

## بررسی نقش ارزش افزوده حسابداری داخلی

احمد مدرس<sup>۱</sup>

محمدعلی بیداری<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۰/۱۰/۶

تاریخ دریافت: ۹۰/۶/۲

---

### چکیده

در این پژوهش نقش ارزش افزوده حسابداری داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بررسی شد. براساس چارچوب تحقیق روت، وجود هفت ویژگی شامل: ساختار سازمانی، کارکنان و محیط کار، خدمات متنوع، سنجش عملکرد، ارزیابی ریسک، بازاریابی خدمات و تغییرات مداوم در واحدهای حسابداری داخلی از طریق پاسخ های حاصل از ۱۶۴ پرسشنامه تکمیل شده توسط کارکنان حسابداری داخلی و مدیران ارشد شرکت ها در سال ۱۳۸۹، بررسی شد. نتایج بررسی نشان داد که به استثنای ویژگی سنجش عملکرد، سایر ویژگی ها، تا حدی در واحدهای حسابداری داخلی وجود دارند و این واحدها در مجموع نقش ارزش افزایی ندارند.

واژه های کلیدی: حسابداری داخلی، ارزش افزوده.

---

۱- استادیار و عضو هیأت علمی دانشگاه تهران Modarres@ut.ac.ir

۲- کارشناس ارشد حسابداری - واحد اسلامشهر (عده دار مکاتبات) Mohammadali\_bidari@yahoo.com

## ۱- مقدمه

با گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی بزرگ، کوچک، عمومی و خصوصی از یکسو و توسعه رو به رشد فعالیت های مختلف تولیدی، بازرگانی و خدماتی از سوی دیگر و با توجه به تفکیک مالکیت از مدیریت و اداره واحدهای تجاری توسط مدیرانی به نمایندگی از صاحبان سرمایه که مسئولیت انواع فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت، مخاطرات ناشی از روابط و معاملات و تهدیدات ناشی از فعل و انفعالات داخلی و خارجی را بر عهده دارند، سبب شده که کنترل انفرادی و نظارت مستقیم غیرممکن شده و نیاز به استقرار سیستم کنترل های داخلی یکپارچه به عنوان جزء لاینفک سیستم مدیریت کارآمد مورد توجه جدی قرار گیرد و به مثابه روشی برای شناسایی و کنترل میزان رعایت مقررات سازمانی و الزامات قانونی و نیز به عنوان ابزاری برای کشف و پیشگیری از بروز اشتباهات و تخلفات مالی و غیرمالی استفاده گردد.

ایجاد، رشد و تکامل حرفه حسابرسی داخلی با تاریخچه انجمن بین المللی حسابرسان داخلی<sup>۱</sup> که در سال ۱۹۴۱ در ایالات متحده تشکیل شد، گره خورده و در این ارتباط انجمن موصوف در سال ۱۹۷۸ استانداردهای حرفه ای حسابرسی داخلی را منتشر نمود.

گرچه حسابرسی داخلی سنتی در مراحل نخست، وظیفه ای بیش از بررسی و کنترل رعایت سیاست ها و رویه ها نداشت یا به عبارت دیگر محصول کار حسابرسان داخلی، کنترل کیفیت کار حسابداری و مشتری آنان یا مدیران مالی بود، اما حرفه حسابرسی داخلی شش دهه پس از ارائه نخستین تعریف از آن در بیانیه مسئولیت های حسابرسی، به سطحی وسیعتر از فعالیت های مختلف گسترش پیدا کرده است. این تغییرات در حرفه موقعیتی را ایجاد کرده است تا

