

مجله حسابداری سلامت، سال پنجم، شماره دوم، پیاپی ۱۶، پاییز و زمستان ۱۳۹۵، صص. ۹۱-۱۱۱.

# رتبه‌بندی سنجه‌های مؤثر بر وظایف و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی

دکتر غلامحسین مهدوی<sup>۱\*</sup> و نویدرضا نمازی<sup>۲</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۰۷/۱۱

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۵/۰۱۱/۰۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۱۱/۰۷

## چکیده

**مقدمه:** واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخشی مهم در هر بنگاه و از ارکان اساسی محیط کنترلی، وظیفه ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی نظام حسابداری و کنترل داخلی را دارد. بنابراین، شناخت وظایف، درک جایگاه این واحد و هم‌چنین، بررسی اولویت هر یک از سنجه‌های مؤثر بر کارکرد آن از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است.

**روش پژوهش:** پژوهش حاضر از نظر نوع اکتشافی-پیمایشی و از لحاظ هدف، کاربردی است. با توجه به منشور فعالیت حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و موارد استخراج شده از پژوهش‌های معتبر، وظایف مهم واحد حسابرسی داخلی مشخص شد و بر اساس آن پرسش‌نامه‌ای در قالب ۳ معیار شامل شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی، اجرای عملیات و مدیریت واحد دستگاه اجرایی به صورت مقایسه زوجی تدوین و بین معاونان اداری و مالی، رؤسای حسابداری، ذی‌حسابان و حسابداران ادارات کل دستگاه‌های اجرایی استان فارس توزیع شد. در این پژوهش، از فن تاپسیس و آزمون کروسکال-والیس برای آزمون فرضیه‌های پژوهش استفاده شده است.

**یافته‌ها:** نتایج پژوهش نشان داد که «داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی»، با اهمیت‌ترین و «امضای گزارش‌های ساختار کنترل‌های داخلی به وسیله بالاترین مقام مسئول دستگاه» کم‌اهمیت‌ترین سنجه مؤثر بر جایگاه واحد حسابرسی داخلی است. هم‌چنین، بین معیارهای وظایف واحد حسابرسی داخلی اختلاف معناداری مشاهده نشد.

**نتیجه‌گیری:** با توجه به یافته‌های این پژوهش، به دستگاه‌های اجرایی پیشنهاد می‌شود به صلاحیت علمی و حرفه‌ای مدیران واحد حسابرسی داخلی خود و هم‌چنین صلاحیت کارمندان این قسمت، توجه ویژه‌ای داشته باشند.

**واژه‌های کلیدی:** امنیت شغلی، پی‌گیری اقدامات مدیریت، دستگاه‌های اجرایی، صلاحیت علمی و حرفه‌ای، وظایف واحد حسابرسی داخلی.

۱. استاد حسابداری دانشگاه شیراز و حسابدار رسمی.

۲. دانشجوی دکترای حسابداری دانشگاه شیراز.

\* نویسنده مسئول؛ رایانامه: ghmahdavi@rose.shirazu.ac.ir

## مقدمه

از نظر ساختار، واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی وظایف خود را انجام می‌دهد. در واقع، کمیته حسابرسی حمایت‌کننده واحد حسابرسی داخلی است (۴). این کمیته شامل اعضای غیرموظف هیئت مدیره است که افزون بر نظارت بر واحد حسابرسی داخلی، نقش رابط بین هیئت مدیره شرکت، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل را ایفا می‌کند. کمیته حسابرسی وظیفه کسب اطمینان معقول از این موارد را بر عهده دارد: ۱. اثربخشی فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت خطر و کنترل‌های داخلی، ۲. سلامت گزارشگری مالی، ۳. اثربخشی حسابرسی داخلی، ۴. استقلال حسابرس مستقل و اثربخشی حسابرسی مستقل و ۵. رعایت قوانین، مقررات و الزامات (۵).

هر چند با توجه به موارد و الزامات ذکر شده در بالا، واحد حسابرسی داخلی در برخی شرکت‌ها و به ویژه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، ایجاد و مشغول به فعالیت شده است اما در پیکره دستگاه‌های اجرایی چنین واحد ارزشمندی ایجاد و بکار گرفته نشده است. طبق بند شماره ۲ مربوط به فصل دوم قانون دیوان محاسبات کشور، منظور از دستگاه اجرایی عبارت است از: کلیه وزارتخانه‌ها، سازمان‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر واحدهایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند و به طور کلی هر واحد اجرایی که بر طبق اصول ۴۴ و ۴۵ قانون اساسی مالکیت عمومی بر آن‌ها مترتب باشد. پژوهش‌های شنایدر (۶) و گونزالز و همکاران (۷) در خارج از کشور و

یکی از واحدهای مهم در هر سازمان واحد حسابرسی داخلی است. این واحد یکی از ارکان اساسی محیط کنترلی است (۱). اهمیت این واحد به اندازه‌ای است که در استانداردهای حسابرسی ایران نیز (به‌ویژه استاندارد شماره ۶۱۰) همانند سایر کشورها به موضوع حسابرسی داخلی پرداخته شده است. طبق استاندارد مذکور، حسابرسی داخلی یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و به وسیله کارکنان آن به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می‌آید. هم‌چنین، ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی نظام حسابداری و کنترل داخلی نیز از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (۲). افزون بر این، طبق ماده ۱۰ دستورعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، مصوب مورخ ۲۳ بهمن ۱۳۹۱، مأموریت و دامنه عملیات واحد حسابرسی داخلی به شرح زیر بیان شده است (۳):

مأموریت واحد حسابرسی داخلی، ارائه خدمات اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه، به منظور ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت است. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به شرکت کمک می‌کند که برای دستیابی به هدف‌های خود، اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت خطر و کنترل را ارزیابی کرده و بهبود بخشد.

کدامند؟ هم‌چنین، آیا تفاوت معناداری بین رتبه‌های معیارهای وظایف واحد حسابرسی داخلی وجود دارد؟

#### مبانی نظری

##### واحد حسابرسی داخلی

طبق نظریه نمایندگی، به دلیل جدایی مالکیت و مدیریت، خطرهای نمایندگی شامل نامتقارنی اطلاعات، خطر اخلاقی، تضاد منافع بین مدیر و مالک به وجود می‌آید (۱۴). حسابرسی ابزار کنترل مدیریت است (۱۵) و به منظور کاهش مشکلات نمایندگی، مالکان اقدام به استفاده از خدمات حسابرسان مستقل می‌کنند (۱۶). واحد حسابرسی داخلی به حسابرسان در ایفای نقش حسابرسی کمک می‌کند اما از نظر ابوت، به دلیل نداشتن استقلال، نمی‌توان حسابرسی داخلی را به عنوان یک حرفه مستقل در نظر گرفت (۱۷). با این وجود، نظام کنترل‌های داخلی همواره مورد توجه حسابرسان (۱۸) و سرمایه‌گذاران (۱۹) بوده است که واحد حسابرسی داخلی وظیفه ارزیابی اثربخشی آن را بر عهده دارد. حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی را به عنوان دستیار خود قلمداد کرده و در ارزیابی کنترل‌های داخلی و هم‌چنین آزمون محتوای مانده حساب‌ها از کمک آنان استفاده می‌کنند (۲۰). کیفیت کارکردهای حسابرس داخلی، میزان نقش حسابرسی داخلی و ساز و کارهای نظام کنترل‌های داخلی مناسب، حسابرس مستقل را در امر ارتقای کیفیت حسابرسی، بسیار کمک می‌کند (۲۱). انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی را

پژوهش‌های انصاری و شفیع (۸)، باباجانی و بابایی (۹) و باباجانی و خنکا (۱۰) در داخل، حاکی از اهمیت واحد حسابرسی داخلی است. بنابراین، با توجه به ارزش‌آفرینی واحد حسابرسی داخلی برای بهبود سطح عملکرد سازمان، استقرار آن ضرورت پیدا می‌کند (۱۱). در صورت ایجاد واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی، میزان پاسخ‌گویی و حساب‌دهی در دستگاه‌های مزبور افزایش می‌یابد و این امر می‌تواند باعث شود که دستگاه‌های اجرایی وظایف خود را به نحو احسن انجام دهند (۱۲). افزون بر مطالب بالا، به‌طور کلی می‌توان گفت استقرار شیوه‌های نظارتی (از جمله واحد حسابرسی داخلی) موجب بالا رفتن سطح پاسخ‌گویی می‌شود (۱۳).

