امروزی است به طوری که کیفیت داده‌های مالی شرکت‌ها وابسته به کیفیت حسابرسی آنهاست (کشتکار، خواجه‌وی و دستگیر، ۱۳۹۸ به نقل از میتینن). بنابراین، کیفیت مطلوب حسابرسی حاکی از کیفیت مطلوب گزارشگری مالی دارد (ابراهیمی، بهرامی نسب و کریمی، ۱۳۹۸). به طریقی مشابه در خصوص حسابرسی داخلی نیز همین نظر قابل تعمیم است. بر این اساس، برخی محققین مانند ابوت و کارسلو به این نکته مهم اشاره داشته‌اند که برای دستیابی به نتایج مطلوب در یک شرکت، تنها وجود یک واحد حسابرسی داخلی کافی نبوده بلکه میزان کیفیت واحد حسابرسی داخلی است که نقش حیاتی را ایفا می‌نماید (جوهرل، جوهرل، سوبرامانیم و کوپر، ۲۰۱۳) از این رو، مبحث گسترده‌ای در حسابرسی داخلی تحت عنوان «کیفیت حسابرسی داخلی» گشوده شده و پژوهش‌های مختلفی در این رابطه انجام گرفته است.

برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی، اغلب پژوهشگران از جمله پیزینی و همکاران

و دی سای و همکاران، بر معیارهای تأکید شده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید نموده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سه معیار را مدنظر قرارداده‌اند. بر اساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل باید قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی «صلاحیت و خبرگی»، «بی‌طرفی» و «ماهیت و دامنه کار انجام شده حسابرسی داخلی» مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورتهای مالی به کار گیرند (نیکبخت، رضائی و منتی، ۱۳۹۶). همچنین سایدین (۲۰۱۰) بیان می‌دارد که در بسیاری از تحقیقات پیشین، معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی را به سه طبقه صلاحیت، بی‌طرفی و اجرای عملیات حسابرسی داخلی دسته بندی نموده‌اند.

لازم به ذکر است گرچه طبقه‌بندی مورد اشاره برای معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در بسیاری از تحقیقات و مطالعات صورت پذیرفته از جمله پیزینی و همکاران و دی سای و همکاران، مشترک می‌باشد لیکن معیارهای زیر مجموعه هر یک از طبقات صلاحیت، بی‌طرفی و اجرای عملیات حسابرسی داخلی، در تحقیقات متعدد، لزوماً یکسان نبوده به گونه‌ای که علی‌رغم وجود معیارهای مشابه، موارد افتراق زیادی نیز وجود دارد. همچنین، الزام سازمان بورس مبنی بر تشکیل واحد حسابرسی داخلی موجب تحمیل مخارج قابل توجهی بر شرکت‌های ایرانی در راستای اجرای حسابرسی داخلی (از جمله مخارج استخدام حسابرس داخلی یا برون سپاری آن) شده است و این امر، انتظارات از حسابرسان داخلی مبنی بر انجام عملیات حسابرسی داخلی دارای کیفیت را هر چه بیشتر افزایش داده است لذا ضرورت دارد پژوهش‌هایی به منظور شناسایی معیارهای سنجش «کیفیت حسابرسی داخلی» برای محیط ایران صورت پذیرد چرا که معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی مطرح شده، غالباً برای محیط‌های خارج از ایران می‌باشد. در ادامه پژوهش حاضر ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش‌های انجام شده داخلی و خارجی پیرامون موضوع پژوهش، تبیین شده است. سپس پرسش‌های پژوهش تشریح شده است. در بخش بعدی روش‌شناسی پژوهش و مدل اندازه‌گیری معرفی و یافته‌ها در قالب یک مدل ارائه می‌شود. در بخش پایانی نیز نتیجه‌گیری و پیشنهادها پژوهش ارائه شده است.

۲. مبانی نظری پژوهش

۱-۲. معیارهای سنجش صلاحیت

یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرس داخلی می‌باشد. استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی مقرر می‌نماید حسابرسان داخلی باید از دانش، توانایی‌ها و سایر ویژگی‌های حرفه‌ای لازم برای ایفای مسئولیت‌های فردی خویش برخوردار باشند. فعالیت حسابرسی داخلی در مجموع باید دانش، توانایی و سایر ویژگی‌های حرفه‌ای لازم برای ایفای مسئولیت‌ها برخوردار باشد یا آنها را فراهم نماید (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶). در ادامه به معرفی معیارهای سنجش صلاحیت پرداخته می‌شود:

الف. معیار سابقه (تجربه) حسابرسان داخلی: بررسی پیشینه تحقیق در زمینه سابقه

و تجربه نشان می‌دهد که تجربه بالای حسابرسان باعث فراهم آمدن شواهدی است که موجب بهبود عملکرد حسابرسان می‌شود (تامسون، ۱۹۹۰) از این رو، پیش بینی می‌شود که کارکنان حسابرسی داخلی دارای تجربه قبلی و متخصص در امر حسابرسی با ارائه ارزش آفرینی بیشتر باعث بهبود کنترل‌های داخلی سازمان شوند (برودی، گولن و رکرز، ۱۹۹۸).

ب. معیارهای تحصیلات، گواهینامه‌ها و آموزش: پیزی، لین و زیگنفسوس (۲۰۱۵)

علاوه بر سابقه (تجربه)، از سه عامل دیگر شامل تحصیلات، گواهینامه‌ها و آموزش به عنوان معیار سنجش صلاحیت استفاده نموده‌اند. پراویت، شارپ و وود (۲۰۱۲) و پراویت، اسمیت و وود (۲۰۰۹) نیز برای سنجش صلاحیت، علاوه بر تجربه، از دو معیار گواهینامه و آموزش بهره برده‌اند. همچنین، چانگ، چن، چنگ و چی (۲۰۱۹)، علاوه بر سابقه (تجربه)، دو عامل دیگر شامل تحصیلات و گواهینامه‌ها را به عنوان معیار سنجش صلاحیت بکار برده‌اند.

ج. معیار آشنایی با صنعت صاحبکار: هوگان (۱۹۹۷) معتقد است که پیچیده شدن

صنایع نیازمند افزایش تخصص است و وجود تخصص موجب ارائه خدمات با کیفیت بالاتر می‌گردد. دان و می هیو (۲۰۰۴) نیز بر این اعتقادند که حسابرسان داخلی که با صنعت صاحبکار آشنایی دارند می‌توانند بین خود و سایر همکاران خود تمایز را حس نموده و از قدرت سازمانی بالاتری برخوردار باشند.

د. معیار آشنایی با مهارت‌های فناوری اطلاعات (IT): انجمن حسابرسان داخلی

بریتانیا یکی از ویژگی‌های حسابرسان داخلی را دارا بودن دانش کافی در مورد ریسک‌ها و کنترل‌های کلیدی فناوری اطلاعات و تکنیک‌های حسابرسی مبتنی بر فناوری موجود برای انجام کار ارجاعی می‌داند (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۱۳۹۶).