مفهوم اصلی آن مورد بازبینی قرار گیرد. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا در سال ۱۹۹۷ کمیته ای به نام «تحقیق رهنمودها» را به منظور تحقیق و بررسی رهنمودهای صادره و نیز ارائه راهکارهایی برای بهبود مستمر و به روز کردن آنها تشکیل داد که توصیه های این کمیته در بیانیه ای تحت عنوان (دورنمای آینده: چارچوب حرفه حسابرسی داخلی) توسط انجمن منتشر گردید. اولین توصیه کمیته به هیأت مدیره انجمن، تأکید بر ارائه تعریف گسترده تری از حسابرسی داخلی بود تا بتواند حدود رهنمودها را به نحو مؤثرتری توسعه دهد. تعریف جدید حسابرسی داخلی پس از انتشار وسیع جهت بررسی و اظهار نظر سرانجام در ژوئن ۱۹۹۹ به اتفاق آرا در هیأت مدیره انجمن به تصویب رسید که تأکید بر فعالیت در جهت ارزش افزوده عملیات سازمان نیز در آن گنجانده شد. این سؤال همواره مطرح است که چرا دو گروه حسابرس وجود دارد؟ و تفاوت های آنها در چیست؟ حسابرسی صورت های مالی معمولاً یک ضرورت قانونی است و حسابرس مستقل در ایران توسط مجمع عمومی انتخاب می گردد. این حسابرسی، اطمینانی است در جهت این که صورت های مالی، به درستی تهیه و ارائه شده، وضعیت مالی سازمان را به نحو مطلوب نشان می دهد و دارای اشتباه یا تحریف با اهمیت نیست. اما حسابرسی داخلی، فعالیت مشاوره ای و اطمینان بخشی مستقلی است که از سوی مدیریت برای کمک به سازمان در جهت دستیابی به اهداف آن طراحی می شود. حسابرسی مستقل و داخلی از لحاظ نحوه اجرای رسیدگی ها مشابه اند، ولی در هدف ها و نتایج متفاوتند. رسیدگی های حسابرسی داخلی را اغلب «حسابرسی عملیاتی» می نامند، چون هدف آن بررسی تأثیر رویه های موجود بر کارایی واحد تجاری است. حسابرسان داخلی گرچه - برخلاف حسابرسان مستقل - استقلال واقعی

۹) بیان مشاوره های حسابرسی شرکت در سطح گسترده،

۱۰) اجرای حسابرسی پیشگیرانه،

۱۱) کاهش هزینه حسابرسی مستقل،

۱۲) قرارگرفتن حسابرسان در جایگاه ویژه،

۱۳) دریافت گزارشات حسابرسی در اسرع وقت،

۱۴) رعایت اصول اولیه و

۱۵) تاکید بر حوزه های مشکل زا.

بنظر روت (۲۰۰۰) با اینکه هر سازمانی متفاوت از سازمانی دیگر است، اما تمامی بخش های ارزش افزوده حسابرسی داخلی دارای خصوصیات مشترک و مشابه هستند. در مجموع، آنچه که از ادبیات و پیشینه تحقیقات انجام گرفته بر می آید این است که ارزش افزایی، به شناخت اصولی از تمامی جنبه های حسابرسی داخلی نیاز دارد.

نکته معمول در پیشینه و ادبیات موصوف که بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی تأکید دارد، بر وجود خصوصیات مشابه مشترک در آن مبتنی است. همچنین تحقیقات زیاد انجام شده توسط روت آن خصوصیات را مهمتر از عوامل اختصاصی سازمان های مختلف در نظر گرفته اند. بررسی و شناسایی خصوصیات ارزش افزوده حسابرسی داخلی در هر سازمان می تواند ساختار آن را به خوبی ترسیم نماید. این رویکرد، می تواند در تفهیم بهتر نقش حسابرسی داخلی در سازمان و پیش بینی مناسب تر از چگونگی گسترش و توسعه ارزش افزوده حسابرسی داخلی و حرفه ای تر سازی آن کمک نماید.

هس و دیگران<sup>۸</sup> (۲۰۰۶)، در بازمینی پیشینه تحقیقات انجام شده در این زمینه در آمریکا، بیان نمودند که عوامل خارجی نیز تغییرات سازمانی را که نتیجه توسعه یافتن نقش حسابرسی داخلی است هدایت می نمایند. به طور کلی، آنان تأکید دارند بر

و ظاهری ندارند، اما اگر زیر نظر کمیته حسابرسی، هیأت مدیره یا مدیرعامل باشند، نسبت به حالات دیگر از استقلال بیشتری برخوردارند.