دستگاه‌های اجرایی مورد مطالعه در این پژوهش واحد حسابرسی داخلی ندارند. هدف این پژوهش شناسایی سنجه‌های مؤثر بر وظیفه و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی و سرانجام رتبه‌بندی آنهاست. در این راستا، این پژوهش به دنبال پاسخ‌گویی به سؤال‌های زیر است: چه سنجه‌هایی از شرایط عمومی بر انجام وظایف واحد حسابرسی داخلی دستگاه‌های اجرایی مؤثر است؟ چه سنجه‌هایی از شرایط اجرای عملیات بر انجام وظایف واحد حسابرسی داخلی دستگاه‌های اجرایی مؤثر است؟ چه سنجه‌هایی از معیار مدیریت دستگاه اجرایی بر انجام وظایف واحد حسابرسی داخلی دستگاه‌های اجرایی مؤثر است؟ مهم‌ترین وظایف واحد حسابرسی داخلی و با اهمیت‌ترین سنجه‌های شرایط عمومی، اجرای عملیات و مدیریت دستگاه اجرایی، به ترتیب،

دست‌یابی سازمان به هدف‌ها و سودآوری مناسب را نیز بر عهده دارد (۳۲) و از تضاد بین منافع مدیر و مالک جلوگیری می‌کند (۳۳). حسابرسی داخلی وظیفه انجام حسابرسی مستمر را نیز بر عهده دارد (۳۴) و همین امر می‌تواند قابلیت اتکای صورت‌های مالی را افزایش و خطر حسابرسی و خطر شرکت را کاهش دهد (۳۵-۳۷). مطابق با نتایج پژوهش حاجیها (۳۸)، واحد حسابرسی داخلی باعث امید به بهبود عملکرد، امید به بهبود شرایط کاری و تأثیرگذاری اجتماعی می‌شود. هم‌چنین، واحد حسابرسی داخلی یکی از راه‌های ایجاد نوآوری در زمینه حسابداری برای بهبود عملکرد سازمان است (۳۹ و ۴۰).

هدف‌های واحد حسابرسی داخلی در کشورهای مختلف با یکدیگر تفاوت چندانی ندارد. در این راستا، پاول و همکاران در پژوهشی هدف‌های واحد حسابرسی داخلی را در ۱۱ کشور جهان بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان حاکی از آن بود که در کشورهای مختلف، هدف حسابرسان داخلی افزایش اثربخشی و استقلال از مدیریت است (۳۲). این واحد به رعایت اصول اخلاقی در داخل سازمان کمک می‌کند. در واقع، انجام حسابرسی داخلی مستمر موجب ارتقای رعایت اخلاق خواهد شد (۳۴).

طبق منشور فعالیت حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران، مسئولیت‌ها و وظایف واحد حسابرسی داخلی به شرح زیر است (۳):

۱. تدوین برنامه انعطاف‌پذیر سالانه حسابرسی داخلی با استفاده از روش‌شناسی متناسب مبتنی بر خطر، شامل هرگونه خطر یا ملاحظات کنترلی مورد نظر

فعالیتی مستقل و اطمینان‌آور می‌داند که کنترل مدیریت خطر و بهبود فرایندهای راهبری را بر عهده دارد (۲۲).

نظریه پلیس رویکرد بازدارندگی را برای واحد حسابرسی داخلی مطرح می‌کند. به طوری که، این واحد به عنوان یک عامل مهم برای جلوگیری و جست‌وجوی تقلب در شرکت و صورت‌های مالی است (۲۳). بنابراین، این واحد موجب کاهش خطر شرکت (۲۴) و استفاده از اهرم‌های مالی (۲۵)، افزایش کیفیت حسابرسی مستقل و کاهش حق‌الزحمه حسابرسی (با کاهش حضور حسابرسان مستقل در شرکت) خواهد شد (۲۶). هم‌چنین، بی‌طرفی و قدمت این واحد موجب کاهش تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی می‌شود (۲۷). این امر به دلیل استقرار قوی‌تر کنترل‌های داخلی در شرکت‌هایی است که واحد حسابرسی داخلی دارند (۲۸ و ۲۹). علت دیگر آن این است که واحد حسابرسی داخلی موجب کاهش پیچیدگی عملیات و شفافیت گزارشگری می‌شود (۳۰). به منظور انجام بهتر عملکرد و وظایف، استفاده از نرم‌افزارهای رایانه‌ای می‌تواند به بهبود عملکرد واحد حسابرسی داخلی کمک کند (۳۱).

اهمیت واحد حسابرسی داخلی به اندازه‌ای است که در کشورهای توسعه یافته، کم‌تر شرکت یا سازمانی را می‌توان یافت که دارای واحد حسابرسی داخلی نباشد (۲۲). به طور کلی، شرکت‌ها یا سازمان‌هایی که واحد حسابرسی داخلی را ندارند، به دنبال ایجاد این واحد حسابرسی هستند (۶). واحد حسابرسی داخلی، وظیفه کنترل کارکنان برای

- داخلی.
۱۰. ارائه فهرستی از هدف‌های کمی عملیاتی و نتایج تحقق‌یافته به کمیته حسابرسی.
  ۱۱. همکاری در فرآیند رسیدگی به فعالیت‌های مشکوک به تقلب در شرکت (و یا فعالیت‌های پول‌شویی) و هشدار به موقع و مناسب به مدیریت شرکت و کمیته حسابرسی (و یا مسئول مبارزه با پول‌شویی).
  ۱۲. مدنظر قراردادن دامنه رسیدگی‌های حساب‌برسان مستقل و ارتباط و همکاری با آنان به منظور انجام حسابرسی بهینه شرکت با هزینه معقول و نیز ارائه اطلاعات و مستندات دال بر فعالیت‌های پول‌شویی به حساب‌برس مستقل شرکت طبق مقررات.
  ۱۳. فرهنگ‌سازی از طریق اطلاع‌رسانی مناسب به سایر کارکنان شرکت در مورد حسابرسی داخلی و ماهیت ارزش‌افزایی آن.
- پیشینه پژوهش
- تاکنون، هیچ پژوهشی در بخش تجاری یا عمومی در مورد رتبه‌بندی وظایف و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در داخل و خارج از کشور انجام نشده است. لذا، در زیر به ذکر خلاصه‌ای از نتایج پژوهش‌هایی پرداخته می‌شود که در زمینه شناسایی وظایف واحد حسابرسی داخلی به طور عام انجام شده است.
- ادن و موریاه در پژوهشی تعداد ۲۲۴ شعبه بانک آمریکایی را به منظور بررسی تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر عملکرد آن‌ها برای مدت یک سال بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان حاکی از عملکرد بهتر
- مدیریت شرکت و پیشنهاد آن به کمیته حسابرسی برای بررسی (قبل از تصویب به‌وسیله هیئت مدیره).
۲. اجرای برنامه سالانه مصوب هیئت مدیره شامل هرگونه وظایف و طرح‌های مورد درخواست مدیریت شرکت و کمیته حسابرسی.
  ۳. بررسی و ارزیابی مستمر اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی، گزارش نتایج به کمیته حسابرسی و هیئت مدیره و پی‌گیری روش‌های بهبود نظام کنترل‌های داخلی.
  ۴. حفظ ترکیب نیروی انسانی دارای دانش، تجربه و مهارت کافی و مدارک رسمی حرفه‌ای متناسب طبق الزامات سازمان بورس اوراق بهادار و تدوین و اجرای برنامه‌های آموزشی مناسب.
  ۵. استقرار برنامه ارزیابی کیفیت برای کسب اطمینان از عملکرد مناسب حسابرسی داخلی.
  ۶. انجام خدمات مشاوره‌ای افزون بر خدمات اطمینان‌دهی حسابرسی داخلی برای کمک به مدیریت شرکت در دستیابی به هدف‌های شرکت.
  ۷. ارزیابی تلفیق فعالیت‌ها، انجام فرآیندهای کنترلی، و متناسب با شرایط ایجاد، استقرار یا توسعه فعالیت‌ها.
  ۸. ارائه گزارش‌های دوره‌ای منظم (و در صورت نیاز گزارش‌های موردی) در مورد خلاصه نتایج حاصل از فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی و هیئت مدیره.
  ۹. اطلاع‌رسانی منظم به کمیته حسابرسی در مورد موضوع‌های نوین اثرگذار بر انجام بهتر حسابرسی

استانداردهای مربوط به استقلال حسابرسی و انجام عملیات، در حسابرسی داخلی نیز کاربرد دارد. رعایت این استانداردها باعث می‌شود که ذی‌نفعان، به کار حسابرسان داخلی بیشتر اتکا کنند (۶).

