

## بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی

\*احمد فتحی عبدالهی<sup>۱</sup>، محمدعلی آقایی<sup>۲</sup>

۱. مربی گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران.

۲. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران، ایران.

تاریخ دریافت: (۱۳۹۵/۱۰/۱۸) تاریخ پذیرش: (۱۳۹۶/۲/۲۳)

### Survey of Internal Audit Effectiveness in Public Sector Risk Management and Control Function

\*Ahmad Fathi Abdollahi<sup>1</sup>, Mohammad Ali Aghaei<sup>2</sup>

1. Instructor Department of Accounting, Payame Noor University, Tehran, Iran.

2. Associate Professor of Accounting, University of Tarbiat Modares, Tehran, Iran.

Received: (7/Jan/2017) Accepted: (13/May/2017)

#### Abstract

This study examines internal audit effectiveness in public sector management and its challenges. Research statistical society were used from internal audit directors and staff from university of Payame Noor financial, administrative and budgetary departments and sample elected from province center and central organization of Payame Noor University. Internal audit effectiveness in public sector tested with implementing variables such as organizational independence, formal mandate, unrestricted access, sufficient funding, management perception from internal auditing, competent staff, management support and compliance with professional audit standards. Results show that internal audit effectiveness is positively related to compliance with professional audit standards, unrestricted access, formal mandate, top management support and competent staff. We found no relation between organizational independence and management perception from internal auditing with internal audit effectiveness. Sufficient funding has a positive relation with control function of and negative relation by risk management function. Based on conclusions it's suggested that internal audit standards should codify and this principle requires top management support and trained staff. Internal audit as a culture should be going in public organizations where the financial and non-financial unrestricted access of them is possible and they have organizational independence.

#### Keywords

Internal Audit Effectiveness, Risk Management Function, Control Function.

#### چکیده

این مطالعه اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت سازمان‌های دولتی و چالش‌های آن را بررسی می‌کند. جامعه آماری تحقیق، مدیران و کارکنان بخش مدیریت مالی، اداری و بودجه و تشکیلات مراکز استانی و سازمان مرکزی دانشگاه پیام نور بوده و نمونه از بین مراکز استانی و سازمان مرکزی انتخاب شده است. اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی با استفاده از متغیرهای استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای مورد سنجش قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد، انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، حمایت مدیریت ارشد و کارکنان ارتباط مستقیمی با اثربخشی حسابرسی دارد. همچنین، بین استقلال سازمانی حسابرسان داخلی و درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی رابطه‌ای وجود ندارد و متغیر بودجه کافی با عملکرد مدیریت ریسک حسابرسی داخلی رابطه معکوس و با عملکرد کنترل حسابرسی داخلی رابطه مستقیم معنی‌دار دارد. براساس نتایج پیشنهاد می‌شود استانداردهای کار حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی تدوین شود و این مهم مستلزم حمایت مدیریت ارشد و آموزش کارکنان بخش حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی به‌عنوان یک فرهنگ در سازمان‌های دولتی باید طوری جاری باشد که دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی به هر بخشی چه مالی و غیرمالی به سهولت امکان‌پذیر بوده و استقلال حسابرسان داخلی حفظ شود.

#### واژه‌های کلیدی

اثربخشی حسابرسی داخلی، عملکرد مدیریت ریسک، عملکرد کنترل.

\*Corresponding Author: Ahmad Fathi Abdollahi

E-mail: ahmadfathiabdollahi@pnu.ac.ir

\* نویسنده مسئول: احمد فتحی عبدالهی

## مقدمه

حسابرسان داخلی در سازمان تأثیر با اهمیتی بر هر فعالیتی درباره عدم انطباق یا عدم رعایت در ارتباط با رویه‌های برقرار شده، برنامه‌ها، قوانین و مقرراتی که توسط دولت ایجاد شده دارند که می‌تواند اثر مهمی بر فعالیت‌های سازمان داشته باشد. حسابرسان داخلی همچنین برای ایجاد و اضافه کردن ارزش به سازمان‌ها و برای اجتناب از شکست و صرفه‌جویی در هزینه‌های مدیریت و اجرای رویه‌های سازمان مطابق با قوانین و استانداردها، از عوامل ضروری می‌باشند. حسابرسان داخلی حق و توانایی ارزیابی تمام اطلاعات در هر قسمت سازمان را دارند و عملکرد آنها در قلمرو کل سیستم مدیریتی سازمان هست. بنابراین، ذی‌نفعان سازمان از داشتن عملکرد قوی حسابرسی داخلی قوی که برای سازمان ارزش می‌آفریند سود می‌برند. به سبب اینکه حسابرسان داخلی می‌توانند مدیران را از مسئولیت‌شان آگاه سازند می‌توانند به عنوان یک مشاور در شناسایی ضعف‌های سیستم کنترل داخلی و تسهیل پیاده‌سازی مدیریت ریسک عمل کنند، همچنین حسابرسان داخلی به متناسب‌بودن روش‌ها و عملیات سازمان کمک می‌کنند.

کارکنان بخش حسابرسی داخلی که به طور ناکارا و با تخصص فنی در سطح پایین، سازمان یافته باشند، برنامه‌های از پیش تعیین شده برای هدایت فعالیت‌های خود در جهت ارائه خروجی اثربخش برای سیستم حسابرسی داخلی سازمان خود ندارند. ویژگی‌های گسترده مدیریت سازمان‌های دولتی، عملکرد حسابرسی اثربخش را به منظور برآورده کردن مطالبات ذی‌نفعان در جهت پاسخ‌گویی می‌طلبد. عملکرد حسابرسی داخلی ساختاریافته سالم، می‌تواند نقشی حیاتی در فرایند پاسخ‌گویی و مدیریت سازمان‌های دولتی از طریق ارزیابی‌های آن از اثربخشی کنترل‌های سازمانی مهم، مدیریت و فرایندهای مدیریت ریسک بازی کند. این عملکرد حسابرسی داخلی سالم و فرایند مدیریت ریسک و کنترل، استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و استانداردهای حسابرسی و گزارش حسابرسی سالانه را الزامی می‌نماید. اینکه تا چه اندازه وجود این عناصر با نقش‌های مدیریت ریسک و کنترل اثربخش حسابرسی داخلی در مدیریت سازمان‌های دولتی مرتبط است در ایران بررسی نشده است. گرچه بسیاری از محققان توافق دارند که نقش عملکرد حسابرسی داخلی در مدیریت سازمان‌های دولتی

غیرقابل انکار است اما هنوز دیدی سطحی و غیر واقع‌نگر در این باره نزد مدیران و کارکنان سازمان‌های دولتی دیده می‌شود و آن را به اداره‌ای در زیرمجموعه مدیریت مالی سازمان با نام "اداره رسیدگی به اسناد مالی" محدود می‌کند. در صورتی که وظایف حسابرسی داخلی در بخش غیردولتی، رسیدگی و حسابرسی مالی، عملیاتی و رعایت و اظهارنظر در این موارد در قالب گزارش حسابرسی داخلی می‌باشد که متأسفانه در سازمان‌های دولتی کشورمان تنها حسابرسی مالی و رعایت در حوزه مالی مدنظر قرار گرفته و بخش عملیاتی مسکوت مانده است.

از طرف دیگر، همین رسیدگی اندک مالی نیز بدون استاندارد و منشور خاصی انجام شده و به طور دوره‌ای نیز گزارشی از این بابت ارائه نمی‌گردد. همچنین با توجه به اینکه این بخش به طور دقیق عملکرد مدیریت سازمان و به طور کلی تمام بخش‌ها را زیر نظر گرفته و بررسی می‌نماید تمایلی از جانب مدیران سازمان‌ها به احیای این بخش نبوده و مورد بی‌مهری واقع شد و به جای شایسته‌سالاری و گماردن افراد کاردان و آموزش دیده در این بخش، افرادی گوش به فرمان و تابع امر به کار گرفته شده و اگر هم افرادی لایق در این مجموعه‌ها بوده باشند نظرات آنها درباره توجه قرار نمی‌گیرد و به دلیل نبود استاندارد و منشور ویژه‌ای در این زمینه و عدم ارائه گزارش دوره‌ای حسابرسی داخلی سازمان، اصلاً نظر و گزارشی از آنها مطالبه نمی‌شد. این مسئله با در نظر گرفتن بحث هیئت‌امنائی شدن بسیاری از بخش‌های دولتی و لزوم مدیریت مالی مستقل سازمان‌ها مشابه با بخش خصوصی، بسیار پررنگ گردیده است.

