



فصلنامه علمی پژوهشی
دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت
سال ششم / شماره ۲۴ / زمستان ۱۳۹۶

بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران

علی رحمانی

استاد گروه حسابداری دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران
rahmani@alzahra.ac.ir

مهناز محمودخانی

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه الزهرا (س)، تهران، ایران (نویسنده مسئول)
mahnaz.mahmoudkhani@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۵/۰۸/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۳/۱۰

چکیده

حسابرسی داخلی برای تحقق هدف اصلی خود که همان ارزش‌آفرینی برای سازمان است، بایستی اثربخش باشد؛ لذا شناخت مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران حائز اهمیت است. هدف اصلی این پژوهش، تعیین معیارهای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران است. ابزار جمع‌آوری داده‌های این پژوهش پرسشنامه بوده است. در این پژوهش از آزمون «تک نمونه‌ای» و «آزمون فریدمن» جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. یافته‌ها نشان داد که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، سه عامل مهم در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران به ترتیب: (۱) برخورداری بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف؛ (۲) عدم محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع و (۳) برخورداری بودن حسابرسان داخلی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری و پرهیز از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند، می‌باشند. همچنین با عنایت بر اینکه از جمله کارکردهای حسابرسی داخلی انجام حسابرسی مدیریت است، مؤلفه‌های ذکر شده در این پژوهش می‌تواند در جهت ارزیابی اثربخشی حسابرسی مدیریت نیز مورد استفاده قرار گیرد.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، اثربخشی، ایران.

۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر، واحد حسابداری داخلی به‌عنوان بخش مهمی از ساختار سازمانی مورد توجه بسیاری قرار گرفته است. از واحد حسابداری داخلی انتظار ارزش افزایی برای سازمان با ارائه طیف گسترده‌ای از خدمات از جمله اطمینان بخشی و حسابداری عملیاتی و همچنین مشاوره به مدیریت در انواع موضوعات مربوط، می‌رود (آل توایجیری، بریرلی و گیویلیام، 2003؛ آرنا و آزن، 2009). در حقیقت حسابداری داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان‌های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی را در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند (ساسانی و شریفی راد، 1391).

یکی از معیارهای مهم برای وجود واحد حسابداری داخلی ارزش ایجادشده خواهد بود که تعیین‌کننده دلیل وجود حرفه حسابداری داخلی است. حسابداری داخلی باید به یک خالق و ایجادکننده ارزش تبدیل شود و برای از بین بردن برچسب ناخوشایند «مصرف‌کننده منابع» تلاش کند (بوتا و پالفی، 2009). در نقشی که حسابداری داخلی دارای ارزش افزوده است، فرض بر این است که حسابداری داخلی مؤثر است (میهرت، جیمز و مولا، 2010). اثربخشی حسابداری داخلی به توانایی حسابرسان داخلی برای رسیدن به هدف مستقر در سازمان وابسته است. در واقع، بایستی اهداف در اصطلاحات روشن اظهار شود و ابزارهای دستیابی به این اهداف نیز فراهم شود (دیتن هوفر، 2001)؛ بنابراین، نیاز به بخش حسابداری داخلی مؤثر برای کمک به سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف وجود دارد (ابوزا، 2012) و سازمان‌هایی که از واحد حسابداری داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب‌وکار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند؛ بنابراین اقدامات اصلاحی مناسب را به‌منظور بهبود مستمر محیط کسب‌وکار خود به کار می‌بندند (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، 2010).

اثربخشی حسابداری داخلی به‌طور گسترده مورد مطالعه قرار نگرفته است و پژوهشگران نیاز به تحقیقات بیشتر در موضوع اثربخشی حسابداری داخلی به‌خصوص در کشورهای در حال توسعه را توصیه کرده‌اند (آل توایجیری و همکاران، 2003؛ میهرت و ایسما، 2007)، بدین خاطر که حسابداری داخلی می‌تواند نقش مهمی در برابر هر دو موضوع تقلب و فساد اداری ایفا کند (ایندایا و هانفا، 2013). با توجه به اهمیت اثربخشی حسابداری داخلی در دستیابی به اهداف سازمان، هدف اصلی این پژوهش تعیین معیارهای ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی و ارائه راه‌حل‌های عموماً پذیرفته‌شده برای

ارزیابی فعالیت واحد حسابداری داخلی و همچنین اولویت‌بندی معیارها بر اساس نظر پاسخ‌دهندگان است.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۲-۱- مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی

حسابداری داخلی به یک عملکرد حیاتی در سازمان تبدیل شده است. با این حال، توجه ناکافی برای مطالعه در حسابداری داخلی در مقایسه با حسابداری مستقل شده است. مطالعاتی هم که در حوزه اثربخشی حسابداری داخلی انجام گردیده است، رویکردهای مختلفی را در این زمینه اتخاذ کرده است. برخی (مانند آل توایجیری و همکاران، 2003) استانداردهای بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابداری داخلی را به‌عنوان یک راهنما برای بررسی و تعیین اثربخشی حسابداری داخلی اتخاذ کرده‌اند، در حالی که سایر محققان (مانند میهرت و ایسما، 2007؛ آرنا و آزن، 2009) مدل خود را برای تعیین اثربخشی حسابداری داخلی توسعه داده‌اند؛ بنابراین در ادبیات پیشین، عوامل و معیارهای ارزیابی اثربخشی در میان پژوهشگران به‌طور متفاوتی مورد استفاده قرار گرفته است و تاکنون، اجماعی مشترک در میان پژوهشگران در مورد عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی و چگونگی ارزیابی آن وجود نداشته است (ایندایا و هانفا، 2013). در این پژوهش بر مبنای ادبیات حرفه‌ای و دانشگاهی و استانداردهای بین‌المللی حسابداری داخلی، مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی مورد بررسی قرار گرفتند که در ادامه به آن پرداخته می‌شود.

ایندایا و هانفا (2013) ویژگی حسابرسان داخلی را در بی‌طرفی، ارتباط مؤثر، مهارت، توجه به مراقبت حرفه‌ای و آموزش و توسعه خلاصه می‌نماید. آن‌ها همچنین ویژگی حسابرسان داخلی را با اثربخشی حسابداری داخلی مرتبط کردند. بی‌طرفی، عنصری کلیدی در اثربخشی حسابداری داخلی است. چراکه اگر بی‌طرفی مختل شود، اثربخشی حسابداری داخلی کاهش می‌یابد و این نگرانی بزرگی برای سرمایه‌گذاران و بستانکارانی است که به‌طور فزاینده‌ای در فعالیت‌های نظارتی بر حسابرسان داخلی تکیه می‌کنند و نیز نگرانی حسابرسان مستقلی است که بر کار حسابرسان داخلی اتکا می‌نمایند (ایندایا و هانفا، 2013).

مهارت‌های ارتباطی مؤثر ابزاری است برای حصول اطمینان از اینکه توصیه‌های مهم به‌موقع حل‌وفصل می‌شود که مستلزم درک و حمایت مشتریان و سایر ذینفعان حسابداری است (لنز و هان، 2015). توسعه مهارت‌های برقراری ارتباط مؤثر بخش مهمی از پتانسیل پیشرفت حسابداری داخلی است.

در عامل بین اخذ گواهینامه حرفه‌ای و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه‌ای مشاهده نشد.

به دلیل تغییرات شدید در حوزه‌های کاری، لزوم اشتیاق یادگیری دائمی در حسابرسان کاملاً روشن است (بستانیان، ۱۳۹۲). انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی به‌عنوان سازمان حرفه‌ای بین‌المللی خواستار آن شده که همه اعضای واحد حسابرسی داخلی برنامه‌های توسعه حرفه‌ای مستمر داشته باشند؛ بنابراین ساعات آموزش هر حسابرس به‌عنوان یک معیار در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی اعمال می‌شود (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰). از سویی حسابرسان داخلی نیاز دارند که زمینه‌های جدیدی از تجربه، تخصص و دانش در مسائل در حال ظهور و یا دوباره در حال ظهور و نیز روند صنعت به دست آورند. این امر می‌تواند با حضور در برنامه‌های آموزشی داخلی و خارجی تحقق یابد (پروتیویتی، ۲۰۰۹). همچنین حسابرسان ملزم به استفاده از تجربه خود برای دستیابی به اثربخشی هستند (بادارا و سایدین، ۲۰۱۳). چراکه حسابرسی داخلی کمتر از گذشته زمینه را برای آموزش افراد تازه استخدام‌شده فراهم می‌کند (خستویی، ۱۳۸۴). بدین ترتیب میانگین سال تجربه‌ی حسابرسان داخلی، یکی از معیارهای ارزیابی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی طبق راهنمای عمل ارزیابی اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی است (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰).

تعداد چرخش کارکنان واحد حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی داخلی در ارتباط است (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰). در همین زمینه، مت زین، سرامانیم و استیوارت (۲۰۰۶) استدلال می‌کنند که در یک واحد حسابرسی داخلی بزرگ‌تر، کارکنان بیشتری وجود خواهد داشت در نتیجه می‌توان انتظار داشت که یک دامنه کار گسترده‌تری را نسبت به یک واحد در اندازه کوچک‌تر تحت پوشش قرار دهد. به همین ترتیب، کیفیت کار حسابرسی داخلی به احتمال زیاد در واحد حسابرسی داخلی که از نسبت بالاتری از کارکنان باتجربه حسابرسی قبلی برخوردار است، بیشتر است. علاوه بر این، در واحدهای اجرایی در اندازه بزرگ‌تر، فرصت و انعطاف‌پذیری بیشتری برای یک برنامه زمان‌بندی چرخش کارکنان وجود خواهد داشت که آن منتج به ارتقاء رابطه سالم‌تر و در نتیجه حسابرسی بی‌طرف خواهد شد.

عاملی دیگر در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی «عملکرد» است. عملکرد به‌عنوان مناسب‌ترین جزء در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در نظر گرفته می‌شود و پیرو مفهوم

گوش دادن، مهارت‌های ارتباطی بین فردی، شفاهی و کتبی توسط حسابرسان برای تسهیل فهم یافته‌های حسابرسی و به انجام رساندن مؤثر مسئولیت‌ها، موردنیاز است. توسعه این مهارت‌ها نه تنها باعث افزایش پتانسیل حسابرسی، بلکه بهبود بخشنده کیفیت حسابرسی است (اسمیت، ۲۰۰۵). یک توضیح برای اثربخشی حسابرسی داخلی می‌تواند از این موضوع ریشه داشته باشد که حسابرسان داخلی چگونه با دیگران ارتباط برقرار می‌کنند. مهم‌ترین نقش مدیریتمدارانه حسابرسی داخلی، توانمند شدن مهارت حسابرسان داخلی در شکل‌دهی گاه‌به‌گاه روابط و درعین‌حال مؤثر با مدیریت ارشد، مدیریت میانی، سایر کارکنان سازمان و طرف‌های قراردادی مانند حسابرسان مستقل و پیمانکاران است (ون پرسم، ۲۰۰۵).

برای اینکه حسابرسی داخلی مؤثر باشد، حسابرسان داخلی به شایستگی و صلاحیت‌هایی مناسب برای انجام کار خود به‌طور رضایت‌بخش نیاز دارند (ابوآزا، ۲۰۱۲). دارا بودن صلاحیت حسابرسان داخلی از نظر سطح علمی، تجربه و تلاش‌های کارکنان برای توسعه مستمر حرفه‌ای و انطباق با استانداردهای حسابرسی داخلی اندازه‌گیری می‌شود (هایلماریم، ۲۰۱۴). مجموعه مهارت، تجربه و آشنایی با صنعت به‌منظور نشان دادن شایستگی و انجام امور به شیوه‌ای که ارزش را برای سازمان فراهم آورد حیاتی است. بدین ترتیب توسعه و تعمیق دانش فنی مرتبط با حسابرسی داخلی، حسابداری، نظارتی یا قانونی و کسب‌وکار از جمله معیارهای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی است (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰). از سویی دانش حسابرسی داخلی از فناوری اطلاعات حائز اهمیت است. در حقیقت حسابرسان داخلی برای برقراری کنترل‌های امنیتی و ایمنی سایبری به دانش فناوری اطلاعات نیاز دارند و به دلیل پیشرفت روزافزون آن، نیاز به فهم کلی از رویه‌های کنترل داخلی و خطرهای مربوط احساس می‌شود (بهتاش، ۱۳۹۳).

