

## Level of the External Auditor's Reliance Decision on the Internal Auditors Function as a Management Training Ground

Vahid Mennati 

Assistant Professor, Accounting Dept., Faculty of Management and Accountings, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran

Okhteharoon Alipour 

Master of Accounting, Kharazmi University/Accounting Dept, Tehran, Iran

### Abstract

Objectivity is one of the four fundamental principles of internal auditors Code of Ethics. In 2010, The Institute of Internal Auditors (IIA) introduced the Value Proposition and objectivity is one of the three core elements of it. Also, according to Auditing Standard No. 610, objectivity is one of the main components of internal auditing. Use of internal Audit Function (IAF) as a Management Training Ground (MTG) is in companies that internal auditors are promoted to executive positions. This can impair their objectivity and affect the reliance of independent auditors on their work. So the purpose of this study is to investigate the level of the External Auditor's Reliance Decision on the Internal Auditors Function as a MTG. The purpose of this study is to investigate the reliance of external auditors on the work of internal auditors according to the strategy of MTG. Participants of this study are External auditors including partners, managers, senior supervisors, and senior auditors of Iranian audit firms. In this survey, 100 questionnaires were collected. The results of the study show that external auditors perceive internal auditors employed in an IAF used as a MTG to be less objective. The results also showed that external auditors perceive the competence and due professional care of IAFs used as a MTG less than other IAFs.

**Keywords:** Internal Auditing, Objectivity, Management Training Ground, External Auditor's Reliance


**Corresponding Author:** V\_menati@sbu.ac.ir

**How to Cite:** Mennati, V. (2021). Level of the External Auditor's Reliance Decision on the Internal Auditors Function as a Management Training Ground. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 69(18), 85-113

## میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر

وچید منتی  \*

استادیار حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران

اخت هارون علی پور 

کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران

### چکیده

واقع‌بینی یکی از چهار اصل بنیادی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی است. بر اساس گزاره ارزش افزایی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) واقع‌بینی (بی‌طرفی) یکی از عناصر اصلی سه‌گانه حسابرسی داخلی، قلمداد می‌گردد و استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (استفاده از کار حسابرسان داخلی) نیز واقع‌بینی را یکی از مؤلفه‌های اصلی برای استفاده از کار حسابرسان داخلی برشمرده است. رویکرد استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه‌ی پرورش مدیر در شرکت‌هایی استفاده می‌شود که بعداً حسابرسان داخلی به پست‌های مدیریت اجرایی، ارتقا می‌یابند. این موضوع می‌تواند بی‌طرفی (واقع‌بینی) آن‌ها را خدشه‌دار نماید و بر اتکای حسابرسان مستقل بر کار آن‌ها تأثیر بگذارد. هدف این پژوهش بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر می‌باشد. جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان مستقل شامل شرکا، مدیران، سرپرستان ارشد و سرپرست حسابرسی مؤسسات حسابرسی ایرانی است که صاحبکاران آن‌ها دارای واحد حسابرسی داخلی فعال هستند. در این پیمایش نهایتاً ۱۰۰ پرسشنامه گردآوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج پژوهش بیانگر آن است که حسابرسان مستقل به دلیل آنکه واقع‌بینی حسابرسان داخلی در شرکت‌هایی که از راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌کنند کمتر ارزیابی می‌کنند؛ بر کار آن‌ها کمتر اتکا می‌کنند و از نگاه آنان صلاحیت و اعمال مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر است.

**کلیدواژه‌ها:** ذهنیت فلسفی، فشار بودجه زمانی، جامعیت، تعمق، انعطاف‌پذیری و قضاوت حرفه‌ای حسابرس

## مقدمه

واقع‌بینی یا بی‌طرفی یکی از عناصر اصلی سه‌گانه معادله حسابرسی داخلی توسط انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا (۲۰۱۰)، معرفی شده است؛ که اگر واقع‌بینی را از حسابرسی داخلی مستثنا کنیم، از آن چیزی باقی نخواهد ماند. به طوری که استاندارد ۱۱۰۰ حسابرسی داخلی با عنوان «استقلال و واقع‌بینی» بیان می‌کند که واحد حسابرسی داخلی باید مستقل باشد و حساب‌رسان داخلی باید در انجام کارهای خود واقع‌بین (بی‌طرف) باشند (انجمن حساب‌رسان داخلی، ۲۰۱۶). رویکرد استفاده از حسابرسی داخلی به‌عنوان یک ابزار پرورش مدیر در شرکت‌هایی بیشتر مشاهده می‌شود که از مدیر یا کارکنان واحد حسابرسی داخلی بعداً در سایر جایگاه‌های شغلی در همان سازمان استفاده می‌کنند. در ایالات متحده این رویکرد یک‌رویه رایج است (ابوت و همکاران ۲۰۱۰). اбот و همکاران (۲۰۱۰) با مطالعه ۱۳۴ حساب‌رسان داخلی فعال در ۱,۰۰۰ شرکت نشان داده‌اند که ۶۵ درصد شرکت‌های موردبررسی، از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یک زمینه برای پرورش مدیر استفاده کرده‌اند. هرچند این رویکرد در بین شرکت‌ها به‌طور گسترده مورد استفاده قرار گرفته و به‌عنوان آینده حسابرسی داخلی توسط برخی نظریه‌پردازان تعریف می‌شود (باریر، ۲۰۰۱)، تعداد بسیار محدودی از مطالعات تاکنون تأثیر ناشی از به‌کارگیری این راهبرد و به‌طور خاص استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر را در شرکت‌ها موردبررسی قرار داده‌اند (مزیر و همکاران، ۲۰۱۱؛ رز و همکاران، ۲۰۱۳؛ سو و همکاران، ۲۰۲۰). با در نظر گرفتن استانداردهایی که حساب‌رسان مستقل را ملزم به ارزیابی لازم نسبت به فعالیت‌های انجام‌شده توسط حساب‌رسان داخلی کرده‌اند، حساب‌رسان مستقل می‌توانند ارزیابی اثربخش، نسبت به صلاحیت (خبرگی) و واقع‌بینی حساب‌رسان داخلی فعال در شرکت‌ها را داشته باشند و با افزایش اتکا به کار حساب‌رسان داخلی، حجم رسیدگی‌ها را کاهش دهند و در نهایت در هزینه‌های حسابرسی صرفه‌جویی کنند (فلیکس و همکاران، ۲۰۰۱؛ گراملینگ و همکاران، ۲۰۰۴؛ پراویت و همکاران، ۲۰۱۱).

لازم به ذکر است که در مطالعه حاضر تمرکز اصلی بر شرایط پرورش مدیر و تأثیرگذاری آن بر درک حسابرسان مستقل نسبت به حسابرسان داخلی بوده و در این حالت عملکرد واقعی واحد حسابرسی داخلی مورد توجه قرار نمی‌گیرد. درک حسابرسان مستقل در این حالت، با توجه به میزان اتکای آن‌ها نسبت به کارهای انجام‌شده توسط حسابرسان داخلی در قالب کاهش حجم رسیدگی‌ها اندازه‌گیری می‌شود. به‌منظور تحلیل چگونگی ارزیابی حسابرسان مستقل نسبت به کار حسابرسان داخلی به کار گمارده شده به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر، در این مطالعه به «نظریه اسناد»<sup>۱</sup> اتکا شده است. همچنین این موضوع نیز بررسی شده که آیا شرایط پرورش مدیر بر درک حسابرسان مستقل نسبت به شایستگی و مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی تأثیر دارد یا خیر؟

استانداردهای حسابرسی به حسابرسان مستقل اجازه داده و آن‌ها را تشویق کرده که در هنگام برنامه‌ریزی رسیدگی‌های خود به‌طور معقول به نتایج رسیدگی‌های انجام‌شده توسط حسابرسان داخلی اتکا نمایند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۰؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۰۷؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۹؛ سازمان حسابرسی، ۱۳۹۷). هنگامی که یک حسابرس تشخیص دهد فعالیت‌های انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی بر کارایی و اثربخشی حسابرسی مستقل تأثیر دارد، باید درباره میزان اتکای خود نسبت به واحد حسابرسی داخلی از طریق ارزیابی سطح واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابرسان مستقل تصمیم‌گیری کند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۰؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های عام، ۲۰۰۷؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۹؛ سازمان حسابرسی، ۱۳۹۷). از طرف دیگر بخش گسترده‌ای از ادبیات پژوهش جاری نشان می‌دهد حسابرسان مستقل بر کارهای انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی اتکا کرده و از عوامل پیشنهادی استاندارد حسابرسی به‌منظور اتخاذ تصمیم‌های مناسب در این حوزه استفاده می‌کنند. لذا می‌توان انتظار داشت با توجه به اینکه حسابرسان مستقل تا حدودی سطح واقع‌بینی حسابرسان داخلی به کار گمارده شده در یک سیستم پرورش مدیر را پایین‌تر از سایر حسابرسان در نظر می‌گیرند، به‌احتمال کمتر بر فعالیت انجام‌شده توسط

<sup>1</sup> attribution theory

آن‌ها اتکا می‌کنند (مزیر و همکاران، ۲۰۱۱). از آنجاکه در داخل کشور تاکنون پژوهش‌های اندکی در مورد استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه آموزش مدیر انجام شده است و متعاقباً ارتباط بین حسابرس مستقل و داخلی با در نظر گرفتن این رویکرد نامشخص است، لذا هدف مطالعه حاضر، پوشش شکاف موجود در این حوزه با بررسی مسئله میزان اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر است. در این پژوهش این موضوع بررسی شده که آیا استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر می‌تواند بر میزان اتکای حسابرسان مستقل نسبت به حسابرسان داخلی تأثیر داشته باشد یا خیر؟ در حقیقت اگر واحد حسابرسی داخلی که به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شود بر سطح اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیرگذار باشد (حداقل در ارتباط با اثربخشی فرآیند گزارشگری مالی)، آنگاه حسابرسان مستقل درجات متفاوتی از میزان اتکا بر کار آن‌ها را ارزیابی خواهند کرد. همچنین، در این مطالعه این موضوع بررسی می‌شود که آیا حسابرسان مستقل نسبت به حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های دارای راهبرد پرورش مدیر، سطح واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای کمتری برای کار این حسابرسان در نظر می‌گیرند یا خیر؟

### پیشینه پژوهش

در ارتباط با حسابرسی داخلی در ایران و بستر این پژوهش، باید متذکر شد که انجمن حسابرسان داخلی ایران باهدف تشکل حسابرسان داخلی کشور؛ گسترش کیفی و کمی خدمات حرفه‌ای و به‌طور کلی گسترش و ترقی حسابرسی داخلی در اوایل سال ۱۳۹۱ تأسیس شد. سازمان بورس اوراق بهادار نیز در راستای بهبود کیفیت گزارشگری مالی و تقویت نظام حاکمیت شرکتی دستورالعمل کنترل داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس را در ۱۶ اردیبهشت‌ماه ۱۳۹۱ به تصویب رساند که استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی ناشران مزبور و ارزیابی حداقل سالانه کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی توسط شرکت‌ها را الزامی کرده است. همچنین منشور نمونه کمیته حسابرسی و منشور نمونه فعالیت حسابرسی داخلی به‌عنوان دو سند مهم در این حوزه

در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ به تصویب هیئت‌مدیره سازمان بورس رسید. با عنایت به الزامات مزبور و نقش واحد حسابرسی داخلی در ارتباط با الزامات مزبور بدین ترتیب به صورت فراگیر بسیاری از ناشران بورسی، فرابورسی و شرکت‌های فرعی آن‌ها، واحدهای حسابرسی داخلی را مستقر نمودند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶ ب).

پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که هنگام اتکا بر کار دیگران، اشخاص وابسته، صلاحیت و بی‌طرفی (واقع‌بینی) شخص یا اشخاصی را که می‌خواهند بر کار آنان اتکا کنند ارزیابی می‌کنند (بیم و آلدرد و همکاران، ۲۰۱۳)<sup>۱</sup>. مطالعات متعددی به دنبال بررسی این موضوع بوده‌اند که استفاده از حسابرسان داخلی با توجه به رویکرد پرورش مدیر چگونه بر واقعی بودن ادراکات واقع‌بینی حسابرس داخلی تأثیر می‌گذارد. حسابرسان داخلی دارای رویکرد پرورش مدیر تمایل دارند تا آن چیزی را بگویند و آن‌گونه عمل کنند که مدیریت می‌خواهد تا از این طریق در جهت منافع شخصی خود عمل کنند و مدیریت را تحت تأثیر قرار دهند (مزیر و همکاران، ۲۰۱۱). با این کار، حسابرسان داخلی احتمال ترفیع و ارتقا در جایگاه‌های مدیریتی بیشتری، برای خود متصور می‌شوند. مطابق با این دیدگاه، رز و همکاران (۲۰۱۳) و هوس و همکاران (۲۰۱۴) به شواهد تجربی دست یافتند که نشان می‌داد حسابرسان داخلی دارای رویکرد پرورش مدیر نسبت به سایر حسابرسان داخلی از واقع‌بینی کمتری برخوردار هستند. مزیر (۲۰۱۱) دریافت که ادراک حسابرسان مستقل چنین است که حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌هایی که دارای راهبرد پرورش مدیر هستند، واقع‌بینی کمتری نسبت به سایر حسابرسان داخلی دارند. کریست و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) با انجام مصاحبه با روسای (مدیران) حسابرسی داخلی و اعضای کمیته حسابرسی دریافتند که این مصاحبه‌شوندگان معتقدند که حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی دارای راهبرد پرورش مدیر، واقع‌بینی کمتری دارند. سو و همکاران (۲۰۲۰) نیز نشان دادند که واقع‌بینی حسابرسان داخلی در شرکت‌های که دارای راهبرد پرورش مدیر هستند کمتر است اما در شرکت‌های با مالکیت خانوادگی که دارای

1. Bame- Aldred et al.

2. Christ et al.

راهبرد پرورش مدیر هستند، متغیر «مالکیت خانوادگی» به عنوان یک تدبیر ایمن ساز عمل کرده و واقع بینی حسابرسان داخلی را دستخوش مصالحه نمی کند یعنی واقع بینی حسابرسان داخلی در شرکت های خانوادگی دارای راهبرد پرورش مدیر کاهش نمی یابد.

پژوهش های مربوط به صلاحیت (خبرگی) نسبی حسابرسان داخلی شاغل در شرکت های دارای راهبرد پرورش مدیر، دارای جوابی واحد و قاطع نیست. به عنوان مثال مزیر و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) نشان دادند که ادراک حسابرسان مستقل بیانگر عدم تفاوت در صلاحیت و مراقبت های حرفه ای حسابرسان داخلی در شرکت هایی با راهبرد پرورش مدیر در مقایسه با بقیه شرکت ها است. همچنین اج<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) شواهدی از پایین بودن میزان خبرگی و تخصص حسابرسان داخلی (مثل تعداد گواهینامه های حرفه ای) شاغل در شرکت هایی با راهبرد پرورش مدیر گزارش نکرد. ابوت و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) نیز نتوانستند نتایجی به دست آورند که نشان دهند استفاده از واحدهای حسابرسی داخلی با رویکرد پرورش مدیر، با معیارهای صلاحیت حسابرسان داخلی (بر اساس میزان جبران خدمات)، ارتباط دارد. برحسب جذب افراد در حرفه حسابرسی داخلی، بارتون و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) و بارتلت و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۱۷) دریافتند که استفاده از واحد حسابرسی داخلی به عنوان راهبرد پرورش مدیر، موفقیت اندکی در جذب بیشتر و بهتر متقاضیان شغلی برای حرفه حسابرسی داخلی داشته است.

در مقایسه با پژوهش های تجربی و کتابخانه ای، پژوهش های مبتنی بر مصاحبه نشان می دهند که استفاده از حسابرسان داخلی شاغل در شرکت های دارای راهبرد پرورش مدیر با صلاحیت حسابرسان داخلی ارتباط دارد ولی ممکن است مطالعات قبلی نتوانسته اند آن را تشخیص دهند. یافته های مصاحبه کریست و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۵) و همچنین تروتمن<sup>۷</sup> (۲۰۱۵) و منتی (۱۳۹۶) نشان می دهد که صلاحیت حسابرسی داخلی یک ساختار

1. Messier et al.  
2. Ege  
3. Abbott et al.  
4. Burton et al.  
5. Bartlett et al.  
6. Christ et al.  
7. Trotman

چندبعدی است که شامل مجموعه مهارت‌های حسابرسی داخلی، درک سازمانی یا تخصص و توانایی طبیعی است. مصاحبه‌شوندگان معتقدند که حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های دارای راهبرد پرورش مدیر در مقایسه با سایر حسابرسان داخلی، احتمالاً درک سازمانی و توانایی‌های طبیعی بیشتری دارند ولی دارای مهارت‌های حسابرسی داخلی کمتری می‌باشند؛ بنابراین اگر مسئله این باشد، پژوهش‌های قبلی ممکن است تفاوت‌های مهم در ابعاد کلی صلاحیت را نتوانسته‌اند تشخیص دهند زیرا بین انواع صلاحیت تمایزی قائل نشده‌اند.

علاوه بر این، افراد دارای توانایی طبیعی بالاتر احتمالاً به اشتغال در واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های دارای راهبرد پرورش مدیر علاقه‌مند باشند زیرا (نسبت به ماندن طولانی مدت در شغل حسابرسی داخلی که دارای اعتبار و حق‌الزحمه کمتری از نظر آن‌ها می‌باشد و همچنین ممکن است حسابرس داخلی از وجود کلیشه‌های منفی رنج ببرد) دارای فرصت‌های بیشتر برای ارتقا به جایگاه‌های مدیریتی که از نگاه آنان معتبرتر و یا دارای حق‌الزحمه بیشتر است، می‌باشد (بارتون و همکاران ۲۰۱۵، بارتلت و همکاران ۲۰۱۷). در مجموع، با توجه به موارد مطرح شده و از آنجا که حسابرسان مستقل، انواع صلاحیت‌های حسابرسان داخلی را از هم تفکیک نمی‌کنند بنابراین می‌توان انتظار داشت که این گروه نیز صلاحیت‌های حسابرسان داخلی دارای رویکرد پرورش مدیر را کمتر از واقع ارزیابی کنند.

در راستای مطالعه حاضر مطالعات دیگری نیز در داخل و خارج از کشور انجام شده است به طوری که طبق نتایج به دست آمده از مطالعات سیلوا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۹)، شایستگی‌ها و ویژگی‌های حسابرسان داخلی و همچنین نوع فعالیت‌های انجام شده توسط آن‌ها و ارتباط بین حسابرسان داخلی و مستقل، تأثیر قابل توجهی در تصمیم‌گیری برای استفاده از کار حسابرسی داخلی دارد. کوویک و هنریزی<sup>۲</sup> (۲۰۱۹)، شواهد تجربی مبنی بر اتکا حسابرس مستقل به حسابرس داخلی را در شرکت‌های آلمانی بررسی کردند. نتایج

1. Silva et al.

2. Quick, R., & Henrizi, P



حاکمی از اثرات حسابرسان داخلی و مستقل و تعامل دوطرفه بین اثربخشی سیستم کنترل داخلی و کیفیت مدیریت شرکت است. به طور کلی، یک سیستم کنترل داخلی قوی می‌تواند نقاط ضعف در مدیریت شرکت را با توجه به اتکای حسابرسان مستقل به کار حسابرسان داخلی جبران کند. در مطالعه‌ای دیگر کارسلو و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۸) بیان نمودند که دلیل اصلی که مدیران بیشتر بر روی توصیه‌های حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی دارای راهبرد پرورش مدیر تکیه می‌کنند این است که حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های دارای راهبرد پرورش مدیر به توانایی‌های اساسی بیشتری دست می‌یابند که یکی از دلایل اصلی تصمیم‌گیری‌های مدیران به منظور اتکا کردن بر توصیه‌های آن‌ها می‌باشد. همچنین این پژوهش، نخستین شواهد تجربی را ارائه می‌دهد که استفاده از واحد حسابرسان داخلی به عنوان زمینه آموزش و پرورش مدیر، حاوی پیامدهای مثبت می‌باشد، زیرا پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهند که استفاده از واحد حسابرسی داخلی به عنوان زمینه آموزش و پرورش مدیر می‌تواند بر کیفیت گزارشگری مالی، هزینه‌های حسابرسی مستقل و کارایی حسابرسی داخلی تأثیر منفی داشته باشد. بارتون و همکاران (۲۰۱۵) نیز اثرات استفاده از واحد حسابرسی داخلی به عنوان راهبرد و زمینه پرورش مدیر به عنوان ارائه‌دهنده خدمات مشاوره‌ای در بهبود استخدام حسابرسان داخلی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که این پدیده برای متقاضیان باتجربه در حوزه کسب و کار بسیار شایع است. علاوه بر این، نتایج نشان داد که تنها شرایطی که موجب افزایش علاقه به درخواست برای یک شغل حسابرسی داخلی برای متقاضیان باتجربه می‌شود؛ این است که جنبه خدمات مشاوره‌ای حسابرسی داخلی پررنگ‌تر از خدمات اطمینان بخشی باشد و امکان تغییر موقعیت شغلی به جایگاه‌های مدیریتی نیز وجود داشته باشد.

مطالعات هوس و همکاران (۲۰۱۴)، نشان داد، هنگامی که از واحد حسابرسی داخلی به عنوان راهبرد و زمینه پرورش مدیر استفاده نمی‌شود، ارزیابی خطرات برآورده شده توسط حسابرسی داخلی بین حالتی که حسابرسان داخلی به مدیریت ارشد و یا به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند تفاوت معناداری ندارد. با این حال زمانی که واحد حسابرسی

1. Carcello et al.

داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌شود، ارزیابی خطرات برآوردی توسط حسابرسان داخلی در حالتی که به مدیریت ارشد گزارش می‌دهند بسیار کمتر از حالتی است که به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند. همچنین حسابرسان داخلی توصیه‌های مطلوب‌تری در مورد سرمایه‌گذاری به کمیته حسابرسی (در مقایسه با مدیریت) ارائه کرده‌اند. علاوه بر این‌زمانی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر مورد استفاده قرار می‌گیرد، حسابرسان داخلی توصیه‌های مطلوب‌تری ارائه می‌دهند تا زمانی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر مورد استفاده قرار نمی‌گیرد. رز و همکاران (۲۰۱۳)، نیز بیان کردند، حسابرسان داخلی زمانی که انتظار می‌رود در آینده به سمت‌های مدیریت ارشد ارتقا یابند، نسبت به حالتی که واحد حسابرس داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر مورد استفاده قرار نمی‌گیرد، واقع‌بینی کمتری دارند.

در نهایت مزیر و همکاران (۲۰۱۱)، بیان کردند که حسابرسان مستقل حق‌الزحمه‌های بالاتری برای شرکت‌هایی مطالبه می‌کنند که از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یک زمینه برای پرورش مدیر استفاده می‌نمایند. همچنین، نتایج این تحقیق نشان داد حسابرسان مستقل برای فعالیت‌های انجام‌شده توسط افرادی که در حوزه حسابرسی داخلی باهدف آموزشی به کار گمارده می‌شوند سطح واقع‌بینی کمتری در نظر گرفته، اما صلاحیت آن‌ها را کمتر از حسابرسان داخلی که باهدف آموزشی فعالیت نمی‌کنند، در نظر نمی‌گیرند.

در بررسی پژوهش‌های داخلی، صرفاً یک پژوهش در این حوزه ملاحظه گردید. سیفی (۱۳۸۴) در بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی و استفاده از کار حسابرسی داخلی به‌عنوان یک زمینه آموزش مدیریت و تأثیر این دو بر استقلال و بی‌طرفی (واقع‌بینی) حسابرسی داخلی پرداخت. یافته‌های پژوهش ایشان بیانگر اهمیت کمیته حسابرسی برای حمایت از اجرای فعالیت‌های حسابرسی داخلی به‌طور مستقل و واقع‌بینانه (بی‌طرفانه) است. همچنین شواهد پژوهش ایشان نشان می‌دهد که تعامل میان حسابرس داخلی و کمیته حسابرسی بر کیفیت کار حسابرس داخلی تأثیر بسزایی دارد. می‌توان چنین نتیجه‌گیری نمود که استفاده از کمیته حسابرسی به‌عنوان یک تدبیر ایمن‌سازی برای مرتفع نمودن آثار مزبور، برشمرده شده است.

با بررسی مطالعات انجام شده می‌توان دریافت که استفاده از واحد حسابرسی داخلی به عنوان راهبرد پرورش مدیر از میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی می‌کاهد و واقع‌بینی آن‌ها را خدشه‌دار نماید. در نقطه مقابل برخی از پژوهش‌های دیگر از مزایای استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر، اجرای بیشتر توصیه‌های حسابرسی داخلی توسط مدیران، گزارش ارائه نموده‌اند.

متنی (۱۳۹۶)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶ الف و ۱۳۹۶ ب) در پژوهشی جامع درباره کیفیت حسابرسی داخلی، بیان کردند که کیفیت حسابرسی داخلی شامل کیفیت ورودی‌های آن (ویژگی‌های منابع انسانی، استقلال، بی‌طرفی، سرمایه‌گذاری، منابع و...) است. در حقیقت واقع‌بینی (بی‌طرفی) به‌عنوان یکی از عناصر اصلی کیفیت حسابرسی داخلی در ابعاد ورودی‌های حسابرسی داخلی شناسایی گردید.

مک‌چیورنا<sup>۱</sup> (۱۹۷۸)، دلایل و ضرورت اتکا بر کار حسابرسان داخلی را در دو گروه اساسی طبقه‌بندی نمود. اولین ضرورت ناشی از بازار رقابتی حرفه‌ی حسابرسی از طریق کاهش یا ثبات حق‌الزحمه‌ی حسابرسی مستقل است. دومین دلیل، نتیجه‌ی رعایت الزامات استانداردهای حرفه‌ای است. از سوی دیگر واقع‌بینی، صلاحیت، اعمال مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی از عناصر اصلی برشمرده شده در استانداردهای حرفه‌ای برای اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی است. پژوهش‌های پیشین چنین نتیجه‌گیری نموده‌اند که استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر می‌تواند بی‌طرفی حسابرسان داخلی را خدشه‌دار نماید. لذا فرضیه‌های این پژوهش با اتکا بر ادبیات به شرح زیر ارائه می‌گردد:

فرضیه اول: حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر اتکا می‌کنند.

فرضیه دوم: از نگاه حسابرسان مستقل، صلاحیت حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر است.

فرضیه سوم: از نگاه حسابرسان مستقل، میزان اعمال مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر است.

## روش

این پژوهش از لحاظ هدف کاربردی و از لحاظ ماهیت و روش، از نوع مطالعات پیمایشی است. برای جمع‌آوری اطلاعات از روش کتابخانه‌ای و میدانی (پرسشنامه‌ای) استفاده شده است. بستر پژوهش در بخش‌های قبلی ارائه گردید. با عنایت به ضرورت استقرار واحدهای حسابرسی داخلی در ناشران بورسی و فرابورسی، مؤسسات اعتباری و بیمه و شرکت‌های فرعی آن‌ها و نظر به نامشخص بودن حدود و تعداد این شرکت‌ها، در نمونه‌گیری با استفاده از رویکرد کوکران و جوامع نامحدود استفاده شده 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 ۰.۹۵،  $p = q = 0.50$  (نسبت موفقیت و  $q$  نسبت شکست فرضیه می‌باشد)؛ و  $d = 0.10$  خطای برآوردی نمونه می‌باشد. 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 مشارکت‌کننده برآورد می‌گردد.

پرسشنامه طراحی شده شامل دو بخش مشخصات مشارکت کنندگان و تشریح وضعیت‌ها و پرسش‌های اصلی پژوهش است. در همین راستا طیف امتیاز ۱ تا ۱۰ برای سنجش نظر پاسخ‌دهندگان استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان مستقل (شرکا، مدیران، سرپرستان ارشد و سرپرست حسابرسی) مؤسسات حسابرسی صاحبکاران (شرکت‌ها) که دارای واحد حسابرسی داخلی فعال هستند، می‌باشد. با توجه به اینکه حجم نمونه موردنظر نزدیک به ۱۰۰ نفر می‌باشد. پرسشنامه‌های پژوهش به سه شیوه در جامعه توزیع شد. ابتدا در گروه‌ها و کانال‌های شبکه‌های اجتماعی که حسابرسان مستقل در آن عضو بودند، پرسشنامه به اشتراک گذاشته شد. برای پرسشنامه‌های الکترونیکی از پرسشنامه آنلاین (نرم‌افزار پرس‌لاین) استفاده شد. دوم در مجمع عمومی سالانه انجمن حسابداران خبره ایران (۱۳۹۷/۱۰/۲۳) که بسیاری از حسابرسان مستقل شاغل در مؤسسات حسابرسی عضو انجمن مزبور می‌باشند و در مجمع سالانه آن حضور به هم می‌رسانند به صورت کاغذی در اختیار شرکت کنندگان قرار گرفت و سوم به صورت نسخه کاغذی از طریق مراجعه حضوری به ۵۰ موسسه حسابرسی (به صورت در دسترس) در اختیار حسابرسان مستقل قرار گرفت. نهایتاً بعد از دریافت نسخه‌های کاغذی تکمیل شده در مجمع سالانه انجمن حسابداران خبره و پیگیری و مراجعه بعدی به مؤسسات حسابرسی برای دریافت پرسشنامه‌های کاغذی و نسخه‌های تکمیل شده از طریق شبکه‌های اجتماعی، در مجموع ۱۰۰ پرسشنامه تکمیل و حاصل گردید.

به منظور بررسی پاسخنامه‌ها و بررسی یافته‌های آماری، ابتدا میزان پایایی پرسشنامه‌ها بر اساس آلفای کرونباخ با استفاده از نرم‌افزار SPSS، محاسبه شد که در ادامه نتایج آن نشان داده شده است. مبنای اصلی پرسشنامه و طرح آزمایشی برگرفته از کار مزیر و همکاران (۲۰۱۱) است. در این پژوهش به منظور تعیین روایی پرسشنامه از روش روایی محتوا استفاده شده است یعنی پرسشنامه در اختیار متخصصان و صاحب نظران (شامل ۲ نفر از استادان حسابرسی، ۲ نفر شرکای مؤسسات حسابرسی و ۳ نفر از مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به صورت گروه در دسترس) قرار داده شده و پس از تأیید آن‌ها از روایی پرسشنامه اطمینان حاصل شده است؛ بنابراین، ابزار

گردآوری داده‌های این پژوهش (پرسشنامه) از روایی محتوایی لازم برخوردار است. در نهایت به منظور تحلیل اطلاعات و آزمون فرضیه‌ها از آزمون  $t$  تک نمونه‌ای و آزمون  $t$  زوجی و نرم‌افزار SPSS استفاده شده است.

در راستای روش اجرای تحقیق در ابتدا از حسابرسان مستقل سؤال شده که آیا تاکنون در رسیدگی‌های خود با شرکت یا مؤسسه‌ای که در آن‌ها، واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یک زمینه آموزشی تلقی می‌گردد تا مدیران بعدی واحد تجاری تربیت شده و آموزش ببینند، مواجه شده‌اند یا خیر. سپس وضعیتی از صنعت، سوابق و مدیریت صاحبکار برای مشارکت کنندگان تشریح شد. برای مشارکت کنندگان وضعیتی تصویر شد که آن‌ها برای سال اول به‌عنوان حسابرس مستقل و بازرس قانونی شرکت مورد نظر انتخاب شده‌اند و در سال‌های قبل نیز هرگز آن شرکت را حسابرسی نکرده‌اند. به منظور کنترل هرگونه سوگیری احتمالی، برای مشارکت کنندگان این وضعیت ترسیم شده است که در هر سه وضعیت، واحدهای حسابرسی داخلی از نظر جایگاه سازمانی، صلاحیت‌های حرفه‌ای، مراقبت حرفه‌ای و حدود و وظایف، وضعیت حاکمیت شرکتی، منابع حسابرسی داخلی کاملاً یکسان هستند. در ادامه بعد از معرفی مختصر واحد حسابرسی داخلی صاحبکار، سه وضعیت برای مشارکت کنندگان تشریح گردید. برای تشخیص و آگاهی حسابرسان مستقل از وجود راهبرد استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر در شرکت صاحبکار، در هر وضعیت این موضوع تشریح شده است. در حقیقت در هر وضعیت وجود یا عدم وجود راهبرد پرورش مدیر و یا نحوه و وضعیت استفاده از این راهبرد تشریح شده است. شرح کامل این وضعیت‌ها به صورت زیر است:

وضعیت اول: راهبرد استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر در شرکت وجود ندارد.

وضعیت دوم: راهبرد پرورش مدیر صرفاً برای کارکنان واحد حسابرسی داخلی وجود دارد.

وضعیت سوم: راهبرد پرورش مدیر برای همه کارکنان واحد حسابرسی داخلی (شامل مدیر حسابرسی داخلی) وجود دارد.

در ادامه و در بخش نتایج، فرضیه‌های پژوهش بر اساس داده‌های گردآوری شده، مورد تجزیه و تحلیل و بررسی آماری قرار خواهند گرفت.

### یافته‌ها

آمار توصیفی مربوط به مشخصات مشارکت کنندگان در جدول ۱، نشان داده شده است. بر اساس نتایج بیشترین فراوانی سنی در رده ۳۱ تا ۴۰ سال است. ۸۲ درصد از پاسخ‌گویان مرد و ۱۸ درصد زن بوده‌اند. همچنین ۲۴ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی لیسانس، ۶۴ درصد فوق‌لیسانس و ۱۲ درصد دارای مدرک تحصیلی دکترا بوده‌اند. بر اساس تجربه کاری نیز ۴۴ درصد از پاسخ‌دهندگان تجربه ۱۰ تا ۲۰ سال داشته‌اند که نشان‌دهنده تجربه بالا است.

جدول ۱. توصیف متغیرهای جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان

| متغیر      | شرح             | فراوانی | درصد فراوانی | درصد فراوانی جمعی |
|------------|-----------------|---------|--------------|-------------------|
| سن         | ۲۰ الی ۳۰ سال   | ۱۹      | ۱۹           | ۱۹                |
|            | ۳۱ الی ۴۰ سال   | ۳۵      | ۳۵           | ۵۴                |
|            | ۴۰ سال به بالا  | ۴۶      | ۴۶           | ۱۰۰               |
| جنسیت      | زن              | ۱۸      | ۱۸           | ۱۸                |
|            | مرد             | ۸۲      | ۸۲           | ۱۰۰               |
| تحصیلات    | کارشناسی        | ۲۴      | ۲۴           | ۲۴                |
|            | کارشناسی ارشد   | ۶۴      | ۶۴           | ۸۸                |
|            | دکترا           | ۱۲      | ۱۲           | ۱۰۰               |
| تجربه کاری | کمتر از ۱۰ سال  | ۲۹      | ۲۹           | ۲۹                |
|            | ۱۰ تا ۲۰ سال    | ۴۴      | ۴۴           | ۷۳                |
|            | بیشتر از ۲۰ سال | ۲۷      | ۲۷           | ۱۰۰               |

منبع: داده‌های پژوهش

در راستای بررسی سؤالات مربوط به ویژگی‌ها کاری مشارکت‌کنندگان نتایج مربوطه در جدول ۲ نشان داده شد. در این جدول مشاهده می‌شود که ۸۱ درصد از پاسخ‌دهندگان،

کار واحد حسابرسی داخلی صاحبکار را مورد ارزیابی قرار می‌دهند و ۱۹ درصد پاسخ‌دهندگان کار واحد حسابرسی داخلی صاحبکار را تاکنون ارزیابی نکرده‌اند. ۷۲ درصد از واحدهای موردحسابرسی صاحبکار از نوع بورسی و ۲۸ درصد این واحدها از نوع غیر بورسی می‌باشند.

در همین راستا با توجه به نتایج جدول ۲ و بر اساس آخرین ارزیابی جامعه حسابداران رسمی، ۶۹ درصد مؤسسات حسابرسی حاضر در این پژوهش دارای رتبه الف، ۲۵ درصد مؤسسات دارای رتبه ب و ۶ درصد مؤسسات حسابرسی دارای رتبه ج می‌باشند. ۵۸ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای گواهینامه حسابدار رسمی، ۶ درصد دارای گواهینامه کارشناس رسمی دادگستری، ۲۷ درصد دارای گواهینامه‌های رتبه‌بندی جامعه و ۹ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای سایر گواهینامه‌های حرفه‌ای حسابرسی هستند.

جدول ۲. آمار توصیفی ویژگی‌ها کاری مشارکت‌کنندگان

| درصد فراوانی | شرح                           |   |
|--------------|-------------------------------|---|
| ۸۱           | ارزیابی                       | ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی                                  |
| ۱۹           | عدم ارزیابی                   |   |
| ۷۲           | بورسی                         | نوع شرکت صاحبکار  |
| ۲۸           | غیر بورسی                     |   |
| ۶۳           | لحاظ کرده                     | لحاظ کردن ارزیابی واحد حسابرسی داخلی در تعیین حق‌الزحمه حسابرسی |
| ۳۷           | لحاظ نشده                     |   |
| ۶۹           | الف                           | رتبه موسسه حسابرسی  |
| ۲۵           | ب                             |   |
| ۶            | ج                             |   |
| ۵۸           | حسابدار رسمی                  | گواهینامه‌های حرفه‌ای حسابرسی                                   |
| ۶            | کارشناس رسمی دادگستری         |   |
| ۲۷           | گواهینامه‌های رتبه‌بندی جامعه |   |
| ۹            | سایر                          |   |
| ۲۰           | سرپرست                        |   |
| ۱۸           | سرپرست ارشد                   | رتبه حسابرس   |



| درصد فراوانی | شرح  |
|--------------|------|
| ۳۰           | مدیر |
| ۳۲           | سایر |

منبع: داده‌های پژوهش

همان‌طور که پیش‌تر اشاره شد در ۳ وضعیت مختلف که بیانگر ۳ گونه وضعیت واحد حسابرسی داخلی است از مشارکت‌کنندگان ۳ سؤال مرتبط با بی‌طرفی (واقع‌بینی)، صلاحیت (شایستگی) و اعمال مراقبت حرفه‌ای پرسیده شده است؛ بنابراین در حالت کلی ۹ سؤال خواهیم (سه پرسش در سه وضعیت) داشت که در ادامه به بررسی آن‌ها پرداخته می‌شود. پیش از بررسی سه وضعیت موردنظر، پایایی پرسشنامه برای هر بخش موردسنجش قرار گرفت که نتایج آن در جدول ۳ نشان داده شده است. ضریب آلفای کرونباخ برای وضعیت اول تا سوم به ترتیب ۰/۹۳۹، ۰/۸۹۸ و ۰/۹ است و با توجه به اینکه بیشتر از ۰/۷ می‌باشد، نشان‌دهنده پایایی بالای پرسشنامه است.

جدول ۳. بررسی پایایی شاخص‌های پژوهش

| آلفای کرونباخ | ابعاد مدل پژوهش |
|---------------|-----------------|
| ۰/۹۳۹         | وضعیت ۱         |
| ۰/۸۹۸         | وضعیت ۲         |
| ۰/۹۰۰         | وضعیت ۳         |

سؤالات شماره‌ی ۱ و ۲ و ۳ پرسشنامه مربوط به وضعیت اول، سؤالات شماره‌ی ۴ و ۵ و ۶ پرسشنامه مربوط به وضعیت دوم و سؤالات شماره ۷ و ۸ و ۹ پرسشنامه مربوط به وضعیت سوم می‌باشد. سؤال‌های موردنظر به شرح زیر است که این سه سؤال با تشریح سه وضعیت مختلف که پیش‌تر اشاره شد؛ توسط حسابرسان مستقل پاسخ داده می‌شود. سه سؤال موردبررسی که عبارت‌اند از:

۱- وضعیت بی طرفی کارکنان واحد حسابرسی داخلی صاحبکار در اجرای وظایف حرفه‌ای خود (برنامه‌ریزی، رسیدگی، گزارش یافته‌ها و پیگیری) را در این وضعیت چگونه ارزیابی می‌کنید؟ صفر به معنای عدم بی طرفی و ۱۰۰ به معنی بی طرفی کامل است.

۲- وضعیت صلاحیت کارکنان واحد حسابرسی داخلی صاحبکار در اجرای وظایف حرفه‌ای خود (برنامه‌ریزی، رسیدگی، گزارش یافته‌ها و پیگیری) در این وضعیت را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ صفر به معنای عدم صلاحیت و ۱۰۰ به معنی صلاحیت و شایستگی بالا است.

۳- وضعیت اعمال مراقبت حرفه‌ای کارکنان واحد حسابرسی داخلی صاحبکار در اجرای وظایف حرفه‌ای خود (برنامه‌ریزی، رسیدگی، گزارش یافته‌ها و پیگیری) در این وضعیت را چگونه ارزیابی می‌کنید؟ صفر به معنای عدم اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای و ۱۰۰ به معنی اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای لازم است.

این سؤالات در هر وضعیت از یک طیف درج بندی شده (از صفر تا ده) استفاده شده است. برای نمره دهی به پرسش‌ها با عنایت به طیف درجه‌بندی شده لیکرت استفاده شده است. هر پاسخ از «-۵» الی «+۵» استفاده شده است. بنابراین میانگین پاسخ مشارکت کنندگان اگر با عدد صفر (میانگین جدول) اختلاف معناداری داشته باشد، یعنی بی طرفی، صلاحیت یا مراقبت حرفه‌ای حسابرس داخلی معنادار بوده است. در جدول ۴ آمار توصیفی هر یک از سؤالات پژوهش نشان داده شده است. همان‌طور که نتایج جدول ۴ نشان می‌دهد برای فرضیه اول (واقع‌بینی)، سه سؤال ۱ (وضعیت اول) و ۴ (وضعیت دوم) و ۷ (وضعیت سوم) پرسیده شده است که درواقع نشان‌دهنده یک سؤال در سه وضعیت مختلف است. در همین راستا مشاهده می‌شود که میانگین با حرکت به سمت وضعیت سوم کاهش خواهد یافت. درواقع هرچه حسابرسان داخلی به سمت وضعیت پرورش در راستای مدیریت پیش می‌روند، نظر حسابرسان مستقل مبنی بر بی طرفی (واقع‌بینی) حسابرسان داخلی کاهش می‌یابد؛ اما انحراف معیار و درواقع پراکندگی سؤالات تفاوت چندانی ندارد که نشان‌دهنده دامنه پراکندگی تقریباً یکسان در هر سؤال است. برای سؤالات فرضیه دوم و سوم نیز همین وضعیت مشاهده می‌شود؛ یعنی میانگین نمرات برای صلاحیت

(شایستگی) و اعمال مراقبت حرفه‌ای حساب‌برسان داخلی با حرکت به سمت وضعیت پرورش به‌عنوان مدیر کاهش خواهد یافت و در واقع اعتماد حساب‌برسان مستقل به حساب‌برسان داخلی کم‌رنگ‌تر خواهد شد.

جدول ۴. آمار توصیفی مربوط به سؤالات پژوهش در سه وضعیت مختلف  
(تعداد مشاهدات: ۱۰۰)

| فرضیه            | سؤال   | میانگین | انحراف معیار | خطای استاندارد |
|------------------|--------|---------|--------------|----------------|
| سؤالات فرضیه اول | سؤال ۱ | ۱/۹۶    | ۲/۸۷۴        | ۰/۲۸۷          |
|                  | سؤال ۴ | ۰/۴۶    | ۲/۴۸۰        | ۰/۲۴۸          |
|                  | سؤال ۷ | -۰/۰۲   | ۲/۷۶۳        | ۰/۲۷۶          |
| سؤالات فرضیه دوم | سؤال ۲ | ۲/۲۱    | ۲/۵۴۰        | ۰/۲۵۴          |
|                  | سؤال ۵ | ۱/۶۷    | ۲/۵۷۴        | ۰/۲۵۷          |
|                  | سؤال ۸ | ۱/۱۹    | ۲/۷۵۱        | ۰/۲۷۵          |
| سؤالات فرضیه سوم | سؤال ۳ | ۲/۲۳    | ۲/۵۳۴        | ۰/۲۵۳          |
|                  | سؤال ۶ | ۱/۳۶    | ۲/۳۲۵        | ۰/۲۳۲          |
|                  | سؤال ۹ | ۰/۶۵    | ۲/۹۰۷        | ۰/۲۹۱          |

منبع: داده‌های پژوهش

برای بررسی اینکه میانگین سؤالات، از نظر آماری معنادار است یا خیر از آزمون  $t$  استفاده می‌شود. نتایج آزمون  $t$  برای بررسی فرضیات پژوهش، با مقایسه زوجی سؤالات موردنظر در راستای بررسی فرضیات پژوهش در جدول ۵ نشان داده شده است. همچنین میزان همبستگی جفت سؤالات و سطح معناداری آن‌ها نیز در جدول ۵ نشان داده شده است. بر اساس نتایج جدول ۵، ملاحظه می‌شود که میزان همبستگی بین سؤال ۱ و ۴، ۶۱/۵ درصد است. این همبستگی بر اساس احتمال آماره در سطح ۹۵ درصد معنادار است. به همین ترتیب همبستگی سایر جفت سؤالات نیز در جدول قابل ملاحظه است که برای تمامی آن‌ها همبستگی معنادار شده است. همچنین مشاهده می‌شود که بین جفت سؤالات نزدیک به یکدیگر همبستگی در تمامی مقایسه‌ها، بالا بوده و نزدیک به ۶۰ درصد است. با توجه به اینکه همبستگی جفت سؤالات موردبررسی معنادار است می‌توان چنین بیان کرد

که پاسخ‌دهندگان در پاسخ به سؤالات دقت کافی را داشته‌اند. لذا بین دو سؤال در دو وضعیت متفاوت، روابط منطقی قابل‌تصور است. با بررسی آماره  $t$  و همچنین سطح معناداری مرتبط با آن مشاهده می‌شود که بین سؤال ۱ و ۴، میزان آماره  $t$  برابر با  $۶/۳۱۳$  است و سطح معناداری آن  $۰/۰۰۰$  است. با توجه به آنکه سطح معناداری کمتر از سطح خطای ۵ درصد است لذا می‌توان گفت که بین سؤال ۱ و ۴ از نظر میانگین اختلاف معناداری وجود دارد. به‌بیان‌دیگر حساب‌برسان مستقل معتقدند که بی‌طرفی (واقع‌بینی) کارکنان واحد حسابداری داخلی در وضعیت عدم استخدام حساب‌برسان داخلی در سمت مدیریت عملیاتی، بالاتر از وضعیت استخدام حساب‌برسان داخلی به‌استثنای مدیر حسابداری داخلی در سمت مدیریت عملیاتی است. همین مسئله با مقایسه جفت سؤالات ۱ و ۷ و همچنین ۴ و ۷ نیز بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد که بین وضعیت عدم استخدام حساب‌برسان داخلی در سمت مدیریت عملیاتی و وضعیت استخدام حساب‌برسان داخلی در سمت مدیریت عملیاتی در سمت مدیریت عملیاتی نیز حساب‌برسان مستقل در بی‌طرفی (واقع‌بینی) کارکنان واحد حسابداری داخلی تمایز قائل هستند چراکه احتمال آماره  $t$  در سطح ۹۵ درصد معنادار شده است؛ اما حساب‌برسان مستقل در بی‌طرفی (واقع‌بینی) کارکنان واحد حسابداری داخلی بین وضعیت استخدام حساب‌برسان داخلی به‌استثنای مدیر حسابداری داخلی در سمت مدیریت عملیاتی و وضعیت استخدام همه کارکنان حسابداری داخلی در سمت مدیریت عملیاتی تمایز قائل نبوده‌اند. چراکه احتمال آماره  $t$  در سطح ۹۵ درصد معنادار نیست. البته باید گفت که این اختلاف در سطح ۹۰ درصد معنادار شده است. لذا فرضیه اول پژوهش تأیید می‌شود. این فرضیه بیان می‌کند که حساب‌برسان مستقل بر کار حساب‌برسان داخلی هنگامی که واحد حسابداری داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر اتکا می‌کنند. در راستای بررسی فرضیه دوم پژوهش، نتایج بخش دوم جدول ۵، نشان می‌دهد که تمامی جفت مقایسه سؤالات در سطح احتمال ۹۵ درصد بر اساس احتمال آماره  $t$  معنادار است. لذا می‌توان چنین بیان کرد که حساب‌برسان مستقل به ترتیب صلاحیت (شایستگی) کارکنان واحد حسابداری داخلی را در وضعیت «عدم استخدام حساب‌برسان داخلی در سمت مدیریت عملیاتی»، بیشتر از «استخدام حساب‌برسان داخلی به‌استثنای مدیر

حسابرسی داخلی در سمت مدیریت عملیاتی» و دو وضعیت اول را بیشتر از «استخدام همه کارکنان حسابرسی داخلی در سمت مدیریت عملیاتی» می‌دانند. لذا فرضیه دوم پژوهش نیز مبنی بر اینکه «از نگاه حسابرسان مستقل صلاحیت حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر است»، نیز تأیید می‌شود. با بررسی سؤالات ۳ و ۶ و ۹ نیز به‌صورت دوبه‌دو مشاهده می‌شود که این زوج مقایسه‌ها نیز بر اساس آماره  $t$  و احتمال مربوط به آن در سطح ۹۵ درصد دارای اختلاف معنادار هستند. لذا می‌توان گفت که از نگاه حسابرسان مستقل میزان اعمال مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر است پس فرضیه سوم پژوهش نیز تأیید می‌گردد.

جدول ۵. آزمون  $t$  برای مقایسه جفت سؤالات مختلف

| فرضیه      | نوع مقایسه | همبستگی | سطح معناداری | اختلاف میانگین | انحراف معیار | آماره $t$ | سطح معناداری آماره $t$ |
|------------|------------|---------|--------------|----------------|--------------|-----------|------------------------|
| سؤال ۱     | سؤال ۴     | ۰/۶۱۵   | ۰/۰۰۰        | ۱/۵۰           | ۲/۳۷۶        | ۶/۳۱۳     | ۰/۰۰۰                  |
| اول سؤال ۱ | سؤال ۷     | ۰/۲۴۳   | ۰/۰۱۵        | ۱/۹۸           | ۳/۴۷۰        | ۵/۷۰۶     | ۰/۰۰۰                  |
| سؤال ۴     | سؤال ۷     | ۰/۵۳۳   | ۰/۰۰۰        | ۰/۴۸           | ۲/۵۴۴        | ۱/۸۸۶     | ۰/۰۶۲                  |
| سؤال ۲     | سؤال ۵     | ۰/۶۰۵   | ۰/۰۰۰        | ۰/۵۴           | ۲/۲۷۲        | ۲/۳۷۷     | ۰/۰۱۹                  |
| دوم سؤال ۲ | سؤال ۸     | ۰/۳۸۲   | ۰/۰۰۰        | ۱/۰۲           | ۲/۹۴۷        | ۳/۴۶۱     | ۰/۰۰۱                  |
| سؤال ۵     | سؤال ۸     | ۰/۷۹۹   | ۰/۰۰۰        | ۰/۴۸           | ۱/۶۹۷        | ۲/۸۲۹     | ۰/۰۰۶                  |
| سؤال ۳     | سؤال ۶     | ۰/۵۹۵   | ۰/۰۰۰        | ۰/۸۷           | ۲/۱۹۶        | ۳/۹۶۲     | ۰/۰۰۰                  |
| سوم سؤال ۳ | سؤال ۹     | ۰/۲۵۴   | ۰/۰۱۱        | ۱/۵۸           | ۳/۳۳۷        | ۴/۷۳۵     | ۰/۰۰۰                  |
| سؤال ۶     | سؤال ۹     | ۰/۵۷۲   | ۰/۰۰۰        | ۰/۷۱           | ۲/۴۷۵        | ۲/۸۶۸     | ۰/۰۰۵                  |

منبع: داده‌های پژوهش

نکته حائز اهمیت آن است که در وضعیت سوم و هنگامی که همه کارکنان و مدیر حسابرسی داخلی قابل به‌کارگیری به‌عنوان مدیران ارشد اجرایی هستند، میانگین پاسخ‌های مشارکت‌کنندگان پیرامون «بی‌طرفی»، «صلاحیت» و «اعمال مراقبت حرفه‌ای» به‌شدت کاهش یافته است. در حقیقت هنگامی که (وضعیتی که) قرار است مدیر حسابرسی داخلی نیز به سمت‌های مدیریت ارتقا یابد، ادراک حسابرسان مستقل پیرامون مؤلفه‌های مزبور با شدت بیشتری کاهش یافته است به‌طوری که اختلاف میانگین سؤال (۱) و (۷) نسبت به (۱)

و (۴)؛ یا (۲) و (۸) نسبت به (۲) و (۵)؛ یا (۳) و (۹) نسبت به (۳) و (۶) به مراتب بزرگ‌تر است که نشان‌دهنده این موضوع است که هنگامی در نظر است که مدیر حسابداری داخلی نیز علاوه بر کارکنان حسابداری داخلی به سمت‌های مدیریت اجرایی منتقل گردد، بی‌طرفی، صلاحیت و اعمال مراقبت حرفه‌ای واحد حسابداری داخلی کمتر از وضعیتی که صرفاً قرار است صرفاً کارکنان واحد حسابداری داخلی (نه مدیر حسابداری داخلی) به سمت‌های مدیریت اجرایی منتقل گردند از طرف حسابرسان مستقل ادراک می‌شود و از حیث آماری اختلاف پرسش‌های (۴) با (۷)؛ (۵) با (۸) و (۶) با (۹) نیز به ترتیب با سطح اطمینان ۹۰٪، ۹۹٪ و ۹۹٪ معنادار می‌باشد؛ که نشان می‌دهد بی‌طرفی (واقع‌بینی)، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای مدیر حسابداری داخلی نیز وزن بسیار بااهمیتی از نظر مشارکت‌کنندگان دارد.