هـ معیار آشنایی با مهارت‌های برقراری ارتباط: برقراری ارتباط یکی از حیاتی‌ترین

مهارت‌های حسابرسان داخلی است که بدون آن دستیابی به اهداف مورد نظر حسابرسان حتی گاهی غیر ممکن به نظر می‌رسد. اهمیت این مهارت هر روزه رو به افزایش است تا جایی که سیگال (۲۰۰۰)، در تحقیق پیمایشی خود سؤالی را با این مضمون از مدیران و حسابداران مطرح کرد: "تغییری که در کار شما طی ۵ سال گذشته رخ داده و مهمترین دانش و مهارتی که جهت انجام مؤثرتر وظایفتان کسب کرده‌اید چه بوده است؟". در این تحقیق، حدود ۹۳ درصد پاسخ دهندگان به مهارت‌های رایانه‌ای اشاره کرده و بعد از آن، مهارت برقراری ارتباط و اطلاع از جنبه‌های مختلف کسب و کار، بیشترین ضریب اهمیت در پاسخ‌ها را به خود اختصاص داده بود.

۲-۲. معیارهای سنجش استقلال و بی‌طرفی

استقلال واحد حسابرسی داخلی، عامل مهمی در اثربخشی و مؤثر بودن و در نتیجه افزایش قدرت فعالیت‌های آن به شمار می‌آید. منشور فعالیت حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیر حسابرسی داخلی و کارکنان واحد حسابرسی داخلی را مجاز به انجام اعمالی که استقلال و بی‌طرفی آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد، نمی‌داند (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱). مفهوم استقلال به معنی توانایی حسابرسان در بررسی و ارزشیابی منصفانه و بی‌طرفانه است، به گونه‌ای که فشارهای وارده از هر طرف نتواند نظر او را تحت تأثیر قرار دهد (ابوعزه، ۲۰۱۲). در ادامه به معرفی معیارهای سنجش استقلال و بی‌طرفی پرداخته می‌شود:

الف. نحوه ارتباط بین واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی: نظارت کمیته

حسابرسی و پشتیبانی آن از فعالیت حسابرسی داخلی به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا استقلال و بی‌طرفی خود را حفظ و بدین شیوه بتوانند تردید حرفه‌ای خویش را اعمال کنند (منتی و بابایی، ۱۳۹۴). برخی محققین معتقدند هرچه نظارت کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی بیشتر شود، واحد حسابرسی داخلی هر چه بیشتر از فشارهای احتمالی

مدیریت رهایی یافته و در نتیجه استقلال آن افزایش می‌یابد (کارسلو، هرمانسون و راقوناندان، ۲۰۰۵). حال چنانچه واحد حسابرسی داخلی به طور کافی از فشارهای احتمالی مدیریت محافظت نشود، این سبب خواهد شد تا مدیر ارشد اجرایی یا مدیر ارشد مالی بتواند بر نحوه گزارشگری واحد حسابرسی داخلی اثرگذار بوده به گونه‌ای که احتمال انعکاس گزارشات حسابرسی داخلی با کیفیت به مراجع ذی صلاح کاهش یابد. این اثرگذاری می‌تواند در قالب ایجاد فشار بر واحد حسابرسی داخلی از سوی مدیر ارشد اجرایی یا مدیر ارشد مالی به منظور دستکاری گزارشات صادره واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی یا حسابرسان مستقل باشد.

پروایت و همکاران (۲۰۱۲ و ۲۰۰۹) برای سنجش استقلال و بی‌طرفی از معیار سطح گزارشگری بهره برده‌اند و در این رابطه، متغیری با عنوان «CAEAC» انتخاب شده است. متغیر مذکور به گونه‌ای است که اگر مدیر حسابرسی داخلی گزارشات خود را به کمیته حسابرسی ارائه نماید به آن، عدد یک اختصاص می‌یابد و در صورتی که به مدیریت ارائه شود، به آن، عدد صفر داده می‌شود.

ب. برون سپاری فعالیت واحد حسابرسی داخلی: دومین معیار سنجش استقلال واحد حسابرسی داخلی طبق تحقیق ابوت و همکارانش، بر اساس میزان حضور واحد برون سپاری شده حسابرسی داخلی می‌باشد (ابوت، داقرتی، پارکر و پیترز، ۲۰۱۶). به عبارتی دیگر، آنان فرض نمودند هرچه حضور واحد برون سپاری شده حسابرسی داخلی کمتر باشد، استقلال واحد حسابرسی داخلی استخدامی افزایش می‌یابد. توضیح بیشتر آنکه علیرغم وجود مزایای بالقوه برای برون سپاری واحد حسابرسی داخلی، این امر ممکن است منجر به کاهش استقلال حسابرسان داخلی استخدامی توسط شرکت گردد که خود یک نوع هزینه محسوب می‌شود. کوآرلس (۱۹۹۴) بیان می‌کند که استفاده قابل توجه از فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی برون سپاری شده ممکن است نگرانی‌های شغلی و در نتیجه کاهش انگیزه برای حسابرسان داخلی استخدامی توسط شرکت بوجود آورد. بنابراین چنانچه آنان احساس نمایند که امکان جایگزینی‌شان با حسابرسان داخلی برون سپاری شده وجود خواهد داشت، به دلیل اینکه ممکن است شغل خود را از دست دهند، تمایل کمتری خواهند داشت تا اشتباهات را به نحو شایسته گزارش نمایند.

ج. درگیر نشدن کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی داخلی؛ و عدم ارائه خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که حسابرسی داخلی قبلاً مسئول آن بوده است: ابو عزه (۲۰۱۲) برای سنجش استقلال حسابرسی داخلی، چندین معیار را معرفی نموده است که یکی از آنها، عدم اشتغال کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی داخلی می‌باشد. همچنین، استانداردهای بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی این چنین الزام می‌دارد که حسابرسان داخلی باید از ارزیابی عملیات مشخصی که در گذشته مسئول آن بوده‌اند، خودداری کنند. چنانچه حسابرسی داخلی خدمات اطمینان‌دهی را در مورد فعالیتی که در سال‌های قبل مسئول آن بوده انجام دهد، بی‌طرفی وی مخدوش یا تضعیف می‌شود (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۱۳۹۶).

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

ه. تصویب برنامه، بودجه و پاداش حسابرسی داخلی توسط هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی: به منظور رعایت استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا بیان می‌دارد که استقلال سازمانی به طور مؤثر زمانی حاصل می‌شود که مدیر حسابرسی داخلی به هیئت مدیره گزارش دهد. مثال‌هایی از گزارش دهی کارکردی به هیئت مدیره و نتایج حاصل عبارت است از: الف. تصویب منشور حسابرسی داخلی؛ ب. تصویب برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک؛ ج. تصویب بودجه و منابع مورد نیاز حسابرسی داخلی؛ د. دریافت گزارش‌های مدیر حسابرسی داخلی در مورد عملکرد فعالیت حسابرسی داخلی توسط هیئت مدیره؛ ه. تصویب تصمیمات مربوط به انتصاب یا عزل مدیر حسابرسی داخلی و و. تصویب پاداش مدیر حسابرسی داخلی (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۱۳۹۶).