لذا هدف این مطالعه آزمون اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت سازمان‌های دولتی و عواملی است که بر این اثربخشی تأثیر دارند.

## پیشینه پژوهش

### مبانی نظری پژوهش

در خصوص مدیریت ریسک در سازمان و نقش حسابرسان داخلی، هاس و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) در مرور ادبیات این موضوع در کشور ایالات متحده اشاره کردند که حسابرسان داخلی باید نه تنها قادر به ارزیابی ریسک‌ها در سازمان‌های خود باشند بلکه، باید قادر به تحلیل‌های کاملاً پیچیده ریسک نیز باشند.

1. Hass & et al.

فضایی تأمین شود که استقلال را ترویج نماید. وویس چال<sup>۶</sup> (۲۰۱۱) در مقاله چارچوب ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی به‌طور مشابه بیان می‌دارد که حسابرسان داخلی به اندازه کافی استقلال و بی‌طرفی را به‌واسطه حسابرسی نکردن بخش‌های عملیاتی که آنها قبلاً در آنجا مسئولیت مدیریتی یا اجرایی در سال‌های اخیر داشته‌اند، حفظ می‌کنند و حسابرسی‌های بعدی را از سیستمی که آنها قبلاً در مشاوره طراحی سیستم شرکت داشته‌اند، انجام نمی‌دهند.

سرپرست عملیات حسابرسی باید قادر به جذب، حفظ و مدیریت کارکنان ماهر باشد. علاوه بر این، مدیر اجرایی حسابرسی باید پاسخ‌گوی صریحی برای عملکرد حسابرسی باشد. کارکنان حسابرسی که مسئولیت مستقیم برای تضمین کیفیت حسابرسی‌ها دارند باید فعالیت‌های حسابرسی را نظارت و بررسی نمایند و همچنین گزارش حسابرسی را که ارائه می‌دهند باید با استفاده از استانداردهای حسابرسی باشد. در راستای این مفهوم، عملیات حسابرسی نیازمند کارکنانی حرفه‌ای است که مجموعاً شرایط و شایستگی لازم برای هدایت دامنه کاملی از حسابرسی مورد الزام به‌واسطه قانون را دارند. حسابرسان باید با حداقل الزامات آموزشی ایجادشده توسط سازمان‌ها و استانداردهای حرفه‌ای مربوط، خود را تطبیق دهند (IIA، ۲۰۰۶).

میهرت و بیسمای<sup>۷</sup> (۲۰۰۷) در مطالعه موردی در خصوص اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی نشان دادند که مولفه حمایت مدیریت ارشد شامل واکنش به یافته‌های حسابرسی و تعهد به تقویت حسابرسی داخلی است که تأثیر با اهمیتی بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. با توجه به این واقعیت که فعالیت‌های حسابرسی داخلی در فرایند مدیریت پویا و محیط بسیار حمایتی انجام شده، حسابرس داخلی انتظار دارد مدیریت ارشد سازمان اولین گام‌ها را برای حمایت از فرایند حسابرسی داخلی بردارد.

برای عملکرد مؤثرتر، حسابرسان داخلی و مشتریان خدمات حسابرسی باید دارای فهمی مشابه باشند از آنچه حسابرسی داخلی را یک فعالیت دارای ارزش افزوده می‌سازد. شکست در رسیدن به این فهم می‌تواند منتج به این درک از حسابرسی داخلی شود و آن اینکه "حسابرسی داخلی به‌سادگی یک مانع برای رسیدن به اهداف است". این می‌تواند منتج به خدمات حسابرسی غیرقابل استفاده‌شده و توصیه‌های

در این زمینه آسار<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) بیان می‌دارد که نقش عملکرد حسابرسی داخلی در قالب سه عنصر اصلی شامل ارزیابی و تقویت مدیریت ریسک، فرایندهای مدیریت و کنترل در سازمان‌های دولتی می‌تواند شناسایی شد. این عناصر دربردارنده رویه‌ها و روش‌های ایجاد شده برای اطمینان از دستیابی به اهداف بوده و شامل ارزیابی مناسب ریسک، قابلیت اتکای گزارشگری درون‌سازمانی و برون‌سازمانی و فرایندهای پاسخ‌گویی، انطباق با قوانین و مقررات قابل کاربرد و انطباق با استانداردهای رفتاری و اخلاقی ایجادشده برای سازمان‌ها و کارکنان سازمان‌های دولتی است. درزمینه مدیریت، فعالیت اساسی حسابرسی داخلی با توجه به ریسک کنترل، تمام گام‌های تبعی شناسایی ریسک، ارزیابی اثر بالقوه ریسک بر سازمان، تعیین یک استراتژی برای شناساندن ریسک و سپس کنترل محیط برای ریسک‌های جدید، همچنین، استراتژی کنترل ریسک موجود و کنترل‌های وابسته است (هرمانسون و ریتنبرگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳).

در سال ۱۹۴۱ موسسه حسابرسان داخلی که یک سازمان حرفه‌ای بین‌المللی می‌باشد در کشور ایالات متحده آمریکا شروع به کار کرد. موسسه IIA<sup>۳</sup> صدای جهانی حرفه حسابرسی داخلی، حامی بزرگ، راهبری معتبر و تعلیم‌دهنده اصلی این حرفه در دنیا می‌باشد. مأموریت انیستیتوی حسابرسان داخلی ارائه راهبری پویا برای حرفه جهانی حسابرسی داخلی است.

درباره استقلال سازمانی حسابرس داخلی، موسسه بین‌المللی حسابرسان داخلی (۲۰۰۶) بیان می‌دارد که استقلال سازمانی عملکرد حسابرسی را به هدایت کار بدون دخالت سازمان تحت حسابرسی مجاز می‌دارد. درست همان‌طور که استقلال مسئله‌ای اساسی برای حسابرسان خارجی می‌باشد، همچنین، برای حسابرسان داخلی نیز امری مهم به‌شمار می‌آید. به‌رحال به سبب اینکه سازمانی که آنها حسابرسی آن را انجام می‌دهند به‌طور مستقیم آنها را در استخدام خود دارد، برای حسابرسان داخلی مستقل‌بودن به مانند حسابرسان خارجی غیرممکن است (هوک و بورچ<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱).

ون گانسبرگ<sup>۵</sup> (۲۰۰۵) تأکید دارد که توافق و مشارکت فعال سرپرست حسابرسی داخلی، مدیران ارشد، کارکنان حسابرسی، کارکنان حسابداری و مدیران اجرایی میانی باید در

1. Asare
2. Hermanson & Rittenberg
3. Institute of Internal Auditors
4. Hock & Burch
5. Van Gansberghe

تحت کنترل سازمان تحت حسابرسی قرار داده شود، به سبب اینکه بودجه، ظرفیت عملکرد حسابرسی را برای انجام دادن وظایف آن متأثر می‌نماید (IIA، ۲۰۰۶).

IIA بیان می‌دارد که استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای، اجرای عناصر اشاره‌شده در بالا را پشتیبانی کرده و چارچوبی برای تقویت کیفیت کار حسابرسی ارائه می‌نماید که سیستماتیک، عینی و براساس شواهد است (IIA، ۲۰۰۶).

### پیشینه پژوهش

وحیدی و گرامی مقدم (۱۳۹۵) در پژوهشی با عنوان «ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران» به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. نتایج و یافته‌های این تحقیق نشان می‌دهد که صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی و ارتباط بین حسابرسان داخلی و مستقل، بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارد.

سپاسی و کاظم‌پور (۱۳۹۴) در مطالعه‌ای با عنوان «تأثیر وجود کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی بر هموارسازی سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس تهران»، نشان دادند که بین وجود کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با هموارسازی سود رابطه معکوس و معناداری وجود دارد و می‌توان با مستقرکردن کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی، هموارسازی سود را کاهش داد. از سوی دیگر نتایج حاکی از آن بود که بین تعداد اعضای کمیته حسابرسی و هموارسازی سود رابطه معناداری وجود ندارد.