یکی از معیارهایی را که می‌توان در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی بکار برد، درصد حسابرسان داخلی دارای گواهینامه حرفه‌ای است (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰). در همین زمینه آرنو و آزن (۲۰۰۹) برای بررسی تأثیر صلاحیت حسابرسان داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی عواملی چون اخذ گواهینامه‌های حرفه‌ای صادرشده از سوی انجمن حسابرسان داخلی و اخذ گواهینامه حسابدار عمومی یا خبره^۱ توسط حسابرسان داخلی و عضویت رئیس حسابرسی داخلی در انجمن حسابرسان داخلی را بررسی نمودند و نتایج آنان تنها رابطه بین عضویت رئیس حسابرسی داخلی در انجمن حسابرسان داخلی با اثربخشی حسابرسی داخلی را نشان داد و

داخلی، گزارش حسابداری داخلی باید شامل موضوعات در معرض ریسک و مسائل کنترلی شامل ریسک‌های تقلب، مسائل راهبری و دیگر موضوعات مورد درخواست مدیران ارشد و هیئت‌مدیره باشد (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۵). همچنین حسابرسان داخلی باید ترتیبی اتخاذ کند که یافته‌ها، نتیجه‌گیری‌ها و پیشنهادهای مربوط به هر کار حسابداری داخلی به‌موقع در اختیار سطوح مناسب مدیریت قرار گیرد و تا دریافت پاسخ لازم همواره پیگیر باشد. حسابرسان داخلی باید مطمئن شود که مدیریت سازمان درباره پیشنهادهای اصلاحی او تصمیم‌گیری کرده است تا بتواند اقدامات به‌عمل‌آمده را کنترل کند (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳). در همین زمینه آرنا و آزن (۲۰۰۹) میزان توصیه‌های حسابرسان داخلی که توسط صاحب‌کاران اجرایی شده است را به‌عنوان یک معیار برای ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی موردبررسی قرار دادند. بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۰۹) هم بر لزوم توجه به مورد فوق و نیز درصد زمانی که واحد حسابداری داخلی صرف وظایف اداری نموده است تأکید کرده است.

استفاده از بودجه‌ی زمانی در منابع مختلف جهت ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی به کار رفته است. میه‌رت و ایسما (۲۰۰۷) بودجه‌ی زمانی را به‌عنوان زیرمجموعه‌ای از کار میدانی و کنترل کیفیت در نظر گرفتند و آن را با اثربخشی حسابداری داخلی مرتبط کردند. همچنین در نظرسنجی موسسه ارنست اند یانگ (۲۰۱۲) استفاده از بودجه‌ی زمانی برای ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی مورد تأکید قرار گرفته است.

دامنه و کیفیت کار، یک عامل مهم دیگری است که نشان‌دهنده اثربخشی حسابداری داخلی است (میه‌رت و همکاران، ۲۰۱۰). دامنه کار تعیین‌شده حسابداری داخلی بایستی برای تأمین اهداف کار حسابداری داخلی کافی باشد (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۵؛ انجمن حسابرسان داخلی استرالیا، ۲۰۱۰).

آل توایجیری و همکاران (۲۰۰۳) بیان می‌دارند که دو مزیت اصلی برای یک سازمان از داشتن یک بخش حسابداری داخلی وجود دارد. اولین مزیت همان حسابداری مرسوم سیستم‌های مالی و کنترل است. دومین مزیت آن حسابداری عملکرد است که مربوط به صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی جنبه‌های مختلف سازمان است. آن‌ها بیان نمودند که دامنه کار حسابداری داخلی یک شاخص قابل‌توجه از اثربخشی حسابداری داخلی است. نتایج حاصل از پژوهش آنان نشان داد که حسابداری داخلی در شرکت‌های بزرگ عربستان سعودی بی‌اثر است و ارزشی نمی‌افزاید، چراکه نتایج آنان بر اهمیت

«ارزش‌افزایی» در حسابداری داخلی، اندازه‌گیری عملکرد در این زمینه باید اثربخشی و کارایی خدمات حسابداری داخلی را نشان دهد (روپسیز و بوگلاسکاس، ۲۰۰۷). عملکرد بخش حسابداری داخلی اشاره به برنامه‌ریزی، گزارش یافته‌ها و توصیه‌ها، پیگیری توصیه‌های حسابداری داخلی و همچنین بودجه‌ی زمانی دارد.

برنامه‌ریزی برای حسابداری یک عمل حیاتی است و شامل تهیه یک طرح استراتژیک، برنامه‌های سالانه و برنامه‌هایی برای انجام وظایف و مأموریت‌های فردی حسابداری است؛ برنامه‌ریزی حسابداری، شاخصی از کیفیت حسابداری داخلی است که با اثربخشی حسابداری داخلی مرتبط است (میه‌رت و ایسما، ۲۰۰۷). هدف برنامه حسابداری، تعیین هدف‌ها، دامنه تفصیلی و نحوه اجرای حسابداری است (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳). اغلب اقداماتی که در اندازه‌گیری اثربخشی به کار گرفته می‌شود مربوط به کارایی واحد حسابداری داخلی با توجه به برنامه کاری سالانه واحد حسابداری داخلی، از نظر اجرای کامل حسابداری‌های برنامه‌ریزی‌شده و مطابقت آن با جدول زمانی برنامه حسابداری است (سو و مارتینو، ۲۰۱۱). از سویی فعالیت‌های حسابداری داخلی برای ارزش‌آفرین بودن و داشتن قابلیت پاسخگویی به تغییرات محیط کسب‌وکار، باید استراتژیک، پویا و پایدار باشند. همچنین توجه به مقوله‌های ریسک هم به‌طور ویژه باید موردتوجه قرار گیرد. در حسابداری داخلی ریسک محور، برنامه حسابداری بر اساس نتایج به‌دست‌آمده از ارزیابی ریسک واحدهای تجاری مورد اجرا قرار می‌گیرد (روحی علیایی، ۱۳۹۲).

اثربخشی حسابداری داخلی را می‌توان با بهبود بیشتر در کیفیت گزارش افزایش داد؛ چراکه یافته‌های مهم در گزارش ممکن است مورداستفاده قرار نگیرد مگر اینکه گزارش حسابداری، باکیفیت بالا و حرفه‌ای خود، خوانندگان را به اتخاذ اقدامات اصلاحی در مورد نواقص اشاره‌شده ایجاد انگیزه نماید. یک گزارش حسابداری داخلی معمولاً شامل؛ مقدمه، اهداف حسابداری، یافته‌ها و پیشنهادهای است. در یک گزارش حسابداری علاوه بر آنکه حسابرسان بایستی امکان انتقاد خردمندانه را داشته باشند؛ باید جنبه‌های مثبت عملیات صاحب‌کار را هم پوشش دهد. همچنین بهبود کیفیت گزارش با ارائه آن در یک شکل منسجم، کاهش ظاهر بزرگ گزارش‌ها و برجسته نمودن اقدامات اصلاحی فوری همراه است (میه‌رت و ایسما، ۲۰۰۷).

گزارش حسابداری داخلی هنگامی می‌تواند ضریب اطمینان ذینفعان را بهبود بخشد که مکمل افشای راهبری موجود باشد (لنز و هان، ۲۰۱۵). طبق استاندارد بین‌المللی ۲۰۶۰ حسابداری

سیستم طراحی شده توسط مدیریت مناسب، کافی و مؤثر است و آیا فعالیت‌های حسابرسی مطابق با الزامات مقتضی است (فدزیل، هارون و جانتان، ۲۰۰۵). همچنین حسابرسی داخلی در ارزیابی سیستم‌های موجود و تجدیدنظر و یا توسعه سیستم‌های جدید پیش از اجرا نقش دارد، به خصوص آن‌که در کشورهای در حال توسعه حمایت مدیریت در این زمینه حائز اهمیت است (ابوآزا، ۲۰۱۲).

استقلال بخش حسابرسی داخلی به‌عنوان یک عنصر کلیدی اثربخشی شناخته شده است و در تحقیقات انجام شده عدم استقلال مانعی در جهت عملکرد رضایت‌بخش واحد حسابرسی داخلی در کشورهای در حال توسعه به شمار رفته است (آلیزبان و گیویلیام، ۲۰۱۴). بر اساس استاندارد حسابرسی ۶۱۰ مصوب سازمان حسابرسی، حسابرسان داخلی باید در برقراری ارتباط با حسابرسان مستقل آزادی عمل داشته باشند. این استاندارد اشاره می‌نماید که واحد حسابرسی داخلی می‌بایست به بالاترین رده‌ی مدیریت واحد اقتصادی گزارش کند و هیچ‌گونه مسئولیت اجرایی نداشته باشد. نتایج تحقیق پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱) نشان می‌دهد که بهترین جایگاه سازمانی برای حسابرسی داخلی، فعالیت زیر نظر کمیته حسابرسی است. یکی دیگر از موارد مربوط به استقلال واحد حسابرسی داخلی، تعیین تصمیمات مربوط به عزل و نصب رئیس حسابرسی داخلی است. آلیزبان و گیویلیام (۲۰۱۴) تعیین عزل و نصب رئیس حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره را به‌عنوان شاخصی از استقلال واحد حسابرسی داخلی بیان نمودند. درگیر نشدن حسابرسان داخلی در کارهای غیر حسابرسی شاخص دیگری است که در بیان استقلال واحد حسابرسی داخلی استفاده می‌شود (آلیزبان و گیویلیام، ۲۰۱۴؛ ابوآزا، ۲۰۱۲). به‌عنوان مثال اگر زمانی که یکی از کارکنان بخش فروش در تعطیلات به سر می‌برد، یکی از کارکنان واحد حسابرسی داخلی جایگزین وی شود و عهده‌دار وظایفش گردد، این امر منجر به اثری منفی بر استقلال حسابرسی داخلی می‌شود (ابوآزا، ۲۰۱۲). به‌طور کلی استقلال واحد حسابرسی داخلی با استقرار چارچوبی قابل‌دستیابی است که از موارد زیر اطمینان دهد (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳):

- دسترسی مستقیم رئیس حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد و واحد بررسی‌کننده غیر اجرایی (مانند هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی، یا هر واحد مشابه)؛
- آزادی رئیس حسابرسی داخلی برای ارائه گزارش هرگونه یافته‌های حسابرسی بانام و امضای خود و بدون حذف مطلبی؛ و

نقش سنتی حسابرسی داخلی در قالب حسابداری مالی، مطابقت با روش‌ها، مقررات و ارزیابی و بررسی سیستم‌های کنترل داخلی نشان داد. در مقابل، بر جنبه‌های نقش حسابرسی داخلی در ارتباط با صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی استفاده از منابع، تأکید بسیار کمتری وجود داشته است.

دامنه حسابرسی داخلی اغلب و به‌اشتباه منحصر به موضوعات مالی تصور می‌شود؛ اما با توجه به هدف حسابرسی داخلی که ارزیابی سیستم کنترل داخلی سازمان است، دامنه حسابرسی داخلی باید همه جنبه‌های کنترل داخلی را در برگیرد (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳). دامنه رسیدگی و هدف‌های واحد حسابرسی داخلی، بسته به اندازه و ساختار واحد مورد رسیدگی و نیازهای مدیریت آن، بسیار متفاوت است. به‌طور معمول، فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی شامل؛ رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی، رعایت قوانین، انطباق با سیاست‌ها و رویه‌ها و قراردادهای کمک به مدیریت در شناسایی ریسک‌ها، بررسی سیستم‌های کنترل داخلی و اطلاعات مالی، عملیاتی و صحت سوابق مالی و نیز حسابرسی موارد عمده تقلب است (ابوآزا، ۲۰۱۲؛ استاندارد ۶۱۰ حسابرسی مصوب سازمان حسابرسی). بدین ترتیب دامنه وسیع و جامع فعالیت‌های حسابرسی داخلی و بررسی ضمنی و ادواری فعالیت‌های سازمان، حسابرسی داخلی را مرجعی مناسب و دارای صلاحیت به‌منظور کنترل و ارزیابی عملکرد مدیران ساخته است (ساسانی و شریفی راد، ۱۳۹۱).

سیستم کنترل داخلی شامل حفاظت از دارایی‌ها از استفاده نامناسب، زیان، تقلب و حصول اطمینان از شناسایی و مدیریت بدهی‌ها است. در همین زمینه نقش مدیریت؛ شناسایی و ارزیابی خطر، طراحی، به‌کارگیری و نظارت بر سیستم کنترل داخلی و مدیریت ریسک است و هیئت‌مدیره باید حداقل در سال، یک بررسی از اثربخشی سیستم کنترل داخلی انجام دهد، مسئولیتی که اغلب به کمیته حسابرسی واگذار می‌شود (سارینز و دی بیلدی، ۲۰۰۶).

تمرکز حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک به‌نوبه خود آن را قادر به همسویی برنامه‌هایش با اهداف و استراتژی‌های سازمان خواهد ساخت (میپرت و همکاران، ۲۰۱۰). کوتزی و لابی (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 تهدیدکننده سازمان کمک نماید به‌طور مؤثرتری فعالیت می‌کند.