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

۳-۲. معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی

علاوه بر صلاحیت (خبرگی) و بی‌طرفی (استقلال)، سومین جزء از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، «اجرای عملیات حسابرسی داخلی» است (پروایت و همکاران، ۲۰۰۹) لذا در ادامه به بیان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی پرداخته می‌شود:

الف. دارا بودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی: ازالوی و مزا (۲۰۱۸) در پژوهش خویش، وجود منشور حسابرسی داخلی که در آن، اهداف، اختیارات و مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی به طور رسمی تعریف و توسط هیئت مدیره تأیید شده باشد را به عنوان یکی از شاخص‌های اثربخشی حسابرسی داخلی انتخاب نموده‌اند.

ب. دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مذکور: برنامه‌ریزی برای حسابرسی یک عمل حیاتی است و شامل تهیه یک طرح استراتژیک، برنامه‌های سالانه و برنامه‌هایی برای انجام وظایف و مأموریت‌های فردی حسابرسی است؛ برنامه ریزی حسابرسی، شاخصی از کیفیت حسابرسی داخلی است که با اثربخشی حسابرسی داخلی مرتبط است (میهرت و ایسما، ۲۰۰۷). کوتزی و لوب (۲۰۱۳) کمال حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک را با اثربخشی حسابرسی داخلی مرتبط نمودند، از آن جهت که واحد حسابرسی داخلی که به کاهش ریسک‌های کلیدی تهدید کننده سازمان کمک

نماید به طور مؤثرتری فعالیت می‌کند.

ج. بهره‌گیری از انواع سخت افزارها و نرم افزارهای رایانه‌ای (فناوری اطلاعات):

انصاری و ده یادگاری (۱۳۸۹) بر این باورند که عوامل متعددی در اثربخشی حسابرسی داخلی سهیم هستند که یکی از مهمترین آنان، در نظرگرفتن فناوری اطلاعات در فرآیندهای ارزیابی ریسک و اطمینان‌دهی کنترل توسط حسابرسی داخلی می‌باشد.

د. درصد هر چه بیشتر پیشنهادهای حسابرسی داخلی که اجرایی شده باشد:

حسابرسان داخلی باید نتایج کارهای حسابرسی را گزارش نمایند. گزارش حسابرسی باید شامل اهداف و دامنه کار و همچنین نتایج مربوطه، پیشنهادها و برنامه عمل باشد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶). در همین زمینه کوای (۲۰۱۹) میزان توصیه‌های حسابرسان داخلی که توسط صاحبکاران اجرایی شده است را به عنوان یک معیار برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار دادند.

هـ. وجود ساز و کار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی:

مدیر حسابرسی داخلی باید ساز و کاری را به منظور پایش تعیین تکلیف نتایج ابلاغی به مدیریت، پی‌ریزی و حفظ کند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶) چرا که این امر منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی می‌شود.

و. انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی (به صورت مستمر یا دوره‌ای):

استانداردهای بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی بیان می‌دارد که مدیر حسابرسی داخلی باید یک برنامه بهبود و اطمینان‌دهی در مورد کیفیت که همه جنبه‌های فعالیت حسابرسی داخلی را پوشش داده و مشتمل بر ارزیابی‌های درونی و بیرونی باشد، تدوین و برقرار نماید (انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا، ۱۳۹۶).

۲-۴. سایر معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی

الف. میزان سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی: یکی دیگر از معیارهای

سنجش کیفیت حسابرسی داخلی که توسط برخی محققین مورد استفاده قرار گرفته است، میزان سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی است (گراس، کوخ و والک، ۲۰۱۷)؛ پیزی و

همکاران، ۲۰۱۵؛ پروایت و همکاران، ۲۰۱۲ و ۲۰۰۹؛ لین، پیزی، وارگوس و باردهان، (۲۰۱۱).

ب. اندازه واحد حسابرسی داخلی: زین سوبرامانیم و استوارت (۲۰۰۶) این بحث را مطرح می‌نمایند که هر چه اندازه واحد حسابرسی داخلی بزرگتر (در مقایسه با یک واحد کوچکتر) باشد موجب می‌شود احتمال اینکه با داشتن منابع بهتر شامل داشتن یک دامنه کاری گسترده‌تر، جایگاه سازمانی بالاتر و تنوع استعداد کارکنان، عملکرد حسابرسی داخلی بهتری داشته باشیم، افزایش یابد لذا آنان «اندازه واحد حسابرسی داخلی» را به عنوان یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی برگزیده‌اند.

ج. معیار سابقه واحد حسابرسی داخلی: اعتمادی، رجبی و مقدم (۱۳۹۶) با استنتاج از تحقیقات انجام شده توسط محققین متعدد، بر این باور هستند که سال‌های زیاد سابقه واحد حسابرسی داخلی در سازمان، این واحد را بهتر جلوه می‌دهد و در نتیجه به نظر می‌رسد قدرت واحد حسابرسی داخلی را بالا ببرد. این به این دلیل است که واحد حسابرسی داخلی در زمینه نیروی انسانی و آموزش سرمایه‌گذاری بیشتری کرده است و این امر امکان افزایش قدرت حسابرسی داخلی را در سازمان بالا خواهد برد.

۳. پیشینه پژوهش

در ذیل به تحقیقاتی در حوزه کیفیت حسابرسی داخلی و اثربخشی آن اشاره می‌شود.

۱-۳. تحقیقات خارجی

روسی و بریوت (۲۰۱۴) دینفعان حسابرسی داخلی (اجراکنندگان، استفاده‌کنندگان و استانداردهاگذاران) که شامل حسابرسان داخلی، اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و رهنمودهای انجمن حسابرسان داخلی بود را در کانادا مورد مطالعه قرار دادند. بر اساس ۵۶ مصاحبه انجام شده، آنها نشان دادند که کیفیت حسابرسی داخلی از نگاه دینفعان مختلف دارای جنبه‌های متفاوتی است. حسابرسان مستقل بر «صلاحیت»، «استقلال» و «ارزیابی کنترل‌های داخلی» تأکید داشته‌اند. اعضای کمیته حسابرسی بر «ارائه خدمات مشاوره‌ای» و «ارتباطات نزدیک با مدیریت» تأکید نموده بودند. حسابرسان داخلی «ارائه راه حل به منظور تسکین و

مدیریت ریسک»، «ارتباطات خوب با مدیریت»، «اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی»، «بی‌طرفی»، «سخت‌کوشی و دقت»، «داشتن مهارت‌های ارتباطی»، «شناخت عمیق از کسب و کار شرکت»، «مهارت‌های متنوع» و «مهارت‌های تحلیلی»، «قضاوت حرفه‌ای» را نشانه‌هایی از کیفیت حسابرسی داخلی، عنوان نموده بودند.

کابوی، کراگو و ریرو (۲۰۱۸) در پژوهشی به بررسی رابطه بین استقلال حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته‌اند. یافته‌های تحقیق نشان داد که استقلال حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد لذا استقلال حسابرسی داخلی، ابزار مهمی برای پیش‌بینی اثربخشی عملکرد حسابرسی در جامعه مورد مطالعه است. کریشنه و بالکوتی (۲۰۲۰) در پژوهشی به طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی در کشور تونس پرداخته‌اند. مدل مذکور نشان می‌دهد که دانش حسابرس داخلی، استقلال گزارش، رعایت استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، رابطه با حسابرس مستقل، روابط شخصی حسابرس داخلی، دسترسی به اطلاعات و حوزه مداخله حسابرس داخلی با کیفیت حسابرسی داخلی ارتباط مثبت دارند.

