

## عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی

بابک مرادی

دانشجوی دکتری دانشگاه آزاد اسلامی واحد ارومیه، ارومیه، ایران.  
babakmorady59@yahoo.com

جمال بحری ثالث

استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد ارومیه، دانشگاه آزاد اسلامی، ارومیه، ایران (نویسنده مسئول)  
J.bahri@iaurmia.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۷/۰۱/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۳/۰۹

### چکیده

اکنون، دامنه حسابرسی داخلی بسیار بیش از گذشته توسعه یافته است. در این نوع حسابرسی، اثر بخشی و کارایی معاملات تجاری، نقش فعالیت‌ها در بهبود فرآیندها و عملیات شرکت، مدیریت ریسک و نظارت بر رضایت مشتریان مورد توجه قرار دارد. این وظیفه جدید در کنار همان کارکرد قدیمی یعنی جستجو و کشف تقلب صورت می‌گیرد. در پژوهش حاضر میزان تاثیر عواملی چون استقلال، حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، اندازه واحد حسابرسی داخلی و میزان ارتباط با حسابرسان مستقل بر اثر بخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و بانک‌های دولتی استان آذربایجان غربی مورد بررسی قرار گرفت. اطلاعات مربوط به متغیرها، با استفاده از پرسش‌نامه استاندارد از جامعه آماری مدیران و حسابرسان داخلی ۲۶ شرکت و بانک دولتی استان آذربایجان غربی جمع‌آوری شده است. در این تحقیق دو نوع پرسش‌نامه، یک نوع مخصوص مدیران و نوع دیگر مخصوص پرسنل واحد حسابرسی داخلی در میان مدیران، روسای دواير و حسابرسان داخلی بانک‌ها و شرکت‌های دولتی استان توزیع و تعداد ۲۶ نسخه پرسش‌نامه تکمیل شده از جانب مدیران و تعداد ۷۳ نسخه پرسش‌نامه تکمیل شده از جانب حسابرسان داخلی دریافت شده است. داده‌های تحقیق با استفاده از تحلیل رگرسیون چند متغیره مورد ارزیابی قرار گرفته و نتایج نشان داد که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تاثیر را در اثر بخشی دارند.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، اثر بخشی، شرکت‌ها و بانک‌های دولتی.

## ۱- مقدمه

بر اساس تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی<sup>۱</sup>، حسابرسی داخلی، یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش، واقع‌بینانه و مشاوره‌ای است که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روش‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند. تعریف حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی در واقع هدف اساسی، ماهیت و دامنه حسابرسی داخلی را بیان می‌کند. امروزه حسابرسی داخلی به عنوان یک فعالیت الزامی، دارای نقشی مهم و حیاتی در حاکمیت و عملیات سازمان است. زمانی که این واحد به صورت مؤثر فعالیت دارد و در خدمت عملیات و مدیریت سازمان است، می‌تواند کمک بزرگی به سازمان در دستیابی به هدف‌ها باشد. از این رو، سازمان‌هایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند. بنابراین اقدام‌های اصلاحی مناسب را به منظور بهبود مستمر محیط کسب و کار خود به کار می‌بندند. (ساسانی، اسکندری، ۱۳۹۲)

سازمان‌های امروزی در محیط بسیار متغیر و پیچیده داخلی و بین‌المللی با چالش‌های عدیده‌ای از جمله شفافیت و پاسخ‌گویی بیشتر، منابع مالی محدود، افزایش وظایف و فعالیت‌ها، تغییرات پرسرعت تکنولوژی و ... مواجه‌اند. در این شرایط حضور واحدی متشکل از افراد متخصص که قادر باشند، ضمن ایفای وظیفه مشاوره، اطمینان بخشی مستقل و بی‌طرفی ایجاد کنند و موجب ارزش‌افزایی و بهبود عملکرد سازمان شوند، کاملاً احساس می‌شود. این احساس بویژه در شرکت‌های دولتی با عنایت به جایگاه عام آنان و گستردگی دولت، بسیار مشهود است. این واحد، همان واحد حسابرسی داخلی است. بر این اساس شناخت عواملی که می‌تواند بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌های دولتی تاثیر داشته باشد، ضرورتی بنیانی دارد.

بسیاری از نوشتارهای مربوط به مضامین مدیریت در سی سال گذشته درباره مفهوم کنترل بحث کرده‌اند. بزرگان و نظریه پردازان علم مدیریت همگی به شکل‌ها و تعاریف متفاوت، کنترل را به عنوان یکی از وظایف مدیریت شناسایی کرده‌اند و مدت‌ها است که مدیران سازمان‌های موفق دریافته‌اند که کنترل بدون جانبداری و اغماض، مکمل سازماندهی و هدایت بوده و می‌تواند عملکردها را سنجش، ارزیابی و اصلاح کند و از انجام کامل برنامه‌ها اطمینان دهد. در سازمان‌های

کشورمان کنترل مؤثر و بدون جانبداری حلقه گم شده در فعالیت‌های اجرایی مدیران است و اثربخشی عملکردها را با چالش جدی روبه‌رو ساخته است و از آنجا که حسابرسی داخلی نقش مهمی در فرایند کنترل ایفا می‌کند، توجه و استفاده بهینه از توانایی و قابلیت‌های حسابرسی داخلی مزایای فراوانی برای مدیران دارد. (خوزین، ۱۳۸۵)

در خصوص مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی دو رویکرد وجود دارد. در رویکرد اول، اثربخشی حسابرسی داخلی با توجه به تناسب حسابرسی و تعدادی از استانداردهای جهانی که از خصوصیات حسابرسی داخلی تدوین شده، تعریف می‌شود. در رویکرد دوم، اثربخشی حسابرسی داخلی یک واقعیت قابل محاسبه نیست، بلکه توسط ارزیابی‌های ذهنی اختصاص یافته به این مفهوم توسط مدیریت تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، موفقیت هر حسابرسی داخلی فقط می‌تواند بر اساس انتظارات ذینفعان اندازه‌گیری شود. (ساسانی، اسکندری، ۱۳۹۲)

رویکرد دوم برای پیاده‌سازی نیازمند طراحی یک پرسش‌نامه است تا بتوان بازخورد مدیریتی را برای هر فعالیت حسابرسی داخلی در یک سازمان استخراج کرد. اندازه‌گیری اثربخشی، یک جنبه کلیدی در مباحث اثربخشی حسابرسی داخلی است. سنججه و ابزار این اندازه‌گیری در تحقیق حاضر بر اساس پاسخ مدیران بانک‌ها و شرکت‌های دولتی استان به سوالات مربوطه حاصل می‌شود.

با ابلاغ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس در ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ و با لزوم تشکیل کمیته حسابرسی زیر نظر هیئت مدیره، حسابرسی داخلی به طور رسمی از مدیریت اجرایی شرکت مستقل و زیر نظر کمیته حسابرسی و به تبع آن هیئت مدیره قرار گرفت. این موضوع به دلیل تشخیص دقیق‌تر اهداف حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، موجب بهبود رابطه بین این دو می‌شود. (مشایخی، مهرانی، ۱۳۹۵)

جایگاه حسابرسی داخلی باید به گونه‌ای باشد که بتواند بطور اثربخش عمل کند. از این رو، پشتیبانی مدیریت سازمان از حسابرسی داخلی، یک ضرورت است. حسابرسی داخلی باید با مشورت با مدیریت، ضرورت‌ها و اولویت‌های کار خود را تعیین کند. بنابراین، رییس حسابرسی داخلی باید آزادانه به مدیران ارشد، دسترسی داشته باشد و به آنها گزارش کند. همچنین باید توجه داشت که اگر حسابرسان داخلی توانستند وظایف خود را به طور مؤثری انجام دهند به دلیل حمایت مدیریت است زیرا که آنها دارای هدف مشترکی هستند. با تامین جایگاه مناسب حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی، می‌توان نسبت به استقلال واحد حسابرسی داخلی اطمینان لازم را به دست آورد. (خوزین، ۱۳۸۵)

رسیدن به هدف‌ها و مقاصد فعالیت‌های حسابرسی، در انطباق با بالاترین ویژگی‌های کیفی و استانداردها، تعریف می‌شود. سنجش کارایی و اثربخشی می‌تواند به صورت کمی و کیفی باشد. (الزبان، عبدالعزیز<sup>۲</sup>، ویلیام، جی، دیوید<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴)

مطالعات صورت گرفته در این خصوص، از رویکردها و تکنیک‌های مختلف اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده کرده‌اند. بعضی از مطالعات به عنوان مثال، فضلی و همکاران، ۲۰۰۵؛ اسپراک من<sup>۴</sup>، ۱۹۹۷؛ زیانگ دانگ<sup>۵</sup>، ۱۹۹۷) عمدتاً بر انطباق با استانداردهای بین‌المللی اقدامات حرفه‌ای حسابرسی داخلی<sup>۶</sup> تمرکز دارند.