دامنه حسابرسی داخلی جنبه‌های خاصی از سیستم‌های کنترل داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد برای تعیین اینکه آیا

• تفکیک حسابداری داخلی از فعالیت‌های سازمان، آن‌چنان‌که عملیات حسابداری داخلی کاملاً مستقل از سیستم‌های داخلی سازمان انجام شود و در نتیجه بتواند حسابداری را باکمال بی‌طرفی انجام دهد.

طبق استاندارد بین‌المللی ۱۱۳۰ حسابداری داخلی، در صورتی‌که استقلال یا واقع‌بینی حسابرسان داخلی در واقع یا در ظاهر مخدوش شود جزئیات این خدشه باید برای اشخاص ذی‌ربط افشاء شود. طبق تفسیر این استاندارد، مخدوش شدن استقلال سازمانی و واقع‌بینی فردی می‌تواند شامل مواردی همچون محدودیت در دسترسی به سوابق، کارکنان، دارایی‌ها و محدودیت در منابعی مانند بودجه باشد. در استاندارد بین‌المللی ۱۱۱۰ هم ذکر شده است که در تعیین دامنه کار، چگونگی انجام فعالیت‌ها و اطلاع‌رسانی نتایج کار حسابداری داخلی نباید هیچ‌گونه دخالتی صورت پذیرد (انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۵) که این امر توسط ادبیات تجربی به‌عنوان شاخصی برای ارزیابی استقلال واحد حسابداری داخلی استفاده شده است (به‌عنوان نمونه هایلماریم، ۲۰۱۴).

تأثیر کلی سازمانی به‌عنوان یک بعد مهم که اثربخشی حسابداری داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، شناسایی شده است (میهرت و همکاران، ۲۰۱۰) و بهترین مجموعه از ویژگی‌های حسابرس داخلی در صورت نبود درک درستی از سیاست و فرهنگ در یک سازمان بی‌فایده است (لنز و هان، ۲۰۱۵). مدیریت، سیاست‌های کلی (به‌عنوان مثال، منشور حسابداری داخلی) که حسابداری داخلی را در کسب اختیارات و اقتدار در سازمان و در نتیجه کسب نظر و پذیرش صاحب‌کاران قادر می‌سازد، تنظیم می‌کند (میهرت و همکاران، ۲۰۱۰). در همین زمینه محمودزاده (۱۳۹۲) بیان می‌دارد که وجود مقررات و دستورالعمل‌های لازم‌الاجرا، می‌تواند در استقرار و نهادینه کردن حسابداری داخلی نقش بسیار پررنگی ایفا کند. در منشور حسابداری داخلی به موضوعات مهمی پرداخته شده است که می‌تواند به‌عنوان یک منبع مفید و مؤثر مورد استفاده قرار گیرد. حضور منشور حسابداری تعریف شده در سازمان کمک خواهد کرد تا حسابداری حسابرسان مؤثر باشد و همچنین وجود منشور، مدیریت ارشد را در به جریان انداختن و گردش توصیه‌های حسابداری داخلی تحت تأثیر قرار داده که این امر به‌نوبه خود، اثربخشی حسابداری داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (هایلماریم، ۲۰۱۴).

استفاده از فناوری اطلاعات به‌منظور اثربخشی حسابداری داخلی حائز اهمیت است. حسابرسان داخلی در رویارویی با انواع متعددی از حسابداری‌ها و افزایش مسئولیت‌ها ممکن است دچار دستپاچگی شوند. فناوری با ارائه یک‌راه حل پیشرفته، به

اثربخشی کمک نموده و مراحل حسابداری را ساده می‌کند. آن همچنین اطلاعات را سازمان‌دهی می‌کند و گردش‌های کاری زمان‌بر و نیازمند منابع هنگفت را به‌صورت خودکار درمی‌آورد (کوپر و بروزتی، ۲۰۱۲). انصاری و ده یادگاری (۱۳۸۹) اثربخشی حسابداری داخلی را با تأکید بر نقش فناوری اطلاعات در شرکت سهامی بیمه ایران مورد بررسی قرار دادند و نتایج تحقیق آنان نشان داد که حسابداری داخلی در این شرکت از فناوری اطلاعات، بیشتر به‌منظور ارزیابی ریسک و فعالیت‌های اکتشافی استفاده می‌کند؛ لذا نویسندگان پیشنهاد نمودند که همزمان با استفاده ابزاری از فناوری اطلاعات توسط حسابرسان، کنترل‌های مورد نیاز اعم از کنترل‌های سازمانی، کنترل‌های طراحی سیستم و برنامه‌نویسی، کنترل‌های سخت‌افزاری، کنترل‌های دسترسی، کنترل‌های کاربردی و کنترل‌های شبکه‌ای لازم نیز در نظر گرفته شود.

۲-۲- پیشینه پژوهش

آزاد (۱۹۹۴) با انجام تحقیقی در زمینه‌ی بودجه‌ی زمانی حسابداری داخلی، نشان داد که بودجه‌ی زمانی منجر به واکنش منفی در رفتار حسابرسان داخلی و نیز فشار بودجه زمانی می‌شود. این واکنش منفی همچنین منجر به وجود آمدن کار حسابداری زیر استاندارد و در نتیجه کاهش اثربخشی و کارایی عملکرد حسابداری داخلی می‌گردد. آرنو و آزن (۲۰۰۹) به انجام مطالعه‌ای باهدف درک عوامل سازمانی مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در پرتو تغییرات اخیر در مأموریت حسابداری داخلی و نقش محوری آن در راهبری شرکتی در ۱۵۳ شرکت ایتالیایی پرداختند. آن‌ها نشان دادند که اثربخشی حسابداری داخلی تحت تأثیر: (۱) ویژگی‌های تیم حسابداری داخلی، (۲) فرآیندها و فعالیت‌های حسابداری و (۳) ارتباط سازمانی است. میهرت و ایسما (۲۰۰۷) برخی از عواملی را که می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی حسابداری داخلی داشته باشد شناسایی کردند. آنان یک موسسه آموزش عالی بخش عمومی در اتیوی را با استفاده از مدلی توسعه‌یافته برای تجزیه و تحلیل مورد مطالعه قرار دادند. یافته‌های آنان نشان داد که علی‌رغم آنکه کیفیت حسابداری داخلی تأثیر زیادی بر اثربخشی حسابداری داخلی دارد؛ لیکن محیط سازمانی و ویژگی صاحب‌کار یک اثر قوی بر اثربخشی حسابداری داخلی ندارد. در پژوهشی دیگر هایلماریم (۲۰۱۴) به بررسی عوامل تعیین‌کننده اثربخشی حسابداری داخلی در ۱۵ اداره منتخب بخش عمومی اتیوی پرداخت. یافته‌های مطالعه وی نشان داد که وجود کارکنان کافی و باصلاحیت حسابرس داخلی و منشور حسابداری داخلی تصویب شده در اثربخش بودن حسابداری

داخلی در بخش عمومی به‌طور معنادار و مثبتی کمک کرده است. البته نتایج این تحقیق بیانگر آن بود که استقلال سازمانی حسابرسی داخلی هرچند با اثربخشی حسابرسی داخلی دارای رابطه مثبتی بوده است لیکن سهم آن برای اثربخشی حسابرسی داخلی از نظر آماری معنادار نبود.

آل توایجیری و همکاران (۲۰۰۳) حسابرسی داخلی را در عربستان سعودی با استفاده از تئوری سازمانی موردبررسی قرار دادند. داده‌ها با روش مخلوط مبتنی بر ۷۸ پرسشنامه قابل‌استفاده از مدیران حسابرسی داخلی و ۱۵ مصاحبه، جمع‌آوری گردید. علاوه بر این، پرسشنامه کوتاه‌تری از ۱۰ شریک تجاری و ۲۳ تن از مدیران مؤسسات حسابرسی جمع‌آوری شد و ۱۳ مصاحبه با برخی از آن‌ها در راستای تعیین درک آنان از حسابرسی داخلی انجام شد. یافته‌های آن‌ها نشان داد که حسابرسی داخلی در بخش سازمانی عربستان سعودی به‌خوبی توسعه‌یافته نیست. جایی که حسابرسی داخلی به‌طور عمده در حسابرسی رعایت به‌جای حسابرسی عملکرد متمرکز شده است. کمبود منابع و کارکنان واجد شرایط، منجر به محدودیت‌هایی در درجه استقلال واحد حسابرسی داخلی شده است. همچنین آل‌یزبان و گیویلیام (۲۰۱۴) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در عربستان سعودی پرداختند که داده‌ها از ۲۰۳ مدیر و ۲۳۹ حسابرس داخلی از ۷۹ سازمان‌های بخش دولتی عربستان سعودی به دست آمد. نتایج تحقیق آنان نشان داد که عواملی چون اندازه واحد حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی و صلاحیت کارکنان بخش حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه دارد.

میهرت و ولدی یوهانیز (۲۰۰۸) گزارش حسابرسی داخلی را بر اساس نرخ اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار دادند. بدین ترتیب که آنان دو دوره را برای شناسایی یافته‌های حسابرسی داخلی که تکراری نیست، مقایسه کردند. آن‌ها درصد یافته‌های غیرتکراری به‌کل یافته‌های حسابرسی یک دوره زمانی را با دوره زمانی حسابرسی پیش از آن، به‌عنوان معیاری از اجرای یافته‌های حسابرسی داخلی در نظر گرفتند. در حقیقت محققان فرض نمودند که یافته‌های حسابرسی که در گزارش حسابرسی بعدی تکرار نمی‌شوند اجرا شده‌اند. در ژانویه ۲۰۱۲ موسسه ارنست اند یانگ یک بررسی جهانی در مورد نقش در حال تحول حسابرسی داخلی انجام داد؛ که پاسخ‌دهندگان شامل رئیس‌ان حسابرسی داخلی، مدیران و اعضای هیئت‌مدیره، به نمایندگی از سازمان‌هایی با درآمد جهانی ۵۰۰ میلیون دلار یا بیشتر و دربرگیرنده ۲۶ بخش

صنعت بود. در این نظرسنجی مهم‌ترین اولویت پاسخ‌دهندگان در اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی عبارت بودند از: اهمیت یافته‌ها و توصیه‌ها ۴۳٪، حسابرسی‌های تکمیل‌شده در هر برنامه ۴۱٪، طول مدت زمان برای صدور گزارش حسابرسی ۳۶٪، درصد توصیه‌های اجرا شده ۳۵٪، طول مدت‌زمان برای حل یافته‌های حسابرسی ۳۴٪، مقایسه ساعت‌های بودجه شده با واقعی در هر حسابرسی ۳۲٪، روند اصلاح توصیه‌ها ۳۰٪.

حسینی (۱۳۷۶) در پژوهشی با عنوان «تحلیل اثربخشی حسابرسی داخلی در صنعت گاز ایران» به بررسی اثربخشی صنعت گاز که یکی از صنایع مهم در کشور و در بخش انرژی است، پرداخته است. وی با نظرسنجی از بین حسابرسان داخلی و مدیران شاغل در سطوح مختلف سازمانی صنعت گاز به این نتیجه رسید که حسابرسی داخلی در صنعت گاز ایران اثربخش نیست. به‌عبارت‌دیگر، اهداف حسابرسی داخلی در صنعت گاز ایران تحقق پیدا نکرده است. خوزین (۱۳۸۳) در پایان‌نامه خویش با موضوع «بررسی تحلیلی اثربخشی حسابرسی داخلی بر شرکت‌های زیرمجموعه اتکا» بیان داشت که عواملی همچون رعایت جایگاه سازمانی مناسب، دسترسی به مدیران ارشد، انجام عملیات حسابرسی و کنترلی با رعایت بی‌طرفی و عدم جانب‌داری، وجود اهداف و برنامه‌های تبیین شده توأم با تغییرات لازم در اهداف سازمان، انجام عملیات حسابرسی بر اساس برنامه‌های مدون و هدفمند، استفاده از نیروهای ماهر از نظر علمی و تجربه، مفید بودن موارد اشکال و پیشنهادها، گزارش‌شده حسابرسی داخلی، آگاهی کافی مدیران رده‌های مختلف از عملکرد و فعالیت‌های حسابرسی داخلی و ضرورت انجام این فعالیت‌ها در حوزه‌های کنترل داخلی اعم از مالی، غیرمالی، مدیریتی و عملیاتی، تأثیر مثبت بر اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان اتکا داشته است. پور حیدری و رضایی (۱۳۹۱) به بررسی عوامل مؤثر بر ارزش‌افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار پرداختند. نتایج تحقیق آنان بیانگر این بود که به‌کارگیری واحد حسابرسی داخلی از روش‌های نوین و تکنولوژی‌های جدید، ارزیابی ریسک توسط آن، محیط کار، آموزش‌های حرفه‌ای برگزار شده برای کارکنان واحد حسابرسی داخلی، جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی، ارزیابی عملکرد و تنوع خدمات بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارد و منجر به ارزش‌افزایی واحد حسابرسی داخلی می‌شود. مؤمن زاده (۱۳۹۳) به بررسی دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران در مورد نقش حسابرسان داخلی و عوامل مؤثر بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها پرداخت. یافته‌های تحقیق وی نشان داد

تهیه شد برای سهولت دسترسی به پاسخ‌دهندگان نسخه الکترونیکی آن نیز تهیه گردید. پرسشنامه‌های اینترنتی توسط انجمن حسابرسان داخلی ایران برای اعضای آن ارسال شده بود. تعداد 79 پرسشنامه هم به صورت حضوری توزیع شد که از این تعداد 70 پرسشنامه برگشت داده شد. بدین ترتیب در مجموع 124 پرسشنامه جمع‌آوری گردید که از این تعداد 54 پرسشنامه به شکل اینترنتی و 70 پرسشنامه به صورت حضوری است. به‌طور کلی تعداد 56 پرسشنامه از حسابرسان داخلی، 39 مورد از رئیس حسابرسی داخلی و 29 پرسشنامه از رئیس یا اعضای کمیته حسابرسی جمع‌آوری گردید که قابل استفاده در تحلیل و آزمون‌های آماری بود.