۳-۲. تحقیقات داخلی

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در پژوهشی با بهره‌گیری از روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق و با کمک رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرآیند، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است، مدلی را برای کیفیت حسابرسی داخلی طراحی نمودند. در این راستا با ۳۲ نفر از ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی با عناوین «اعضای هیئت مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی، اعضای کمیته‌های حسابرسی، مدیران حسابرسی داخلی شرکت-های ایرانی و همچنین شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ عهده‌دار حسابرسی مستقل یا ارائه خدمات برون‌سپاری حسابرسی داخلی» و سایر ذینفعان و ناظران شامل «مسئولین سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی، هیئت مدیره انجمن حسابرسان داخلی و چند تن از مدیران سازمان حسابرسی» به عنوان نهادهای ناظر، نیز مصاحبه صورت گرفت.

مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷) در تحقیقی با هدف تعیین عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، عناصر کلیدی حسابرسی داخلی را در دو سطح مفاهیم و عوامل کلیدی طبقه‌بندی نمودند و به

منظور اطمینان از تأیید این موارد، از روش دلفی برای بررسی نظر خبرگان و متخصصان حرفه‌ی حسابداری داخلی استفاده کردند. نتایج تحقیق منتج به ارائه‌ی فهرستی از پنج مفهوم کلیدی شامل ویژگی‌های کلیدی حسابداری داخلی، مدیریت فعالیت حسابداری داخلی، خدمات و نقش حسابداری داخلی، فرایند اجرای عملیات حسابداری داخلی و روابط سازمانی گردید. همچنین ۱۷ عامل کلیدی شامل صلاحیت، استقلال سازمانی، بی‌طرفی، تعامل دوسویه با هیئت مدیره، کمیته حسابداری و مدیریت ارشد (حمایت مدیریت)، برون سپاری خدمات حسابداری داخلی، مدیریت افراد، خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای، ارزیابی عملکرد (برنامه‌ی بهبود و تضمین کیفیت)، گزارش نتایج کار حسابداری داخلی، پیگیری نتایج کار حسابداری داخلی و ... تعریف گردید که همه‌ی آنها به تأیید خبرگان و صاحب نظران این حرفه رسید.

حاجیها و رجب‌دوری (۱۳۹۸) در پژوهشی به تهیه الگو و بررسی اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابداری داخلی پرداخته‌اند. یافته‌ها حاکی از آن است که استقلال به‌عنوان اولویت اول و در ادامه، عوامل رعایت اصول و ضوابط، صلاحیت و شایستگی، عوامل ارتباطی و حمایت مدیران از حسابرسان داخلی به ترتیب در اولویت‌های بعدی، قرار دارند.

باباجانی و همکاران (۱۳۹۹) در پژوهشی به ارائه الگویی برای قابلیت حسابداری داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران پرداخته‌اند. الگوی مذکور با استفاده از روش دلفی فازی و براساس اجماع نظر ۵۳ متخصص و خبره در زمینه حسابداری داخلی بدست آمد که متناسب با شرایط کشورمان بوده و می‌تواند ضمن ارتقای سطح ایفا و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی، زمینه لازم را برای بهبود مستمر فعالیت حسابداری داخلی در نهادهای بخش عمومی فراهم نماید.

۴. پرسش‌های پژوهش

با توجه به مطالب پیش گفته، این پژوهش به دنبال شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابداری داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای (افراد دارای سابقه فعالیت در حرفه حسابداری داخلی) می‌باشد لذا بر اساس مطالعات صورت گرفته، سؤالاتی به شرح ذیل طرح شده است:

۱. معیارهای مورد پذیرش خبرگان حرفه‌ای برای سنجش کیفیت حسابداری داخلی

چيست؟

۲. اولویت (رتبه) معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای

چگونه است؟

۵. روش تحقیق

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، توصیفی-تحلیلی محسوب می‌شود که در زمان حال به بررسی، توصیف و تفسیر شرایط می‌پردازد. بنابراین به نظر می‌رسد که اتخاذ رویکرد تفسیری از میان رویکردهای موجود روش شناسی تحقیق، مناسب ترین راه باشد و در این زمینه استفاده از تحقیق دلفی، دستیابی به اهداف پژوهش را میسر خواهد ساخت. از آنجا که هدف این تحقیق، شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی با استفاده از روش شناسی دلفی است، مراحل ذیل به تبعیت از باباجانی و همکاران (۱۳۹۲) در این پژوهش انجام شده است:

الف. مطالعه مبانی نظری: در مرحله اول، ضمن مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق و استفاده از تجربیات محققین در دیگر کشورها، تعداد ۲۹ معیار به شرح نگاره ۱ جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در چهار طبقه صلاحیت، استقلال، معیارهای مرتبط با اجرای عملیات و سایر، احصاء شد.

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

ج. نظرخواهی از خبرگان: به منظور کسب اجماع نظر خبرگان حرفه‌ای در مورد معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، از مدل تحقیق دلفی، که یک مدل معتبر علمی و شناخته شده برای نظرخواهی از خبرگان است، استفاده شد. در این مرحله، با توجه به مبانی استخراج شده از مطالعات تطبیقی، سؤالاتی تنظیم گردید. این سؤالات در قالب پرسشنامه در اختیار خبرگانی که از ویژگی‌های مورد نظر برای عضویت در گروه دلفی برخوردار بودند، قرار گرفت.