قدرتی و فیضی (۱۳۹۴) با بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی بر میزان مدیریت سود در بازار بورس اوراق بهادار تهران دریافتند که وجود کمیته حسابرسی بر مدیریت سود تأثیر معنی‌داری ندارد. در تحقیق دیگری توسط حاجی‌ها و رفیعی (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام‌بودن گزارش حسابرسی مستقل بررسی شد. این پژوهش به بررسی نقش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام‌بودن گزارش حسابرس مستقل پرداخت. نتایج تحقیق نشان داد که بی‌طرفی و قدمت با تأخیر حسابرسی مستقل رابطه معکوس دارند ولی متغیر اندازه واحد حسابرسی داخلی با این متغیر رابطه معنی‌داری ندارد.

آزنگ و عظیمی (۱۳۹۴) به بررسی نقش حسابرسان داخلی در فرایند مدیریت ریسک واحد تجاری پرداختند.

حسابرسی نادیده گرفته شوند (فلشر و زانزیگ<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰) که تأثیر معکوسی بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد (آرنا و آزونه<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹).

بیلائی<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) معتقد است مفهوم "استقلال" اشاره به مفهوم آزادبودن از هر نوع اثر مدیر در زمانی دارد که حسابرسان داخلی فعالیت‌های حسابرسی را انجام می‌دهند و گزارش حسابرسی صادر می‌نمایند.

یافته‌های تجربی التاجری و همکارانش<sup>۴</sup> (۲۰۰۴) براساس پرسشنامه و مصاحبه از حسابرسان داخلی و خارجی که در کشور عربستان انجام شد نشان داد حسابرسان خارجی اعتقاد دارند که تعداد کارکنان شایسته یک شاخص مهم از کیفیت حسابرسی داخلی می‌باشد.

زین و همکارانش<sup>۵</sup> (۲۰۰۶) این بحث را مطرح می‌نمایند می‌نمایند که هرچه اندازه حسابرسی داخلی بزرگ‌تر (در مقایسه با یک واحد کوچک‌تر) باشد احتمال زیاد است این که با داشتن منابع بهتر شامل داشتن یک دامنه کاری گسترده‌تر، جایگاه سازمانی بالاتر و تنوع استعداد کارکنان، عملکرد حسابرسی داخلی بهتری داشته باشیم.

IIA منشور یا چارت رسمی حسابرسی داخلی را به‌عنوان یک سند رسمی مکتوب بیان می‌کند که هدف، اختیار و مسئولیت کار در آن تعریف شده است. یک منشور باید: ۱. موضع و موقعیت فعالیت حسابرسی داخلی در داخل سازمان را برقرار کرده، ۲. مجوز دسترسی به ثبت‌ها، دارایی‌های فیزیکی مربوط به عملکرد مدیران را ارائه کرده و ۳. دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی را تعریف نماید (IIA، ۲۰۰۱). منشور باید هر محدودیت و دگرگونی به تغییرات بالقوه و واقعی در شرایط داخلی و خارجی که توانایی حسابرسی داخلی برای ارائه تضمین کنترل داخلی را از جنبه نگاه به آینده متأثر می‌نماید به‌طور واضح شناسایی و ثبت نماید (اورینگان<sup>۶</sup>، ۲۰۰۲).

حسابرسی‌ها باید با دسترسی نامحدود و کامل به کارکنان، دارایی‌ها و ثبت‌ها همراه باشد (IIA، ۲۰۰۶). عملیات حسابرسی باید بودجه کافی نسبت به اندازه مسئولیت‌های حسابرسی آن داشته باشد. این عنصر مهم نباید

1. Flesher & Zanzig
2. Arena & Azzone
3. Belay
4. Al-Twaijry & et al.
5. Zain & et al.
6. O'Regan

همچنین رهنمودهای سازمان‌های بین‌المللی ذی‌ربط معطوف می‌نماییم.

حلیمه احمد و دیگران<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان «اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور مالزی» به جستجوی اهمیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی این کشور پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که عملکرد حسابرسی داخلی در این کشور، تحت تأثیر حمایت ناکافی از جانب مدیریت ارشد، محدود و مختل شده است به طوری که حسابرسان به ندرت همکاری خود را در سازمان توسعه می‌دهند. البته حسابرسان داخلی از فقدان دانش و آموزش کافی در رویکردهای حسابرسی اثربخش نیز رنج می‌برند. همچنین، برداشت منفی راجع به حسابرسی داخلی منجر به عدم توجه به توصیه‌های فایده‌مند حسابرسان داخلی توسط مدیریت شده به طوری که به بی‌اثر کردن کمک مثبت آنها در خصوص بالابردن کیفیت خدمات در بخش عمومی منجر گردیده است.

نون بوییک و نوادیالور<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) در پژوهشی با عنوان «ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور نیجریه»، به این نتیجه رسیدند که علی‌رغم مکانیزم‌های تنبیهی کافی، این مکانیزم‌ها به طور اثربخشی برای تخطی‌ها از رویه‌های حسابرسی داخلی به کار گرفته نمی‌شود. آنها همچنین نتیجه می‌گیرند که تلاش‌ها باید به سوی بروز کردن دانش حسابرسان داخلی به جای درگیر شدن در جستجوی پایان‌ناپذیر برای رویه‌های حسابرسی داخلی مقاوم در برابر خطا باشد.

در مطالعه‌ای هایلیمریم و دیگران<sup>۳</sup> (۲۰۱۴) به بررسی عوامل تعیین‌کننده اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی کشور اتیوپی پرداختند. نتایج این تحقیق رابطه مستقیم بین درک مدیریت از حسابرسی داخلی، حمایت مدیریت، استقلال سازمانی حسابرسان داخلی، شایستگی کارکنان حسابرسی داخلی و وجود منشور حسابرسی داخلی را با اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی آشکار نمود.

دس آلن و آدراجو<sup>۴</sup> (۲۰۰۷) با مطالعه موردی آموزش عالی در کشور اتیوپی نشان دادند که حمایت مدیریت ارشد برای حسابرسی داخلی یکی از عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های حسابرسی داخلی است. آنها همچنین بیان می‌دارند که یافته‌ها و پیشنهاد حسابرسی اهداف زیادی را برآورده نمی‌کنند مگر اینکه مدیریت متعهد به اجرای آنها باشد.

تحقیق آنها به این مسئله پرداخت که با وجود الزامات قانونی مبنی بر استقرار واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها، سؤال اساسی که پیش می‌آید این است که تا چه اندازه حسابرسان داخلی وظایف خود را در قبال فرایند مدیریت ریسک سازمان به درستی شناخته و می‌توانند خدمات اعتباربخشی و مشاوره‌ای خود را در این حوزه ارائه دهند. نتایج حاصل از این پژوهش بیانگر این بود که توجه حسابرسان داخلی به ریسک‌هایی که واحد تجاری عموماً با آنها روبروست اندک می‌باشد و حسابرسان داخلی توجه بیشتری به ریسک‌های مربوط به رعایت قوانین و مقررات و استانداردهای گزارشگری دارند. همچنین در این تحقیق، تفاوت معناداری در خصوص اقدامات واکنشی حسابرسان داخلی به ریسک‌های مربوطه بین شرکت‌های مالی و غیرمالی مشاهده نشد.

پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱) به بررسی عوامل مؤثر بر ارزش‌افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. یافته‌های این پژوهش نشان داد که جایگاه سازمانی، آموزش، محیط کار، ارزیابی ریسک، تنوع خدمات، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و استفاده از روش‌های نوین بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارد و منجر به ایجاد ارزش‌افزوده حسابرسی داخلی می‌شوند.