باروآ و همکاران در پژوهشی ویژگی‌های کمیته حسابرسی و سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی را برای ۱۸۱ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار آمریکا بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که رابطه منفی و معناداری بین بودجه واحد حسابرسی داخلی و تعداد اعضای کمیته حسابرسی وجود دارد. این امر نشان می‌دهد که کمیته حسابرسی تأثیر مستقیمی بر واحد حسابرسی داخلی دارد (۴۴).

گونزالز و همکاران در پژوهشی تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر سازمان را بررسی کردند. پرسش‌نامه پژوهش آنان به وسیله ۲۱۰ نفر حسابرس داخلی در کشورهای مختلف آمریکای شمالی، خاور میانه، آسیا و اروپا تکمیل شد و نتایج نشان داد که درک حسابرسان داخلی از عملکرد مورد انتظار واحد حسابرسی داخلی و تأثیر اجتماعی این واحد، برای انجام حسابرسی داخلی مستمر با اهمیت است (۷).

گو و لی در پژوهشی به بررسی تأثیر قانون ساربینز-آکسلی بر واحد حسابرسی داخلی برای تعداد ۵۰۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار نیویورک در بازه‌ی زمانی ۲۰۰۳-۲۰۰۴ پرداختند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تعداد اعضای هیئت مدیره تأثیر زیادی بر واحد حسابرسی داخلی دارد. هم‌چنین، با وجود واحد حسابرسی داخلی، امر گزارشگری با شفافیت بهتری انجام می‌شود. بنابراین،

شعب دارای واحد حسابرسی داخلی نسبت به سایر شعب بود. در شعب دارای واحد حسابرسی داخلی جنبه‌های آموزش، انگیزش، جلوگیری از اعمال متقابلانه و بهبود فرایندها متفاوت از سایر شعب بود (۴۱).

جینگز و همکاران در پژوهشی در تعداد ۵۷ جلسه، قضاوت و قابلیت اعتماد گزارشگری مالی را در دو محیط راهبری شرکتی خصوصی و دولتی آمریکا واکاوی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که در شرکت‌هایی که واحد حسابرسی داخلی دارند برای انتشار گزارش حسابرسی اطمینان بهتری وجود دارد (۴۲).

هو و هاتچینسون در پژوهشی، بر اساس گزارش‌های سالانه شرکت‌های هنگ‌کنگ، رابطه بین وجود واحد حسابرسی داخلی و حق‌الزحمه حسابرسان مستقل برای تعداد ۲۰۰ شرکت را در بازه‌ی زمانی ۲۰۰۴-۲۰۰۵ بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شرکت‌هایی که واحد حسابرسی داخلی دارند حق‌الزحمه حسابرسی مستقل کم‌تری پرداخت می‌کنند. دلیل این امر می‌تواند اتکای حسابرسان مستقل به گزارش‌های واحد حسابرسی داخلی و محول کردن برخی اقدامات به این واحد باشد (۴۳).

اشنایدر در پژوهشی با استفاده از تعداد ۲۷۰ پرسش‌نامه در کشور آمریکا به تجزیه و تحلیل استانداردهای حرفه‌ای و شناسایی عواملی پرداخت که از طریق آن‌ها حسابرسی داخلی به حسابرسان مستقل کمک می‌کند. نتایج پژوهش وی نشان داد که

دولتی کشور عربستان سعودی بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که عوامل استخدام کارکنان با تجربه، فراهم کردن منابع کافی، افزایش ارتباط با حسابرسان مستقل و استقلال واحد حسابرسی داخلی مهم‌ترین عوامل در اثربخشی واحد حسابرسی داخلی است (۴۸).

نیکبخت و معاذی‌نژاد در پژوهشی عوامل مؤثر بر اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که متغیرهای صلاحیت حرفه‌ای، کیفیت کار انجام شده، مراقبت حرفه‌ای و سطح خطر ذاتی به وسیله حسابرسان داخلی رابطه مثبت و معناداری با اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد آنان دارد (۴۹).

انصاری و شفیع‌ی در پژوهشی به بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی پرداختند. پرسش‌نامه پژوهش آنان به وسیله ۳۰۶ نفر از اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران تکمیل شد. نتایج پژوهش انصاری و شفیع‌ی نشان داد که حسابرسان مستقل بر نتایج کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی آنان می‌شود (۸).

باباجانی و بابایی تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی مالی دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پژوهشی را بررسی کردند. به این منظور، تعداد ۱۱۰ پرسش‌نامه بین حسابرسان مستقل و معاونان اداری و مالی، مدیران مالی یا کارشناسان و سرپرستان حسابرسی دیوان محاسبات کشور مستقر در

موارد مطرح شده در قانون ساربینز-آکسلی تأثیر شگرفی بر حسابرسی داخلی داشته است (۴۵).

وان حسین و باماهروس در پژوهشی تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی را بررسی کردند. آنان تعداد ۴۳۲ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار کشور مالزی در سال ۲۰۰۹ میلادی را به عنوان نمونه انتخاب کردند. نتایج پژوهش وان حسین و باماهروس نشان داد که بین هزینه حسابرسی داخلی و تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی رابطه منفی و معناداری وجود دارد (۴۶).

راسی در پژوهشی به بررسی نقش واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی کشور کانادا پرداخت. وی با انجام مصاحبه نیمه ساختار یافته با کارکنان تعداد ۴۲ دستگاه اجرایی در ایالت کبک نشان داد که حسابرسان داخلی وظیفه خود را به نحو شایسته انجام نمی‌دهند. حسابرسان داخلی دستگاه‌های اجرایی به جای نظارت و حراست دستگاه در برابر مدیریت عالی سازمان، حتی اقدام به حفاظت از مدیران نیز می‌کنند (۴۷).

میهرت در پژوهشی نارسایی نظریه نمایندگی و کنترل فرایند کار در واحد حسابرسی داخلی در کشور استرالیا را مورد بحث قرار داد. وی واحد حسابرسی داخلی را عاملی مهم در حل مشکلات نمایندگی دانست و بیان کرد که با وجود این واحد می‌توان فرایند کار کارکنان را نیز مورد کنترل بهتری قرار داد (۳۶).

الزبان و جی‌ویامز در پژوهشی عوامل مؤثر بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی را در ۷۹ سازمان

دانشگاه‌ها توزیع شد. نتایج پژوهش آنان نشان داد که استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها موجب ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی مالی در این قبیل موسسات می‌شود (۹).

مدرس و بیداری نقش ارزش افزوده واحد حسابرسی داخلی را بررسی کردند. آنان ۷ ویژگی ساختار سازمانی، کارکنان و محیط کار، خدمات متنوع، سنجش عملکرد، ارزیابی خطر، بازاریابی خدمات و تغییرات مداوم در واحد حسابرسی داخلی را در سال ۱۳۸۹ بررسی کردند. پرسش‌نامه پژوهش مدرس و بیداری به‌وسیله ۱۶۴ نفر از کارکنان واحد حسابرسی داخلی و مدیران ارشد شرکت‌ها تکمیل شد. نتایج پژوهش آنان حاکی از نداشتن ارزش‌افزایی واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های مورد بررسی بود (۵۰).

باباجانی و خنکا در پژوهشی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها موجب ارتقای مسئولیت‌پذیری و پاسخ‌گویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود (۱۰).

پورحیدری و رضایی در پژوهشی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که جایگاه

سازمانی حسابرس، آموزش، محیط کار، ارزیابی خطر، تنوع خدمات، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و استفاده از روش‌های نوین بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی تأثیر دارد. این موارد سرانجام منجر به ایجاد ارزش افزوده واحد حسابرسی داخلی می‌شود. همچنین، تفاوت معناداری بین دیدگاه مدیران و دیدگاه حسابرسان داخلی در رابطه با عوامل مؤثر بر ارزش افزوده واحد حسابرسی داخلی وجود دارد (۵۱).

نتایج پژوهش فروغی و نخبه‌فلاح نشان داد که ویژگی اطمینان بیش از حد در مدیران ارشد، سبب کاهش محافظه‌کاری در فرایند گزارشگری مالی می‌شود. از این رو، شاخص مدیریت در واحد حسابرسی داخلی، یکی از موارد مطرح در وظایف این واحد محسوب می‌شود (۵۲).

نتایج پژوهش حاجیها و رفیعی با بررسی تعداد ۵۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و ارسال پرسش‌نامه به مدیران آنها نشان داد در شرکت‌هایی که واحد حسابرسی داخلی وجود دارد تأخیر در گزارش حسابرسی آنها کم‌تر است (۲۷).

نتایج پژوهش رحمانی و قشقایی با بررسی تعداد ۱۹۳ پرسش‌نامه از کارشناسان ذی‌ربط امور مالی دانشگاه‌ها، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی، کارشناسان و ذی‌حسابان وزارت امور اقتصادی و حسابرسان مستقل دانشگاه‌ها نشان داد که «ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان‌بخشی»، «افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه»، «ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه» و «بهبود

## روش پژوهش

این پژوهش از نوع اکتشافی-پیمایشی و از لحاظ هدف نیز کاربردی است.

با توجه به این که وظایف کلی واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و دستگاه‌های اجرایی با یکدیگر شباهت زیادی دارد و برای واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی منشور فعالیت پیش‌بینی و برای اجرا ابلاغ نشده است، وظایف واحد حسابرسی داخلی با استفاده از منشور فعالیت واحد حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار تهران و پژوهش‌های ذکر شده در مبانی نظری و پیشینه پژوهش (به عنوان نمونه، اشنایدر (۶)، گونزالز و همکاران (۷)، ادن و موریا (۴۱)، جنینگز و همکاران (۴۲)، هو و هاتچینسون (۴۳)، باروآ و همکاران (۴۴)، وان‌حسین و باماهروس (۴۶)، راسی (۴۷)، انصاری و شفیع (۸) و باباجانی و بابایی (۹)) شناسایی شده است. با استفاده از سنجه‌ها و وظایف شناسایی شده، پرسش‌نامه‌ای در قالب ۳ معیار شامل شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی، اجرای عملیات و مدیریت واحد دستگاه اجرایی به صورت مقایسه زوجی تدوین شد. برای وظایف واحد حسابرسی داخلی در مجموع تعداد ۱۴ سنجه شامل تعداد ۴ سنجه برای معیار شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی و تعداد ۶ و ۴ سنجه، به ترتیب، برای معیارهای اجرای عملیات و مدیریت دستگاه اجرایی در نظر گرفته شد. در این پژوهش از پرسش‌نامه برای جمع‌آوری داده‌ها استفاده شده و در سال ۱۳۹۲ انجام شده است.

سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حساب‌برسان مستقل» از عوامل ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌هاست (۱۱).

### سؤال و فرضیه پژوهش

سؤال اصلی، سؤال‌های فرعی و فرضیه پژوهش به شرح زیر تدوین شده است. در هر یک از سؤال‌های فرعی تعیین مهم‌ترین سنجه هر یک از معیارهای وظایف حسابرسی داخلی و در سؤال اصلی تعیین مهم‌ترین سنجه در این وظایف مد نظر است. در این پژوهش ۱ سؤال اصلی، ۳ سؤال فرعی و ۱ فرضیه اصلی طراحی و برای بررسی در نظر گرفته شده است.

### سؤال اصلی پژوهش

مهم‌ترین وظیفه واحد حسابرسی داخلی چیست؟

### سؤال‌های فرعی پژوهش

۱. مهم‌ترین سنجه برای معیار «شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی» چیست؟
۲. مهم‌ترین سنجه برای معیار «اجرای عملیات به‌وسیله واحد حسابرسی داخلی» چیست؟
۳. مهم‌ترین سنجه برای معیار «مدیریت دستگاه اجرایی» چیست؟

### فرضیه پژوهش

بین رتبه‌های معیارهای وظایف واحد حسابرسی داخلی اختلاف معنادار وجود دارد.

## روایی و پایایی پرسش‌نامه

نمونه‌ی این پژوهش شامل تعدادی از دستگاه‌های اجرایی در استان فارس است که امکان دریافت پاسخ و اجرای این مطالعه در آن‌ها میسر بود. ادارات کل استان فارس، شامل تعداد ۲۴ سازمان و ۴۷ دستگاه اجرایی است که در این پژوهش تعداد ۹۸ پرسش‌نامه از ۱۰ سازمان و ۲۱ دستگاه اجرایی جمع‌آوری و بررسی شده است. جدول شماره ۲، دستگاه‌های اجرایی مشارکت‌کننده در پژوهش و جزئیات آن‌ها را نشان می‌دهد. داده‌ها با استفاده از فن تاپسیس تجزیه و تحلیل و به منظور بررسی وجود اختلاف معنادار بین معیارها نیز از آزمون کروسکال-والیس استفاده شد.

## فن تاپسیس

هنگامی که بین سنج‌هایی که رتبه‌بندی می‌شود برهم‌کنش وجود داشته باشد باید از فنون جبرانی رتبه‌بندی استفاده شود تا تعامل و اثر متقابل سنج‌ها در نظر گرفته شود (۵۳). بنابراین، به دلیل وجود برهم‌کنش بین سنج‌های مؤثر بر وظایف واحد حسابرسی داخلی در این پژوهش از فن تاپسیس استفاده شد که جزء الگوی جبرانی فن‌های تصمیم‌گیری است.

در فن تاپسیس،  $m$  گزینه به وسیله  $n$  شاخص

به منظور سنجش روایی پرسش‌نامه از نظر محتوایی، سؤال‌های پرسش‌نامه در چندین مرحله طبق نظر صاحب‌نظران اصلاح و نهایی شد. برای ارزیابی قابلیت اطمینان پرسش‌نامه (آزمون پایایی) از آزمون‌های آلفای کرونباخ، آزمون دو نیمه‌کردن و آزمون اسپیرمن-براون و نرم‌افزار SPSS برای هر یک از معیارهای وظایف واحد حسابرسی داخلی استفاده شد. جدول شماره ۱ نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش را برای نمونه نشان می‌دهد. نتایج حاکی از بالابودن ضرایب این آزمون‌ها برای سؤال‌های مندرج در پرسش‌نامه است. بنابراین، سؤال‌های پرسش‌نامه قابلیت اطمینان کافی دارد.

## جامعه و نمونه آماری

از آن جا که هدف این پژوهش رتبه‌بندی وظایف و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی است جامعه آماری آن را معاونان اداری و مالی، رؤسای حسابداری، ذی‌حسابان و حسابداران ادارات کل دستگاه‌های اجرایی تشکیل می‌دهد. با توجه به تعداد محدود جامعه، روش نمونه‌گیری آماری و تعداد نمونه در این مطالعه مربوط نیست.

## جدول ۱: نتایج آزمون پایایی متغیرهای پژوهش

معیار	آلفای کرونباخ	ضریب آزمون دو نیمه‌کردن	ضریب آزمون اسپیرمن-براون
شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی	۰/۹۳۱	۰/۹۱۱	۰/۹۹۷
اجرای عملیات به‌وسیله واحد حسابرسی داخلی	۰/۹۷۴	۰/۹۷۱	۰/۹۹۴
مدیریت دستگاه اجرایی	۰/۹۴۵	۰/۸۹۳	۰/۹۴۵
وظایف واحد حسابرسی داخلی	۰/۸۵۳	۰/۷۶۹	۰/۸۹۳

جدول ۲: نهادها و دستگاه‌های اجرایی مشارکت‌کننده در پژوهش

تعداد پرسش‌نامه دریافت شده	دستگاه‌های اجرایی ذی‌ربط مورد بررسی	سازمان	نهاد
۱۰	اداره کل کمیته امداد امام خمینی استان فارس	کمیته امداد امام خمینی	رهبری
۱۸	اداره کل دیوان محاسبات استان فارس	دیوان محاسبات	مجلس
۴	اداره کل سازمان ثبت اسناد و املاک استان فارس	سازمان ثبت اسناد و املاک	قوه قضاییه
۷	شرکت گاز استان فارس	شرکت ملی گاز ایران	قوه مجریه
۶	شرکت آب و فاضلاب استان فارس، شرکت آب منطقه‌ای فارس، شرکت آب و فاضلاب شیراز و شرکت آب و فاضلاب روستایی	سازمان مدیریت منابع آب	قوه مجریه
۴	برق منطقه‌ای فارس، شرکت توزیع برق استان فارس، مدیریت تولید برق جنوب فارس و شرکت توزیع نیروی برق شیراز	شرکت توانیر	قوه مجریه
۱۹	شعب شماره‌های ۱، ۲، ۳ و ۴ سازمان تأمین اجتماعی شیراز	سازمان تأمین اجتماعی	قوه مجریه
۱۶	دانشگاه علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی شیراز	وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی	قوه مجریه
۵	اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان فارس، اداره کل امور مالیاتی استان فارس و دفتر سازمان حسابرسی	امور اقتصادی و دارایی	قوه مجریه
۹	اداره کل میراث فرهنگی استان فارس	سازمان میراث فرهنگی	قوه مجریه

از محاسبه وزن، ماتریس بی‌مقیاس موزون با توجه به رابطه زیر محاسبه شد.

$$v_{ij} = n_{ij} \times w_j \quad \text{رابطه ۲}$$

۳. مشخص کردن راه حل ایده‌آل مثبت ( $A_i^+$ ) و راه حل ایده‌آل منفی ( $A_i^-$ ): راه حل ایده‌آل مثبت ( $A_i^+$ ) و راه حل ایده‌آل منفی ( $A_i^-$ ) به صورت زیر تعریف و محاسبه می‌شود:

رابطه ۳

$$A^+ = \{ \text{Max} v_{ij} \mid (J_e J^+), (\text{Min} v_{ij} \mid J_e J^-) \} = (V_1^+, V_2^+, \dots, V_\alpha^+)$$

رابطه ۴

$$A^- = \{ \text{Min} v_{ij} \mid (J_e J^+), (\text{Max} v_{ij} \mid J_e J^-) \} = (V_1^-, V_2^-, \dots, V_\alpha^-)$$

در این پژوهش، در مجموع برای وظایف واحد حسابرسی داخلی تعداد ۱۴ سنجه در نظر گرفته شده است.

۴. اندازه فاصله بر اساس نرم اقلیدسی به ازاء راه حل ایده‌آل مثبت و راه حل ایده‌آل منفی به قرار زیر

(بعده) به عنوان یک نظام هندسی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد (۵۳ و ۵۴) که فاصله یک گزینه از نقطه ایده‌آل مثبت ( $A_i^+$ ) و ایده‌آل منفی ( $A_i^-$ ) به صورت فاصله اقلیدسی (از توان دوم) و یا به صورت مجموع قدر مطلق از فواصل خطی (فواصل بلوکی) محاسبه می‌شود. این امر بستگی به نرخ تبادل و جایگزینی بین شاخص‌ها دارد (۲۵). حل مسأله با استفاده از فن تاپسیس شامل ۶ گام اساسی به شرح زیر است:

۱. ماتریس تصمیم (D) به کمک نرم اقلیدسی به یک ماتریس بی‌مقیاس شده تبدیل می‌شود (۲۴ و ۲۵):

$$n_{ij} = \frac{r_{ij}}{\sqrt{\sum_{i=1}^m \sum_{i=1}^m r_{ij}^2}} \quad \text{رابطه ۱}$$

۲. ماتریس بی‌مقیاس موزون طبق رابطه زیر محاسبه می‌شود. در این پژوهش بر اساس آنتروپی شانون (که بهترین و کامل‌ترین روش برای محاسبه وزن سنجه‌ها است) اقدام به محاسبه وزن سنجه‌های مؤثر بر وظایف واحد حسابرسی داخلی شد. پس

است (۵۵):

$$d_i^+ = [\sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^+)^2]^{\frac{1}{2}} \quad \text{رابطه ۵}$$

$$d_i^- = [\sum_{j=1}^n (V_{ij} - V_j^-)^2]^{\frac{1}{2}} \quad \text{رابطه ۶}$$

۵. نزدیکی نسبی به راه حل ایده‌آل به صورت زیر محاسبه می‌شود:

$$C_i^+ = \frac{d_i^-}{d_i^- + d_i^+} \quad \text{رابطه ۷}$$

۶. رتبه‌بندی گزینه‌ها، به ترتیب ارجحیت و بر اساس نزدیکی نسبی به راه حل ایده‌آل انجام می‌شود. گزینه مطلوب گزینه‌ای است که به راه حل ایده‌آل ( $C_i$ ) نزدیکی نسبی بیشتری دارد. بنابراین، هر گزینه که  $C_i$  آن به عدد یک نزدیک‌تر باشد به راه حل ایده‌آل نزدیک‌تر بوده و گزینه برتر خواهد بود و سنج‌های دیگر، به ترتیب، در جایگاه‌های بعدی قرار خواهد گرفت.

## یافته‌ها

جدول شماره ۳ آمار توصیفی و اطلاعات عمومی پرسش‌نامه این پژوهش را نشان می‌دهد. نتایج بررسی اطلاعات عمومی ارائه شده در این جدول نشان می‌دهد که از نظر جنسیت، ۷۱/۴٪ افراد پاسخ‌دهنده به پرسش‌نامه مرد و ۲۸/۶٪ زن بودند. در مورد ویژگی سن، بیشترین افراد پاسخ‌دهنده بین ۳۵ تا ۴۵ سال داشتند. از نظر ویژگی مدرک تحصیلی، در بین افراد پاسخ‌دهنده کسی دارای مدرک دکتری نبود اما ۳۲/۶٪ از پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی‌ارشد، ۵۹/۱٪ مدرک کارشناسی و مابقی آن‌ها مدرک

کاردرانی داشتند. در مورد رشته تحصیلی، بیشتر افراد پاسخ‌دهنده (۶۲/۲٪) در رشته حسابداری تحصیل کرده بودند. از نظر سابقه کار، ۵۷/۲٪ از پاسخ‌دهندگان بیش از ۱۰ سال سابقه کار داشتند. هم‌چنین، در مورد ویژگی میزان تجربه در سمت فعلی، ۳۸/۹٪ از پاسخ‌دهندگان بیش از ۱۰ سال در سمت فعلی سابقه کار داشتند. بر اساس این نتایج، آزمودنی‌ها صلاحیت لازم برای پاسخ‌گویی به سؤال‌های پرسش‌نامه را دارند.

## پاسخ سؤال اصلی

جدول شماره ۴ رتبه‌بندی کل وظایف واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج ارائه شده در این جدول، مهم‌ترین سنج‌ها، به ترتیب، سنج داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی با شاخص نزدیکی ۱، سنج امنیت شغلی واحد حسابرسی داخلی با شاخص نزدیکی ۰/۹۶۹ و سنج اعطای قدرت اجرایی به واحد حسابرسی داخلی به وسیله مدیریت دستگاه با شاخص نزدیکی نسبی ۰/۹۰۹ است. سرانجام، سنج امضای گزارش‌های ساختار کنترل‌های داخلی به وسیله بالاترین مقام مسئول دستگاه، کم‌ترین اهمیت را برای وظایف واحد حسابرسی داخلی با شاخص نزدیکی نسبی صفر از دید پاسخ‌دهندگان دارد.

## پاسخ سؤال فرعی ۱

جدول شماره ۵ رتبه‌بندی سنج‌های مربوط به

جدول ۳: آمار توصیفی و اطلاعات عمومی پرسش نامه

ردیف	شرح سؤال	فراوانی نسبی	فراوانی نسبی	درصد فراوانی نسبی	درصد فراوانی نسبی	شرح سؤال	ردیف
۱	جنسیت	مرد	۷۰	۷۱/۴	۷۱/۴	۴	رشته تحصیلی
		زن	۲۸	۲۸/۶	۱۰۰	مدیریت	
		جمع	۹۸	۱۰۰	۱۰۰	اقتصاد	
						سایر	
۲	سن	بین ۲۵-۳۵ سال	۴۱	۴۱/۸	۴۱/۸	۵	کار
		بین ۳۵-۴۵ سال	۴۳	۴۳/۸	۸۵/۶	سابقه	
		بین ۴۵-۵۵ سال	۱۳	۱۳/۲	۹۸/۸	کار	
		بیش از ۵۵ سال	۱	۱/۲	۱۰۰	بیش از ۲۰ سال	
۳	تحصیلات	دکتری	۰	۰	۰	۶	در این سمت
		کارشناسی ارشد	۳۲	۳۲/۶	۳۲/۶	کمتر از ۵ سال	
		کارشناسی	۵۸	۵۹/۱	۹۱/۷	بین ۵-۱۰ سال	
		کاردانی	۸	۸/۳	۱۰۰	بین ۱۰-۱۵ سال	
	جمع	۹۸	۱۰۰	۱۰۰	بیش از ۱۵ سال		

جدول ۴: رتبه بندی کل وظایف واحد حسابرسی داخلی در دستگاه های اجرایی

رتبه	وظایف واحد حسابرسی داخلی	شاخص	C <sub>i</sub>	رتبه	وظایف واحد حسابرسی داخلی	شاخص	C <sub>i</sub>
۱	داشتن صلاحیت های علمی و حرفه ای مدیر واحد حسابرسی داخلی	شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی	۰/۴۴۷	۸	استقلال واحد حسابرسی داخلی	۰/۴۴۷	۱
۲	امنیت شغلی واحد حسابرسی داخلی	اجرای عملیات به وسیله واحد حسابرسی داخلی	۰/۳۴۲	۹	انجام آزمون های محتوا	۰/۳۴۲	۹
۳	اعطای قدرت اجرایی به واحد حسابرسی داخلی به وسیله مدیریت دستگاه	اجرای عملیات به وسیله واحد حسابرسی داخلی	۰/۲۵۴	۱۰	ارائه یافته ها در قالب گزارش	۰/۲۵۴	۱۰
۴	پی گیری اقدامات مدیریت دستگاه به وسیله واحد حسابرسی داخلی	اجرای عملیات به وسیله واحد حسابرسی داخلی	۰/۲۲۳	۱۱	مستند کردن ساختار کنترل داخلی دستگاه	۰/۲۲۳	۱۱
۵	پی گیری و رسیدگی مدیریت دستگاه به گزارش های حسابرسی داخلی	شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی	۰/۰۲۷	۱۲	حسابرسی داخلی به پیشنهاد کمیته حسابرسی و تصویب مدیریت دستگاه	۰/۰۲۷	۱۲
۶	تسلیم گزارش های حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی و مدیریت دستگاه	شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی	۰/۰۰۸	۱۳	قرار داشتن واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی	۰/۰۰۸	۱۳
۷	انجام آزمون های کنترلی	اجرای عملیات به وسیله واحد حسابرسی داخلی	۰	۱۴	امضای گزارش های ساختار کنترل های داخلی به وسیله بالاترین مقام مسئول دستگاه	۰	۱۴

عملیات به‌وسیله واحد حسابرسی داخلی است.

### پاسخ سؤال فرعی ۳

جدول شماره ۷ رتبه‌بندی سنج‌های مربوط به معیار مدیریت دستگاه اجرایی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج ارائه شده در این جدول، سنج امنیت شغلی واحد حسابرسی داخلی با شاخص نزدیکی نسبی ۰/۹۶۹، مهم‌ترین سنج برای معیار مدیریت دستگاه اجرایی است.

### نتیجه آزمون فرضیه پژوهش

به دلیل وجود رتبه و نسبت در داده‌ها از آزمون ناپارامتریک کروسکال-والیس برای مقایسه این ۳ معیار استفاده شد. جدول شماره ۸ نتایج معناداری

معیار شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج ارائه شده در این جدول، سنج داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی با شاخص نزدیکی نسبی ۱، مهم‌ترین سنج برای معیار شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی است.

### پاسخ سؤال فرعی ۲

جدول شماره ۶ رتبه‌بندی سنج‌های مربوط به معیار اجرای عملیات به‌وسیله واحد حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد. با توجه به نتایج ارائه شده در این جدول، سنج پی‌گیری اقدامات مدیریت دستگاه به‌وسیله واحد حسابرسی داخلی با شاخص نزدیکی نسبی ۰/۸۸۵، مهم‌ترین سنج برای معیار اجرای

جدول ۵: رتبه‌بندی سنج‌های مربوط به معیار شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی

رتبه	سنج‌های شرایط عمومی	$Ai^+$	$Ai^-$	$Di^+$	$Di^-$	$C_i$
۱	داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی	۰/۳۸	۰/۱۵	۰	۰/۲۳۹	۱
۲	استقلال واحد حسابرسی داخلی	۰/۹۱	۰/۴۳	۰/۱۳۹	۰/۱۱۲	۰/۴۴۷
۳	منصوب شدن مدیر واحد حسابرسی داخلی به پیشنهاد کمیته حسابرسی و تصویب مدیریت دستگاه	۰/۲۱۶	۰/۱۲۵	۰/۲۳۸	۰/۰۰۷	۰/۰۲۷
۴	قرار داشتن واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی	۰/۳۶	۰/۱۴۶	۰/۲۳۸	۰/۰۰۲	۰/۰۰۸

جدول ۶: رتبه‌بندی سنج‌های مربوط به معیار اجرای عملیات به‌وسیله واحد حسابرسی داخلی

رتبه	سنج‌های اجرای عملیات	$Ai^+$	$Ai^-$	$Di^+$	$Di^-$	$C_i$
۱	پی‌گیری اقدامات مدیریت دستگاه به‌وسیله واحد حسابرسی داخلی	(۰/۰۲۲)	(۰/۰۳۲)	۰/۱۱	۰/۰۸۱	۰/۸۸۵
۲	تسلیم گزارش‌های واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی و مدیریت دستگاه	۰/۰۵	۰/۰۳۴	۰/۰۳۳	۰/۰۵۶	۰/۶۳
۳	انجام آزمون‌های کنترلی	۰/۰۷۹	۰/۰۵	۰/۰۴۵	۰/۰۴۲	۰/۴۸۲
۴	انجام آزمون‌های محتوا	۰/۱۰۲	۰/۰۶۴	۰/۰۵۸	۰/۰۳	۰/۳۴۲
۵	ارائه یافته‌ها در قالب گزارش	۰/۱۱۴	۰/۰۷۹	۰/۰۷	۰/۰۲۴	۰/۲۵۴
۶	مستند کردن ساختار کنترل داخلی دستگاه	۰/۱۲۹	۰/۰۸۷	۰/۰۷۳	۰/۰۲۲	۰/۲۳۳

جدول ۷: رتبه‌بندی سنج‌های مربوط به معیار مدیریت دستگاه اجرایی

رتبه	سنج‌های مدیریت دستگاه	Ai <sup>+</sup>	Ai <sup>-</sup>	Di <sup>+</sup>	Di <sup>-</sup>	Ci
۱	امنیت شغلی واحد حسابرسی داخلی	۰/۰۸۲	۰/۰۵۲	۰/۰۰۴	۰/۱۲۱	۰/۹۶۹
۲	اعطای قدرت اجرایی به واحد حسابرسی داخلی به‌وسیله مدیریت دستگاه	۰/۰۷۷	۰/۰۵۳	۰/۰۱۱	۰/۱۱۱	۰/۹۰۹
۳	پی‌گیری و رسیدگی مدیریت دستگاه به گزارش‌های واحد حسابرسی داخلی	۰/۱۵۵	۰/۰۷۹	۰/۰۴۵	۰/۰۹۴	۰/۶۷۵
۴	امضای گزارش‌های ساختار کنترل‌های داخلی به‌وسیله بالاترین مقام مسئول دستگاه	۰/۲۵۶	۰/۱۶۹	۰/۱۲۲	۰	۰

جدول ۸: نتایج حاصل از آزمون کروسکال-والیس برای معیارهای وظایف واحد حسابرسی داخلی

آزمون	درجه آزادی	آماره آزمون	سطح معناداری	نتیجه H <sub>0</sub>
آزمون کروسکال-والیس	۲	۰/۷۸۱	۰/۶۷۷	رد نشد

سنج‌های واحد حسابرسی داخلی است. سنج‌های «امنیت شغلی واحد حسابرسی داخلی» و «اعطای قدرت اجرایی به واحد حسابرسی داخلی به‌وسیله مدیریت دستگاه» از معیار «مدیریت دستگاه اجرایی» با شاخص‌های نزدیکی ۰/۹۶۹ و ۰/۹۰۹، به ترتیب، در جایگاه دوم و سوم قرار دارد. هم‌چنین، بین معیارهای وظایف واحد حسابرسی داخلی اختلاف معنادار وجود ندارد. مهم‌ترین معیار «شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی» است اما اختلاف معناداری در رتبه آن‌ها با سایر معیارهای «اجرای عملیات واحد حسابرسی داخلی» و «مدیریت دستگاه اجرایی» وجود ندارد.

تاکنون پژوهشی در مورد رتبه‌بندی وظایف و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در داخل و خارج از کشور انجام نشده است. لذا، نتایج سایر پژوهش‌ها به طور مستقیم با این پژوهش قابل مقایسه نیست. گفتنی است نتایج این پژوهش با نتایج پژوهش‌های پیشین به طور کلی سازگار است. نتایج پژوهش‌های انصاری و شفیع (۸)، باباجانی و بابایی (۹)، باباجانی و خنکا (۱۰)، میهرت (۳۶)، ادن و موریاه (۴۱)، جینگز و

تفاوت رتبه‌های حاصل از ۳ معیار وظایف واحد حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد. سطح معناداری ارائه شده در این جدول (۰/۶۷۷) نشان می‌دهد که بین معیارهای وظایف واحد حسابرسی داخلی اختلاف معناداری وجود ندارد. این امر نشان می‌دهد، با وجود این که معیارهای مختلف مربوط به واحد حسابرسی داخلی از نظر رتبه و شاخص نزدیکی نسبی با هم متفاوت‌اند اما این اختلاف در رتبه و شاخص نزدیکی نسبی آن‌ها از نظر آماری معنادار نیست و از نظر اهمیت، تفاوت خاصی بین آن‌ها وجود ندارد.

### نتیجه‌گیری

در این پژوهش وظایف و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی با استفاده از فن تاپسیس رتبه‌بندی شده است. نتایج پژوهش نشان داد که سنج «داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی»، از معیار «شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی»، با شاخص نزدیکی ۱، مهم‌ترین

همکاران (۴۲)، هو و هاتچینسون (۴۳)، باروآ و همکاران (۴۴) و گو و لی (۴۵) نشان می‌دهد که واحد حسابرسی داخلی در عملکرد بهتر، قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اتکای حساب‌رسان مستقل، کمیته حسابرسی، شفافیت بهتر گزارشگری، حل مشکلات نمایندگی، کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی و ارتقای سطح مسئولیت پاسخ‌گویی مالی نقش بسزایی دارد. همچنین، مطابق با نتایج پژوهش‌های رحمانی و قشقایی (۱۱) و حاجیها و رفیعی (۲۷) واحد حسابرسی داخلی اهمیت زیادی دارد. بر اساس نتایج این پژوهش نیز واحد حسابرسی داخلی رکن بسیار مهم در هر سازمان و ساختار کنترل داخلی است. همچنین، در این پژوهش وظایف مختلفی را که واحد حسابرسی داخلی در راستای هدف‌های خود باید انجام دهد رتبه‌بندی شد.

نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش اشنایدر (۶) همسو است. نتایج پژوهش وی نشان داد که استقلال واحد حسابرسی داخلی و رعایت استاندارد عینیت اهمیت زیادی دارد. نتایج پژوهش راسی (۴۷) نیز نشان داد که حساب‌رسان داخلی وظیفه خود را به نحو شایسته انجام نمی‌دهند. این امر می‌تواند ناشی از نداشتن شناخت حساب‌رسان داخلی از وظایف خود باشد که در این پژوهش طبق جدول شماره ۴، وظیفه داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی از معیار شرایط عمومی واحد حسابرسی داخلی به عنوان مهم‌ترین وظیفه این واحد تعیین شد. نتایج پژوهش الزبان و جی‌ویامز (۴۸) نشان داد که مهم‌ترین عوامل در اثربخشی واحد حسابرسی داخلی

استخدام کارکنان با تجربه، فراهم کردن منابع کافی، افزایش ارتباط با حساب‌رسان مستقل و استقلال واحد حسابرسی داخلی است. نتایج پژوهش نیکبخت و معاذی‌نژاد (۴۹) و پورحیدری و رضایی (۵۱) نیز نشان داد که جایگاه سازمانی حساب‌رس، آموزش، محیط کار و ارزیابی خطر بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی تأثیر دارد. طبق نتایج پژوهش حاضر نیز سنج‌های داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی، امنیت شغلی واحد حسابرسی داخلی، اعطای قدرت اجرایی به واحد حسابرسی داخلی به وسیله مدیریت دستگاه، پی‌گیری اقدامات مدیریت دستگاه به وسیله واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب، ۴ وظیفه اصلی واحد حسابرسی داخلی است و سایر سنج‌ها در اولویت‌های بعدی قرار دارد.

نتایج پژوهش مدرس و بیداری (۵۰) نشان داد که واحد حسابرسی داخلی ارزش‌افزایی ندارد در حالی که نتایج این پژوهش بر تأثیر این واحد بر سازمان‌ها تأکید دارد.

#### پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

با توجه به نتایج پژوهش موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. مطابق با یافته‌های پژوهش داشتن صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای مدیر واحد حسابرسی داخلی مهم‌ترین سنج در حسابرسی داخلی است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود دستگاه‌های اجرایی به این موضوع توجه داشته و مدیران با صلاحیت برای این سمت انتخاب و منصوب کنند.

نظیر روش تحلیل شبکه‌ای، روش تحلیل سلسله‌مراتبی و روش وزن‌دهی ساده، وظایف و معیارهای واحد حسابرسی داخلی رتبه‌بندی شود. ۲. در پژوهشی وظایف واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران رتبه‌بندی شود.

#### محدودیت‌های پژوهش

نمونه این پژوهش شامل تعدادی از دستگاه‌های اجرایی در استان فارس است که امکان دریافت پاسخ و اجرای این مطالعه در آن‌ها میسر بود. به جز مورد بیان شده، این پژوهش با محدودیت خاصی در اجرا مواجه نشده است. گفتنی است پژوهش حاضر مربوط به ادارات کل دستگاه‌های اجرایی استان فارس بوده و تعمیم نتایج به سایر استان‌ها باید با بررسی مجدد و با احتیاط انجام شود.

۲. سنجه پی‌گیری اقدامات مدیریت دستگاه به‌وسیله واحد حسابرسی داخلی مهم‌ترین گزینه در اجرای عملیات واحد حسابرسی داخلی است. بنابراین، پیشنهاد می‌شود مدیران دستگاه‌های اجرایی برای ارتقای بهتر واحد حسابرسی داخلی سازوکار مناسبی برای پی‌گیری اقدامات طراحی و به اجرا گذارند.

۳. با توجه به نتایج ارائه شده در جدول شماره ۷ که سنجه‌های مهم معیار مدیریت دستگاه اجرایی را نشان می‌دهد، مدیریت دستگاه اجرایی با توجه به این پژوهش باید به سنجه‌های «امنیت شغلی اعضای واحد حسابرسی داخلی» و «اعطای قدرت اجرایی به واحد حسابرسی داخلی» توجه ویژه مبذول دارند.

#### پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آینده

۱. در پژوهشی با استفاده از سایر فن‌های رتبه‌بندی

## References

- 1 Arbab Soleimani, A. and M. Nafari (Translator) (2005). *Principles of Auditing*, Vol. 1, 17<sup>th</sup> Edition, Tehran: Audit Organization Publications. [In Persian]
- 2 Accounting Standards Committee (2010). *Auditing Standards*, 17<sup>th</sup> Edition, Tehran: Audit Organization Publications. [In Persian]
- 3 Tehran Stock Exchange Site (2014). "Charter of Internal Audit Activity", Available at: [http://www.seo.ir/Page/sECrgRzrZGwB\\_QMp5QygQQ](http://www.seo.ir/Page/sECrgRzrZGwB_QMp5QygQQ). [Online] [11 June 2017] [In Persian]
- 4 Sarens, G.; Beelde, I. D.; and P. Everaert (2009). "Internal Audit: A Comfort Provider to the Audit Committee", *The British Accounting Review*, Vol. 41, No. 2, pp. 90-106.
- 5 Tehran Stock Exchange Site (2014). "Charter of the Audit Committee", Available at: <http://www.seo.ir/Page/RnfRqDyvXjR4uFy3BtquPw>. [Online] [11 June 2017] [In Persian]
- 6 Schneider, A. (2010). "Analysis of Professional Standards and Research

- Findings to Develop Decision Aids for Reliance on Internal Auditing”, *Research in Accounting Regulation*, Vol. 22, No. 2, pp. 96-106.
- 7 Gonzalez, G.; Sharma, C.; and D. F. Galletta (2012). “The Antecedents of the Use of Continuous Auditing in the Internal Auditing Context”, *International Journal of Accounting Information Systems*, No. 3, Vol. 13, pp. 248-262.
  - 8 Ansari, A. and H. Shafiie (2009). “Investigating the Effect of Internal Audit Variables on the Audit Program”, *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 16, No. 58, pp. 21-34. [In Persian]
  - 9 Babajani, J. and M. Babaie (2011). “The Effect of the Establishment of Internal Audit Unit and the Formation of Audit Committee on Improving the Financial Accountability of Universities and Higher Education and Research Institutions”, *Accounting Knowledge*, Vol. 2, No. 4, pp. 7-27. [In Persian]
  - 10 Babajani, J. and A. Khonaka (2012). “The Necessity of the Formation of the Audit Committee and the Establishment of Internal Audit Unit in the Municipalities of Metropolises to Improve Accountability”, *Empirical Studies in Financial Accounting*, Vol. 10, No. 33, pp. 39-77. [In Persian]
  - 11 Rahmani, A. and F. Ghashghaie (2014). “The Necessities of Establishing an Internal Auditing Unit in the State Universities of Iran”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 3, No. 2, pp. 62-41. [In Persian]
  - 12 Zarie, M. and S. Abdi (2010). “Internal Controls and Its Problems in the Public Sector”, *Auditing Knowledge*, Vol. 10, No. 1, pp. 102-129. [In Persian]
  - 13 Naghizade Baghi, A.; Soleimani, S.; Hasanzadeh, M.; and N. Khoda Bakhshi Hafashjani (2015). “Investigating the Effect of Implementation of Accrual Accounting on the Accountability of Managers of the Universities of Medical Sciences in the North-West of Iran”, *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 81-94. [In Persian]
  - 14 Kausar, A.; Shroff, N.; and H. White (2016). “Real Effects of the Audit Choice”, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 62, No. 1, pp. 157-181.
  - 15 Štangová, N. and A. Víghová (2017). “Financial Audit as a Tool for Management Control”, *Accounting and Financial Management Journal*, Vol. 2, No. 2, pp. 617-622.
  - 16 Hassink, H. F. D.; Bollen, L. H.; Meuwissen, R. H. G.; and M. J. D. Vries (2009). “Corporate Fraud and the Audit Expectations Gap: A Study among Business Managers”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 18, No. 2, pp. 85-100.
  - 17 Gacoń, T. (2013). “The Professionalization of Internal Auditing”, *Management and Business Administration*, Vol. 21, No. 4, pp. 55-68.
  - 18 Saul, P. (1986). “The Internal Auditor as an Agent of Change”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 1, No. 2, pp. 3-7.
  - 19 Ittonen, K. (2010). “Investor Reactions to Disclosures of Material Internal Control Weaknesses”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 3, pp. 259-268.
  - 20 Munro, L. and J. Stewart (2011). “External Auditors’ Reliance on Internal Auditing: Further Evidence”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 26,

