

## Independent Auditors' Evaluation of Internal Audit Functions

Khadijeh Khodabakhshi Parijan<sup>1</sup>, Ali Gerami<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Humanities, West Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (**Corresponding author**), parijan.kh@gmail.com

<sup>2</sup> PhD. Student, Department of Accounting, Faculty of Humanities, West Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran. mr.aligerami@gmail.com

### Abstract

**Purpose:** This study evaluates internal audit tasks as assessed by independent auditors to empirically demonstrate how factors related to these tasks can influence independent auditors' evaluations and their level of reliance on the work of internal auditors.

**Method:** To conduct this study, the Desai analytical model was used and the data required to test the hypotheses were collected by distributing questionnaires to members of the Iranian Society of Certified Public Accountants, who constituted the statistical population of the study. A total of 124 questionnaires were distributed in 2023 and 2024, and 98 completed questionnaires were analyzed.

**Findings:** Independent auditors tend to be more sensitive to negative evidence. However, they often struggle to assess internal audit tasks when confronted with contradictory evidence, and they do not evaluate negative evidence to the extent that the analytical model of this study suggests. In fact, independent auditors often struggle to assess conflicting evidence consistently, which results in an over-reliance on the work of internal auditors.

**Conclusion:** Independent auditors can enhance their decision-making by utilizing the research analytical model to evaluate various indicators of internal audit functions, particularly when faced with conflicting evidence regarding the roles of internal auditors. In addition, independent auditors can utilize the findings from the research analytical model to assess the effectiveness of internal audit functions and the extent to which they can rely on the work of the internal audit unit.

**Keywords:** Independent auditor, Internal audit, Desai analytical model, Iranian certified public accountants, Work performance.

## ارزیابی حسابرسان مستقل از وظایف حسابداری داخلی

خدیدجه خدابخشی پاریجان<sup>۱</sup>، علی گرامی<sup>۲</sup>

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول).

parijan.kh@gmail.com

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

mr.aligerami@gmail.com

### چکیده

**هدف:** در این پژوهش، وظایف حسابداری داخلی توسط حسابرسان مستقل مورد ارزیابی قرار گرفت، تا به روشی تجربی نشان داده شود که عوامل مربوط به وظایف حسابداری داخلی، می‌تواند چه تأثیری بر ارزیابی حسابرسان مستقل از وظایف حسابداری داخلی و میزان اتکای آنان بر کار حسابرسان داخلی داشته باشد.

**روش:** برای انجام این پژوهش، از مدل تحلیلی دسای استفاده شد و داده‌های مورد نیاز برای آزمون فرضیه‌ها از طریق ارسال پرسش‌نامه به اعضاء جامعه حسابداران رسمی ایران به عنوان جامعه آماری پژوهش، بدست آمد که در مجموع ۱۲۴ پرسش‌نامه در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ توزیع و تعداد ۹۸ پرسش‌نامه تکمیل شده، مورد بررسی قرار گرفت.

**یافته‌ها:** حسابرسان مستقل نسبت به شواهد منفی حساسیت بیشتری دارند، با این حال برای حسابرسان مستقل، ارزیابی وظایف حسابداری داخلی در زمان مواجهه با شواهد متناقض دشوار است و آنان شواهد منفی را به میزانی نمی‌سنجند که مدل تحلیلی پژوهش ارزش‌گذاری می‌کند. در واقع حسابرسان مستقل برای سنجش شواهد متناقض به شیوه‌ای هماهنگ، دچار مشکل هستند که باعث می‌گردد بیش از حد بر روی کار حسابرسان داخلی اتکاء کنند.

**نتیجه‌گیری:** حسابرسان مستقل می‌توانند از تصمیم‌گیری مبتنی بر مدل تحلیلی پژوهش، برای هدایت ارزیابی خود از شاخص‌های متنوع وظایف حسابداری داخلی، خصوصاً در زمینه شواهد متناقض در مورد وظایف حسابرسان داخلی نفع ببرند. به‌علاوه، حسابرسان مستقل می‌توانند از نتایج به‌دست آمده از مدل تحلیلی پژوهش، برای تعیین توانایی وظایف حسابداری داخلی و میزان اتکای بر کار واحد حسابداری داخلی استفاده کنند.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرسان مستقل، حسابداری داخلی، مدل تحلیلی دسای، حسابداران رسمی ایران، عملکرد کاری.

## ۱. مقدمه

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده که مدیران بنگاه‌های اقتصادی اعم از انتفاعی و غیرانتفاعی، با توجه به مسئولیت خود در راستای دستیابی به هدف‌های سازمانی و به‌منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۱). آخرین تغییرات ایجادشده در حسابرسی داخلی که منجر به ایجاد حسابرسی داخلی مدرن جدید گردید، موجب شد نیازهای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان مانند هیئت مدیره، مدیریت ارشد، حسابرسان مستقل و مدیران عملیاتی تحت تأثیر قرار گیرد. حسابرسان مستقل، از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان نتایج کار واحد حسابرسی داخلی می‌باشند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکای بر نتایج حاصل از کار آنان، جنبه‌های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تأثیر قرار می‌گیرد (انصاری و شفیع، ۱۳۸۸). بعد از تصویب قانون ساربینز-آکسلی<sup>۱</sup> (۲۰۰۲)، ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی صاحبکار توسط حسابرسان مستقل، به دلیل وجود مقررات پیرامون ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی، توجه زیادی را به خود جلب کرده است (دسای و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۷). روابط فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی به‌عنوان اعضای یک سیستم حاکمیتی، باید مبتنی بر اعتماد متقابل باشد. این روابط، زمانی سازنده است که بتواند بستر لازم برای همکاری و مشارکت فعالانه بین آنان را با هدف تقویت نظارت بر مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و حاکمیت فراهم نماید. با افزایش اعتماد افراد به یکدیگر، احتمال حل مشکلاتی که نیازمند اقدامات مشترک است نیز افزایش می‌یابد (موباکو و موزوروا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹).

طبق بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۶۵ انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۴</sup>، استاندارد حسابرسی شماره ۵ هیئت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام<sup>۵</sup> و استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰ تجدیدنظر شده فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۶</sup>، حسابرسان مستقل برای اتکای بر کار انجام‌شده توسط حسابرسان داخلی، باید کیفیت وظایف حسابرسی داخلی را ارزیابی کنند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۲۰۰۳؛ هیئت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های

1. Sarbanes-Oxley (SOX) Act

2. Desai

3. Mubako & Muzorewa

4. The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)

5. The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

6. International Federation of Accountants (IFAC)

سهامی عام، ۲۰۰۷؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۲). از طرفی در کشور ایران طی سالیان اخیر، با مطرح شدن واگذاری‌ها در چارچوب اصل ۴۴ قانون اساسی و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابرسی داخلی در کانون توجه حرفه حسابرسی مستقل قرار گرفته است. تشکیل انجمن حسابرسان داخلی ایران به‌عنوان انتقال‌دهنده تجربه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی و انتشار منشور کمیته حسابرسی و فعالیت حسابرسی داخلی، بیانگر توجه به حسابرسی داخلی در سال‌های اخیر در ایران بوده است. به‌رغم این موارد، حرفه حسابرسی داخلی با وضعیت مطلوب خود کماکان فاصله زیادی دارد که نیازمند مطالعه، پژوهش و فعالیت‌های دیگر از جمله ارزیابی وظایف حسابرسی داخلی است (صلاحی‌نژاد و فارسیجانی، ۱۳۹۲).

