



## بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی

دکتر تورج مشتری دوست<sup>۱</sup> ©

دکتری دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات، اصفهان

دکتر محسن دستگیر<sup>۲</sup>

عضو هیأت علمی دانشکده حسابداری و مدیریت، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد علوم تحقیقات، اصفهان

(تاریخ دریافت: ۹ شهریور ۱۳۹۵؛ تاریخ پذیرش: ۱۸ دی ۱۳۹۵)

تقویت واحد حسابرسی داخلی در شرکت های دولتی به عنوان یکی از شاخص های درونی راهبری شرکتی ارتباط مؤثری با کیفیت حسابرسی در حسابرسی داخلی دارد. کیفیت حسابرسی داخلی نیز ارتباط همسو و معناداری با شاخص هایی چون سطح تحصیلات مرتبط، سابقه حرفه ای، عضویت در مجامع حرفه ای و استقلال حسابرسان داخلی هم چنین اندازه واحد حسابرسی داخلی داشته ولی سابقه رئیس حسابرسی در واحد موردنظر فاقد این ارتباط معنی دار شناخته شده است. در ادامه بررسی ها در این تحقیق مشخص شده است که عدم سابقه رئیس حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی می تواند مربوط به عدم در نظر گیری سابقه او در سمت رئیس حسابرسی داخلی بوده باشد. هم چنین در این تحقیق نتیجه شده است که کیفیت حسابرسی داخلی می تواند با بکارگیری حسابرسان با تحصیلات مؤثر و سوابق حرفه ای و شناخت کافی آنان از استانداردهای حسابرسی داخلی و اشراف بر استانداردهای حسابداری و درک عمیق از اصول مدیریت و شناخت کلی از علوم اقتصاد و فن آوری ارتباطات و نیز رعایت کامل استقلال و بیطرفی و عضویت آنان در مجامع حرفه ای داخلی و بین المللی و در اندازه های مناسب واحد حسابرسی داخلی تحقق یابد و سوابق حرفه ای رئیس حسابرسی داخلی در سمت مذکور نیز می تواند سهم بسزایی در تقویت کیفیت حسابرسی داخلی داشته باشد.

واژه های کلیدی: حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی.

<sup>1</sup> tourajmdoust@yahoo.com

<sup>2</sup> dastmw@yahoo.com

## مقدمه

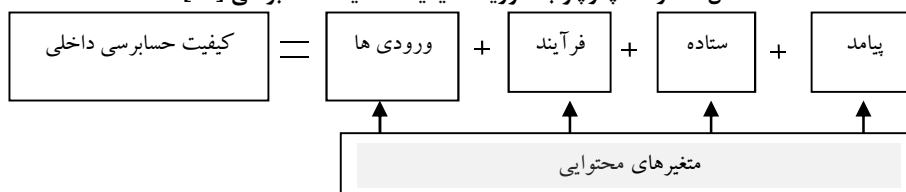
حسابرسی داخلی به عنوان یکی دیگر از ارکان اصلی و درونی راهبری شرکتی، از دیدگاه انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه‌ای است که هدف آن ارائه یک مدل سیستماتیک برای ارزش افزایی و ارتقاء اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بمنظور بهبود در عملیات جهت دستیابی به اهداف اساسنامه‌ای سازمان می‌باشد. حسابرسی داخلی از دیدگاه مدیریت ریسک، فعالیت مستقلی است که توسط مدیران واحد اقتصادی برای آزمون و ارزیابی فرآیند مدیریت ریسک، فرآیند راهبری شرکتی و سیستم‌های کنترلی و همچنین ارائه پیشنهادهایی برای دستیابی به اهداف شرکت به کار گرفته می‌شود [۴۶] و از دیدگاه مدیریت ریسک حسابرسان داخلی مستمرا" به نحوی که استقلال و بی‌طرفی آنان خدشه‌دار نشود، دیدگاه‌های حرفه‌ای خود را در زمینه‌های مربوط به شناسایی و معرفی ریسک‌های بالقوه، تعیین و اعلام نقاط ریسک‌پذیر سازمان و همچنین چگونگی پاسخ به ریسک‌ها، ارائه می‌دهند. از دیدگاه راهبری شرکتی، حسابرسی داخلی چابک و اثربخش با فراهم نمودن و آرایه اطلاعات موردنیاز برای خود ارزیابی راهبری و چگونگی دستیابی به اهداف سازمانی، در ایفای مناسب مسئولیت راهبری توسط هیأت‌مدیره نقشی اساسی را به عهده دارد. حسابرسی داخلی سنگ زیر بنای راهبری مناسب شرکتی مطلوب در بخش دولتی است و با ارزیابی بی‌طرفانه و واقعی از اینکه منابع عمومی بطور مسئولانه و موثری جهت دستیابی به نتایج مورد انتظار تخصیص و بکار گرفته شده است به راهبری شرکتی کمک نموده و اثر بخشی و کیفیت بالای آن می‌تواند از طریق جلب اعتماد عمومی، موجبات تقویت راهبری شرکتی را نیز فراهم سازد. جایگاه ویژه حسابرسان داخلی به عنوان بخشی از اجزای نظام راهبری یکپارچه از یک سو و نیازمندی شرکت به ارزیابی مستمر کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان داخلی از سویی دیگر، باعث پرتنگی و اهمیت نقش حسابرسی داخلی و کیفیت آن به عنوان بازیگر اصلی سیستم راهبری شرکتی شده است. کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند موجب اطمینان ذی‌نفعان در محیط کسب و کار شود و اتکاء آنان را به اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسی داخلی میسر نماید. این اتکاء مستلزم ارزیابی ذی‌نفعان از کیفیت حسابرسی داخلی به‌عنوان ارائه دهنده خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای نیز می‌باشد. بنابراین حسابرسی داخلی باید از حد مطلوبی از کیفیت برخوردار باشد.

همانطور که محور اصلی تعاریف مختلف کیفیت، تولید کالا یا ارائه خدمات مطابق با انتظارات مشتریان است، حسابرسی داخلی نیز از این قاعده مستثنی نبوده و کیفیت خدمات آن به نحوی متکی بر تأمین انتظارات استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی داخلی می‌باشد.