سوابق مورد بررسی و ادبیات برگرفته از آنها به خوبی نقش حسابرسی داخلی را در سازمان نشان می دهد. همچنین پیشینه تحقیقاتی موجود، حاکی از انجام پژوهش های متعدد در خصوص اثربخشی حسابرسی داخلی و شناسایی اصول اساسی جهت دستیابی به آن می باشد (دیتن هوفر<sup>۱</sup>، ۲۰۰۱).

سویر<sup>۳</sup> (۱۹۹۵) و گانسبرگ<sup>۴</sup> (۲۰۰۵) لزوم افزایش کیفیت حسابرسی داخلی را به منظور دستیابی به اثربخشی لازم مورد بررسی قرار داده اند. به طور مشابه، زاینی فوس<sup>۵</sup> (۲۰۰۰) اشاره می کند بر اینکه، اثربخشی می تواند از ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی و بهبود مستمر خدمات مربوط به آن حاصل شود. روت<sup>۶</sup> (۲۰۰۲) معتقد است که مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی ارتباط مستقیم با ارزش افزوده آن دارد، چراکه می تواند به عنوان یک معیار ارزیابی میزان اثربخشی، اندازه گیری شود.

استرن<sup>۷</sup> (۱۹۹۴) مطرح نمود که الگوی ارزش افزوده حسابرسی داخلی می تواند از ۱۵ مرحله تشکیل شود. این ۱۵ مرحله عبارتند از:

- ۱) تبدیل شدن به یک پیشرانه در اجرای تغییرات،
- ۲) افزایش همکاری متقابل حسابرسی در سازمان،
- ۳) ارزیابی خود از طریق دخالت در خریدهها،
- ۴) استفاده از تمامی کارکنان در امر حسابرسی،
- ۵) تمرکز بر مخاطرات محیط کسب و کار،
- ۶) هدف گیری برای افزایش سود،
- ۷) به اشتراک گذاشتن فناوری ها با بخش کسب و کار،
- ۸) همکاری با مشتریان،

مستقلی که بوسیله مدیریت سازمان برای بررسی سیستم کنترل داخلی ایجاد می شود. حسابرسی داخلی، کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع سازمان، می آزماید و از طریق ارزیابی، میزان مؤثر بودن دستورالعمل ها، کارایی روش ها، کنترل و انعکاس نتایج را در قالب گزارش مدون تهیه می نماید. " (کراهی مقدم و مرادی، ۱۳۸۵).

همچنین، انجمن بین المللی حسابرسان داخلی، تعریف دیگری به این شرح عنوان نموده است: "فعالیتی اطمینان بخش و مشاوره ای مستقل و واقعبینانه 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." (پورموسی، ۱۳۸۸).

در حال حاضر موضوع ماهیت ارزش افزایی حسابرسی داخلی مطرح است. در فرهنگ لغات استانداردها، ارزش افزوده بهایی است که از طریق خدمات مشاوره ای و اطمینان بخشی، زمینه های بهبود فرصت ها جهت رسیدن به اهداف سازمانی، شناسایی پیشرفت های عملیاتی و کاهش ریسک را فراهم می کند. در بیشتر موارد، این اصطلاح، ماهیت کار حسابرسی را اینگونه توصیف می نماید که در مقایسه با حالتی که تنها به بررسی رعایت سیاست ها و روش ها می پردازد، به مدیریت در جهت توسعه و پیشرفت سازمان کمک می کند. بنابراین روشن است که تعریف ارزش افزوده حسابرسی داخلی، از یک واحد حسابرسی به واحد دیگر متفاوت خواهد بود (روت، ۲۰۰۲).

اینکه خدمات حسابرسی داخلی در حال دور شدن از رویارویی و مقابله با مخاطرات، تغییر دیدگاه از ارائه خدمات مبتنی بر کشف به خدمات مبتنی بر پیشگیری از طریق همکاری با مدیریت و نیز حرکت از رویکرد کنترلی به رویکرد مبتنی بر ریسک با تمرکز بر خدمات مشاوره ای هستند. با این حال، هس و دیگران (۲۰۰۶) اشاره دارند بر اینکه افزایش الزامات نظارتی مبتنی بر قانون سابنز-آکسلی<sup>۹</sup> (۲۰۰۲) منجر به تمرکز بیشتر حسابرسی نسبت به چگونگی انطباق کارها بر دستورالعمل های صادره می شود. لازم به ذکر است که این تمرکز، خود می تواند به ارزش افزوده حسابرسی وفق چارچوب روت منجر گردد.

مطالعات انجام شده، رشد روزافزون ارزش افزایی حسابرسی داخلی را مبتنی بر رویکرد مشاوره ای آن می داند. روت عنوان می کند که اثربخشی حسابرسی داخلی معیاری برای سنجش ارزش افزوده آن بوده و سطح پایین اثربخشی حسابرسی داخلی نشان از کمی ارزش افزوده آن دارد. همچنین تحقیق مذکور بر علت تغییرات سازمانی به لحاظ گوناگونی اهداف سازمانی، تنظیمات حقوقی و فناوری نیز توجه دارد چراکه ویژگی های ارزش افزوده حسابرسی داخلی ممکن است با دستورالعمل های اجرایی سازمان در ارتباط باشد.

به هر حال، بانظر به تطبیق چارچوب تحلیلی برگرفته از تحقیقات موصوف و با تکیه بر چارچوب ترسیم شده توسط روت، تلاش مطالعه حاضر در جهت نشان دادن متغیرهایی است که بر ویژگی های ارزش افزوده حسابرسی داخلی تأثیر دارد.

## ۲- مبانی نظری تحقیق

### ۲-۱- حسابرسی داخلی چیست؟

هیأت تدوین استانداردهای حسابرسی، حسابرسی داخلی را این چنین تعریف می نماید: "ارزیابی

تجارب و روش های رده بندی جهانی واحدهای حسابرسی داخلی و نیز گستره متنوع سازمان های مورد مطالعه از بخش های مختلف اشاره نمود. به صورت مشابه، روت مشخصات ارزش افزوده عملکردهای حسابرسی داخلی را بر مبنای یک نظرسنجی از بهترین سازمان های حسابرسی داخلی در سطح جهان توسعه داد. وی عوامل مشخصی را برای سنجش میزان ارزش افزوده حسابرسی داخلی به این شرح گروه بندی کرد: ساختار سازمانی، نیروی انسانی و محیط کار، ارزیابی ریسک حسابرسی، خدمات متنوع حسابرسی داخلی، دیگر خدمات تضمینی و مشاوره ای، سنجش عملکرد واحد، بازاریابی خدمات و در آخر تغییرات مداوم واحد.

### ۳- سوالات و فرضیه پژوهش

برای تعقیب اهداف پژوهش و با توجه به چارچوب روت، هفت سؤال و یک فرضیه به شکل زیر تدوین شده اند.

**سوال اول:** آیا ویژگی ساختار سازمانی در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارد؟

**سوال دوم:** آیا ویژگی کارکنان و محیط کار در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارد؟

**سوال سوم:** آیا ویژگی خدمات متنوع در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارد؟

**سوال چهارم:** آیا ویژگی سنجش عملکرد در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارد؟

**سوال پنجم:** آیا ویژگی ارزیابی ریسک در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارد؟

**سوال ششم:** آیا ویژگی بازاریابی خدمات در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارد؟

**سوال هفتم:** آیا ویژگی تغییرات مداوم در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارد؟

به علت تغییر در نیازهای سازمانی، فناوری و پیچیدگی فعالیتها و سیستمهای سازمانها، ماهیت خدمات حسابرسان داخلی در طول سالیان از تأکید بر حسابرسی سنتی (رعایت) به نقش ارزش افزوده، که مشارکت با مدیریت را با اهمیت بیشتری دنبال می کند تغییر پیدا کرده است (کوپر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶؛ الگرینی و همکاران<sup>۱۱</sup>، ۲۰۰۶). با وجود آنکه نشانه ارزش افزوده حسابرسی داخلی، نیاز به دارا بودن ویژگیهای متنوع بر مبنای شرایط محیطی است (روت، ۲۰۰۲)، اما ادبیات تاکنون به سؤالاتی نظیر اینکه: چرا و چگونه این ویژگیها با یک الگو از زمینه ها یا وضعیتهای سازمانی، همبستگی دارند، پاسخ کافی نداده است.

فروپاشی های گسترده شرکتها در سده گذشته و سده اخیر که یکی از اساسی ترین دلایل آن، ضعف های کنترل داخلی شرکتها بوده، همپای تغییر در حسابرسی، موجب تحولاتی در حسابرسی داخلی که جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد نیز گردیده است. تعریف جدید حسابرسی داخلی که از سوی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا ارائه گردیده، در واقع پاسخی به تجدید نظر در چشم انداز و مأموریت های این حرفه بوده است.

### ۲-۲- ویژگی های ارزش افزوده حسابرسی

#### داخلی - چارچوب روت

همانطور که گفته شد، جیمز روت، بسته ارزش افزوده حسابرسی داخلی را بر مبنای بررسی بهترین تجارب و روش های طبقه بندی جهانی واحدهای حسابرسی داخلی توسعه داد، چارچوب تحقیق روت دارای خصوصیات منحصر به فردی بوده است که توسط انجمن حسابرسان داخلی نیز منتشر گردید، از جمله این خصوصیات می توان به: مطالعه روی ده سازمان برتر در ایالات متحده، مطالعه بر مبنای برترین

که پرسشنامه های مربوطه به شرح قبل بین آنان توزیع و در نهایت جمع آوری شد.

#### ۵- نحوه پاسخگویی به سوالات و آزمون فرضیه

باتوجه به توضیحات پیش، ارزش افزوده به عنوان متغیر وابسته تحت تاثیر هفت متغیر مستقل ذکر شده طبق چارچوب روت قرار گرفت. بنابراین برای سنجش میزان حضور متغیر وابسته در واحدهای حسابرسی داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که دارای واحد حسابرسی داخلی هستند متغیرهای مستقل مورد سنجش قرار گرفتند.

پس از استخراج نمرات رتبه ای داده ها براساس کدگذاری فوق نمرات شاخصه های مربوط به هر مولفه با یکدیگر جمع و نمره کل هر مولفه بدست آمد. در مرحله بعد نمرات فاصله ای بدست آمده برای مولفه ها به نمرات استاندارد Z تبدیل شد تا بتوان شاخصه های توصیفی میانه، میانگین و مد هر کدام از مولفه ها را بدست آورد. در نهایت برای آزمون معنی داری پرسش ها و فرضیه پژوهش با استفاده از نمرات فاصله ای هریک از مولفه ها از آزمون t-استیودنت یک طرفه استفاده گردید.

#### ۵- نتایج آزمون سوالات و فرضیه

نتایج حاصل از آزمون سوالات و فرضیه پژوهش به شرح جدول شماره ۱ می باشد.

#### ۶- نتایج پژوهش

همانطور که از جدول شماره ۱ قابل مشاهده است، گرچه مد پاسخ های مربوط به فرضیه پژوهش در قسمت مثبت و بالاتر از میانگین قرار دارد، اما با توجه به این که میانه در بخش منفی و پایین تر از میانگین نمرات استاندارد قرار دارد و میانه نشانگر نقطه میانی مجموعه مقادیر است یعنی نیمی از مقادیر

در ادامه فرضیه پژوهش نیز به شکل زیر صورت-بندی می شود: واحد حسابرسی داخلی در شرکت نقش ارزش افزا دارد.

#### ۴- روش تحقیق

با توجه به اینکه هدف از انجام این تحقیق بررسی نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است لذا می توان گفت این تحقیق از نظر هدف، کاربردی است.

به لحاظ آنکه در این پژوهش از روش های مطالعه کتابخانه ای و بررسی متون و نیز روش های میدانی نظیر پرسشنامه و مصاحبه استفاده شده است و هدف آن شناخت صفات، ترجیحات، ویژگی ها و رفتارهای افراد جامعه از طریق مراجعه به آنهاست، می توان گفت که پژوهش حاضر بر اساس ماهیت و روش تحقیق، توصیفی - پیمایشی است.

در این تحقیق روش بررسی وجود ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران مشابه روش تحقیق میهت و دیگران (۲۰۰۸) است که بر مبنای چارچوب تحلیلی روت (۲۰۰۰) انجام شده است. از این رو در سال ۱۳۸۹ بین دو گروه پرسشنامه توزیع شد و با توجه به امتیاز دهی به پاسخ ها، بررسی های لازم در خصوص وجود ارزش افزوده حسابرسی داخلی انجام شده است.