اعتماد حسابرسان مستقل نسبت به نتایج کار حسابرسان داخلی، امری پیچیده بوده و تنها به یک عامل خاص بستگی ندارد (وان حسین و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱). همواره سه عامل مهم صلاحیت، بی‌طرفی و عملکرد کاری در ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گرفته است و این عوامل در زمان ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی توسط حسابرسان مستقل، بررسی می‌شوند (کریشنامورثی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲). با این حال، استانداردهای حرفه‌ای و پژوهش‌های گذشته، روابط متقابل بین صلاحیت، بی‌طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی را پیش‌بینی نمی‌کنند و برای درک روابط متقابل بین سه عامل پیش‌گفته و نحوه تعامل بین آن‌ها، کوششی به‌عمل نمی‌آوردند تا بتوانند به حسابرسان مستقل در درک توانایی وظایف حسابرسی داخلی صاحبکار و در نتیجه، تعیین سطح مطلوب اتکا بر کار حسابرسان داخلی کمک کنند. از سوی دیگر، عدم کشف روابط متقابل بین سه عامل پیش‌گفته، منجر به ایجاد یافته‌های ناپایدار در مورد ارزیابی حسابرسان مستقل از وظایف حسابرسی داخلی گردیده است. بر این اساس، دسای و همکاران (۲۰۱۰) با ارائه مدل تحلیلی، روابط متقابل میان عوامل پیش‌گفته را مدل‌سازی و براساس آن، اعتقاد کلی حسابرسان مستقل در خصوص توانایی وظایف حسابرسی داخلی را تعیین کردند (دسای و همکاران، ۲۰۱۷).

با توجه به مهم و جدی بودن موضوع مورد بحث و لزوم اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، سؤال پژوهش حاضر این است که براساس شواهد مربوط به سه عامل صلاحیت، بی‌طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی، اعتقاد کلی حسابرسان مستقل در خصوص توانایی وظایف حسابرسی داخلی به چه صورت خواهد بود؟ و مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰)، در عمل، چگونه می‌تواند ارزیابی حسابرسان مستقل در مورد توانایی وظایف حسابرسی داخلی را در

1. Wan-Hussin  
2. Krishnamoorthy

واحدهای اقتصادی مورد حسابرسی منعکس کند؟ بنابراین، هدف پژوهش حاضر ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی صاحبکار توسط حسابرسان مستقل با استفاده از مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) و ارتقای پژوهش‌های پیشین در زمینه ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی و آگاهی از عوامل مؤثر در اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی است.

## ۲. پیشینه نظری پژوهش

### ۲-۱. حسابرسی مستقل

طبق تعریف کمیته مسئول تدوین بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی، حسابرسی مستقل، فرآیند منظم و با قاعده برای جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی جهت تعیین میزان انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به اشخاص ذینفع است (کمیته مسئول تدوین بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی<sup>۱</sup>، ۱۹۷۳). عبارت فرآیند منظم و با قاعده دلالت بر آن دارد که فعالیت حسابرسی براساس برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود که بر مبنای آن، مجموعه‌ای از شواهد مربوط جمع‌آوری و ارزیابی می‌گردد و از این طریق، هدف‌های حسابرسی تحقق می‌یابد. جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، شالوده حسابرسی است. اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می‌تواند بین پروژه‌های مختلف حسابرسی متفاوت باشد، ولی تمام حسابرسی‌ها بر محور جمع‌آوری و ارزیابی شواهد متمرکز است. موضوع مورد رسیدگی از یکسری ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی تشکیل شده است. این ادعاها که به صراحت یا تلویحی اظهار می‌شود، در چارچوب تعریف حسابداری قرار می‌گیرد و اطلاعات اقتصادی نامیده می‌شود. در اینجا کلمه اقتصادی، نمایانگر هرگونه شرایطی است که منجر به تصمیم‌گیری در تخصیص منابع محدود می‌شود (نیکخواه آزاد، ۱۳۹۳).

هدف حسابرسی، انطباق ادعاهای مدیریت با استانداردهای حسابداری و قوانین مربوطه است. حسابرسی با استفاده از تکنیک‌ها و روش‌هایی که تا اندازه‌ای هم به روش‌های علمی تحقیق شباهت دارد، به جمع‌آوری و ارزیابی شواهد مورد نیاز به منظور تعیین میزان انطباق اطلاعات حسابداری با معیارهای از پیش تعیین شده می‌پردازد (نیکخواه آزاد، ۱۳۹۳). همچنین هدف حسابرس، اعتباردهی به اطلاعات مالی و افزایش میزان اطمینان استفاده‌کنندگان نسبت به صورت‌های مالی است. این هدف با اظهار نظر حسابرس نسبت به اینکه آیا صورت‌های مالی از همه جنبه‌های بااهمیت، طبق چارچوب گزارشگری مالی مربوط تهیه شده است یا خیر، تأمین می‌شود. انجام حسابرسی طبق

استانداردهای حسابرسی و رعایت الزامات آیین رفتار حرفه‌ای، مبنای لازم را برای اظهار نظر حسابرس فراهم می‌کند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۰۹).

## ۲-۲. حسابرسی داخلی

طبق تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی، فعالیت مستقل و بی‌طرفانه، اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی و اجرا می‌شود. حسابرسی داخلی با اعمال رویکردی سیستماتیک و نظام‌مند برای ارزیابی و ارتقای اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری، سازمان را در تحقق هدف‌های آن یاری می‌کند (انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۰۴). فلسفه وجودی حسابرسی داخلی، کمک به کل سازمان است و راهنمایی برای تحقق اهداف سازمان محسوب می‌شود (نوروش و همکاران، ۱۳۸۸). بنابراین، می‌توان گفت که واحد حسابرسی داخلی، از واحدهای مهم در هر سازمان است، به طوری که در ایران منشور فعالیت حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۱ توسط هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار تصویب و در آن، اهمّ مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی تشریح شد. همچنین این واحد، از ارکان اساسی محیط کنترلی است و می‌تواند نقش مهمی در افزایش منافع سازمان داشته باشد (ارباب سلیمانی و نفری، ۱۳۹۲). از طرفی، وظیفه حسابرسی داخلی انتخاب روشی سیستماتیک برای ارزیابی سیستم کنترل داخلی سازمان و همچنین پردازش فرآیندها، رویه‌ها و فعالیت‌ها می‌باشد. هدف از این وظیفه، برجسته نمودن نقاط ضعف بالقوه سازمانی است، پیش از آنکه تبدیل به بحرانی گزاف یا عمومی شود. حسابرسان داخلی راه‌حلی‌هایی را به مدیریت ارائه می‌کنند که مدیریت می‌تواند آن‌ها را برای ناکارآمدی‌هایی به کار ببرد که علاج‌پذیر هستند. حسابرسان داخلی به دنبال این هستند که ناکارآمدی‌های عملیاتی و طراحی کنترل‌ها را ارزیابی کنند و حدود و میزانی را تعیین نمایند که مدیران می‌توانند اطمینان معقول از دستیابی به اهداف سازمان داشته باشند (هدلی و بنکورین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱). بنابراین، وظیفه اصلی حسابرسی داخلی، ارزیابی و کنترل کیفیت سیستم کنترل داخلی است؛ لذا، برای هر یک از قسمت‌های کنترل داخلی، برنامه رسیدگی برای حسابرسی داخلی نیز وجود دارد (رحیمیان و توکل‌نیا، ۱۳۹۱).

## ۲-۲-۱. اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی

حسابرس مستقل برای تعیین حوزه‌ها و میزان استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی، باید به ماهیت و دامنه کار انجام‌شده یا برنامه‌ریزی شده توسط واحد حسابرسی داخلی و میزان مربوط بودن

آن به طرح کلی و برنامه حسابرسی توجه کند. با توجه به اینکه مسئولیت اظهارنظر ارائه شده صرفاً متوجه حسابرس مستقل است، وی باید ارزیابی کند که استفاده از کار واحد حسابرسی داخلی تا میزان برنامه‌ریزی شده، در مجموع مانع از مشارکت کافی حسابرس مستقل در انجام کار حسابرسی، نشده باشد. چنانچه حسابرس مستقل بخواهد از کمک مستقیم حسابرسان داخلی استفاده کند، وی باید وجود و اهمیت تهدیدهای مربوط به بی‌طرفی و میزان صلاحیت حسابرسان داخلی ارائه‌دهنده چنین کمکی را مورد ارزیابی قرار دهد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۲).