#### بحث و نتیجه‌گیری

با عنایت به اینکه اگر واحد حسابداری داخلی، به‌عنوان زمینه پرورش مدیران آینده سازمان تلقی گردد، ممکن است واقع‌بینی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهد و نظر به اینکه تاکنون پژوهش‌های معدودی در داخل در این حوزه انجام گرفته، این موضوع روشن نشده است لذا هدف مطالعه حاضر پوشش شکاف موجود در این حوزه با بررسی مسئله میزان اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر بوده است.

در همین راستا مطالعات متعددی به دنبال بررسی این موضوع بوده‌اند که استفاده از واحد حسابداری داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر چگونه بر واقعی بودن ادراکات حسابرسان مستقل از واقع‌بینی حسابرسان داخلی تأثیر می‌گذارد. مطالعات رز و همکاران (۲۰۱۳)، هوس و همکاران (۲۰۱۴)، مزیر (۲۰۱۱)، کریست و همکاران (۲۰۱۵)، سو و همکاران (۲۰۲۰) نشان داد که حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابداری داخلی دارای راهبرد پرورش مدیر تمایل دارند تا آن چیزی را بگویند (اطلاع‌رسانی کنند) و آن‌گونه عمل کنند که مدیریت می‌خواهد تا از این طریق در جهت منافع شخصی خود

عمل کنند و مدیریت را تحت تأثیر قرار دهند. با این کار، حسابرسان داخلی احتمال ترفیع و ارتقا به جایگاه‌های مدیریتی (مدیریت اجرایی) بیشتری، برای خود متصور می‌شوند. در مطالعه حاضر نیز نتایج، گویای همین امر بوده است. به طوری که حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر اتکا می‌کنند. این یافته با یافته‌های مزیر و همکاران (۲۰۱۱) که نشان دادند که حسابرسان مستقل بر کار واحدهای حسابرسی داخلی که از آن‌ها به‌عنوان زمینه پرورش مدیر استفاده می‌شوند (در نتیجه هزینه‌های حسابرسی افزایش یافته می‌یابد) کمتر اتکا می‌کنند؛ مطابقت می‌نماید.

پژوهش‌های مربوط به صلاحیت نسبی حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های دارای راهبرد پرورش مدیر، پاسخ واحد و قاطع گزارش نکرده‌اند. به طوری که اعتقاد بر این است که استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان رویکرد پرورش مدیر، موفقیت اندکی در جذب بیشتر و بهتر متقاضیان شغلی برای حرفه حسابرسی داخلی داشته است؛ بنابراین پژوهش‌های تجربی و مطالعات پیشین عموماً شواهدی یکپارچه و سازگار در مورد اینکه استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر باعث جذب بیشتر افراد به حرفه حسابرسی داخلی می‌گردد، ارائه نمی‌کند؛ اما در مقایسه با پژوهش‌های تجربی و کتابخانه‌ای، پژوهش‌های مبتنی بر مصاحبه نشان می‌دهد که استفاده از واحدهای حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر با صلاحیت حسابرسی داخلی ارتباط دارد. در همین راستا مطالعات کریست و همکاران (۲۰۱۵) و همچنین تروتمن (۲۰۱۵) گویای این امر است. مطالعه حاضر نیز در راستای پژوهش‌های مصاحبه‌ای نشان داد که از نگاه حسابرسان مستقل صلاحیت حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر ارزیابی می‌شود.

در نهایت می‌توان چنین بیان کرد که حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی دارای رویکرد پرورش مدیر در مقایسه با سایر حسابرسان داخلی، احتمالاً درک سازمانی و توانایی‌های طبیعی بیشتری دارند ولی دارای مهارت‌های حسابرسی داخلی کمتری می‌باشند چراکه احتمالاً حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی

دارای رویکرد پرورش مدیر ترغیب می‌شوند که در مقایسه با مهارت‌های حسابرسی داخلی (مثل گواهینامه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی، روش حسابرسی داخلی یا درک استانداردهای حسابرسی داخلی) بیشتر بر روی مهارت‌های مدیریتی مانند درک سازمان و فرایند کسب‌وکار تمرکز کنند و لذا مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در شرایطی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود کاهش خواهد یافت. نتایج مربوط به فرضیه سوم پژوهش حاضر نیز نشان داد که از نگاه حسابرسان مستقل میزان اعمال مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر ارزیابی می‌شود. این موضوع برخلاف یافته‌های مزیر و همکاران (۲۰۱۱) است که نشان دادند تفاوت معناداری میان صلاحیت حسابرسان داخلی شاغل واحدهای حسابرسی داخلی که به‌عنوان زمینه پرورش مدیر استفاده می‌شود با سایر حسابرسان داخلی وجود ندارد؛ می‌باشد. در حقیقت و به‌احتمال فراوان حسابرسان داخلی که به جایگاه‌های شغلی مدیریتی ارتقا می‌یابند قاعدتاً باید دارای توانایی‌ها و صلاحیت‌های لازم باشند؛ اما یافته‌های پژوهش ما حاصل عقاید مشارکت‌کنندگان در پژوهش (حسابرسان مستقل) در ارزیابی صلاحیت حسابرسان داخلی است که می‌تواند با صلاحیت واقعی حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی دارای راهبرد پرورش مدیر متفاوت باشد.

با جمع‌بندی موارد فوق می‌توان دریافت در شرکت‌هایی که از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش استفاده می‌شود، حسابرسان داخلی که در این شرکت‌ها استخدام می‌شوند و یا مشغول به کار هستند، واقع‌بینی (بی‌طرفی) کمتری را نسبت به سایر حسابرسان داخلی از خود نشان می‌دهند. حسابرسان داخلی که انتظار می‌رود در آینده به سمت‌های مدیریتی ارشد ارتقا یابند، در برابر سیاست‌های متهورانه مدیریت فعلی در مواردی مانند نحوه شناخت درآمد و غیره مقاومت کمتری از خود نشان می‌دهند. علاوه بر این، از آنجا که حسابرسان داخلی شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی دارای راهبرد پرورش مدیر قرار است در آینده در سمت‌های مدیریتی مشغول به کار شوند لذا توجه کمتری به موارد مستعد بهبود در حفظ و ارتقای صلاحیت حرفه‌ای خود و کسب گواهینامه‌های



حرفه‌ای و آموزش‌های بیشتر مرتبط با حرفه حسابرسی داخلی دارند و متعاقباً در اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای نیز نسبت به سایر حسابرسان داخلی، توجه کمتری خواهند داشت. این موضوع این پیشنهاد را در بر دارد که باید تدابیر ایمن‌سازی توسط دست اندازکاران یعنی ارکان راهبری شرکتی، مدیران حسابرسی داخلی، نهادهای ناظر و مجامع حرفه‌ای به کارگرفته شود تا بتوانند تهدیدات مزبور را رفع و یا به سطح پذیرفتنی کاهش دهند. برخی از تدابیر ایمن‌سازی که در رهنمود اجرایی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۱) با عنوان «استقلال و بی‌طرفی» نیز آمده است می‌تواند شامل (۱) استفاده از سیاست‌های انضباطی، (۲) استفاده از گروه‌های کاری، (۳) چرخش حسابرسان در کارهای مختلف، (۴) استفاده از سرپرستی و بررسی‌های کاری، (۴) استفاده از سیاست‌های کنترل کیفیت (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)، (۵) رویه‌های استخدام و (۶) برون‌سپاری خدمات حسابرسی داخلی، باشد.

در این زمینه پژوهش نیازمند انجام پژوهش‌های بیشتر است، زمینه پرورش مدیر دارای جوانب منفی و مثبت فراوانی است که در ادبیات گذشته مدنظر قرار گرفته است. در همین راستا توجه انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای و مراجع ناظر به موضوع (زمینه پرورش مدیر) و ملاحظات بی‌طرفی (واقع‌بینی) و استقلال حائز اهمیت است. همچنین انجام پژوهش‌های بیشتر می‌تواند به تبیین بهتر این موضوع در ایران کمک نماید.