نگاره ۱: معیارهای ۲۹ گانه پیشنهادی جهت سنجش کیفیت حسابداری داخلی

	صلاحیت حسابرسان داخلی	
<p>s1. دارا بودن تجربه حرفه‌ای در حسابداری داخلی (برحسب سال) توسط حسابرسان داخلی</p> <p>s2. دارا بودن تجربه حرفه‌ای در حسابداری مستقل (برحسب سال) توسط حسابرسان داخلی</p> <p>s3. دارا بودن تجربه حرفه‌ای در خدمات مالی (برحسب سال) توسط حسابرسان داخلی</p> <p>s4. بهره‌مندی از برنامه‌های آموزشی (تعداد ساعات آموزشی هر فرد در طول سال) توسط حسابرسان داخلی</p> <p>s5. دارا بودن تحصیلات دانشگاهی بالاتر توسط حسابرسان داخلی</p> <p>s6. دارا بودن مدرک حسابدار رسمی (عضو جامعه حسابداران رسمی ایران) توسط حسابرسان داخلی</p> <p>s7. دارا بودن مدرک کارشناس رسمی دادگستری توسط حسابرسان داخلی</p> <p>s8. عضویت حسابرسان داخلی در انجمن حسابرسان داخلی ایران</p> <p>s9. آشنا بودن حسابرسان داخلی با صنعت صاحبکار</p> <p>s10. آشنا بودن حسابرسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های فناوری اطلاعات (IT)</p> <p>s11. آشنا بودن حسابرسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های برقراری ارتباط</p>	<p>e1. ارائه مستقیم گزارش واحد حسابداری داخلی به کمیته حسابداری یا هیئت مدیره</p> <p>e2. درصد هرچه کمتر فعالیت برون سپاری شده واحد حسابداری داخلی به کل فعالیت حسابداری داخلی</p> <p>e3. عدم مشغولیت کارکنان حسابداری داخلی در کارهای غیر حسابداری داخلی</p> <p>e4. عدم ارائه خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که حسابرسان داخلی قبلاً مسئول آن بوده است</p> <p>e5. عدم محدودیت در دسترسی واحد حسابداری داخلی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع</p> <p>e6. تصویب بودجه سالانه واحد حسابداری داخلی توسط کمیته حسابداری یا هیئت مدیره</p> <p>e7. تصویب برنامه واحد حسابداری داخلی مبتنی بر ریسک توسط کمیته حسابداری یا هیئت مدیره</p> <p>e8. انتصاب و عزل مدیر حسابداری داخلی توسط کمیته حسابداری یا هیئت مدیره</p>	<p>کیفیت حسابداری داخلی</p>
<p>a1. دارا بودن منشور فعالیت حسابداری داخلی توسط واحد حسابداری داخلی</p> <p>a2. دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک توسط واحد حسابداری داخلی</p> <p>a3. اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابداری داخلی بر مبنای برنامه مبتنی بر ریسک</p> <p>a4. بهره گیری از انواع سخت افزارها و نرم افزارهای رایانه‌ای (فناوری اطلاعات) جهت انجام حسابداری</p> <p>a5. درصد هر چه بیشتر پیشنهادهای حسابداری داخلی که اجرایی شده باشد</p> <p>a6. وجود ساز و کار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابداری</p> <p>a7. انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابداری داخلی توسط کمیته حسابداری</p>	<p>معیارهای پیشنهادی مرتبط با اجرای عملیات حسابداری داخلی</p>	

sa1. میزان سرمایه گذاری شرکت در واحد حسابرسی داخلی (نسبت مجموع هزینه‌های واحد حسابرسی داخلی اعم از پرسنلی و غیر آن به مجموع دارایی‌های شرکت)
sa2. اندازه واحد حسابرسی داخلی (مجموع تعداد کارکنان در واحد حسابرسی داخلی)
sa3. سابقه واحد حسابرسی داخلی (بر حسب سال)

۳
۲
۱
۰

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

۶. جامعه و نمونه آماری

در این تحقیق، برای یافتن اعضای گروه دلفی (افراد دارای سابقه فعالیت در زمینه حسابرسی داخلی)، از روش نمونه‌گیری گلوله برفی بهره گرفته شده است. در این روش، پژوهشگر زمانی که تعداد اندکی نمونه با ویژگی‌های لازم را پیدا نمود، از آنها می‌خواهد که دیگرانی که ویژگی‌های مشترک دارند را معرفی کنند (جلالی، ۱۳۹۱). همچنین، اعضای گروه دلفی با رعایت سه ویژگی شامل حضور نمایندگان گروه‌های متخصص، آگاهی عمیق از موضوع تحقیق و وسعت نظر و آگاهی، انتخاب می‌شوند (باباجانی، ۱۳۷۸ به نقل از هارمن و پرس) لذا در پژوهش حاضر، تعداد ۱۵۶ نفر نماینده متخصص و با تجربه از خبرگان حرفه‌ای که دارای سابقه فعالیت در زمینه حسابرسی داخلی بوده به شرح مشخصات ذیل برای نظرخواهی از طریق پرسشنامه انتخاب شدند. شایان ذکر است توزیع پرسشنامه‌های مذکور در اواخر سال ۱۳۹۷ صورت پذیرفت.

- ۲۰٪/۵ پاسخ دهندگان، دارای سابقه فعالیت بیش از ۹ سال در حرفه حسابرسی داخلی بوده، ۳۶٪/۵ بین ۴ الی ۸ سال و مابقی (۴۳٪) دارای سابقه فعالیت کمتر از ۳ سال در حرفه حسابرسی داخلی می‌باشند.

- ۴۱٪ پاسخ دهندگان، دارای مدرک دکتری یا دانشجوی دکتری می‌باشند، ۴۵٪ نیز

- دارای مدرک کارشناسی ارشد و مابقی (۱۴٪)، در مقطع کارشناسی تحصیل نموده‌اند.
- ۹۵٪ پاسخ دهندگان در رشته‌های حسابداری یا حسابرسی تحصیل نموده‌اند.
 - ۶۰٪ پاسخ دهندگان اعلام نموده‌اند که دارای سابقه تدریس دانشگاهی در رشته‌های حسابداری و حسابرسی می‌باشند.
 - ۸۶٪/۱۵ پاسخ دهندگان اعلام نموده‌اند که دارای سابقه فعالیت در زمینه خدمات مالی بوده و از سویی دیگر، ۷۹٪ پاسخ دهندگان نیز دارای سابقه فعالیت در حرفه حسابرسی مستقل می‌باشند.