مطالعات متعددی به عنوان مثال، بارت<sup>۷</sup>، ۱۹۸۶؛ کوهن و سایاگ<sup>۸</sup>، ۲۰۱۰؛ فریگو<sup>۹</sup>، ۲۰۰۲، اثربخشی حسابرسی داخلی را با توجه به توانایی برآورده ساختن انتظارات از حسابرسی داخلی ارزیابی کرده‌اند. در سایر مطالعات، از روش غیرمستقیم، برای اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده شده است. در این روش، میزان رعایت توصیه‌های حسابرسی داخلی و میزان توافق در خصوص آنها، به عنوان سنجش برای اندازه‌گیری اثربخشی مورد استفاده قرار گرفته است. (آرنا و آرونه<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۹؛ میرات و ییزما<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۷؛ ون گانسبرگ<sup>۱۲</sup>، ۲۰۰۵).

مطالعات اندکی نیز (کاشل و الهایزر<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۲) از معیارهای اقتصادی مستقیم مثل کیفیت برای اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده کرده‌اند. استدلال این دسته بر این اصل استوار است که کیفیت فقط یک جنبه از اثربخشی است و بنابراین هزینه دستیابی به کیفیت باید در محاسبات در نظر گرفته شود. با این استدلال، مطالعاتی که در اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی، رابطه بین کیفیت و هزینه را در نظر نمی‌گیرند، فقط یک بررسی جزئی از اثربخشی را نشان می‌دهند. اگرچه این استدلال از لحاظ منطقی معتبر به نظر می‌رسد ولی دشواری جمع‌آوری داده‌های قابل اطمینان در مورد هزینه‌های حسابرسی داخلی، موجب شده است که مطالعات اندکی از این روش استفاده کنند.

در پژوهش حاضر از مجموع امتیازات کسب شده توسط گزینه‌های ۱۵ گانه پرسش‌نامه مدیران، به منظور استخراج امتیاز این متغیر استفاده شده است.

حسابرس مستقل در جریان برنامه‌ریزی حسابرسی، باید از کار واحد حسابرسی داخلی در زمینه‌های خاصی که ظاهراً به حسابرسی مستقل صورت‌های مالی مربوط می‌شود، یک ارزیابی مقدماتی به عمل آورد. از آنجا که برخی از ابزارهای دستیابی به هدف‌های مورد نظر حسابرس مستقل و حسابرس داخلی یکسان است، پاره‌ای از کارهای واحد حسابرسی داخلی می‌تواند

در آیین رفتار حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی و استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی بر اهمیت بسیار زیاد استقلال و بی‌طرفی در فرآیند حسابرسی داخلی تأکید شده است. استقلال در حسابرسی داخلی به جایگاه حسابرس داخلی در چارت یا نمودار سازمانی و البته مراجع پاسخگویی و گزارشگری آن در سازمان مربوط می‌شود. (مشایخی، مهرانی، ۱۳۹۵)

استاندارد ۱۲۰۰ بخش صفت انجمن حسابرسان داخلی، در مورد کارآمدی و دقت حرفه‌ای حسابرسان داخلی بیان می‌دارد: اگر حسابرسان داخلی فاقد دانش، توانایی‌ها و ویژگی‌های حرفه‌ای لازم برای انجام تمام یا بخشی از کار حسابرسی باشند، مدیر حسابرسی داخلی باید کمک و مشورت لازم را ارائه دهد. همچنین حسابرسان داخلی باید دانش کافی برای ارزیابی ریسک تقلب و ارزیابی مدیریت آن در سازمان را داشته باشند، ولی انتظار نمی‌رود که به اندازه دانش کسانی باشد که مسوولیت اصلی جست‌وجو و کشف تقلب بر عهده آنها است. از طرف دیگر حسابرسان داخلی باید از دانش کافی در مورد ریسک‌های مهم فن‌آوری اطلاعات و کنترل‌ها و نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی برای اجرای وظایف محول برخوردار باشند. البته انتظار نمی‌رود کلیه حسابرسان داخلی به اندازه فردی که مسوولیت اصلی وی حسابرسی فناوری اطلاعات است خبره باشند.

بر اساس تعریف ارائه شده، حسابرسی داخلی فعالیتی اطمینان بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است. ارائه مشاوره و خدمات اطمینان بخش، از جانب فردی معنی خواهد داشت که در سایه تخصص و صلاحیت، با استقلال به این امور اهتمام ورزد. بر این اساس نقش صلاحیت و شایستگی حسابرس در کنار استقلال او، دو ویژگی با ارزش حسابرسان داخلی، است.

اکنون باید دید، آیا عواملی از قبیل استقلال حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی، ارتباط حسابرسان داخلی و خارجی، میزان مهارت حسابرسان داخلی و وسعت اداره حسابرسی داخلی (تعداد حسابرسان داخلی) می‌تواند در اثربخشی حسابرسی داخلی موثر باشد؟

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در این بخش از مقاله ابتدا مبانی نظری موضوع تبیین و در ادامه پیشینه پژوهش‌های انجام شده در این حوزه ارائه می‌گردد.

اثربخشی حسابرسی داخلی، معیاری برای اندازه‌گیری عملکرد در حوزه فعالیت حسابرسی داخلی است که برای

تعریف انجمن حسابرسان داخلی از حسابرسی داخلی شامل موضوعاتی نظیر حکومت‌داری خوب است که تا حدی بر حرفه‌ای بودن مدیریت متکی است تا عملکرد دقیق حسابرسی داخلی را تضمین کند. به رسمیت شناختن این موضوع توسط مدیریت ارشد، اهمیت بیشتری را برای عملکرد حسابرسی به ارمغان آورده است و انتظارات از حسابرسی داخلی را تغییر داده است. با حمایت مدیریت ارشد، حسابرسان داخلی می‌توانند منابع مناسب را برای اجرای وظایف و مسئولیت‌های خود به دست آورند و واحد حسابرسی داخلی می‌تواند کارکنان حرفه‌ای را استخدام کند و آموزش و توسعه مداوم را به عهده بگیرد. شیوه رفتار و حمایت مدیریت ارشد، یک نشانه مهم از نقش و ارزش حسابرسی داخلی در سراسر سازمان است. این حمایت به نوبه خود واحد حسابرسی داخلی را قادر می‌سازد تا وظایف خود را اجرا و مسئولیت‌های خود را به عهده بگیرد.

استانداردهای بین‌المللی برای حسابرسی داخلی اهمیت ارتباط بین حسابرسی داخلی و مدیریت ارشد و اینکه چگونه مدیریت می‌تواند حسابرسی داخلی را پشتیبانی کند، را برجسته می‌کند. بر اساس استانداردهای حسابرسی داخلی، مدیر اجرایی حسابرسی، باید به طور مداوم به مدیر ارشد و هیات مدیره، فعالیت، اهداف، مسئولیت‌ها و عملکرد حسابرسی داخلی در ارتباط با برنامه‌های خود را گزارش کند. (الزبان، عبدالعزیز و ان، ساوان<sup>۱۶</sup> ۲۰۱۳)

در پژوهش حاضر، از مجموع امتیازهای تخصیص یافته به پاسخ پرسش‌های قسمت "حمایت مدیریت ارشد از حسابرس داخلی"، برای ارزیابی امتیاز این عامل از نظر پرسنل واحد حسابرسی داخلی هر یک از شرکت‌ها، استفاده شده است. با عنایت به این‌که در برخی شرکت‌ها، تعداد حسابرس داخلی، بیش از یک نفر بوده، از میانگین حسابی مجموع امتیازات برای امتیاز این بخش استفاده شده است.

مفهوم استقلال مدت‌هاست که به عنوان یک عامل اصلی نقش حسابرس شناخته شده است. عملکرد حسابرسی داخلی باید چنان باشد که به روشنی نشان دهد حسابرسی داخلی تحت تاثیر هیچ‌گونه اعمال نفوذ غیرمسئولانه‌ای نیست، که بتواند دامنه رسیدگی یا کار آن را محدود کند یا تغییر دهد یا بتواند بر تصمیم‌گیری آن درباره محتوای گزارش‌هایی که به مدیریت ارائه می‌شود، اثر گذارد. برای حسابرسان داخلی، مفهوم استقلال به طرز تفکر یا سوگیری و تحت نفوذ قرار گرفتن توسط دیگران باز می‌گردد و همچنین در حسابرسی داخلی، دستیابی به استقلال در گرو ساختار مناسب گزارش‌گری نتایج کار به سطح مناسبی از سازمان شامل امکان ارائه گزارش به کمیته حسابرسی و مدیر عامل، وجود استقلال

در تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی، حسابرس مستقل مفید واقع شود. هماهنگی و همکاری بین حسابرسان داخلی و خارجی به مدت طولانی برای اهداف حسابرسی برای سازمان و ذینفعان خارجی اهمیت دارد. نمونه‌هایی از این همکاری و هماهنگی شامل برنامه‌ریزی مشترک و تبادل اطلاعات، تبادل نظرات و گزارش‌ها برای تضمین کیفیت حسابرسی و جلوگیری از تکرار کارهای غیرضروری، است.

