

## بررسی مولفه های تاثیر گذار بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابداری داخلی

### فروغ حیرانی\* ۱ و بهنام رفاقی گرگری ۲

۱. عضو هیات علمی دانشگاه آزاد یزد، ایران heyrani@iauyazd.ac.ir

۲ دانشجوی رشته حسابداری، گروه حسابداری دانشگاه آزاد یزد، یزد، ایران

b.raghghi@gmail.com

نویسنده و مسئول: فروغ حیرانی

#### چکیده

هدف این پژوهش بررسی مولفه های تاثیر گذار بر افزایش کارایی و اثر بخشی حسابداری داخلی است. با توجه به هدف و ماهیت پژوهش، جهت جمع آوری داده های مورد نیاز برای آزمون فرضیه ها، حدود (۷۵) فقره پرسشنامه به موسسات خدمات حسابداری و اساتید دانشگاه و صاحب نظران ارسال و در نهایت (۶۷) فقره پرسشنامه صحیح و قابل اتکاء بر اساس فرمول اصلی محاسبه حجم نمونه کوکران جمع آوری و با کمک آزمون مناسب آماری، فرضیه ها مورد آزمون قرار گرفتند. نتایج پژوهش نشان داد، بین مولفه های حسابداری داخلی که شامل: استقرار سیستم های کنترل داخلی کارآمد، خبرگی - تسلط حسابرس داخلی، حمایت صاحبکار از حسابداری داخلی، تعامل مستمر با حسابرس مستقل، استفاده از تکنولوژی در فرآیند حسابداری داخلی و افزایش کارایی و اثر بخشی حسابداری داخلی رابطه معنی داری وجود دارد و با افزایش کارایی و کیفیت مولفه های مذکور کارایی و اثر بخشی حسابداری داخلی نیز افزوده می شود.

واژگان کلیدی: حسابداری داخلی، استقرار سیستم های کنترل داخلی، کارایی و اثر بخشی

## ۱- مقدمه

حسابرسی داخلی دارای نقشی مهم و حیاتی در حاکمیت و عملیات سازمان است. زمانی که این واحد به صورت مؤثر فعالیت دارد و در خدمت عملیات و مدیریت سازمان است، می‌تواند کمک بزرگی به سازمان در دستیابی به هدف‌ها باشد. از همین رو، سازمانهایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند. بنابراین اقدامهای اصلاحی مناسب را به منظور بهبود مستمر محیط کسب و کار خود به کار می‌بندند. با این حال برای حفظ و افزایش اعتبار حسابرسی داخلی، مفاهیم کارایی و اثربخشی باید مورد بررسی قرار گیرد.

## ۲- بیان مسأله :

سازمان های اقتصادی هر کشور به طور قابل توجهی به تصمیم گیری های حوزه مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. پر واضح است این تصمیم گیری ها نقش به سزایی در سطح درآمدهای اقتصادی و اثر بخش بودن فعالیتهای مشخص شده و استفاده بهینه از امکانات تولیدی و خدماتی سازمان های اقتصادی هر کشور دارند.

- بر این اساس سرمایه گذاران به صورت پیوسته و مستمر در صدد این موضوع هستند بدانند که آیا مدیران ارشد در تصمیم گیری های اقتصادی خود درست عمل کرده اند یا نه؟

- آیا توانسته اند از منابع محدود قابل دسترس حداکثر استفاده را بکنند یا نه ؟

- آیا در مؤسسات افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام شده است؟

در حال حاضر در فضای کسب و کار در شرایط رقابت شدید که دارای استراتژی های گوناگون و ابعاد است، مدیران ارشد سازمان های اقتصادی تأکید فزاینده ای بر ارزیابی توجیه اقتصادی بنگاه ها و شرکت های تجاری از دیدگاه مولفه هایی همچون، کارایی و اثربخشی فرآیند عملیات اصلی و فرعی و سازمانی دارد. حسابرسی داخلی به عنوان ابزاری برای ارزیابی میزان کارایی و اثر بخشی فرآیند سازمانی محسوب می شود.

به طور خلاصه می توان گفت، حسابرسی داخلی قدرتمند نقش به سزایی در دست یابی مدیران به اهداف از پیش تعیین شده و یا رسالت اصلی سازمان ها و یا شرکت های تجاری در شرایط رقابت شدید بازارهای داخلی و خارجی دارد. بنابر آنچه که بیان شد مسأله پژوهش به شرح ذیل مطرح و در ادامه فرآیند تحقیق در بخش روش شناسی پژوهش به آن پرداخته می شود.

