

## قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی

حسین اعتمادی

دانشیار، عضو هیات علمی دانشگاه تربیت مدرس (نویسنده مسئول)  
Etemadiah@modares.ac.ir

روح اله رجبی

مدرس دانشگاه

عبداله مقدم

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه پردیس کیش دانشگاه تهران

تاریخ دریافت: ۹۵/۱۲/۱۷ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۲/۲۰

### چکیده

قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی با تفکر حرفه ای و در چارچوب منطق اقتصادی ، نقش نظارتی حسابرسی داخلی در صورتی قابل اجراست که حسابرسی داخلی واجد قدرت حرفه ای باشد تا بتواند در مواقع ضروری با انجام مطلوب وظایف خود از طریق رعایت استانداردهای حرفه ای به تامین منافع عمومی جامعه و سازمان خود کمک کند. هدف اصلی این پژوهش شناسایی عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و وضع موجود این عوامل در ایران بوده است. با توجه به ماهیت پژوهش از دو نوع طرح تحقیق استفاده شده است. در طرح تحقیق اول با یک طرح زمینه یابی میدانی توصیفی ۳۰ عامل تاثیر گذار بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و مکانیزم اثر گذاری آنها شناسایی گردیده و در طرح تحقیق دوم جهت جمع آوری شواهد تاریخی به عنوان پشتوانه علمی طرح تحقیق اول، از یک طرح تحقیق همبستگی استفاده شده است. بر اساس یافته های پژوهش، از منظر خبرگان حرفه ، نتایج حاکی از تاثیر کلی عوامل بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی است. همچنین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورت های مالی دارای تاثیر مثبت و معنی دار بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی بوده و از منظر خبرگان تک تک عوامل قدرت تا اندازه ای مطلوب و از نظر شرکتها مطلوب ارزیابی می- شوند. بر اساس نتایج پژوهش، متغیر همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورتهای مالی دارای تاثیر منفی معنی دار بر متغیر حق الزحمه حسابرسی میباشد و با افزایش قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی میزان حق الزحمه کاهش خواهد داشت.

واژه های کلیدی: حسابرسی داخلی، قدرت حرفه ای، عوامل قدرت.

## ۱- مقدمه

قدرت به عنوان مهمترین و نافذترین پدیده اجتماعی جوامع انسانی شناخته شده است. نتایج نفوذ قدرت در کلیه سطوح سازمان های اجتماعی تجربه شده است. شناسایی ابعادی از قدرت حرفه ای حرفه حسابرسی داخلی می تواند به شناسایی راههای ارتقاء کیفیت خدمات و توانمندی آن کمک کند. در ایران تحقیقات کافی پیرامون موضوع حسابرسی داخلی به ویژه توجه به توانمندی های حرفه حسابرسی داخلی و بررسی تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی با قدرت حرفه ای انجام نشده است. این موضوع این انگیزه را بوجود آورده تا قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی را مورد مطالعه قرار داده، نوآوری پژوهش حاضر در مقایسه با مطالعات گذشته، آرایه مدل قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی است که در مبانی نظری تحقیق به آن پرداخته شده است. اهمیت این پژوهش در این است که به سرمایه گذاران، جامعه حسابرسان داخلی ایران و علاقمندان به حرفه حسابرسی داخلی نشان می دهد که آیا حرفه حسابرسی داخلی در ایران از قدرت کافی برخوردار است یا خیر؟ و وضعیت موجود در حرفه حسابرسی داخلی در ایران در چه سطحی می باشد؟ از اینرو پرسش های اصلی این پژوهش این است که عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی کدامند؟ و آیا بین عوامل قدرت و قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی رابطه ای وجود دارد؟ آیا همکاری حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرس مستقل تاثیرگذار است؟ و با قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی چه رابطه ای دارند؟ و همچنین ارتباط بین قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل چگونه است؟ هدف این پژوهش پرکردن خلاء ادبیات موجود با بررسی و شناسایی عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و میزان ارتباط این عوامل با قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و تاثیر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل و ارزیابی خبرگان جامعه از وضعیت موجود حرفه حسابرسی داخلی است. انتظار بر آن است تا نتایج این تحقیق بتواند دستاورد و افزایش افزوده علمی به شرح ذیل داشته باشد:

اول اینکه نتایج این مقاله موجب بسط مبانی نظری متون مرتبط با حرفه حسابرسی داخلی گردد. دوم اینکه نتایج پژوهش نشان دهد که وضعیت موجود قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی از منظر خبرگان و شرکت های بورسی تفاوت دارد؟ و همچنین میزان اثر عوامل قدرت بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی تا چه اندازه ای موثر ارزیابی می شود؟ این موضوع به عنوان یک دستاورد علمی می تواند اطلاعات سودمندی را در اختیار شرکت ها و خبرگان قرار دهد. سوم

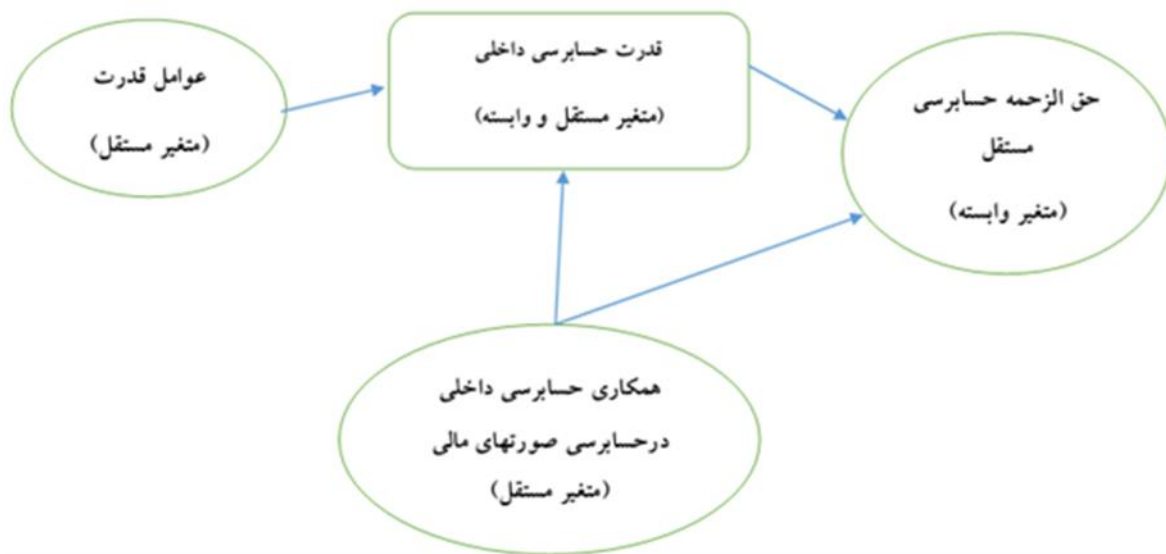
اینکه نتایج پژوهش می تواند ایده های جدیدی برای انجام پژوهش های جدید در نظام راهبری شرکتی و سایر فاکتورهای آنها پیشنهاد نماید.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را این چنین تعریف نموده است: "فعالیتی اطمینان بخش و مشاوره ای مستقل و واقعینانه که با هدف ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان انجام می شود. حسابرسی داخلی با گزینش رویکردی نظام مند به سازمان کمک می کند تا به اهداف خود دست یافته و فرآیندهای اثربخش مدیریت ریسک، کنترل ها و حاکمیت شرکتی را بهبود بخشد. (مدرس و همکار، ۱۳۹۰).

حسابرسی داخلی با قدرت حرفه ای به عنوان زیربنای وجود نظام راهبری مستحکم در سازمان بوده و پل رابطی میان مدیریت ارشد و هیئت مدیره محسوب می شود. وظیفه حسابرسی داخلی با قدرت حرفه ای، ارزیابی محیط اخلاق حرفه ای و اثربخشی و کارایی عملیات است. یک نهاد حسابرسی داخلی با قدرت حرفه ای، متخصص و مستقل است که بابه کارگیری شیوه های اصولی و نظام مند برای ارزیابی موثر و اجرای نظام کنترل های داخلی، فرایندهای مدیریت ریسک، و مدیریت طراحی شده و هیئت مدیره را در ایفای نقش هایشان یاری می نماید. بدین ترتیب به واسطه وجود حسابرسی داخلی با قدرت حرفه ای، مدیریت و هیئت مدیره و سایر طرفهای ذینفع از کنترل مناسب ریسکهای سازمان اطمینان حاصل می کنند، اطمینانی که مستقل بوده و از هرگونه نفوذ افراد ذینفع مبری است.

بافزایش قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی به واسطه تخصصی که از درک ریسکهای سازمان و کنترل های داخلی برای کاهش این ریسکها دارد، مدیریت را یاری نموده و توصیه هایی برای بهبود آرایه می کند. سازمانهای فاقد نهاد حسابرسی داخلی با قدرت حرفه ای، نه تنها از خدمات حرفه ای حسابرسی داخلی محروم مانده بلکه در معرض ریسک اتکا بر مدیریت برای کنترل ریسک هستند، زیرا در بسیاری از موارد مدیریت ارشد فاقد دیدگاه بی طرف و مستقل و نیز مهارت لازم کنترل ریسک می باشد. در غیاب قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی آنچه در نهایت بصورت بالقوه احتمالاً بروز پیدا خواهد کرد سلب اعتماد از حرفه حسابرسی داخلی و پذیرش ریسک توسط سازمان بوده و از سوی جامعه نیز هزینه های اقتصادی و اجتماعی قابل ملاحظه ای از طریق تخصیص غیر بهینه منابع و ریسک اقتصادی خواهد پذیرفت.



شکل ۱- چارچوب نظری

برای حسابرسی داخلی را معرفی کرد تا واحد یا فعالیت حسابرسی داخلی بتواند به نحو اثربخشی ارزش کارش را به ذینفعان اصلی یعنی کمیته حسابرسی، هیات مدیره، مدیریت ارشد و صاحبکاران حسابرسی ابلاغ کند.

در استرالیا، شرکت هایی همچون ساس کور<sup>۲</sup> و کانتاس<sup>۳</sup>، حسابرسان داخلی را به ارزیابی اینکه آیا چارچوب های مدیریت ریسک به طور موثر کار می کنند یا خیر، تشویق کرده اند (بو-راد<sup>۴</sup>، ۲۰۰۰). در همه پنج سازمان بزرگی که برنامه های مدیریت ریسک بنگاه را با موفقیت اجرا می نمودند (فرست انرژي<sup>۵</sup>، جنرال موتورز<sup>۶</sup>، وال مارت<sup>۷</sup>، یونو کال<sup>۸</sup> و کانادا پست<sup>۹</sup>)، حسابرسان داخلی نقشی متنوع و سودمند داشته اند (والکر و همکاران<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۳).

قانون ساربینز-اکسلی براهمیت بالابردن کیفیت کنترل های داخلی و نقش حسابرسی داخلی توسط مدیران و حسابرسان مستقل صحنه گذاشت. از اینرو واحد حسابرسی داخلی در واحد اقتصادی باعث ایجاد ارزش افزوده خواهد شد (یاکوب و چی - احمد، ۲۰۱۱، موبشر، ۲۰۱۱).

دراستانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی، (۲۰۱۳) اشاره شده است که مدیر حسابرسی داخلی باید مقررات داخلی و رویه های<sup>۱۱</sup> لازم برای هدایت فعالیت حسابرسی داخلی را تهیه و تدوین نماید. شکل و محتوای مقررات داخلی و رویه ها، تابعی از اندازه و ساختار فعالیت حسابرسی داخلی و پیچیدگی کار حسابرسی است.

یکی از اهداف نهاد سازی در حرفه ای حسابرسی داخلی در ایران را می توان "ترویج انضباط و اخلاق در حسابرسان داخلی" برشمرد (رحمانی، ۱۳۹۴). طبق بند ۳ ماده ۱۰ منشور

باتوجه به مطالعات و بررسی های انجام شده محققین قبلی، فاکتورها و عوامل قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی که از میان ۹۵ عامل استخراج گردید، در قالب ۳۰ عامل به شرح جدول شماره ۱ مشخص گردید و براساس آنها و نظرات خبرگان مدل افزایش قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی طراحی می شود.

هر چند در مورد حسابرسی داخلی تحقیقات گسترده ای انجام شده ولی در خصوص قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی شواهد کمی وجود دارد. علاوه بر این به نظر محققین، تحقیقات مذکور به بررسی بین عوامل قدرت و حرفه حسابرسی داخلی نپرداخته اند. در کشور ما در چند سال اخیر با مطرح شدن واگذار بهادر چارچوب اصل ۴۴ قانون اساسی و الزاماتی که سازمان بورس و اوراق بهادار در زمینه ی شرکتهای خود تدوین کرده، حسابرسی داخلی در کانون توجه حرفه ای حسابرسی قرار گرفته است. تشکیل انجمن حسابرسان داخلی ایران به عنوان انتقال دهنده ی تجربه های حرفه ای حسابرسی داخلی، انتشار پیش نویس منشور کمیته ی حسابرسی و حسابرسی داخلی بیانگر توجه به حسابرسی داخلی در سالهای اخیر بوده است. به رغم این موارد، حرفه ای حسابرسی داخلی با وضعیت مطلوب خود کماکان فاصله ی زیادی دارد که نیازمند مطالعه، تدوین استاندارد، پژوهش و فعالیت های دیگر است. (صلاحی نژاد و همکار، ۱۳۹۲).

غالباً نقش ارزشمند حسابرسی داخلی می تواند بطور قابل ملاحظه ای ساده تر انجام شود در محیطی که از حمایت مدیر بهره مند است و فرهنگ راهبری شرکتی رواج دارد (رحمانی، ۱۳۹۲). انجمن حسابرسان داخلی در ۲۰۱۰ گزاره ی ارزش<sup>۱</sup>

کمیته حسابداری (۱۳۹۱) سازمان بورس و اوراق بهادار بعنوان رعایت قوانین، مقررات و الزامات وجود منشور اخلاقی سازمانی و پایبندی مدیریت ارشد و کارکنان به آن، مورد تاکید قرار گرفته است.

در راستای اثربخشی و استقلال بیشتر واحد حسابداری داخلی، وجود واحدی جدا و مستقل به نام کمیته حسابداری انکارناپذیر است. (باباجانی و همکار، ۱۳۹۰). در این مقاله، فرض می شود که نسبت بالای استقلال اعضای کمیته حسابداری، اثربخشی بالای کمیته حسابداری در نظارت بر عمق، دامنه، فرآیندها و فعالیت های حسابداری داخلی که می تواند درک حسابرسان مستقل نسبت به قدرت حرفه ای حسابرسان داخلی را بالا ببرد، در پی خواهد داشت. انگیزه مدیران مستقل کمیته حسابداری برای دستیابی به اثر بخشی بیشتر حسابداری داخلی و قدرت حرفه ای حسابداری داخلی به دو دلیل می باشد: اول اینکه اعضاء مستقل کمیته حسابداری به دنبال حفظ آبرو و اعتبار خود می باشند و دوم اینکه برخلاف مدیران موظف، اعضاء مستقل بدلیل عدم وابستگی مالی به شرکت، گرایش به داشتن رابطه روانی و تعلق خاطر کمتری به سازمان دارند. در نتیجه اعضاء مستقل، تصمیم گیری های مدیریت سازمان را بیشتر مورد سوال قرار می دهند. تحقیقاتی که بتواند رابطه بین قدرت حرفه ای حسابداری داخلی با استقلال کمیته حسابداری را نشان دهد مشاهده نشده ولی براساس مشاهدات مدیران حسابرسان داخلی، اسکاربورگ، راما و راگوناندان (۱۹۹۸)، دریافتند که بین استقلال کمیته حسابداری و تداوم بررسی فعالیت حسابداری داخلی توسط کمیته حسابداری رابطه مثبتی وجود دارد. (به دلیل جلسات بیشتر کمیته حسابداری با حسابداری داخلی)، مطالعات گودوین و یا او (۲۰۰۱) نشان می دهند که کمیته های حسابداری که اعضاء آنها کاملاً مدیران غیرموظف هستند در مقابل کمیته هایی که به طور کامل غیرموظف نیستند، جلسات خصوصی بیشتر و جلسات منظم با حسابداری داخلی داشته. منطقی است که انتظار می رود که مدیران غیرموظف که نظارت آنها دقیق تر از مدیران موظف بوده و سیستم های کنترل داخلی را مرتباً تعقیب کرده و تاکید بر دامنه فعالیت های حسابداری داخلی داشته می تواند بر قدرت حرفه ای حسابداری داخلی تاثیرگذار باشند.

طبق بند ۳ ماده ۳ منشور کمیته حسابداری (۱۳۹۱) سازمان بورس و اوراق بهادار بعنوان اختیارات، هیئت مدیره در چارچوب مسئولیت های کمیته حسابداری، به آن اختیار می دهد که: به مدیران، کارکنان و اطلاعات مورد نیاز دسترسی نامحدود داشته باشد، همچنین طبق بند ۱ و ۲ ماده ۴ همین منشور هیئت مدیره تمهیداتی را فراهم می آورد که منابع مورد نیاز برای انجام

وظایف این کمیته به طور کامل و بدون هیچ مانعی در اختیار آن قرار گیرد، و اطلاعات مناسب، کافی و به موقع در اختیار کمیته حسابداری قرار گیرد.

منتی و همکار (۱۳۹۴) بیان می کنند، نظارت کمیته ی حسابداری و پشتیبانی آن از فعالیت حسابداری داخلی به حسابرسان داخلی کمک می کند تا استقلال و بی طرفی خود را حفظ و بدین شیوه بتوانند تردید حرفه ای خویش را اعمال کنند. بسیاری از محققان ادعا کردند که رابطه ی بین کمیته ی حسابداری و حسابداری داخلی برای بالا بردن کیفیت کنترل داخلی و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی امری ضروری است (از جمله ناگی و سنکر، ۲۰۰۲؛ اندرسون، ۲۰۰۴). کمیته حسابداری و واحد حسابداری داخلی در واقع مانند یک گروه با هدف مشترک به منظور اثربخشی بیشتر عمل میکند. (مارلین<sup>۱۳</sup>، ۲۰۰۸). انجام جلسات به طور منظم بین کمیته حسابداری و رئیس کل حسابداری داخلی بعنوان ابزار بالقوه بهبود فعالیت حسابداری داخلی شناخته شده است (گودوین و یاو، ۲۰۰۱)، (اسکاربورگ و همکاران، ۱۹۹۸؛ کمیسیون تردوی، ۱۹۸۷؛ ورشور، ۱۹۹۲). در ایران منشور کمیته حسابداری سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱)، برقراری امکان ارتباط آزاد و کامل مدیر واحد حسابداری داخلی با کمیته حسابداری را اشاره نموده است. از نتایج جلسات متوالی می توان به به روز و با دانش بودن کمیته حسابداری جهت کمک به رئیس حسابداری داخلی به منظور حل هر گونه مشکل با اثر بخشی بیشتر اشاره نمود. (ابوت و همکاران، ۲۰۰۳؛ ژی، داویدسن و دادالت، ۲۰۰۳؛ سانگ و ویندرام، ۲۰۰۴؛ داویدسن و ژای و ژو، ۲۰۰۵) همچنین جلسات متوالی بیشتر، فرصتهایی برای اتخاذ تصمیمات در بعضی از امور مثل بهبود سیستم گزارشگری مالی سازمان ایجاد می کند. (راگو ناندان و همکاران، ۱۹۹۸. ابوت و همکاران، ۲۰۰۰؛ راگوناندان و راما، ۲۰۰۷؛ شارما، نیکرولی، ۲۰۰۹).

کمیته هایی که جلسات متعدد و مکرر دارند زمان زیادی را برای اعمال نظارت بر اثر بخشی مدیریت و فرآیند گزارشگری مالی اعمال می کنند. شواهد تجربی نشان می دهد یک رابطه منفی بین تعداد جلسات کمیته حسابداری و ارائه دوباره صورت های مالی و مدیریت سود وجود دارد. درگیری بیشتر کمیته حسابداری با مسائل شرکت باعث افزایش افشا و همچنین بهبود کنترل های داخلی و کاهش هزینه نمایندگی می شود. از این رو تعداد جلسات کمیته حسابداری منجر به افزایش افشای اطلاعات مربوط به نظارت مؤثرتر بر اندازه گیری، گزارشگری می گردد (مومن زاده و مومن زاده، ۱۳۹۴).

شناخت و ارزیابی مقدماتی از واحد حسابرسی داخلی صلاحیت حرفه ای می باشد.

حسابرسان داخلی حرفه ای همانند حسابرسان مستقل باید تابع الزامات اخلاق حرفه ای خود باشند که شامل صلاحیت حرفه ای، درستکاری، استقلال، بی طرفی و نظایر آن است. (چمبرز و همکار، ۲۰۱۴).

باتوجه به بررسی های انجام شده تحقیقاتی در زمینه تغییر و جابجایی مدیریت ارشد حسابرسی داخلی و تاثیر آن بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی مشاهده نشدولی رجیبی، (۱۳۸۴) بیان می کند که عامل تغییرات و جابجایی زیاد کارکنان مؤسسات حسابرسی باعث می شود بخشی از بدنه ی تخصصی مؤسسات حسابرسی که علاوه بر دانش فنی و تجربه ی حرفه ای، اطلاعات ذهنی بسیار ارزشمندی از صاحب کاران دارند به طور کارا و اثربخش در اختیار اهداف حرفه ای قرار نگیرد و حتی با فرض استمرار حضور آنها در حرفه ی حسابرسی، جابه جایی باعث میشود از اطلاعات آن ها استفاده ی بهینه ای به عمل نیامده و به دلیل هزینه های ناشی از جایگزینی کارکنان لایق، موجب کاهش قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل شود.

فخاریان، (۱۳۸۹) بیان می کند که رزش افزایی که یکی از مهمترین ویژگی های حسابرسی داخلی نوین است با درک نیازهای ذینفع ها و برخورداری از فرهنگ مشتری مداری، محقق میشود.

استقلال واحد حسابرسی داخلی، عامل مهمی در اثربخشی و مؤثر بودن و در نتیجه افزایش قدرت فعالیت های آن به شمار می آید. منشور فعالیت حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیر حسابرسی داخلی و کارکنان واحد حسابرسی داخلی را مجاز به انجام اعمالی که استقلال و بی طرفی آنان را تحت تاثیر قرار می دهد، نمی داند. طبیعتاً هر قدر سازوکارهای راهبری شرکتی بهتر و مؤثرتر در شرکت ها و سازمان ها اجرا شود، استقلال حسابرسی داخلی در حد مطلوبتری حفظ خواهد شد و نتایج حاصل از عملکرد حسابرسی داخلی مفیدتر خواهد بود. با توجه به مقررات جدید در سطح بین الملل (که هنوز در ایران الزامی نشده) چون واحد حسابرسی داخلی زیرمجموعه کمیته ی حسابرسی قرار گرفته و ریاست کمیته ی حسابرسی نیز عملاً توسط اعضای غیر موظف (مدیران مستقل که در ایران به مدیران غیرموظف ترجمه شده) اعمال می شود، استقلال واحد حسابرسی بیشتر شده و انتظاری رود گزارشهای واحد حسابرسی داخلی مؤثر واقع شود. (دوانی، ۱۳۹۰).

طبق بند ۲ ماده ۶ منشور فعالیت حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار با عنوان مسئولیت ها، اهم مسئولیت های واحد حسابرسی داخلی را تدوین برنامه

برقراری ارتباط یکی از حیاتی ترین مهارت های حسابرسان داخلی است که بدون آن دستیابی به اهداف مورد نظر حسابرسان حتی گاهی غیر ممکن به نظر می رسد. اهمیت این مهارت هر روزه رو به افزایش است تا جایی که سیگال<sup>۱۳</sup> (۲۰۰۰)، در تحقیق پیمایشی خود سؤالی را با این مضمون از مدیران و حسابداران مطرح کرد: "تغییری که در کار شما طی ۵ سال گذشته رخ داده و مهمترین دانش و مهارتی که جهت انجام مؤثرتر وظایفتان کسب کرده اید چه بوده است؟" حدود ۵۰ درصد پاسخ دهندگان به مهارت های کامپیوتری اشاره کرده و بعد از آن، مهارت برقراری ارتباط و اطلاع از جنبه های مختلف کسب و کار، بیشترین ضریب اهمیت در پاسخ ها را به خود اختصاص داده بود.

کورام و همکاران<sup>۱۴</sup> (۲۰۰۸)، نشان دادند در سازمان های با سیستم حسابرسی داخلی نسبت به سازمان های بدون حسابرسی داخلی احتمال شناسایی و گزارش وقوع تقلب توسط خود آن شرکت ها بیش تر است.

مدیر حسابرسی داخلی باید از حق دسترسی مستقیم و بدون محدودیت به مدیریت ارشد و هیات مدیره برخوردار باشد (استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی، ۲۰۱۳).

حسابرسی داخلی دارای نقش مهم و حیاتی در مدیریت و راهبری عملیات سازمان است. سازمان هایی که از واحد حسابرسی داخلی کارآمد و اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرات کسب و کار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند. از همین رو، از اقدامات اصلاحی مناسب به منظور بهبود مستمر محیط کسب و کار خود استفاده می کنند. طبق بند ۱۳۰ استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی، (۲۰۱۳) با عنوان برنامه کنترل و بهبود کیفیت، مدیر حسابرسی داخلی باید یک برنامه کنترل و بهبود کیفیت تدوین نماید که کلیه جنبه های فعالیت حسابرسی داخلی را پوشش داده باشد. این برنامه ضمناً کارایی و اثربخشی فعالیت حسابرسی داخلی را ارزیابی نموده و فرصت های بهبود را شناسایی می کند.

انجمن حسابرسان داخلی در گزارش دوم تحقیق ۲۰۱۰ خود که در ۱۰۷ کشور و با تعداد ۱۳،۵۲۸ پاسخ تأیید شده انجام شده است، مهارت هایی را به عنوان صلاحیت ها و شایستگی های اساسی برای حسابرسان داخلی را پیمایش نموده است. (منتی و همکار، ۱۳۹۳). حسابرسی داخلی نیازمند افراد با صلاحیت است که توانایی هایی بیش از مهارت های سنتی معمول داشته باشند. (ارنست و یانگ، ۲۰۱۲). اسکندربیناتی، (۱۳۹۱) معتقد است که یکی از معیارهای با اهمیت در کسب

تخصص موجب ارائه خدمات با کیفیت بالاتر می گردد. با توجه به بیان کیمبرلی (۲۰۰۴) حسابرسان داخلی با آشنایی با صنعت صاحبکار می تواند بین خود و سایر همکاران خود تمایز را حس نموده و از قدرت سازمانی بالاتری برخوردار باشند. اعتمادی و همکاران (1388) نیز با بررسی نقش تخصص صنعت حسابرسان در مدیریت سود بیان میکنند حسابرسان متخصص صنعت، حسابداری با کیفیت تری به صاحبکاران خود ارائه می کنند.

رضازاده و همکاران (۱۳۸۷)، به بررسی تأثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی حسابرسان و انگیزه آن ها برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابداری پرداختند، که نتایج تحقیق آن ها نشان می دهد، انگیزه حسابرسان برای ادامه همکاری با مؤسسات حسابداری با میزان رضایت شغلی آن ها رابطه مثبت و معناداری دارد.

با مرور ادبیات در حسابداری داخلی متوجه می شویم که تحقیقات مختلفی در زمینه "اندازه" واحد حسابداری داخلی (گودوین - استیوارت و همکار ، ۲۰۰۶ . پراویت و همکاران ، ۲۰۰۹) "تجربه و گواهی نامه" های حسابداری داخلی (مت زین و همکاران ، ۲۰۰۶ ، مایسرو شنایدر ، ۱۹۸۸) "کنترل های داخلی" (های و همکاران ، ۲۰۰۸: گودوین و استیوارت، ۲۰۰۶) صورت گرفته است ولی هیچگونه از آنها عمر حسابداری داخلی در سازمان را در نظر نگرفته اند. هر چند مطالعه ای تا کنون در زمینه ارتباط بین تاسیس واحد حسابداری داخلی (عمران) با قدرت آن مشاهده نشده است ولی مطالعات زیادی در زمینه تاثیر سن شرکت با عملکرد آن وجود دارد. نتایج تمام این مطالعات نشان دهنده رابطه مثبت و مستقیم بین سن شرکت و کارایی آن (آرو ، ۱۹۶۲) امید به زندگی شرکت (دانی ، روبرت و ساموئلسن ، ۱۹۸۹) و ارزش و سود بالا برای شرکت (هاپن هاین ، ۱۹۹۲) می باشد. بعلاوه این مطالعات نشان می دهند که شرکتهای با سابقه (قدیمی)، دارای دانش بالا ، مزیت یادگیری ، بهینه کردن عملکرد بهتر و غلبه بر کمبودهای بدیع و تازه (ماجومدار ، ۱۹۹۷) می باشند. به نظر می رسد که شرکتهای با سابقه بالا با سرمایه گذاری در بخش پژوهش و توسعه ، کسب تجربه زیاد ، آموزش و یادگیری کارکنان عملکرد بهتری دارند (بهاک و گورت ، ۱۹۹۳) . بطور کلی نتایج تحقیقات گذشته نشان می دهد که شرکتهای قدیمی ، " منحنی آموزشی " آنها بهبود یافته ، امکان ایجاد شرایط بالقوه یادگیری اجرا و توسعه فعالیتهای عملیاتی خود را دارا می باشند ، بهبود تخصص و تجربه در عملکرد و تصمیم گیری دارند ، استاندارد نمودن عملیات را انجام داده اند ، کاهش هزینه های عملیاتی و بالابردن کیفیت شرکت که می تواند عملکرد شرکت را افزایش دهد از برنامه های آنها می

انعطاف پذیر سالانه حسابداری داخلی بیان می کند. فخاریان (۱۳۸۹) بیان می کند بنابر تحقیق و توصیه های مؤسسه ی حسابداری بین المللی پرایس واترهایس کوپرز تحقق اهداف و ارتقاء کیفیت کار حسابرسان داخلی مستلزم اتخاذ تدابیری همچون تنظیم برنامه ی انعطاف پذیر حسابداری داخلی بر پایه ی ارزیابی کنترل های داخلی و ارزیابی ریسک است.

بررسی پیشینه تحقیق در زمینه سابقه و تجربه نشان می دهد که تجربه بالای حسابرسان باعث فراهم آمدن شواهدی است که موجب بهبود عملکرد حسابرسان می شود (تامسون<sup>۱۵</sup>، ۱۹۹۰). تجربه و سابقه برای حسابرسان داخلی خیلی مهم است ، زیرا بسیاری از فضاوت هایی که در راستای نظارت صورت می پذیرد کیفی و ذهنی بوده و اقدامات و توانایی های مدیریتی کارکرد بیشتری نسبت به آن چه در ظاهر بوده و با چشم دیده می شود دارد . (زلکیلی ، ۲۰۱۱) . بنابراین در نبود معیارهای عینی ، کارکنان حسابداری داخلی فاقد تجربه (یاداری تجربه کم) در حسابداری قبلی به احتمال زیاد در حوزه های نظارت (برای مثال در حسابداری و حسابداری ، ) تصمیمات غیر بهینه اخذ می کنند . به ویژه ممکن است کارکنان حسابداری داخلی بی تجربه ، دانش فنی مورد نیاز را نداشته باشند یا دارای مهارت حل مشکل مورد لزوم نباشند . (دی زورت ، ۱۹۹۸) . بعلاوه پیش بینی می شود که کارکنان حسابداری داخلی دارای تجربه قبلی و متخصص در امر حسابداری با ارائه ارزش آفرینی بیشتر باعث بهبود کنترل های داخلی سازمان شوند (برودی و همکاران ، ۱۹۹۸) ، و کارکنان حسابداری داخلی با تجربه تر رفتار غیراخلاقی را نسبت به کارکنان کم تجربه تر بهتر و با وضوح بیشتری تشخیص می دهند . (لارکین ، ۲۰۰۰) . همچنین نتایج مطالعات قبلی تأیید می کند که حسابرسان مستقل معتقدند که تجربه کارکنان حسابداری داخلی معیار بسیار مهمی برای توصیف شایستگی آنها می باشد . سویدان و قسیم (۲۰۱۰) نشان دادند که حسابرسان مستقل از تجربه حسابرسان داخلی به منظور جلوگیری از دوباره کاری های دامنه رسیدگی های خود که باعث هزینه حسابداری صورتهای مالی است استفاده می کنند.

حسابرسانی که در صنعت مورد نظر تخصص دارند به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت می توانند حسابداری را با کیفیت بالاتری انجام دهند. به علاوه، هر قدر مؤسسه حسابداری تجارب بیشتری در صنعت خاصی کسب نماید، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابداری با کیفیت برتر پیدا می کند (دان و همکاران<sup>۱۶</sup>، ۲۰۰۰). هوگان<sup>۱۷</sup> (۱۹۹۷)، معتقد است که پیچیده شدن صنایع نیازمند افزایش تخصص است و وجود

باشد (زلکیلی، ۲۰۱۱). با استنتاج از تحقیقات اشاره شده این تحقیق بطور ویژه نشان می دهد که سالهای زیاد سابقه موجودیت (تاسیس) واحد حسابرسی داخلی (قدیمی) در سازمان، این واحد را بهتر جلوه می کند و در نتیجه به نظر می رسد قدرت واحد حسابرسی داخلی را بالا ببرد. این به این خاطر است که واحد حسابرسی داخلی در زمینه نیروی انسانی و آموزش سرمایه گذاری بیشتری کرده است. و این امر امکان افزایش قدرت حسابرسی داخلی را در سازمان بالا خواهد برد. بعلاوه پیش بینی می شود که سابقه بالای حسابرسی داخلی در سازمان، امکان افزایش شایستگی و شناساندن کارکنان حسابرسی داخلی را در سازمان بالا می برد که در نتیجه واحد حسابرسی داخلی توانایی اجرای عملکرد بهتر عملیات و تصمیم گیری کنترلی را پیدا خواهد نمود، همچنین حسابرسی داخلی قادر خواهد بود در طول زمان به عملیات و سیستم ها و فرآیند سازمان تسلط پیدا کند، و در حسابرسی به درجه ای از قاطعیت و اثر بخشی خواهد رسید (پتی و کازانسان، ۱۹۹۶) (بل، مارس، سولومون و توماس، ۱۹۹۷) با عنایت به تحقیقات گفته شده، این تحقیق پیش بینی می کند که ارتباط مستقیمی بین عمر حسابرسی داخلی و قدرت حسابرسی داخلی وجود داشته باشد.

تردید حرفه ای نگرشی مشتمل بر داشتن ذهن پرسش گر و ارزیابی نقادانه از شواهد حسابرسی است. در همه ی کارهای حسابرسی، اجرای تردید حرفه ای ضروری است. نبود یا عدم کفایت تردید حرفه ای یکی از شایع ترین دلایل عدم کشف تقلبات بااهمیت است. هنگامی که حسابرسان داخلی با استفاده از تردید حرفه ای بر اثربخشی کنترل های داخلی تمرکز می کنند، احتمال برجسته کردن نشانه های تقلب از سوی آنها افزایش می یابد و افزون بر آن احتمال کشف اقدامات متقلبانه احتمالی وجود خواهد داشت.

ابراهیمی، (۱۳۹۱) معتقد است در دنیای تجارت امروزی، فناوری به عنوان یک توانمند ساز و کنش یار کلیدی شناخته شده است، که به شرکتها این امکان را می دهد تا به کارایی، بهره وری و سود آوری بیشتری دست یابند. با داشتن مهارت ها و توانایی ها در کامپیوتر و فن آوری اطلاعات، حسابرسان داخلی قادر خواهند بود سیستم ها و اطلاعات سازمان را مورد بررسی قرار داده که این امر می تواند فعالیتهايشان را با کارایی بالایی مدیریت کنند. ابزارهای اتوماسیونی، حسابرسان داخلی را قادر خواهند ساخت تا بهره وری فردی را افزایش داده و کارایی وظایف حسابرسی داخلی را بالا ببرد. (زلکیلی، ۲۰۱۱).

تکیه حسابرسان مستقل بر حسابرسی داخلی می تواند از روش های غیر ضروری و تکراری حسابرسی اجتناب نماید. این کار همچنین می تواند برای حسابرسان مستقل مفید باشد، چون حسابرسان داخلی مزایای خاصی دارند. آنها عموماً در مورد روش ها، سیاست ها، و شرایط تجاری شرکت نسبت به حسابرسان مستقل آگاهی بیش تری دارند. (شیندر، ۲۰۰۹). حسابرسان داخلی و مستقل باید به کار یکدیگر اتکا کنند. انصاری و همکار، (۱۳۸۸)، در پژوهش خود به این مطلب اشاره کرده اند که یکی از مهمترین استفاده کنندگان از نتایج کار حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل هستند و از نتایج حسابرسی داخلی، حسابرسی مستقل را از جنبه های مختلفی تحت تأثیر قرار می دهد، که در نهایت منجر به کاهش بودجه زمانی و ریالی (هزینه) در برنامه حسابرسی مستقل می شود. تاخیرهای بیش از حد، موقعیت یکسان مبنی بر دسترسی برابر به اطلاعات را برای شرکت کنندگان در بازار بورس را به خطر انداخته. (هاکانسون<sup>۱۸</sup>، ۱۹۷۷) و تحقیقات اخیر در مورد مهلت ارائه صورت های مالی حسابرسی شده همگی نیاز به افزایش کارایی حسابرسی داخلی را یادآور شده اند. پیزینی<sup>۱۹</sup> - (۲۰۱۰)، در تحقیقی تأثیر شایستگی حسابرسان داخلی را بر مدت زمان اجرای حسابرسی مستقل مورد بررسی قرار داد. نتایج این تحقیق نشان داد که شایستگی حسابرسان داخلی رابطه معکوسی با تاخیر گزارش حسابرسان مستقل داشت. هسلین جوهری<sup>۲۰</sup> (۲۰۰۷)، در تحقیقی با عنوان شناسایی دلایل طولانی شدن مدت زمان اجرای عملیات حسابرسی تمرکز نموده است. نتایج تحقیق بیانگر این بود که طولانی شدن گزارشگری، ارتباط نزدیکی با اندازه شرکت و همچنین اتکا حسابرسان مستقل بر کار حسابرسی داخلی به دلیل شایستگی آنها دارد. در فرآیند تهیه اطلاعات به موقع، مربوط و قابل اتکاء یکی از عواملی که می تواند به حسابرسان مستقل کمک کند قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی در شرکت صاحبکار و ارتباط هر چه بیشتر این واحد با حسابرسان مستقل است. آنچه مسلم است این است که اتکاء حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی در فرآیند حسابرسی مالی باعث استفاده بهینه سازمانی<sup>۲۱</sup> (در سطح خرد) و منابع اجتماعی<sup>۲۲</sup> (در سطح کلان) خواهد شد (عبدالرحمن<sup>۲۳</sup>، ۲۰۰۴)، چرا که حسابرسی داخلی، به دلیل مداومت همکاری با واحد اقتصادی و پافشاری در پی گیری موارد، می تواند کاراتر از حسابرسی سالیانه صورتهای مالی باشد. وجود یک واحد حسابرسی داخلی با قدرت حرفه ای معمولاً سبب تعدیل نوع، ماهیت و زمان بندی اجرای روش های حسابرسی و کاهش حدود روش های مورد اجرای حسابرسی مستقل می

فشار بودجه زمانی است و چنین رفتارهایی می تواند به صورت های مختلف بروز نماید. این قبیل رفتارها که معلول فشار بودجه زمانی نامتعارف است می تواند بطور مستقیم و غیرمستقیم بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی تاثیر منفی بگذارد.

رحمانی، (۱۳۹۴) بیان می کند که پیشرفت و توسعه ی حرفه ی حسابرسی داخلی در ایران نیز می تواند در سایه ی نهاد سازی برای این حرفه انجام شود. یکی از اهداف نهاد سازی در حرفه ی حسابرسی داخلی در ایران را می توان "ترویج انضباط و اخلاق در حسابرسان داخلی" برشمرد. رحمانی، (۱۳۹۴) معتقد است یکی از اهداف نهاد سازی در حرفه ی حسابرسی داخلی در ایران را می توان "توسعه استانداردها و سایر رهنمودها حرفه ای حسابرسی داخلی به صورت یکپارچه و جامع" برشمرد. همچنین کمالی زارع و همکار، (۱۳۹۳) بیان می کنند، حسابرسی داخلی باید در چارچوب استانداردها و عرف حرفه ای اجرا شود تا اثر بخش باشد. اصول کلی و اساسی لازم برای اثر بخش بودن حسابرسی داخلی را رهنمود حسابرسی داخلی، مشخص کرده است.

حساس یگانه و همکاران (۱۳۹۱) معتقدند حسابرسی با کیفیت بالاتر، با احتمال بیشتری عملکردهای حسابداری مورد تردید را کشف میکند زیرا مؤسسه های حسابرسی با کیفیت، دارای تخصص، منابع و انگیزه های بیشتری برای کشف اشتباه و تقلب هستند. (حساس یگانه و همکاران ۱۳۹۱) به نقل از فولد و همکار، ۱۹۷۸ معتقد است که هر چه قدرت مدیریت بیشتر باشد، کیفیت مراقبت ها نیز بالاتر خواهد بود. صاحب نظران عواملی چون تخصص حسابرس در یک صنعت خاص، شهرت حسابرس، عضویت حسابرس در مجامع حرفه ای، حق الزحمه حسابرسی، اندازه مؤسسه حسابرسی، نتایج بررسی هم پیشگان و موارد دیگری از این دست را نیز مبین کیفیت حسابرسی برمی شمارند. حسابرسی داخلی با کیفیت می تواند منجر به تحقق اهداف و وظایف محول شده به حسابرسان داخلی در بنگاه های اقتصادی گردد، به عبارتی تنها وجود واحد حسابرسی داخلی در سازمان ها نمی تواند متضمن تحقق کامل اهداف سازمانی و مدیریتی باشد، بلکه حسابرسی داخلی اثربخش و کارآمد است که به موجب ارائه خدمات سودمند به افراد درون سازمانی به طور خاص و افراد برون سازمانی به طور عام می گردد. لذا شرکتها با در نظر گرفتن عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی، شامل: میانگین تجربه کاری حسابرسان داخلی، تعداد حسابرسان حرفه ای شاغل در کمیته حسابرسی داخلی، مدت زمانی را که حسابرسان داخلی طی هر سال مالی تحت آموزش قرار می گیرند و میزان خدماتی که توسط واحد حسابرسی

شود، همچنین میزان اتکاء بر عملکرد حسابرسان داخلی به عواملی چون، تمایل حسابرسان مستقل به اتکاء و توانایی، شایستگی و بی طرفی حسابرسان داخلی در عملکرد خود بستگی مستقیم دارد. اتکاء بر عملکرد حسابرسی داخلی زمانی امکان پذیر است که حسابرسان مستقل بتوانند بی طرفی و کیفیت فعالیت های حسابرسان داخلی و سایر ویژگی های مربوط را ارزیابی کنند (آلبرت، ۱۹۹۳).

میزان یا درجه ورود و خروج نیروی انسانی برای هر سازمان معیاری برای سنجش موفقیت است. (داریانی، ۱۳۹۲). انتظار می رود طرح چرخش حسابرسی داخلی باعث ریسک پراکندگی اطلاعات، کاهش قدرت چانه زنی حق الزحمه حسابرسی مستقل، ایجاد دامنه و وسعت تعدد حسابرسان داخلی برای شرکت، عدم آشنایی حسابرس داخلی جدید با صنعت صاحبکار گردیده که در صورت وجود قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی در سازمان به دلیل اعمال قدرت و اظهار نظر و ایجاد کنترل های داخلی لازم به نظر می رسد نیاز به طرح موضوع چرخش حسابرسی داخلی منتفی می باشد. تحقیقاتی در خصوص چرخش حسابرسی داخلی مشاهده نگردیدولی جعفری (۱۳۸۷)، در یک پژوهش به بررسی تاثیر چرخش موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش حسابرسی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته. منظور از چرخش موسسات حسابرسی تعویض حسابرسان در دوره های زمانی حداکثر ۴ ساله و کیفیت حسابرسی نیز حاصل جمع شایستگی (توانایی کشف اشتباهات) و استقلال حسابرسان (انگیزه گزارش موارد کشف شده) می باشد. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل اطلاعات جمع آوری شده و آزمون فرضیات تحقیق نشان می دهد که چرخش موسسات حسابرسی موجب افزایش کیفیت حسابرسی نمی شود.

بدیهی است مادامیکه بودجه زمانی بطور مطلوب و مناسب تهیه گردد زمینه مناسب برای تحقق اهدافی نظیر کنترل کیفیت عملیات حسابرسی، افزایش توانایی و ایجاد انگیزه در حسابرسان داخلی را فراهم می آورد. حسابرسان داخلی به منظور اجرای صحیح مسئولیت های خود مجبور به انجام عملیات حسابرسی در یک سطوح منطقی از مراقبت های حرفه ای، دقت و هوشیاری می باشند. حال اگر بودجه زمانی انجام کار به دلایلی بطور نامتعارف و نامناسب تنظیم گردد بطوری که حصول آن غیرممکن و از سویی لزوم دستیابی به آن مورد تاکید قرار گیرد، خود منجر به بروز مشکلات چند خواهد شد. مهمترین این مشکلات از دست دادن انگیزه برای حسابرسان داخلی و توسل به انجام امور غیر حرفه ای می باشد. توسل به انجام امور غیر حرفه ای یکی از رایج ترین روش های مقابله با



نتیجه برای فرض اصلی، فرضیات فرعی با استفاده از عوامل مذکور خواهیم داشت.

#### ۴- روش شناسی پژوهش

با توجه به ماهیت پژوهش در حوزه حسابرسی داخلی و بر اساس فرضیات این مطالعه از دو نوع طرح تحقیق استفاده می-شود. در طرح تحقیق اول که یک طرح زمینه یابی میدانی توصیفی است با استفاده از ابزار پرسشنامه، مصاحبه و بر اساس مطالعات پیشین، ابعاد مسئله بررسی شده و ۹۵ عامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی (پیوست ۱) و مکانیزم اثرگذاری آنها شناسایی شده و اعتبار آنها بر اساس الگوی دلفی و تبادل نظر با متخصصین بررسی گردید. در این مرحله جامعه آماری خبرگان حسابرسی و شاغلان این امر بوده است. لذا این مرحله از مطالعه که یک مرحله زمینه یابی توصیفی است ابتدا به کمک مطالعات کتابخانه ای، مصاحبه و آزمون محدود و سپس به کمک ابزار پرسشنامه ای انجام شد. پس از استخراج فهرست اولیه از عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی، با توجه به تعداد زیاد عوامل مذکور و به منظور کسب مناسب نتایج تحقیق، در مرحله بعدی با طراحی پرسشنامه کتبی مناسب، در میان خبرگان حرفه حسابرسی خصوصاً حرفه حسابرسی داخلی، اعتبار ۹۵ عامل مذکور مجدداً از خبرگان و باور شخصی و با اولویت بندی جهت کسب ۳۰ عامل از عوامل مذکور اخذ گردید. پس از گردآوری نظرات خبرگان در مرحله اولیه، و به منظور بدست آوردن مدل نهایی تحقیق، ۳۰ عامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی از میان نظر خبرگان، مطالعات کتابخانه ای و مصاحبه که در مرحله قبلی مشخص گردیده بود، پرسشنامه نهایی تنظیم و در جامعه بزرگتر و در میان اهل خبره از جمله اعضای انجمن حسابرسان داخلی ایران، توزیع گردید. در طرح تحقیق دوم جهت جمع آوری شواهد تاریخی به عنوان پشتوانه عملی طرح تحقیق اول، از یک طرح تحقیق همبستگی استفاده شده است. در این مرحله به کمک یک الگوی رگرسیونی پانل دیتا<sup>۲۴</sup> همبستگی متغیرهای مستقل و وابسته مورد آزمون قرار گرفت. در این مرحله وبه منظور پاسخ به پرسش های تحقیق و برای بدست آوردن رابطه حق الزحمه حسابرسی مستقل با قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و یافتن پاسخی برای میزان همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورتهای مالی و قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و همچنین همکاری با حق الزحمه، علاوه بر توزیع پرسشنامه در بین شرکتهای بوری سازمان بورس و اوراق بهادار از میان صورتهای مالی شرکتهای مذکور عواملی همچون میزان دارایی، بدهی و... استخراج گردید.

داخلی به شرکت ها ارائه می شود و توجه به رده مدیریتی که گزارش حسابرسی داخلی به وی ارائه می شود و حدود عملکرد واحد حسابرسی داخلی از اثربخشی و کارآمدی آن اطمینان حاصل می نمایند. یافته های پراویت و همکاران (۲۰۰۹) نشان داد که کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و نه فقط وجود آن، میزان مدیریت سود را تعدیل می کند بنابراین، نقش مهمی در فرایند گزارشگری مالی ایفا می کند. یکی از عوامل اصلی که موجب ارتقای کیفیت اطلاعات و کاهش ریسک اطلاعاتی گزارش های منتشره از سوی شرکتهای میشود، ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت بالاتر میباشد. تحقیقات انجام شده چنین مطرح میکنند که "حسابرسی با کیفیت بالاتر" اعتبار اطلاعات تهیه شده را بهبود میبخشد. در حقیقت جامعه در معنای عام آن همواره خواستار دریافت خدمات با کیفیت حسابرسی بوده است. سهل انگاری و قصور حسابرسان در ارائه خدمات حسابرسی با کیفیتی که از آنان به عنوان افراد حرفه ای انتظار می رود، همواره با واکنش تنبیهی از سوی جامعه همراه بوده است. حسابرسان به دادگاه فراخوانده میشوند، به پرداخت خسارتهای سنگین محکوم شده و شأن و جایگاه اجتماعی خود را ازدست میدهند و حتی اگر به دادگاه هم فراخوانده نشوند جامعه نوعی مجازات اجتماعی را برای آنان در نظر میگیرد و برای مثال آنان را به داشتن جیبهای بسیار بزرگ ملقب (متهم) میسازد (ولک، ۲۰۰۶).

#### ۳- فرضیه های پژوهش

از آنجا که هدف این رساله بررسی عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی می باشد فرضیات تحقیق به صورت زیر خواهد بود:

- بین عوامل قدرت شناسایی شده با قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
- از دیدگاه عوامل شناسایی شده، حرفه حسابرسی داخلی از قدرت کافی برخوردار است
- بین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورتهای مالی، و قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
- بین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورتهای مالی، و حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری وجود دارد.
- ارتباط منفی و معنا داری بین قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی وجود دارد.

بدیهی است به جای عنوان عوامل شناسایی شده قدرت، عوامل قدرت به شرح جدول شماره ۱ قرار داده شد و در

۵۴ پرسشنامه بصورت تکمیل شده و قابل استفاده، دریافت گردید.<sup>۲۵</sup>

دوره مالی آنها منطبق بر سال شمسی باشد. شرکتهای سرمایه گذاری، بانک، بیمه ای و اعتباری نباشند. ورشکسته نباشند. در بازه زمانی ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ نماد آنها حذف نشده باشد. (بطور پیوسته فعالیت داشته و صورت های مالی مورد نیاز را ارائه کرده باشند). شاخص متوقف شده طی سالهای ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۳ نداشته باشند. خدماتی نباشند. تولیدی باشند واحد حسابرسی داخلی داشته باشند.

با توجه به ماهیت و فرضیات این تحقیق روش نمونه گیری در این مطالعه، نمونه گیری تصادفی سیستماتیک می باشد. رویه کلی مطالعه از منظر روش شناسی به این صورت است که ابتدا به کمک نرم افزار Excel داده های حاصل از پرسشنامه پردازش و آماده شده و سپس به کمک آماره آلفای کرونباخ پایایی پرسشنامه سنجیده شده و نتایج حاصله تجزیه و تحلیل می گردند. همچنین نظر به اینکه داده های مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار مستقیماً با استفاده از ابزار گردآوری داده ها از منابع دست اول توسط پژوهشگر استخراج شده و مکرر با منابع اصلی مقایسه شده و خطاهای تحریری آن ها برطرف گردیده است، لذا داده های مالی و ابزارهای گردآوری آن از دقت، اعتبار و پایایی مناسبی برخوردار است. بر این اساس در این مطالعه با استفاده از از مدل رگرسیون مورد استفاده توسط منان و ویلیامز (۲۰۰۱) شواهد سیستماتیک در مورد روند حق الزحمه حسابرسی جمع آوری می شود. اغلب مدل های حق الزحمه حسابرسی از تعداد زیادی از متغیرهای مستقل استفاده کرده اند. مدل منان و ویلیامز (۲۰۰۱) به شرح ذیل می باشد.

$$LFEE_{it} = \text{bot} + b1t + LASSET_{it} + b2t + SQSUBS_{it} + b3t + INVREC_{it} + b4t + MSHARE_{it} + b5t + LEVERAGE_{it}$$

متغیر وابسته در این مدل LFEE عبارت است از لگاریتم طبیعی حق الزحمه حسابرسی که به صاحبکار تحمیل می شود. میزان حق الزحمه از طریق پرسشنامه توزیع شده در بین جامعه ورقم آن بین کمتر از ۳۰۰ میلیون ریال تا بیش از ۹۰۰ میلیون ریال تعیین شده است.

LASSET: لگاریتم طبیعی جمع دارایی ها است که به عنوان شاخص برآورد اندازه واحد مورد رسیدگی استفاده می شود.

SQSUBS: ریشه دوم تعداد شرکتهای تابعه مورد رسیدگی است و معیاری برای پیچیدگی واحد مورد رسیدگی می باشد.

در این پژوهش از این رو که در پی یافتن رابطه معنادار بین متغیرهای تحقیق هستیم و همین طور به مطالعه حدود تغییرات متغیر وابسته با توجه به حدود تغییرات متغیرهای مستقل پرداختیم، از نظر ماهیت و محتوایی در زمره پژوهش های همبستگی قرار می گیرد.

تحقیق حاضر از لحاظ نوع کار تحقیقاتی و از نظر هدف، یک تحقیق کاربردی است که از اطلاعات واقعی و روش های مختلف آماری برای رد یا عدم رد فرضیه ها استفاده می گردد، و در حوزه تئوری اثباتی قرار می گیرد.

انجام این پژوهش در چارچوب استدلال قیاسی - استقرائی می باشد، بدین معنی که مبانی نظری، نظر خبرگان و پیشینه پژوهش از راه مطالعات کتابخانه ای، پرسشنامه، مقالات و سایت ها در قالب قیاسی و گردآوری اطلاعات برای تأیید یا رد فرضیه ها در قالب استقرائی می باشد.

با توجه به مطالب فوق و با توجه به ماهیت پژوهش در حوزه مالی و اقتصادی، در این پژوهش سعی شده است تا مدلی در راستای اهداف تحقیق مبتنی بر روش های اقتصادسنجی طراحی شود. برای این مقصود از تحقیق های توصیفی بهره برداری می شود، تحقیق توصیفی آنچه را که هست بدون دخل و تصرف توصیف و تفسیر می کند و در این تحقیق توصیفی از روش همبستگی در داده ها استفاده می شود. در نتیجه این تحقیق از نوع توصیفی همبستگی بوده و درصدد پاسخگویی به سوالات پژوهش خواهد بود.

از آنجا که موضوع مطالعه حاضر شناسایی عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی در ایران می باشد، لذا محدوده جغرافیایی این مطالعه کشور ایران بوده و از آنجا که هدف تحقیق مربوط به قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی در شرکت های مختلف در مرز ایران می باشد، در مرحله نخست جهت شناسایی عوامل موثر از طریق اینترنت نظر ۵۶۰ نفر از خبرگان حرفه حسابرسی خصوصاً حسابرسی داخلی (اعضای انجمن حسابرسان داخلی ایران که تنها مرجع حسابرسی داخلی در ایران است و یک گروه حرفه ای تلقی می شود)، شاغلان این حرفه و مدرسان این حوزه که بصورت تصادفی انتخاب شدند از طریق پرسشنامه جویا شده که در نهایت تعداد ۱۲۷ پرسشنامه تکمیل شده قابل استفاده دریافت گردید.

سپس در مرحله بعد و در این مطالعه جهت جمع آوری اطلاعات لازم از بین ۶۸۳ شرکتهای بورسی موجود در جامعه آماری تعداد ۱۹۷ شرکت بطور سیستماتیک و پس از اعمال قیود به شرح ذیل انتخاب و پرسشنامه های مربوطه بصورت الکترونیکی برای روسای حسابرسی داخلی، مدیران مالی و کارشناسان مالی/حسابرسی ایشان ارسال شد که از این تعداد

ارتباط بین قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی با همکاری حسابرسی داخلی و میزان حق الزحمه حسابرسی مستقل نشان می دهد که حسابرسان مستقل می توانند به گزارشات حسابرسی داخلی تکیه نمایند که این امر می تواند باعث کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل گردد. این نتیجه با تحقیقات ایوت و کورپی (۱۹۷۸) و هو و هاچینسون (۲۰۱۰) که در زمینه کیفیت حسابرسی داخلی و تاثیر آن بر حق الزحمه حسابرسی مستقل انجام شده همخوانی دارد. دوم اینکه با توجه به رابطه منفی بین قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی با حق الزحمه حسابرسی مستقل و یک رابطه مکمل، به نظر می رسد شرکت ها توجه به عوامل حاکمیت شرکتی را بیشتر مورد اهمیت قرار می دهند. بنابراین شرکت ها علاقمند هستند تا از ابزار قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی به عنوان مکانیزم تکمیلی استفاده نمایند. به عبارتی شرکت ها خواهان توجه بیشتر به حسابرسی داخلی تا پرداخت بیشتر حق الزحمه حسابرسی مستقل می باشند. همین مسئله متعاقباً باعث شد تا بعنوان پروژه تحقیقاتی مدنظر قرار گرفته به این دلیل که طبق بررسی های به عمل آمده، در ایران، تا این زمان تحقیقاتی در خصوص قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و تاثیر آن بر حق الزحمه حسابرسی مستقل مشاهده نشده است و فقط تحقیقات فلیکس وهمکاران (۲۰۰۱) و زیکیلیفی (۲۰۱۱) ارتباط بین کیفیت حسابرسی داخلی و رابطه آن را با حق الزحمه حسابرسی مستقل مشاهده شده است. بطور کلی این مطالعه و تحقیق تائید می کند که بین قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل و همکاری با حسابرسی مستقل ارتباط وجود دارد.

#### ۵-۲- دستاوردهای کاربردی پژوهش

این تحقیق از منظر کاربردی و عملیاتی می تواند به قانون گذارانمانند سازمان بورس و اوراق بهادار، انجمن حسابرسان خبره ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران کمک شایانی نماید.

- ۱) همچنین این نتایج می تواند برای شرکت ها، از این منظر که عوامل قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی چه عواملی هستند و فواید آن چیست؟ آگاه شوند. به طور اخص، دستاوردهای ذیل قابل اشاره می باشند:
- ۲) بهبود خط و مشی ها و طراحی ساختار حاکمیت شرکتی (مثلاً در طراحی کمیته حسابرسی و اینکه اعضاء کمیته باید مستقل باشند). در ایران منشور کمیته حسابرسی الزام به استقلال اکثریت اعضاء کمیته شده است نه همه آنها. با توجه به نتایج تحقیق

INVREC: عبارت است از نسبت مجموع موجودیها و حسابهای دریافتی به کل دارایی های واحد مورد رسیدگی MSHARE: نسبت سهم بازار موسسه حسابرسی را نشان می دهد که شاخصی از تخصص موسسه حسابرسی است. کراسول و دیگران (۱۹۹۵) نشان دارند که سهم بالاتر بازار فرصتی را فراهم می کند که حق الزحمه بیشتری به صاحبکاران تحمیل شود.

LEVERAGE: معادل نسبت کل بدهی های واحد مورد رسیدگی به جمع کل دارایی ها است و متغیری است برای وضعیت مالی صاحبکاران.

در این مطالعه به منظور بررسی تاثیر همکاری و قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل، از مدل ویلیامزومنان (۲۰۰۱) استفاده شده است به نحوی که در آن علاوه بر متغیرهای فوق الاشاره، از دو متغیر قدرت و همکاری نیز استفاده شده است که در ذیل تعریف می شوند:

LASSIST: براساس تحلیل مولفه اصلی تکنیک

PCAMتغییر همکاری از پرسشنامه استخراج شده است

LPOWER: متغیر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی

براساس مولفه اصلی تکنیک PCA و از ۳۰ مولفه قدرت اولیه در بخش اول پرسشنامه استخراج گردید.

#### ۵- دستاورد های پژوهش

##### ۵-۱- دستاوردهای ادبیات پژوهش

پیرو سوالات تحقیق می توان به چندین دستاورد اشاره نمود. همانطور که بیان گردید، این تحقیق می تواند حوزه تحقیقات حسابرسی داخلی به ویژه در زمینه قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و تحقیقات آتی در مورد ارزیابی قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی از نگاه حسابرسان مستقل و متعاقب آن تاثیر بر حق الزحمه حسابرسی مستقل را توسعه دهد. به ویژه این تحقیق سعی کرده خلاء تحقیقات تجربی در خصوص تاثیر متغیرهای حاکمیت شرکتی (حسابرسی داخلی) بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی را تاحدودی پر کند. همچنین تحقیق حاضر، مطالعه ترکیبی در خصوص عوامل قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی، تاثیر آن بر حق الزحمه حسابرسی مستقل و همکاری حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل را نشان میدهد.

بعلاوه، در تحقیق حاضر مشخص شد که ارتباط بین عوامل قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی با قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل و همکاری آن با حسابرسی مستقل چگونه است. از نگاهی این تحقیق می تواند ۲ دستاورد مهم داشته باشد. اول اینکه نتایج ناشی از

یابی فرآیند حسابرسی داخلی امری حیاتی و ضروری است مفید واقع شود.

#### ۶- بحث و نتیجه گیری

این تحقیق ۵ فرضیه را در دو گروه مورد آزمون قرار داده است. فرضیات گروه اول به منظور سنجش میزان قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و ارتباط بین عوامل قدرت شناسایی شده و قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و همچنین ارتباط بین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورت های مالی و قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی می باشد که این فرضیات به شرح ذیل است:

- بین عوامل قدرت شناسایی شده با قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
- بین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورتهای مالی، و قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی رابطه معناداری وجود دارد.
- وضع موجود حرفه حسابرسی داخلی از قدرت مطلوب برخوردار است.

نتایج تحقیق موید تاثیر کلی عوامل ۳۰گانه بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی است، و عوامل ۲۵، (دانش و مهارت فناوری اطلاعات)، ۲۳ (عمر حسابرسی داخلی در سازمان)، ۹ (توالی و تعداد جلسات کمیته حسابرسی)، ۱۴ (صلاحیت حرفه ای و دارا بودن گواهینامه های معتبر در زمینه مالی، حسابرسی)، ۲۰ (سابقه و تجربه حسابرسان داخلی) و ۶ (استقلال کمیته حسابرسی) بیشترین رابطه و تاثیر را بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی دارند. همچنین علاوه بر اینکه آزمون فرضیه برای تک تک عوامل نشان داد که همه عوامل از نظر پرسش شندگان حتی بطور انفرادی بر قدرت حرفه ای موثر هستند، نتایج تحقیق نشان می دهد که همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورت های مالی دارای تاثیر مثبت و معنی دار بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی است. در خصوص نتایج تحقیق وضع موجود قدرت حرفه ای حسابرسان داخلی که اطلاعات آن از طریق پرسشنامه و از میان خبرگان حسابرسی داخلی و مدیران حسابرسی داخلی و مالی شرکت ها و به صورت مجزا اخذ گردید، باید اذعان نمود که وضعیت موجود قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی از منظر خبرگان تا اندازه ای مطلوب و از منظر شرکت ها مطلوب ارزیابی شده است. نتایج آزمون همبستگی سری زمانی - مقطعی نیز حاکی از آن بوده که قدرت حرفه ای دارای بیشترین تاثیر بر میزان حق- الزحمه بوده و در بین متغیرهای مورد بررسی میزان بدهی و رتبه حسابرسان دارای تاثیر منفی و معنی دار بر میزان حق-

از آنجا که استقلال اعضاء کمیته حسابرسی تاثیر زیادی بر قدرت حرفه ای حسابرسان داخلی خواهد داشت این مسئله می تواند نظر قانون گذاران را تعدیل کند.

۳) مشخص شد که تکرار جلسات و برگزاری متمادی جلسات کمیته حسابرسی با حسابرسی داخلی می تواند قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی را افزایش دهد. بدین منظور قانون گذاران و شرکت ها باید بر اهمیت برگزاری جلسات مذکور تاکید نمایند. طبق بند ۲ ماده ۱۴ منشور کمیته حسابرسی (۱۳۹۱) سازمان بورس و اوراق بهادار، تعداد جلسات کمیته نباید کمتر از ۶ بار در سال باشد ولی در خصوص برگزاری جلسات مشترک کمیته حسابرسی با رئیس و اعضاء واحد حسابرسی داخلی اشاره نشده است. چرا که جلسات اختصاصی کمیته حسابرسی با حسابرسی داخلی می تواند فرصت هایی را برای مطرح نمودن مسائل مهم توسط حسابرسی داخلی از جمله مسائل مدیریتی بازگو کند.

۴) یافته های این پژوهش بیان می کند که نسبت بالای کارکنان حسابرسی داخلی با تجربه قبلی در زمینه حسابرسی (سابقه حسابرسی) و درصد قابل توجهی از کارکنان واحد حسابرسی داخلی که دانش کامپیوتر و فن آوری اطلاعات را دارا می باشند، به طور بالقوه می تواند قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی را بالا ببرد و تاثیر مثبتی بر قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی دارند در نتیجه اتکاء حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسان داخلی در تهیه صورت های مالی بالا می برد.

این یافته ها می تواند به قانون گذاران و شرکت ها در بهبود و ایجاد واحد حسابرسی داخلی مناسب کمک کند. مثلاً سازمان بورس و اوراق بهادار ممکن است توصیه هایی به شرکت ها نماید تا واحد حسابرسی داخلی شان بیشتر از کارکنان با سابقه مالی و حسابرسی استفاده نمایند. علاوه بر این یافته های این تحقیق نیز ممکن است برای نهادهای حرفه ای (مثل سازمان حسابرسی، انجمن حسابرسان خبره ایران، جامعه حسابداران رسمی ایران) به منظور ارتقاء سطح دانش فن آوری اطلاعات و کامپیوتر کارکنان جهت آشنایی حسابرسان مستقل و داخلی با خطرات حسابرسی تکنولوژی و دستیابی به ابزارهای تکنولوژی پیچیده برای رسیدگی به خطرات و ریسک فن آوری های اطلاعات که برای اطمینان

بهادار تهران ... "فصلنامه پژوهشهای حسابداری مالی، دوره 1، شماره 1

\* انصاری، عبدالمهدی و شفيعی، حسین ( ۱۳۸۸ )، بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه ی حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۶ ، شماره ۵۸

\* باباجانی، جعفر؛ بابایی، مسعود (۱۳۹۰)، تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی، مجله دانش حسابداری/ سال دوم/ شماره ۴ / بهار ۱۳۹۰ / صفحات ۷-۲۷

\* جعفری، ولی اله. (۱۳۸۷). چرخش مؤسسات حسابرسی و تأثیر آن بر کیفیت حسابرسی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، پایان نامه مقطع کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران جنوب.

\* چمبرز، ریچارد، (۲۰۱۴) " پنج چیز که کمیته ی حسابرسی به حسابرسی داخلی نخواهد گفت". مترجم: نوید منتی، مجله حسابدار / خرداد ۱۳۹۳. این مقاله 10 مارس در وبلاگ بروی تارنمای انجمن حسابرسان داخلی فرستاده شده است. ([www.theiia.org/blogs/chambers](http://www.theiia.org/blogs/chambers))

\* حساس یگانه وهمکاران ۱۳۹۱ " بررسی تأثیر تخصص صنعت حسابرسی بر گزارشگری مالی و واکنش بازار سرمایه " فصلنامه بورس اوراق بهادار شماره 19 پاییز 91 سال پنجم.

\* داریانی ، محمدعلی، ۱۳۹۲ " میزگرد توانمندسازی حرفه حسابداری و حسابرسی (آموزش و توسعه نیروی انسانی) مجله حسابرسی- شماره ۶۶- شهریور ۱۳۹۲

\* دوانی غلامحسین ۱۳۹۰ " درآمدی بر حسابرسی داخلی " فصلنامه حسابداری رسمی شماره ۱۶ سال ۱۳۹۰

\* رحبی، روح اله (۱۳۸۴) " عوامل موثر بر قدرت حرفه ای حسابرسی مستقل "، رساله دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی.

\* رحمانی ،علی، ۱۳۹۲، کارکرد حسابرسی داخلی " ماهنامه بورس شماره ۱۰۷ ص ۴۰-۱۳۹۲

\* رحمانی ،علی، ۱۳۹۴ " ضرورت نهاد سازی و تدوین استاندارد در حرفه ی حسابرسی داخلی " مجله حسابداری- شماره ۲۸۶- بهمن ۹۴

\* رضازاده، جواد؛ علی رجب زاده، ؛ ایرج دوانی پور، (۱۳۸۷)، " بررسی تأثیر عوامل سرپرستی بر رضایت شغلی حسابرسان و انگیزه آن ها برای تداوم همکاری با مؤسسات حسابرسی " بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۱، صص ۳۱-۱۹،

الزحمه بوده و سایر متغیرها دارای تاثیر مثبت و معنی دار هستند. همچنین میزان ضریب تعیین مدل پانل دیتا نشان داد که متغیرهای توضیحی توانسته اند بیش از ۸۲ درصد از تغییرات حق الزحمه را بخوبی توانسته اند توضیح دهند. گروه بعدی فرضیات به ارتباط بین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورت های مالی و حق الزحمه حسابرسی مستقل و همچنین ارتباط بین قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل پرداخته است .

- بین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورتهای مالی ، و حق الزحمه حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.
  - ارتباط منفی و معنا داری بین قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل وجود دارد.
- با توجه به نتایج تحقیق بین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورت های مالی و حق الزحمه حسابرسی مستقل رابطه منفی وجود دارد .

همچنین به کمک اطلاعات جمع آوری شده از صورتهای مالی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و نیز اطلاعات جمع آوری شده در خصوص قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی و حق الزحمه وی و با استفاده از یک الگوی رگرسیون پانل دیتا به آزمون فرضیات پرداختیم. نتایج نشان می دهد که بیشترین تاثیر پذیری متغیر حق الزحمه از متغیر لگاریتم طبیعی قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی بوده است. به نحوی که با افزایش یک درصدی در میزان قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی، میزان حق الزحمه حدود ۰٫۶۵ درصد کاهش خواهد داشت که این استدلال با توجه به سطح معنی داری این متغیر دارای اطمینان ۹۰ درصدی می باشد.

#### فهرست منابع

\* ابراهیمی ، ابراهیم ، ۱۳۹۱، حسابرسی داخلی و فناوری اطلاعات : فرصت ها و تهدید ها ، مجله حسابداری/مهر و آبان ۹۱

\* استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی (۲۰۱۳)، انجمن حسابرسان داخلی ترجمه و تنظیم: احمد عالی نژاد ۱۳۹۱ ویرایش ۲۰۱۳

\* اسکندریاتی، ۱۳۹۱، چالش های اتکا به خدمات اطمینان بخشی حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل ، اولین کنگره سالانه انجمن حسابرسان داخلی ایران

\* اعتمادی، حسین . محمدی، امیر . ناظمی اردکانی، مهدی . (۱۳۸۸) " بررسی رابطه بین تخصص صنعت حسابرسی و کیفیت سود در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق

- \* Arrow, K. (1962). The economic implication of learning by doing. *American Economic Review*, 29, 155-173.
- \* Bell, T., Marrs, F., Solomon, I., & Thomas, H. (1997). *Auditing Organisation through a Strategic Lens*. The KPMG Business Management Process, Montvale, NJ: KPMG Peat Marwick, LLP.
- \* Bhak, B.H., and M. Gort. (1993). Decomposing Learning by Doing in New Plants. *Journal of Political Economy*, 101, 561-583.
- \* Bou-Raad, G. (2000), "Internal auditors and a value-added approach: the new business regime", *managerial Auditing Journal*, Vol. 15 No. 4, pp. 182-7.
- \* Brody, R. G., Golen, S. P., & Reckers, P. M. (1998). An empirical investigation of the interface between internal and external auditors. *Accounting and Business Research*, 28(3), 160-172.C
- \* Coram, P., C. Ferguson & R. Moroney (2008). Internal audit, alternative internal audit structures and the level of misappropriation of assets fraud. *Accounting and Finance*, (forthcoming).
- \* Davidson, W. N., B. Xie, and W. Xu. (2000). Market Reaction to Voluntary Announcement of Audit Committee Appointments, the Effect of Financial Expertise. *Journal of Accounting and Public Policy*, 23, 279-293.
- \* DeZoort, F. T. (1998). An analysis of experience effects on audit committee members' Oversight judgment. *Accounting, Organisation and Society*, 23(1), 1-21.
- \* Dune, T., M. Robert, and L. Samuelson. (1989). Firm Entry and Postentry Performance in the U.S Chemical Industries. *Journal of Law and Economics*, 32, 233-271.
- \* Ernst & Young. (2012). "The Future of Internal Audit is Now". BSC No. 1204-1354105, EYG No. AU1233, July 2012.
- \* Elliot, R. K., & Korpi, A. R. (1978). Factors affecting audit fees. Cost-Benefit Analysis of Auditing, Research Study No.3 by Melvin Shakun: AICPA.
- \* Felix, W. L., Gramling, A. A., & Maletta, M. J. (2001). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-525.
- \* Goodwin-Stewart, J. and P. Kent (2006). The Use of Internal Audit by Australian Companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81-101.
- \* Goodwin, J. and T. Y. Yeo (2001). Two factors affecting internal audit independence and Objectivity, Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5, 107-125.
- \* Hakansson, N. H. (1977). "Interim Disclosure and Public Forecasts: An Economic Analysis and a Framework for Choice". *The Accounting Review*, 2(2), PP.396-416.
- \* Haslin, J. (2007). The Determinations of Audit Reporting lag: Evidence from Bursa Malaysia. Faculty of ccounctancy, UITM.
- \* Hay, D., Knechel, W. R., & Ling, H. (2008). Evidence on the Impact of Internal Control
- \* صلاحی نژاد، مریم، فارسیجانی، راضیه، ۱۳۹۲، حسابرس داخلی و چالشهای برون سپاری، مجله حسابرسان داخلی، اردیبهشت - خرداد ۱۳۹۲، شماره ۱ (ص ۳۷ الی ۴۴)
- \* فخاریان، ابوالقاسم، ۱۳۸۹، "حسابرسی داخلی در فضای نوین کسب و کار" مجله حسابداری، سال بیست و پنجم - شماره ۲۲۵ آذر ۱۳۸۹
- \* کمالی زارع، علی وهمکار، "حسابرسی داخلی اثر بخش نشریه شماره ۱۳۶، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، ۱۳۹۳
- \* مدرس، احمد و محمدعلی بیداری (۱۳۹۰)، بررسی نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت سال چهارم / شماره یازدهم / زمستان ۱۳۹۰
- \* منتی وحید، بابایی مقداد. حسابرسی داخلی و تقلب. دومانهنامه حسابرسان داخلی. ۱۳۹۴؛ ۱ (۵ و ۶): ۳۳-۶۰
- \* منتی، وحید و مقداد بابایی، ۱۳۹۳، ارتباطات در حسابرسی داخلی، دومین کنگره سالانه حسابرسی داخلی؛ ارزش آفرینی در اقتصاد، نقش آفرینی در فرهنگ، تهران، انجمن حسابرسان داخلی ایران
- \* منشور کمیته حسابرسی سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱، سازمان بورس و اوراق بهادار، مدیریت نظارت برناشران اوراق بهادار
- \* مومن زاده، محمد مهدی، مومن زاده، محمد هادی، ۱۳۹۴ سرمایه های فکری و کمیته حسابرسی. عصر مالی.
- \* ولک، هری آی. جیتیرنی، مایکل. جیمز، ال داد. (2006). تئوری حسابداری، بحثهای مفهومی در محیطهای اقتصادی و سیاسی. غلامرضا کرمی و کامران تاجیک. تهران، نگاه دانش (1387)
- \* Abbott, L. J., Parker, S., Peter, G. F., and Raghunandan, K. (2003). The association between Audit committee characteristics and audit fees. *Auditing, A Journal of Practice & Theory*, 22(2), 17-32.
- \* Abbott, L. J., & Parker, S. (2000). Auditor selection and audit committee characteristics. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(2), 47-66.
- \* Abdulrahman, A.M., J. Al-Twaijry, A. Brierly and D.R. Gwilliam, 2004. An Examination of the Relationship between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector. *Managerial Auditing J.*, 19(7): 929-944.
- \* Albercht, T.S. Stilery. D. (1993), "What Do Internal Auditors Need to Know? Internal Auditor's ", 65, PP. 22-26.
- \* Anderson, D. (2004). Strengthening internal audit effectiveness. *Corporate Governance*, 10, 45-60.

- \* Raghunandan, K., & Rama, D. V. (2007). Determinants of Audit Committee Diligence. *Accounting Horizons*, 21(3), 265-279.
- \* Raghunandan, K., Rama, D. V., & Scarbrough, D. P. (1998). Accounting and auditing knowledge level of Canadian audit committees, Some empirical evidence. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 7(2), 181-194.
- \* Scarbrough, D. P., Rama, D. V., & Raghunandan, K. (1998). Audit committee composition and interaction with internal auditing: A Canadian evidence. *Accounting Horizons*, 12(1), 51-
- \* Siegel G. (2000). Changing work roles demand new knowledge and skills, *Strategic Finance*, Vol. 81 No. 8, pp. 65-6.
- \* Schneider, Arnold. (2009). THE NATURE, IMPACT AND FACILITATION OF EXTERNAL AUDITOR RELIANCE ON INTERNAL AUDITING. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 13.4 (2009): 41-53.
- \* Song, J. and Windram, B. (2004). Benchmarking Audit Committee effectiveness in Financial Reporting. *International Journal of Auditing*, 8(3), 231-260
- \* Suwaidan, M. S. and A. Qasim (2010). External Auditors, Reliance on Internal Auditors and Its impact on Audit Fees. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509-525.
- \* Thompson, L. (1990) . An examination of naïve and experienced negotiators. *Journal of Personality and Social Psychology*, 59 (1) , 82-90.
- \* Treadway Commission (1987). Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting (NCFRR). Washington D.C, U.S. Government Printing Office.
- \* Verschoor, C. C. (1992). Internal auditing interactions with the audit committee. *Internal Auditing*, 7(4) (Spring), 20-23.
- \* Walker, P.L., Shenkir, W.G. and Barton, T.L. (2003), "ERM in practice", *The Internal Auditor*, Vol. 60 No. 4, pp. 51-5.
- \* Xie, B., Davidson, W. N and DaDalt, P. J. (2003). Earning Management and Corporate Governance, The Role of Board and the audit Committee. *Journal of Corporate Finance*, 9, 295-316.
- \* Yaacob Ajihah Marha 'Ayoib Che-Ahmad' (2011), "IFRS Adoption and Audit Timeliness: Evidence from Malaysia" *Journal of American Academy of Business* 'Cambridge. Hollywood', 17(1); PP. 112-119.
- \* Zulkifflee Mohamed (2011), the effects of audit committee and internal audit attributes on internal audit quality and audit fees, multimedia university, tehsis
- \* And Corporate Governance on Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 12, 9-24.
- \* Hopenhayn, H.A. (1992). Entry, Exit and Firm Dynamics in Long Run Equilibrium. *Econometrica*, 60, 1127-1150.
- \* Hogan, C. E (1997) "Costs and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a self - Selection Analysis" *The Accounting Review*. Vol. 72, No. 1, pp. 67-86.
- \* Ho, S. and M. Hutchinson (2010). Internal Audit Department Characteristics/Activities and Audit Fees: Some Evidence from Hong Kong Firms. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 19, 121-136.
- \* Kimberly A. Brian W. Mayhew. (2004). "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality". *Review of Accounting Studies*, 9, 35-58
- \* Larkin, J. M. (2000). The Ability of Internal Auditors to Identify Ethical Dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23(4), 401-409.
- \* Majumdar, S.K. (1997). The Impact of Size and Age on Firm Level Performance: Some Evidence from India. *Review of Industrial Organisation*, 12, 231-241.
- \* Marlin 'D. '(2008) , "Effective working relationships between audit committees and internal audit" *J manage Gov DOI 10.1007/s*
- \* Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Stewart, J. (2006). internal auditors' assessment of their contribution to financial statement audits: The relationship with audit committee and internal audit function characteristics. *International Journal of Auditing*, 18(1), 1-18.
- \* Menon k. & D. Williams. 2001. Long term trends in audit fees, auditing a journal of practice and theory, March, vol 20 no 1, 115-136
- \* Messier, W. F., & Schneider, A. (1988, spring). A hierarchical approach to the external Auditor's evaluation of the internal auditing function. *Contemporary Accounting Research*, 4(2), 337-353.
- \* Mubbsher Munawar Khan 'Zia-ur-Rehman ' M.Khyzer Bin Dos 'Mubasher Mumtaz. (2011). "Impact of corporate Governance on Financial Performance: Evidence from textile industry of Pakistan" *institute of interdisciplinary business research*, 3(1) 'PP. 335-345.
- \* Nagy, A.L. and Cenker, W.J. (2002), "An assessment of the newly defined internal audit functions", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17 No. 3, pp. 130-7.
- \* Petty, R., and Cuganesan, S. (1996). Auditor Rotation: Framing the Debate. *Australian Accountant*, May, 40-41.
- \* Pizzini 'R. (2010). "The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays." , University College of Business and Public Administration, pp1 - 14.
- \* Prawitt 'D.F. 'Smith 'J.L. and Wood 'D.A. '(2009) ' Internal audit quality and earnings management. *The Accounting Review* '84 (4): 1255-1280.

## جدول شماره ۱ - عوامل قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی

ردیف	عوامل قدرت
۱.	استفاده مدیریت از نتایج کار حسابرسی داخلی برای دستیابی به اهداف "فرآیندهای راهبری شرکتی"،
۲.	استفاده مدیریت از نتایج کار حسابرسی داخلی برای دستیابی به اهداف ، "مدیریت ریسک" .
۳.	استفاده مدیریت از نتایج کار حسابرسی داخلی برای دستیابی به اهداف، "کنترل داخلی" .
۴.	ایجاد نظم و انضباط سازمانی ، تدوین مقررات داخلی و محیط کنترلی مناسب برای اجرای کنترلهای داخلی
۵.	تدوین منشور اخلاقی سازمان توسط مدیریت
۶.	استقلال کمیته حسابرسی
۷.	اطلاعات مناسب (منابع مورد نیاز) کافی و به موقع در اختیار کمیته حسابرسی قرار می گیرد
۸.	برگزاری جلسات کمیته حسابرسی با مدیریت ارشد حسابرسی داخلی
۹.	توالی و تعداد جلسات کمیته حسابرسی
۱۰.	مهارتهای ارتباطی
۱۱.	توانایی پیش گیری ، کشف و تحقیق درباره تقلب
۱۲.	امکان دسترسی نامحدود به کلیه اسناد ، مدارک ، دارایی ها ، کارکنان و مشاهده فرآیندهای شرکت و شرکتهای فرعی
۱۳.	استقرار برنامه ارزیابی کیفیت برای کسب اطمینان از عملکرد مناسب حسابرسی داخلی
۱۴.	صلاحیت حرفه ای و داشتن گواهینامه های معتبر در امور مالی ، حسابرسی و حسابداری کارکنان حسابرسی داخلی
۱۵.	اخلاق کاری و دقت به جزئیات (پایبندی به اخلاق حرفه ای )
۱۶.	تغیروجابجایی مدیریت ارشدحسابرسی داخلی
۱۷.	نیازسنجی از ذینفعها( هیات مدیره، کمیته حسابرسی، نهادهای بیرونی و قانونی، بورس)
۱۸.	استقلال سازمانی و بی طرفی حرفه ای
۱۹.	تدوین برنامه انعطاف پذیر سالانه
۲۰.	سابقه و تجربه حسابرسان داخلی
۲۱.	آشنایی با صنعت صاحبکار
۲۲.	رضایت شغلی کارکنان حسابرسی داخلی
۲۳.	عمر حسابرسی داخلی درصنعت صاحبکار
۲۴.	تردید حرفه ای و توجه به شواهد عینی
۲۵.	دانش و مهارت IT و فناوری اطلاعات کارکنان حسابرسی داخلی
۲۶.	استفاده حسابرسان مستقل ازگزارشات حسابرسان داخلی
۲۷.	نرخ پایین گردش کارکنان حسابرسی داخلی
۲۸.	بودجه مناسب برای واحد حسابرسی داخلی
۲۹.	وجود حرفه حسابرسی داخلی به صورت سازمان یافته و با تشکیلات منظم،تدوین استانداردهاورهنمودهاو اجرای آئین نامه رفتار حرفه ای
۳۰.	کیفیت بالای خدمات حسابرسی داخلی



1. Value Proposition
2. Southcor
3. Qantas
4. Bou-Raad
5. FirstEnergy
6. General Motors
7. WalMart
8. Unocal
9. Canada Post
10. Walker et al
11. Policies and Procedures
12. Marlin
13. Siegel
14. Coram et al
15. Thompson
16. Dunn et al
17. Hogan
18. Hakansson
19. Pizzini
20. Haslin johari
21. Optimization
22. Social resources
23. Abdulrahman
24. Panel Data

<sup>۲۰</sup>بر اساس معیار انتخاب نمونه تصادفی و آزمون کرونیباخ از میان ۶۸۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، حدود ۲۳۰ شرکت در سطح خطای ۵ درصدیابیستی انتخاب شود. اما بنا به محدودیتهای انتخاب نمونه همسان لازم است تأیید بیشتری برای انتخاب هاتمیل گردد.