استانداردهای حرفه‌ای، ارتباط بین حسابرسان داخلی و خارجی را بررسی می‌کند. به عنوان مثال، استانداردهای بین‌المللی اقدامات حرفه‌ای حسابرسی داخلی، در استاندارد هماهنگی، پیشنهاد می‌کند که هماهنگی باید شامل تبادل اطلاعات و هماهنگی فعالیت‌ها باشد. این استانداردها نیاز به ایجاد یک رابطه حرفه‌ای بین بخش‌های حسابرسی مربوطه دارند که در نتیجه حسابرسان داخلی را در دستیابی به اهداف خود و ارائه خدمات بهتر به شرکت کمک می‌کند. از دیدگاه حسابرسان خارجی، اطلاعات ارائه شده توسط حسابرس داخلی، احتمالاً در ارائه یک نظرسنجی حسابرسی با کیفیت بالاتر و احتمالاً با بهره‌وری منابع بیشتر، در شرایطی که حسابرس خارجی قادر به تکیه بر کار انجام شده توسط حسابرس داخلی باشد، یاری دهنده است.

مطالعات علمی نشان می‌دهد که همکاری مناسب، اقتصادی و اثربخش، اثربخشی حسابرسی‌ها را افزایش می‌دهد و مدیریت را در ارائه خدمات عمومی با کیفیت بالا یاری می‌رساند. میزان همکاری بین حسابرسان داخلی و خارجی، اغلب به عنوان یک فاکتور کیفی، کیفیت هر دو نوع حسابرسی در بخش عمومی کشورهای در حال توسعه را معین می‌کند. (جی، پرایرلی<sup>۱۴</sup>، اچ، النفاوی<sup>۱۵</sup>، دی، جی ویلیام، ۲۰۰۲)

هماهنگی و همکاری بین حسابرسان داخلی و خارجی برای سازمان و ذینفعان خارجی اهمیت دارد. نمونه‌هایی از چنین هماهنگی و همکاری شامل برنامه‌ریزی مشترک و تبادل اطلاعات، تبادل نظرات و گزارش‌ها برای تضمین کیفیت حسابرسی و جلوگیری از تکرار کارهای غیر ضروری است.

در پژوهش حاضر، از مجموع امتیازهای تخصیص یافته به پاسخ پرسش‌های قسمت "رابطه بین حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی"، برای ارزیابی امتیاز این عامل از نظر پرسنل واحد حسابرسی داخلی هر یک از شرکت‌ها، استفاده شده است. با عنایت به این‌که در برخی شرکت‌ها، تعداد حسابرس داخلی، بیش از یک نفر بوده، از میانگین حسابی مجموع امتیازات برای امتیاز این بخش استفاده شده است.

حسابرسی داخلی داشته و آموزش را به عنوان یک الزام مهم برای بهبود کار حسابرسی داخلی پیشنهاد نموده‌اند.

در پژوهش حاضر، از مجموع امتیازهای تخصیص یافته به پاسخ پرسش‌های قسمت "صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی"، برای ارزیابی امتیاز این عامل از نظر پرسنل واحد حسابرسی داخلی هر یک از شرکت‌ها، استفاده شده است. با عنایت به اینکه در برخی شرکت‌ها، تعداد حسابرس داخلی، بیش از یک نفر بوده، از میانگین حسابی مجموع امتیازات برای امتیاز این بخش استفاده شده است.

فعالیت‌ها و عملکردهای حسابرسی داخلی باید برای انجام هر چه بهتر و مناسب‌تر، به منابع کافی مجهز باشد. استانداردهای بین‌المللی برای روش‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی، در استاندارد مدیریت منابع، نیاز به مدیران ارشد حسابرسی جهت حصول اطمینان از کفایت و تناسب منابع حسابرسی داخلی و استفاده موثر از این منابع را مورد تاکید قرار داده‌اند. کارکنان حسابرسی داخلی، این مسئولیت را دارند تا هرگونه نبود و فقدان منابع را به اطلاع مدیریت ارشد برسانند. (الزبان، عبدالعزیز، ویلیام، جی، دیوید، ۲۰۱۴)

واحد حسابرسی داخلی باید مجهز به منابع مناسب برای انجام مسئولیت‌های مربوط باشد. بر اساس استاندارد مدیریت منابع، مدیر حسابرسی داخلی می‌بایست از کفایت منابع و استفاده مناسب از آنها اطمینان یابد. گزارش کمبود منابع از دیگر وظایف مدیر حسابرسی داخلی است. مطالعات قبلی نشان می‌دهد که کیفیت کار حسابرسی داخلی هنگامی که تعداد حسابرسان زیاد باشد، افزایش می‌یابد. به عنوان مثال، در موسسات دولتی و محلی مالزی، علی و همکاران (۲۰۰۷) نشان داد که "شدیدترین مشکل" در مواجهه با حسابرسی داخلی کمبود کارکنان حرفه‌ای بود.

مطالعات دیگر (میهرت و ولدیهانیس<sup>۱۹</sup>، ۲۰۰۸؛ ملوگتا<sup>۲۰</sup>، ۲۰۰۸) نشان می‌دهد که بین تعداد کارکنان و میزان اثربخشی حسابرسی داخلی ارتباط وجود دارد.

در پژوهش حاضر از مجموع امتیازات کسب شده توسط سوال ۲ بخش سوالات عمومی پرسش‌نامه حسابرسان داخلی، برای ارزیابی امتیاز این عامل از نظر پرسنل واحد حسابرسی داخلی هر یک از شرکت‌ها استفاده شده است.

### پیشینه پژوهش

عبدالهی و آقای (۱۳۹۶) اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت سازمان‌های دولتی و چالش‌های آن را مورد بررسی قرار داد. جامعه آماری تحقیق، مدیران و کارکنان بخش مدیریت مالی، اداری و بودجه و تشکیلات مراکز استانی و

سازمانی و عدم محدودیت در دسترسی به اسناد و مدارک مورد نیاز است. سازمان‌های حرفه‌ای و معیارهای استاندارد، علیرغم این که حسابرسان داخلی معمولاً کارمند سازمان هستند، اهمیت نیاز به استقلال و عینیت را افزایش می‌دهند. استقلال و عینیت واحد حسابرسی داخلی عنصر کلیدی اثربخشی آن شناسایی شده است. (موسسه خبره عمومی امور مالی و حسابداری<sup>۱۷</sup>، ۲۰۰۳)

در پژوهش حاضر، از مجموع امتیازهای تخصیص یافته به پاسخ پرسش‌های قسمت "استقلال حسابرسان داخلی"، برای ارزیابی امتیاز این عامل از نظر پرسنل واحد حسابرسی داخلی هر یک از شرکت‌ها، استفاده شده است. با عنایت به اینکه در برخی شرکت‌ها، تعداد حسابرس داخلی، بیش از یک نفر بوده، از میانگین حسابی مجموع امتیازات برای امتیاز این بخش استفاده شده است. (موسسه امور مالی و حسابداری دولتی<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۳)

مفهوم صلاحیت حرفه‌ای در برگیرنده دو جنبه اساسی زیر است:

الف: کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که بر اساس ضوابط تشکلهای حرفه‌ای مربوط، از طریق آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن دوره‌های تخصصی و کسب تجربیات حرفه‌ای تکمیل می‌شود.

ب: حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه، به ویژه به کارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود که خدمات حرفه‌ای (با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود.

شایستگی کارکنان یک عنصر کلیدی در اثربخشی حسابرسی داخلی است. استانداردهای بین‌المللی به طور پیوسته اهمیت حسابرسان داخلی را که دارای دانش، مهارت‌ها و سایر توانایی‌های لازم برای انجام وظایف و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی هستند، برجسته می‌کند. علاوه بر این، صلاحیت‌ها به عنوان شاخصی از ارتباط کار حسابرسی داخلی با حسابرسی خارجی (التواجری و همکاران<sup>۱۸</sup>، ۲۰۰۴) تعیین شده است.