طبق استانداردها، حسابرسان مستقل قبل از اتکا بر عملکرد حسابرسان داخلی، باید از صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی و استقلال در عملکرد آن‌ها اطمینان حاصل نمایند. حسابرسان مستقل برای تعریف عملیاتی صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی و عملکرد به ترتیب از شاخص‌هایی مثل تجربه و گواهی‌نامه حرفه‌ای، سطح آموزش حسابرسان داخلی و قضاوت حرفه‌ای، خطوط ارتباطی و سطح گزارشگری استفاده نموده‌اند. «تروتمن» (۲۰۱۳) کیفیت حسابرسی داخلی را یک مفهوم چهاربعدی می‌داند که ابعاد آن به

ترتیب داده، فرآیند، ستاده و پیامد می‌باشد و همه اجزاء این فرآیند به‌نوعی تحت تأثیر عوامل محتوایی قرار می‌گیرند [۵۰].

شکل شماره ۱: چارچوب تئوریک کیفیت فعالیت حسابرسی [۵۰]



"مک‌را" و "گیلز"<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) در تحقیقی از ۱۳۵۰۰ نفر در ۲۸۲۴ شرکت دولتی از ۱۰۷ کشور جهان، به بررسی تأثیر نه (۹) عامل بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی در بخش دولتی پرداخته‌اند. بر اساس نتایج این تحقیق، عوامل موثر بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی به شرح زیر می‌باشد:

- استقلال سازمانی (نحوه انتخاب رئیس حسابرسی داخلی، ارتباطات گزارشگری سازمانی، عدم تقابل مدیریت)
- منشور مصوب هیات مدیره برای حسابرسی داخلی
- دسترسی کامل حسابرسان داخلی به کلیه اطلاعات
- تأمین منابع کافی برای حسابرسی داخلی
- رهبری توانمند (سابقه ریاست در سمت رئیس حسابرسی داخلی، داشتن مدرک حرفه‌ای در حسابرسی داخلی)
- کارمندان بی طرف و توان صفر (تبعیت از منشور اخلاق حرفه‌ای و دارای مدرک حرفه‌ای و عضو IIA)

حمایت مدیریت و سهامداران از حسابرسی داخلی طبق استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای راهنمای تکمیلی نقش حسابرسی داخلی در بخش دولتی در سال ۲۰۱۲ توسط موسسه "IIA" بر اساس نتایج فوق منتشر و در آن عوامل موثر بر اثر بخشی و کیفیت حسابرسی داخلی به شرح زیر اعلام شده است:

- استقلال سازمانی که لازمه حسابرسی داخلی بوده و به آن اجازه می‌دهد بدون تقابل با حسابرسی شونده کارش را انجام دهد به همراه عامل بی طرفی می‌تواند موجب دقت و افزایش قابلیت اتکاء بر گزارش‌ها شود.
- منشور رسمی حسابرسی حاوی وظایف و اختیارات حسابرسی داخلی می‌بایست به شکل رسمی ایجاد و ابلاغ شود این منشور حاوی روش‌ها و دستورالعمل‌ها و الزامات گزارشگری بوده و تعهدات واحد رسیدگی شونده نسبت به حسابرس را مورد تأکید قرار می‌دهد.

<sup>1</sup> MacRae, E and Gils, D. 2010. Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector. A global assessment based on the IIA's 2010 global internal audit survey. 2th edition.

- حسابرس داخلی در دسترسی کامل به اطلاعات و کارمندان، دارائی‌ها و اسناد مورد لزوم برای انجام فعالیت‌های حسابرسی نباید محدودیتی داشته باشد.
- حسابرسی داخلی بایستی متناسب با مسئولیت‌ها و اندازه خود از منابع کافی برخوردار و به دلیل این که این عامل می‌تواند ظرفیت انجام مسئولیت‌های حسابرسی داخلی را تحت تاثیر قرار دهد نبایستی در اختیار واحد رسیدگی شونده قرار گیرد.
- رئیس حسابرسی داخلی بایستی بتواند در استخدام، نگهداری و مدیریت کارمندان حرفه‌ای سطح بالا بطور مستقل و موثر اقدام نماید و از توانمندی‌های حرفه‌ای و احاطه به استانداردها برخوردار و ترجیحا " دارای مدرک حرفه‌ای نیز باشد.
- کارمندان حسابرسی داخلی بایستی بی‌طرف و از هرگونه تضاد منافع نیز امتناع نمایند..
- حسابرسی داخلی باید دارای کارمندان توانمند حرفه‌ای باشد.
- حسابرسی داخلی و ماموریت حرفه‌ای آن بایستی مورد تایید نمایندگان منتخب در شرکت‌های دولتی باشند.
- حسابرسی داخلی استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی " IPPF<sup>۱</sup> " بطور سیستماتیک و در جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی باید رعایت نماید.
- " آرن<sup>۲</sup>" و "آزونه"<sup>۳</sup> , (۲۰۰۹) نسبت به شناسایی عوامل سازمانی موثر بر اثر بخشی حسابرسی داخلی در ۱۵۳ شرکت ایتالیایی پرداخته اند که در تحقیق مذکور عوامل ارتقاء کیفیت و اثر بخشی حسابرسی داخلی به شرح موارد زیر بوده است :
- اندازه واحد حسابرسی داخلی که برای اندازه گیری آن از دو متغیر تعداد حسابرسان داخلی و نسبت آنها به کل کارکنان سازمان استفاده شده است.
- شایستگی حسابرسان داخلی که برای اندازه گیری آن از متغیرهای عضویت حسابرسان داخلی در " IIA " و نیز داشتن مدارک حرفه‌ای چون " CPA " و " CIA " و نسبت حسابرسان داخلی دارای مدرک به مجموع حسابرسان داخلی استفاده شده است .
- مشارکت حسابرسی داخلی در فرآیند‌های مدیریت ریسک که برای اندازه گیری آن از دو متغیر استفاده از تکنیک (CRSA) و درصد زمان صرف شده حسابرسی داخلی برای انجام ارزیابی ریسک استفاده شده است منظور از تکنیک (CRSA) فرآیند همکاری حسابرسان و مدیریت برای تعیین و ارزیابی استاندارد‌های کنترل ریسک می باشد.