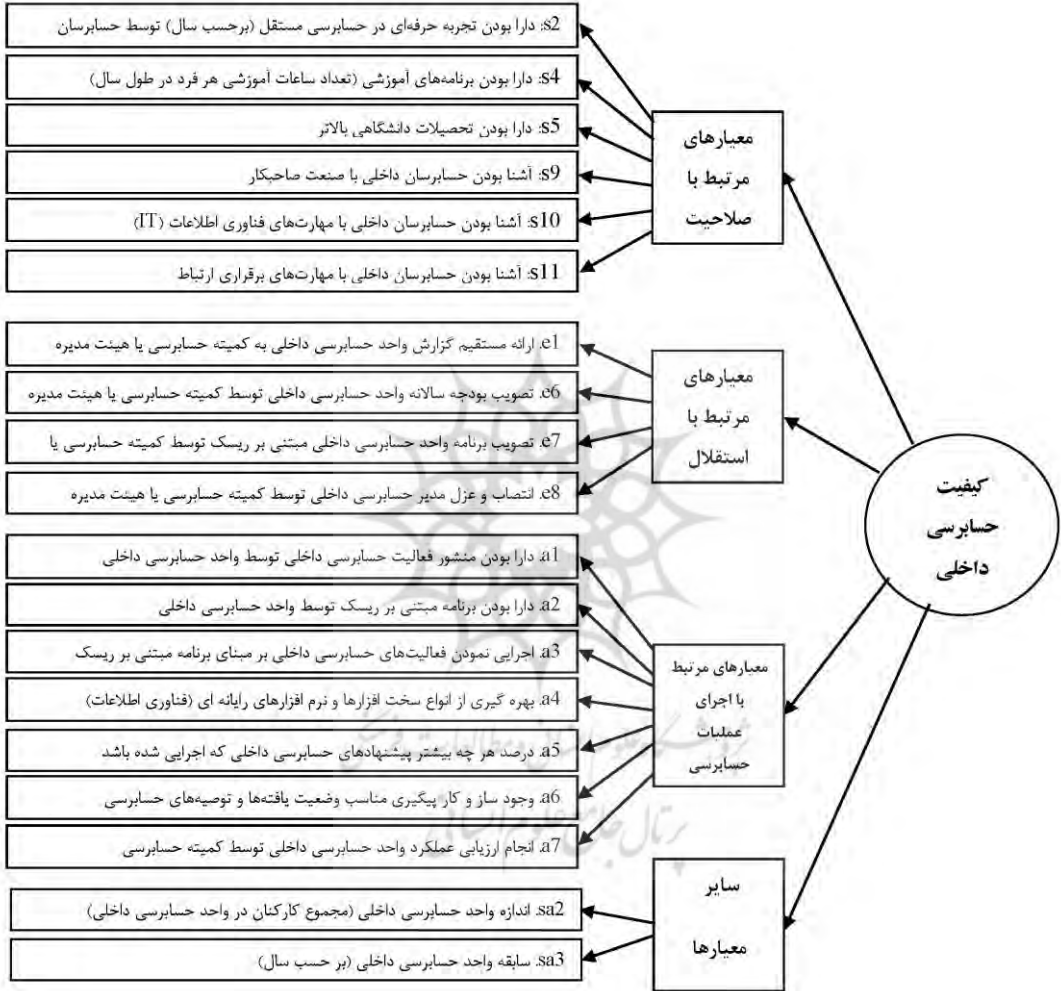
۷. بررسی مدل اندازه‌گیری

در این تحقیق، برای تحلیل داده‌ها، از مدل تحلیل عاملی تأییدی بهره گرفته شده است. بدین منظور، در مرحله اول، مدل‌های اندازه‌گیری برازش یافته و سپس به منظور ارزیابی برازش مدل از شاخص‌های نیکویی برازش استفاده شده است. در صورتی که شاخص‌های مدل، مناسب بودن برازش را نشان ندهند اصلاح مدل به منظور بهبود مدل به وسیله اضافه کردن روابط کوواریانسی که بین خطاهای مربوط به برخی از گویه‌ها وجود دارد، انجام گردیده است. پس از تأیید برازش مدل‌های اندازه‌گیری، به بررسی مدل ساختاری پرداخته و سپس مجدد با استفاده از شاخص‌های نیکویی برازش، مدل ساختاری نیز ارزیابی شده است. در این تحقیق، تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک نرم افزار R3.5.2 صورت گرفته است. لازم به ذکر است پس از برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برآوردهای استاندارد شده (بارهای عاملی) آنها محاسبه گردیده، لذا گویه‌هایی که دارای بار عاملی کمتر از ۰,۴ می‌باشند به دلیل نامناسب بودن از روند تحلیل حذف شده‌اند (تقوی فرد، نعمت و صنیعی منفرد؛ ۱۳۹۰ به نقل از هولاند).

۸. یافته‌های تحقیق

در این تحقیق، ابتدا مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه اول مربوط به کیفیت حسابرسی داخلی برازش گردید که پس از حذف گویه‌های دارای بار عاملی کمتر از ۰,۴، تعداد ۱۹ معیار باقی ماند. سپس معیارهای مذکور در مدل تحلیل عاملی تأییدی تک عاملی مرتبه دوم برازش گردید که به دلیل مناسب بودن بارهای عاملی (دارا بودن حداقل مقدار ۰,۴)،

تمامی ۱۹ معیار سنجش کیفیت حسابرسی داخلی به شرح مدل مفهومی در شکل ۱ پذیرفته شد و هدف نهایی پژوهش که همانا ارائه «مدلی برای شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای» بوده، حاصل گردید.



شکل ۱: مدل نهایی کیفیت حسابرسی داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای

۸-۱. بررسی شاخص‌های نیکویی برازش مدل

پژوهشگران به منظور ارزیابی کلی مدل فرضیه‌ای برازش داده شده با داده‌های مشاهده

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

شایان ذکر است شاخص‌های GFI و AGFI و CFI و TLI باید دارای مقداری بیش از ۰,۹، شاخص کای دو تقسیم بر درجه آزادی (χ^2/df) باید مقداری بین ۱ تا ۳ و شاخص‌های RMSEA و SRMR مقداری کمتر از ۰,۰۸ داشته باشند (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۲) لذا با توجه به این مقادیر، نگاره شاخص‌های نیکویی برازش مدل نیز نشان می‌دهد که تقریباً تمامی شاخص‌ها به صورت کلی در حد مطلوبی قرار دارند. بنابراین می‌توان گفت این گویه‌ها توانایی ساخت یک سازه مناسب یعنی کیفیت حسابرسی داخلی را دارا می‌باشند.

نگاره ۲: شاخص‌های نیکویی برازش مدل

RMSEA	SRMR	TLI	CFI	AGFI	GFI	χ^2/df
۰,۰۸۱	۰,۰۶۵	۰,۸۷۰	۰,۸۹۵	۰,۹۶۲	۰,۹۷۵	۲,۰۳۲۰

۸-۲. بررسی روایی و پایایی مدل

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

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

نگاره ۳: نتایج بررسی روایی و پایایی

CR	AVE
۰,۸۶۹	۰,۴۸۸

۳-۸. رتبه‌بندی معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی

رتبه‌بندی ۱۹ معیار پذیرفته شده جهت سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در نگاره ۴ ارائه شده است. این رتبه‌بندی بر اساس میزان بار عاملی هر معیار انجام پذیرفته است. همانگونه که در نگاره مذکور مشاهده می‌شود سه معیار مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی در صدر بوده و در مجموع، چهار معیار از هفت معیار مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی در نیمه نخست نگاره رتبه‌بندی قرار گرفته‌اند که نشان از اهمیت و نقش اساسی معیارهای مورد اشاره در کیفیت حسابرسی داخلی دارد.

نگاره ۴: رتبه‌بندی ۱۹ معیار سنجش کیفیت حسابرسی داخلی

رتبه	معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی	بار عاملی
۱	a2 دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک توسط واحد حسابرسی داخلی	0.748
۲	a3 اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مبتنی بر ریسک	0.738
۳	a7 انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی	0.727
۴	s10 آشنا بودن حسابرسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های فناوری اطلاعات (IT)	0.647
۵	e7 تصویب برنامه واحد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره	0.631
۶	a6 وجود ساز و کار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی	0.63
۷	e8 انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره	0.626

رتبه	معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی	بار عاملی
۸	s11 آشنا بودن حسابرسان داخلی (برخورداری از دانش کافی) با مهارت‌های برقراری ارتباط	0.624
۹	e6 تصویب بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره	0.582
۱۰	a4 بهره‌گیری از انواع سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای رایانه‌ای (فناوری اطلاعات) جهت انجام حسابرسی	0.579
۱۱	s9 آشنا بودن حسابرسان داخلی با صنعت صاحبکار	0.578
۱۲	a1 دارا بودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی توسط واحد حسابرسی داخلی	0.574
۱۳	s5 دارا بودن تحصیلات دانشگاهی بالاتر توسط حسابرسان داخلی	0.536
۱۴	sa2 اندازه واحد حسابرسی داخلی (مجموع تعداد کارکنان در واحد حسابرسی داخلی)	0.468
۱۵	e1 ارائه مستقیم گزارش واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره	0.46
۱۶	a5 درصد هر چه بیشتر پیشنهادهای حسابرسی داخلی که اجرایی شده باشد	0.439
۱۷	sa3 سابقه واحد حسابرسی داخلی (بر حسب سال)	0.434
۱۸	s2 دارا بودن تجربه حرفه‌ای در حسابرسی مستقل (بر حسب سال) توسط حسابرسان داخلی	0.411
۱۹	s4 بهره‌مندی از برنامه‌های آموزشی (تعداد ساعات آموزشی هر فرد در طول سال) توسط حسابرسان داخلی	0.4