مطالعات قبلی بر نیاز به پرسنلی که بتوانند به سطح بالایی از اثربخشی حسابرسی داخلی دست یابند، تاکید داشتند. علی و همکاران (۲۰۰۷) و احمد و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی اهمیت حسابرسی داخلی در بخش دولتی مالزی پرداخته‌اند. ایشان دریافتند که فقدان کارکنان ماهر تاثیر منفی بر نقش

درویش و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی به بررسی عوامل موثر بر اثر بخشی حسابداری داخلی در ایران پرداخته‌اند. برای این منظور، نمونه‌ای از شرکت‌های استان تهران که دارای واحد حسابداری داخلی می‌باشند، انتخاب شده و با استفاده از تجزیه و تحلیل رگرسیون چندگانه، ارتباط پنج عامل اصلی و اثربخشی حسابداری داخلی بررسی شده است. نتایج حاصل نشان داده است که صلاحیت کارکنان بخش حسابداری داخلی، بزرگ‌تر بودن اندازه بخش حسابداری داخلی، رابطه نزدیک و هماهنگی بیشتر بین حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی، پشتیبانی مدیریت از حسابداری داخلی و استقلال حسابداری داخلی در اثربخشی حسابداری داخلی موثر است.

وحیدی و گرامی مقدم (۱۳۹۵) در تحقیقی به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. در این پژوهش، از ابزار پرسش‌نامه برای جمع آوری اطلاعات و از روش‌های آمار توصیفی و استنباطی برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شده است. نتایج و یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که صلاحیت کارکنان حسابداری داخلی، استقلال حسابداری داخلی و ارتباط بین حسابرسان داخلی و مستقل، بر اثربخشی حسابداری داخلی تأثیر دارد.

رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) تدوین چارچوبی برای ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران را مورد بررسی قرار داده است. هدف اصلی این پژوهش، تعیین معیارهای ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی و ارائه راه‌حل‌های عموماً پذیرفته شده برای ارزیابی فعالیت‌های حسابداری داخلی است تا براساس نظر پاسخ‌دهندگان چارچوبی مناسب برای ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران معرفی گردد. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان داخلی، رئیس حسابداری داخلی و رئیس یا اعضای کمیته حسابداری کلیه شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران، فرابورس ایران و انجمن حسابرسان داخلی ایران است. نتایج نشان می‌دهد که عوامل اصلی چارچوب ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران عبارت از (۱) ارزیابی کلی ویژگی‌ها و عملکرد بخش حسابداری داخلی (۲) بررسی روابط با ذینفعان درونی، کفایت دامنه حسابداری، برنامه و استقلال حسابداری داخلی (۳) بررسی گزارش و صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی و (۴) رابطه همکاری با حسابرس مستقل، است.

لشکری و شمشیری یگانه (۱۳۹۴) در پژوهشی به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه می‌پردازد. پژوهش به روش سرشماری و از بین مدیران و روسای محترم، کلیه کارکنان واحدهای

سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور بوده و نمونه از بین مراکز استانی و سازمان مرکزی انتخاب شده است. اثربخشی حسابداری داخلی در سازمان‌های دولتی با استفاده از متغیرهای استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابداری داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابداری حرفه‌ای مورد سنجش قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد، انطباق با استانداردهای حسابداری حرفه‌ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، حمایت مدیریت ارشد و شایستگی کارکنان ارتباط مستقیمی با اثربخشی حسابداری دارد. همچنین، بین استقلال سازمانی حسابرسان داخلی با اثربخشی حسابداری رابطه‌ای وجود ندارد.

کیان‌مهر و نصیرزاده (۱۳۹۵)، به بررسی عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابداری داخلی در سازمان آستان قدس رضوی پرداخت. روش پژوهش همبستگی-پیمایشی و قلمرو زمانی سال ۱۳۹۵ است. ابزار گردآوری داده‌ها در این تحقیق پرسش‌نامه و جهت مناسبت مدل از مدلیابی معادلات ۳ ساختاری و روش حداقل مربعات جزئی از نرم افزار اسمارت پی ال اس بهره گرفته شد. جهت آزمون فرضیه‌های تحقیق از مقدار احتمال حاصل از برازش مدل در حالت معنی‌داری ضرایب استفاده شد. نتایج آزمون نشان‌گر این است که بین صلاحیت کارکنان حسابداری داخلی، تخصص مالی حسابرسان داخلی، همکاری حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، حمایت مدیریت ارشد از حسابرسان داخلی و استقلال حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل با اثربخشی حسابداری داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

رضاخانی و همکاران (۱۳۹۵)، عوامل مؤثر بر اثربخشی عملکرد حسابداری داخلی در سطح سازمانی شهرداری کرج را مورد بررسی قرار داد. تحقیق حاضر از نوع بررسی‌های کتابخانه‌ای و میدانی است و داده‌ها از طریق مشاهدات، مصاحبه‌ها و تکمیل پرسش‌نامه جمع‌آوری گردید. آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر اثربخشی عملکرد حسابداری داخلی استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد که داشتن تجربه و تخصص کافی حسابرسان داخلی، تأمین جایگاه سازمانی و استقلال حسابرسان داخلی، افزایش مهارت حسابرسان داخلی از طریق شرکت در دوره‌های آموزشی، برگزاری جلسات منظم بین مدیران و حسابرسان داخلی و پیگیری و اجرای گزارش حسابرسان داخلی، گزارش نتایج حسابداری داخلی به بالاترین مقام دستگاه به ترتیب مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در شهرداری کرج هستند.

پرداخت. جامعه آماری این بررسی، بخش دولتی عمان است. جمع‌آوری داده‌های تحقیق از طریق پرسشنامه انجام و تجزیه و تحلیل توصیفی، تحلیل همبستگی و رگرسیون چندگانه جهت بررسی روابط بین متغیرها، مورد استفاده قرار گرفت. این تحقیق نشان داد که رابطه معناداری بین اثربخشی حسابرسی داخلی و دامنه آن و تجربه حسابرسان در نمونه کارکنان وجود دارد. همچنین مشخص شده است که بین اثربخشی حسابرسی داخلی و پاسخگویی مدیریت ارشد ارتباط کمی وجود دارد.

صالحی (۲۰۱۶) به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسان داخلی در شرکت‌های ایرانی پرداخت. برای این منظور، اطلاعات مورد نیاز از طریق پرسشنامه جمع‌آوری شده و مدل رگرسیون چند متغیره برای تجزیه و تحلیل داده‌ها استفاده شد. نتایج نشان می‌دهد صلاحیت کارمندان حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی داخلی، ارتباطات بین حسابرسان داخلی و حسابرسان خارجی، پشتیبانی مدیریت از بخش حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر دارند.

دیروگالاس، جی و همکاران (۲۰۱۵) عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی در محیط کسب و کار یونان را مورد بررسی قرار داد. شواهد تجربی با استفاده از پرسشنامه جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌ها بر اساس مدل رگرسیون چند متغیره صورت گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی، صلاحیت و شایستگی حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت، عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی است.

الزبان، عبدالعزیز و جی ویلیام، دیوید (۲۰۱۴) در پژوهشی از نوع پیمایشی نشان دادند که در بخش عمومی عربستان سعودی، عوامل استقلال حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی و ارتباط حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی موثر می‌باشند. در این تحقیق از تحلیل رگرسیون چند متغیره برای تحلیل داده‌ها استفاده شده است.

کوهن و سایانگ (۲۰۱۰) در تحقیقی به بررسی تاثیر هفت عامل بخش، کیفیت کار حسابرسی، مسئولیت حرفه‌ای، استقلال سازمانی، پیشرفت شغلی و حمایت مدیریت ارشد بر اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخت. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که حمایت مدیریت ارشد عامل اصلی اثر بخشی حسابرسی داخلی است.

آرنا و آرنانا (۲۰۰۹) به بررسی نقش جایگاه رؤسای سازمانی در اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخت. تحقیق آنان از نوع پرسشنامه‌ای بود. بر اساس پاسخ‌های ۱۵۳ شرکت ایتالیایی،

حسابداری و حسابرسی شرکت ملی نفت ایران اجرا شده و با استفاده از پرسشنامه، اطلاعات جمع‌آوری گردیده‌اند. نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد که در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های زیرمجموعه آن متغیرهای مستقل صلاحیت حسابرسان داخلی و میزان حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی بر اثر بخشی حسابرسی داخلی تأثیر مستقیم و اندازه واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر معکوس دارد. همچنین متغیرهای مستقل ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و نیز میزان استقلال واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی موثر نمی‌باشد.