<sup>1</sup> International professional practices framework

<sup>2</sup> Arena

<sup>3</sup> Azzone

<sup>4</sup> control risk self-assessment techniques

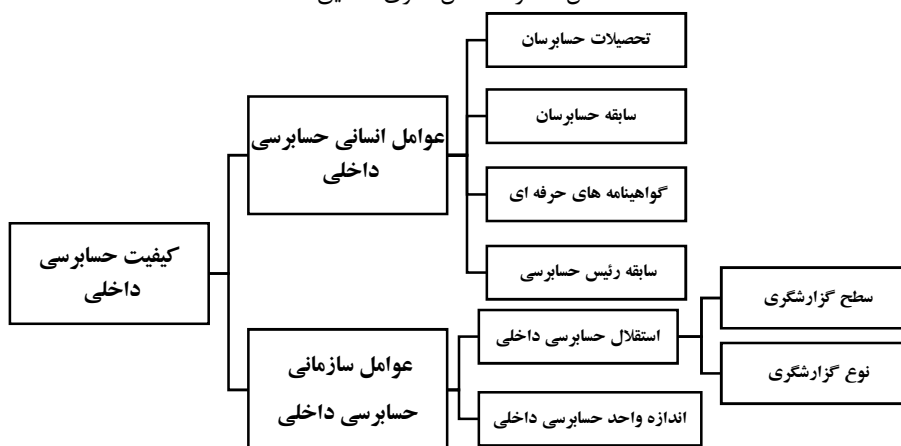
• تعامل حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی که برای اندازه گیری آن از دو متغیر تعداد جلسات کمیته با رئیس حسابرسی داخلی و میزان مشارکت کمیته حسابرسی در فعالیت سالانه حسابرسی داخلی استفاده شده است.

در این تحقیق برای اندازه گیری کیفیت و اثربخشی فعالیت حسابرسی داخلی از درصد پیشنهاد های مندرج در گزارش ها و اجرا شده توسط واحد رسیدگی شونده استفاده شده است.

### متغیر های تحقیق و شاخص های اندازه گیری آنها :

الف) متغیروابسته در این تحقیق، کیفیت حسابرسی داخلی است که برای اندازه گیری آن از شاخص اثربخشی و تعداد پیشنهادهای اجرا شده حسابرسی داخلی استفاده شده است و نحوه اندازه گیری شاخص مذکور بدین صورت بوده است که ابتدا اطلاعات مربوط به این شاخص از گزارش های صادره حسابرسی داخلی شرکت های نمونه در طی سال های تحقیق (۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۲) استخراج شده و مقادیر هر متغیر بر اساس تعریف عملیاتی آن در هر سال محاسبه و سپس میانگین امتیاز شاخص برای سه سال مذکور با امتیاز سال پایه (۱۳۸۹) مورد مقایسه قرار گرفته در صورتی که نتیجه این مقایسه حاکی از بهبود کیفیت حسابرسی داخلی باشد، به ازای هر ده درصد افزایش/کاهش (بسته به روند مطلوب هر متغیر) یک امتیاز به شرکت مورد نمونه اختصاص یافته است.

شکل شماره ۲: مدل نظری تحقیق



منبع: مک رای و گیلز<sup>۱</sup>. ۲۰۱۰

ب) متغیرهای مستقل در این تحقیق عبارتند از عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی مانند تحصیلات، سابقه، عضویت حسابرسان در جوامع حرفه ای داخلی و بین المللی و سابقه رئیس حسابرسی داخلی، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی بوده است که برای اندازه گیری متغیرهای

<sup>1</sup> MacRae & Gils

مذکور براساس تعریف عملیاتی آنها، ابتدا امتیاز مستقل هر کدام از این متغیرها برای هر یک از سال‌های تحقیق (۱۳۹۰ لغایت ۱۳۹۲) به تفکیک هر یک از شرکت‌های نمونه محاسبه شده و سپس نسبت به محاسبه میانگین امتیاز آنها در این سه سال اقدام شده است و نتیجه با امتیاز محاسبه شده برای سال پایه (۱۳۸۹) مقایسه و به ازای هر ده درصد تغییر (حسب مورد) یک امتیاز به واحد حسابرسی داخلی شرکت ذی‌ربط اختصاص یافته است. اطلاعات مورد نیاز جهت سنجش متغیرهای تحقیق از گزارش‌های صادره حسابرسی داخلی، ساختار سازمانی و سایر گزارش‌های موجود استخراج شده است.

#### فرضیه‌های تحقیق:

بین استقلال، سابقه، تحصیلات و مدرک حرفه‌ای حسابرسان، سابقه رئیس حسابرسی داخلی و اندازه واحد حسابرسی داخلی رابطه همسو و معناداری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق و تجزیه و تحلیل آماری از سه نرم‌افزار Spss، Excel و Minitab استفاده شده و سپس فرضیات تحقیق با استفاده از روش‌های آمار استنباطی مورد بررسی قرار گرفته برای برازش رابطه کیفیت حسابرسی داخلی با متغیرهای مستقل از مدل کلی رگرسیون بین متغیر وابسته و مستقل به شرح زیر استفاده شده است:

$$Y = a + [b_1 * x_1 + b_2 * x_2 + b_3 * x_3 + b_4 * x_4 + b_5 * x_5 + b_6 * x_6 + b_7 * x_7 + b_8 * x_8 + b_9 * x_9 + b_{10} * x_{10}]$$

در معادله فوق، "y" نمایانگر متغیر وابسته کیفیت حسابرسی داخلی و متغیرهای  $x_1$  تا  $x_{10}$  متغیرهای مستقل تحقیق (عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی) می‌باشند. مضافاً به منظور بررسی معنی‌دار بودن مدل رگرسیونی مورد استفاده در تحقیق و تعیین وجود رابطه معنادار بین متغیرهای مستقل و وابسته مدل، از آماره F استفاده شده است.