همواره سه عامل مهم صلاحیت، بی‌طرفی و عملکرد کاری، در ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی مورد توجه قرار می‌گیرد (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). صلاحیت حسابرسان داخلی، به کسب و حفظ دانش و مهارت‌های مورد نیاز حسابرسان داخلی به‌طور کلی و در سطحی اشاره دارد که آنان را قادر سازد وظایف تعیین‌شده را به‌صورت دقیق و طبق استانداردهای حرفه‌ای مربوطه انجام دهند (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۲). بی‌طرفی حسابرسان داخلی، به توانایی انجام وظایف بدون جانبداری، تضاد منافع یا اعمال نفوذ غیرقابل توجیه دیگران برای تحت تأثیر قرار دادن قضاوت حرفه‌ای اشاره دارد (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۲). به‌طور کلی، عملکرد کاری حسابرسان داخلی، به ارزیابی کنترل داخلی، ارزیابی ریسک و رویه اساسی اجرا شده توسط حسابرسان داخلی اشاره می‌کند (انجمن حسابداران رسمی آمریکا، ۱۹۹۱).

در متون تخصصی حسابرسی، بهترین جایگاه برای واحد حسابرسی داخلی را آنگونه می‌دانند که تحت نظارت کمیته حسابرسی فعالیت کند (رجبی و محمدی خوشی، ۱۳۸۷). همچنین کمیته حسابرسی می‌تواند نقش بسزایی در برقراری رابطه بین حسابرسان مستقل و داخلی ایفا نماید (وان حسین و همکاران، ۲۰۲۱). هماهنگی بین حسابرس مستقل با کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی هنگامی اثربخش است که مذاکرات بین آن‌ها در فواصل زمانی مناسب طی دوره حسابرسی صورت گیرد و حسابرس مستقل از گزارش‌های مربوط به واحد حسابرسی داخلی آگاهی یابد و به آن‌ها دسترسی داشته باشد و از هرگونه موضوع عمده‌ای که مورد توجه این واحد قرار گرفته و ممکن است بر کار حسابرس مستقل تأثیر داشته باشد، مطلع شود (فدراسیون بین‌المللی حسابداران، ۲۰۱۲). با هماهنگی فعالیت‌های حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، اتکای بر کار حسابرسان داخلی آسان می‌شود. هماهنگی حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل می‌تواند به اجرای حسابرسی کارا با بهای تمام‌شده کمتری منجر شود (هیئت اثربخشی حسابرسی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۲).

## ۲-۳. پیشینه تجربی پژوهش

چوی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان «تصمیم اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی: تحلیل کیفی در فرآیند هماهنگی» نشان دادند که هماهنگی و استفاده حسابرسان مستقل از کار واحد حسابرسی داخلی برای دستیابی به حسابرسی کارآمدتر، مؤثر است. با این حال، میزان این اتکا بین حسابرسان مستقل، متفاوت است و تا حد زیادی به صلاحیت و بی‌طرفی حسابرسان داخلی و همچنین ارتباطات مؤثر میان آنان بستگی دارد.

انکانسا<sup>۲</sup> (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان «آیا هماهنگی حسابرسان مستقل بر تلاش حسابرسان داخلی تأثیر می‌گذارد؟»، نشان داد که ارزیابی حسابرسان مستقل از حسابرسان داخلی دارای صلاحیت، تأثیر بااهمیتی بر کارایی و اثربخشی حسابرسی مستقل دارد و هماهنگی میان حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی، رابطه بین خطر تقلب و ساعات حسابرسی برنامه‌ریزی‌شده را تعدیل می‌کند. هماهنگی بالا میان حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی با صلاحیت درخصوص آزمون‌های کنترل، ساعات حسابرسی برنامه‌ریزی‌شده حسابرسان مستقل را کاهش می‌دهد و از طرفی باعث می‌گردد حسابرسان داخلی نسبت به پاسخگویی به خطر تقلب، حساس‌تر باشند.

دسای و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «ارزیابی حسابرسان مستقل از وظایف حسابرسی داخلی: یک پژوهش تجربی»، نشان دادند که حسابرسان مستقل، حساسیت بیشتری نسبت به شواهد منفی در مقایسه با شواهد مثبت دارند و زمانی که شواهد مربوط به سه عامل صلاحیت، بی‌طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی متناقض است، حسابرسان مستقل برای قضاوت در مورد توانایی وظایف حسابرسی داخلی و اتکای بر کار حسابرسان داخلی، دچار مشکل هستند و شواهد منفی را به میزان کمی سنجند که مدل تحلیلی پژوهش ارزش‌گذاری می‌کند.

پتربریدج و مسیر<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «اثر قوانین هیئت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام و ریسک حسابرسی بر تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل برای اتکای به کار حسابرسان داخلی»، نشان دادند زمانی که فرآیند بازرسی هیئت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام بر کارایی متمرکز بوده و خطر حسابرسی کم و صلاحیت و بی‌طرفی کارکنان واحد حسابرسی داخلی بالا باشد، حسابرسان مستقل بیشتر بر وظایف حسابرسی داخلی اتکا می‌کنند.

1. Chui

2. Nkansa

3. Petherbridge &amp; Messier



بیم آلدرد و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) نیز در پژوهشی با عنوان «اتکای حسابرس مستقل بر وظایف حسابرسی داخلی»، نشان دادند که تصمیم‌گیری حسابرسان مستقل برای اتکای بر کار حسابرسان داخلی، با پیچیدگی همراه است و باید همزمان چند عامل مورد توجه قرار گیرد. ماهیت اتکای حسابرسان مستقل بر وظایف حسابرسی داخلی، تحت تأثیر ریسک ذاتی و نوع منبع حسابرسی داخلی شامل درون‌سپاری یا برون‌سپاری و همچنین بی‌طرفی کارکنان واحد حسابرسی داخلی قرار گرفته است.

دسای و همکاران (۲۰۱۰) در پژوهشی با عنوان «مدل تحلیلی برای ارزیابی حسابرسان مستقل از وظایف حسابرسی داخلی با استفاده از توابع اعتقادی»، روابط متقابل میان سه عامل صلاحیت، بی‌طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی را مدل‌سازی کردند. نتایج نشان داد هنگامی که سه عامل صلاحیت، بی‌طرفی و عملکرد کاری دارای ارتباط قوی یا کامل باشند، توانایی وظایف حسابرسی داخلی بسیار قوی خواهد بود. در صورت وجود شواهد و دلایل منفی و مثبت در مورد یکی از عوامل، این نتیجه تا زمانی وجود دارد که سطوح بالایی از اعتقادات در مورد دو عامل دیگر وجود داشته باشد. میزان کار حسابرسی مستقل انجام‌شده توسط حسابرسان مستقل، به توانایی وظایف حسابرسی داخلی بستگی دارد.

سالاری و همکاران (۱۴۰۳) در پژوهشی با عنوان «بررسی اثر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی در ایران»، نشان دادند که رابطه کاری مثبت و قوی بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل می‌تواند به تقویت تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی کمک کند و باعث افزایش اعتماد و همکاری بین دو گروه شده و حسابرسان داخلی را تشویق کند تا تعهد اخلاقی بیشتری در انجام وظایف خود داشته باشند. همچنین توجه به ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و ترویج همکاری و هماهنگی بین آن‌ها می‌تواند باعث بهبود عملکرد حسابرسان داخلی و افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌ها شود.

نظری‌پور و احمدزاده (۱۴۰۱) در پژوهشی با عنوان «تحلیل عوامل مؤثر بر اعتماد و همکاری فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی» نشان دادند که از دیدگاه حسابرسان مستقل، ویژگی‌های هماهنگی/مشارکت و شایستگی، بر اعتماد و ویژگی عملکرد شغلی، بر همکاری مؤثر هستند و به‌لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی نیز، متغیرهای تحصیلات و سنوات خدمتی بر مؤلفه‌های اعتماد و همکاری تأثیرگذار بودند.

منتی و علیپور (۱۴۰۰) در پژوهشی با عنوان «میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر»، نشان دادند که حسابرسان مستقل به دلیل آنکه واقع‌بینی حسابرسان داخلی در شرکت‌هایی که از راهبرد پرورش مدیر استفاده می‌کنند را کمتر ارزیابی می‌کنند، بر کار آن‌ها کمتر اتکاء کرده و از نگاه آنان صلاحیت و اعمال مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیر تلقی می‌شود، کمتر است.

حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳) در پژوهشی با عنوان «تأثیر شایستگی حسابرس داخلی بر زمان اجرای حسابرسی مستقل»، نشان دادند که متغیرهای تجربه و مهارت که به‌عنوان نماینده متغیر شایستگی انتخاب شده‌اند، با مدت زمان اجرا و تکمیل عملیات حسابرسی ارتباط منفی معناداری دارند؛ به‌عبارت دیگر، هرچه شایستگی حسابرسی داخلی بیشتر باشد، تأخیر گزارش حسابرسی مستقل کاهش خواهد یافت.

### ۳. تدوین فرضیه‌های پژوهش

در راستای هدف پژوهش، دو فرضیه زیر مطرح است:

در فرضیه اول، منظور از شواهد منفی، فقدان شواهد لازم و کافی، و منظور از شواهد مثبت، وجود شواهد لازم و کافی می‌باشد.

دلیل تدوین فرضیه اول، این است که طبق مدل تحلیلی پژوهش، تأثیر شواهد مثبت و منفی در مورد کیفیت وظایف حسابرسی داخلی بر روی قضاوت‌های حسابرسان مستقل، با توجه به روابط متقابل میان صلاحیت، بی‌طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی متقارن خواهد بود؛ زیرا حسابرسان مستقل به‌گونه‌ای آموزش دیده‌اند تا تردید حرفه‌ای داشته باشند، این امر محتمل است که آنان به شواهد منفی نسبت به شواهد مثبت بیشتر حساس باشند (بات و کمپل، ۱۹۸۹؛ اشتون و اشتون، ۱۹۸۸؛ کنچل و مسیر، ۱۹۹۰). در واقع، تردید حرفه‌ای باعث می‌گردد که حسابرسان مستقل منحصراً به شواهد منفی از این جهت حساس باشند که آیا صورت‌های مالی به‌گونه‌ای منصفانه ارائه شده‌اند یا اینکه آیا کنترل‌های داخلی به اندازه کافی اثربخش هستند یا خیر؛ زیرا اولین ریسک قانونی و حرفه‌ای پیش روی حسابرسان مستقل این است که اشتباهات یا تحریف‌های بااهمیت در صورت‌های مالی کشف نشوند. بنابراین، حسابرسان مستقل شدیداً به شواهد منفی نسبت به شواهد مثبت، واکنش نشان خواهند داد (مک میلان و وایت، ۱۹۹۳). پژوهش حاضر، این پیش‌بینی را در فرضیه اول بررسی کرده است.

**فرضیه ۱:** حسابرسان مستقل هنگام مواجه شدن با شواهد منفی در مورد کار حسابرسان داخلی،

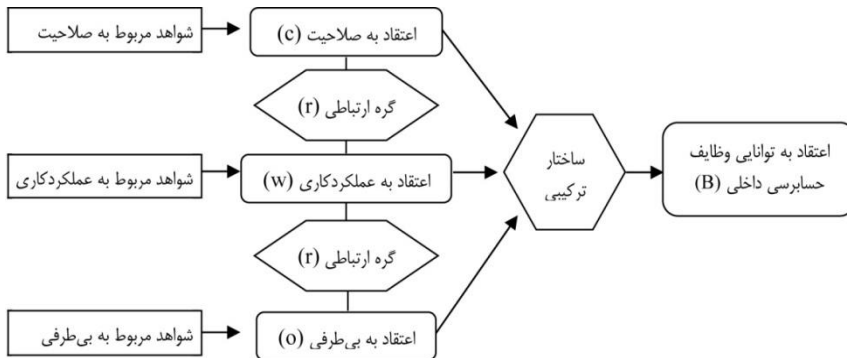
در مقایسه با هنگام مواجه شدن با شواهد مثبت در مورد کار حسابرسان داخلی، مقادیر بالاتری را به توانایی گره ارتباطی بین صلاحیت و عملکرد کاری و توانایی گره ارتباطی بین عملکرد کاری و بی طرفی اختصاص می‌دهند.

در فرضیه دوم، منظور از شواهد حسابرسی متناقض، شواهدی است که در مورد یک یا دو عامل از سه عامل، به صورت لازم و کافی (مثبت) و در مورد سایر عوامل، غیر آن (منفی) باشد. از آنجایی که حسابرسان مستقل شواهد منفی و مثبت را در خصوص صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی جمع‌آوری می‌کنند، با این حال، آنان ممکن است در ادغام این شواهد یا دستیابی به قضاوت با کیفیت مطلوب در مورد توانایی وظایف حسابرسی داخلی، ناکام بمانند، به ویژه زمانی که شواهد از نظر ماهیت متضاد باشند (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). همچنین از آنجایی که حسابرسان مستقل در زمان مواجهه با تصمیمات پیچیده تمایل دارند تا به قوانین تصمیم‌گیری ساده یا ابتکاری برگردند، این مسئله می‌تواند کیفیت تصمیم‌گیری را کاهش دهد، اگر حسابرسان مستقل همه اطلاعات موجود را بررسی نکنند (پاین و همکاران<sup>۱</sup>، ۱۹۹۳). بنابراین، در پژوهش حاضر پیش‌بینی می‌شود که در صورت وجود شواهد حسابرسی متناقض در مورد صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی، اعتقاد کلی حسابرسان مستقل در خصوص توانایی وظایف حسابرسی داخلی، به طور قابل توجهی متفاوت از اعتقاد ایجاد شده توسط مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) باشد. این پیش‌بینی در فرضیه دوم بررسی شده است.

**فرضیه ۲:** در صورت وجود شواهد حسابرسی متناقض در مورد صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی، اعتقاد کلی حسابرسان مستقل در خصوص توانایی وظایف حسابرسی داخلی، به طور قابل توجهی متفاوت از اعتقاد ایجاد شده توسط مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) خواهد بود.

#### ۴. مدل مفهومی پژوهش

در این پژوهش، به منظور ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی، از مدل مفهومی دسای و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده است که این مدل، براساس عوامل مربوط به وظایف حسابرسی داخلی توصیف شده در بیانیه استاندارد حسابرسی شماره ۶۵ انجمن حسابداران رسمی آمریکا و استاندارد حسابرسی شماره ۵ هیئت نظارت حرفه حسابداری بر شرکت‌های سهامی عام، تدوین گردیده است (دسای و همکاران، ۲۰۱۷).



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

## ۵. روش پژوهش

پژوهش حاضر در حوزه حسابرسی انجام شده و جامعه آماری آن، اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشد که تعداد آنان بالغ بر ۳۱۵۲ نفر است. در این پژوهش، به منظور برآورد حجم نمونه از فرمول کوکران<sup>۱</sup> (۱۹۷۷) استفاده شد که براساس آن، حجم نمونه بدست آمده ۹۳ نفر می‌باشد. همچنین پرسشنامه پژوهش قبل از ارسال، به هشت گروه (۱ تا ۸) تقسیم شد که در هر گروه شواهد متفاوتی از نظر ماهیت (شواهد مثبت و منفی) در مورد عوامل مربوط به وظایف حسابرسی داخلی ارائه گردید. سپس برای تعیین میزان اعتبار و روایی پرسشنامه از مشاوره با اساتید و صاحب نظران حسابداری و حسابرسی بهره گرفته شد و برای محاسبه ضریب قابلیت اعتماد پرسشنامه و پایایی آن از آزمون آلفای کرونباخ<sup>۲</sup> استفاده گردید که نتایج بدست آمده از آن بیان می‌دارد آزمون از پایایی خوب و مطلوبی برخوردار است.

در این پژوهش جهت دستیابی به داده‌های مورد نیاز متناسب با حجم نمونه، نرخ پاسخ به میزان ۷۵ درصد برآورد گردید که در مجموع ۱۲۴ پرسشنامه در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ توزیع و تعداد ۹۸ پرسشنامه تکمیل شده، مورد بررسی قرار گرفت. برای انجام این بررسی، داده‌ها پس از گردآوری، طبق مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) و براساس نظریه توابع اعتقادی دمپستر-شفر<sup>۳</sup> (۱۹۷۶) محاسبه گردید که محاسبات و پردازش‌های مربوط به آن از طریق نرم‌افزار اکسل<sup>۴</sup> انجام شده است. درنهایت نیز با توجه به محاسبات انجام شده، میزان اعتقاد حسابرسان مستقل به توانایی وظایف

1. Cochran
2. Cronbach's alpha
3. Dempster-Shafer
4. Excel

حسابرسی داخلی تعیین گردید. همچنین به منظور تعیین اثربخشی مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) در زمینه ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی، برای تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده، از دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی استفاده شد که در بخش آمار توصیفی، از شاخص‌های آمار توصیفی همچون میانگین و انحراف معیار و در بخش آمار استنباطی، از آزمون آماری t مستقل<sup>۱</sup> برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده گردید که نتیجه‌گیری‌های مربوط به آن با سطح اطمینان ۹۵ درصد انجام گرفت. دلیل انتخاب آزمون آماری t مستقل این است که براساس نتایج بدست آمده از آزمون نرمال بودن توزیع متغیرهای پژوهش، توزیع متغیرهای پژوهش به صورت نرمال بوده و جنس آن‌ها به صورت کمی پیوسته می‌باشد. همچنین آزمون پیش‌گفته برای این منظور انجام می‌شود که آیا میانگین بدست آمده برای متغیرها، تفاوت معناداری با میانگین برآورد شده آن متغیرها توسط مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) دارد یا خیر (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). برای این منظور، داده‌ها پس از گردآوری، از طریق نرم‌افزار آماری SPSS<sup>۲</sup> در بخش آمار توصیفی و از طریق نرم‌افزار آماری Minitab در بخش آمار استنباطی، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

#### ۵-۱. مدل تحلیلی و متغیرهای پژوهش

به منظور ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی و بررسی فرضیه‌های پژوهش، از مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) استفاده شده که این مدل، براساس نظریه توابع اعتقادی دمپستر-شفر (۱۹۷۶) تدوین و طبق مدل مفهومی پژوهش پیاده‌سازی شده است (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). براساس مدل تحلیلی پژوهش، اعتقاد کلی حسابرسان مستقل در مورد توانایی وظایف حسابرسی داخلی، به وسیله روابط زیر محاسبه گردیده است:

$$\text{رابطه (۱)} \quad Bel(S_S) = [m_C^+ m_W^+ m_O^+ + r_1 m_C^0 m_W^+ m_O^+ + r_2 m_C^+ m_W^0 m_O^0 + (r_1 + r_2 -$$

$$r_1 r_2) m_C^+ m_W^0 m_O^+ + r_1 r_2 (m_C^+ m_W^0 m_O^0 + m_C^0 m_W^+ m_O^0 + m_C^0 m_W^0 m_O^+)] / K$$

$$\text{رابطه (۲)} \quad Bel(S_W) = 1 - (m_C^+ + m_C^0)(m_W^+ + m_W^0)(m_O^+ + m_O^0) / K$$

متغیرهای وابسته:

Bel (SS): اعتقاد کلی به توانایی وظایف حسابرسی داخلی، قوی است.

Bel (Sw): اعتقاد کلی به توانایی وظایف حسابرسی داخلی، ضعیف است.

1. Independent-Sample t-test

2. Statistical Package for the Social Sciences (SPSS)

**متغیرهای مستقل:**

$m_C^+$ : اعتقاد به اینکه حسابرسان داخلی دارای صلاحیت هستند.

$m_C^-$ : اعتقاد به اینکه حسابرسان داخلی دارای صلاحیت نیستند.

$m_C^0$ : اعتقاد به اینکه حسابرسان داخلی ممکن است دارای صلاحیت باشند یا دارای صلاحیت نباشند.

$m_W^+$ : اعتقاد به اینکه عملکرد کاری حسابرسان داخلی رضایت بخش است.

$m_W^-$ : اعتقاد به اینکه عملکرد کاری حسابرسان داخلی رضایت بخش نیست.

$m_W^0$ : اعتقاد به اینکه عملکرد کاری حسابرسان داخلی ممکن است رضایت بخش باشد یا رضایت بخش نباشد.

$m_0^+$ : اعتقاد به اینکه حسابرسان داخلی بی طرف هستند.

$m_0^-$ : اعتقاد به اینکه حسابرسان داخلی بی طرف نیستند.

$m_0^0$ : اعتقاد به اینکه حسابرسان داخلی ممکن است بی طرف باشند یا بی طرف نباشند.

$r_1$ : نشان دهنده توانایی گره ارتباطی بین صلاحیت و عملکرد کاری می باشد.

$r_2$ : نشان دهنده توانایی گره ارتباطی بین عملکرد کاری و بی طرفی می باشد.

در روابط پیش گفته،  $K$  مقدار نرمالسازی بوده و برای کنار گذاشتن عناصر غیرمشترک مورد استفاده قرار می گیرد تا مقادیر  $m$  (میزان اعتقاد) مجدداً نرمالسازی شده و با هم یکی شوند، زیرا نظریه توابع اعتقادی دمپستر- شفر (۱۹۷۶) برای بیش از دو بخش از شواهد ارائه شده و طبق این نظریه، دو مجموعه از مقادیر  $m$  متقاطع گردیده و آنهایی جمع آوری می شوند که عنصر مشترک برابری با عنصر موردنظر برای مقادیر  $m$  ترکیب شده داشته باشند (دسای و همکاران، ۲۰۱۷). مقدار  $K$  به صورت رابطه زیر محاسبه گردیده است:

$$K = 1 - r_1 m_0^0 (m_C^+ m_W^- + m_C^- m_W^+) - r_2 m_C^0 (m_W^+ m_0^- + m_W^- m_0^+) - r_1 r_2 m_W^0 (m_C^+ m_0^- + m_C^- m_0^+) - r_1 (m_C^- m_W^+ m_0^+ + m_C^+ m_W^- m_0^-) - r_2 (m_C^+ m_W^+ m_0^- + m_C^- m_W^- m_0^+) - (r_1 + r_2 - r_1 r_2) (m_C^+ m_W^- m_0^+ + m_C^- m_W^+ m_0^-) \quad (۳)$$

**۶. یافته‌های پژوهش****۶-۱. آماره‌های توصیفی**

در این بخش به تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از طریق نرم افزار آماری SPSS و با استفاده از شاخص مرکزی چون میانگین و شاخص پراکندگی چون انحراف معیار پرداخته شده است. برای

این منظور، آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جداول (۱) و (۲) ارائه شده که در جدول (۱)، آمار توصیفی داده‌های مربوط به روابط متقابل میان عوامل وظایف حسابرسی داخلی ارائه گردیده است.

جدول ۱- آمار توصیفی داده‌های مربوط به روابط متقابل میان عوامل وظایف حسابرسی داخلی

روابط متقابل میان عوامل وظایف حسابرسی داخلی				ماهیت شواهد در مورد عملکرد کاری
$\Gamma_2$		$\Gamma_1$		
انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
۰/۱۹۶	۰/۵۴۳	۰/۱۸۳	۰/۶۷۴	مثبت
۰/۳۷۴	۰/۶۳۸	۰/۲۳۳	۰/۷۸۷	منفی

در جدول (۲)، آمار توصیفی داده‌های مربوط به اعتقاد کلی بیان شده براساس قضاوت حسابرسان مستقل و اعتقاد کلی ایجادشده براساس مدل تحلیلی پژوهش، ارائه گردیده است.

جدول ۲- آمار توصیفی داده‌های مربوط به اعتقاد کلی بیان شده براساس قضاوت حسابرسان مستقل و اعتقاد کلی ایجادشده براساس مدل تحلیلی پژوهش

اعتقاد مدل تحلیلی				اعتقاد حسابرسان مستقل				پرسشنامه
Bel (Sw)		Bel (Ss)		Bel (Sw)		Bel (Ss)		
انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار	میانگین	
۰	۰	۰/۱۶۱	۰/۶۶۹	۰	۰	۰/۱۶۶	۰/۶۱۴	۱
۰/۱۶۴	۰/۱۹۷	۰/۲۰۰	۰/۳۶۲	۰/۰۵۸	۰/۰۱۷	۰/۱۳۰	۰/۲۶۷	۲
۰/۱۷۸	۰/۱۹۷	۰/۲۶۲	۰/۳۷۴	۰/۱۶۴	۰/۰۹۱	۰/۲۸۴	۰/۳۴۵	۳
۰/۱۶۲	۰/۷۱۶	۰/۰۸۴	۰/۰۷۰	۰/۲۰۹	۰/۴۱۸	۰/۰۶۰	۰/۰۱۸	۴
۰/۲۴۲	۰/۲۵۶	۰/۲۲۱	۰/۳۷۲	۰/۱۴۰	۰/۰۸۰	۰/۲۳۵	۰/۲۸۰	۵
۰/۱۷۵	۰/۶۲۲	۰/۱۲۹	۰/۱۱۴	۰/۲۲۴	۰/۳۲۷	۰/۱۲۹	۰/۰۵۵	۶
۰/۲۳۹	۰/۶۵۴	۰/۱۵۲	۰/۱۳۳	۰/۲۰۵	۰/۲۲۹	۰/۱۷۰	۰/۱۱۴	۷
۰/۰۷۷	۰/۸۷۸	۰	۰	۰/۱۴۷	۰/۵۲۰	۰	۰	۸

در جدول (۳)، آمار توصیفی میزان تحصیلات پاسخ‌دهندگان ارائه شده است. براساس آن، تعداد ۹۸ پرسشنامه توسط اعضاء جامعه حسابداران رسمی ایران تکمیل گردیده که از این تعداد، ۵۹ نفر دارای مدرک تحصیلی کارشناسی هستند و بیشترین فراوانی را دارند. همچنین تعداد ۳۷ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و تنها تعداد ۲ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی دکتری هستند.

جدول ۳- آمار توصیفی میزان تحصیلات پاسخ‌دهندگان

میزان تحصیلات	فراوانی مطلق	فراوانی نسبی	درصد فراوانی نسبی	فراوانی نسبی	درصد فراوانی نسبی
کارشناسی	۵۹	۰/۶۰۳	۶۰/۳	۰/۶۰۳	۶۰/۳
کارشناسی ارشد	۳۷	۰/۳۷۶	۳۷/۶	۰/۹۷۹	۹۷/۹
دکتری	۲	۰/۰۲۱	۲/۱	۱	۱۰۰
کل	۹۸	۱	۱۰۰		

در نهایت براساس داده‌های گردآوری شده، بررسی‌های لازم روی آماره‌های توصیفی پژوهش صورت گرفته است. این داده‌های آماری برای انجام آزمون‌های استنباطی، مطلوب و مناسب می‌باشد.

## ۲-۶. نتایج آزمون فرضیه‌ها

در این بخش، برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از آزمون آماری t مستقل استفاده می‌شود که از آزمون‌های پارامتری به حساب می‌آید (آذر و مؤمنی، ۱۳۹۴) و محاسبات مربوط به آن در سطح اطمینان ۹۵ درصد از طریق نرم‌افزار آماری Minitab انجام شده است.

جدول ۴- نتایج آزمون آماری t مستقل برای فرضیه اول

متغیر	تعداد		میانگین		انحراف معیار		آماره	معناداری
	$\mu_r(P)$	$\mu_r(N)$	$\mu_r(P)$	$\mu_r(N)$	$\mu_r(P)$	$\mu_r(N)$		
	$r_1$	۴۸	۵۰	۰/۷۸۷	۰/۶۷۴	۰/۲۳۳		
$r_2$	۴۸	۵۰	۰/۶۳۸	۰/۵۴۳	۰/۲۷۴	۰/۱۹۶	۱/۹۸	۰/۰۲۵

با توجه به جدول (۴)، فرضیه اول از طریق آزمون آماری t مستقل با مقایسه  $\mu_r(N)$  (روابط متقابل میان عوامل براساس شواهد منفی) در مقابل  $\mu_r(P)$  (روابط متقابل میان عوامل براساس شواهد مثبت) انجام گرفت که نتایج مربوط به متغیر  $r_1$  نشان می‌دهد که میانگین  $\mu_r(N)$  بیشتر از میانگین  $\mu_r(P)$  بوده و سطح معناداری مقایسه میانگین آن‌ها کمتر از ۵ درصد است. همچنین نتایج مربوط به متغیر  $r_2$  نشان می‌دهد که میانگین  $\mu_r(N)$  بیشتر از میانگین  $\mu_r(P)$  بوده و سطح معناداری مقایسه میانگین آن‌ها کمتر از ۵ درصد است. براساس نتایج بدست آمده برای هر دو متغیر  $r_1$  و  $r_2$ ، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض صفر به‌عنوان نقیض ادعا، رد و فرض مقابل به‌عنوان ادعای صورت‌گرفته رد نمی‌شود. پس می‌توان بیان داشت که حساب‌برسان مستقل هنگام مواجه شدن با شواهد منفی در مورد کار حساب‌برسان داخلی در مقایسه با هنگام مواجه شدن با شواهد مثبت در مورد کار حساب‌برسان داخلی، مقادیر بالاتری را به توانایی گره ارتباطی بین صلاحیت و عملکرد کاری ( $r_1$ ) و توانایی گره ارتباطی بین



عملکرد کاری و بی طرفی ( $r_2$ ) اختصاص می دهند.

جدول ۵- نتایج آزمون آماری t مستقل برای فرضیه دوم

معناداری	آماره	انحراف معیار		میانگین		تعداد		ماهیت اعتقادات	پرسشنامه
		$\mu_B(D)$	$\mu_B(O)$	$\mu_B(D)$	$\mu_B(O)$	$\mu_B(D)$	$\mu_B(O)$		
۰/۳۸۵	-۰/۸۸	۰/۱۶۱	۰/۱۶۶	۰/۶۶۹	۰/۶۱۴	۱۴	۱۴	قوی	۱
بدون تفاوت	-	۰	۰	۰	۰	۱۴	۱۴	ضعیف	
۰/۱۷۹	-۱/۳۹	۰/۲۰۰	۰/۱۳۰	۰/۳۶۲	۰/۲۶۷	۱۲	۱۲	قوی	۲
۰/۰۰۳	-۳/۵۹	۰/۱۶۴	۰/۰۵۸	۰/۱۹۷	۰/۰۱۷	۱۲	۱۲	ضعیف	
۰/۸۱۱	-۰/۲۴	۰/۲۶۲	۰/۲۸۴	۰/۳۷۴	۰/۳۴۵	۱۱	۱۱	قوی	۳
۰/۱۶۰	-۱/۴۶	۰/۱۷۸	۰/۱۶۴	۰/۱۹۷	۰/۰۹۱	۱۱	۱۱	ضعیف	
۰/۱۱۲	-۱/۶۶	۰/۰۸۴	۰/۰۶۰	۰/۰۷۰	۰/۰۱۸	۱۱	۱۱	قوی	۴
۰/۰۰۱	-۳/۷۴	۰/۱۶۲	۰/۲۰۹	۰/۷۱۶	۰/۴۱۸	۱۱	۱۱	ضعیف	
۰/۳۷۷	-۰/۹۱	۰/۲۲۱	۰/۲۳۵	۰/۳۷۲	۰/۲۸۰	۱۰	۱۰	قوی	۵
۰/۰۶۲	-۱/۹۹	۰/۳۴۲	۰/۱۴۰	۰/۲۵۶	۰/۰۸۰	۱۰	۱۰	ضعیف	
۰/۲۹۷	-۱/۰۷	۰/۱۲۹	۰/۱۲۹	۰/۱۱۴	۰/۰۵۵	۱۱	۱۱	قوی	۶
۰/۰۰۳	-۳/۴۴	۰/۱۷۵	۰/۲۲۴	۰/۶۲۲	۰/۳۲۷	۱۱	۱۱	ضعیف	
۰/۷۶۱	-۰/۳۱	۰/۱۵۲	۰/۱۷۰	۰/۱۳۳	۰/۱۱۴	۱۴	۱۴	قوی	۷
۰/۰۰۰	-۵/۰۴	۰/۲۳۹	۰/۲۰۵	۰/۶۵۴	۰/۲۲۹	۱۴	۱۴	ضعیف	
بدون تفاوت	-	۰	۰	۰	۰	۱۵	۱۵	قوی	۸
۰/۰۰۰	-۸/۳۴	۰/۰۷۷	۰/۱۴۷	۰/۸۷۸	۰/۵۲۰	۱۵	۱۵	ضعیف	

با توجه به جدول (۵)، فرضیه دوم از طریق آزمون آماری t مستقل با مقایسه  $\mu_B(O)$  (اعتقاد کلی به توانایی وظایف حسابرسی داخلی براساس قضاوت حسابرسان مستقل) در مقابل  $\mu_B(D)$  (اعتقاد کلی به توانایی وظایف حسابرسی داخلی براساس مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) انجام گرفت. براساس نتایج بدست آمده برای ماهیت قوی اعتقادات در پرسشنامه ۲ تا ۷، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض صفر به عنوان نقیض ادعا رد نشده و فرض مقابل به عنوان ادعای صورت گرفته رد می شود. پس می توان بیان داشت که در صورت وجود شواهد حسابرسی متناقض در مورد صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی، اعتقاد کلی حسابرسان مستقل در خصوص توانایی وظایف حسابرسی داخلی، به طور قابل توجهی متفاوت از اعتقاد ایجاد شده توسط مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) نخواهد بود. همچنین براساس نتایج بدست آمده برای ماهیت ضعیف اعتقادات در پرسشنامه ۲ تا ۷، به غیر از پرسشنامه ۳ و ۵، در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرض صفر به عنوان

نقیض ادعا رد شده و فرض مقابل به عنوان ادعای صورت گرفته رد نمی شود. پس به غیر از پرسشنامه ۳ و ۵، می توان بیان داشت که در صورت وجود شواهد حسابرسی متناقض در مورد صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابربان داخلی، اعتقاد کلی حسابربان مستقل در خصوص توانایی وظایف حسابرسی داخلی، به طور قابل توجهی متفاوت از اعتقاد ایجاد شده توسط مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۰) خواهد بود. در نهایت، براساس نتایج بدست آمده برای ماهیت قوی و ضعیف اعتقادات در پرسشنامه ۱ و ۸، مانند برآورد انجام شده توسط دسای و همکاران (۲۰۱۷)، اعتقاد کلی حسابربان مستقل در خصوص توانایی وظایف حسابرسی داخلی، در مواقعی که شواهد کاملاً مثبت است به صورت قوی و در مواقعی که شواهد کاملاً منفی است به صورت ضعیف بیان می گردد، اما حسابربان مستقل شواهد منفی را به میزانی نمی سنجند که مدل ارزش گذاری می کند.

## ۷. نتیجه گیری

با توجه به نتایج حاصل از فرضیه اول می توان بیان داشت که حسابربان مستقل نسبت به شواهد منفی حساسیت بیشتری دارند، زیرا آنان به گونه ای آموزش دیده اند تا تردید حرفه ای داشته باشند. در واقع، تردید حرفه ای باعث می گردد که حسابربان مستقل منحصراً به شواهد منفی از این جهت حساس باشند که آیا صورت های مالی به گونه ای منصفانه ارائه شده اند یا اینکه آیا کنترل های داخلی به اندازه کافی اثربخش هستند یا خیر؛ زیرا اولین ریسک قانونی و حرفه ای حسابربان مستقل، این است که اشتباهات یا تحریف های بااهمیت در صورت های مالی کشف نشوند (ریسک عدم کشف تحریف های بااهمیت در صورت های مالی). بنابراین حسابربان مستقل شدیداً به شواهد منفی نسبت به شواهد مثبت واکنش نشان خواهند داد. نتایج آزمون فرضیه اول، با تحقیقات دسای و همکاران (۲۰۱۷) همسو می باشد.

طبق نتایج حاصل از فرضیه دوم، قضاوت در مورد توانایی وظایف حسابرسی داخلی پیچیده است و شامل ارزیابی و سنجش چند قضاوت اولیه در قضاوت کلی می شود. از آنجایی که حسابربان مستقل شواهد منفی و مثبت را در خصوص صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابربان داخلی جمع آوری می کنند، با این حال، آنان در ادغام این شواهد یا دستیابی به قضاوت با کیفیت مطلوب در مورد توانایی وظایف حسابرسی داخلی ناکام هستند، به ویژه زمانی که شواهد مورد نظر از لحاظ ماهیت متضاد باشد. همچنین از آنجایی که حسابربان مستقل در زمان مواجهه با تصمیمات پیچیده تمایل دارند تا به قوانین تصمیم گیری ساده یا ابتکاری بگردند، این مسئله می تواند کیفیت تصمیم گیری را کاهش دهد اگر حسابربان مستقل همه اطلاعات موجود را بررسی نکنند. طبق نتایج بدست آمده، قضاوت در مورد توانایی وظایف حسابرسی داخلی براساس شواهد همگرا در مورد صلاحیت،

بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی (یعنی شواهد مربوط به صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی از همه نظر مثبت یا منفی در نظر گرفته شوند) در مقایسه با قضاوت‌هایی براساس شواهد متناقض (یعنی بعضی از شواهد مربوط به صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی به صورت مثبت و بعضی دیگر به صورت منفی در نظر گرفته شوند)، از پیچیدگی کمتری برخوردار است و حسابرسان مستقل در مواجهه با شواهد متناقض، شواهد منفی را به میزانی نمی‌سنجند که مدل ارزش‌گذاری می‌کند. در واقع، حسابرسان مستقل برای سنجش شواهد متناقض به شیوه‌ای هماهنگ دچار مشکل هستند که باعث می‌گردد آنان بیش از حد بر روی کار حسابرسان داخلی اتکاء کنند. آزمون فرضیه دوم براساس مدل تحلیلی دسای و همکاران (۲۰۱۷) است و در آن، روابط متقابل بین صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی در نظر گرفته شده و پس از آن کارایی و اثربخشی مدل دسای و همکاران (۲۰۱۰) نیز مورد آزمون قرار گرفته است. مقایسه نتایج میان پژوهش حاضر و پژوهش انجام‌شده توسط دسای و همکاران (۲۰۱۷)، نشان داد که نتایج بدست آمده از آزمون فرضیه دوم در هر دو پژوهش مشابه است.

بنابراین، حسابرسان مستقل می‌توانند از تصمیم‌گیری مبتنی بر مدل تحلیلی پژوهش، برای هدایت ارزیابی خود از شاخص‌های متنوع وظایف حسابرسی داخلی، خصوصاً در زمینه شواهد متناقض در مورد سه عامل پیش‌گفته نفع ببرند. علاوه بر این، استفاده از مدل تحلیلی پژوهش به عنوان وسیله‌ای برای ارزیابی توانایی وظایف حسابرسی داخلی، می‌تواند برای حسابرسان مستقل تازه‌کار مفید باشد، چون آنان برای گسترش مهارت‌ها و قضاوت خود از طریق تجربه و آموزش عمل می‌کنند. در نهایت، حسابرسان مستقل می‌توانند از نتایج بدست آمده از مدل تحلیلی پژوهش، برای تعیین توانایی وظایف حسابرسی داخلی و میزان اتکا بر کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کنند.