به منظور ارزیابی روایی ابزار اندازه‌گیری، سؤالات پرسشنامه بر مبنای ماتریس نظری که حاصل از بررسی تحقیقات انجام شده در این حوزه است، طراحی شد. جدول شماره (1) بیانگر ماتریس نظری پژوهش است که هدف اصلی استفاده از آن، افزایش روایی پرسشنامه است. مقصود از روایی آن است که وسیله اندازه‌گیری، بتواند خصیصه و ویژگی مورد نظر را اندازه بگیرد (خاکی، 1378). همچنین پرسشنامه به وسیله اساتید و افراد آشنا و آگاه در زمینه‌ی حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفت و توصیه‌های آنان در پرسشنامه نهایی منظور شد. پایایی پرسشنامه نیز با استفاده از آلفای کرونباخ مورد آزمون قرار گرفت. پایایی به دقت، اعتمادپذیری، ثبات یا تکرارپذیری نتایج آزمون اشاره می‌کند. اگر ضریب آلفا بیشتر از 0,7 باشد، آزمون از پایایی قابل قبولی برخوردار است (مؤمنی و فعال قیومی، 1391). آلفای کرونباخ پژوهش حاضر 0,931 بوده است که نشان‌دهنده پایایی مطلوب آن است.

که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی به ترتیب شامل: گزارش یافته‌های حسابرسی داخلی به بالاترین مقام دانشگاه (هیئت‌امنا)، افزایش آگاهی و مهارت حسابرسان داخلی از طریق شرکت در دوره‌های آموزشی، تأمین جایگاه سازمانی و استقلال حسابرسان داخلی است.

۳- روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر با توجه به هدف پژوهش تحقیقی از نوع کاربردی است. از آنجاکه در این پژوهش برای تعیین مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی از بررسی پیشینه و اسناد کتابخانه‌ای استفاده شده است، تحقیقی از نوع توصیفی است. لذا ابزار گردآوری داده‌های این پژوهش پرسشنامه بوده است؛ لذا این پژوهش در گروه تحقیقات پیمایشی قرار دارد. در این تحقیق دیدگاه پاسخ‌دهندگان در مورد به کارگیری معیارهای مطرح شده در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران با استفاده از طیف لیکرت پنج‌گانه (کاملاً موافق تا کاملاً مخالف) مورد پرسش قرار گرفته است. از سویی به منظور بررسی ویژگی‌های جمعیت‌شناسی پاسخ‌دهندگان، اطلاعاتی از جمله رشته تحصیلی، تجربه کاری، سطح تحصیلات و میزان آشنایی با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی مورد پرسش قرار گرفتند.

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان داخلی، رئیس حسابرسی داخلی و رئیس یا اعضای کمیته حسابرسی است که در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران، فرا بورس ایران و یا عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران فعالیت می‌کردند. انتخاب نمونه با توجه به سهولت دسترسی به افراد جامعه آماری انجام شده است. پرسشنامه علاوه بر آنکه به شکل کاغذی

جدول ۱- ماتریس نظری مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی

ردیف	گزاره	منابع پژوهش
۱	حسابرسان داخلی بایستی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری برخوردار بوده و از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند بپرهیزند.	استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، 2015؛ ایندایا و هانفا، 2013
۲	حسابرسان داخلی می‌بایست از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری (کتبی)، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف خویش برخوردار باشند	اسمیت، 2005
۳	حسابرسان داخلی می‌بایست از مهارت برقراری رابطه دوستانه همراه با همکاری با صاحب‌کار و سایر افراد برخوردار باشند	ون پرس، 2005
۴	اعضای گروه حسابرسی داخلی بایستی از دانش و مهارت کافی در حسابداری، حسابرسی، حسابرسی داخلی، امور مالی و عملیاتی (کسب‌وکار) و حقوقی یا نظارتی برخوردار باشند	سو و مارتینو، 2011؛ انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، 2010
۵	حسابرسان داخلی بایستی از آشنایی و مهارت کافی در صنعت تخصصی که در آن فعالیت	انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی،

ردیف	گزاره	منابع پژوهش
	می‌نمایند برخوردار باشند	۲۰۱۰؛ پروتویوتی، ۲۰۰۹
۶	حسابرسان داخلی بایستی از مهارت و دانش کافی نسبت به فناوری اطلاعات و ریسک‌های کلیدی آن و تکنیک‌های حسابرسی رایانه‌ای برخوردار باشد	بهتاش، ۱۳۹۳؛ استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵
۷	بررسی درصد حسابرسان داخلی که دارای گواهینامه حرفه‌ای از انجمن حسابرسان داخلی و سایر نهادهای حرفه‌ای می‌باشند	آرنا و آزن، ۲۰۰۹؛ انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰
۸	عضویت رئیس حسابرسی داخلی در انجمن حسابرسان داخلی	آرنا و آزن، ۲۰۰۹
۹	بررسی ساعات آموزش هر حسابرس و دارا بودن حسابرسان داخلی از برنامه پیشرفت حرفه‌ای و آموزش مستمر	استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵؛ انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰؛ پورحیدری و رضایی، ۱۳۹۱
۱۰	دارا بودن حسابرسان داخلی از تجربه، تخصص و دانش در روند صنعت و زمینه‌ها و مسائل جدید در حال ظهور به‌وسیله حضور در دوره‌های آموزشی داخلی و خارجی	پروتویوتی، ۲۰۰۹
۱۱	دارا بودن تجربه و بررسی میانگین سال‌های تجربه حسابرسان داخلی	بادارا و سایدین، ۲۰۱۳؛ انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰؛ خستوتی، ۱۳۸۴؛ خوزین، ۱۳۸۳
۱۲	بررسی وجود تعداد کافی کارکنان باصلاحیت و باتجربه حسابرسی داخلی در سازمان نسبت به تعداد کل کارکنان سازمان	مت زین و همکاران، ۲۰۰۶
۱۳	بررسی تعداد چرخش کارکنان واحد حسابرسی داخلی	انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰
۱۴	دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از طرح و برنامه‌ای که مسئولیت‌ها و وظایف، هدف‌ها، دامنه تفضیلی و رویه‌های شناسایی، ارزیابی و مستندسازی حین انجام کار و نحوه اجرای حسابرسی را مشخص می‌نماید	استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵؛ میهرت و ایسما، ۲۰۰۷؛ کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳؛ خوزین، ۱۳۸۳
۱۵	بررسی اجرای کامل حسابرسی بر مبنای برنامه حسابرسی داخلی	ارنست اند یانگ، ۲۰۱۲؛ سو و مارتینو، ۲۰۱۱
۱۶	بررسی انجام شدن برنامه حسابرسی به‌موقع و طبق جدول زمانی برنامه حسابرسی داخلی	سو و مارتینو، ۲۰۱۱
۱۷	استفاده رئیس حسابرسی داخلی از نگرش مبتنی بر ریسک در تدوین طرح‌های حسابرسی برای شناسایی اولویت‌های فعالیت حسابرسی داخلی جهت سازگاری با اهداف سازمان	روحی علیایی، ۱۳۹۲؛ استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵
۱۸	بررسی اینکه گزارش حسابرسی داخلی دربرگیرنده‌ی ریسک‌های بااهمیت پیش رو و مشکلات کنترلی است	استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵
۱۹	بررسی وجود سامانه پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی و اطمینان یافتن از اثربخشی اجرای اقدامات اتخاذ شده توسط مدیریت	کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳
۲۰	بررسی تهیه شدن یک گزارش حسابرسی باکیفیت در یک شکل و حجم مناسب که در آن نقاط ضعف و انتقادهای به‌صورت حرفه‌ای در کنار دستاوردهای رضایت‌بخش صاحب‌کار بیان گشته است به‌گونه‌ای که خوانندگان را به اتخاذ اقدامات اصلاحی در مورد نواقص اشاره شده ایجاد انگیزه نماید	میهرت و ایسما، ۲۰۰۷
۲۱	بررسی گزارش ازلحاظ زمان اختصاص داده شده برای فعالیت‌های حسابرسی داخلی مشخص شده و زمان اختصاص داده شده برای فعالیت‌های اداری به‌وسیله‌ی مشخص نمودن انواع فعالیت‌های محقق شده در طول یک روز کاری	بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹؛ پوتا و پالفی، ۲۰۰۹
۲۲	بررسی دوره زمانی و مدت‌زمان لازم در حل‌وفصل یافته‌های حسابرسی مانند بررسی آماری تعداد نواقص حل شده در زمان ایجاد، تعداد نواقص حل شده با تأخیر، تعداد نواقص حل نشده	پوتا و پالفی، ۲۰۰۹؛ ارنست اند یانگ، ۲۰۰۷ و ۲۰۱۲

ردیف	گزاره	منابع پژوهش
۲۳	شناسایی دوره زمانی یا مدت زمان لازم برای صدور گزارش نهایی حسابرسی داخلی که شامل تعیین زمان سپری شده از پایان کار حسابرسی داخلی برای صدور گزارش نهایی حسابرسی داخلی است	ارنست اند یانگ، ۲۰۰۷ و ۲۰۱۲؛ بوتا و پالفی، ۲۰۰۹
۲۴	بررسی وجود تعداد درخور توجه یافته حسابرسی	انجمن بین المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰
۲۵	تعداد یافته های تکراری و غیر تکراری نسبت به کل یافته های حسابرسی	میهرت و ولدی یوهانیز، ۲۰۰۸
۲۶	بررسی درصد توصیه های حسابرسی که اجرایی شده است	آرنا و آزن، ۲۰۰۹؛ ارنست اند یانگ، ۲۰۱۲؛ بنیاد تحقیقات انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۰۹
۲۷	بررسی اهمیت یافته ها و توصیه ها	خوزین، ۱۳۸۳؛ ارنست اند یانگ، ۲۰۱۲
۲۸	بررسی تهیه شدن بودجه ی زمانی برای دستیابی به برنامه سالانه در بخش حسابرسی داخلی و مقایسه ساعت های بودجه شده با واقعی در هر حسابرسی	آزاد، ۱۹۹۴؛ میهرت و ایسما، ۲۰۰۷؛ ارنست اند یانگ، ۲۰۱۲
۲۹	بررسی مناسب بودن کفایت دامنه حسابرسی داخلی توسط رئیس حسابرسی داخلی	انجمن حسابرسان داخلی استرالیا، ۲۰۱۰؛ استانداردهای بین المللی اجرای حرفه ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵
۳۰	بررسی دربرگیرنده بودن دامنه حسابرسی داخلی از تمام کنترل های داخلی اعم از مالی و غیرمالی	استاندارد ۲۱۰ حسابرسی؛ کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳؛ خوزین، ۱۳۸۳
۳۱	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات و گزارش های عملیاتی و مالی	ابوآزا، ۲۰۱۲؛ استاندارد ۶۱۰ حسابرسی؛ استانداردهای بین المللی اجرای حرفه ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵
۳۲	بررسی دارا بودن حسابرسی عملیاتی علاوه بر حسابرسی مالی و رعایت سنتی	آل توایجیری و همکاران، ۲۰۰۳
ردیف	گزاره	منابع پژوهش
۳۳	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از کفایت و اثربخشی کنترل های داخلی در رابطه با حفاظت از دارایی ها، شناسایی و مدیریت بدهی ها، تقلب، معاملات نادرست و غیرمجاز	سارینز و دی بیلدی، ۲۰۰۶؛ ابوآزا، ۲۰۱۲
۳۴	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از سیستم های موجود و پذیرش و توسعه سیستم های جدید پیش از اجرا	ابوآزا، ۲۰۱۲
۳۵	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از ریسک ها و اثربخشی مدیریت ریسک و مبتنی بودن حسابرسی داخلی بر ریسک	میهرت و همکاران، ۲۰۱۰؛ کوتزی و لابی، ۲۰۱۳
۳۶	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از رعایت قوانین، مقررات، خط و مشی ها، رویه ها و قراردادهای	استاندارد ۶۱۰ حسابرسی؛ ابوآزا، ۲۰۱۲
۳۷	بررسی دسترسی مستقیم و نامحدود رئیس حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد و واحد بررسی کننده غیر اجرایی (مانند هیئت مدیره، کمیته حسابرسی، یا هر واحد مشابه)	کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳
۳۸	بررسی عدم محدودیت در دسترسی واحد حسابرسی داخلی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی ها، بخش ها و منابع	استانداردهای بین المللی اجرای حرفه ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵
۳۹	بررسی اینکه واحد حسابرسی داخلی به بالاترین رده مدیریت واحد اقتصادی گزارش می کند و هیچ گونه مسئولیت اجرایی ندارد و مستقیماً زیر نظر کمیته حسابرسی فعالیت می نماید	استاندارد ۶۱۰ حسابرسی؛ پور حیدری و رضایی، ۱۳۹۱
۴۰	بررسی اینکه حسابرسان داخلی در برقراری ارتباط با حسابرسان مستقل آزادی عمل دارد	استاندارد ۶۱۰ حسابرسی
۴۱	بررسی تأیید تصمیمات مربوط به انتصاب و عزل رئیس حسابرسی داخلی توسط هیئت مدیره	آلیزبان و گیوبلیام، ۲۰۱۴

ردیف	گزاره	منابع پژوهش
۴۲	بررسی آزادی رئیس حسابرسی داخلی برای ارائه گزارش هرگونه یافته‌های حسابرسی بانام و امضای خود و بدون حذف مطالبی	کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳
۴۳	بررسی درگیر نشدن کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی	ابوآزا، ۲۰۱۲؛ آل‌یزبان و گیویلیام، ۲۰۱۴
۴۴	بررسی جایگاه سازمانی مناسب و تفکیک حسابرسی داخلی از فعالیت‌های سازمان، آن‌چنان‌که عملیات حسابرسی داخلی کاملاً مستقل از سیستم‌های داخلی سازمان انجام شود و در نتیجه بتواند حسابرسی را باکمال بی‌طرفی انجام دهد	مؤمن زاده، ۱۳۹۳؛ کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۳
۴۵	بررسی اینکه فعالیت حسابرسی داخلی از هرگونه دخالت در تعیین دامنه کار حسابرسی داخلی، انجام کار و گزارش نتایج، مصون و آزاد است	استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵
۴۶	دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از منشور فعالیت حسابرسی داخلی که هدف، اختیار و مسئولیت حسابرسی داخلی را به شکل رسمی و مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردها تعریف نماید	استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵؛ هایلماریم، ۲۰۱۴؛ میهرت و همکاران، ۲۰۱۰
۴۷	رئیس حسابرسی داخلی باید به‌صورت دوره‌ای منشور حسابرسی داخلی را بازنگری کرده و آن را برای تصویب به مدیریت ارشد و مرجع تصمیم‌گیری ارائه کند	استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ۲۰۱۵
۴۸	بررسی مجهز بودن بخش حسابرسی داخلی به انواع سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای کامپیوتری	پورحیدری و رضایی، ۱۳۹۱؛ کوپر و بروزتی، ۲۰۱۲
۴۹	بررسی در نظر گرفته شدن و استفاده از فناوری اطلاعات در فرایندهای ارزیابی ریسک و اطمینان دهی کنترلی توسط حسابرسی داخلی	انصاری و ده یادگاری، ۱۳۸۹

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- آمار توصیفی پژوهش

از بین ۱۲۴ پرسشنامه جمع‌آوری گردیده، تعداد ۵۶ پرسشنامه از حسابرسان داخلی، ۳۹ مورد از رئیس حسابرسی داخلی و ۲۹ پرسشنامه از رئیس یا اعضای کمیته حسابرسی جمع‌آوری گردید. این نتایج نشان می‌دهد که 45.2 درصد از پاسخ‌دهندگان را حسابرس داخلی، 31.5 درصد از پاسخ‌دهندگان را رئیس حسابرسی داخلی و 23.4 درصد از پاسخ‌دهندگان را افراد عضو کمیته حسابرسی تشکیل می‌دهند. همچنین نتایج نشان داد که 46.8 درصد (۵۸ مورد) از پاسخ‌دهندگان در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران و 16.1 درصد (۲۰ مورد) در شرکت‌های عضو فرابورس ایران فعالیت داشته‌اند. ۳۵.۵ درصد (۴۴ مورد) از پاسخ‌دهندگان هم در شرکت‌های عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران اشتغال به کار داشته‌اند. همچنین از این تعداد ۲ مورد (۱.۶ درصد) پاسخی را ذکر نداشتند. در جدول شماره (۲) سایر داده‌های جمعیت‌شناسی پژوهش، مورد بررسی بیشتر قرار گرفته است.

جدول شماره (۲) نشان می‌دهد که ۸۰.۶ درصد از پاسخ‌دهندگان در رشته حسابداری تحصیل کرده‌اند، پس‌از آن رشته مدیریت، ۱۵.۳ درصد از پاسخ‌دهندگان را به خود اختصاص داده است و تنها ۴ درصد از پاسخ‌دهندگان در رشته اقتصاد و یا سایر رشته‌ها تحصیل کرده‌اند. نتایج این جدول مبین این است که بخش عمده‌ای از پاسخ‌دهندگان (۸۹.۵ درصد)، دارای مدرک کارشناسی و کارشناسی ارشد بوده‌اند. همچنین بر مبنای نتایج حاصله ۶۱.۳ درصد از پاسخ‌دهندگان دارای تجربه کاری بیش از ۱۱ سال بوده‌اند و حدود ۶۶ درصد از پاسخ‌دهندگان با استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی آشنا و یا کاملاً آشنا هستند.

جدول ۲- توزیع فراوانی مطلق و درصدی داده‌های جمعیت‌شناسی پژوهش

ردیف	ویژگی	شرح ویژگی	تعداد	درصد
۱	رشته تحصیلی	حسابداری	۱۰۰	۸۰,۶
		مدیریت	۱۹	۱۵,۳
		اقتصاد	۴	۳,۲
		سایر	۱	۰,۸
۲	تحصیلات	فوق دیپلم	۱	۰,۸
		کارشناسی	۴۴	۳۵,۵
		کارشناسی ارشد	۶۷	۵۴
		دکتری	۱۱	۸,۹
۳	تجربه کاری	بدون پاسخ	۱	۰,۸
		کمتر از ۵ سال	۱۵	۱۲,۱
		۵ تا ۱۰ سال	۳۳	۲۶,۶
		۱۱ تا ۱۵ سال	۱۸	۱۴,۵
۴	میزان آشنایی با استانداردهای بین‌المللی حسابداری داخلی	بیش از ۱۵ سال	۵۸	۴۶,۸
		کاملاً ناآشنا	۱	۰,۸
		ناآشنا	۵	۴
		تا حدی آشنا	۳۴	۲۷,۴
		آشنا	۶۳	۵۰,۸
		کاملاً آشنا	۱۹	۱۵,۳
		بدون پاسخ	۲	۱,۶

۲-۴-۲- آزمون سؤالات پژوهش

جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای Excel و Spss نسخه ۲۰ استفاده شد. در آزمون داده‌های پژوهش از آزمون‌های «تک نمونه‌ای» و «آزمون فریدمن» در سطح اطمینان ۹۵ درصد استفاده شده است.

به دست آمده برای تمامی گزاره‌های مورد بررسی در سطح خطای ۰,۰۵ درصد، بزرگ‌تر از ۳ است که مربوط بودن این گزاره‌ها را نشان می‌دهد؛ بنابراین پاسخ‌دهندگان موافقت خود را با به‌کارگیری مؤلفه‌های ذکر شده در این پژوهش جهت ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران اعلام نمودند.

۲-۴-۱- آزمون آماری t تک نمونه‌ای

آزمون «تک نمونه‌ای» جهت سنجش اثرگذار بودن یا نبودن یک متغیر در شرایط مورد بررسی استفاده می‌شود. در این آزمون فرضیه مطرح شده در مورد میانگین جامعه در سطح خطای ۵ درصد مورد بررسی قرار گرفت. از آنجاکه طیف مورد سنجش ۵ گزینه‌ای (کاملاً موافق تا کاملاً مخالف) بوده است، میانگین نظری ۳ در نظر گرفته شده است ($P < 0.05$). جدول شماره (۳) نتایج آزمون «تک نمونه‌ای» را بر روی به‌کارگیری گزاره‌های مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران نشان می‌دهد.

۲-۴-۲- آزمون فریدمن

از آزمون فریدمن جهت بررسی یکسان بودن اولویت‌بندی گزاره‌ها و عوامل مورد پرسش، از دیدگاه پاسخ‌دهندگان استفاده می‌شود. در این پژوهش هر پاسخگو امکان نمره دهی به هر شاخص را در طیف پنج گزینه‌ای (کاملاً موافق تا کاملاً مخالف) داشته است؛ بنابراین نمره دهی بالاتر نشان‌دهنده‌ی میزان موافقت با گویه بوده است. لذا در آزمون فریدمن هر قدر میانگین رتبه بزرگ‌تر باشد، اهمیت آن گزاره از دیدگاه پاسخ‌دهندگان بیشتر است. جدول شماره (۴) نتایج آزمون فریدمن بر روی ۴۹ گزاره پژوهش را نشان می‌دهد.

نتایج به دست آمده از جدول شماره (۳) نشان می‌دهد که سطح معنی‌داری تمام گزاره‌ها، کمتر از ۵ درصد (۰,۰۰۰) است که حاکی از عدم رد تمامی گزاره‌ها است. همچنین میانگین

جدول ۳ - نتایج آزمون «t تک نمونه‌ای» بر روی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران

ردیف	گزاره	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه
۱	حسابرسان داخلی بایستی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری برخوردار بوده و از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند بپرهیزند	۴,۵۷	۵	۵	۰,۷۳۴	۲۳,۸۴۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲	حسابرسان داخلی می‌بایست از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری (کتبی)، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف خویش برخوردار باشند	۴,۰۷	۵	۵	۰,۵۲۵	۳۶,۰۶۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳	حسابرسان داخلی می‌بایست از مهارت برقراری رابطه دوستانه همراه با همکاری با صاحب‌کار و سایر افراد برخوردار باشند	۴,۲۳	۴	۵	۰,۹۰۹	۱۵,۰۱۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴	اعضای گروه حسابرسی داخلی بایستی از دانش و مهارت کافی در حسابداری، حسابرسی، حسابرسی داخلی، امور مالی و عملیاتی (کسب‌وکار) و حقوقی یا نظارتی برخوردار باشند	۴,۵۸	۵	۵	۰,۶۵۱	۲۷,۰۰۲	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۵	حسابرسان داخلی بایستی از آشنایی و مهارت کافی در صنعت تخصصی که در آن فعالیت می‌نمایند برخوردار باشند	۴,۵۶	۵	۵	۰,۶۱۵	۲۸,۰۳۴	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۶	حسابرسان داخلی بایستی از مهارت و دانش کافی نسبت به فناوری اطلاعات و ریسک‌های کلیدی آن و تکنیک‌های حسابرسی رایانه‌ای برخوردار باشد	۴,۰۵	۵	۵	۰,۵۶۳	۲۹,۶۶۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۷	بررسی درصد حسابرسان داخلی که دارای گواهینامه حرفه‌ای از انجمن حسابرسان داخلی و سایر نهادهای حرفه‌ای می‌باشند	۳,۷۹	۴	۴	۰,۷۷۹	۱۱,۳۰۴	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۸	عضویت رئیس حسابرسی داخلی در انجمن حسابرسان داخلی	۴,۰۵	۴	۴	۰,۹۲۷	۱۲,۵۹۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۹	بررسی ساعات آموزش هر حسابرس و دارا بودن حسابرسان داخلی از برنامه پیشرفت حرفه‌ای و آموزش مستمر	۴,۴۱	۴	۴	۰,۵۹۸	۲۶,۲۶۸	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۰	دارا بودن حسابرسان داخلی از تجربه، تخصص و دانش در روند صنعت و زمینه‌ها و مسائل جدید در حال ظهور به‌وسیله حضور در دوره‌های آموزشی داخلی و خارجی	۴,۵۲	۵	۵	۰,۵۴۸	۳۰,۷۹۶	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۱	دارا بودن تجربه و بررسی میانگین سال‌های تجربه حسابرسان داخلی	۴,۲۳	۴	۴	۰,۶۸۸	۱۹,۹۷۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۲	بررسی وجود تعداد کافی کارکنان باصلاحیت و باتجربه حسابرسی داخلی در سازمان نسبت به تعداد کل کارکنان سازمان	۴,۱۲	۴	۴	۰,۸۴۲	۱۴,۸۲۶	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۳	بررسی تعداد چرخش کارکنان واحد حسابرسی داخلی	۳,۹۹	۴	۴	۰,۸۲۱	۱۳,۴۴۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۴	دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از طرح و برنامه‌ای که مسئولیت‌ها و وظایف، هدف‌ها، دامنه تفضیلی و رویه‌های شناسایی، ارزیابی و مستندسازی حین انجام کار و نحوه اجرای حسابرسی را مشخص می‌نماید	۴,۰۶	۵	۵	۰,۵۳۸	۳۳,۰۲	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۵	بررسی اجرای کامل حسابرسی بر مبنای برنامه حسابرسی داخلی	۴,۴۱	۴	۵	۰,۶۶۳	۲۳,۷۱۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۶	بررسی انجام شدن برنامه حسابرسی به‌موقع و مطابق با جدول زمانی برنامه حسابرسی داخلی	۴,۰۴	۴	۴	۰,۶۱۰	۲۵,۵۹۶	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد

ردیف	گزاره	میانگین	میان	مد	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه
۱۷	استفاده رئیس حسابداری داخلی از نگرش مبتنی بر ریسک در تدوین طرح‌های حسابداری برای شناسایی اولویت‌های فعالیت حسابداری داخلی جهت سازگاری با اهداف سازمان	۴,۵۵	۵	۵	۰,۶۱۶	۲۷,۹۷۹	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۸	بررسی اینکه گزارش حسابداری داخلی دربرگیرنده‌ی ریسک‌های بااهمیت پیش رو و مشکلات کنترلی است	۴,۴۲	۴	۵	۰,۶۵۱	۲۴,۲۶۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۱۹	بررسی وجود سامانه پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابداری و اطمینان یافتن از اثربخشی اجرای اقدامات اتخاذشده توسط مدیریت	۴,۵۲	۵	۵	۰,۶۱۸	۲۷,۴۷۸	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۰	بررسی تهیه شدن یک گزارش حسابداری باکیفیت در یک‌شکل و حجم مناسب که در آن نقاط ضعف و انتقادهای به‌صورت حرفه‌ای در کنار دستاوردهای رضایت‌بخش صاحب‌کار بیان گشته است به گونه‌ای که خوانندگان را به اتخاذ اقدامات اصلاحی در مورد نواقص اشاره‌شده ایجاد انگیزه نماید	۴,۵۴	۵	۵	۰,۵۷۶	۲۹,۷۸۲	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۱	بررسی گزارش از لحاظ زمان اختصاص داده‌شده برای فعالیت‌های حسابداری داخلی مشخص‌شده و زمان اختصاص داده‌شده برای فعالیت‌های اداری به‌وسیله‌ی مشخص نمودن انواع فعالیت‌های محقق شده در طول یک روز کاری	۴,۰۲	۴	۴	۰,۸۰۶	۱۴,۰۳۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۲	بررسی دوره زمانی و مدت‌زمان لازم در حل‌وفصل یافته‌های حسابداری مانند بررسی آماری تعداد نواقص حل‌شده در زمان ایجاد، تعداد نواقص حل‌شده با تأخیر، تعداد نواقص حل‌نشده	۴,۱۵	۴	۴	۰,۷۰۶	۱۸,۰۵۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۳	شناسایی دوره زمانی یا مدت‌زمان لازم برای صدور گزارش نهایی حسابداری داخلی که شامل تعیین زمان سپری‌شده از پایان کار حسابداری داخلی برای صدور گزارش نهایی حسابداری داخلی است	۴,۱۵	۴	۴	۰,۶۸۷	۱۸,۶۸۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۴	بررسی وجود تعداد درخور توجه یافته حسابداری	۳,۸۹	۴	۴	۰,۸۶۷	۱۱,۳۹۶	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۵	بررسی تعداد یافته‌های تکراری و غیرتکراری نسبت به کل یافته‌های حسابداری	۳,۸۵	۴	۴	۰,۸۶۲	۱۱,۰۴۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۶	بررسی درصد توصیه‌های حسابداری که اجرایی شده است	۴,۳۸	۴	۵	۰,۶۸۲	۲۲,۵۲۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۷	بررسی اهمیت یافته‌ها و توصیه‌ها	۴,۵۱	۵	۵	۰,۵۶۳	۲۹,۸۲۶	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۸	بررسی تهیه شدن بودجه زمانی برای دستیابی به برنامه سالانه در بخش حسابداری داخلی و مقایسه ساعت‌های بودجه شده با واقعی در هر حسابداری	۴,۲۵	۴	۴	۰,۷۷۲	۱۸,۰۳۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۲۹	بررسی مناسب بودن کفایت دامنه حسابداری داخلی توسط رئیس حسابداری داخلی	۴,۴	۴	۴	۰,۶۰۹	۲۵,۵۰۵	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۰	بررسی دربرگیرنده بودن دامنه حسابداری داخلی از تمام کنترل‌های داخلی اعم از مالی و غیرمالی	۴,۴۹	۵	۵	۰,۵۹۱	۲۸,۱۰۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۱	بررسی ارزیابی حسابداری داخلی از قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات و گزارش‌های عملیاتی و مالی	۴,۵۲	۵	۵	۰,۶۳۱	۲۶,۷۵۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد

ردیف	گزاره	میانگین	میان	مد	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه
۳۲	بررسی دارا بودن حسابرسی عملیاتی علاوه بر حسابرسی مالی و رعایت سنتی	۴,۲۶	۴	۵	۰,۷۷۴	۱۸,۰۹۳	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۳	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از کفایت و اثربخشی کنترل‌های داخلی در رابطه با حفاظت از دارایی‌ها، شناسایی و مدیریت بدهی‌ها، تقلب، معاملات نادرست و غیرمجاز	۴,۵۹	۵	۵	۰,۶۱۲	۲۸,۹۲۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۴	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از سیستم‌های موجود و پذیرش و توسعه سیستم‌های جدید پیش از اجرا	۴,۳۸	۴	۵	۰,۶۹۴	۲۲,۱۳۸	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۵	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از ریسک‌ها و اثربخشی مدیریت ریسک و مبتنی بودن حسابرسی داخلی بر ریسک	۴,۰۵	۵	۵	۰,۵۷۷	۲۸,۹۳۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۶	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از رعایت قوانین، مقررات، خط و مشی‌ها، رویه‌ها و قراردادهای	۴,۵۹	۵	۵	۰,۵۱۰	۳۴,۶۷۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۷	بررسی دسترسی مستقیم و نامحدود رئیس حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد و واحد بررسی‌کننده غیر اجرایی (مانند هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی، یا هر واحد مشابه)	۴,۵۲	۵	۵	۷۳۸.۰	۲۳,۰۰۹	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۸	بررسی عدم محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع	۴,۶۴	۵	۵	۶۱۶.۰	۲۹,۵۹۵	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۳۹	بررسی اینکه واحد حسابرسی داخلی به بالاترین رده مدیریت واحد اقتصادی گزارش می‌کند و هیچ‌گونه مسئولیت اجرایی ندارد و مستقیماً زیر نظر کمیته حسابرسی فعالیت می‌نماید	۴,۵۲	۵	۵	۷۴۹.۰	۲۲,۵۴۶	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۰	بررسی اینکه حسابرسان داخلی در برقراری ارتباط با حسابرسان مستقل آزادی عمل دارد	۴,۳۱	۴	۵	۷۹۸.۰	۱۸,۲۲۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۱	بررسی تأیید تصمیمات مربوط به انتصاب و عزل رئیس حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره	۴,۰۲	۴	۵	۹۲۸.۰	۱۴,۴۱۶	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۲	بررسی آزادی رئیس حسابرسی داخلی برای ارائه گزارش هرگونه یافته‌های حسابرسی بانام و امضای خود و بدون حذف مطلبی	۴,۳۶	۵	۵	۷۶۹.۰	۱۹,۷۴۵	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۳	بررسی درگیر نشدن کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی	۴,۲۴	۴	۵	۸۶۸.۰	۱۵,۹۲۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۴	بررسی جایگاه سازمانی مناسب و تفکیک حسابرسی داخلی از فعالیت‌های سازمان، آن‌چنان‌که عملیات حسابرسی داخلی کاملاً مستقل از سیستم‌های داخلی سازمان انجام شود و در نتیجه بتواند حسابرسی را باکمال بی‌طرفی انجام دهد	۴,۴۸	۵	۵	۷۵۹.۰	۲۱,۶۴۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۵	بررسی اینکه فعالیت حسابرسی داخلی از هرگونه دخالت در تعیین دامنه کار حسابرسی داخلی، انجام کار و گزارش نتایج، مصون و آزاد است	۴,۴۴	۵	۵	۶۷۸.۰	۲۳,۵۸۸	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۶	دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از منشور فعالیت حسابرسی داخلی که هدف، اختیار و مسئولیت حسابرسی داخلی را به شکل رسمی و مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای تعریف نماید	۴,۰۶	۵	۵	۵۴۰.۰	۳۲,۹۴۱	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۷	رئیس حسابرسی داخلی باید به صورت دوره‌ای منشور حسابرسی داخلی را بازنگری کرده و آن را برای تصویب به مدیریت ارشد و مرجع تصمیم‌گیری ارائه کند	۴,۴۴	۵	۵	۷۱۳.۰	۲۲,۴۲۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد

ردیف	گزاره	میانگین	میان	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معنی داری	نتیجه
۴۸	بررسی مجهز بودن بخش حسابرسی داخلی به انواع سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای کامپیوتری	۴,۴۸	۵	۷۴۹.۰	۲۲,۰۶۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد
۴۹	بررسی در نظر گرفته شدن و استفاده از فناوری اطلاعات در فرایندهای ارزیابی ریسک و اطمینان دهی کنترلی توسط حسابرسی داخلی	۴,۵۸	۵	۵۵۷.۰	۳۱,۵۸۷	۱۲۳	۰,۰۰۰	عدم رد

جدول ۴ - نتایج آزمون فریدمن بر روی گزاره‌های مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران

رتبه	گزاره	میانگین رتبه
۱	حسابرسان داخلی می‌بایست از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری (کتبی)، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف خویش برخوردار باشند	۳۱,۰۱
۲	بررسی عدم محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع	۳۰,۳۲
۳	حسابرسان داخلی بایستی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری برخوردار بوده و از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند بپرهیزند	۲۹,۲۳
۴	دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از طرح و برنامه‌ای که مسئولیت‌ها و وظایف، هدف‌ها، دامنه تفصیلی و رویه‌های شناسایی، ارزیابی و مستندسازی حین انجام کار و نحوه اجرای حسابرسی را مشخص می‌نماید	۲۹,۰۴
۵	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از کفایت و اثربخشی کنترل‌های داخلی در رابطه با حفاظت از دارایی‌ها، شناسایی و مدیریت بدهی‌ها، تقلب، معاملات نادرست و غیرمجاز	۲۹
۶	اعضای گروه حسابرسی داخلی بایستی از دانش و مهارت کافی در حسابداری، حسابرسی، حسابرسی داخلی، امور مالی و عملیاتی (کسب و کار) و حقوقی یا نظارتی برخوردار باشند	۲۸,۹۵
۷	دارا بودن واحد حسابرسی داخلی از منشور فعالیت حسابرسی داخلی که هدف، اختیار و مسئولیت حسابرسی داخلی را به شکل رسمی و مطابق با آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردها تعریف نماید	۲۸,۷۹
۸	بررسی در نظر گرفته شدن و استفاده از فناوری اطلاعات در فرایندهای ارزیابی ریسک و اطمینان دهی کنترلی توسط حسابرسی داخلی	۲۸,۰۶
۹	حسابرسان داخلی بایستی از آشنایی و مهارت کافی در صنعت تخصصی که در آن فعالیت می‌نمایند برخوردار باشند	۲۸,۴۷
۱۰	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از رعایت قوانین، مقررات، خط و مشی‌ها، رویه‌ها و قراردادهای	۲۸,۴۴
۱۱	بررسی اینکه واحد حسابرسی داخلی به بالاترین رده مدیریت واحد اقتصادی گزارش می‌کند و هیچ‌گونه مسئولیت اجرایی ندارد و مستقیماً زیر نظر کمیته حسابرسی فعالیت می‌نماید	۲۸,۰۴
۱۲	بررسی دسترسی مستقیم و نامحدود رئیس حسابرسی داخلی به مدیریت ارشد و واحد بررسی کننده غیر اجرایی (مانند هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی، یا هر واحد مشابه)	۲۸,۱۱
۱۳	استفاده رئیس حسابرسی داخلی از نگرش مبتنی بر ریسک در تدوین طرح‌های حسابرسی برای شناسایی اولویت‌های فعالیت حسابرسی داخلی جهت سازگاری با اهداف سازمان	۲۸,۰۶
۱۴	بررسی تهیه شدن یک گزارش حسابرسی با کیفیت در یک شکل و حجم مناسب که در آن نقاط ضعف و انتقادات به صورت حرفه‌ای در کنار دستاوردهای رضایت‌بخش صاحب کار بیان گشته است به گونه‌ای که خوانندگان را به اتخاذ اقدامات اصلاحی در مورد نواقص اشاره شده ایجاد انگیزه نماید	۲۷,۷۳
۱۵	بررسی جایگاه سازمانی مناسب و تفکیک حسابرسی داخلی از فعالیت‌های سازمان، آن‌چنان‌که عملیات حسابرسی داخلی کاملاً مستقل از سیستم‌های داخلی سازمان انجام شود و در نتیجه بتواند حسابرسی را باکمال بی‌طرفی انجام دهد	۲۷,۴۳
۱۶	بررسی وجود سامانه پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی و اطمینان یافتن از اثربخشی اجرای اقدامات اتخاذ شده توسط مدیریت	۲۷,۴۲
۱۷	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات و گزارش‌های عملیاتی و مالی	۲۷,۳۹