#### یافته‌های تحقیق:

##### بررسی توصیفی متغیرهای مستقل:

در بررسی توصیفی میزان تحصیلات حسابرسان در حسابرسی داخلی در شرکت‌های نمونه، نتیجه شده است که ۲۶/۱ درصد از حسابرسان دارای مدرک تحصیلی دیپلم و یا کمتر از آن، ۲۶/۱ درصد دیگر دارای مدرک تحصیلی کاردانی، ۳۰/۴ درصد دارای مدرک تحصیلی کارشناسی و ۱۷/۴ درصد مابقی حسابرسان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و بالاتر می‌باشند. جدول شماره یک زیر کمترین و بیشترین شاخص‌های توصیفی نظیر میانگین، میانه، مد (نما)، انحراف از معیار، کمترین و بیشترین شاخص برای میانگین مربوط به متغیرهای مستقل را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۱: شاخص‌های توصیفی مربوط به متغیرهای مستقل

متغیرها	تعداد	میانگین	میانه	مد (نما)	انحراف از معیار	کمترین شاخص برای میانگین	بیشترین شاخص برای میانگین
کیفیت حسابرسی داخلی	۶۹	۳,۷۳	۳,۸	۴,۳	۱,۰۸	۱,۸	۶,۰
سطح تحصیلات حسابرسان در حسابرسی داخلی	۶۹	۳,۱۳	۳,۳۸	۴,۰	۱,۴۳	۱,۰	۵,۰
سابقه حسابرسان در حسابرسی داخلی	۶۹	۳,۴۹	۳,۱۲	۳,۰	۱,۲۳	۲,۰	۶,۰
عضویت حسابرسان داخلی در مجامع حرفه ای	۶۹	۲,۸۷	۲,۶۴	۲,۰	۱,۵۵	۱,۰	۶,۰
استقلال	۶۹	۲,۷۴	۲,۷۶	۲,۰	۰,۹۴	۰,۶۷	۴,۳۳
اندازه واحد حسابرسی داخلی در شرکت های نمونه	۶۹	۱,۷۸	۱,۷۱	۱,۰	۰,۸۴	۱,۰	۳,۰

تحلیل رگرسیونی فرضیه‌های تحقیق:

نتایج مربوط به تحلیل رگرسیون فرضیات مربوط به رابطه کیفیت حسابرسی داخلی (به عنوان متغیر وابسته) و متغیرهای مستقل به شرح جدول شماره دو زیر می باشد:

جدول شماره ۲: ANOVA مربوط به رگرسیون خطی

منابع	مجموع توان‌های دوم	درجه آزادی	میانگین‌های توان دوم	آماره F	Sig.	نتیجه
رگرسیون	72.433	6	12.072	97.754	0.000	رگرسیون معنی‌دار است.
باقی مانده	7.657	62	0.123			
کل	80.090	68				

جدول شماره ۳: ضرایب رگرسیون بین کیفیت حسابرسی داخلی و متغیرهای مستقل

نتیجه گیری	مقدار احتمال Sig.	آماره t	بتا استاندارد	بتا beta	ضریب تعیین R <sup>2</sup>	متغیرها
معنی دار نیست.	0.013	2.569		۰,۴۶۵	۰/۹۵	مقدار عرض از مبدأ
معنی دار است.	0.000	3.889	۰,۲۶۰	۰,۱۹۷		سطح تحصیلات حسابرسان در حسابرسی داخلی
معنی دار است.	0.000	5.791	۰,۳۵۲	۰,۳۱۱		سابقه حسابرسان در حسابرسی داخلی
معنی دار است.	0.024	2.308	۰,۱۰۰	۰,۷۰		عضویت حسابرسان داخلی در مجامع حرفه ای
معنی دار نیست.	0.389	.868	۰,۰۸۲	۰,۰۴۶		سابقه رئیس حسابرسی داخلی
معنی دار است.	0.005	2.909	۰,۲۰۶	۰,۲۳۶		استقلال
معنی دار است.	0.001	3.458	۰,۲۳۱	۰,۲۹۹		اندازه واحد حسابرسی داخلی در شرکت های نمونه

#### فرضیه های مربوط به اثرمتغیرهای مستقل:

نتایج نشان می دهد بین افزایش میزان کیفیت نیروی انسانی شاغل در حسابرسی داخلی شامل سابقه، تحصیلات، عضویت در انجمن های حرفه ای و عوامل سازمانی مانند استقلال و اندازه حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی داخلی و ارتقاء آن رابطه همسو و معناداری وجود داشته و فرضیات مربوطه نیز تأیید شده است و بین متغیر سابقه رئیس حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی داخلی و ارتقاء آن رابطه همسو و معناداری وجود نداشته است.

#### نتیجه گیری و پیشنهاد برای تحقیقات آتی:

در مدل پیشنهادی این تحقیق به رابطه مهم ترین متغیرهای موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی و ارتقاء آن اشاره شده است. پس از جمع آوری داده های مربوط به متغیرهای مستقل از گزارش های حسابرسی داخلی مربوط به شرکت های تابعه وزارت نفت ایران و هم چنین اطلاعات مربوط به تعداد پیشنهاد های مندرج در گزارش های صادره حسابرسی داخلی که در اثر پیگیری های بعد از صدور گزارش های نهایی



حسابرسی داخلی توسط شرکت های رسیدگی شونده به مرحله اجراء در آمده است ، تجزیه و تحلیل آماری اطلاعات مذکور به روش تحلیل رگرسیون خطی ، مبین آن شده است که :  
 رابطه متغیر های ویژگی حسابرسان شاغل در حسابرسی داخلی (تحصیلات، سابقه وعضویت حسابرسان داخلی در مجامع حرفه ای) و هم چنین عوامل سازمانی چون استقلال و اندازه سازمان باکیفیت حسابرسی داخلی همسو و معنادار بوده است و این در حالی است که رابطه متغیر مستقل مربوط به سابقه رئیس حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی داخلی غیرهمسو شده است. شایان ذکر است که نتایج این تحقیق باستثناء سابقه رئیس حسابرسی داخلی با تحقیقات مشابه انجام شده خارجی به شرح اشاره شده در جدول زیر ، مشابه بوده است .