انصاری و شفیعی (۱۳۸۸) در پژوهشی با عنوان «بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی» به بررسی تأثیر عملکرد حسابرسی داخلی در عملکرد برنامه حسابرسی مستقل پرداختند. در این تحقیق اشاره شد که یکی از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از نتایج کار حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل می‌باشند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکا بر نتایج حاصل از کار آنان، جنبه‌های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تأثیر قرار می‌گیرد، یکی از این جنبه‌ها برنامه حسابرسی است که خود شامل قسمت‌های مختلفی می‌گردد. در این پژوهش با استفاده از روش توصیفی-تحلیلی نوع تغییرات ایجاد شده و جهت این تغییرات تعیین شد. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی می‌گردد.

همان‌طور که از پژوهش‌های داخلی بالا برمی‌آید درباره حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی ایران پژوهش سازمان‌یافته‌ای تا به حال صورت پذیرفته است و عمدتاً چند مقاله ترویجی در این زمینه به چشم می‌خورد. لذا در ادامه توجه خود را به تحقیقات صورت گرفته در مطالعات خارجی و

1. Halimah & et al.

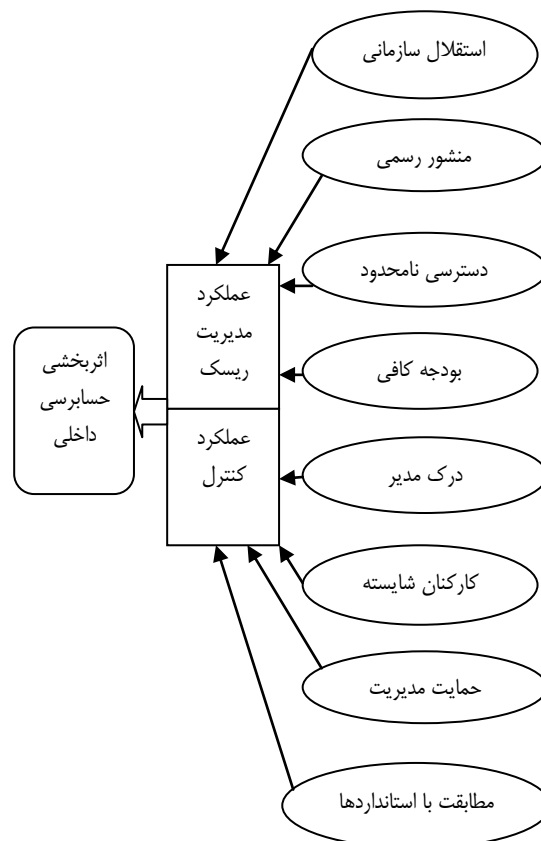
2. Nwannebuike & Nwadiolor

3. Hailemariam & et al.

4. Dessalegn & Aderajew

برای رسیدن به مدیریت ریسک، کنترل و عملکردهای مدیریتی هم‌چنان که در IIA (۲۰۰۶) بیان شد تمام عملکردهای حسابرسی دولتی اعم از وجود استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت و استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای الزامی است. این مطالعه این عناصر را به‌عنوان چالش‌هایی که وجود عملکرد حسابرسی داخلی اثربخش را در مدیریت سازمان‌های دولتی معین می‌کند مورد توجه قرار داده است.

چارچوب مفهومی در شکل ۱ با ارائه روابط بین متغیرهای تحقیق رسم گردیده است. متغیرهای اشاره‌شده، با تأثیر بر مدیریت ریسک و عملکرد کنترل، اثربخشی حسابرسی داخلی را نشان خواهند داد.



شکل ۱. چارچوب نظری تحقیق

### فرضیه‌های پژوهش

**فرضیه اصلی اول.** مدیریت بهینه ریسک عملکرد حسابرسی داخلی به وجود بهینه استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت و مطابقت با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای در سازمان مربوط می‌شود.

$$\text{RiskM} = \beta_0 + \beta_1 (\text{Independence}) + \beta_2 (\text{Support}) + \beta_3 (\text{Mandate}) + \beta_4 (\text{Access}) + \beta_5 (\text{Funding}) + \beta_6 (\text{Management Perception}) + \beta_7 (\text{Staff}) + \beta_8 (\text{Compliance}) + \varepsilon$$

**RiskM:** نقش مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی به‌واسطه متغیرهای مستقل اندازه گرفته می‌شود، **Independence:** وجود استقلال سازمانی، **Support:** وجود حمایت مدیریت ارشد، **Mandate:** وجود منشور رسمی/ منشور حسابرسی، **Access:** وجود دسترسی نامحدود، **Funding:** وجود بودجه کافی، **Management Perception:** وجود درک مدیر سازمان از ارزش حسابرسی داخلی، **Staff:** وجود کارکنان شایسته، **Compliance:** وجود انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای.

فرضیات فرعی به صورت زیر است:

**فرضیه فرعی اول.** بین عملکرد مدیریت ریسک و استقلال سازمانی حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد.

استاندارد ۲۱۳۰ IIA (۲۰۱۰) خاطر نشان می‌دارد که فعالیت حسابرسی داخلی باید به سازمان در برقراری کنترل‌های اثربخش با ارزیابی اثربخشی و کارایی و با تقویت بهبودهای مداوم کمک نماید. عملکرد حسابرسی داخلی معمولاً سیستم کنترل داخلی کل فرایند مدیریت (شامل برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی و کنترل) را برای تعیین اینکه آیا تضمین معقولانه‌ای وجود دارد ارزیابی می‌نماید که بتوان به اهداف و آرمان‌های سازمان دست یافت. (هارن و دیگران، ۲۰۰۹). همچنین، استاندارد ۲۱۳۰ (IIA، ۲۰۱۰) بیان می‌دارد که فعالیت حسابرسی داخلی باید پیشنهادی مناسب را برای تقویت فرایند مدیریتی جهت انجام اهدافی چون ترویج اخلاقیات و ارزش‌های مناسب در داخل سازمان، تضمین مدیریت عملکرد سازمانی و پاسخ‌گویی اثربخش و هماهنگی اثربخش فعالیت‌ها و مرتبط‌نمودن اطلاعات بین حسابرسان داخلی و خارجی و مدیریت بررسی و ایجاد کند.

کارکنان شایسته در حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی هفتم.** بین عملکرد کنترل و وجود حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی هشتم.** بین عملکرد کنترل و تطابق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای رابطه وجود دارد.

### روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه چگونگی تأثیر عوامل (متغیرهای مستقل شامل: استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت و مطابقت با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای) را بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی (متغیر وابسته) در مدیریت سازمان‌های دولتی با توزیع پرسشنامه بین مدیران و کارکنان حسابرسی داخلی و مدیران ارشد دانشگاه پیام نور ایران (مدیران و کارکنان بخش مدیریت مالی، اداری و بودجه و تشکیلات) که از طریق روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و از بین مراکز استانی و سازمان مرکزی انتخاب شدند را تحلیل می‌نماید. هر دوی متغیرهای مستقل و وابسته در پنج رتبه مقیاس لیکرت با گزینه‌های پاسخ از بسیار مخالف تا بسیار موافق اندازه‌گیری شدند. داده‌های جمع‌آوری شده به‌واسطه روش تحلیل آماری رگرسیون چندمتغیره OLS با نرم‌افزار Eviews8 بررسی شدند. برای اطمینان از اعتبار درونی داده‌ها، پرسشنامه محقق‌ساخته در دو مرحله پیش-آزمون گردید. در مرحله اول در اختیار افراد متخصص و دانشگاهیان قرار گرفت و در مرحله دوم برای اطمینان از شفافیت و قابلیت فهم عناصر به پاسخ‌دهندگان واقعی ارائه شد. پرسشنامه به‌طور آزمایشی توسط حسابرسان داخلی در دانشگاه آزمون گردید.

براساس پیشنهاد و یادداشت‌های دریافتی در این مرحله اصلاحات در پرسشنامه قبل از جمع‌آوری واقعی داده‌ها صورت پذیرفت. درباره اعتبار بیرونی داده‌ها ذکر این نکته که مشابهت‌های بسیاری در زمینه‌های سازمانی، رویه‌ها و سیاست‌های سازمان‌های دولتی در بین دانشگاه‌ها و دیگر سازمان‌های دولتی وجود دارد لذا نتایج این تحقیق را به آنها نیز می‌توان تعمیم داد.

این پژوهش از نوع مطالعه موردی بود و مورد دانشگاه پیام نور ایران که بزرگ‌ترین دانشگاه دولتی کشور است مورد بررسی قرار گرفته است. در این تحقیق ۸۰ پرسشنامه بین کارکنان و مدیران حاضر و بازنشسته خبره در بخش‌های امور مالی، امور اداری و بودجه و تشکیلات بین مراکز استانی و سازمان مرکزی این دستگاه

**فرضیه فرعی دوم.** بین عملکرد مدیریت ریسک و وجود منشور رسمی برای حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی سوم.** بین عملکرد مدیریت ریسک و دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی چهارم.** بین عملکرد مدیریت ریسک و وجود بودجه کافی برای حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی پنجم.** بین عملکرد مدیریت ریسک و درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی ششم.** بین عملکرد مدیریت ریسک و وجود کارکنان شایسته در حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی هفتم.** بین عملکرد مدیریت ریسک و وجود حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی هشتم.** بین عملکرد مدیریت ریسک و تطابق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای رابطه وجود دارد.  
**فرضیه اصلی دوم.** کنترل بهینه عملکرد حسابرسی داخلی به وجود بهینه استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت و تطابق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای در سازمان مربوط است.

$$\text{رابطه ۲. Control} = \beta_0 + \beta_1 (\text{Support}) + \beta_2 (\text{Independence}) + \beta_3 (\text{Mandate}) + \beta_4 (\text{Access}) + \beta_5 (\text{Funding}) + \beta_6 (\text{Management Perception}) + \beta_7 (\text{Staff}) + \beta_8 (\text{Compliance}) + \epsilon$$

Control: نقش عملکرد کنترل حسابرسی داخلی.

فرضیات فرعی به صورت زیر است:

**فرضیه فرعی اول.** بین عملکرد کنترل و استقلال سازمانی حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی دوم.** بین عملکرد کنترل و وجود منشور رسمی برای حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی سوم.** بین عملکرد کنترل و دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی چهارم.** بین عملکرد کنترل و وجود بودجه کافی برای حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی پنجم.** بین عملکرد کنترل و درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی رابطه وجود دارد.  
**فرضیه فرعی ششم.** بین عملکرد کنترل و وجود

از عناصر محیط وجود دارد، می‌باشد (وودارد<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲). برای عملکرد مؤثرتر، حسابرسان داخلی و مشتریان خدمات حسابرسی باید دارای فهمی مشابه از آنچه حسابرسی داخلی را یک فعالیت دارای ارزش افزوده می‌سازد، باشند (آرنا و آزون، ۲۰۰۹).

**وجود استقلال سازمانی.** استقلال در بین مردم یک معنی و تفسیر مجرد ندارد. به عبارت دیگر مفهوم آن در معرض ابهام و ناپایداری است (وینز<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲). به‌رحال استقلال اشاره به مفهوم آزادبودن از هر نوع اثر مدیر درحالی که حسابرسان داخلی فعالیت‌های حسابرسی را انجام می‌دهند و گزارش حسابرسی صادر می‌نمایند، می‌باشد (بیلا<sup>۴</sup>، ۲۰۰۷).

**وجود کارکنان شایسته.** کفایت کارکنان حسابرسی داخلی برای یک سیستم جهت رسیدن به توان کامل مسئله‌ای اساسی است. زین و دیگران<sup>۵</sup> (۲۰۰۶) این بحث را مطرح می‌نمایند که هرچه اندازه حسابرسی داخلی بزرگ‌تر باشد احتمال این‌که با داشتن منابع بهتر (شامل داشتن یک دامنه کاری گسترده‌تر، جایگاه سازمانی بالاتر و تنوع استعداد کارکنان) نسبت به یک واحد کوچک‌تر حسابرسی داخلی عملکرد بهتری داشته باشیم، زیاد است.

**وجود منشور رسمی حسابرسی داخلی.** IIA منشور یا چارت رسمی حسابرسی داخلی را به‌عنوان یک سند رسمی مکتوب که هدف، اختیار و مسئولیت کار در آن تعریف شده است، بیان می‌کند. یک منشور باید: (۱) موضع و موقعیت فعالیت حسابرسی داخلی در داخل سازمان را برقرار کرده، (۲) مجوز دسترسی به ثبت‌ها، دارایی‌های فیزیکی مربوط به عملکرد مدیران را ارائه کرده و (۳) دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی را تعریف نماید (IIA، ۲۰۰۱).

**وجود دسترسی نامحدود.** در این رابطه دائره‌المعارف تجارت<sup>۶</sup> بیان می‌دارد که حسابرسان داخلی، دسترسی نامحدود به هر آنچه آنها ممکن است برای ارزیابی عینی نیاز داشته باشند، دارند. این قضیه شامل دسترسی نامحدود به برنامه‌ها، پیش‌بینی‌ها، افراد، داده‌ها، محصولات و ثبت‌های ضروری برای انجام ارزیابی‌های مستقل آنها خواهد بود.

**وجود بودجه کافی.** عملیات حسابرسی باید بودجه کافی نسبت به اندازه مسئولیت‌های حسابرسی آن داشته باشد. این عنصر مهم

که از طریق روش نمونه‌گیری تصادفی ساده و از بین مراکز استانی و سازمان مرکزی انتخاب گردیده‌اند توزیع گردید که از این تعداد به ۵۶ مورد پرسشنامه پاسخ داده شد.

### تعریف مفهومی متغیرهای تحقیق

**نقش مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی.** تقاضا برای استراتژی‌های مدیریت ریسک بهتر در سازمان‌های دولتی از پیچیدگی و پویایی محیط عمل، نیازهای روزافزون جامعه همراه با الگوی غیرقابل پیش‌بینی عمومی و منابع رو به کاهش برای توسعه ملی سرچشمه می‌گیرد (آسار، ۲۰۰۹). در این پژوهش نقش حسابرس داخلی در مدیریت ریسک، شامل ارزیابی و کنترل ریسک‌هایی که سازمان با آنها مواجه است، پیشنهاد کنترل‌های مورد نیاز برای مواجهه با آن ریسک‌ها و ارزیابی بده بستان‌های برای سازمان برای رسیدن به اهداف عملیاتی و استراتژیک می‌باشد.

**نقش عملکرد کنترل حسابرسی داخلی.** آسار (۲۰۰۹) بیان می‌کند که حسابرسی داخلی به‌عنوان یک کنترل نه‌تنها فرصت‌ها برای فساد را از طریق تأیید فرایندهای پشتیبانی و تدارکات خرید به حداقل می‌رساند، همچنین، نظارت فیزیکی اثربخش اقلام سرمایه‌ای تهیه‌شده و استفاده بهینه از آنها را برای اجتناب از تقلب و سوءاستفاده تضمین می‌کند. علاوه‌بر اینها، حسابرسی داخلی نقش فعالی در اجرای مدیریت و کنترل‌های اثربخش بازی می‌کند به‌طوری که برای ارزیابی اثربخشی رویه‌های کنترل مدیریت، سؤال شد. درزمینه مدیریت فعالیت‌های مهم سازمان، حسابرسی داخلی با در نظرگرفتن کنترل، تضمین کنترل‌ها در جای خود برای نشان-دادن ریسک‌های مهم سازمانی می‌باشد.

**حمایت مدیریت ارشد.** با توجه به این واقعیت که فعالیت‌های حسابرسی داخلی در فرایند مدیریت پویا و محیط بسیار حمایتی انجام شده است، حسابرس داخلی انتظار دارد مدیریت ارشد سازمان اولین گام‌ها را برای حمایت از فرایند حسابرسی داخلی بردارد. سارنز و بیلدی<sup>۱</sup> (۲۰۰۶) این بحث را مطرح می‌نمایند که پذیرش کلی و درک حسابرسی داخلی در سازمان به‌شدت بستگی به حمایتی دارد که از مدیریت ارشد کسب می‌نماید.

**درک مدیریت ارشد از ارزش حسابرسی داخلی.** درک، فرایندی از رسیدن به آگاهی یا فهم اطلاعات حسی است و یا آن تصویر ذهنی یا شناخت بصری از تجربه، زمانی که آگاهی

2. Woodard

3. Wines

4. Belay

5. Zain & et al.

6. Referenceforbusiness.com/index.html

1. Sarens & Beelde



**جدول ۲.** نتایج آزمون کالموگروف اسمیرنوف برای توزیع خطاها

متغیرها	آماره	درجه آزادی	معنی داری
مدیریت ریسک	۰/۱۰۶	۵۶	۰/۲۲۴
کنترل	۰/۱۲۴	۵۶	۰/۱۹۴

در جدول ۲ سطح معنی داری نشان می‌دهد که خطاها در هر دو مدل به‌طور نرمال توزیع شده‌اند.

**آزمون همسانی واریانس خطاهای مدل رگرسیون**

برای بررسی همسانی واریانس خطاها از آزمون براش پاگان<sup>۴</sup> برای مدل‌های رگرسیون برآوردی استفاده شد. نتیجه این آزمون در جدول ۳ برای مدل‌های رگرسیون این تحقیق ارائه شده است.

**جدول ۳.** نتایج آزمون براش پاگان همسانی واریانس خطاها

متغیرها	آماره	معنی داری
مدیریت ریسک	۰/۱۰۴	۰/۸۵۸
کنترل	۰/۱۹۰	۰/۶۹۴

همان‌طور که در جدول ۳ نیز مشاهده می‌شود با توجه به سطح معنی داری آزمون در هیچ‌یک از مدل‌ها نمی‌توان فرض صفر را رد نمود، پس مشکل ناهمسانی واریانس خطا نداریم.

**آزمون هم خطی متغیرهای مستقل**

در جدول ۴ نتایج بررسی هم خطی متغیرهای مستقل با آماره VIF<sup>۵</sup> تحلیل شده است

در جدول ۴ همان‌طور که ملاحظه می‌گردد مقادیر آماره VIF به‌دست آمده، از عدد ۱۰ بزرگ‌تر نمی‌باشند، لذا به‌نظر می‌رسد مشکل هم خطی وجود ندارد.

نباید تحت کنترل سازمان تحت حسابرسی قرار داده شود، به خاطر اینکه بودجه ظرفیت عملکرد حسابرسی را برای انجام دادن وظایف آن متأثر می‌نماید (IIA، ۲۰۰۶).

**وجود انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای.**

حسابرسی داخلی در محیط‌های فرهنگی و حقوقی متنوع، در سازمان‌هایی که با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوتی از هم هستند و توسط اشخاصی در داخل یا خارج از سازمان هدایت می‌شود. درحالی‌که تفاوت‌ها ممکن است رویه حسابرسی داخلی را در هر محیطی متأثر نماید، تطابق با استانداردهای بین‌المللی IIA برای رویه حسابرسی داخلی در جهت برآورده کردن مسئولیت‌های حساب‌رسان داخلی و فعالیت حسابرسی داخلی مسئله‌ای اساسی می‌باشد (IIA، ۲۰۱۰).

**یافته‌های پژوهش**

جدول ۱ نتایج آزمون آلفای کرونباخ<sup>۱</sup> را نشان می‌دهد. ارزش بالاتر از ۰/۷ این معیار بسیار مقبول می‌باشد (فیلد<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹). همچنین طبق نظر کرونباخ<sup>۳</sup> (۱۹۵۱) ارزش بالاتر از ۰/۶ نیز مورد پذیرش می‌باشد.

**جدول ۱.** نتایج آزمون آلفای کرونباخ در مورد پایایی پرسشنامه‌ها

تعداد عوامل	آلفای کرونباخ	آلفای کرونباخ براساس عوامل استاندارد شده
۸	۰/۸۸	۰/۹۰

با توجه به جدول ۱ و با مقایسه آلفای به‌دست آمده برای روایی (که برای هر دو پرسشنامه به‌طور یک‌جا انجام شد) با حداقل ارزش آلفای مورد قبول کرونباخ به این نتیجه می‌رسیم که پاسخ‌های ارائه شده در این تحقیق برای تمام متغیرهای به‌کار گرفته شده جهت تحلیل، بسیار قابل اتکا می‌باشد.

**نتایج آزمون پیش فرض‌های مدل رگرسیون**

**آزمون نرمال بودن توزیع داده‌ها**

برای آزمون نرمالیتی توزیع خطاها از آزمون کالموگروف اسمیرنوف استفاده شد. نتایج این آزمون درباره توزیع داده‌های این تحقیق در جدول ۲ ارائه شده است.

4. Breusch-Pagan  
5. Variance Inflation Factor

1. Cronbach's Alpha  
2. Field  
3. Cronbach's

جدول ۴. نتایج آزمون هم خطی متغیرهای مستقل تحقیق

آماره	استقلال	حمایت مدیریت	منشور رسمی	دسترسی نامحدود	بودجه کافی	درک مدیریت	کارکنان	انطباق با استانداردها
آماره VIF برای مدیریت ریسک	۲/۳	۱/۷	۱/۴	۱/۱	۱/۴	۱/۸	۱/۶	۲/۱
آماره VIF برای کنترل	۱/۵	۱/۹	۲/۴	۲/۱	۱/۳	۱/۲	۱/۲	۱/۸

## نتایج آزمون فرضیات

جدول شماره ۵ در مورد فرضیه اول نشان می‌دهد که مدل معنی‌دار است ( $F=99/220$ ,  $Sig.F=0/000$ ) و ۸۵.۲۷ درصد متغیر مدیریت ریسک را توضیح می‌دهد. جدول همچنین تأکید دارد که نقش مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی

به‌طور معنی‌داری جز متغیر استقلال سازمانی و درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی با سایر متغیرها شامل انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای، کارکنان شایسته، بودجه کافی، دسترسی نامحدود، منشور رسمی و حمایت مدیریت ارشد مربوط است.

جدول ۵. نتایج OLS برای عملکرد مدیریت ریسک

مدیریت ریسک	P	t	Coefficient	قبول یا رد
استقلال	۰/۴۱۳	-۰/۸۲	۰/۰۸۷	رد
حمایت مدیریت	۰/۰۰۱	۳/۴۸	۰/۴۲۴	قبول
منشور رسمی	۰/۰۰۰	۴/۲۰	۰/۴۲۳	قبول
دسترسی نامحدود	۰/۰۰۲	۷/۳۳	۰/۲۸۲	قبول
بودجه کافی	۰/۰۰۰	-۸/۹۷	-۰/۳۵۶	قبول
درک مدیریت	۰/۷۷۹	-۰/۲۸	۰/۰۲۹	رد
شایستگی کارکنان	۰/۰۰۰	۶/۲۵	۰/۶۹۸	قبول
انطباق با استانداردها	۰/۰۳۰	۱۱/۱۴	۰/۳۰۱	قبول

جدول ۶ درباره فرضیه دوم نیز نشان می‌دهد که مدل معنی‌دار است ( $F=5/186$ ,  $Sig.F=0/001$ ) و ۴۸.۲ درصد تغییر در عملکرد کنترل حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی را

توضیح می‌دهد. عملکرد کنترل حسابرسی داخلی به‌طور معنی‌داری با متغیر کارکنان شایسته، انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای و بودجه کافی مرتبط است.