بدین منظور، دو گروه پاسخ دهنده، از کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران ارشد شرکت ها انتخاب شد. در گروه مدیران به تناسب ساختار سازمانی هر شرکت و شرح وظایف مدیران، مدیران عامل، مالی و بعضاً اداری و در گروه حسابرسان نیز مسئولین واحدهای حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفتند

نمرات نامتوازن هر شرکت در بخش های مختلف را فراهم آورده است. در نتیجه، معدل کل هر شرکت در سطح پایینی قرار گرفته است. این امر را نزدیک بودن مد مثبت فرضیات تایید شده به میانگین در مقابل دوری مد ویژگی تایید نشده چهارم و مد بسیار منفی ویژگی سوم نیز نشان می دهد.

نمراتی پایین تر از آن دارند. بنابراین، باوجود تایید شش مورد از پرسش ها، می توان گفت ویژگی ارزش افزوده در واحدهای حسابرسی داخلی وجود ندارد. می توان گفت ناهمگونی نمرات شرکت ها در ویژگی های گوناگون، همانطورکه غیرنرمال بودن نمودارها نیز بیانگر آن است، موجبات خنثی شدن

جدول شماره ۱: بررسی نتایج آزمون ها

ردیف	پرسش ها و فرضیه پژوهش	مد	میان	نتیجه
۱	پرسش اول	۰/۸۶۶۱۴	۰/۴۹۸۵۴۷۶	تایید
۲	پرسش دوم	۰/۷۴۰۹۷	۰/۲۸۹۳۳۳۲	تایید
۳	پرسش سوم	-۱/۵۰۱۲۶	۰/۳۲۷۸۱۶۷	تایید
۴	پرسش چهارم	-۰/۰۵۵۲۳	-۰/۳۰۰۷۴۴۹	رد
۵	پرسش پنجم	۰/۴۹۸۸۴	۰/۳۳۴۲۹۲۹	تایید
۶	پرسش ششم	۰/۸۲۶۰۶	۰/۲۱۴۵۸۵۴	تایید
۷	پرسش هفتم	۰/۳۰۹۶۳	۰/۳۰۹۶۳۰۴	تایید
۸	فرضیه	۰/۳۸۲۸۵	-۰/۲۴۱۷۰۹۳	رد

منبع: یافته های پژوهشگر

methods", Managerial Auditing Journal, 16(8), 443-450.

- 4) Mihret, D.G. and Yismaw, A.W. (2007), "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study", Managerial Auditing Journal, 22(5), 470-484.
- 5) Roth, J. (2002), Adding Value: Seven Roads to Success, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- 6) Roth, J. (2000), Best Practices: Value-added Approaches of Four Innovative Auditing Departments, the Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs, FL.
- 7) Hass, S., Abdolmohammadi, M.J. and Burnaby, P. (2006), "The Americas literature review on internal auditing", Managerial Auditing journal, 21(8), 835-844.
- 8) Sarbanes-Oxley Act (2002), Sarbanes-Oxley Act of 2002, available at: [www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf](http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf)

#### یادداشت ها

- <sup>1</sup> Institute of Internal Auditors.IIA.
- <sup>2</sup> Diten Hofer
- <sup>3</sup> Sawyer
- <sup>4</sup> Gansberghe
- <sup>4</sup> Ziegenfus
- <sup>5</sup> Roth
- <sup>6</sup> Stern
- <sup>7</sup> Hass et al.
- <sup>8</sup> Sarbanes-Oxley.
- <sup>9</sup> Cooper et al.
- <sup>10</sup> Allegrini et al.

#### فهرست منابع

- ۱) کراهی مقدم، سیروس و محمد، مرادی ۱۳۸۵، "حسابرسی داخلی در قرن ۲۱" حسابدار رسمی، شماره ۷.
- ۲) پوریانسب، امیر. ۱۳۸۹، "حسابرسی داخلی نیازمند تحول". حسابدار، شماره ۲۲۲.
- 3) Dittenhofer, M. (2001), "Internal audit effectiveness: an expansion of present