قلی‌زاده و مبشری (۱۳۹۲) به بررسی میزان اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت‌های مادر تخصصی (هلدینگ) و تابعه بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی ایران پرداخته است. این پژوهش از نوع پژوهش‌های توصیفی و استنباطی بوده و به همین منظور کل شرکت‌های جامعه آماری که مجموعاً ۱۵۹ شرکت می‌باشد مورد مطالعه قرار گرفته است. نتایج و یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اثر بخشی واحد حسابرسی داخلی از لحاظ افزایش کارایی عملیات، قابل اعتماد بودن گزارش‌دهی مالی، رعایت قوانین و مقررات، بی‌طرفی و بهبود عملکرد کنترل‌های داخلی و غیره با انجام خدمات مشاوره‌ای و ارائه خدمات اطمینان بخشی در سطح بسیار قابل قبول در شرکت‌های تابعه بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی از نظر خبرگان، مدیران و افراد متخصص اثر بخش بوده و تأثیر معنی داری داشته است.

پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱) در پژوهشی هشت عامل تأثیرگذار بر ایجاد ارزش افزوده حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داده‌اند. جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۸ بوده است. یافته‌های تحقیق نشان داد که جایگاه سازمانی حسابرسان، آموزش، محیط کار، ارزیابی ریسک، تنوع خدمات، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و استفاده از روش‌های نوین بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارند و منجر به ایجاد ارزش افزوده حسابرسی داخلی می‌شوند. همچنین نتایج نشان داد که تفاوت معنی داری بین دیدگاه مدیران و دیدگاه حسابرسان داخلی در رابطه با عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی وجود دارد. از دیگر یافته‌های تحقیق، تهیه مدل مفهومی جهت ایجاد حداکثر ارزش افزوده حسابرسی داخلی می‌باشد.

شامکی، دیبا و امور الحاجری، دورایا (۲۰۱۷) به بررسی تاثیر دامنه حسابرسی داخلی، تجربه حسابرسان داخلی و پاسخگویی مدیریت ارشد بر اثربخشی حسابرسی داخلی

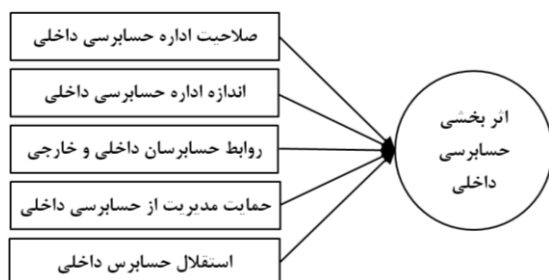
در اختیار مدیران ارشد و پرسش‌نامه حسابرسان داخلی مشتمل بر دو بخش و در قالب ۵۴ سوال در اختیار حسابرسان داخلی و مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌ها و بانک‌های دولتی استان قرار گرفته است. پرسش‌نامه‌ها از بررسی متون مختلف استخراج و متناسب با شرایط منطقه‌ای تعدیل شده است.

اطلاعات جمع‌آوری شده بر اساس شرکت‌ها خلاصه شده است. بدین مفهوم که مجموع امتیازات کسب شده از پاسخ‌های پرسنل واحد حسابرسی داخلی هر شرکت در خصوص هر عامل به عنوان امتیاز آن عامل ارایه می‌شود. بنابراین داده‌ها در خصوص هر متغیر اعم از مستقل و وابسته استخراج و بر اساس تحلیل رگرسیون چند متغیره حداقل مربعات نسبت به بررسی نتایج اقدام می‌شود.

#### ۴- فرضیه‌های پژوهش

بر اساس موارد ذکر شده در قسمت بیان مساله و مبانی نظری، فرضیه‌های ذیل مطرح می‌باشد. شکل شماره ۱، مدل پژوهش حاضر را ارایه می‌کند.

- ۱) صلاحیت بیشتر کارکنان حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
- ۲) اندازه اداره حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
- ۳) ارتباط نزدیک بین حسابرسان داخلی و مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
- ۴) حمایت بیشتر مدیریت از حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر دارد.
- ۵) استقلال حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر دارد.



شکل شماره ۱- مدل پژوهش

ویژگی‌های تیم حسابرسی داخلی، فرآیندها و فعالیت‌های حسابرسی و ارتباطات سازمانی علاوه بر نقش حمایتی روسا مورد تاکید قرار گرفته است.

احمد، عثمان و یوسف (۲۰۰۹) به بررسی اهمیت حسابرسی داخلی در بخش دولتی مالزی پرداخت. تحقیق اخیر از نوع پرسش‌نامه‌ای بوده و نشان می‌دهد که عملکرد حسابرسی داخلی در بخش عمومی مالزی به دلیل کمبود کارمندان و از طرفی عدم پشتیبانی مناسب مدیریت ارشد با محدود مواجه است.

هامیلتون<sup>۲۱</sup> (۱۹۹۸) طی تحقیقی به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری‌ها پرداخته است. این پژوهش پرسش‌نامه‌ای از طیف لیکرت نشان می‌دهد که استقلال، صلاحیت، محدوده کار، عملکرد واحد حسابرسی داخلی و اجرای اصلاح بر اساس یافته‌های حسابرسی داخلی دارای نقش در اثر بخشی حسابرسی داخلی شهرداری‌ها می‌باشد. بر اساس یافته‌های تحقیق، پیاده‌سازی اقدام اصلاحی بر اساس یافته‌های حسابرسی داخلی توسط همه گروه‌های پاسخ دهنده در پایین‌ترین سطح تاثیر گذاری قرار دارد.

#### ۳- روش‌شناسی پژوهش

در این تحقیق دو نوع پرسشنامه، یک نوع مخصوص مدیران و نوع دیگر مخصوص پرسنل واحد حسابرسی داخلی در میان مدیران، روسای دواير حسابرسی داخلی و حسابرسان داخلی بانک‌ها و شرکت‌های دولتی استان آذربایجان غربی (جمعا ۲۶ بانک و شرکت) توزیع و تعداد ۲۶ نسخه پرسش‌نامه تکمیل شده از جانب مدیران و تعداد ۷۳ نسخه پرسش‌نامه تکمیل شده از جانب حسابرسان داخلی دریافت شده است.

بخشی از این تحقیق که مربوط به تاریخچه و سوابق و تدوین فرضیات است، به صورت مطالعات کتابخانه‌ای است که به همین جهت از متون، مقالات، نشریات و سایت‌های مختلف برای جمع‌آوری اطلاعات استفاده شده است. بخش دیگر به صورت میدانی، با توزیع پرسش‌نامه استاندارد لاتین که برای بومی‌سازی آن از نظر متخصصین و خبرگان استفاده گردید، انجام و داده‌های مربوط به آن مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. به منظور تعیین پایایی پرسش‌نامه‌های مورد استفاده، از روش آلفای کرونباخ استفاده و ضرایب بدست آمده برابر ۰/۷۸ و ۰/۸۲ است. بدلیل بالا بودن ضرایب از ۰/۷، می‌توان پرسش‌نامه‌ها را پایا و قابل اعتماد دانست. پرسش‌نامه مورد استفاده، به دو گروه پرسش‌نامه مدیران و پرسش‌نامه حسابرسان داخلی تفکیک شده است. پرسش‌نامه مدیران مشتمل بر دو بخش عمومی و اختصاصی و در قالب ۲۰ سوال



#### ۴- یافته‌های پژوهش

از میان ۱۱۰ پرسش‌نامه توزیع شده، تعداد ۲۶ فقره پرسش‌نامه از مدیران و تعداد ۷۳ فقره پرسش‌نامه از حسابرسان داخلی و مدیران حسابرسی داخلی ۲۶ شرکت و بانک دولتی آذربایجان غربی جمع‌آوری شده است. در جدول ۱، آمار فراوانی و درصد پاسخ‌دهندگان ارائه شده است:

جدول ۱- آمار فراوانی و درصد مربوط به پاسخ‌دهندگان

درصد	تعداد	موارد
10	7	شریک حسابرسی
1	1	مدیر حسابرسی
4	3	سرپرست ارشد
7	5	سرپرست
14	10	حسابرس ارشد
21	15	کمک حسابرس
43	32	حسابرس
<b>تحصیلات</b>		
60	44	کارشناسی
33	24	کارشناسی ارشد
0	0	دکتري
7	5	سایر
<b>سوابق حسابرسی داخلی</b>		
36	26	کمتر از ۵ سال
25	18	۵-۱۰ سال
18	13	۱۰-۱۵ سال
7	5	۱۵-۲۰ سال
14	11	بیش از ۲۰ سال
<b>تجربه کاری در سایر واحدها</b>		
32	23	کمتر از ۵ سال
14	10	۵-۱۰ سال
18	13	۱۰-۱۵ سال
21	15	۱۵-۲۰ سال
15	12	بیش از ۲۰ سال
<b>تعداد حسابرسان داخلی در واحد</b>		
4	1	۱
27	7	۲
12	3	۳
50	13	۴
7	2	۵ یا بیشتر

بر اساس اطلاعات جمع‌آوری شده، ۹۳ درصد حسابرسانی که ارایه پاسخ نموده‌اند آقا، ۳۹ درصد در بازه سنی ۴۰ الی ۵۰ سال و ۶۰ درصد دارای مدرک کارشناسی می‌باشند. میانگین امتیازات اختصاص یافته به ۷۳ نفر پاسخ‌دهنده، به تفکیک سوالات مرتبط با متغیرهای مستقل ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، حمایت مدیریت از حسابرس داخلی، استقلال حسابرس داخلی و متغیر وابسته یعنی اثربخشی حسابرسی داخلی در جداول ۲ الی ۵ ارایه شده است.