جدول ۶. نتایج OLS برای عملکرد کنترل

کنترل	P	t	Coefficient	قبول یا رد
استقلال	۰/۷۲۰	۱/۰۳	۰/۰۰۳	رد
حمایت مدیریت	۰/۰۸۵	۱/۲۹	۰/۱۸۲	رد
منشور رسمی	۰/۷۳۰	-۰/۳۳	-۰/۱۰۲	رد
دسترسی نامحدود	۰/۵۶۳	۰/۷۴۳	۰/۰۲۸	رد
بودجه کافی	۰/۰۰۰	۲/۵۰	۰/۱۱۲	قبول
درک مدیریت	۰/۹۱۲	-۰/۴۳	-۰/۰۲۷	رد
شایستگی کارکنان	۰/۰۰۰	۲/۹۰	۰/۱۶۶	قبول
انطباق با استانداردها	۰/۰۲۶	۲/۳۰	۰/۱۳۷	قبول

نتیجه دیگر تحقیق بیان می‌دارد که حمایت مدیریت ارشد به‌طور مستقیمی با نقش مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط دارد. یافته‌های مطالعه قبلی این نتایج را مورد حمایت قرار می‌دهد. در یکی دیگر از این مطالعات بیان شده درجه همکاری حسابرسان داخلی با مدیران در شناسایی مسائل و خطرات نکته‌ای کلیدی می‌باشد (آرنا و دیگران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). این نتیجه همسو با نتایج مطالعه هایلیمیریم و دیگران (۲۰۱۴) است که به بررسی عوامل تعیین‌کننده اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی کشور اتیوپی پرداختند. نتایج این تحقیق رابطه مستقیم بین درک مدیریت از حسابرسی داخلی، حمایت مدیریت و استقلال سازمانی حسابرسان داخلی در سازمان‌های دولتی را با اثربخشی حسابرسی داخلی آشکار کرد. دس آن و آدراجو (۲۰۰۷) نیز با مطالعه موردی آموزش عالی در کشور اتیوپی نشان دادند که حمایت مدیریت ارشد برای حسابرسی داخلی یکی از عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های حسابرسی داخلی است.

علت اینکه پاسخ‌دهندگان استقلال سازمانی را مؤثر در مدیریت ریسک و کنترل نمی‌دانند شاید این باشد که این تصور برای افراد (پاسخ‌دهندگانی که در بخش حسابرسی یا مالی کار می‌کنند) پیش می‌آید که کار آنها به نحوی خصوصی‌سازی یا برون‌سپاری می‌شود (توسط حسابرسانی خارج از سازمان) و دیگر به کار آنها نیازی نیست. از طرفی در مورد اثر درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی بر مدیریت ریسک نیز این تصور وجود دارد که مدیریت سازمان تخصصی در این زمینه نداشته و درک این مهم از جانب آنها مشکلی از مشکلات را حل نخواهد کرد که به عقیده نگارندگان مقاله، این مشکل از طرز تفکر کارکنان نسبت به مدیران در سازمان‌های دولتی کشور نشأت می‌گیرد که آنها را افرادی بیشتر سیاسی می‌دانند که تخصصی در زمینه مالی نداشته و به امور مهم‌تر باید بپردازند، غافل از اینکه حسابرسی داخلی از مهم‌ترین ارکان سازمان است که مدیر باید دائماً با این بخش در تعامل باشد. طبق یافته‌های تحقیق درجه پایینی از رابطه بین متغیر بودجه کافی در سازمان‌های دولتی و مدیریت ریسک برقرار می‌باشد.

دست‌آورد دیگر این مطالعه آزمون و تحلیل عملکرد کنترل حسابرسی داخلی و عواملی است که بر این عملکرد اثر دارد. نتایج رگرسیون بیان می‌دارد که عملکرد کنترلی حسابرسی داخلی به‌طور مستقیم و معنی‌داری به وجود گزارش سالانه

## بحث و بررسی

یکی از مشاهدات این مطالعه آزمون و تحلیل عواملی است که نقش مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی را متأثر می‌نماید. نتایج رگرسیون تصدیق می‌نماید که نقش مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی با انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای، دسترسی نامحدود، منشور رسمی، کارکنان شایسته و حمایت مدیریت ارشد ارتباط مستقیم و معنی‌دار دارد. این موضوع شواهدی برای وجود رابطه پیش‌بینی شده در فرضیه اول ارائه می‌نماید. در اینجا تأکید بر این است که انطباق بهتر حسابرسان داخلی با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای در فعالیتهای روزمره آنها، عملکرد مدیریت ریسک در سازمان‌های دولتی را بهبود خواهد داد. هم‌چنان‌که در IIA (۲۰۱۰) بیان می‌دارد چنانچه حسابرسان داخلی با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای در فعالیتهای خود انطباق داشته باشند آنها خواهند توانست خطرات متوجه مربوط به مدیریت سازمانی، سیستم‌های اطلاعاتی و عملیاتی مربوط به قابلیت اتکا و یکپارچگی اطلاعات مالی و عملیاتی، اثربخشی و کارایی عملیات‌ها و برنامه‌ها، محافظت از دارایی‌ها و انطباق با قوانین، مقررات، سیاست‌ها، رویه‌ها و قراردادهای ارزیابی نمایند.

دسترسی نامحدود به‌طور مستقیمی با نقش مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی مربوط می‌باشد. این نتیجه آشکار می‌سازد که وجود دسترسی نامحدود به اطلاعات (به دست آوردن آزادانه اطلاعات توسط حسابرسان داخلی) برنامه‌ها، پیش‌بینی‌ها، افراد، داده‌ها، محصولات، تسهیلات و ثبت‌ها هم‌چنان‌که هاس و دیگران (۲۰۰۶) خاطر نشان می‌کنند، حسابرسان داخلی را نه تنها قادر به ارزیابی ریسک‌ها در سازمان‌های بزرگ می‌کند بلکه همچنین قادر به تحلیل کامل ریسک پیچیده در عملکرد مدیریت ریسک می‌سازد.

منشور رسمی نیز به‌طور مستقیم با عملکرد مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط دارد. این موضوع تأکید می‌کند که وجود یک منشور رسمی در سازمان نقش مدیریت ریسک عملکرد حسابرسی داخلی را تقویت می‌کند. دس آن و دیگران<sup>۱</sup> (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای با عنوان عوامل مرتبط با ویژگی‌های بخش‌های حسابرسی داخلی این نتیجه را تأیید می‌نمایند. مطالعه ایشان، منشور حسابرسی داخلی (مشابه با رویه‌های سازمانی) را برای تقویت حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی پیشنهاد می‌دهد.

زودتر تدوین شود تا منشوری که بتوان بر آن اساس حسابرسی داخلی را در سازمان‌های دولتی هدایت کرد در دسترس باشد. حسابرسی داخلی به‌عنوان یک فرهنگ در سازمان‌های دولتی باید طوری جاری باشد که دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی به هر بخشی چه مالی و غیرمالی به‌سهولت امکان‌پذیر بوده و موانع کار از سر راه برداشته شود. بنا کردن عملکرد حسابرسی داخلی سالم و اثربخش می‌تواند نقش حیاتی در فرایند مدیریتی و پاسخ‌گویی سازمان‌های دولتی به‌واسطه ارزیابی از اثربخشی مدیریت ریسک اساسی، کنترل‌ها و فرایندهای مدیریتی سازمان بازی نماید.

### پیشنهادها

در این تحقیق به‌دلیل عدم ارائه اطلاعات جهت دسترسی به برخی کارکنان و مدیران، امکان تماس و دریافت نظرات از طریق پرسشنامه امکان‌پذیر نگردید. تعدادی از این کارکنان و مدیران یا بازنشسته شده و یا به سازمان دیگری انتقال یافته بودند که به همین خاطر دسترسی به این افراد وجود نداشت. براساس نتایج پژوهش، تا زمانی که از بخش حسابرسی داخلی که بخشی مهم و حیاتی در سازمان است پشتیبانی صورت نپذیرد و طبق استانداردهای حسابرسی داخلی گزارش‌های دوره‌ای ارائه نشد یافته‌های حسابرسان داخلی اثری در مدیریت نخواهد داشت. در راستای این مفهوم، عملکرد حسابرسی نیازمند کارکنانی حرفه‌ای است که مجموعاً شرایط و شایستگی لازم برای هدایت دامنه کاملی از حسابرسی مورد الزام توسط احکام قانونی را دارند. برای هرچه پررنگ‌تر کردن نقش حسابرسی داخلی و تأکید بر اهمیت این بخش در سازمان‌های دولتی در تحقیقات آتی، محققان می‌توانند در جهت تدوین استانداردها برای حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی کشورمان با توجه به تئوری اقتضائی در حسابرسی داخلی، اقدام فرمایند. همچنین، با توجه به بحث حاکمیت فناوری اطلاعات (IT) و لزوم در نظر گرفتن این مسئله نوظهور در بحث حاکمیت شرکتی و لزوم تجدیدنظر در سازوکارهای حاکمیت شرکتی در شرکت‌ها و سازمان‌ها و ارائه چارچوب‌های یا منشورهای جدید در حوزه حسابرسی داخلی نیز می‌توان گام‌های مفیدی برداشت.

حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای و در دسترس بودن بودجه مربوط است. نتایج، انتظارات در فرضیه دوم را تصدیق می‌نماید. این موضوع آشکار می‌نماید که بهینه‌بودن کارکنان شایسته، انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه‌ای و در دسترس بودن بودجه موجب اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی می‌شود. در مطالعه هایلیمیم و دیگران (۲۰۱۴) نیز شایستگی کارکنان حسابرسی داخلی و وجود منشور حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی داخلی مرتبط دانسته شده و به آن تأکید گردیده است.

### بحث و نتیجه‌گیری

این تحقیق عناصر مهم مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داد. براساس نتایج این پژوهش، اثربخشی حسابرسی داخلی به حمایت مدیریت بستگی دارد و حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده ویژگی‌های حسابرسی داخلی است. همچنین، در تمام مسائل مربوط به کار حسابرسی، ادارات حسابرسی و افراد حسابرسی باید از قوه مقننه، قوه مجریه و مدیریت سازمان‌های مورد حسابرسی، مستقل باشند. از آنجا که نگاه تک‌بعدی به مسئله حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی کشورمان این عملکرد مهم سازمان‌ها را در حد رسیدگی به چند سند مالی محدود نگه داشته و حسابرسی عملیاتی به باد فراموشی سپرده شده است لذا این مهم نیز باید تحت نظر بخشی به نام کمیته حسابرسی داخلی به مانند بخش خصوصی در سازمان‌های دولتی انجام پذیرد. کارکنان حسابرسی که مسئولیت مستقیم در تضمین کیفیت حسابرسی‌ها دارند باید فعالیت‌های حسابرسی را نظارت و بررسی نمایند و گزارش حسابرسی که ارائه می‌دهند با استفاده از استانداردهای حسابرسی باشد. حسابرسان باید با حداقل الزامات آموزشی مداوم ایجادشده از طریق سازمان‌ها و استانداردهای حرفه‌ای مربوط تطابق داشته باشند. توجه به کارکنان شایسته در این بخش و پرهیز از رابطه‌مداری به‌جای ضابطه‌ها نیز از مسائلی است که باید مدنظر سیاست‌گذاران سازمان‌های دولتی باشد. البته باید استانداردهای کار هرچه

### منابع

حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک». *مجله حسابرسی*:

آزنگ، احمد و عظیمی، عابد (۱۳۹۴). «بررسی نقش

حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی بر هموارسازی سود شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس». *دوماهنامه حسابرسان داخلی*، دوره ۱، شماره ۵ و ۶.  
 قدرتی، حسن و فیضی، سعید (۱۳۹۴). «تأثیر حاکمیت شرکتی بر میزان مدیریت سود در بازار بورس اوراق بهادار تهران». *نشریه دانش حسابرسی*، سال چهاردهم، شماره ۵۸.  
 کردستانی، غلامرضا و علوی، مصطفی (۱۳۹۳). «نقش حسابرسی داخلی در بهبود مدیریت سازمان‌های دولتی». *دوماهنامه حسابرسان داخلی*، دوره ۱، شماره ۳.  
 وحیدی الیزبی، ابراهیم و گرامی مقدم، مرضیه (۱۳۹۵). «ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران». *فصلنامه علمی-پژوهشی تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، سال هشتم، شماره سی و یکم.

نظریه و عمل، سال دوم، شماره ۳.  
 انصاری، عبدالمهدی و شفیعی، حسین (۱۳۸۸). «بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی». *نشریه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی*، دوره ۱۶، شماره ۵۸.  
 پورحیدری، امید و رضایی، امید (۱۳۹۱). «بررسی عوامل مؤثر بر ارزش‌افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران». *فصلنامه علمی-پژوهشی تحقیقات حسابداری و حسابرسی*، سال چهارم، شماره ۱۴، تابستان ۱۳۹۱.  
 حاجی‌ها، زهره و رفیعی، آزاده (۱۳۹۳). «تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام‌بودن گزارش حسابرسی مستقل». *مجله پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، سال ششم، شماره ۲۴.  
 سپاسی، سحر و کاظم‌پور، مرتضی (۱۳۹۴). «تأثیر وجود کمیته

- Al-Twajry, A. A. M., Brierley, J. A. & Gwilliam, D. R. (2004). "An Examination of the Relationship Between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector". *Managerial Auditing Journal*, 19 (7), 929-45.
- Arena, M., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2006). "Internal Audit in Italian Organizations-A multiple case studyL". *Manag. Audit J.* 21(3),275-292.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009). "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness". *International Journal of Auditing*, 13, 43-60.
- Asare, T. (2009). "Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement". *Int. J. Gov. Fin. Manag.*, IX(1).
- Belay, Z. (2007). *Effective Implementation of Internal Audit Function to Promote Good Governance in the Public Sector*. Ethiopian Civil Service College Research, Publication Consultancy Coordination Office, conference paper, Addis Ababa.
- Cronbach's, L. J. (1951). "Coefficient alpha and the internal structure of tests". *Psychometrika*, 16, 297-334.
- Dessalegn GM., Kieran J., Joseph, M.M. (2010). "Factors Associated with attributes of internal audit departments: A canonical analysis". *Afr. J. Account. Econs. Finance Banking Res.* 6(6).
- Dessalegn, G.M. & Aderajew, W.Y. (2007). "Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study". *Manag. Audit. J.* 22(5).
- Field A. (2009). *Discovering statistics using SPSS*. 3rd edition, SAGE. Publication ltd.
- Flesher, D. & Zanzig, J. (2000). "Management accountants express a desire for change in the functioning of internal auditing". *Managerial Auditing Journal*, 15(7), 331-37.
- Hailemariam, S., Selvaraj, S. & Sultan, M. (2014). "Determinants of internal audit effectiveness in the public sector". A research paper submitted to the post graduate office, JIMMA university colleague of business and economics department of accounting and finance.
- Halimah, A. N., Othman, R., Othman, R. & Jusoff, K. (2017). "The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector". *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9).
- Hass, S., Abdolmohammadi, M.J. & Burnaby, P. (2006). "The Americas literature review on internal auditing". *Manag Audit. Rev.* 21(8), 835-844.
- Hermanson, D.R. & Rittenberg, LE. (2003). *Internal audit and organizational governance*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation.
- Institute of internal auditors (2001). *Standards*

- for the Professional Practice of Internal Auditing (SPPIA): Audit Tools/NewIIAStandards.htm*,. Institute of Internal Auditors (2006). *The Role of Auditing in Public Sector Governance*. Available at: <http://www.theIIA.org/guidance>
- Institute of Internal Auditors (2010). *International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing*. Available at: <http://www.theIIA.org/guidance>.
- Mihret, D. G. & Yismaw, A.W. (2007). "Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study". *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-84.
- Nwannebuike, U.S. & Nwadiolor, E.O. (2016). "Evaluation of Effectiveness of Internal Audit In The Nigerian Public Sector". *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 4(3).
- O'Regan, D. (2002). "The CPA's transition to the world of internal auditing". *The CPA Journal*, August, 11-31.
- Sarens, G. & Beelde, I.D. (2006). "The Relationship between Internal Audit and Senior Management, A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions". *International Journal of Auditing*, 10(3), 219 -41.
- Van Gansberghe, C.N. (2005). *Internal Audit: Finding its Place in Public Finance Management*. World Bank Institute. [www.gsdr.org/go/display/document/legacyid/1463](http://www.gsdr.org/go/display/document/legacyid/1463).
- Wines, G. (2012). "Auditor independence, Shared meaning between the demand and supply sides of the audit services market". *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 5-40.
- Wobschall, C. (2011). *Internal Audit Quality Assessment Framework*. HM Treasury.
- Woodard, C.A. (2002). *Administrators' Perceptions of Internal Auditing Roles and Effectiveness in Texas and Big Twelve Public Enterprises*. Texas Southern University.
- 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, 1-18.