جدول شماره ۴ : خلاصه تحقیقات خارجی در خصوص متغیرهای موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی

ردیف	نام نویسنده	سال اثر	شرح تحقیق	متغیرهای موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی
۱	شکور و بینتی لیلا	۲۰۱۵	بررسی رابطه اثربخشی حسابرسی داخلی و عوامل ذکر شده در استاندارد عملکرد حرفه ای حسابرسی داخلی	استقلال، شایستگی، حیطه کاری و عملکرد کاری
۲	هایلماریم و همکاران	۲۰۱۴	بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور اتیوپی	درک مدیریت از حسابرسی داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی، کفایت و صلاحیت حسابرسان داخلی و ساختار سازمانی مصوب
۳	مک را و گیلز	۲۰۱۰	بررسی تأثیر ۹ عامل بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت های دولتی	استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی به اطلاعات، تأمین منابع کافی برای حسابرسی داخلی، رهبری توانمند، کارمندان بی طرف، کارمندان توانمند، حمایت مدیریت و سهامداران از حسابرسی داخلی و استانداردهای حسابرسی حرفه ای
۴	راماچانداران	۲۰۱۲	ارزیابی عوامل موثر	شایستگی، منابع، فعالیت های حسابرسی

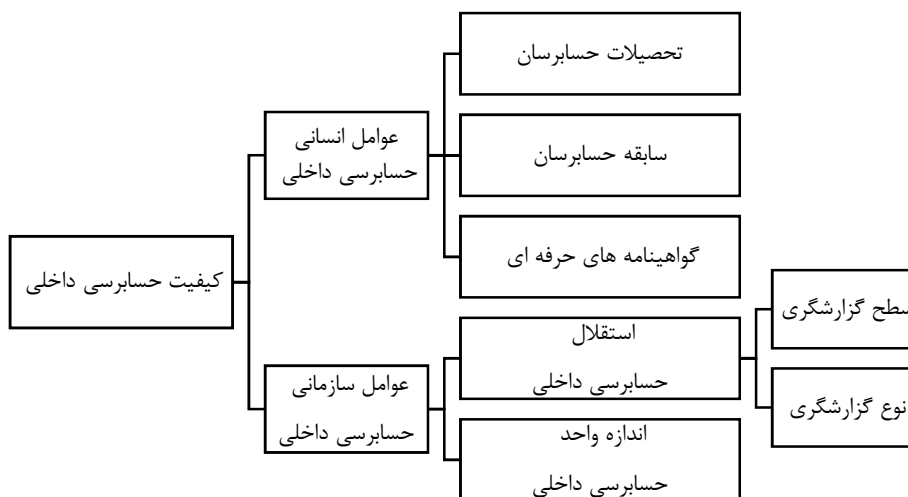
ردیف	نام نویسنده	سال اثر	شرح تحقیق	متغیرهای موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی
	و همکاران		بر اثربخشی حسابرسی داخلی	داخلی و تعامل با کمیته حسابرسی
۵	آرنا و ازون	۲۰۰۹	شناسایی عوامل سازمانی موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی	اندازه واحد حسابرسی داخلی، شایستگی، مشارکت حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک، تعاملات بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی
۶	جیان ژو و نان ژو	۲۰۰۶	بررسی رابطه بین کیفیت کمیته حسابرسی، استقلال حسابرس و افشای نقاط ضعف کنترل های داخلی	استقلال حسابرسی و کیفیت کمیته حسابرسی

**دلایل عدم همسوئی متغیر سابقه رئیس حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی داخلی و تفاوت آن با تحقیقات خارجی :**

تحقیقات انجمن حسابرسی داخلی آمریکا در خصوص عوامل اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش دولتی<sup>۱</sup> (۲۰۱۰)، مبین آن شده است که ۴۰ درصد روسای حسابرسی داخلی شرکت های دولتی نمونه تحقیق در آمریکا و کانادا، اروپا و آسیای مرکزی، اروپای غربی، خاورمیانه و... دارای بیش از ۶ سال سابقه در سمت رئیس حسابرسی داخلی بوده اند این در حالی است که در این تحقیق سابقه رئیس حسابرسی داخلی، بطور کلی بدون در نظر گرفتن سابقه مدیریتی ایشان در حوزه حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفته است، به همین دلیل احتمالاً سایر جنبه های مهارت مدیران حسابرسی داخلی (فنی، انسانی و ادارکی) طبق نظریه سه وجهی "رابرت کاتز" (که از اهمیت ویژه ای برخوردار می باشند) در نظر گرفته نشده است که رابطه کمتری با سابقه کار دارد.

شکل شماره ۳: مدل نهایی تحقیق

<sup>1</sup> MacRae, E and Gils, D. 2010. Nine elements required for internal audit effectiveness in the public sector. A global assessment based on the IIA's 2010 global internal audit survey. 2th edition



در مدل نهایی رتبه بندی متغیرهای مستقل از حیث میزان رابطه با کیفیت حسابرسی داخلی به شرح زیر می باشد:

جدول شماره ۵ : رتبه بندی متغیرهای مستقل از حیث میزان رابطه با کیفیت حسابرسی داخلی

رتبه	متغیرها	میزان ضریب رگرسیون محاسبه شده
۱	سابقه حسابرسان در حسابرسی داخلی	۰,۳۵۲
۲	سطح تحصیلات حسابرسان در حسابرسی داخلی	۰,۲۶۰
۳	اندازه واحد حسابرسی داخلی در شرکت های نمونه	۰,۲۳۱
۴	استقلال	۰,۲۰۶
۵	عضویت حسابرسان داخلی در مجامع حرفه ای	۰,۱۰۰

باتوجه به نقش و نیاز مدیران به ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره ای حسابرسی داخلی، افزایش کیفیت منابع حسابرسی داخلی (اندازه و سازمان تخصیص یافته به حسابرسی داخلی و ویژگیهای فردی حسابرسان داخلی شاغل در آن سازمان) نسبت به سال پایه نشان دهنده افزایش امکانات و منابع تخصیصی به حسابرسی داخلی در طی سال های مورد بررسی بوده و باعث ارتقاء سطح کیفی حسابرسی داخلی در شرکت های نمونه تحقیق نیز شده است.