رتبه	گزاره	میانگین رتبه
۱۸	بررسی مجهز بودن بخش حسابرسی داخلی به انواع سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای کامپیوتری	۲۷,۲۸
۱۹	دارا بودن حسابرسان داخلی از تجربه، تخصص و دانش در روند صنعت و زمینه‌ها و مسائل جدید در حال ظهور به‌وسیله حضور در دوره‌های آموزشی داخلی و خارجی	۲۷
۲۰	بررسی اهمیت یافته‌ها و توصیه‌ها	۲۶,۹۶
۲۱	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از ریسک‌ها و اثربخشی مدیریت ریسک و مبتنی بودن حسابرسی داخلی بر ریسک	۲۶,۸۱
۲۲	حسابرسان داخلی بایستی از مهارت و دانش کافی نسبت به فناوری اطلاعات و ریسک‌های کلیدی آن و تکنیک‌های حسابرسی رایانه‌ای برخوردار باشد	۲۶,۷۹
۲۳	بررسی دربرگیرنده بودن دامنه حسابرسی داخلی از تمام کنترل‌های داخلی اعم از مالی و غیرمالی	۲۶,۷۳
۲۴	رئیس حسابرسی داخلی باید به‌صورت دوره‌ای منشور حسابرسی داخلی را بازنگری کرده و آن را برای تصویب به مدیریت ارشد و مرجع تصمیم‌گیری ارائه کند	۲۶
۲۵	بررسی اینکه فعالیت حسابرسی داخلی از هرگونه دخالت در تعیین دامنه کار حسابرسی داخلی، انجام کار و گزارش نتایج، مصون و آزاد است	۲۵,۷۹
۲۶	بررسی اجرای کامل حسابرسی بر مبنای برنامه حسابرسی داخلی	۲۵,۵۵
۲۷	بررسی اینکه گزارش حسابرسی داخلی دربرگیرنده ریسک‌های بااهمیت پیش رو و مشکلات کنترلی است	۲۵,۲۸
۲۸	بررسی انجام شدن برنامه حسابرسی به‌موقع و مطابق با جدول زمانی برنامه حسابرسی داخلی	۲۵,۰۸
۲۹	بررسی ساعات آموزش هر حسابرس و دارا بودن حسابرسان داخلی از برنامه پیشرفت حرفه‌ای و آموزش مستمر	۲۴,۸۸
۳۰	بررسی آزادی رئیس حسابرسی داخلی برای ارائه گزارش هرگونه یافته‌های حسابرسی بانام و امضای خود و بدون حذف مطلبی	۲۴,۸۲
۳۱	بررسی مناسب بودن کفایت دامنه حسابرسی داخلی توسط رئیس حسابرسی داخلی	۲۴,۷۷
۳۲	بررسی ارزیابی حسابرسی داخلی از سیستم‌های موجود و پذیرش و توسعه سیستم‌های جدید پیش از اجرا	۲۴,۷۲
۳۳	بررسی درصد توصیه‌های حسابرسی که اجرایی شده است	۲۴,۴۶
۳۴	بررسی اینکه حسابرس داخلی در برقراری ارتباط با حسابرس مستقل آزادی عمل دارد	۲۳,۹۸
۳۵	حسابرسان داخلی بایستی از مهارت برقراری رابطه دوستانه همراه با همکاری با صاحب‌کار و سایر افراد برخوردار باشند	۲۳,۰۴
۳۶	بررسی تأیید تصمیمات مربوط به انتصاب و عزل رئیس حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره	۲۳,۰۹
۳۷	بررسی درگیر نشدن کارکنان حسابرسی داخلی در کارهای غیر حسابرسی	۲۲,۸۹
۳۸	بررسی تهیه شدن بودجه زمانی برای دستیابی به برنامه سالانه در بخش حسابرسی داخلی و مقایسه ساعت‌های بودجه شده با واقعی در هر حسابرسی	۲۲,۷۸
۳۹	بررسی دارا بودن حسابرسی عملیاتی علاوه بر حسابرسی مالی و رعایت سنتی	۲۲,۶۶
۴۰	دارا بودن تجربه و بررسی میانگین سال‌های تجربه حسابرسان داخلی	۲۱,۷۳
۴۱	شناسایی دوره زمانی یا مدت‌زمان لازم برای صدور گزارش نهایی حسابرسی داخلی که شامل تعیین زمان سپری‌شده از پایان کار حسابرسی داخلی برای صدور گزارش نهایی حسابرسی داخلی است	۲۰,۵۷
۴۲	بررسی وجود تعداد کافی کارکنان باصلاحیت و باتجربه حسابرسی داخلی در سازمان نسبت به تعداد کل کارکنان سازمان	۲۰,۵۶
۴۳	بررسی دوره زمانی و مدت‌زمان لازم در حل‌وفصل یافته‌های حسابرسی مانند بررسی آماری تعداد نواقص حل‌شده در زمان ایجاد، تعداد نواقص حل‌شده با تأخیر، تعداد نواقص حل‌نشده	۲۰,۴۶
۴۴	عضویت رئیس حسابرسی داخلی در انجمن حسابرسان داخلی	۱۹,۰۹
۴۵	بررسی گزارش از لحاظ زمان اختصاص داده‌شده برای فعالیت‌های حسابرسی داخلی مشخص‌شده و زمان اختصاص داده‌شده برای فعالیت‌های اداری به‌وسیله‌ی مشخص نمودن انواع فعالیت‌های محقق شده در طول یک روز کاری	۱۸,۶۸
۴۶	بررسی تعداد چرخش کارکنان واحد حسابرسی داخلی	۱۷,۸۳
۴۷	بررسی وجود تعداد درخور توجه یافته حسابرسی	۱۶,۸۳
۴۸	بررسی تعداد یافته‌های تکراری و غیرتکراری نسبت به کل یافته‌های حسابرسی	۱۵,۶۸
۴۹	بررسی درصد حسابرسان داخلی که دارای گواهینامه حرفه‌ای از انجمن حسابرسان داخلی و سایر نهادهای حرفه‌ای می‌باشند	۱۴,۶۵
مجذور کای: ۷۰۶,۹۳۷ ؛ درجه آزادی: ۴۸ ؛ سطح معنی‌داری: ۰,۰۰۰		

۵- نتیجه‌گیری و بحث

با توجه به اهمیت اثربخشی حسابداری داخلی، هدف اصلی این پژوهش تعیین معیارهای ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی و ارائه راه‌حل‌های عموماً پذیرفته‌شده برای ارزیابی فعالیت‌های حسابداری داخلی بوده است. در این پژوهش گزاره‌های موردسنجش با اولویت‌های مختلف، مورد تأیید اکثریت پاسخ‌دهندگان بوده است. نتایج نشان داد که طبق دیدگاه پاسخ‌دهندگان بررسی برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف، عدم محدودیت واحد حسابداری داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع و برخوردار بودن حسابرسان داخلی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری و پرهیز از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند، از مهم‌ترین معیارهای ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران است.

در این پژوهش با استناد به نظر پاسخ‌دهندگان، بررسی درصد حسابرسان داخلی که دارای گواهینامه حرفه‌ای از انجمن حسابرسان داخلی و سایر نهادهای حرفه‌ای می‌باشند، در ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی بایستی لحاظ شود که این امر مخالف با نتایج پژوهش آرنا و آزن (۲۰۰۹) است. نتایج پژوهش آرنا و آزن (۲۰۰۹) نشان داد که بین گواهینامه‌های حرفه‌ای صادرشده از سوی انجمن حسابرسان داخلی و اخذ گواهینامه حسابدار عمومی یا خبره توسط حسابرسان داخلی با اثربخشی حسابداری داخلی رابطه‌ای وجود ندارد. همچنین در این پژوهش بررسی تهیه بودجه زمانی برای دستیابی به برنامه سالانه در بخش حسابداری داخلی و مقایسه ساعت‌های بودجه شده با واقعی جهت ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی مورد تأیید قرار گرفت؛ که این امر هم‌راستا با پژوهش‌هایی چون میهرت و ایسما (۲۰۰۷) و ارنست و یانگ (۲۰۱۲) و مخالف با آزاد (۱۹۹۴) است. آزاد (۱۹۹۴) بیان داشت که بودجه زمانی منجر به واکنش منفی در رفتار حسابرسان داخلی و در نتیجه کاهش اثربخشی و کارایی عملکرد حسابداری داخلی می‌شود.

ازجمله کارکردهای حسابداری داخلی انجام حسابداری عملکرد مدیریت یا حسابداری مدیریت است. حسابداری مدیریت شامل ارزیابی مستقل دستیابی باصرفه، کارا و اثربخش سازمان است. در حقیقت حسابداری مدیریت مصداق بارزی از خدمات مشاوره‌ی مدیریت است که ممکن است برخی ویژگی‌های حسابداری صورت‌های مالی را نیز داشته باشد. این نوع حسابداری دربرگیرنده بررسی نظام‌مند فعالیت‌های یک

سازمان یا بخش خصوصی از آن در دستیابی بر اهداف مشخص است (نخبه فلاح، ۱۳۸۴).

در این مقاله دامنه و کیفیت کار حسابداری داخلی به‌عنوان یکی عامل مهم که نشان‌دهنده اثربخشی حسابداری داخلی است موردبررسی واقع شد. در حقیقت امروزه، دامنه حسابداری داخلی علاوه بر بررسی کفایت کنترل‌های داخلی و قابلیت اتکای اطلاعات صورت‌های مالی شامل بررسی کارایی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرایندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان است (خوزین، ۱۳۸۵). در پژوهش حاضر پاسخ‌دهندگان اذعان داشتند که رئیس حسابداری داخلی بایستی مناسب بودن کفایت دامنه حسابداری داخلی را موردبررسی قرار دهد که این امر توسط انجمن حسابرسان داخلی استرالیا (۲۰۱۰) هم مورد تأکید قرارگرفته است.

همچنین پاسخ‌دهندگان مورد تأیید قراردادند که برای ارزیابی اثربخشی واحد حسابداری داخلی «بررسی دارا بودن حسابداری عملیاتی علاوه بر حسابداری مالی و رعایت سنتی» و «بررسی ارزیابی حسابداری داخلی از قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات و گزارش‌های عملیاتی و مالی» باید موردتوجه قرار گیرد که این موارد در پژوهش‌های مختلف (ازجمله آل توایجیری و همکاران، ۲۰۰۳؛ ابوزا، ۲۰۱۲) نیز مورد تأیید واقع شده است؛ بنابراین با عنایت بر مطالب مطروحه و نظر به اینکه انجام حسابداری مدیریت جزئی لاینفک از حسابداری داخلی است از مؤلفه‌های ذکرشده در این پژوهش می‌توان در ارزیابی اثربخشی حسابداری مدیریت نیز مورد استفاده قرار داد.