بر اساس اطلاعات جدول ۶، داده‌های تحقیق توزیع نرمال داشته و بر اساس اطلاعات جدول ۷، متغیرهای مستقل هیچ نوع همبستگی با یکدیگر ندارند (فرض صفر در خصوص همبستگی،  $\rho = 0$ ، است). با در نظر گرفتن احتمال آماره‌ها، که بیشتر از ۰/۰۵ می‌باشند، دلایل کافی برای رد فرض صفر وجود ندارد. بنابراین، اغلب متغیرهای مستقل هیچ نوع همبستگی با یکدیگر ندارند.

جدول ۲- ارتباط بین حسابرسان داخلی و مستقل

انحراف معیار	میانگین	عبارت
1.12	3.9	حسابرسان مستقل حمایت کننده حسابرسان داخلی هستند.
0.96	4.0	حسابرسان مستقل نگرش خوبی در مورد حسابرسان داخلی دارند.
1.31	3.8	حسابرسان مستقل علاقه مند به دادن یک فرصت به حسابرسان داخلی برای توضیح نگرانی هایشان هستند.
0.96	4.1	حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل زمانی که منافع متقابل دارند، مشورت می کنند.
1.07	3.8	حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل زمانی که منافع مشترک دارند، مشورت می کنند.
0.96	4.2	حسابرسان مستقل درمورد برنامه های خود با حسابرسان داخلی بحث و گفتگو می کنند.
0.93	3.5	حسابرسان مستقل به کار و گزارش حسابرسان داخلی اعتماد می کنند.
1.15	3.5	حسابرسان مستقل و داخلی به طور منظم با یکدیگر ملاقات می کنند.
1.24	3.4	حسابرسان داخلی و مستقل کاربرد هایشان را به اشتراک می گذارند.

**جدول ۳- حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی**

انحراف معیار	میانگین	عبارت
0.64	3.9	مدیریت ارشد از حسابرس داخلی برای انجام وظایف و مسئولیت های خود حمایت می کند.
0.78	4.0	مدیریت ارشد در برنامه حسابرسی داخلی درگیر می شود.
0.74	4.4	حسابرسی داخلی مدیریت ارشد را با گزارش های مربوط و قابل اعتماد و کافی و با پیشنهادهایی درمورد کاری که انجام می دهند کمک می کند.
0.63	4.6	واکنش (پاسخ)مدیریت ارشد به گزارش های حسابرس داخلی مناسب است.
0.91	4.3	واحد حسابرس داخلی برای انجام وظایف و مسئولیت هایش به طور موفق آمیز، به اندازه کافی بزرگ می باشد.
0.83	4.0	واحد حسابرسی داخلی برای انجام وظایف ومسئولیت های خود به بودجه کافی دسترسی دارد.

**جدول ۴- استقلال حسابرس داخلی**

انحراف معیار	میانگین	عبارت
0.92	3.8	کارکنان حسابرسی داخلی به اندازه کافی برای اجرای وظایف و تعهدات حرفه خود مستقل می باشند.
0.67	4.3	رئیس حسابرسی داخلی به سطحی از سازمان که اجازه انجام وظایف حسابرسی داخلی را صادر می کند، گزارش می دهد.
0.91	4.2	رئیس حسابرسی داخلی با هیئت مدیره (مدیر مجموعه دولتی) تماس مستقیم دارد.
0.83	4.3	واحد حسابرسی داخلی جدا از مدیر مالی با مدیریت ارشد تماس مستقیم دارد.
0.96	4.1	در کار حسابرسان داخلی به ندرت تضاد منافع وجود دارد.
1.01	3.6	حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود به ندرت با دخالت مدیران مواجه می شوند
0.80	3.9	کارکنان حسابرسی داخلی به همه اطلاعات مورد نیاز و کارکنان سازمان دسترسی مستقیم دارند.
0.75	4.5	انتصاب و جایگزینی رئیس حسابرسی داخلی با هیئت مدیره(مدیر مجموعه دولتی) می باشد.
1.19	3.7	کارکنان حسابرسی داخلی فعالیت های غیر حسابرسی را انجام نمی دهند.

**جدول ۵- اثربخشی حسابرسی داخلی**

انحراف معیار	میانگین	عبارت
0.39	4.8	حسابرسی داخلی عملکرد سازمان را بهبود می بخشد.
1.02	4.3	حسابرسی داخلی عملیات و برنامه ها را برای اطمینان از اینکه نتایج با اهداف واحد سازگار هستند بررسی می کند.
0.75	4.5	حسابرسی داخلی کفایت و اثربخشی کنترل های داخلی و کنترل های عملیاتی را بررسی می کند.
0.79	4.2	حسابرسی داخلی صحت و قابلیت اعتماد گزارش های مالی را بررسی می کند.
0.57	4.5	حسابرسی داخلی انطباق عملیات با سیاستها، مقررات و آیین نامه ها را بررسی می کند.
0.93	3.5	حسابرسی داخلی انطباق عملیات با مقررات و آیین نامه ها خارجی قابل اجرا را بررسی می کند
1.12	3.9	حسابرسی داخلی میزان حفاظت دارایی ها را بررسی می کند.
1.02	4.0	حسابرسی داخلی ریسک مدیریت را ارزیابی می کند.
1.00	4.0	حسابرسی داخلی، استفاده اقتصادی، بهینه و موثر از منابع را بررسی می کند.
0.83	4.3	حسابرسی داخلی سیستم کنترل داخلی را بررسی می کند.
0.98	4.0	حسابرسی داخلی پیشنهادهایی برای بهبود سیستم کنترل های داخلی ارائه می دهد
0.85	4.2	حسابرسی داخلی بهره وری سازمان را بهبود می بخشد.
0.74	4.4	حسابرسی داخلی ، برنامه های حسابرسی سالانه را بهبود می بخشد .
1.02	3.7	اقدامات به موقع برای پیاده سازی توصیه های گزارش حسابرسی داخلی صورت می گیرد.
0.96	3.9	حسابرسی داخلی پیگیری لازم در رابطه با اجرای پیشنهادات اصلاحی ارائه شده را صورت می دهد.

جدول ۶- نرمال بودن داده‌ها

اندازه واحد حسابرسی داخلی	ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل	حمایت مدیریت ارشد	استقلال	صلاحیت	اثربخشی حسابرسی داخلی	
4.08	38.38	28.62	43.81	28.19	62.31	میانگین
4.00	36.50	29.00	45.00	29.50	62.00	میانه
5.00	50.00	33.00	54.00	35.00	75.00	بیشینه
2.00	30.00	23.00	32.00	20.00	47.00	کمینه
0.74	6.47	2.89	6.10	4.37	7.83	انحراف معیار
-0.71	0.40	-0.39	-0.20	-0.46	-0.09	چولگی
3.76	1.80	2.14	2.05	1.95	1.94	کشیدگی
2.83	2.24	1.46	1.15	2.11	1.26	آزمون جاکر برا
0.24	0.33	0.48	0.56	0.35	0.53	احتمال آماره
106.00	998.00	744.00	1139.00	733.00	1620.00	مجموع
13.85	1046.15	208.15	930.04	478.04	1533.54	انحرافات مجموع مربعات
26	26	26	26	26	26	مشاهدات

جدول ۷- همبستگی متغیرها

اندازه	ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل	حمایت مدیریت ارشد	استقلال	صلاحیت	اثربخشی	احتمال
					1.000000	اثربخشی
					-----	
				1.000000	0.724663	صلاحیت
				-----	0.000000	
			1.000000	0.622337	0.638505	استقلال
			-----	0.050700	0.000400	
		1.000000	0.168361	0.262877	0.612538	حمایت مدیریت ارشد
		-----	0.411000	0.194500	0.000900	
	1.000000	0.316825	0.147937	0.069398	0.393902	ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل
	-----	0.114800	0.470800	0.736200	0.046500	
1.000000	-0.106097	0.088837	0.206070	0.364017	0.407532	اندازه
-----	0.606000	0.666100	0.312500	0.067500	0.038800	

که فرض  $H_0$  در خصوص تمامی متغیرهای مورد بررسی رد شده و در نتیجه این عوامل اثر معناداری بر روی اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌های دولتی استان دارند.

بر اساس خروجی نرم افزار ایویوز<sup>۲۲</sup> در جدول ۸ که با عنوان نتایج تحلیل آماری ارائه شده، احتمال آماره  $F$  مقدار  $0/000001$  می‌باشد، این میزان نشان از رد فرض  $H_0$  داشته و بیانگر این است که کلیت مدل، اعتبار دارد. همچنین میزان ضریب تعیین  $0/845520$  می‌باشد. این میزان نشان از برازش مناسب مدل دارد. نگاهی به متغیرهای مستقل نشان می‌دهد

## جدول شماره ۸ - نتایج تحلیل آماری

متغیر	ضریب	انحراف معیار - خطا	آماره تی	احتمال آماره
شایستگی	0.651902	0.215879	3.019754	0.0068
استقلال	0.347597	0.145599	2.387366	0.027
حمایت مدیر ارشد	1.030234	0.260447	3.955635	0.0008
ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل	0.279226	0.11449	2.438867	0.0242
اندازه	2.21014	1.003902	2.20155	0.0396
ثابت	-20.5074	8.506764	-2.41072	0.0257
R-squared	0.84552	Mean dependent var	62.30769	
Adjusted R-squared	0.8069	S.D. dependent var	7.832084	
S.E. of regression	3.441667	Akaike info criterion	5.508963	
Sum squared resid	236.9015	Schwarz criterion	5.799293	
Log likelihood	-65.6165	Hannan-Quinn criter.	5.592568	
F-statistic	21.89327	Durbin-Watson stat	2.125054	
Prob(F-statistic)	0.000001			

بالا یاری می‌رساند. نتایج تحلیل آماری نشان می‌دهد که احتمال آماره تی برای متغیر حاضر ۰/۰۲۴۲ بوده و این امر نشان از موثر بودن ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. این امر با نتایج پژوهش لشکری و شمشیری (۱۳۹۴) در خصوص تاثیر اندازه واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، انطباق ندارد. حمایت بیشتر مدیریت از حسابرسی داخلی و استقلال حسابرسان داخلی، چهارمین و پنجمین عواملی هستند که تاثیر آنها بر اثربخشی حسابرسی داخلی، مورد ارزیابی قرار گرفته است. با حمایت مدیریت ارشد، حسابرسان داخلی می‌توانند منابع مناسب را برای اجرای وظایف و مسئولیت‌های خود به دست آورند و واحد حسابرسی داخلی می‌تواند کارکنان حرفه‌ای را استخدام کند و آموزش و توسعه مداوم را به عهده بگیرد. مجدداً نتایج تحلیل آماری نشان می‌دهد حمایت مدیریت ارشد با احتمال آماره تی به میزان ۰/۰۰۰۸ ضمن تایید تاثیر معنی‌دار این عوامل بر اثربخشی حسابرسی داخلی، انطباق کامل فرضیات پژوهش با مبانی نظری ارائه شده را مورد تاکید قرار داده‌اند. این یافته در انطباق کامل با نتایج پژوهش کوهن و سایانگ (۲۰۱۰) می‌باشد. از طرفی استقلال حسابرسان داخلی با احتمال آماره ۰/۰۲۷، با وجود تاثیر معنی‌دار بر اثربخشی حسابرسی داخلی، نتایج پژوهش لشکری و شمشیری (۱۳۹۴) و عبدالمهدی و آقایی (۱۳۹۶) در خصوص عدم تاثیر استقلال حسابرسان داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، را تایید نمی‌کند.

بررسی جدول شماره ۸ نشان می‌دهد، همگی متغیرهای مورد مطالعه بر روی اثربخشی حسابرسی داخلی به شرح ذیل تاثیر دارند:

فرضیه نخست پژوهش در خصوص موثر بودن شایستگی کارکنان حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، می‌باشد. نتایج حاصل از تحلیل داده‌ها، نشان می‌دهد که آماره تی متغیر صلاحیت با احتمال ۰/۰۰۶۸ در ناحیه معنی‌داری قرار گرفته و هم‌راستا با مبانی نظری ارائه شده، تاثیر معنی‌دار صلاحیت و شایستگی بر اثربخشی حسابرسی داخلی را تایید نموده است. این یافته با مبانی نظری پژوهش بویژه با نتایج پژوهش آرنا و ازنا (۲۰۰۹) انطباق کامل دارد.

در دومین فرضیه تحقیق، از تاثیر اندازه اداره حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی مطرح شده است. در استاندارد مدیریت منابع، حصول اطمینان از کفایت و تناسب منابع حسابرسی داخلی و استفاده موثر از این منابع مورد تاکید قرار گرفته است. نتایج تحلیل آماری، با تخصیص احتمال ۰/۰۳۹۶ به آماره تی، ضمن قرار گرفتن متغیر در ناحیه معنی‌داری، نشان می‌دهد که اندازه واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر با معنی دارد. این امر با نتایج پژوهش لشکری و شمشیری (۱۳۹۴) در خصوص تاثیر اندازه واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، انطباق ندارد.

ارتباط نزدیک بین حسابرسان داخلی و مستقل و تاثیر آن بر اثربخشی حسابرسی داخلی، سومین فرضیه پژوهش است. همکاری مناسب، اقتصادی و اثربخش، اثربخشی حسابرسی‌ها را افزایش می‌دهد و مدیریت را در ارائه خدمات عمومی با کیفیت

## ۵- نتیجه گیری و بحث

پژوهش حاضر با توزیع ۳۶ پرسش‌نامه میان مدیران و ۱۱۰ پرسش‌نامه میان پرسنل واحد حسابرسی داخلی بانک‌ها و شرکت‌های دولتی استان آذربایجان غربی انجام شده است. تعداد ۲۶ فقره پاسخ از جانب مدیران و ۷۳ فقره پاسخ از جانب پرسنل واحد حسابرسی داخلی بانک‌ها و شرکت‌های دولتی استان دریافت شد. که نشان می‌دهد ۷۲ درصد مدیران و ۶۶ درصد پرسنل واحد حسابرسی داخلی جامعه آماری در این پژوهش همکاری داشته‌اند.

با توجه به اهمیت اثربخشی حسابرسی داخلی، هدف اصلی این پژوهش تعیین عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی با تمرکز بر بانک‌ها و شرکت‌های دولتی استان آذربایجان غربی بوده است. نتایج نشان داد که مطابق دیدگاه پاسخ‌دهندگان، تمامی پنج عامل حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، بر اثربخشی حسابرسی داخلی موثر می‌باشد.

در این پژوهش با استناد به نظر پاسخ‌دهندگان، حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی برجسته‌ترین جایگاه را در بین عوامل مورد ارزیابی، داشته است. این یافته در انطباق کامل با نتایج پژوهش کوهن و سایانگ (۲۰۱۰) می‌باشد.

کوهن و سایانگ (۲۰۱۰) در تحقیقی به بررسی تاثیر هفت عامل بخش، کیفیت کار حسابرسی، مسئولیت حرفه‌ای، استقلال سازمانی، پیشرفت شغلی و حمایت مدیریت ارشد بر اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج تحقیق آنها نشان می‌دهد که حمایت مدیریت ارشد عامل اصلی اثر بخشی حسابرسی داخلی است.

بر اساس نظر پاسخ‌دهندگان، شایستگی حسابرسان داخلی بعنوان دومین عامل موثر بر اثر بخشی حسابرسی داخلی شناخته شده است. این یافته با مبانی نظری پژوهش هم راستا بوده و با نتایج پژوهش آرنو و ازنا (۲۰۰۹) و عبدالمی و آقایی (۱۳۹۶) انطباق کامل دارد.

آرنو و ازنا (۲۰۰۹) به بررسی نقش جایگاه رؤسای سازمانی در اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. تحقیق آنان نشان می‌دهد ویژگی‌های تیم حسابرسی داخلی، فرآیندها و فعالیت‌های حسابرسی و ارتباطات سازمانی علاوه بر نقش حمایتی روسا در اثربخشی حسابرسی داخلی موثر است.

همچنین در پژوهش حاضر، تاثیر عواملی از جمله استقلال، اندازه واحد حسابرسی داخلی و ارتباط با حسابرسان مستقل از دیدگاه پاسخ‌دهندگان، بر روی اثربخشی حسابرسی، مورد تاکید قرار گرفته است. این نتیجه با نتایج پژوهش لشکری و شمشیری (۱۳۹۴) در خصوص تاثیر اندازه واحد حسابرسی

داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی، انطباق ندارد. نتایج تحقیق لشکری و شمشیری (۱۳۹۴) نشان می‌دهد که متغیرهای مستقل صلاحیت حسابرسان داخلی و میزان حمایت مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی بر اثر بخشی حسابرسی داخلی تأثیر مستقیم و اندازه واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر معکوس دارد. همچنین متغیرهای مستقل ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و نیز میزان استقلال واحد حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی موثر نمی‌باشد.