بنابراین با توجه به نتایج در راستای حفظ و تسریع در روند افزایشی کیفیت حسابرسی داخلی و ارتقاء آن پیشنهاد می شود شرکت های نمونه نسبت به موارد زیر اقدام نمایند:

۱. هر چند متغیرهای مربوط به ویژگی های حسابرسان حسابرسی داخلی در شرکت های نمونه طی سال های مورد بررسی، روند مثبتی داشته است لیکن باتوجه به تحقیقات انجام شده توسط IIA در

مورد اثر بخشی حسابرسی داخلی در شرکت های دولتی مناطق مختلف جهان در سال ۲۰۱۰، (که ۵۴ درصد حسابرسان شاغل در حسابرسی دارای حداقل یک مدارک حرفه ای "CIA"، "CPA"، "ACCA" و "CGAP"، ۸۹ درصد آنها عضو "IIA" و ۷۷ درصد ایشان از حداقل ۴۰ ساعت آموزش رسمی در سال برخوردار بوده اند) و در مقایسه با شرکت های دولتی در سایر کشورها هیچیکدام از حسابرسان در شرکت های نمونه در این تحقیق دارای مدارک حرفه ای بین المللی نبوده و از آموزش های رسمی کمتری نیز برخوردار بوده اند هم چنین نتایج تحقیق "IIA" در سال ۲۰۱۰ مبین آن شده است که ۷۱ درصد روسای حسابرسی داخلی شرکت های دولتی در آمریکا و کانادا، اروپا و آسیای مرکزی، اروپای غربی، خاورمیانه و... دارای مدرک حرفه ای "CIA" بوده اند، لیکن این موضوع در شرکت های نمونه این تحقیق نیز مصداق نداشته است بنابراین پیشنهاد می شود این فاصله در شرکت های نمونه شناسایی شود و تمهیداتی در جهت جبران خلاء موجود اتخاذ و اجرائی شود از طرف دیگر این اقدام مستلزم ترغیب و الزام حسابرسان شاغل به اخذ حداقل یک مدرک حرفه ای، تخصیص بودجه کافی (از محل بخشی از بودجه یک درصدی نسبت به هزینه های سرمایه ای که طبق مفاد قراردادهای منعقد می بایست به آموزش تخصصی کارکنان اختصاص یابد) برای آموزش حسابرسان حسابرسی داخلی و بروزآوری دانش تخصصی ایشان بوده و می تواند موجب افزایش و تسریع در روند مثبت ارتقاء کیفیت حسابرسی داخلی با توجه به استاندارد های بین المللی و مدل های شایستگی حسابرسی داخلی نسبت به وضعیت موجود شود. لازم به توضیح است که با توجه به ماهیت و پیچیدگی های خاص ابر پروژه های سرمایه ای صنعت نفت، ارائه آموزش های خاص و کاربردی توسط افراد مجرب از شریان های حیاتی صنعت محسوب می شود و عدم توجه به آن می تواند خسارات جبران ناپذیری را به بدنه صنعت وارد آورد این در حالی است که تا کنون از فرصت های پیش بینی شده و موجود در مفاد قراردادها در راستای اجرای این مهم استفاده چندانی به عمل نیامده است.

۲. در حالی که طبق استانداردها، حسابرسان داخلی باید از تحصیلات مؤثر مرتبط، تجربه و گواهینامه های حرفه ای و شایستگی های حرفه ای مذکور برخوردار باشند، یکی از ملاک های تعیین کننده در جذب حسابرسان در حسابرسی داخلی شرکت های تابعه نمونه در وزارت نفت، فقط تحصیلات مرتبط است. بنابراین پیشنهاد می شود وزارت نفت ایران نسبت به تجدید نظر در ملاک های جذب نیروهای مورد نیاز در واحد حسابرسی داخلی شرکت های نمونه مطابق با جایگاه حرفه ای و مسئولیت ها و اثربخشی پیش بینی شده در استانداردهای حسابرسی داخلی "IIA" اقدام نماید.

۳. با توجه به تعدد شرکت های فرعی و افزایش تعداد پروژه های اکتشافی، توسعه ای در میداین مشترک و غیرمشترک، پیشنهاد می شود شرکت های نمونه در این تحقیق نسبت به متناسب سازی هرچه بیشتر ساختار سازمانی و وظایف حسابرسی داخلی با اندازه نمودار سازمانی و حجم عملیات شرکت اقدام نمایند. اقدام مذکور از طریق افزایش انعطاف پذیری، حیطة کاری، ایجاد فرصت برای چرخش شغلی و استفاده از افراد با استعداد بیشتر، می تواند موجبات اثربخشی و ارتقاء هر چه بیشتر کیفیت حسابرسی داخلی را فراهم آورد.

۴. سطح گزارشگری، ارجاع موضوعات خاص توسط مدیریت و هم چنین روند کاهش تعداد گزارش های تنظیم و تکمیل شده که به هر دلیل به مرحله صدور نرسیده است ، نسبت به سال پایه نشان دهنده افزایش استقلال و بی طرفی حسابرسان داخلی در رسیدگی ها و اظهار نظرهای آنان می باشد که این امر از دیدگاه الگوی روابط حسابرسی داخلی می تواند با ارائه اطلاعات درست و بی طرفانه مبتنی بر قضاوت حرفه ای حسابرسان، موجبات شفافیت اطلاعات مالی را فراهم سازد بنابراین با توجه به تاثیر استقلال حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی، پیشنهاد می شود الزامات قانونی کاربردی به همراه نظارت مستمر هیات مدیره شرکت های مذکور در دستور کار قرار گیرد و به موازات آن مقررات خاص به عملکرد حسابرسی داخلی شرکت ها از منظر رعایت کامل استقلال و بی طرفی توسط حسابرسان در رسیدگی ها و هم چنین حمایت های حرفه ای از عملکرد آنان ایجاد و مورد پیگیری قرار گیرد.

۵. با توجه به ادبیات مدیریت دانایی، پیشنهاد می شود واحد های حسابرسی داخلی در شرکت های نمونه در این تحقیق نسبت به ایجاد پایگاه دانش مربوط به درس آموخته های حسابرسی داخلی جهت استفاده نیروهای کم سابقه که می تواند انتقال دانش حسابرسی داخلی را تسهیل و تسریع نماید و مانع از خروج دانش مربوط از سازمان شود، و هم چنین جذب و نگهداری نیروهای متخصص، اقدام نمایند.

#### محدودیت تحقیق:

- این تحقیق در ۶۹ شرکت تابعه از چهار شرکت اصلی وزارت نفت ایران انجام شده است و داده های جمع آوری شده نماینده شرکت های نمونه نفتی بوده که با توجه به شرایط و ماهیت این تحقیق، تعمیم نتایج آن به سایر صنایع و شرکت ها مستلزم انجام تحقیقات دقیق و عمیق بعدی توسط محققان خواهد بود .
- جمع آوری داده های مربوط به متغیر وابسته از ۶۹ شرکت مورد بررسی بدلیل وسعت بررسی ، جنبه های محرمانگی و عملیاتی آن بسیار مشکل و زمان بر بوده است .

#### پیشنهاد برای تحقیقات آتی :

در این تحقیق به دلیل گستردگی و تنوع در محل استقرار شرکت های نمونه و وجود محدودیت از نظر زمان و نیروی انسانی، محدودیت (نیروی انسانی و زمان) برای اندازه گیری اثربخشی حسابرسی داخلی فقط از جنبه پیامدی حسابرسی داخلی (تعداد پیشنهاد های حسابرسی داخلی در گزارش های صادره و اجراء شده توسط واحد رسیدگی شونده) استفاده شده است لیکن پیشنهاد می شود در تحقیقات آتی از مدل راهنمای کاربردی IIA برای سنجش اثر بخشی حسابرسی داخلی استفاده شود.

برای ایجاد امکان مقایسه عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی بر صنعت نفت ایران با سایر صنایع فعال بخش دولتی و خصوصی ایران، پیشنهاد می شود محققان بعدی نسبت به تکرار این تحقیق با توجه به ملاحظات خاص صنایع دیگر اقدام نمایند .

#### فهرست منابع

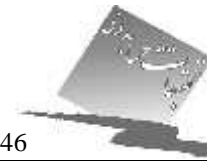
۱. ارباب سلیمانی، عباس و محمود نفری، (۱۳۸۴)، **اصول حسابرسی**، جلد اول، چاپ هفدهم، تهران: انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
۲. انصاری عبدالمهدی، حسین شفیع، (۱۳۸۸)، "بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی"، **حسابداری و حسابرسی**، زمستان ۱۳۸۸؛ ۱۶(۵۸): ۲۱-۳۴.
۳. پور اسماعیلی، کیهان، (۱۳۸۱)، "بررسی تأثیر گزارش‌های حسابرسی داخلی بر کیفیت تصمیم‌گیری مدیران در شرکت‌های تولیدی و صنعتی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **مدیر ساز**، شماره ۱۱.
۴. پورحیدری، امید و رضایی، امید، (۱۳۹۱)، "بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران"، **تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، شماره ۱۴.
۵. حساس یگانه، یحیی و رافیک باغومیان، (۱۳۸۴)، "حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی"، **حسابدار رسمی**، سال اول شماره اول، (۷۹-۴۵).
۶. رحیمیان، نظام الدین و اسماعیل توکل نیا، "نقش حسابرسی داخلی در کیفیت سیستم کنترل داخلی"، **دو ماهنامه حسابرسی**، شماره ۵۹.
۷. ساسانی، علیرضا و محمد شریفی راد. (۱۳۹۲). "کیفیت حسابرسی داخلی" **فصلنامه حسابدار رسمی**، شماره ۳۳.
۸. ساسانی، علیرضا، شریفی راد، محمد، (۱۳۹۲)، "کیفیت حسابرسی داخلی"، **حسابدار رسمی**، شماره ۲۱.
۹. عباس زاده، محمدرضا، محمدی، جمال و کامران محمدی، (۱۳۹۰)، "ضرورت وجود کنترل‌های داخلی در بخش عمومی"، **حسابرس**، شماره ۵۶.
۱۰. فعلی، مریم، (۱۳۸۷)، "بررسی رابطه بین حاکمیت شرکتی و ارزش شرکت"، دانشگاه تهران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۱۱. قربانی محمد، (۱۳۸۶)، "ارزیابی مدیریت از کنترل‌های داخلی"، **فصلنامه حسابدار رسمی**، شماره ۱۲، سال چهارم.
۱۲. کثیری، حسین، (۱۳۸۳)، "جایگاه نظام کنترل داخلی در راهبری نظام بانکی"، **حسابدار**، شماره ۱۵۸.
۱۳. کمیته باسل، (۱۹۹۸)، "چارچوبی برای نظام‌های کنترل داخلی در واحدهای بانکی"، (مترجم عبدالمهدی ارجمند نژاد). مدیریت کل نظارت بر بانک‌ها و مؤسسات اعتباری.
۱۴. کردستانی، غلامرضا و حبیب امیر بیگی لنگرودی، (۱۳۸۷)، "محافظه‌کاری در گزارشگری مالی: بررسی رابطه عدم تقارن زمانی شود و MTB به عنوان دو معیار ارزیابی محافظه‌کاری"، **حسابداری و حسابرسی**، ۵۲، ۸۹-۱۰۶.

۱۵. محمود زاده ، علی، (۱۳۹۳)، "بسترها و نیاز های حسابرسی داخلی"، دو ماهنامه حسابرسی داخلی، جلد ۱، شماره ۱.
۱۶. نیکبخت، محمد رضا، محمدمهدی معاذی نژاد، (۱۳۸۷)، "عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی"، تحقیقات مالی، شماره ۲۶.
۱۷. ودیعی، محمدحسین و سید مجید کوچکی، (۱۳۸۷)، "ارزیابی اثربخشی نظام کنترل های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر فرآیند حسابرسی" مجله توسعه و سرمایه، شماره ۲.
18. Aggarwal, R., I. Erel, R. Stulz, and R. Williamson. (2009), "Differences in Governance Practices between U.S. and Foreign Firms: Measurement, Causes, and Consequences", **Review of Financial Studies**, 22 (8): 31
19. Ahmad Zaini dan Taylor Dennis. (2009), "Commitment to Independence by Internal Auditors: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict", **Managerial Auditing Journal**. Vol. 24. No. 9, pp: 899-925.
20. Aisiopoulos, K., (1980), "The internal control system in the managerial and accounting field of business", Papazisi ed., Greece.
21. Al-Twaijry A, Brierley J, Gwilliam D., (2004), "An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector", **Managerial Auditing**, J. 19(7):929-944 43-60.
22. Arena, M., Azzone G., (2009), "Identifying Organizational Drives of Internal Audit Effectiveness", **Int. J. Auditing**, 13(1).
23. Burton, G. F., S. A. Emmett, C. A. Simon, and D. A. Wood. (2012), "Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 31 (2):151-166.
24. Cai, Chun (1997), "On the Functions and Objectives of Internal Audit and their Underlying conditions", **Managerial Auditing Journal**, 12(4), pp. 247-250.
25. Cohen A. & Sayag, G. (2010), "the Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of its Determinants in Israeli Organizations": **Australian Accounting Review**, 20(3), 296-307.
26. COSO. Enterprise risk management—integrated framework. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission; 2004. <http://www.coso.org>
27. Cox C., (2007), **Testimony Concerning Reporting on the Internal Controls of Small Businesses Under Section 404 of the Sarbanes-Oxley Act of 2002**, Washington DC., [www.sec.gov](http://www.sec.gov).
28. Deribe, Wubishet Jemaneh, Regasa, Dereje Getachew, (2014), "Factors Determining Internal Audit Quality: Empirical Evidence from Ethiopian Commercial Banks", **research journal of finance and accounting**, no.5 ,vol.23.
29. Dittenhofer, M., (2001), "Internal auditing effectiveness: an expansion of present methods", **Managerial Auditing Journal**, 16(8), pp. 443-450.
30. Ege, Matthew Stephen , Anderson,U.,Robinson,J., (2013), "Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct?", University of Texas at Austin.