بر مبنای نتایج پژوهش، دانش و مهارت حسابرسان داخلی در زمینه‌هایی چون فناوری اطلاعات، دانش و تخصص در صنعت و نیز برخوردار بودن حسابرسان داخلی از دانش کافی درزمینه‌ی حسابداری و حسابداری، امور مالی، عملیاتی، حقوقی و نظارتی مورد تأکید قرارگرفته است. پاسخ‌دهندگان بر این امر تأکید نمودند که آموزش و تجربه حسابرسان داخلی و عضویت رئیس حسابداری داخلی در انجمن حسابرسان داخلی بایستی در ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی مورد توجه قرار گیرد؛ لذا نتایج این تحقیق مؤید این موضوع است که انجمن حسابرسان داخلی ایران که هدف اصلی از تشکیل آن «تنظیم امور و اعتلای حرفه‌ی حسابداری داخلی در کشور و نظارت حرفه‌ای بر کار و کیفیت ارائه‌ی خدمات حرفه‌ای حسابرسان داخلی عضو انجمن» است نقش مهمی را توانمندسازی رئیسان و کارکنان واحدهای حسابداری داخلی ایفا می‌نماید. هم‌اکنون نیز این انجمن با برگزاری سمینارها، همایش‌ها، دوره‌های

آموزشی و اعطای گواهینامه‌های حرفه‌ای در ایران توانسته گام‌هایی را در جهت تحقق هدف مهم خود بردارد. البته همچون بسیاری از واحدهای حسابرسی داخلی در ایران که تازه تأسیس هستند انجمن حسابرسان داخلی ایران نیز با وجود گذشت چند سال از فعالیت آن همچنان نویاست و این امر ضرورت تقویت بیشتر آن را آشکار می‌سازد. از جمله عواملی که در این زمینه راه گشا خواهد بود برگزاری همایش‌های بین‌المللی در ایران با حضور سایر حسابرسان داخلی کشورهای پیشرو در زمینه‌ی حسابرسی داخلی و نیز ارتباط با انجمن‌های حسابرسان داخلی سایر کشورها است که این امر می‌تواند به تقویت مهارت حسابرسان داخلی و کمک به بهبود ارزش‌آفرینی آن‌ها در سازمان‌ها و در نتیجه اثربخشی واحدهای حسابرسی داخلی کمک نماید.

از سویی تقویت جایگاه و استقلال سازمانی واحد حسابرسی داخلی در اثربخشی آن سهم بسزایی دارد. به‌منظور پیشبرد این امر آشنایی هر چه بیشتر هیئت‌مدیره و مدیران سازمان‌ها بر نقش مهم حسابرسان داخلی در ارزش‌افزایی سازمان می‌تواند در تحقق استقلال واحد حسابرسی داخلی مثرم ثمر باشد. البته حصول این امر تا حدی مستلزم مهارت‌های حسابرسان داخلی در برقراری ارتباط مؤثر با صاحب‌کار است. چنان‌که اسمیت (۲۰۰۵) بیان می‌دارد که حسابرسان داخلی باید یک تصویر دارای ارزش‌افزوده را در سازمان ایجاد نمایند و نه فقط عنوان یک بازرس را. حسابرسان باید دارای مهارت‌های قوی گوش دادن و بین فردی باشند. وی تأکید می‌کند که حسابرسان داخلی باید در استفاده از بازتاب صدای مشخص در هنگام کار با انواع مختلفی از افراد در سطوح مختلف سازمان مراقب بوده و از چگونگی تأثیر رفتارشان بر صاحب‌کاران آگاه باشند.

یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که مهارت‌های نوشتاری، گفتاری، گوش دادن و بین فردی و به‌طور خاص مهارت حسابرسان داخلی در ارائه‌ی یک گزارش حسابرسی داخلی باکیفیت در یک‌شکل و حجم مناسب که در آن نقاط ضعف و انتقادات به‌صورت حرفه‌ای در کنار دستاوردهای رضایت‌بخش صاحب‌کار بیان گشته است در ارزیابی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی بایستی مورد توجه قرار گیرد.

نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده واحدهای حسابرسی داخلی برای ارزیابی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی استقرار یافته در سازمان‌ها قرار گیرد تا بر اساس شناسایی نقاط ضعف واحد حسابرسی داخلی بر اساس مؤلفه‌های ذکر شده در مقاله، اقدامات لازم جهت هرچه اثربخش کردن آن صورت پذیرد. کمیته حسابرسی می‌تواند از نتایج این

پژوهش در جهت ارزیابی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی استفاده نماید. همچنین از آنجا که جامعه آماری این پژوهش حسابرسان داخلی، رئیس‌ان حسابرسی داخلی و رئیس یا اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران، فرابورس ایران و نیز شرکت‌های عضو انجمن حسابرسی داخلی ایران بوده‌اند، نتایج این پژوهش می‌تواند مورد استفاده این شرکت‌ها جهت ارزیابی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی قرار بگیرد. از آنجا که مدیران و اعضای هیئت‌مدیره و حسابرسان مستقل از جمله ذینفعان واحد حسابرسی داخلی هستند، پیشنهاد می‌گردد که در تحقیقات آتی نظر این گروه‌ها جهت تعیین مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی مورد سنجش قرار گیرد. به پژوهشگران توصیه می‌شود در پژوهش‌های آتی در جهت هرچه کاربردی‌تر کردن نتایج این پژوهش، معیارهای مورد استفاده در این پژوهش را به‌طور جداگانه بر روی هر یک از صنایع مورد سنجش قرار دهند تا نتایج پژوهش کاملاً برای هر یک از صنایع کاربردی گردد. در خاتمه پیشنهاد می‌شود که در پژوهش‌های آتی، مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران به‌طور جداگانه در دو بخش عمومی و خصوصی مورد بررسی قرار گیرد و در آن به بررسی تفاوت دیدگاه‌ها در دو بخش پرداخت.

فهرست منابع

- * استاندارد حسابرسی ۶۱۰. «ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی». www.Audit.org.ir
- * 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، پاییز ۱۳۸۹، صص ۸-۱۱
- * انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی (۲۰۱۰). ارزیابی کارایی و اثربخشی واحد حسابرسی داخلی، ترجمه ساسانی، علیرضا و اسکندری، قربان، مهر و آبان ۱۳۹۲، مجله حسابرسان، سال پانزدهم، شماره ۶۷
- * انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی (۲۰۱۵). استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ترجمه کمیته فنی و استانداردها، ۱۳۹۳، چاپ اول، تهران، انتشارات ترمه با همکاری انجمن حسابرسان داخلی ایران
- * بستانیان، جواد (۱۳۹۲). حسابرسان داخلی کارآمد: ویژگی‌های فنی و عمومی، ماهنامه حسابداری، سال بیست و هشتم، شماره ۱۰ (پیاپی، ۲۶۲)، صص ۳۴-۳۷

- شرکت‌های تابعه از دیدگاه مدیران شرکت، دانش حسابداری، شماره ۱۷، صص ۷۸-۹۵
- * Abu-Azza. W. (2012). "Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya", MSc Thesis, University of Southern Queensland, Australia
- * Al-Twaijry, A.A.M., Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2003), "The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- * Alzeban, A & Gwilliam, D. (2014). "Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23, 74-86
- * Arena, M. and Azzone, G. (2009), "Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness", *International Journal of Auditing*, 13(1), 43-60.
- * Azad, AN (1994), "Time budget pressure and filtering of time practices in internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, 9(6), 17-25.
- * Badara.M & Saidin.S. (2013). "Antecedents of Internal Audit Effectiveness: A Moderating Effect of Effective Audit Committee at Local Government Level in Nigeria". *International Journal of Finance and Accounting*, 2(2), 82-88
- * Bota, C, & Palfi, C. (2009). "Measuring and assessment of internal audit's effectiveness". *Economic Science Series*, 18(3), 784-790
- * Coetzee, P. & Lubbe, D. (2013), "Improving the efficiency and effectiveness of risk-based internal audit engagements", *International Journal of Auditing*, 18(2), 115-125.
- * Dittenhofer, M. (2001), "Internal audit effectiveness: an expansion of present methods", *Managerial Auditing Journal*, 16(8), 443-450.
- * Endaya, A & Hanefah, M. (2013). "Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework". *Journal of Finance and Accounting*, 10, 92-103
- * Ernst & Young, (2007), "Global Internal Audit Survey, A current state analysis with insights into future trends and leading practices", available at: www.ey.com
- * Ernst & Young (2012), "The Future of Internal Audit is Now, Increasing Relevance by Turning Risk into Results". available at: www.ey.com
- * Fadzil, F, Haron, H & Jantan, M. (2005), "Internal auditing practices and internal control system", *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 844-66
- * Hailemariam, S. (2014). "Determinants of internal audit effectiveness in the public sector, case study in selected Ethiopian public sector offices". MSc Thesis, Jimma university, Ethiopia.
- * Lenz, R. & Hahn, U. (2015) "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, 3(1), 5 - 33
- * Mat Zain, 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
- * بهتاش، شهلا (۱۳۹۳). کنترل‌های ایمنی سایبری از دیدگاه حسابرسان داخلی، دوماهنامه حسابرسان داخلی، شماره ۲، صص ۲۸-۴۴
- * پورحیدری، امید و رضایی، امید (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر ارزش‌افزوده حسابداری داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. تحقیقات حسابداری و حسابداری، شماره ۱۴
- * خاکی، غلامرضا (۱۳۷۸). روش تحقیق با رویکردی به پایان‌نامه نویسی، چاپ اول، تهران، انتشارات مرکز تحقیقات علمی کشور: کانون فرهنگی انتشاراتی درایت
- * خستوئی، هوشنگ (۱۳۸۴). حسابداری داخلی ارزش‌افزا، حسابدار رسمی، شماره ۵ و ۶، صص ۱۰-۱۸
- * خوزین، علی (۱۳۸۳). بررسی تحلیلی اثربخشی حسابداری داخلی در شرکت‌های زیرمجموعه اتکا، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه شهید بهشتی
- * خوزین، علی (۱۳۸۵). خدمات متقابل مدیریت و حسابداری داخلی در سازمان، ماهنامه تدبیر، سال هجدهم، شماره ۱۷۰، صص ۲۶
- * روحی علیایی، فهیمه (۱۳۹۲). تجربه جهانی حسابداری داخلی «ریسک محور»، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، صص ۳۴-۳۵
- * ساسانی، علیرضا و شریفی راد، محمد (۱۳۹۱). سودمندی واحد حسابداری داخلی، مجله حسابرسان، شماره ۶۲
- * سایت انجمن حسابرسان داخلی ایران. www.iaia.org.ir
- * کمالی زارع، علی و ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۹۳). حسابداری داخلی اثربخش، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابداری، چاپ هشتم، شماره ۱۳۶، صص ۱-۲۳۶
- * کوپر، گارو و بروزتی، مایکل (۲۰۱۲). دگردیسی حسابداری داخلی، چالش‌ها و مسئولیت‌ها و اجرا، ترجمه اصغری، فائزه، ۱۳۹۲، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۵۴، صص ۴۲-۴۵
- * محمودزاده، علی (۱۳۹۲). بسترها و نیازهای حسابداری داخلی، نشریه حسابرسان داخلی، سال اول، شماره ۱، صص ۹-۱۴
- * مؤمن زاده، مرضیه (۱۳۹۳). بررسی نقش و اثربخشی حسابداری داخلی در دانشگاه، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه الزهرا (س)
- * مؤمنی، منصور و فعال قیومی، علی (۱۳۹۱). تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، چاپ هفتم، انتشار مؤلف
- * نخبه فلاح، افشین (۱۳۸۴). بررسی موانع اجرای حسابداری عملکرد مدیریت در شرکت ملی صنایع پتروشیمی و

- * Mihret, D.G., James, K. & Mula, J.M. (2010), "Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness", *Pacific Accounting Review*,22(3). 224-252.
- * Mihret, D.G. & Woldeyohannis, G.Z. (2008), "Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study", *Managerial Auditing Journal*,23(6), 567-595.
- * Mihret, D.G. & Yismaw, A.W. (2007), "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study", *Managerial Auditing Journal*,22(5), 470-484.
- * Protiviti. (2009), "Guide to internal audit, frequently asked questions about developing and maintaining an effective internal audit function", second edition, 1-79
- * Rupšys, R. & Boguslauskas, V. (2007), "Measuring Performance of Internal Auditing: Empirical Evidence", *Engineering Economics*,55(5), 9-15.
- * Sarens, G. & De Beelde, I. (2006), "Internal auditors' perception about their role in risk management", *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 63-80.
- * Smith, G. (2005), "Communication Skills are Critical for Internal Auditors", *Managerial Auditing Journal*, 20(5),513-519.
- * Soh, D.S.B. & Martinov-Bennie, N. (2011), "The internal audit function, perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation", *Managerial Auditing Journal*,26(7), 605-622.
- * The IIA Research Foundation .(2009)," Performance Measures for Internal Audit Functions: A Research Project,1-32
- * The Institute of Internal Auditors – Australia (IIA) (2010)," Internal Auditor Competency Framework"
- * Van Peurse, K.A. (2005), "Conversations with internal auditors, the power of ambiguity", *Managerial Auditing Journal*,20(5), 489-512.