در ادامه، شاهد قرار گرفتن دو معیار از شش معیار مرتبط با صلاحیت شامل «آشنا بودن حسابرسان داخلی با مهارت‌های فناوری اطلاعات و مهارت‌های برقراری ارتباط» در نیمه نخست نگراره رتبه‌بندی (رتبه‌های ۴ و ۸) می‌باشیم. همچنین، سه معیار از معیارهای مرتبط با استقلال شامل «تصویب برنامه واحد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره»، «انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره» و «تصویب بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره» در نیمه نخست نگراره رتبه‌بندی جای گرفته‌اند که حاکی از اهمیت نسبی معیارهای فوق در بین معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی دارد. نتایج تحقیق نشان می‌دهد دو معیار مرتبط با طبقه «سایر معیارها» نیز در رتبه‌های ۱۴ و ۱۷ می‌باشند که حکایت از درجه اهمیت پایین‌تر معیارهای مذکور نسبت به سایرین دارد.

۹. بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش با استفاده از روش تحقیق دلفی و نظرخواهی از تعداد ۱۵۶ نفر از خبرگان حرفه‌ای (افراد دارای سابقه فعالیت در حرفه حسابرسی داخلی)، به دنبال ارائه مدلی برای شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی بوده است. برای این منظور، بر اساس مطالعه ادبیات و پیشینه تحقیق، تعداد ۲۹ معیار احصاء گردید که در چهار بخش شامل الف. صلاحیت با یازده معیار؛ ب. استقلال با هشت معیار؛ ج. معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی با هفت معیار؛ و د. سایر معیارها با سه معیار طبقه بندی شد. تحلیل داده‌ها بوسیله مدل تحلیل عاملی تأییدی با استفاده از نرم افزار R صورت پذیرفت که نتایج، حاکی از پذیرفته شدن ۱۹ معیار از معیارهای مذکور در قالب چهار بخش جداگانه می‌باشد که معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، مورد پذیرش از منظر خبرگان حرفه‌ای به شرح مدل مفهومی پیش گفته (شکل ۱) را ارائه می‌دهد.

نتایج تحلیل داده‌ها نشان داد که تمامی معیارهای هفت گانه مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی پذیرفته گردید. در این رابطه، سه معیار «دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک توسط واحد حسابرسی داخلی»، «اجرای نمودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مبتنی بر ریسک»، و «انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی»، نیز در حائز بیشترین رتبه در میان معیارهای ۱۹ گانه کیفیت حسابرسی داخلی شده‌اند که نشان از اهمیت معیارهای مذکور و نقش اساسی آنها در ارائه خدمات با کیفیت حسابرسی داخلی دارد.

در طبقه «صلاحیت»، شش معیار از یازده معیار شامل «آشنا بودن حسابرسان داخلی با مهارت‌های فناوری اطلاعات (IT)، مهارت‌های برقراری ارتباط و صنعت صاحبکار»، «دارا بودن تحصیلات دانشگاهی بالاتر، تجربه حرفه‌ای در حسابرسی مستقل و بهره‌مندی از برنامه‌های آموزشی توسط حسابرسان داخلی» که به ترتیب اهمیت بیان گردیده، به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی پذیرفته شد. این در حالی است که پنج معیار پیشنهادی از طبقه مذکور شامل «دارا بودن تجربه در حرفه حسابرسی داخلی و خدمات مالی» و همچنین، «دارا بودن مدرک حسابدار رسمی، کارشناس رسمی دادگستری و عضویت در انجمن حسابرسان داخلی» به دلیل پایین بودن بار عاملی (کمتر از ۰,۴)، پذیرفته نشد. این بدان معنی است که از منظر خبرگان حرفه‌ای، معیارهای یاد شده نمی‌تواند جهت سنجش کیفیت

حسابرسی داخلی مناسب باشد.

لازم به ذکر است که دو معیار شامل «آشنایی حسابرسان داخلی با مهارت‌های برقراری ارتباط و فناوری اطلاعات» با دارا بودن بار عاملی بیش از ۰٫۶، در نیمه ابتدایی نگاره رتبه‌بندی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی (جزء ۹ معیار دارای بیشترین رتبه از میان ۱۹ معیار) قرار گرفته‌اند که این امر حاکی از اهمیت معیارهای فوق می‌باشد.

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

در رابطه با طبقه «سایر معیارها»، نتایج پژوهش حاکی از پذیرش دو معیار از سه معیار شامل «سابقه واحد حسابرسی داخلی» و «اندازه واحد حسابرسی داخلی» به عنوان معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی است اما معیار «میزان سرمایه گذاری شرکت در واحد حسابرسی داخلی» به دلیل پایین بودن بار عاملی (کمتر از ۰٫۴)، مورد پذیرش قرار نگرفت.

۱۰. پیشنهادهای پژوهش

با توجه به نتایج این مطالعه، پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

الف. پیشنهاد می‌شود این موضوع مورد بررسی قرار گیرد که آیا در وضعیت کنونی عوامل

تأثیرگذار در ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، از شرایط لازم برای ایفای چنین نقشی در شرکت‌های ایرانی برخوردارند؟

ب. در صورتی که عوامل تأثیرگذار در ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی، از شرایط لازم برخوردار نباشند، پیشنهاد می‌شود اقداماتی که برای فعال سازی آنها ضروری است مورد بررسی قرار گیرد.

ج. پیشنهاد می‌شود این موضوع مورد بررسی قرار گیرد که موانع موجود در ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی کدامند.

د. پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های بیشتری خصوص شناسایی معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی برای محیط ایران صورت پذیرد تا به متقن‌تر شدن هر چه بیشتر معیارهای مذکور کمک نموده و در صورت لزوم، معیارهای کنونی اصلاح گردد.

امید است این مطالعه از یک سو آغازی برای انجام مطالعات بیشتر و بهتر در این زمینه بوده و از دیگر سو بتواند راهنمایی برای مقامات مسئول و اثرگذار در امر فرآیند کیفیت حسابرسی داخلی ایران باشد.

منابع

الف. فارسی

ابراهیمی، سید کاظم؛ بهرامی نسب، علی و کریمی، اسحاق. (۱۳۹۸). اثر تعاملی اندازه مؤسسه حسابرسی بر رابطه بین ارتباطات سیاسی، بحران مالی و هزینه‌های نمایندگی در شرکت‌های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران. *مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز*. دوره یازدهم، شماره دوم، پاییز و زمستان، ص ۱-۳۴.

اعتمادی حسین؛ رجبی، روح اله و مقدم، عبدالله (۱۳۹۶). قدرت حرفه‌ای حسابرسی داخلی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۶، شماره ۲۳، ص ۱۶۹-۱۸۵.

انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا (۱۳۹۶). استانداردهای بین المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی. ترجمه حمیدرضا ارجمندی. ناشر: جامعه حسابداران رسمی ایران، ۲۰۱۶.

انصاری، عبدالمهدی و ده یادگاری، سید یحیی. (۱۳۸۹). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی و نقش فناوری اطلاعات در آن - مطالعه موردی شرکت سهامی بیمه ایران، *مجله دانش و*

- پژوهش حسابداری، شماره ۲۲، ص ۸-۱۱.
- باباجانی، جعفر. (۱۳۷۸). ارزیابی مسئولیت پاسخگویی نظام حسابداری و گزارشگری مالی دولت جمهوری اسلامی ایران، رساله دکتری، تهران، دانشگاه علامه طباطبائی.
- باباجانی، جعفر؛ آذر، عادل و معیری، مرتضی. (۱۳۹۲). عوامل و محرک‌های تحول در نظام پاسخگویی مالی و عملیاتی بخش عمومی ایران. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، سال یازدهم، شماره ۷۳، ص ۱-۳۷.
- باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم و محمدرضاخانی، وحید. (۱۳۹۹). طراحی الگوی قابلیت حسابرسی داخلی در نهادهای بخش عمومی ایران، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال نهم، شماره ۳۴، ص ۱۲۷-۱۴۳.
- تقوی فرد، محمد تقی؛ نعمت، مسرت و صنیعی منفرد، محمد علی. (۱۳۹۰). مدل پیش بینی رفتار خرید مجدد مشتریان (مورد مطالعه: شرکت خدمات دهنده اینترنت)، مجله مدیریت بازرگانی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، دوره ۳، شماره ۱۰، ص ۵۵-۷۴.
- جلالی، رستم. (۱۳۹۱). نمونه گیری در پژوهش‌های کیفی. مجله تحقیقات کیفی در علوم سلامت، شماره ۴، ص ۳۱۰-۳۲۰.
- حاجیهها، زهره و رجب‌دردی، حسین. (۱۳۹۸). تدوین الگو و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی، مجله پژوهش حسابداری و حسابرسی، دوره ۹، شماره ۴، ص ۶۳-۴۷.
- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور فعالیت حسابرسی داخلی، بازیابی شده در تاریخ ۱۲ اردیبهشت ۱۳۹۵، از پرتال رسمی سازمان به نشانی <http://www.seo.ir>.
- کشتکار، رسول؛ خواجه‌وی، شکراله و دستگیر، محسن. (۱۳۹۸). مطالعه نقش واسطه‌ای ضعف‌های کنترل‌های داخلی در رابطه بین شاخص‌های محتوای اطلاعاتی سود شرکت‌ها و کیفیت حسابرسی. مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز. دوره یازدهم، شماره دوم، پاییز و زمستان، ص ۳۲۱-۳۵۳.
- محسنین، شهریار و اسفیدانی، محمد رحیم. (۱۳۹۲). مدل سازی معادلات ساختاری به کمک نرم افزار لیزرل، مؤسسه کتاب مهربان نشر. چاپ اول.
- مشایخی، بیتا و یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، بررسی-

های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۱، ص ۱۳۵-۱۵۸.
منتی، وحید و بابایی، مقداد. (۱۳۹۴). حسابرسی داخلی و ثقل، دو ماهنامه حسابرسان داخلی، شماره ۵ و ۶.
نیکبخت، محمدرضا؛ رضائی، ذبیح الله و منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. مجله دانش حسابرسی. شماره ۶۹، ص ۵-۵۷.

ب. انگلیسی

- Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016). Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54: 3-40.
- Abu-Azza, W. (2012). Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya, MSc Thesis, university of Southern Queensland, Australia.
- Azzali, S. & Mazza, T. (2018). The Internal Audit Effectiveness Evaluated with an Organizational, Process and Relationship Perspective, *International Journal of Business and Management*; Vol. 13, No. 6, p. 238-254.
- Brody, R. G., Golen, S. P., & Reckers, P. M. (1998). An empirical investigation of the interface between internal and external auditors. *Accounting and Business Research*, 28(3), 160-172.
- Carcello, J., Hermanson, D., & Raghunandan, K. (2005). Factors Associated with U.S. Public Companies' Investment in Internal Auditing. *Accounting Horizons*, 19: 69-84.
- Chang, Y-T., Chen, H., Cheng, R. K., Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Volume 15, Issue 1, PP. 1-19.
- Coetzee, P. & Lubbe, D. (2013), "Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements", *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.
- Dunn, A. K. and Mayhew, B. W. (2004). Audit Firm Industry

- Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Studies*, 9, 35–58.
- Eulerich, M., Kremin, J. and Wood, D. A. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee, *Advances in Accounting*, Volume 45, PP. 1-7.
- Gros, M. Koch, S., & Wallek, C. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, June, Volume 21, Issue 2, pp 291–329.
- Harrington, C. (2004). Internal Audit's New Role. *Journal of Accountancy*, September: 25–40.
- Hogan, C. E. (1997). Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a self - Selection Analysis. *The Accounting Review*. Vol. 72, No. 1, pp. 67-86.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2005). *Corporate governance*. The Institute of Internal Auditors Homepage. Available at: http://www.theiia.org/?doc_id_1041.
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2016). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards). Available at <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>.
- Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N. & Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28 No. 9.
- Kaboi, M. N., Kiragu, D. & Riro, G. K. (2018). Influence of internal audit independence on internal audit effectiveness in the Kirinyaga County Government, Kenya. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. VI, Issue 5.
- Krichene, A. and Baklouti, E. (2020), "Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors an explanatory research", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, <https://doi.org/10.1108/JFRA-01-2020-0010>.
- Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M. E., & Bardhan, I. (2011). The role of the

- internal audit function in the detection and disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1): 287-323.
- Mihret, D.G. & Yismaw, A.W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34, No. 1, pp. 25-58.
- Prawitt, D. F. N. Y. Sharp, and D. A. Wood. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research* 29 (4)
- Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review* 84: 1255–80.
- Quarles, N. R. (1994). An Examination of Promotion Opportunities and Evaluation Criteria as Mechanisms for Affecting Internal Auditor Commitment, Job Satisfaction and Turnover Intentions. *Journal of Managerial Issues* 6: 176–94.
- Quaye, B. L. (2019). Internal Audit Effectiveness Within The public tertiary institutions in Ghana: The Influence of Audit and organizational characteristics, A dissertation submitted in partial fulfillment of the requirements for the award of Master of Philosophy Accounting Degree at University of Ghana
- Roussy, M. and Brivot M. (2014). The contested viewpoints of external auditors, audit committee members, internal auditors and the institute of internal auditors, working paper, October.
- Saidin, S. Z. (2010) .The Relationship between Internal and External Auditors of Local Authorities in England and Malaysia, Submitted to the University of Sheffield in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy The University Of Sheffield
- Siegel G. (2000). Changing work roles demand new knowledge and skills, *Strategic Finance*, Vol. 81 No. 8, pp. 65-6.
- Thompson, L. (1990). An examination of naive and experienced negotiators. *Journal of Personality and Social Psychology*, 59 (1), 82–90.

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



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی