



تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابداری داخلی بر کیفیت حسابداری داخلی

حمیدرضا گنجی^۱

سیدرسول حسینی^۲

مرضیه روزبان^۳

سارا محمدزاده^۴

نیایش نامی فرد طهرانی^۵

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱۲/۲۵

تاریخ دریافت: ۱۴۰۱/۱۰/۱۸

چکیده

سازمان بورس و اوراق بهادار، مأموریت حسابداری داخلی را ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به‌منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت دانسته است و بر این اساس در سال ۱۳۹۱، کلیه ناشران پذیرفته شده را ملزم به تشکیل واحد حسابداری داخلی کرده است. هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر پیامدهای اثربخشی حسابداری داخلی بر کیفیت حسابداری داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. بدین منظور برای بررسی تعداد ۱۲ فرضیه تدوین شد. شایان ذکر است متغیر «اثربخشی حسابداری داخلی» در سه بخش شامل «صلاحیت، استقلال، واقع‌گرایی» و «پیامدها» در سه بخش شامل «حمایت مدیریت، حمایت و پذیرش حسابرس و هماهنگی بین بخشی حساب‌رسان داخلی» طبقه‌بندی شدند. جمع‌آوری اطلاعات در خصوص متغیر «کیفیت حسابداری داخلی»، به دلیل عدم افشای کافی اطلاعات، مستلزم مراجعه به تک تک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اعم از مدیر یا احدی از کارکنان واحد حسابداری داخلی یا احدی از اعضای کمیته حسابداری آنها بوده است تا افراد مذکور به تکمیل پرسشنامه‌ای متشکل از ۳۲ معیار کیفیت حسابداری داخلی در سال ۱۴۰۰ اقدام کنند. داده‌ها از طریق مدلسازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار SmartPLS تجزیه و تحلیل شدند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد سوابق و پیامدهای اثربخشی حسابداری

۱- گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران نویسنده مسئول h.ganji@alzahra.ac.ir

۲- گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه زنجان، زنجان، ایران rasoulhosayni@znu.ac.ir

۳- گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران marzie.roo75@gmail.com

۴- گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران Sr.mzadeh@yahoo.com

۵- گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصادی، دانشگاه الزهراء، تهران، ایران niayeshtehriani8@gmail.com



داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارند. این مطالعه با برجسته کردن عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی و نتایج حسابرسی کیفی برای محافظت از بهترین منافع مدیران و در عین حال انجام الزامات حاکمیت شرکتی، به نظریه نمایندگی کمک می‌کند.

واژه‌های کلیدی: اثربخشی حسابرسی داخلی، صلاحیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت حسابرسی داخلی.

۱- مقدمه

حسابرسی داخلی 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. در حقیقت حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان‌های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی را در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند (ساسانی و شریفی راد، ۱۳۹۱). از واحد حسابرسی داخلی انتظار ارزش افزایی برای سازمان با ارائه طیف گسترده‌ای از خدمات از جمله اطمینان‌بخشی و حسابرسی عملیاتی و همچنین مشاوره به مدیریت در انواع موضوعات مربوط می‌رود. بنابراین حسابرسی داخلی برای تحقق هدف اصلی خود که همان ارزش آفرینی برای سازمان است، بایستی اثربخش باشد (اخروی جوقان و همکاران، ۱۳۹۷).

از اهمیت واحد حسابرسی داخلی، همین بس که طبق مدل حاکمیت شرکتی انجمن حسابرسان داخلی، از واحد حسابرسی داخلی اثربخش به‌عنوان یکی از چهار سنگ‌بنای حاکمیت شرکتی همراه با کمیته حسابرسی، مدیریت اجرایی و حسابرسان مستقل نام برده شده است (اسمیت^۱، ۲۰۰۵). رسوایی‌های حسابداری در سال‌های اخیر در سطح عموم به‌طور گسترده‌ای انتشار یافته و موجب شده است توجه بیشتری به واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان عامل مهم در ایجاد گزارشگری مالی برون‌سازمانی دارای کیفیت شود؛ برای نمونه، مجله تایم یک حسابرس داخلی به نام کوپر را «مرد سال ۲۰۰۲» نامید؛ زیرا او موفق به کشف و گزارش تقلبات شرکت وردکام شده بود. طی قرن بیستم، پیشرفت آشکاری از عناصر ساختاری و نگرشی حرفه‌ای‌گرایی برای حسابرسان داخلی به وجود آمده بود؛ با این حال، همچنان عناصری از نااطمینانی در رابطه با چگونگی ایجاد یک هویت حرفه‌ای متمایز و نقش ایده‌آل وجود دارد. جستجوی حسابرسان داخلی برای نقشی با جایگاه مناسب و به رسمیت شناخته شدن در سال‌های اخیر، به‌شدت از نیاز انجمن‌های مالی برای اطمینان‌دهی بیشتر از کیفیت گزارشگری، تأثیر می‌گیرد. بورس اوراق بهادار نیویورک از سال ۲۰۰۶ میلادی کلیه شرکت‌های عضو را ملزم به تشکیل واحد حسابرسی داخلی کرده است. دلیل الزام مذکور اینگونه بیان شده است که وجود یک واحد حسابرسی داخلی اثربخش موجب خواهد شد کمیته حسابرسی و سایر ذی‌نفعان گزارش‌های مالی، اطلاعات مربوط به ریسک‌های شرکت از جمله ریسک

^۱ Smith

گزارشگری مالی و نیز اطلاعات مرتبط با کنترل‌های داخلی شرکت را کسب کنند (پراویت^۱ و همکاران، ۲۰۰۹). بنابراین، حامیان حاکمیت شرکتی بر نقش واحد حسابرسی داخلی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی تأکید دارند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶).

در ایران نیز با ابلاغیه مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ سازمان بورس و اوراق بهادار مبنی بر الزام کلیه ناشران پذیرفته شده در بورس و اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به تشکیل واحد حسابرسی داخلی، فصل جدیدی در این رابطه آغاز شده است. سازمان بورس و اوراق بهادار ایران در تدوین منشور فعالیت حسابرسی داخلی، مأموریت واحد حسابرسی داخلی را ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت دانسته است. همچنین، مطابق با منشور مذکور، دامنه عملیات واحد حسابرسی داخلی باید به نحوی تعیین شود که شبکه فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل که مدیریت شرکت، طراحی و ارائه کرده است، نسبت به این موضوع که اطلاعات مالی، مدیریتی و عملیاتی با اهمیت شرکت، درست، قابل اعتماد و به‌موقع است، اطمینان فراهم آورد (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱/۱۱/۲۳). به عبارت دیگر، از وظایف واحد حسابرسی داخلی کمک به ارتقای کیفیت اطلاعات مالی از جنبه‌هایی مانند قابل اعتماد و به‌موقع بودن تعیین شده است.

ابوت^۲ و همکاران (۲۰۱۶) بیان می‌کنند طرفداران حاکمیت شرکتی همواره بر نقش واحد حسابرسی داخلی در بهبود کیفیت گزارشگری مالی تأکید دارند؛ اما با وجود این، پژوهشگران مذکور بر این باورند که نقش واحد حسابرسی داخلی در فرایند گزارشگری مالی هنوز به‌طور کامل بررسی نشده و شواهد تجربی اندکی درباره تأثیر کیفیت واحد حسابرسی داخلی در دسترس است. باوجود تأکید برخی پژوهشگران بر نقش واحد حسابرسی داخلی در ارتقای کیفیت گزارشگری مالی، در این رابطه، پژوهش تجربی چشمگیری انجام نشده است و در اندک پژوهش‌های انجامی مثل پژوهش دیویدسون^۳ و همکاران (۲۰۰۵) تضادهایی یافت می‌شود. همچنین، الزام سازمان بورس و اوراق بهادار ایران مبنی بر تشکیل واحد حسابرسی داخلی انتظارات از حسابرسان داخلی مبنی بر انجام عملیات حسابرسی داخلی دارای کیفیت را هر چه بیشتر افزایش داده است؛ بنابراین، این سؤال مطرح می‌شود که آیا پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی در ایران (شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار) تأثیر دارد؟ پژوهش حاضر، برای دست‌یافتن به پاسخ سؤال فوق، در محیط ایران انجام شده است. در ادامه، پس از بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های مورد آزمون و روش‌های به‌کار گرفته شده جهت آزمون فرضیه‌ها ارائه می‌گردد. در پایان نیز پس از ارائه یافته‌های پژوهش، به بحث و نتیجه‌گیری پیرامون موضوع پژوهش پرداخته می‌شود.

¹ Prawitt

² Abbott

³ Davidson

۲- مبانی نظری و پیشینه تجربی

به حل تعارضاتی که ممکن است بین مالکان (صاحبان شرکت) و نمایندگان (مدیریت شرکت) در روابط نمایندگی ایجاد شود، کمک می نماید و برای این منظور، نیاز به حسابرسی داخلی و مستقل برای حل مشکلات نمایندگی در سازمانها را توجیه می کند. از این رو، مدیران و کارگزاران برای کاهش احتمال بروز مشکلاتی مانند خطر اخلاقی و انتخاب نامطلوب، برای دستیابی به «بهینه بودن پارتو» درگیر روابط قراردادی می شوند، جایی که هم مالکان و هم نمایندگان هزینه های قرارداد را متحمل می شوند (اسپنزر، ۱۹۷۵). به عنوان مثال، برای کاهش خطر فرار از مسئولیت از سوی نمایندگان، مدیران اصلی متوسل می شوند که صورت های مالی شرکت را تحت نظارت حسابرسی مستقل قرار می دهند و هزینه های نظارت را متحمل می شوند. از طرف دیگر، نمایندگان نیز متحمل هزینه های نمایندگی ناشی از هزینه های مربوط به ایجاد طرح های حسابرسی داخلی می شوند تا به مدیران نشان دهند که آنها با صداقت و مطابق با قراردادهای خود عمل می کنند. انجام این کار به مدیران کمک می کند تا از شغل و حقوق خود محافظت کنند. گفته شده است که هزینه های مدیر اصلی برای نظارت بر اقدامات نمایندگان در حقوق نمایندگان منعکس می شود (والاس، ۱۹۸۰). بنابراین بهترین منافع نمایندگان این است که به مکانیسم های کنترل داخلی مناسب، یعنی حسابرسی داخلی، متعهد باشند تا از خطر اثرات سوء بر شغل و حقوق آنها توسط مدیران جلوگیری کند. علاوه بر این، به عنوان عوامل فقط انسان هایی هستند که ممکن است در معرض ابتلا به محیط اطراف و وسوسه های حرص و طمع خود باشند، مسئولیت اصلی مدیران نیز به عهده آنها است تا اطمینان حاصل کنند که نمایندگان آنها سازمان را به بهترین وجه ممکن از طریق اقدامات حاکمیت شرکتی مناسب، یعنی در کنترل های داخلی اداره می کنند. به عنوان یک مکانیسم کنترلی مربوط به حاکمیت شرکتی، مدیران می توانند از حسابرسی داخلی برای نظارت بر عملکرد نمایندگان خود، برای به حداقل رساندن هزینه های نمایندگی و به طور همزمان حفظ منافع بین نمایندگان و مالکان استفاده کنند (ایسنهارت^۱، ۱۹۸۹).

در حالی که تئوری نمایندگی هیئت مدیره را به بهبود عملکرد سازمان از طریق اصول حاکمیت شرکتی و پاسخگویی تشویق می کند، تئوری نهادی بر ارزش روش های اداری و انطباق با الزامات نظارتی برای بهبود کارایی و حاکمیت سازمان تأکید می کند. ترکیب هر دو این تئوری ها به هیئت مدیره و مدیریت کمک می کند تا نقش ها، مسئولیت ها و تعهدات خود را در رابطه با حسابرسی داخلی به عنوان یک جز لاینفک حاکمیت شرکتی درک کنند. برخی پژوهشگران مانند ابوت و کارسلو به این نکته مهم اشاره داشته اند که برای دستیابی به نتایج مطلوب در یک شرکت، صرف وجود یک واحد حسابرسی داخلی کافی نبوده است؛ بلکه میزان کیفیت واحد حسابرسی داخلی است که نقش حیاتی دارد (جول و همکاران^۲، ۲۰۱۳). ولی زاده لاریجانی و خدایی (۱۴۰۰) به بررسی رابطه کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت حاکمیت شرکتی با عملکرد شرکت و نیز بررسی تأثیر کیفیت عملکرد

¹ Eisenhardt

² Johl

حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی با عملکرد شرکت پرداختند. یافته‌ها در بین شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۳۹۸ نشان داد بین کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی و کیفیت حاکمیت شرکتی با عملکرد شرکت رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. اما کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت اثر تعدیل‌کنندگی ندارد. مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸) در پژوهشی بررسی عوامل مؤثر در حسابرسی داخلی را بررسی کردند نتیجه پژوهش به این صورت بود که رابطه متغیرهای ویژگی حسابرسان شاغل در حسابرسی داخلی (تحصیلات، سابقه و عضویت حسابرسان داخلی در مجامع حرفه‌ای) و همچنین عوامل سازمانی چون استقلال و اندازه سازمان با کیفیت حسابرسی داخلی همسو و معنادار بوده است و این در حالی است که رابطه متغیر مستقل مربوط به سابقه رئیس حسابرسی داخلی با کیفیت حسابرسی داخلی غیرهمسو شده است. مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل پرداختند. هدف این مطالعه بررسی تأثیر دو جنبه کیفیت حسابرسی داخلی یعنی صلاحیت و همکاری حسابرسی داخلی در حسابرسی صورت‌های مالی است. بر اساس پرسشنامه‌های ارسالی و دریافت شده از گروه حسابرسی داخلی شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران نتیجه بر این شد که صلاحیت حسابرسی داخلی یعنی مدت تصدی و حضور آن در شرکت با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه معنادار منفی داشته و مهارت‌های محاسباتی، مدارک حرفه‌ای و علمی و مدت ساعات آموزشی با حق‌الزحمه حسابرسی رابطه‌ای ندارند. حاجیها و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل پرداختند. آنها با استفاده از داده‌های ۵۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که گزارش‌های حسابرسی داخلی تهیه کرده و به کمیته حسابرسی با هیئت مدیره ارائه می‌کردند، نتیجه گرفتند بی‌طرفی و قدمت با تأخیر حسابرسی مستقل رابطه معکوس دارند ولی متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر رابطه معنی‌داری ندارد. آنها برای سنجش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی در شرکت معیارهای بی‌طرفی، قدمت و اندازه واحد حسابرسی داخلی را مورد استفاده قرار بودند.

برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، هر دو عنصر صلاحیت و استقلال ضروری است؛ بنابراین، توجه تنها به یکی از دو عنصر مذکور کافی نیست. ابوت و همکارانش (۲۰۱۶) نیز در پژوهشی به آزمون کیفیت حسابرسی داخلی با کمک مدل دو عامل صلاحیت و استقلال به‌منظور بررسی تأثیر آن بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته‌اند. بدین منظور از ۱۸۹ نفر مدیر حسابرسی داخلی نظرسنجی شده است. این سؤالات بر مبنای سال مالی ۲۰۰۹ میلادی از پرسش‌شوندگان پرسیده شده است. به‌طور خلاصه، این پژوهش به این سؤال که «تأثیر صلاحیت واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی چگونه است؟» این‌گونه پاسخ می‌دهد که «این امر بستگی به میزان استقلال حسابرسان داخلی دارد». همچنین نتایج این پژوهش، تأثیر استقلال واحد حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی را منوط به میزان صلاحیت آنان دانسته است.

بیشتر پژوهشگران برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکید شده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید کرده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سه معیار را مد نظر قرار داده‌اند. براساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل می‌باید قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی «صلاحیت و خبرگی»، «بی‌طرفی» و «ماهیت و دامنه کار انجام‌شده حسابرسی داخلی» مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی به کار گیرند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶)؛ گراس^۱ و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی در محیط آلمان به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی مستقل پرداخته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهند در یک سیستم دو سطحی، حسابرسی داخلی با کیفیت بالا هم به کیفیت گزارشگری مالی و هم به کارایی حسابرسی مستقل کمک می‌کند. یافته‌های پژوهش از این فرضیه حمایت می‌کند که حسابرسی داخلی به عنوان عنصر اساسی حاکمیت شرکتی، مؤثر عمل می‌کند و نقش مهمی در گزارشگری مالی دارد. علاوه بر این، پژوهشگران دریافته‌اند دارا بودن گواهینامه‌های حرفه‌ای توسط حسابرسان داخلی می‌تواند به افزایش کیفیت گزارشگری مالی و کاهش هزینه‌های حسابرسی مستقل (افزایش کارایی) منجر شود. لاکویچ^۲ و همکاران (۲۰۱۶) براساس نظرسنجی انجام‌شده از ۲۴ شرکت در مونته‌نگرو که در سال ۲۰۱۱ واحد حسابرسی داخلی داشته‌اند، به بررسی رابطه کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی با استفاده از مدل رگرسیون پرداخته‌اند. آنان برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، از ۵ معیار الف. برخورداری از حمایت مدیریت ارشد؛ ب. ماهیت خدمات اطمینان‌دهی؛ ج. صلاحیت حرفه‌ای؛ د. استقلال سازمانی و ه. نحوه ارتباط با کمیته حسابرسی بهره گرفته‌اند. نتایج پژوهش نشان می‌دهند تنها دو عامل نحوه ارتباط با کمیته حسابرسی و صلاحیت حرفه‌ای، تأثیر چشمگیری بر کیفیت گزارشگری مالی داشته‌اند. رجب دری و حاجیها (۱۳۹۸) در پژوهشی به تدوین الگو و اولویت بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی پرداختند. یافته‌ها بیانگر آن است که همه متغیرهای مورد بررسی از نظر پاسخ‌دهندگان دارای اهمیت مطلوب و بالاتر از متوسط است. همچنین، در اولویت‌بندی عواملی الگو استقلال به عنوان اولویت اول و در ادامه، رعایت اصول و ضوابط به عنوان اولویت دوم تعیین شد. از دیدگاه پاسخ‌دهندگان صلاحیت و شایستگی به عنوان اولویت سوم مشخص شد. از زیرمجموعه‌های صلاحیت نیز در ابتدا صلاحیت‌های اخلاقی و سپس صلاحیت حرفه‌ای تعیین شده است. عوامل ارتباطی نیز به عنوان چهارمین اولویت مطرح شد که عوامل فرهنگی، عوامل سازمانی و عوامل فردی به ترتیب اجزای آن را نشان می‌دهند. در انتها نیز حمایت مدیران از حسابرسان داخلی به عنوان اولویت پنجم قرار دارد.

¹ Gros

² Laković

بنابراین، در ادامه، مبانی نظری مرتبط با سنجش کیفیت حسابرسی داخلی در چهار بخش «معیارهای سنجش صلاحیت و خبرگی»، «معیارهای سنجش استقلال و بی‌طرفی»، «معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی» و «سایر معیارها» بررسی می‌شود.

معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی

صلاحیت حسابرسی داخلی

همان‌طور که بیان شد یکی از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی است. حسابرسی داخلی نیازمند افراد با صلاحیت است که توانایی‌هایی بیش از مهارت‌های سنتی معمول داشته باشند. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا^۱، (۲۰۱۳) صلاحیت را اینگونه تعریف کرده است «توانایی فرد برای انجام وظیفه یا شغل به نحو صحیح در چارچوب مجموعه‌ای از دانش، مهارت‌ها و رفتار تعریف‌شده». در ادامه، معیارهای سنجش صلاحیت حسابرسی داخلی معرفی می‌شوند.

الف. تحصیلات و آموزش: پیزینی^۲ و همکاران (۲۰۱۵) برای سنجش صلاحیت از معیارهای متعددی از جمله تحصیلات و آموزش بهره برده‌اند. تحصیلات براساس میانگین سال‌های دوره‌های کارشناسی و تحصیلات تکمیلی کارکنان سنجیده شده است. این در حالی است که آموزش براساس میانگین ساعات آموزشی هر یک از کارکنان در طول سال سنجش شده است.

ب. آشنایی با صنعت صاحب‌کار: حسابرسانی که با صنعت مد نظر آشنایی دارند، به دلیل داشتن توانایی بیشتر در شناسایی و برخورد با مشکلات ویژه آن صنعت، حسابرسی را با کیفیت بالاتری انجام می‌دهند. افزون بر این، هر قدر مؤسسه حسابرسی، تجارب بیشتری در صنعت خاصی کسب کند، به دلیل ایجاد شهرت مثبت، علاقه بیشتری به ارائه خدمات حسابرسی با کیفیت برتر پیدا می‌کند (دون و همکاران، ۱۹۸۹).

ج. آشنایی با مهارت‌های فن‌آوری اطلاعات: فن‌آوری، در دنیای تجارت امروزی، یک توانمندساز و کنش‌یار کلیدی شناخته شده است که به شرکت‌ها این امکان را می‌دهد تا به کارایی، بهره‌وری و سودآوری بیشتری دست یابند. با داشتن مهارت‌ها و توانایی‌ها در کامپیوتر و فن‌آوری اطلاعات، حسابرسان داخلی قادر خواهند بود سیستم‌ها و اطلاعات سازمان را بررسی کنند؛ این امر می‌تواند فعالیت‌هایشان را با کارایی بالایی مدیریت کنند. ابزارهای اتوماتیک، حسابرسان داخلی را قادر خواهند ساخت تا بهره‌وری فردی را افزایش دهند و کارایی وظایف حسابرسی داخلی را بالا ببرند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶).

د. آشنایی با مهارت‌های برقراری ارتباط: اسمیت (۲۰۰۵)، توسعه مهارت‌های برقراری ارتباط مؤثر را بخش مهمی از پتانسیل پیشرفت حسابرسی داخلی می‌داند؛ از این‌رو، گوش‌دادن، مهارت‌های ارتباطی بین‌فردی، شفاهی

¹ Institute Of Internal Auditors (IIA)

² Pizzini

و کتبی توسط حسابرسان داخلی برای تسهیل فهم یافته‌های حسابرسی داخلی و به انجام رساندن مؤثر مسئولیت‌ها موردنیاز است. توسعه این مهارت‌ها نه تنها پتانسیل حسابرسی را افزایش می‌دهد، کیفیت حسابرسی را نیز بهبود می‌بخشد.

استقلال و بی‌طرفی

واحد حسابرسی داخلی باید استقلال لازم را داشته باشد تا گزارش خود را به‌طور عینی و صحیح و در رابطه با هر آنچه هست، تهیه کند، نه هر آنچه مدیریت خواستار آن است. این استقلال به حسابرسان داخلی این اجازه را می‌دهد تا گزارش خود را به‌صورت بی‌طرف و آزاد و در راستای اهداف سازمان تهیه کنند. بدون اعطای این نوع استقلال، مطلوبیت مورد انتظار از کار حسابرسان داخلی به‌هیچ‌وجه ایجاد نخواهد شد (زامزولایلا و همکاران، ۲۰۰۶)؛ بنابراین در ادامه، معیارهای سنجش استقلال و بی‌طرفی معرفی می‌شوند:

الف. نحوه ارتباط بین واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی: استانداردهای بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی بیان می‌دارد که مدیر حسابرسی داخلی باید به سطحی از مدیریت سازمان گزارش دهد که به واحد حسابرسی داخلی اجازه دهد تا به مسئولیت‌هایش عمل کند؛ از این‌رو، هر دو استانداردهای حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل اظهار می‌دارند که استقلال حسابرس داخلی مستقیماً تابعی از نحوه ارتباط گزارشگری بین کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی است (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۲). به عبارت دیگر، هرچه کمیته حسابرسی بر واحد حسابرسی داخلی، نظارت فعالانه‌تری داشته باشد، این امر به استقلال هرچه بیشتر آن واحد منجر خواهد شد؛ بنابراین، یکی از معیارهای سنجش استقلال، مرجع ارائه گزارش حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی داخلی یا مدیریت) ذکر شده است.

ب. تصویب برنامه و بودجه حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی: ابوت و همکاران (۲۰۱۲) الف. مرجع تصویب بودجه سالانه واحد حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی یا مدیریت) و ب. مرجع بررسی و تصویب برنامه سالانه ارزیابی ریسک واحد حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی یا مدیریت)؛ را معیارهای سنجش استقلال حسابرسی داخلی بیان کرده‌اند: چنانچه کمیته حسابرسی، بودجه سالانه واحد حسابرسی را تصویب کند، واحد مذکور استقلال بیشتری نسبت به حالتی که بودجه آن را مدیریت سازمان تصویب می‌کند، دارد. همچنین، در صورتی که کمیته حسابرسی، برنامه سالانه ارزیابی ریسک واحد حسابرسی داخلی را تصویب کند، واحد مذکور استقلال بیشتری نسبت به برنامه‌ای دارد که مدیریت سازمان تصویب می‌کند.

ج. انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره یا کمیته حسابرسی: چنانچه کمیته حسابرسی بتواند مدیر واحد حسابرسی داخلی را عزل کند، واحد حسابرسی داخلی استقلال بیشتری نسبت به زمانی دارد که مدیریت سازمان، مسئولیت عزل را به عهده خواهد داشت (ابوعزه^۱، ۲۰۱۲).

اجرای عملیات حسابرسی داخلی

سنجه‌های مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی به منظور تضمین کیفیت حسابرسی داخلی به شرح زیر بیان می‌شوند:

الف. **دارا بودن منشور فعالیت حسابرسی داخلی:** وجود منشور حسابرسی تعریف‌شده در سازمان کمک خواهد کرد تا حسابرسی حسابرسان داخلی مؤثر باشد و همچنین وجود منشور، برای مدیریت ارشد به منظور به جریان انداختن و گردش توصیه‌های حسابرسی داخلی مؤثر بوده است که این امر به‌نوبه خود، بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد.

ب. **دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی کردن فعالیت حسابرسی داخلی بر مبنای برنامه مذکور:** انجمن حسابرسان داخلی امریکا بیان می‌کند مدیر حسابرسی داخلی باید به‌منظور تعیین اولویت‌های فعالیت حسابرسی داخلی، یک برنامه مبتنی بر ریسک منطبق بر اهداف سازمان تهیه کند. برنامه کارهای حسابرسی داخلی باید مبتنی بر ارزیابی مستندشده از ریسک باشد. ارزیابی ریسک‌ها باید دست‌کم سالی یک‌بار، انجام و نظر مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره در این فرایند لحاظ شود. همچنین، حسابرسان داخلی باید برای هر کار حسابرسی داخلی، یک برنامه مستند شامل اهداف، دامنه، زمان‌بندی و تخصیص منابع تهیه کنند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶).

ج. **بهره‌گیری از انواع سخت‌افزارها و نرم‌افزارهای رایانه‌ای (فناوری اطلاعات):** استفاده از فناوری اطلاعات به‌منظور اثربخشی حسابرسی داخلی حائز اهمیت است. حسابرسان داخلی در رویارویی با انواع متعددی از رسیدگی‌ها و افزایش مسئولیت‌ها ممکن است دچار دستپاچگی شوند. فناوری با ارائه یک راه‌حل پیشرفته مراحل حسابرسی را ساده می‌کند. آن همچنین اطلاعات را سازمان‌دهی می‌کند و گردش‌های کاری زمان‌بر و نیازمند منابع هنگفت را به‌صورت خودکار در می‌آورد.

د. **درصد هرچه بیشتر پیشنهادهای حسابرسی داخلی که اجرایی شده باشد:** میزان توصیه‌های حسابرسان داخلی که صاحب‌کاران، اجرایی کرده‌اند را به‌عنوان یک معیار برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی بررسی کرده‌اند.

¹ Abu-Azza

هـ. وجود سازوکار پیگیری مناسب وضعیت یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی: مدیر حسابرسی داخلی باید سازوکاری را به‌منظور پایش تعیین تکلیف نتایج ابلاغی به مدیریت، پی‌ریزی و حفظ کند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶).

و. انجام ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی (به‌صورت مستمر یا دوره‌ای): انجمن حسابرسان داخلی بریتانیا الزاماتی از جمله الف. نظارت مستمر بر عملکرد حسابرسی داخلی از طریق مدیر حسابرسی داخلی با استفاده از ابزارها و بررسی اطلاعات ضروری، به‌منظور ارزیابی انطباق فعالیت حسابرسی داخلی با استانداردها و آیین رفتار حرفه‌ای و ب. انجام بررسی‌های دوره‌ای از طریق خودارزیابی یا اشخاص دیگر درون سازمان که دارای دانش کافی برای انجام حسابرسی داخلی باشند، درخصوص نحوه ارزیابی واحد حسابرسی داخلی ارائه کرده است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶).

سایر معیارها

در ذیل دو معیار دیگر از معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی بررسی می‌شوند:

الف. اندازه واحد حسابرسی داخلی: زین^۱ و همکاران (۲۰۰۶) این بحث را مطرح می‌کنند که هرچه اندازه واحد حسابرسی داخلی بزرگ‌تر (در مقایسه با یک واحد کوچک‌تر) باشد، موجب افزایش این احتمال می‌شود که با داشتن منابع بهتر، شامل داشتن یک دامنه کاری گسترده‌تر، جایگاه سازمانی بالاتر و تنوع مهارت کارکنان، عملکرد حسابرسی داخلی بهتر می‌شود؛ بنابراین، آنان «اندازه واحد حسابرسی داخلی» را همراه با معیار «درصد کارکنان دارای مهارت و تجربه»، به‌عنوان معیارهایی از کیفیت حسابرسی داخلی برگزیده‌اند.

ب. سابقه واحد حسابرسی داخلی: اعتمادی و همکاران (۱۳۹۶) با استنتاج از پژوهش‌های انجام‌شده پژوهشگران متعدد، بر این اعتقادند که سال‌های زیاد سابقه واحد حسابرسی داخلی در سازمان، این واحد را بهتر جلوه می‌دهد و در نتیجه، به نظر می‌رسد قدرت واحد حسابرسی داخلی را بالا ببرد؛ زیرا واحد حسابرسی داخلی، سرمایه‌گذاری بیشتری در زمینه نیروی انسانی و آموزش کرده است و این امر امکان افزایش قدرت حسابرسی داخلی را در سازمان بالا خواهد برد. همچنین آنان بیان داشتند سابقه بالای حسابرسی داخلی در سازمان، امکان افزایش شایستگی و شناساندن کارکنان حسابرسی داخلی را در سازمان بالا می‌برد که در نتیجه، واحد حسابرسی داخلی توانایی اجرای عملکرد بهتر عملیات و تصمیم‌گیری کنترلی را پیدا خواهد کرد.

^۱ Zain

معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی

در ادامه، پیشینه و مبانی نظری مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی بررسی می‌شود. گامایونی^۱ (۲۰۱۸) در پژوهشی در محیط آندونزی به بررسی تأثیر اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است. جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و تحلیل آن به کمک معادلات ساختاری انجام شده است. نتیجه پژوهش حاکی از تأثیر با اهمیت اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی است. برخوردار و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش این واحد در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی پرداختند. داده‌های مورد نیاز آنها از ۷۸ نفر از صاحب‌نظران بانکی در رده‌های مختلف سازمانی شامل حسابرسان داخلی و بازرسان، مدیران ارشد و کارشناسان مسئول بانک کشاورزی به وسیله پرسشنامه در سال ۱۳۹۸ جمع‌آوری شد. تجزیه و تحلیل فرضیه‌های پژوهش با استفاده از نرم‌افزار SPSS و روش آماری معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار Smart PLS انجام گردید. نتایج پژوهش آنها نشان داد که عوامل استقلال حسابرسی داخلی، صلاحیت حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، اندازه حسابرسی داخلی و ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر مثبت معناداری دارند. همچنین اثربخش بودن حسابرسی داخلی باعث بهبود کنترل‌های داخلی بانک می‌شوند اما بر بهبود مدیریت ریسک بانک تأثیر معناداری ندارد. همچنین تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی تأثیرات رهنمودهای اجباری و مورد توصیه اکید در چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی تعداد ۲۴۷ نفر از حسابداران داخلی در مؤسسات حسابرسی خصوصی معتبر شاغل هستند انتخاب شد. برای جمع‌آوری داده‌ها و اطلاعات از اطلاعات پرسشنامه‌ای استفاده شد. کلیه فرضیات در سطح معنی‌داری $p < 0.01$ به روش pls مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته‌اند. نتایج نشان می‌دهد رهنمودهای توصیه شده و اجباری در چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیرگذار است.

پشتیبانی مدیریت

مدیریت در حالی که اطمینان حاصل می‌کند که به طور مؤثر کار می‌کند، به حسابرسی داخلی به عنوان مکانیزم کنترل داخلی برای اهداف کنترل و توازن متکی است (مهزان^۲ و همکاران ۲۰۱۲). به گفته کوهن و همکاران (۲۰۱۰)، حسابرسان داخلی می‌توانند منابع کافی را برای انجام وظایف خود بدست آورند و بخش حسابرسی داخلی می‌تواند کارکنان توانمندی را استخدام کرده و در صورت وجود پشتیبانی مدیریت عالی، آموزش و بهبود مداوم را

¹ Gamayuni

² Mahzan

ارائه دهد. فقدان پشتوانه مدیریتی به طور نامطلوبی بر عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد، به ویژه بر رفتار حسابرسانی که ممکن است حسابرسی را جدی نگیرند (میهرت و یسماو^۱، ۲۰۰۷). برعکس، یک تیم مدیریتی که نتواند از پیشنهادات حسابرسان داخلی استفاده کند، می‌تواند کارایی تیم حسابرسی داخلی را کاهش دهد. در مطالعه‌ای در بخش عمومی مالزی، پشتیبانی مدیریت پس از کارکنان حسابرسی کافی، دومین عامل تعیین‌کننده برای اثربخشی حسابرسی داخلی بود. در یک مطالعه جدید، القاده^۲ و همکاران (۲۰۱۹) دریافت که توانمندی مدیریت عالی نسبت به حسابرسان داخلی تأثیر مثبت حسابرسان داخلی را در انجام حسابرسی داخلی در سازمان‌های بخش دولتی اردن تحت تأثیر قرار می‌دهد. مطالعات متعددی تأیید کرده‌اند که پشتیبانی مدیریت پیش‌بینی قابل توجهی برای اثر بخشی حسابرسی داخلی است (دیتنهوفر^۳، ۲۰۰۱؛ میهرت و یسماو، ۲۰۰۷؛ کوهن و همکاران^۴، ۲۰۱۰؛ الزبان و ویلیام^۵، ۲۰۱۴). با این حال، پژوهش در مورد تأثیر مدیریت ارشد بر عینی بودن و استقلال حسابرسی داخلی سختی زیادی دارد.

پشتیبانی و پذیرش از حسابرسان

جلب حمایت و پذیرش حسابرس برای دستیابی به اهداف حسابرسی امری حیاتی است. این ساختار به این معنی است که کلیه حسابرسین کاملاً از نقش حسابرسان آگاه بوده و در طول حسابرسی داخلی همکاری می‌کنند. به گفته میهرت و یسماو (۲۰۰۷)، حسابرسان موظفند دسترسی کامل به تمام وقایع، سوابق و مدارایی‌ها داشته باشند و برای انجام کار حسابرسی مؤثر باید توسط حسابرسین از آنها حمایت و همکاری شود میزان و سطح همکاری بر میزان دستیابی حسابرسی داخلی به اهداف خود تأثیر می‌گذارد (التوایگری و همکاران، ۲۰۰۳). مطالعه چایونگ^۶ (۲۰۱۲) نشان داد که درک و پذیرش حسابرسی پیش‌ساز عملکرد حسابرسی داخلی است. به همین ترتیب هونزیکر^۷ (۲۰۱۷)، دریافت که ویژگی‌های حسابرس داخلی پیش‌بینی‌کننده اساسی سیستم‌های کنترل داخلی کارآمد در سازمان‌ها است. این پژوهش پیش‌بینی می‌کند که هرچه حمایت و پذیرش حسابرس از حسابرسان و کل فرآیند حسابرسی داخلی بیشتر باشد، فرآیند حسابرسی داخلی مستقل، واقع‌گرا و با صلاحیت بیشتری خواهد بود.

¹ Mihret And Yismaw

² Alqudah

³ Dittenhofer

⁴ Cohen

⁵ Alzeban & Gwilliam

⁶ Chaiwong

⁷ Hunziker

هماهنگی بین‌بخشی

هماهنگی و همکاری بین حسابرسان داخلی و سایر بخش‌ها برای وظیفه و روند حسابرسی حیاتی است. تهیه و به اشتراک‌گذاری مشترک اطلاعات، نظرات و گزارش‌ها برای پشتیبانی از حسابرسی‌های با کیفیت بالاتر و جلوگیری از تکرار زیاد کار برخی از موارد همگام‌سازی و همکاری است. اطلاعات ارائه شده توسط سایر بخش‌ها دیدگاه حسابرسی بهتری را ارائه می‌دهد و احتمالاً یکی از آنها دارای اثربخشی بیشتر منابع در شرایطی است که حسابرسان داخلی می‌تواند به کار انجام شده توسط سایر بخش‌ها اعتماد کند. به استثنای پژوهش چایوونگ (۲۰۱۲) که تأیید می‌کند عملکرد حسابرسی داخلی به رابطه بین حسابرسی داخلی و سایر بخش‌ها بستگی دارد، از اهمیت این رابطه در عمل اطلاعات کمی در دست است. مطالعه اخیر توسط هونزیکر (۲۰۱۷) نشان داد که هماهنگی بین ویژگی‌های حسابرسان داخلی و سایر بخش‌ها با کارایی کنترل داخلی شرکت‌های سوئیسی رابطه مثبت دارد. اما با این حال اطلاعات زیادی در مورد تأثیر همکاری‌های بین دپارتمان در زمینه حسابرسی داخلی شناخته نشده و مورد بررسی قرار نگرفته است.

عینیت

به گفته دلایی و امری^۱، (۲۰۱۶)، استقلال و عینیت حسابرسی داخلی تأثیر مثبتی بر افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی دارند. عینیت برای هر حرفه‌ای که مسئولیت ارائه قضاوت حرفه‌ای را بر عهده دارد ضروری است، بدون آن قضاوت ارزش و معنی خود را از دست می‌دهد. در چارچوب حسابرسی داخلی، نیاز به عینیت را نمی‌توان بیش از حد مورد تأکید قرار داد، زیرا مدیریت، به عنوان استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی، در هنگام تصمیم‌گیری‌های مهم تا حدی به نظر حسابرسان داخلی وابسته است. این دیدگاه توسط اشنايدر^۲ (۲۰۰۳) تأیید شده است: عینیت یک عنصر اساسی در اثربخشی حسابرسی داخلی برای اطمینان از نتایج قابل اعتماد و معتبر است. در این راستا، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی (ISPPIA) همچنین نیاز به عینی بودن حسابرسان داخلی و اینکه «حسابرسان داخلی باید نگرش بی‌طرفانه داشته باشند و از هرگونه تضاد منافع اجتناب کنند» را مشخص کرده است. سینگ و همکاران^۳ (۲۰۲۱)، هفت عامل مؤثر بر عینیت حسابرسان داخلی می‌دانند: بررسی‌های خود، منافع اقتصادی، روابط شخصی، آشنایی، سوگیری‌های فرهنگی، نژادی و جنسیتی و سوگیری‌های شناختی. در حالی که اکثر مطالعات مربوط به اثربخشی حسابرسی داخلی استقلال و عینیت را به عنوان یک عامل واحد مورد آزمایش قرار دادند، مطالعه فادزیل و همکاران^۴ (۲۰۰۵) عینیت را جدا از استقلال آزمایش کرد و دریافت که عینیت به طور مثبت با جنبه نظارتی چنین سیستم‌های کنترل داخلی مرتبط است.

¹ Dellai, H. And Omri

² Schneider

³ Singh

⁴ Fadzil

الزویی (۲۰۱۹) در پژوهشی به بررسی تأثیر وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی بر مدیریت سود شرکت‌ها پرداخته است. بدین منظور، نمونه‌ای از ۸۶ شرکت صنعتی ثبت شده در بورس امان (اردن) برای دوره چهارساله، از ۲۰۰۷ تا ۲۰۱۰ استفاده شد. در این پژوهش از اقلام تعهدی اختیاری به‌عنوان شاخص مدیریت سود استفاده شد. نتایج پژوهش نشان دادند وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، میزان مدیریت سود را کاهش می‌دهد. همچنین تعداد جلسات بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی، اقلام تعهدی اختیاری را کاهش می‌دهد. به‌طور کلی، این مطالعه نشان می‌دهد وجود کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی باعث کاهش مدیریت سود و به‌تبع آن، بهبود کیفیت گزارشگری مالی می‌شود. امجدیان و غلامی (۱۴۰۱) در پژوهش خود به تدوین مدل بومی ارزیابی کارایی کمیته‌های حسابرسی پرداختند. آنها از طریق مصاحبه با خبرگان حوزه حسابرسی متن مصاحبه‌های اولیه را با توجه به اهداف پژوهش، مورد مطالعه قرار دادند و در راستای تجزیه و تحلیل داده‌ها از روش تحلیل تم استفاده شد. نتایج نشان داد شازده عامل؛ تجربه کافی، داشتن تجربه مالی و غیرمالی، نفوذ و قدرت اعضای کمیته حسابرسی، حضور حسابرسان مستقل در کمیته حسابرسی، انتشار گزارش‌های سالانه عملکرد کمیته حسابرسی به سهامداران، ارائه گزارش‌های زمانبندی شده به هیئت مدیره، گزارشگری در مورد رویدادهای گذشته، انتشار گزارش صورتجلسات هیئت مدیره، اندازه کمیته حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی، دوره تصدی کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، استقرار واحد حسابرسی داخلی کارآمد جهت همکاری با کمیته حسابرسی، ایجاد رویه اداری برای بررسی اسناد، ارتقا آگاهی کمیته حسابرسی و تدارک آموزش‌های اضافی برای اعضای کمیته حسابرسی منجر به کارایی کمیته‌های حسابرسی می‌گردد. خجسته و همکاران (۱۴۰۰) در مطالعه خو با عنوان "نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی" بیان داشتند فعالیت‌های مجرمانه، مانند گزارشگری مالی متقلبانه و سوء استفاده از دارایی‌ها؛ یک مشکل گسترده است که شرکت‌ها در سراسر جهان با آن روبرو می‌باشند. مطابق با پژوهش‌های نظری و تجربی رایج‌ترین تکنیک مورد استفاده برای گزارش‌های مالی متقلبانه شامل سوء استفاده از دارایی‌ها در جهت کسب منافع شخصی می‌باشد، ولی در مقابل؛ گزارشگری مالی متقلبانه (هر چند که غالباً بروز پیدا نمی‌کنند)، بیشترین زیان را در پی خواهد داشت. مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب به مدیریت بستگی دارد. اما، علاوه بر مدیریت، هیئت مدیره، کمیته‌های حسابرسی، حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، همگی در قابلیت اتکای صورت‌های مالی قابل اعتماد نقش و مسئولیت مهمی دارند. یکی از وظایف مهم حسابرسی داخلی ارائه خدمات اطمینان‌بخشی اثربخش و بررسی بی‌طرفانه مدارک به منظور ارزیابی مستقل فرآیندهای نظام راهبری شرکتی، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک مبتنی بر کشف، پیشگیری تقلب با هدف به حداقل رساندن آن می‌باشد. اعتمادی، رجبی و مقدم (۱۳۹۶) براساس یافته‌های پژوهش، از منظر خبرگان حرفه، نتایج حاکی از تأثیر کلی عوامل بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی داخلی است. همچنین همکاری حسابرسی داخلی در تهیه صورت‌های مالی دارای تأثیر مثبت و معنی‌دار بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی داخلی بوده و از نظر خبرگان تک تک عوامل قدرت تا اندازه‌ای مطلوب و از نظر شرکت‌ها مطلوب ارزیابی می‌شوند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

- فرضیه اول: بین حمایت مدیریت و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه دوم: بین حمایت مدیریت و عینیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه سوم: بین حمایت مدیریت و صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه چهارم: بین حمایت و پذیرش حسابرس و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه پنجم: بین حمایت و پذیرش حسابرسی و عینی بودن حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه ششم: بین حمایت و پذیرش حسابرس با صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه هفتم: بین هماهنگی بین بخشی و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه هشتم: بین هماهنگی بین بخشی و عینیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه نهم: بین هماهنگی بین بخشی و صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.
- فرضیه دهم: بین استقلال حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- فرضیه یازدهم: بین عینیت حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
- فرضیه دوازدهم: بین صلاحیت حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

۴- روش‌شناسی پژوهش

۴-۱- روش پژوهش

این پژوهش از نظر نحوه گردآوری اطلاعات، از نوع پژوهش‌های توصیفی تحلیلی است و از نظر هدف، در زمره پژوهش‌های کاربردی است که به بررسی تأثیر پیشایندهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی، با در نظر گرفتن شبکه روابط بین متغیرهای مستقل، وابسته و ... با روش معادلات ساختاری می‌پردازد. بدین منظور، پرسشنامه‌ای حاوی ۳۲ سؤال طراحی شده که هر سؤال، منعکس‌کننده یکی از معیارهای مذکور به شرح زیر است.

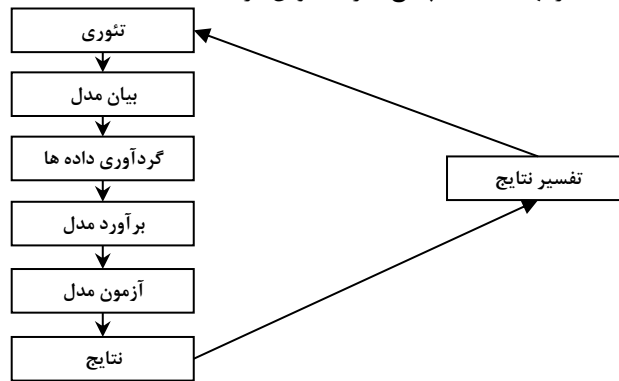
روش تجزیه و تحلیل داده‌ها: در این پژوهش، با توجه به نوع داده‌ها و روش‌های تجزیه و تحلیل آماری موجود، از روش معادلات ساختاری استفاده شده است. در طول دوره انجام پژوهش نیز، برای پردازش اطلاعات از نرم‌افزار اس پی اس اس استفاده شده است.

مدل تحلیل عاملی تأییدی: در این پژوهش، برای تحلیل داده‌های مربوط به کیفیت حسابرسی داخلی، از مدل تحلیل عاملی تأییدی بهره گرفته شده است. بدین منظور، در مرحله اول، مدل‌های اندازه‌گیری برازش یافته‌اند، سپس به منظور ارزیابی برازش مدل، از شاخص‌های نیکویی برازش استفاده شده است. همچنین، مدل مذکور، از نظر روایی و پایایی بررسی شده است. پس از برازش مدل، برآوردهای ضرایب استاندارد شده (بارهای عاملی) آنها محاسبه شده‌اند؛ بنابراین، گویه‌های دارای بار عاملی کمتر از ۰/۳ به دلیل نامناسب بودن از روند تحلیل حذف شدند.

روش معادلات ساختاری: الگوی معادلات ساختاری، مجموعه‌ای از معادلات خطی است که برای تعیین یک پدیده برحسب متغیرهای علت و معلولی از پیش‌فرض‌شده به کار می‌رود. مدل معادلات ساختاری شامل تعدادی از روش‌های آماری برای برآورد شبکه‌ای از روابط علی است که بر پایه یک مدل نظری تعریف می‌شود و دو یا چند مفهوم پیچیده پنهان را با هم مرتبط می‌سازد که هر یک از آنها با تعدادی از شاخص‌های مشاهده‌پذیر اندازه‌گیری می‌شوند. تفکر اصلی در به‌کارگیری مدلسازی معادلات ساختاری این است که پیچیدگی درون یک سیستم را می‌توان با در نظر گرفتن شبکه‌ای علی میان متغیرهای پنهان بررسی کرد که هر یک از این متغیرها با تعدادی از شاخص‌های مشاهده‌شده به نام متغیر آشکار، اندازه‌گیری می‌شود. اهمیت مدل معادلات ساختاری از آنجا ناشی می‌شود که به پژوهشگران این امکان را می‌دهد تا اثر یک یا چند متغیر مستقل را بر یک یا چند متغیر وابسته، به‌طور هم‌زمان بررسی کنند. کلی‌ترین شکل این الگو، اندازه‌گیری متغیرهایی است که نمی‌توانند مستقیماً اندازه‌گیری شوند. این متغیرها متغیرهای پنهان یا مکنون نامیده می‌شوند.

۲-۴- دوره پژوهش و جامعه آماری

جامعه آماری پژوهش شامل کلیه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۶ - ۱۴۰۰ است که معیارهای الف. سال مالی شرکت منتهی به پایان اسفندماه باشد. ب. اطلاعات مورد نیاز برای محاسبه متغیرها در دسترس باشد. ج. جزء شرکت‌های فعال در بخش واسطه‌گری مالی (سرمایه‌گذاری‌ها، بانک‌ها، بیمه و لیزینگ) نباشد، را شامل شوند. با لحاظ شرایط فوق، تعداد ۱۹۷ شرکت به‌عنوان جامعه آماری پژوهش به دست آمد؛ از این تعداد، پرسشنامه طراحی‌شده به‌منظور اخذ اطلاعات مربوط به کیفیت حسابرسی داخلی، برای ۱۷۰ شرکت ارسال شد که در نهایت، ۱۰۰ پاسخ غیر مخدوش دریافت شد.



شکل ۱ فرآیند تحلیل

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- یافته‌های پژوهش

۵-۱- بیان مدل

در این مرحله در واقع همان بیان رسمی مدل است و این مرحله یکی از مهمترین مراحل موجود در مدل‌سازی معادلات ساختاری است. در واقع هیچ‌گونه تحلیلی صورت نمی‌گیرد، مگر اینکه اول محقق مدل خود که درباره روابط میان متغیرهاست را بیان و مشخص کند. این مرحله شامل فرمول‌بندی یک عبارت درباره یک مجموعه‌ای از پارامترها است. این پارامترها در زمینه مدل‌سازی معادلات ساختاری، ماهیت روابط میان متغیرها را نشان می‌دهند. در مدل‌سازی معادلات ساختاری، اندازه و علامت این پارامترها تعیین می‌شود. در این مدل فرض بر آن است که در میان مجموعه‌ای از متغیرهای مکنون، یک ساختار علی وجود دارد و متغیرهای مشاهده شده نشانگر آن‌هاست. بدین ترتیب این مدل شامل دو بخش (۱: مدل اندازه‌گیری با بارهای عاملی (مدل بیرونی) و (۲) مدل معادلات ساختاری (روابط بین مدل، مدل درونی) است. مدل اندازه‌گیری (مدل بیرونی) مشخص می‌کند که متغیرهای پنهان یا سازه‌های فرضی چگونه با متغیرهای مشاهده شده مرتبط هستند و یا از طریق آن‌ها سنجیده می‌شوند. به بیان دیگر، ویژگی‌های خاص اندازه‌گیری (یعنی ضرایب اعتبار و روایی) متغیرهای مشاهده شده چگونه از سوی متغیرهای پنهان توصیف می‌شوند. اما مدل معادلات ساختاری (مدل درونی)، روابط علی میان متغیرهای مکنون، آثار علی و میزان واریانس تبیین نشده را مشخص می‌سازد.

۵-۲- برآورد مدل

هنگامی که یک مدل بیان شد و حالت تعیین آن مورد ارزیابی قرار گرفت، مرحله بعدی به دست آوردن تخمین پارامترهای آزاد از روی مجموعه‌ای از داده‌های مشاهده شده است. برای تخمین پارامترهای روش‌های تکراری از قبیل بیشینه درستی یا حداقل مربعات تعمیم یافته استفاده می‌شود. اما در مواردی که مانند این پژوهش اندازه نمونه پایین باشد و یا متغیرها دارای توزیع نرمال نباشند از روش توان دوم جزئی برای تخمین پارامترها استفاده می‌شود. بنابراین روش کمترین توان دوم جزئی برای آزمون فرضیه‌ها استفاده شد. وقتی مفهوم معیارهای اندازه‌گیری ادغام می‌شود، هم‌خطی متغیرهای مدل‌های رگرسیون مسئله ایجاد می‌کند. برعکس، کمترین توان دوم جزئی با اندازه‌گیری خطاها سر و کار دارد. بنابراین هم‌خطی خطوط (هم‌خطی چندگانه) در آن مسئله ایجاد نمی‌کند. فرض‌های آماری مدل PLS به قرار زیر می‌باشد:

- متغیرها در سطح رتبه‌ای اندازه‌گیری می‌شوند.
- یکسانی پراکندگی برقرار است.
- توزیع آزاد متغیرها

متغیرهای مدل یابی معادلات ساختاری بر دو نوع هستند:

- متغیرهای مشاهده شده (آشکار)^۱
 - متغیرهای پنهان (مکنون)^۲
- برخی متغیرها به شکل دایره (یا بیضی) و برخی از آنها به شکل مربع (یا مستطیل) نمایش داده می‌شوند. بیضی یا دایره معرف متغیرهای مکنون و مستطیل یا مربع نمایشگر متغیرهای اندازه‌گیری شده است. مدل کامل معادله ساختاری شامل دو مولفه است:
- مدل ساختاری^۳: ساختار علی مفروض بین متغیرهای پنهان (سازه‌های نظری که به گونه مستقیم مشاهده‌پذیر است) را مشخص می‌نماید.
 - مدل اندازه‌گیری^۴: روابط بین متغیرهای اندازه‌گیری شده یا نشانگرها (متغیرهایی که به گونه مستقیم مشاهده‌پذیر است) و متغیرهای پنهان را که برای آن‌ها برآورد تقریبی به کار می‌رود، تعریف می‌کند.

۳-۵- تحلیل عاملی تأییدی متغیرها

جهت روایی سازه از نرم‌افزار Smartpls استفاده گردید. همان‌طور که از خروجی نرم‌افزار مشاهده می‌گردد مدل اصلی تحلیل عاملی تأییدی ارائه شده در جدول ۱ می‌باشد که در آن روابط میان متغیرهای آشکار (گویه‌ها) با متغیرهای پنهان و ضرائب استاندارد (بارهای عاملی) هر یک از گویه‌ها ارائه شده است. همان‌طور که در جدول ۱ مشاهده می‌گردد همه گویه‌ها بارهای عاملی بالاتر از ۰/۷ دارند و مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۱- نتایج تحلیل عاملی تأییدی (CFA) شامل بارهای عاملی (Factor loading)

بش‌تیبانی و پذیرش حسابرس	عینیت	بش‌تیبانی مدیریت	استقلال حسابداری داخلی	هماهنگی بین بخشی	کیفیت حسابداری داخلی	صلاحیت و شایستگی	
						۰/۷۵۱۲۶۷	صلاحیت و شایستگی ۱
						۰/۸۶۶۲۰۰	صلاحیت و شایستگی ۲
						۰/۷۰۲۲۷۳	صلاحیت و شایستگی ۳
						۰/۷۷۲۴۴۵	صلاحیت و شایستگی ۴
					۰/۸۳۵۰۶۹		کیفیت حسابداری داخلی ۱
					۰/۷۹۹۷۶۳		کیفیت حسابداری داخلی ۲
					۰/۸۰۶۸۵۳		کیفیت حسابداری داخلی ۳
					۰/۸۴۴۵۱۳		کیفیت حسابداری داخلی ۴

^۱ Manifest Variables

^۲ Latent

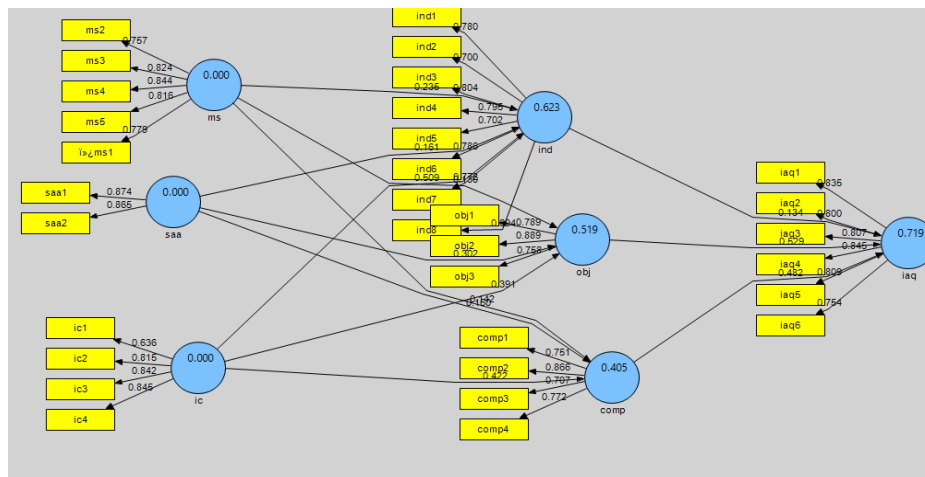
^۳ Structural Model

^۴ Measurement Model

پشتیبانی و پذیرش حسابرس	عینیت	پشتیبانی مدیریت	استقلال حسابرسی داخلی	هماهنگی بین بخشی	کیفیت حسابرسی داخلی	صلاحیت و شایستگی	
					۰/۸۰۸۵۵۸		کیفیت حسابرسی داخلی ۵
					۰/۷۵۳۸۷۲		کیفیت حسابرسی داخلی ۶
				۰/۶۳۵۹۱۲			هماهنگی بین بخشی ۱
				۰/۸۱۵۱۱۶			هماهنگی بین بخشی ۲
				۰/۸۴۱۷۹۳			هماهنگی بین بخشی ۳
				۰/۸۴۴۸۶۶			هماهنگی بین بخشی ۴
			۰/۷۷۹۸۵۰				استقلال حسابرسی داخلی ۱
			۰/۷۰۰۲۲۵				استقلال حسابرسی داخلی ۲
			۰/۸۰۴۳۰۶				استقلال حسابرسی داخلی ۳
			۰/۷۹۵۱۹۰				استقلال حسابرسی داخلی ۴
			۰/۷۰۱۵۵۰				استقلال حسابرسی داخلی ۵
			۰/۷۸۶۴۹۴				استقلال حسابرسی داخلی ۶
			۰/۷۷۲۴۵۷				استقلال حسابرسی داخلی ۷
			۰/۶۹۳۸۰۳				استقلال حسابرسی داخلی ۸
		۰/۷۵۷۳۷۸					پشتیبانی مدیریت ۱
		۰/۸۲۳۵۱۷					پشتیبانی مدیریت ۲
		۰/۸۴۳۹۲۶					پشتیبانی مدیریت ۳
		۰/۸۱۵۷۱۳					پشتیبانی مدیریت ۴
	۰/۷۸۹۲۵۹						عینیت ۱
	۰/۸۸۹۰۱۱						عینیت ۲
	۰/۷۵۷۶۱۵						عینیت ۳
۰/۸۷۴۱۴۵							پشتیبانی و پذیرش حسابرس ۱
۰/۸۶۴۸۵۱							پشتیبانی و پذیرش حسابرس ۲

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بنابراین با توجه به جدول ۱ و شکل ۲ می‌توان گفت نتایج تحلیل عاملی تأییدی نشان می‌دهد که سازه‌های مورد استفاده از جهت روایی دارای اعتبار بالایی هستند و بارهای عاملی در سطح اطمینان ۹۵ درصد معنی‌دار هستند و در اندازه‌گیری سازه‌های مورد نظر سهم معنی‌داری دارند.



شکل ۲- مدل اولیه پژوهش در حالت تخمین استاندارد

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۵ روایی واگرا

یکی از روش‌های تعیین روایی واگرای سازه‌ها استفاده از روش ماتریس فورنل و لارکر^۱ (۱۹۸۱) است که در این روش روایی واگرا زمانی در سطح قابل قبول است که اعداد بالاتر از ۱/۹۶ در سطح ۰/۰۵ و بالاتر از ۲/۵۸ در سطح ۰/۰۱ معنی‌دار هستند.

جدول ۲- بررسی روایی واگرا، معیار HTMT

پشتیبانی و پذیرش حساسرس	عینیت	پشتیبانی مدیریت	استقلال حساسرسی داخلی	هماهنگی بین بخشی	کیفیت حساسرسی داخلی	صلاحیت و شایستگی	
					۰/۴۸۲۳۵۱		صلاحیت و شایستگی
							کیفیت حساسرسی داخلی
	۰/۳۹۱۴۲۷		۰/۵۰۸۹۴۱			۰/۴۲۲۴۲۸	هماهنگی بین بخشی
					۰/۱۳۳۸۴۹		استقلال حساسرسی داخلی
	۰/۱۳۰۳۹۹		۰/۲۳۴۷۱۵			۰/۱۴۲۴۴۱	پشتیبانی مدیریت
					۰/۵۲۸۷۷۵		عینیت
	۰/۳۰۱۶۳۹		۰/۱۶۱۴۷۴			۰/۱۵۹۹۶۸	پشتیبانی و پذیرش حساسرس

منبع: یافته‌های پژوهشگر

¹ Fornell & Larcker

نتایج جدول ۲ براساس نسبت خصیصه متفاوت- خصیصه یکسان نشان می‌دهد روایی واگرا در سطح قابل قبول می‌باشد.

پایایی^۱ پرسشنامه

پایایی با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی بدست می‌دهد. در بیان مفهوم پایایی خوی نژاد (۱۳۰، ۱۳۸۰) بیان می‌دارد: «پایایی پژوهش بیانگر قابلیت تکرار و همسان در روش‌ها، شرایط و نتایج آن است. اگر تحقیقی پایایی نداشته باشد، به سختی می‌توان نتایج را با اطمینان تفسیر کرد یا آن‌ها را به شرایط دیگر تعمیم داد». کاپلان وساکوزوا گفته‌اند پایایی به دقت اعتمادپذیری، ثبات، یا تکرارپذیری نتایج آزمون اشاره می‌کند. روش پایایی مصححان، روش بازآزمایی، روش فرم‌های هم ارز و روش‌های همسانی درونی از روش‌های تعیین پایایی است. برای تعیین پایایی، روش‌های مختلفی وجود دارد. با این حال، پایایی ترکیبی در مدلسازی معادلات ساختاری معیار بهتری از آلفای کرونباخ می‌باشد. به دلیل این که در محاسبه ضریب آلفای کرونباخ در مورد هر مؤلفه تمامی شاخص‌ها با اهمیت مساوی در محاسبات وارد می‌شوند. درحالی که برای محاسبه پایایی ترکیبی شاخص‌هایی با بار عاملی بیشتر، اهمیت زیادتری دارند. این موضوع موجب این می‌شود که مقادیر پایایی ترکیبی مؤلفه‌ها معیار واقعی‌تر و دقیق‌تری نسبت به آلفای کرونباخ آنها باشد. در نتیجه برای سنجش بهتر و دقیق‌تر پایایی پرسشنامه آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی محاسبه شدند. کرونباخ (۱۹۵۱) مقدار آلفای بالای ۰/۷ را نشانگر پایایی قابل قبول اعلام کرده است. اگر مقدار CR برای هر مؤلفه بالای ۰/۷ شود، نشان از پایداری درونی مناسب برای مدل‌های اندازه‌گیری است. فورنل و لارکر (۱۹۸۱) نیز مقادیر بالای ۰/۵ را برای روایی همگرایی (AVE) قابل قبول در نظر گرفتند. ضریب پایایی کل برای پرسشنامه در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳- بررسی ضرایب همگرایی، آلفای کرونباخ، پایایی ترکیبی و ضریب تعیین

روایی همگرایی	پایایی ترکیبی	ضریب تعیین	آلفای کرونباخ	همبستگی	فراوانی داده‌ها
۰/۶۰۲۹۰۳	۰/۸۵۷۹۳۸	۰/۴۰۴۸۰۵	۰/۷۷۹۳۶۹	۰/۶۰۲۹۰۳	۰/۱۹۵۶۲۲
۰/۶۵۳۸۷۷	۰/۹۱۸۸۳۳	۰/۷۱۸۶۵۵	۰/۸۹۳۸۴۹	۰/۶۵۳۸۷۷	۰/۳۵۲۹۹۳
۰/۶۲۲۸۰۳	۰/۸۶۷۱۱۲		۰/۷۹۲۰۲۴	۰/۶۲۲۸۰۳	
۰/۵۷۰۸۱۴	۰/۹۱۳۸۲۱	۰/۶۲۲۶۰۸	۰/۸۹۱۹۲۶	۰/۵۷۰۸۱۴	۰/۲۷۴۷۹۸
۰/۶۴۷۱۴۷	۰/۹۰۱۵۳۸		۰/۸۶۵۴۹۱	۰/۶۴۷۱۴۷	
۰/۶۶۲۴۱۷	۰/۸۵۴۲۰۳	۰/۵۱۹۳۱۲	۰/۷۴۲۲۹۷	۰/۶۶۲۴۱۷	۰/۲۲۹۰۲۸
۰/۷۵۶۰۴۸	۰/۸۶۱۰۷۶		۰/۶۷۷۴۱۳	۰/۷۵۶۰۴۸	

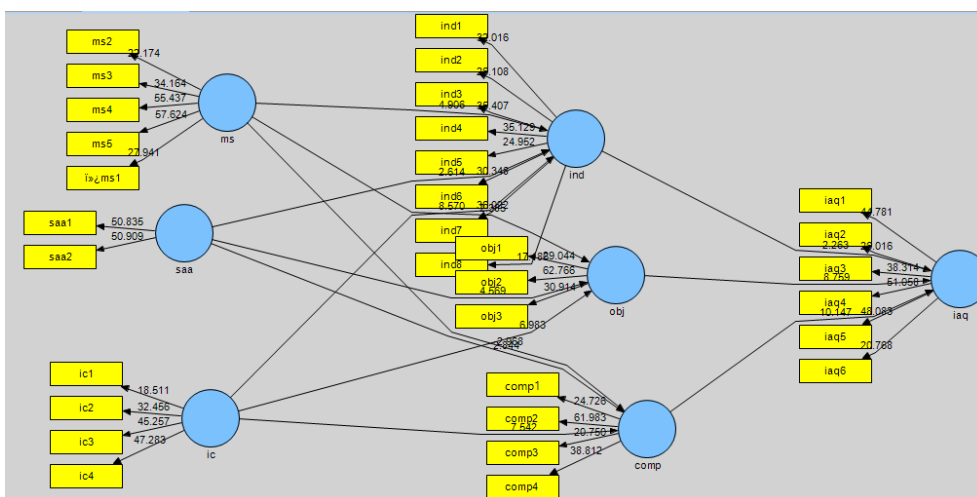
منبع: یافته‌های پژوهشگر

¹Reliability

طبق یافته‌های جدول ۳ ضریب پایایی پرسشنامه محاسبه گردید که نشان از دقت بالای ابزار اندازه‌گیری استفاده در این مطالعه می‌باشد. این امر در نمودارها نیز به سادگی قابل تشخیص است.

۵-۶- مدل‌سازی معادلات ساختاری

پس از بررسی مدل‌های اندازه‌گیری و سنجش روایی آنها به کمک تحلیل عاملی تأییدی می‌توان روابط میان متغیرهای پژوهش را بر اساس مدل ساختاری بررسی نمود. از این رو جهت بررسی صحت و سقم فرضیات پژوهش حاضر از روابط علی مبتنی بر مدل‌سازی معادلات ساختاری استفاده شده است پس ابتدا مدل ساختاری با در نظر گرفتن تأثیر پیش‌بیندهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفت لذا شکل ۲ مدل نهایی پژوهش در حالت برآورد استاندارد همراه را برآورد ضرایب مسیر مشخص شده است و در ادامه نیز مدل پژوهشی با روش Bootstrapping در حالت معنی‌داری به منظور آزمون مسیرها در شکل ۳ مشاهده می‌شود.



شکل ۳- مدل نهایی پژوهش در حالت معناداری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

شکل ۳ نتایج آزمون فرضیات پژوهش به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری را نشان می‌دهند و شکل ۲ نمایانگر ضریب استاندارد R، رابطه علی مشاهده شده میان متغیرهای پژوهش می‌باشد.

۷-۵- بررسی برازش مدل ساختاری و قدرت پیش‌بینی مدل

به منظور برازش مدل ساختاری از معیار R^2 و Q^2 استفاده شده است. R^2 بیانگر میزان تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا است. نکته ضروری در اینجا این است که مقدار R^2 تنها برای مؤلفه‌های درون‌زای مدل محاسبه می‌گردد و در مورد مؤلفه‌های برون‌زا مقدار این معیار صفر است. هر چه مقدار R^2 مربوط به مؤلفه‌های درون‌زای یک مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل دارد. چین^۱ ۱۹۹۸ سه مقدار ۰/۱۹ و ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی R^2 معرفی کرد. مقدار Q^2 که بیانگر قدرت پیش‌بینی مدل می‌باشد، توسط استون و گیزر^۲ ۱۹۷۵ معرفی شد (هنسلر و همکاران^۳، ۲۰۰۹). در مورد شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد مؤلفه‌های درون‌زا سه مقدار ۰/۰۲ و ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را تعیین نموده‌اند. به اعتقاد آنها اگر مقدار Q^2 در مورد یک مؤلفه درون‌زا در محدوده نزدیک به ۰/۰۲ باشد، مدل قدرت پیش‌بینی ضعیفی در قبال شاخص‌های آن مؤلفه دارد (داوری، ۱۳۹۳). مقادیر R^2 و Q^2 در جدول ۴ گنجانده شده است.

جدول ۴- مقادیر R^2 و Q^2

شاخص	صلاحیت و شایستگی	کیفیت حسابرسی داخلی	هماهنگی بین بخشی	استقلال حسابرسی داخلی	پشتیبانی مدیریت	عینیت	پشتیبانی و پذیرش
R^2	۰/۶۳۱	۰/۴۹۴	۰/۵۶۰	۰/۷۰۵	۰/۵۴۶	۰/۶۳۱	۰/۴۹۴
Q^2	۰/۱۸۲	۰/۳۰۶	۰/۱۰۳	۰/۴۷۷	۰/۳۸۰	۰/۱۸۵	۰/۳۰۸

منبع: یافته‌های پژوهشگر

با توجه به اینکه مقدار R^2 برای تمامی مؤلفه‌های درون‌زا در محدوده مناسبی از سه مقدار ذکر شده در بالا می‌باشد، می‌توان نتیجه گرفت که مدل ساختاری از برازش قوی و قابل قبولی برخوردار است. همچنین مقدار Q^2 نیز برای تمامی مؤلفه‌ها در محدوده مناسبی از سه مقدار ذکر شده در بالا بوده و نشان از آن دارد که مدل دارای قدرت پیش‌بینی مناسبی است. از این رو مدل ساختاری از برازش قابل قبولی برخوردار است.

۸-۵ آزمون فرضیه‌های پژوهش

مطابق با الگوریتم تحلیل داده‌ها در روش PLS پس از بررسی برازش مدل، پژوهشگر اجازه می‌یابد که به بررسی و آزمون فرضیه‌ی پژوهش خود پرداخته و به یافته‌های پژوهش برسد. این بخش شامل بررسی ضرایب مسیر می‌باشد: همانطور که اشاره شد به ترتیب به بررسی فرضیات پرداخته شد:

¹ Chin

² Stone & Geisser

³ Henseler

جدول ۵- ضریب مسیر و آماره t

فرضیه‌ها	متغیر وابسته	متغیر پیش‌بین	ضریب مسیر (β)	آماره t	P-Value
فرضیه اول: بین حمایت مدیریت و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	استقلال حسابرسی داخلی	حمایت مدیریت	۰/۲۳۵	۴/۹۰۶	۰/۰۰۰
فرضیه دوم: بین حمایت مدیریت و عینیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	عینیت حسابرسی داخلی	حمایت مدیریت	۰/۱۳۰	۲/۳۸۵	۰/۰۰۰
فرضیه سوم: بین حمایت مدیریت و صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	صلاحیت حسابرسی داخلی	حمایت مدیریت	۰/۳۰۲	۲/۹۶۸	۰/۰۰۰
فرضیه چهارم: بین حمایت و پذیرش از حسابرسی و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	استقلال حسابرسی داخلی	حمایت و پذیرش از حسابرسی	۰/۱۶۱	۲/۶۱۴	۰/۰۰۰
فرضیه پنجم: بین حمایت و پذیرش از حسابرسی و عینیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	عینیت حسابرسی داخلی	حمایت و پذیرش از حسابرسی	۰/۵۰۹	۴/۵۶۹	۰/۰۰۰
فرضیه ششم: بین حمایت و پذیرش از حسابرسی و صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	صلاحیت حسابرسی داخلی	حمایت و پذیرش از حسابرسی	۰/۳۹۱	۲/۸۴۴	۰/۰۰۰
فرضیه هفتم: بین هماهنگی بین بخشی و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	استقلال حسابرسی داخلی	هماهنگی بین بخشی	۰/۳۰۲	۸/۵۷۰	۰/۰۰۰
فرضیه هشتم: بین هماهنگی بین بخشی و عینیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	عینیت حسابرسی داخلی	هماهنگی بین بخشی	۰/۱۶۰	۶/۹۸۳	۰/۰۰۰
فرضیه نهم: بین هماهنگی بین بخشی و صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	صلاحیت حسابرسی داخلی	هماهنگی بین بخشی	۰/۴۲۲	۷/۵۴۲	۰/۰۰۰
فرضیه دهم: بین استقلال حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.	کیفیت حسابرسی داخلی	استقلال حسابرسی داخلی	۰/۱۳۴	۲/۲۶۳	۰/۰۰۰
فرضیه یازدهم: بین عینیت حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	کیفیت حسابرسی داخلی	عینیت حسابرسی داخلی	۰/۵۲۹	۸/۷۵۹	۰/۰۰۰
فرضیه دوازدهم: بین صلاحیت حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد.	کیفیت حسابرسی داخلی	صلاحیت حسابرسی داخلی	۰/۴۸۲	۱۰/۱۴۷	۰/۰۰۰

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همانطور که از جدول ۵ ملاحظه می‌گردد:

◀ بر طبق آماره t (t-value=۴/۹۰۶) که در خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ می‌باشد، می‌توان گفت که بین حمایت مدیریت و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه اول در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.

◀ بر طبق آماره t (t-value=۲/۳۸۵) که در خارج از بازه ۱/۹۶- تا ۱/۹۶ می‌باشد، می‌توان گفت که بین حمایت مدیریت و عینیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه دوم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.

- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۲/۹۶۸) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین حمایت مدیریت و صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه سوم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.
- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۲/۶۱۴) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین حمایت و پذیرش از حسابرس و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه چهارم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.
- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۴/۵۶۹) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین حمایت و پذیرش از حسابرس و عینیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه پنجم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.
- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۲/۸۶۴) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین حمایت و پذیرش از حسابرس و صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه ششم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.
- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۸/۵۷۰) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین هماهنگی بین بخشی و استقلال حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه هفتم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.
- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۶/۹۸۳) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین هماهنگی بین بخشی و عینیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه هشتم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.
- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۷/۵۴۲) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین هماهنگی بین بخشی و صلاحیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه نهم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.
- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۲/۲۶۳) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین استقلال حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد و فرضیه دهم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.
- ◀ بر طبق آماره t (t-value=۸/۷۵۹) که در خارج از بازه $-۱/۹۶$ تا $۱/۹۶$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین عینیت حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه یازدهم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.

بر طبق آماره t (t-value=۱۰/۱۴۷) که در خارج از بازه $1/96$ - تا $1/96$ می‌باشد، می‌توان گفت که بین صلاحیت حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی داخلی رابطه مثبت وجود دارد و فرضیه دوازدهم در سطح آلفای پنج درصد تأیید می‌شود.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش، سعی شد با بهره‌گیری از الگوی معادلات ساختاری در قالب نرم‌افزار اسمارت پی ال اس، این سؤال بررسی شود که آیا پیشایندهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی تأثیر دارند؟ به عبارت دیگر، آیا الزام سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱، به تشکیل واحد حسابرسی داخلی و رعایت مفاد منشور فعالیت حسابرسی داخلی، موجب بهبود کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و مؤسسات ملزم، شده است. بدین منظور و برای بررسی سؤال مذکور، تعداد ۱۲ فرضیه تدوین شد. درخور ذکر است متغیر «اثربخشی حسابرسی داخلی» در سه بخش شامل صلاحیت، استقلال، عینیت و «پیشایندها» در سه بخش شامل حمایت مدیریت، حمایت و پذیرش حسابرس و هماهنگی بین‌بخشی طبقه‌بندی شدند. همچنین شایان ذکر است جمع‌آوری اطلاعات در خصوص متغیر «کیفیت حسابرسی داخلی»، به دلیل عدم افشای کافی اطلاعات، مستلزم مراجعه به تک‌تک شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اعم از مدیر یا احدی از کارکنان واحد حسابرسی داخلی یا احدی از اعضای کمیته حسابرسی آنها بوده است تا افراد مذکور به تکمیل پرسشنامه‌ای متشکل از ۳۲ معیار کیفیت حسابرسی داخلی (در قالب ۳۲ سؤال) برای سال مالی ۱۳۹۸ اقدام کنند؛ بنابراین، به نظر می‌رسد این پژوهش از نظر نحوه گردآوری اطلاعات و دشواری‌های پیش روی آن، در حوزه پژوهش‌های کیفیت حسابرسی داخلی در محیط ایران، پژوهشی درخور توجه محسوب شود. در این راستا، از مجموع تعداد ۱۹۷ شرکت، به ۱۷۰ شرکت مراجعه شد که در نهایت، تعداد ۱۰۰ شرکت به سؤالات طراحی شده در پرسشنامه اشاره شده پاسخ دادند. نتایج آزمون فرضیه‌های ۱۲ گانه پژوهش، حاکی از آن است که تمامی فرضیه‌ها تأیید شده‌اند؛ بنابراین، این نتیجه حاصل می‌شود که پیشایندهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تأثیر معناداری داشته است. در این رابطه، نکات ذیل، شایان توجه است:

الف. برحسب مراجعاتی که به برخی شرکت‌های عضو جامعه آماری شد، این ادعا مطرح می‌شد که شرکت مذکور، فاقد واحد حسابرسی داخلی است؛ هرچند در بخش مشخصات کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی وبگاه کدال، مشخصات مدیر واحد حسابرسی داخلی آن ذکر شده بود یا اینکه برخی دیگر از شرکت‌ها فاقد مشخصات مدیر حسابرسی داخلی در وبگاه کدال بوده‌اند که در مجموع، حاکی از عدم استقرار واحد حسابرسی داخلی در این شرکت‌ها است.

ب. برحسب گفتگوی پژوهشگر با برخی از مدیران یا کارکنان واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های عضو جامعه آماری، آنان بر این نکته تأکید داشتند که در بسیاری از شرکت‌ها، تشکیل واحد حسابرسی داخلی برحسب الزام و

تکلیف سازمان بورس بوده است؛ بنابراین، برخی شرکت‌ها، تنها از جنبه رفع تکلیف به این مسئله توجه کرده‌اند؛ در نتیجه، باعث شده است شرکت‌های مذکور از مزایا و محاسن واحد حسابرسی داخلی بهره‌مند نشوند؛ بنابراین، نتیجه حاصل از این پژوهش مؤید این نکته است.

با توجه به نتیجه پژوهش، به منظور ارتقای کیفیت واحد حسابرسی داخلی و ارزش‌افزایی آن در تمامی شرکت‌ها و سازمان‌ها به‌ویژه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پیشنهادهای ذیل مطرح می‌شوند:

(۱) سازمان بورس و اوراق بهادار باید با تقویت ابزارهای نظارتی و سایر سازوکارهای مناسب، ارتقای کیفیت واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های تحت نظارت را بهبود دهد؛ بنابراین، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌ها و بررسی‌های لازم در خصوص کشف سازوکارهای اشاره‌شده انجام شوند.

(۲) پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های بیشتری در خصوص شناسایی معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی برای محیط ایران انجام شود تا به متقن‌تر شدن هرچه بیشتر معیارهای مذکور کمک کند و در صورت لزوم، معیارهای کنونی اصلاح شود.

(۳) پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت‌ها را به افشای وضعیت واحد حسابرسی داخلی برای هر یک از معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی، ملزم کند.

تعارض منافع: هیچ‌گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است."

فهرست منابع

- (۱) اخروی جوقان، ابوذر، نظام الدین رحیمیان و مریم قره داغی، (۱۳۹۷)، "عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی"، *بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، (۳) ۲۵، صص 311-326
- (۲) اعتمادی حسین، روح‌اله رجبی و عبدالله مقدم، (۱۳۹۶)، "قدرت حرفه‌ای حسابرسی داخلی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ششم، شماره ۲۳، صص ۱۶۹-۱۸۵.
- (۳) امجدیان، یونس، رضا غلامی جمکرانی، (۱۴۰۱)، "عوامل مؤثر بر کمیته حسابرسی کارا"، *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، (۳) ۱، صص 53-69
- (۴) برخوردار، کتابیون، امین ناظمی و نویدرضا نمازی، (۱۴۰۰)، "بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی بانک کشاورزی"، *فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، (۲) ۱، صص 8-35
- (۵) تاجیک جلایری، مجید، جواد رضوانی و یحیی کامیابی، (۱۴۰۱)، "تأثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی"، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، (۳) ۱۴، صص 77-102
- (۶) حاجیه‌ها، زهره و حسین رجب دری، (۱۳۹۸)، "تدوین الگو و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر افزایش کیفیت حسابرسی داخلی"، *حسابداری و منافع اجتماعی*، (۴) ۹، صص 47-63

- ۷) حاجیه‌ها، زهره و آزاده رفیعی، (۱۳۹۳)، "تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به‌هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۶(۲۴)، صص 121-137
- ۸) خجسته، علیرضا و کاظم وادی زاده، (۱۴۰۰)، "نقش بازدارندگی تقلب کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی"، فصلنامه پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۲(۵)، صص 8-55
- ۹) خوی نژاد، غلامرضا، (۱۳۹۳)، "روش‌های پژوهش در علوم تربیتی"، ناشر سازمان سمت شاپک 9789645309686
- ۱۰) رحمانی، علی و مهناز محمودخانی، (۱۳۹۶)، "بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴)، صص 57-78
- ۱۱) سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، "منشور فعالیت حسابرسی داخلی"، بازیابی‌شده در تاریخ ۱۲ اردیبهشت ۱۳۹۵، از پرتال رسمی سازمان به نشانی <http://www.seo.ir>
- ۱۲) محسنی‌نیا، سعید، جعفر باباجانی و قاسم بولو، (۱۳۹۸)، "الگوی کیفیت حسابرسی داخلی"، مجله پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، دوره هشتم، شماره ۱۵، صص ۷-۳۸.
- ۱۳) مشایخی، بیتا، شادی حسن زاده، یاسین امینی و وحید منتی، (۱۳۹۵)، "تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۸(۳۱)، صص 41-56
- ۱۴) مشتری دوست، تورج و محسن دستگیر، (۱۳۹۸)، "بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی"، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، دوره ۱۱، شماره ۴۱، صص ۱۲۹-۱۴۶
- ۱۵) ولی زاده لاریجانی، اعظم و مونا خدایی، (۱۴۰۰)، "اثر تعدیل‌کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
- 16) Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F. (2016), "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence", *Journal of Accounting Research*, 54, PP. 3-40.
- 17) Abbott, L. J., Parker, S., & Peters, G. F. (2012), "Audit Fee Reductions from Internal Audit-Provided Assistance: The Incremental Impact of Internal Audit Characteristics", *Contemporary Accounting Research*, 29, PP. 94-118.
- 18) Abu-Azza, W. (2012), "Perceived Effectiveness of the Internal Audit Function in Libya", MSc Thesis, University of Southern Queensland, Australia.
- 19) Alqudah, H.M., Amran, N.A. and Hassan, H. (2019), "Factors Affecting the Internal Auditors' Effectiveness in the Jordanian Public Sector: The Moderating Effect of Task Complexity", *EuroMed Journal of Business*, Vol. 14, No. 3, PP. 251-273. <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2019-0049>
- 20) Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014), "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), PP. 74-86.
- 21) Alzoubi, E. (2019), "Audit Committee, Internal Audit Function and Earnings Management: Evidence from Jordan", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 27, No. 1, PP. 72-90.

- 22) Chaiwong, D. (2012), "Factors Affecting Efficiency in Internal Auditing Performance and Operational Outcome of the Large THAI Listed Companies", *International Journal of Arts & Sciences*, 5(1), PP. 311.
- 23) Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2010), "Corporate Governance in the Post-Sarbanes Oxley Era: Auditors' Experiences", *Contemporary Accounting Research*, 27, PP. 751-86.
- 24) Coram, P., Ferguson, C., & Moroney, R. (2008), "The Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures, and the Level of Misappropriation of Assets Fraud", *Accounting and Finance*, 48, PP.543-59.
- 25) Cronbach, L. J. (1951), "Coefficient Alpha and the Internal Structure of Tests", *Psychometrika*, 16(3), PP. 297-334.
- 26) Davidson, R., Goodwin-Stewart, J., & Kent. P. (2005), "Internal Governance Structures and Earnings Management", *Accounting and Finance*, 45 (2), PP. 241-267.
- 27) Dellai, H. and Omri, M.A.B. (2016), "Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in Tunisian Organizations", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol. 7, No.16, PP. 208 – 221.
- 28) Dittenhofer, M. (2001), "Internal Auditing Effectiveness: an Expansion of Present Methods", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16, No. 8, PP. 443-450.
- 29) 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, PP. 233-271.
- 30) Eisenhardt, K. M. (1989), "Agency Theory: An Assessment and Review", *Academy of Management Review*, 14(1), PP. 57-74.
- 31) Fadzil, F., Haron, H., & Jantan, M. (2005), "Internal Auditing Practices and Internal Control System", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 8, PP. 844-866
- 32) Fornell, C., & Larcker, D. F. (1981), "Structural Equation Models with Unobservable Variables and Measurement Error: Algebra and Statistics".
- 33) Gamayuni, R. R. (2018), "The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on Financial Reporting Quality", *Review of Integrative Business and Economics Research*, Vol. 7, Supplementary Issue 1, PP. 46-58.
- 34) Gros, M. Koch, S., & Wallek, C. (2017), "Internal Audit Function Quality and Financial Reporting: Results of a Survey on German Listed Companies", *Journal of Management & Governance*, Vol. 21, Issue 2, PP. 291-329.
- 35) Hailemariam, S. (2014), "Determinants of Internal Audit Effectiveness in the Public Sector, Case Study in Selected Ethiopian Public Sector Offices", MSc Thesis, Jimma Univesity, Ethiopia.
- 36) Hunziker, S. (2017), "Efficiency of Internal Control: Evidence from Swiss Non-financial Companies", *Journal of Management & Governance*, 21(2), PP. 399-433.
- 37) Institute of Internal Auditors (IIA). (2002), "The IIA's Recommendations to the Conference Committee on H.R. 3703", Altamonte Springs, FL: IIA.
- 38) Institute of Internal Auditors (IIA). (2005), "Corporate Governance", The Institute of Internal Auditors Homepage. Available at: http://www.theiia.org/?doc_id_1041.
- 39) Institute of Internal Auditors (IIA). (2013), "The IIA's Global Internal Audit Competency Framework", Available at <https://na.theiia.org/about-us/Public%20Documents/The%20IIA%20Global%20Internal%20Audit%20Competency%20Framework.pdf>.
- 40) Institute of Internal Auditors (IIA). (2016), "International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards)", Available at <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>.

- 41) Johl, S. K., Johl, S. K., Subramaniam, N. & Cooper, B. (2013), "Internal Audit Function, Board Quality and Financial Reporting Quality: Evidence from Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No. 9.
- 42) Laković, T., Smolović, J. C. & Stanovčić, T. (2016), "The Internal Audit Function and the Quality of Financial Reporting: Empirical Evidence from Montenegro", *Management International conference*, Pula, Croatia.
- 43) Mahzan, N., Zulkifli, N., & Umor, S. (2012), "Role and Authority: An Empirical Study on Internal Auditors in Malaysia", *Asian Journal of Business and Accounting*, 5(2).
- 44) Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007), "Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study", *Managerial Auditing Journal*.
- 45) Pizzini, M., Lin, S., & Ziegenfuss, D. E. (2015), "The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay" *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34, No. 1, PP. 25-58.
- 46) Prawitt, D. F., Smith, J. L., & Wood, D. A. (2009), "Internal Audit Quality and Earnings Management", *The Accounting Review* 84, PP. 1255–80.
- 47) Schneider, A. (2003), "An Examination of Whether Incentive Compensation and Stock Ownership Affect Internal Auditor Objectivity", *Journal of Managerial Issues*, PP. 486-497.
- 48) Singh, K. S. D., Ravindran, S., Ganesan, Y., Abbasi, G. A., & Haron, H. (2021), "Antecedents and Internal Audit Quality Implications of Internal Audit Effectiveness", *International Journal of Business Science & Applied Management*, 16(2).
- 49) Smith, G. (2005), "Communication Skills are Critical for Internal Auditors", *Managerial Auditing Journal*, 20(5), PP. 513-519.
- 50) Spence, A. M. (1975), "The Economics of Internal Organization: An Introduction", *Bell Journal of Economics*, 6, PP. 163-172.
- 51) The Moderating Effect of Internal Audit Function Quality on the Relationship between Corporate Governance Quality and Corporate Performance. 13(52), PP. 1-22.
- 52) Wallace, Wanda. (1980), "The Economic Role of the Audit in Free and Regulated Markets", *Open Education Resources (OER)*. 2. <https://scholarworks.wm.edu/oer/2>
- 53) Zain, M. M., Subramaniam, N. & Stewart, J. (2006), "Internal Auditors Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics", *International Journal of Auditing*, 10.
- 54) Zamzulaila, Z., Susela, D. S., and Zarina, Z. (2006), "Internal Auditors: Their Role in the Institutions of Higher Education in Malaysia", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 21, No. 9, PP. 892-904.

Antecedents and Consequences of Internal Audit Effectiveness and Internal Audit Quality

HamidReza Ganji¹
SeyedRasoul Hosseini²
Marzieh Rozban³
Sara Mohammadzadeh⁴
Niayesh Nami Fard Tehrani⁵

Received: 08 / January / 2023

Accepted: 16 / March / 2023

Abstract

The Securities and Exchange Organization (SEO) Of Iran has considered the mission of the internal audit to provide independent and impartial assurance and consulting services, in order to add value and improve operations. and, in 2013, all listed firms to the Tehran Stock Exchange (TSE) and over-the-counter (IFB) has required to form internal audit. The purpose of research is to investigate the impact of effectiveness of internal audit on the quality of internal audit in companies listed in TSE. For this purpose, 12 hypotheses were developed. It is worth mentioning that the "effectiveness of internal audit" variable was classified into three sections including "competence, independence, realism" and "consequences" into three sections including "management support, support and acceptance of the auditor and interdepartmental coordination of internal auditors". It is also worth mentioning that collecting information regarding the "quality of internal audit" variable. due to insufficient disclosure of information, requires to each firms, either the manager or one of the employees of the internal audit or of the committee members was asked to complete a questionnaire consisting of 32 internal audit quality criteria in 2021. The data were analyzed through structural equation modeling using SmartPLS software. Findings show that the records and results of internal audit effectiveness have a positive and significant effect on the quality of internal audit. This study contributes to agency theory by highlighting factors related to internal audit effectiveness and quality audit outcomes to protect the best interests of managers while fulfilling corporate governance requirements.

Keywords: Effectiveness Of Internal Auditor, Competence Of Internal Audit Unit, Quality Of Internal Audit

¹ Department of Accounting, Faculty of Social Sciences and Economics, Alzahra University, Tehran, Iran, Corresponding Author. h.ganji@alzahra.ac.ir

² Department of Accounting, Faculty of Humanities, Zanjan University, Zanjan, Iran. rasoulhosayni@znu.ac.ir

³ Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Al-Zahra University, Iran. marzie.roo75@gmail.com

⁴ Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Al-Zahra University, Iran. Sr.mzadeh@yahoo.com

⁵ Department of Accounting, Faculty of Social and Economic Sciences, Al-Zahra University, Iran. niayeshtehрани8@gmail.com