- No. 6, pp. 464-481.
- 21 Zain, M. M.; Zaman, M.; and Z. Mohamed (2015). "The Effect of Internal Audit Function Quality and Internal Audit Contribution to External Audit on Audit Fees", *International Journal of Auditing*, Vol. 19, No. 3, pp. 134-147.
- 22 The Institute of Internal Auditor (2016). "Definition of Internal Auditing", Available at: <http://www.theiia.org/guidance/standards-and-guidance/ippf/definition-of-internal-auditing/?search%C2%BCdefinition>. [Online] [11 June 2017]
- 23 Hayes, R.; Dassen, R.; Schilder, A.; and P. Wallage (2014). *Principles of Auditors: An Introduction to International Standards on Auditing*, Scotland, Edinburgh: Pearson Education Limited.
- 24 Arel, B. (2010). "The Influence of Litigation Risk and Internal Audit Source on Reliance Decisions", *Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting*, Vol. 26, pp. 170-176.
- 25 Franck, P. and S. Sundgren (2012). "Determinants of Internal Governance Quality: Evidence from Sweden", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27, No. 7, pp. 639-665.
- 26 Mashayekhi, B.; Hasanzadeh, Sh.; Amini, Y.; and V. Mennati (2016). "The Effect of Internal Auditing Quality on Audit Fees", *The Financial Accounting and Auditing Researches*, Vol. 8, No. 31, pp. 41-56. [In Persian]
- 27 Hajiha, Z. and A. Rafiie (2014). "The Effect of Internal Auditing Quality on the Timeliness of Independent Auditing Report", *The Financial Accounting and Auditing Researches*, Vol. 6, No. 24, pp. 121-137. [In Persian]
- 28 Bryan, D. B. (2017). "Organized Labor, Audit Quality, and Internal Control", *Advances in Accounting*, Vol. 36, pp. 11-26.
- 29 Kelly, K. and H. T. Tan (2017). "Mandatory Management Disclosure and Mandatory Independent Audit of Internal Controls: Evidence of Configural Information Processing by Investors", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 56, pp. 1-20.
- 30 Nuijten, A.; Twist, M. V.; and M. V. D. Steen (2015). "Auditing Interactive Complexity: Challenges for the Internal Audit Profession", *International Journal of Auditing*, Vol. 19, pp. 195-205.
- 31 Abdolmohammadi, M. J.; DeSimone, S. M.; Hsieh, T. S.; and Z. Wang (2017). "Factors Associated with Internal Audit Function Involvement with XBRL Implementation in Public Companies: An International Study", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 25, pp. 45-56.
- 32 Powell, N. C.; Strickland, S.; and P. A. Burnaby (1992). "Internal Auditing: the Emergence of an International Profession?", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 1, No. 2, pp. 209-228.
- 33 Vaez, S. A. and S. S. Dorseh (2016). "Investigating the Effect of Auditor Specialization in Industry on the Relationship between Tax Avoidance and the Risk of Future Stock Price Crash of Pharmaceutical and Non-pharmaceutical Companies Listed on the Tehran Stock Exchange", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 15, pp. 79-106. [In Persian]
- 34 Nickell, E. B. and R. W. Roberts (2014). "Organizational Legitimacy,

- Conflict, and Hypocrisy: An Alternative View of the Role of Internal Auditing”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, No. 3, pp. 217-221.
- 35 Curtis, M. B. (2012). “Discussion of the Antecedents of the Use of Continuous Auditing in the Internal Auditing Context”, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 13, No. 3, pp. 263-266.
- 36 Mihret, D. G. (2014). “How Can We Explain Internal Auditing? The Inadequacy of Agency Theory and a Labor Process Alternative”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 25, No. 8, pp. 771-782.
- 37 Kim, H.; Michael, M.; and R. J. Nieschwietz (2009). “Information Technology Acceptance in the Internal Audit Profession: Impact of Technology Features and Complexity”, *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 10, No. 4, pp. 214-228.
- 38 Hajiha, Z. (2015). “Investigation and Recognition of the Effective Factors on Implementing Continuous Auditing Based on Firms Internal Auditing” *Management Accounting*, Vol. 8, No. 26, pp. 65-80. [In Persian]
- 39 Sisaye, S. (1999). “An Organizational Approach for the Study of the Diffusion of Process Innovation Strategies in Internal Auditing and Control Systems”, *International Journal of Applied Quality Management*, Vol. 2, No. 2, pp. 279-293.
- 40 Speklé, R. F.; Hilco, V. E.; and A. M. Kruis (2007). “Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study”, *Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 1, pp. 102-124.
- 41 Eden, D. and L. Moriah (1996). “Impact of Internal Auditing on Branch Bank Performance: A Field Experiment”, *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, Vol. 68, No. 3, pp. 262-271.
- 42 Jennings, M. M.; Kurt, P.; and P. M. J. Reckers (2008). “Internal Control Audits: Judges' Perceptions of the Credibility of the Financial Reporting Process and Likely Auditor Liability”, *Advances in Accounting*, Vol. 24, No. 2, pp. 182-190.
- 43 Ho, S. and M. Hutchinson (2010). “Internal Audit Department Characteristics/Activities and Audit Fees: Some Evidence from Hong Kong”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 19, No. 2, pp. 121-136.
- 44 Barua, A.; Rama, D. V.; and V. Sharma (2010). “Audit Committee Characteristics and Investment in Internal Auditing”, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 29, No. 5, pp. 503-513.
- 45 Goh, B. W. and D. Li (2013). “The Disciplining Effect of the Internal Control Provisions of the Sarbanes–Oxley Act on the Governance Structures of Firms”, *The International Journal of Accounting*, Vol. 48, No. 2, pp. 248-278.
- 46 Wan-Hussin, N. and H. M. Bamahros (2013). “Do Investment in and the Sourcing Arrangement of the Internal Audit Function Affect Audit Delay?”, *Journal of Contemporary Accounting and Economics*, Vol. 9, No. 1, pp. 19-32.
- 47 Roussy, M. (2013). “Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager”, *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 24, Nos. 7 and 8, pp. 550-571.
- 48 Alzeban, A. and D. Gwilliam (2014).

- “Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 23, No. 2, pp. 74-86.
- 49 Nikbakht, M. and M. Maazinehad (2010). “The Effective Factors of Relying Independent Auditors on the Work of Internal Auditors”, *Financial Research*, Vol. 10, No. 26, pp. 93-112. [In Persian]
- 50 Modarres, A. and M. Bidari (2011). “Investigating the Role of the Value Added of Internal Audit”, *Management Accounting*, Vol. 4, No. 4, pp. 65-71. [In Persian]
- 51 Poorheidari, O. and O. Rezaie (2012). “Investigating the Effective Factors on the Value Added of Internal Auditing in the Companies Listed on the Tehran Stock Exchange”, *Accounting and Auditing Research*, Vol. 4, No. 14, pp. 1-23. [In Persian]
- 52 Forooghi, D. and Z. Nokhbe Fallah (2014). “The Effect of Managerial Overconfidence on Conditional and Unconditional Conservatism”, *Financial Accounting Researches*, Vol. 6, No. 1, pp. 27-44. [In Persian]
- 53 Asgharpour, M. (2008). *Multiple Criteria Decision Making*, 5<sup>th</sup> Edition, Tehran: Tehran University Publications. [In Persian]
- 54 Azar, A. and A. Rajabzadeh (2008). *Multiple Criteria Decision Making*, 2<sup>th</sup> Edition, Tehran: Negahe Danesh Publications. [In Persian]
- 55 Mehregan, M. and M. Dehghan Nayeri (2009). “The Integrated BSC-TOPSIS Approach to Evaluate Top Schools of Management of the Universities in Tehran Province”, *Industrial Management*, Vol. 1, No. 2, pp. 153-168. [In Persian]