31. Francis, J. R. (2011), "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 30 (2):125-152. Ilgen,
32. Gramling, A. A., and S. D. Vandervelde, (2006), "Assessing internal audit quality", **Internal Auditing**, 21, 26-33.
33. Haskins,m, (1987), "client control environments: an examination of auditors petceptions", **The accounting review**, pp.542-563.
34. Jensen, Maclinc, (1983), "Separation of ownership and control", **Journal of Law and Economics**,26, 301-326.
35. Jiang,I, and re,P.,Richard, C., "Determinants of Internal Audit Function Quality: An International Study, ESSEC Business School"
36. Kaplan, S. E., and J. J. Schultz. (2007), "Intentions to report questionable acts: An examination of the influence of anonymous reporting channel, internal audit quality, and setting", **Journal of Business Ethics**, 71(2): 109-124.
37. Krishnamoorthy, G., and M. J. Maletta. (2008), The Role of Internal Audit in the Financial Statement Audit: The Contingent "Effects of Board Independence and Audit Committee Effectiveness", Working Paper (Northeastern University).
38. Krishnan, G, Visvanathan, G., (2008). "Does the SOX Definition of an Accounting Expert Matter? The Association between Audit Committee Directors' Accounting Expertise and Accounting Conservatism". **Journal of Contemporary Accounting Research**, 25: 827-857.
39. Miller, D. and Droge, C. ,(1986),"Psychological and Traditional Determinants of Structure, Administrative Science Quarterly", Vol. 31, PP. 539-560.
40. Moeller, R. R. (2009). **Brinks Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge**. 7th ed. Hoboken, NJ: Wiley
41. Peecher, M. E., R. Schwartz, and I. Solomon. (2007). "It's All About Audit Quality: Perspectives on Strategic-Systems Auditing", **Accounting, Organizations and Society**, 32 (4-5):463-485.
42. Prawitt, D., Smith, J.,Wood, D., (2008). "Internal Audit Quality and Earnings Management". **The Accounting Review**, Vol. 84, No. 4, pp. 1255-1280.
43. Ralf, E& Wagenhofer. (2009). **Earning quality metrics and what they measure**. Austria. University of Graz.
44. Rittenberg, L.E, Schwieger, B. J. (2005). **Auditing – Concepts for a Changing Environment**. Mason: South-Western, Thomson Corporation.
45. Rosenfeld, M. (2013). **Framework for excellence. Internal Auditor**, February 2013. <http://www.theiia.org/intauditor>.
46. Roy, A.K., (2008), "Risk Based Internal Audit-Need for Such Approach in Banking Sector for Implementation of Basel Ii Accord: Bangladesh Perspective". **The Bangladesh Accountant**, July-September Watts.
47. Morton, A & Scott, DR, (2007), The association between perceived audit firm service quality and behavioral intentions", **Journal of Contemporary Issues in Business & Government**, vol. 13, no. 2, pp. 17-3
48. Taylor, D.H. and Glezen, W.G. (1991) **Auditing: Integrated Concepts and Procedures**, 5th edition, John Wiley & Sons Inc, U.S., pp. 5, 29.



49. The Institute of Internal Auditors, (2012). **The role of Auditing in public sector governanace**.2th edition. PP:1-48.
50. Trotman, Andrew J., (2013), "Internal audit quality: a multi-stakeholder analsis", phd thesis, Bond University, Australia
51. Zabihollah Rezaee, (1996), "Improving the quality of internal audit functions through total quality management", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 11 Iss: 1, pp.30 – 34.
52. Zabihollah Rezaee, (2009), **Financial Statement Fraud: Prevention and Detection**, amazon publication.



## Investigating Factors Affecting Internal Audit Quality

**Touraj Moshtaridoost (PhD)<sup>1</sup> ©**

PhD of Accounting, Islamic Azad University, Oloum Tahghighat Branch

**Mohsen Dastgir (PhD)<sup>2</sup>**

Faculty Member of Accounting, Islamic Azad University, Iran

(Received: 30 August 2016; Accepted: 7 January 2017)

Strengthen of the internal audit department in the public sector as one of the internal key aspects of corporate governance has an effective relationship with the quality of audit in internal audit. Quality of internal audit has an aligned and meaningful connection with measures such as related education level, professional experience, and membership in professional bodies, and independence of internal audit department, however, the professional experience of chief audit executive in the department does not have such a meaningful connection. Following studies in this research, it has been concluded that disconnection of professional experience of a chief audit executive with quality of audit could have been related to ignoring the professional experience of he/ she as the chief audit executive. It has been also concluded in this research that audit quality could happen through employing auditors who have related education degree, professional experience, good command of internal audit standards, mastery in accounting standards, deep insight into management principles, understanding of economy and information technology sciences, and also adhering the auditors to independence and objectivity and their membership in local and international professional bodies in appropriate scale for internal audit department. The professional experience of the chief audit executive could also have a great contribution to the strengthening of the quality of the internal audit.

**Keywords:** Internal Audit, Internal Audit Quality.

---

<sup>1</sup> tourajmdoust@yahoo.com (Corresponding Author)

<sup>2</sup> dastmw@yahoo.com