محدودیت‌هایی که پژوهشگر در این تحقیق، با آن مواجه بوده، می‌توان در قالب موضوعات ذیل مطرح نمود. نخست با توجه به این که داده‌ها در مورد متغیر وابسته و مستقل از همان منبع (شرکت) اما از مشارکت‌کنندگان مختلف، یعنی حسابرسان داخلی و مدیران شرکت‌های مورد بررسی جمع‌آوری شده‌اند، تعارض پاسخ، دخالت تعصبات در ارایه نظر و ملاحظات سازمانی ممکن است وجود داشته باشد. از طرفی، با عنایت به جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی در شرکت‌های دولتی استان و عدم وجود الزامی مشابه دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس در ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ (مبنی بر لزوم تشکیل کمیته حسابرسی زیر نظر هیات مدیره) در خصوص بانک‌ها و شرکت‌های دولتی استان، عملا واحدهای حسابرسی داخلی مورد مطالعه، زیر نظر مدیرعامل و مدیر ارشد فعالیت داشته و چنانچه نظرات پاسخ‌دهندگان نیز تایید می‌کند، حمایت مدیر از حسابرسی داخلی، بیشترین تاثیر را در اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. لذا تاثیر تشکیل کمیته حسابرسی زیر نظر هیات مدیره بر اثربخشی حسابرسی داخلی، می‌تواند به عنوان عاملی دیگر مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد. عدم وجود شناخت کافی از تعریف، جایگاه، مسئولیت و اختیارات حسابرسان داخلی و تداخل وظایف با واحدهای بازرسی، موجب شده تا اکثر پرسنل شاغل در واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های دولتی استان که دارای تخصص‌های غیرمالی هستند، خود را بازرس معرفی و از ارایه پاسخ به پرسشنامه مربوطه امتناع ورزند. همچنین استقرار واحد حسابرسی داخلی تعدادی از شرکت‌ها و بانک‌های دولتی در ستاد مرکزی (تهران) و عدم امکان دسترسی به ایشان، محدودیت ویژه تحقیق حاضر بوده است.

با عنایت به این که تاثیر تمامی متغیرها در اثربخشی حسابرسی داخلی، مورد تایید قرار گرفته و با در نظر گرفتن فشار بسیار زیاد افکار عمومی در خصوص عدم کارایی و وجود تخلفات متعدد در بخش‌های دولتی پیشنهاد می‌شود:

- ۱) مدیران دستگاه‌های دولتی، نسبت به آرایه امکانات، ارتقاء ظرفیت و حمایت از حسابرسی داخلی کوشش لازم را به عمل آورده و تمهیدات لازم را در راستای افزایش تخصص حسابرسان داخلی پیش‌بینی نمایند.
- ۲) نتایج تحقیق نشان داد ارتباط حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، عامل بسیار توانمندی در اثربخشی حسابرسی داخلی است. مناسب خواهد بود سیاست‌گذاران کلان کشور، نسبت به اجرای الزامات حسابرسی داخلی همانند حسابرسی مستقل اهتمام بیشتری بورزند.
- ۳) با توجه به این‌که مهمترین عامل در اثربخشی حسابرسی داخلی، حمایت مدیران ارشد از حسابرسی داخلی است، نگاه پیش‌گیرانه ایشان می‌تواند با انتخاب اصلح و ارتباط مستمر با حسابرسان داخلی، در ارتقاء اثربخشی حسابرسی داخلی بسیار راه‌گشا باشد.
- ۴) بررسی عوامل موثر بر کارایی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی، بررسی اثر گزارشگری بر مبنای استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی بر اثربخشی و کارایی حسابرسی داخلی، از جمله موضوعات مناسب برای پژوهش‌های آتی می‌باشد.
- \* فتحی عبدالهی، احمد، آقایی، محمدعلی (۱۳۹۶) بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، مقاله ۵، دوره ۵، شماره ۳ (پیاپی ۱۹)، صفحه ۸۱-۹۴
- \* قلی‌زاده، محمدحسین، رمضان‌پور، اسماعیل، (۱۳۹۲) بررسی میزان اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت‌های مادر تخصصی (هلدینگ) و تابعه بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی ایران، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه گیلان
- \* کیان‌مهر، شهرام، نصیرزاده، فرزانه (۱۳۹۵) عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی (مطالعه موردی: آستان قدس رضوی) اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران
- \* لشگری، زهرا، شمشیری یگانه، سمیه (۱۳۹۴) عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت ملی نفت ایران و شرکت‌های تابعه، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی
- \* مشایخی بی‌تا، مهرانی ساسان (۱۳۹۵) حسابرسی داخلی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
- \* وحیدی، ابراهیم، گرامی مقدم، مرضیه (۱۳۹۵) ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی شماره ۳۱

#### فهرست منابع

- \* پورحیدری، امید، رضایی، امید (۱۳۹۱) بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی شماره ۱۴
- \* خوزین، علی (۱۳۸۵) خدمات متقابل مدیریت و حسابرسی داخلی در سازمان، ماهنامه تدبیر، سال هجدهم، شماره ۱۷۰
- \* درویش، زهرا، طالب نیا، قدرت ا...، وکیلی‌فرد، حمیدرضا، (۱۳۹۵) بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، چهارمین کنفرانس بین‌المللی پژوهش‌های کاربردی در مدیریت و حسابداری
- \* رحمانی، علی، ملانظری، مهناز، محمود خانی، مهناز، (۱۳۹۴) تدوین چارچوبی برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه الزهرا
- \* رضاخوانی، مجید، اللهویی نظری، احمد، زاهدی، فرهاد، (۱۳۹۵) بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های غیر دولتی (مورد مطالعه: مناطق و سازمان‌های تابعه شهرداری کرج)، کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم
- \* 12- Abdulaziz Alzeban David Gwilliam (2014) Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 23, 74-86
- \* Ahmad, H., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. Journal of Modern Accounting and Auditing, 5(9), 53-62.
- \* Ali, A., Gloeck, J., Ali, A., Ahmi, A., & Sahdan, M. (2007). Internal audit in the state and local governments of Malaysia. Southern African Journal of Accountability and Auditing Research, 7, 25-57.
- \* Al-Twaijry, A., Brierley, J., & Gwilliam, D. (2002). An examination of the role of audit committees in the Saudi Arabian corporate sector. Corporate Governance, 10(4), 288-297.
- \* 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 Journal, 19(7), 929-944.
- \* Alzeban, A., & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. African Journal of Business Management, 7(6), 443-454.
- \* 18-Arena, M., Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. International Journal of Auditing, 13, 43-60.

- \* 19- Brierley, J., El-Nafabi, H., & Gwilliam, D. (2001). The problems of establishing internal audit in the Sudanese public sector. *International Journal of Auditing*, 5(1), 73-87
- \* 20- Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA). (2003). Code of practice for internal audit in local government in the United Kingdom Consultative Draft. London: CIPFA
- \* 21- 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.
- \* 22- Drogalas, G., Karagiorgos T. & Arampatzis K. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113 - 122
- \* 23- Salehi, Tabandeh (2016) Investigation Factors Affecting the Effectiveness of Internal Auditors in the Company: Case Study Iran. *Review of European Studies*; Vol. 8, No. 2, 224-235
- \* 24- Shamki, Dhiaa., Amur Alhajri, Thuraiya (2017) Factors Influence Internal Audit Effectiveness, *International Journal of Business and Management*; Vol. 12, No. 10, 143-154
- \* 25- The Institute of Internal Auditors (2010), *Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency*, IPPF Practice

#### یادداشت‌ها

- <sup>1</sup> Institute of Internal Auditors (IIA)
- <sup>2</sup> Abdulaziz Alzeban
- <sup>3</sup> David Gwilliam
- <sup>4</sup> Sprakman
- <sup>5</sup> Xiangdong
- <sup>6</sup> International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing
- <sup>7</sup> Barret
- <sup>8</sup> Cohen & Sayag
- <sup>9</sup> Frigo
- <sup>10</sup> Arena & Azzone
- <sup>11</sup> Mihret & Yismaw
- <sup>12</sup> Van Gansberghe
- <sup>13</sup> Cashell & Aldhizer
- <sup>14</sup> Brierley, J
- <sup>15</sup> El-Nafabi, H
- <sup>16</sup> Sawan, N
- <sup>17</sup> The Chartered Institute of Public Finance and Accountancy (CIPFA)
- <sup>18</sup> Al-Twajjry et al
- <sup>19</sup> Mihret & Woldeyohannis
- <sup>20</sup> Mulugeta
- <sup>21</sup> Hamilton
- <sup>22</sup> Eviews