با عنایت به اهمیت واقع‌بینی حسابرسان داخلی و تبیین عوامل مؤثر بر آن، انجام تحقیقات آتی درباره تأثیر استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر می‌تواند بینش‌های بیشتری به ارمغان آورد. آزمون تأثیر تدابیر ایمن‌سازی نظیر ساختار مالکیت، ارکان راهبری، قوانین و مقررات بر این ارتباط می‌تواند بسیار سودمند باشد. در حقیقت مشخص ساختن آثار این تدابیر ایمن‌سازی بر ارتباط میان استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان راهبرد پرورش مدیر با واقع‌بینی آن‌ها، می‌تواند دریچه‌های جدیدی به معرفت ما در این حوزه باز کند.

استفاده از تدابیر ایمن‌سازی که در آیین اخلاق و رفتار حرفه‌ای حسابداران رسمی نیز مدنظر قرار گرفته است می‌تواند از تدابیر قابل اتخاذ در این حوزه باشد. این تدابیر از طریق

وضع قوانین و مقررات در سطح حرفه و نهادهای ناظر و یا در سطح محیط کار قابل اتخاذ و مورد پیشنهاد است.

این پژوهش جزو پژوهش‌های پیمایشی می‌باشد که بیانگر نظرات حسابرسان مستقل درباره واقع‌بینی، خبرگی و مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی در وضعیت‌های مختلف است. پژوهش‌های پیمایش محدودیت‌های مختص به خود را دارند که یکی از این محدودیت‌ها ذهنی بودن ارزیابی‌ها می‌باشد که به احتمال فراوان می‌تواند از وضعیت واقعی انحراف داشته باشد.

#### تعارض منافع

تعارض منافع وجود ندارد.

شناسه ارکید نویسندگان

|                      |   |   |
|----------------------|---|---|
| Vahid Mennati        |  | <a href="https://orcid.org/0000-0001-8391-3777">https://orcid.org/0000-0001-8391-3777</a> |
| Okhte Haroon Alipour |  | <a href="https://orcid.org/0000-0002-9533-0998">https://orcid.org/0000-0002-9533-0998</a> |

## منابع

- سیفی، سعیده (۱۳۸۴)، بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی و استفاده از کار حسابرسی داخلی به عنوان یک زمینه آموزشی مدیریت و تأثیر این دو بر استقلال و بی طرفی حسابرسی داخلی، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه الزهراء.
- متنی، وحید (۱۳۹۹). واقع بینی حسابرسان داخلی، سخنرانی ارائه شده در پنجمین کنگره حسابرسان داخلی، انجمن حسابرسان داخلی، ۲۲ آبان ماه.
- متنی، وحید، (۱۳۹۶)، طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی، رساله دکتری حسابداری، دانشگاه تهران
- متنی، وحید، (۱۳۹۷)، بینش در حسابرسی داخلی، ماهنامه حسابدار، شماره ۳۲۰ و ۳۲۱.
- نیکبخت محمدرضا، ذبیح الله رضایی و وحید متنی. (۱۳۹۶ الف). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. دانش حسابرسی، سال ۱۷، شماره ۶۹، ۵-۵۷.
- نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح الله، متنی، وحید. (۱۳۹۶ ب). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۴(۵۵)، ۷۰-۳۱.
- doi: [10.22054/QJMA.2017.24956.1663](https://doi.org/10.22054/QJMA.2017.24956.1663)

## References

- Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters. 2010. *Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities*. Accounting Horizons 24 (1): 1– 24.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1990. *The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*. Statement on Auditing Standards No. 65. New York, NY: AICPA.
- Barrier, M. 2001. *Turnover the ebb and flow*. Internal Auditor 58 (5): 33–37
- Bartlett, G. D., Kremin, J., Saunders, K. K. and Wood, D. A. (2017) *Factors Influencing Recruitment of Non-Accounting Business Professionals into Internal Auditing*. Behavioral Research in Accounting: Spring, Vol. 29, No. 1, pp. 119-130.
- Burton, F. G., Starliper, M. W., Summers, S.L. and Wood, D. A. (2015) *The Effects of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground or as a Consulting Services Provider in Enhancing the Recruitment of Internal Auditors*. Accounting Horizons: March 2015, Vol. 29, No. 1, pp. 115-140.
- Christ, M. H., A. Masli, N. Y. Sharp, and D. A. Wood. 2015. *Rotational internal audit programs and financial reporting quality: Do*

*compensating controls help?* Accounting, Organizations and Society 44: 37-59.

- Ege, M. 2015. *Does internal audit function quality deter management misconduct?* The Accounting Review 90 (2): 495-527. <https://doi.org/10.2308/accr-50871>
- Felix, W., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). *The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution.* Journal of Accounting Research, 39, PP.250-274.
- Hoos, Florian and Messier Jr, William F. and Smith, Jason L. and Tandy, Paulette, *The Effects of Serving Two Masters and Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on Internal Auditors' Objectivity* (July 2014). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2358149> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2358149>
- International Federation of Accountants (IFAC). 2009. *International Standard on Auditing Using the Work of Internal Auditors.* International Auditing and Assurance Standards Board ISA 610. New York, NY: IFAC. Available at: [http://web.ifac.org/download/ISA\\_610\\_standalone\\_2009\\_Handbook.pdf](http://web.ifac.org/download/ISA_610_standalone_2009_Handbook.pdf)
- Joseph V. Carcello, Marc Eulerich, Adi Masli, and David A. Wood (2018) *The Value to Management of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground.* Accounting Horizons: June 2018, Vol. 32, No. 2, pp. 121-140.
- Macchiaverna, P. (1978). *Corporations and their outside auditors: A changing relationship.* Internal Auditors, 13, PP. 46-58.
- Prawitt, D. F., N. Y. Sharp, and D. A. Wood. 2011a. *Reconciling archival and experimental research: Does internal audit contribution affect the external audit fee?* Behavioral Research in Accounting 23 (2), pp. 187-206.
- Quick, R., & Henrizi, P. (2019). *Experimental evidence on external auditor reliance on the internal audit.* Review of Managerial Science, 13(5), 1143-1176.
- Rose, A. M., Rose, J. M. and Norman, C. S.(2013) *Is the objectivity of internal audit compromised when the internal audit function is a management training ground?*, Accounting & Finance, Vol. 53, Issue4, December 2013, pp. 1001-1019.
- Silva, A., Inácio, H., & Vieira, E. (2019). *The Influence of Internal Audit on External Audit: Evidence From Portugal and Spain,* Organizational Auditing and Assurance in the Digital Age (pp. 1-25). IGI Global.
- Suh, I., Masli, A. and Sweeny, J. T.(2020). *Do Management Training Grounds Reduce Internal Auditor Objectivity and External Auditor*

*Reliance? The Influence of Family Firms*, [Journal of Business Ethics](https://doi.org/10.1007/s10551-020-04507-3), 10.1007/s10551-020-04507-3.

The Institute of Internal Auditors – IIA(2010) *The Value Of Internal Auditing For Stakeholders*.

The Institute Of Internal Auditors (IIA).(2011).*Practice Guide: Independence And Objectivity*, October.

The Institute of Internal Auditors – IIA(2016)*International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing (Standards)*

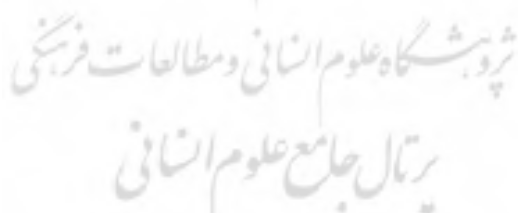
Trotman, A. J. 2015. *Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder* . Working paper, Bond University. Available at: <http://epublications.bond.edu.au/cgi/viewcontent.cgi?article/41130&context/4theses>.

William F. Messier, Jr. J. Kenneth Reynolds, Chad A. Simon, David A. Wood. (2011). *The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision*. The Accounting Review American Accounting Association. Vol. 86, No. 6 DOI: 10.2308/accr-10136. pp. 2131–2154

Mennati, V. 2018. *Internal Audit Quality Model in Iran*. PhD diss., Tehran Univ, January [In Persian].

Nikbakht, M. R. Rezaee, Z. and Mennati, V. (2017b). *Designing Internal Audit Quality Model*, Journal of Audit Science: 17 (69). [In Persian].

Nikbakht, M., Rezaee, Z., Mennati, V. (2017a). *Internal Audit Quality Improvement Strategies*. Empirical Studies in Financial Accounting, 14(55), 31-70. doi: 10.22054/qjma.2017.24956.1663 [In Persian].



استناد به این مقاله: منتی، وحید (۱۴۰۰). میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۶۹ (۱۸) ۱۱۳-۱۵.

doi: 10.22054/qjma.2021.56026.2200



Empirical Studies in Financial Accounting Quarterly is licensed under a Creative Commons Attribution-Non Commercial 4.0 International License.



پروہشگاہ علوم انسانی و مطالعات فرہنگی  
پرتال جامع علوم انسانی