در تحقیق حاضر، تنها تأثیر شواهد مربوط به سه عامل صلاحیت، بی طرفی و عملکرد کاری حسابرسان داخلی و روابط متقابل میان این عوامل بر ارزیابی حسابرسان مستقل از وظایف حسابرسی داخلی در نظر گرفته شده است. باین حال، عوامل زمینه‌ای دیگری وجود دارند که ممکن است بر روی ارزیابی حسابرسان مستقل از وظایف حسابرسی داخلی و تصمیم‌گیری نهایی آنان برای اتکای بر کار حسابرسان داخلی تأثیر بگذارند. این عوامل زمینه‌ای شامل ذهنیت حسابرسان مستقل از کار حسابرسان داخلی، برون‌سپاری فعالیت حسابرسی داخلی و تأثیر کیفیت اصول راهبری سازمان بر واحد حسابرسی داخلی می‌باشد که می‌تواند در تحقیقات آتی برای کمک به ارزیابی مناسب‌تر حسابرسان مستقل از وظایف حسابرسی داخلی و بهبود تصمیم‌گیری آنان در زمینه اتکای بر کار حسابرسان داخلی مورد توجه قرار گیرد.

## منابع

- آذر، عادل؛ مؤمنی، منصور (۱۳۹۴). آمار و کاربرد آن در مدیریت. تهران: انتشارات سمت، ج ۲.
- ارباب سلیمانی، عباس؛ نقری، محمود (۱۳۹۲). اصول حسابداری. تهران: انتشارات سازمان حسابداری، ج ۱.
- انصاری، عبدالمهدی؛ شفیعی، حسین (۱۳۸۸). بررسی تأثیر متغیرهای حسابداری داخلی بر برنامه حسابداری. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۱۶(۵۸)، ص ۳۴-۲۱.
- حاجیها، زهره؛ رفیعی، آزاده (۱۳۹۳). تأثیر شایستگی حسابرسان داخلی بر زمان اجرای حسابداری مستقل. *نظریه‌های نوین حسابداری*، شماره ۱۲، ص ۸۵-۱۱۰.
- رجبی، روح‌اله؛ محمدی خوشویی، حمزه (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابداری مستقل. *بررسی‌های حسابداری و حسابداری*، ۱۵(۵۳)، ص ۵۲-۳۵.
- رحیمیان، نظام‌الدین؛ توکل‌نیا، اسمعیل (۱۳۹۱). نقش حسابداری داخلی در کیفیت سیستم کنترل داخلی. *حسابرس*، ۱۴(۵۹)، ص ۱۱۳-۱۰۴.
- سالاری، حجت‌الله؛ رئیس، لیلیا؛ غلامی قوام‌آبادی، افسانه (۱۴۰۳). بررسی اثر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی در ایران. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابداری*، ۲(۲)، ص ۹۳-۱۱۴.
- صلاحی‌نژاد، مریم؛ فارسیجانی، رضیه (۱۳۹۲). حسابرسان داخلی و چالش‌های برون‌سپاری. *حسابرسان داخلی*، شماره ۱، ص ۳۷-۴۴.
- منتی، وحید؛ علیپور، اخت هارون (۱۴۰۰). میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی با توجه به راهبرد پرورش مدیر. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۸(۶۹)، ص ۱۱۳-۸۵.
- نظری‌پور، محمد؛ احمدزاده، زاهد (۱۴۰۱). تحلیل عوامل موثر بر اعتماد و همکاری فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی: یک رویکرد اکتشافی. *دانش حسابداری*، ۲۲(۸۹)، ص ۸۹-۶۰.
- نوروش، ایرج؛ مهرانی، کاوه؛ بذرگر، یاسر؛ ابراهیمی، محمد (۱۳۸۸). حسابداری. تهران: انتشارات کتاب نو، ج ۲.
- نیکخواه آزاد، علی (۱۳۹۳). *بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری*. تهران: انتشارات سازمان حسابداری.
- Ashton, A.H. & Ashton, R.H. (1988). Sequential belief revision in auditing. *Account. Rev.*, 63(4), p. 623-641.
- Bame Aldred, C.W., Brandon, D.M., Messier Jr., W.F., Rittenberg, L.E. & Stefaniak, C.M. (2012). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Audit. J. Pract. Theory*, 32(1), p. 251-286.
- Butt, J.L. & Campbell, T.L. (1989). The effects of information order and hypothesis-testing strategies on auditors' judgments. *Acc. Organ. Soc.*, 14(5), p. 471-479.
- Chui, L., Pike, B.J. & Martin, K. (2024). External Auditor's Reliance Decision on the Internal Audit Function: A Qualitative Analysis on the Coordination Process. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(7), p. 265.
- Committee on Basic Auditing Concepts (1973). *A Statement of Basic Auditing Concepts*. Sarasota, Fla.: American Accounting Association.
- Desai, R., Desai, V., Srivastava, R. & Libby, T. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information*

- Systems*, no. 24, p. 1-14.
- Desai, V., Roberts, R.W. & Srivastava, R. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemp. Account. Res.*, no. 27(2), p. 537-595.
- Hedley, T.P. & Ben Chorin, O. (2011). Auditing and Monitoring Activities Help Uncover Fraud and Assess Control Effectiveness. *The CPA Journal*. (June) p. 68-71.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2009). *Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing*. ISA 200. URL= [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/A009%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20200.pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/A009%202012%20IAASB%20Handbook%20ISA%20200.pdf)
- International Federation of Accountants (IFAC) (2012). *Using the Work of the Internal Audit Function and Internal Auditors to Provide Direct Assistance*. ISA 610 (revised). URL= [https://www.ifac.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-610-\(Revised-2013\).pdf](https://www.ifac.org/_flysystem/azure-private/publications/files/ISA-610-(Revised-2013).pdf)
- Knechel, W.R. & Messier, W.F. (1990). Sequential auditor decision making: information search and evidence evaluation. *Contemp. Account. Res.*, 6(2), p. 386-406.
- Krishnamoorthy, G. (2002). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, no. 21, p. 95-121.
- McMillan, J.J. & White, R.A. (1993). Auditors' belief revisions and evidence search: the effect of hypothesis frame, confirmation bias, and professional skepticism. *Account. Rev.*, no. 68(3), p. 443-465.
- Mubako, G. & Muzorewa, S.C. (2019). Interaction between internal and external auditors – insights from a developing country. *Meditari Accountancy Research*, 27(6), p. 840-861.
- Nkansa, P. (2024). Does external auditor coordination influence internal auditor effort? *Advances in Accounting*, vol. 65.
- Panel on Audit Effectiveness (2002). *Report and recommendations*. URL= <https://www.iasplus.com/en/binary/resource/pobaudit.pdf>
- Payne, J.W., Bettman, J.R. & Johnson, E.A. (1993). *The Adaptive Decision Maker*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Petherbridge, J. & Messier Jr, W. (2016). The impact of PCAOB regulatory actions and engagement risk on auditors' internal audit reliance decisions. *J. Account. Public Policy*, 35(1), p. 3-18.
- Security and Exchange Commission (2002). *The full text of Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOX)*. URL= <http://www.sec.gov/about/laws/soa2002.pdf>
- Shafer, G. (1976). *A Mathematical Theory of Evidence*. Princeton: Princeton University Press.
- The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1991). *The auditor's consideration of the internal audit function in an audit of financial statements*. NY: AICPA Statement on Auditing Standards No. 65. URL= <https://us.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/au-00322.pdf>
- The American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2003). *Statements on Auditing Standards*. NY: AICPA Statements. URL= [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org). <https://www.aicpa-cima.com/resources/download/aicpa-statements-on-auditing-standards->

currently-effective

The Institute of Internal Auditors (IIA) (2004). *IIA's definition of Internal Audit*.

URL= <https://www.theiia.org/en/standards/what-are-the-standards/definition-of-internal-audit/>

The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2007). An Audit of Internal Control Over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements. *Auditing Standard*, No.5 (AS5). URL= [https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/Auditing\\_Standard\\_5](https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/Auditing_Standard_5)

Wan-Hussin, W.N., Fitri, H. & Salim, B. (2021). Audit committee chair overlap, chair expertise, and internal auditing practices: Evidence from Malaysia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, no. 44.