در نتیجه به هر میزان کنترل های داخلی سیستم حسابرسی داخلی قوی تر و کارآمد تر باشد، اعتماد حسابراسان مستقل افزایش یافته و منجر به نمونه گیری کمتری از اقلام صورت های شده و در نهایت گزارش حسابرسی با دید مثبت ارایه می گردد. گزارش حسابرسی مثبت و قابل قبول باعث افزایش شفافیت در سیستم مالی و سایر موارد می شود و باعث دلگرمی، اعتماد مضاعف صاحبان سرمایه و سرمایه گذاران بالقوه می گردد که این امر یکی از عوامل رشد و توسعه سازان های اقتصادی است.

بر این اساس ما بر آن شدیم مولفه های تاثیر گذار بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی داخلی را شناسایی و نتایج پژوهش را در قالب مقاله علمی در اختیار سازمان ها و شرکت های تجاری و مراکز دانشگاهی، مراکز علمی و سایر اشخاص حقیقی و حقوقی شاغل در حرفه حسابرسی داخلی قرار بدهیم.

## ۱-۲- مسأله اصلی پژوهش

مولفه های تاثیر گذار بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی داخلی کدام اند ؟

## ۳- پیشینه پژوهش

حسابرسی عملکرد یک توسعه جدید در حسابرسی مالی است. به طور سنتی، حسابرسی مالی به کنترل مالی و حتی حساب ها مربوط می شود. معمولاً حسابرسی برای کنترل حسابها صورت م یگرفت. دامنه حسابرسی نیز کنترل صد در صدی بود. با ظهور انقلاب صنعتی و شرکت های سهامی، کنترل صد در صد معاملات مشکل گردید. این وضع حداقل به دو تغییر منجر شد. اول این که حسابرسی شخصی واحد جای خود را به تیم حسابراسان داد.

دوم این که کنترل صد در صد غیرممکن شد و حسابرسان رسیدگی نمونه ای را انتخاب کردند. همزمان، حسابرسان دریافتند که گواهی صحت حساب ها بدون کنترل صد در صد امکان پذیر و عملی نیست. به تدریج نقش حسابرسان اظهارنظر در مورد قابل قبول بودن و صحت حساب ها به جای دقت آنها تلقی شد. این پیشرفت ها کند و در حسابرسی بخش دولتی کندتر بودند. در بخش دولتی، حسابرسان به انضباط مخارج و رعایت قوانین و مقررات اهمیت می دهند. آن ها همچنین در مورد هر گونه کسری در وصول درآمد و هر گونه اتلاف وجوه عمومی به قانونگذاران گزارش می دادند. حسابرسان دولتی به پیشرفت نهایی که در حسابداری و حسابرسی بخش خصوصی اتفاق می افتاد، واکنشی نشان نمی دادند. حالتی از رضایت وجود داشت.

اما اوایل دهه هفتاد قرن حاضر شاهد تغییر در نقش حسابرسان دولتی بود. این تحول از آمریکا، کانادا و برخی کشورهای اروپایی مانند سوئد و آلمان آغاز شد. نمایندگان منتخب مردم در این کشورها خواستار اطلاعاتی درباره اثربخشی و کارایی مخارج عمومی شدند. آن ها در مورد نقش سنتی حسابرسی که صرفاً رعایت قوانین و انضباط مخارج بود، اظهار نارضایتی نمودند آنها می خواستند مقدار منافع بدست آمده از هزینه را بدانند و انتظار پاسخگویی بیشتری از مدیران دولتی داشتند. آن ها توسعه حسابرسی عملکرد را آغاز کردند. (اکرم خان، ۱۹۹۸)

- شفيعی و انصاری طی تحقیقی به بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه ی حسابرسی پرداختند. نتایج آن ها نشان داد که حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می کنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه های زمانی و ریالی در برنامه حسابرسی می شود. (شفيعی، انصاری، ۱۳۹۳)

- حبیبی و ضابط به بررسی تاثیر ارزیابی عملکرد بر بهسازی نیروی انسانی در ستاد مرکزی ناجا پرداختند. در این پژوهش هدف بررسی تاثیر ارزیابی عملکرد بر بهسازی نیروی انسانی در ستاد نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران است. مجموعه کارکنان انتظامی پایور و قراردادی ستاد نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران (ناجا) جامعه آماری پژوهش حاضر را تشکیل می دهند. براساس محاسبات انجام شده حجم نمونه ۸۰۰ نفر تعیین گردید به این منظور پس از شناسایی عوامل موجد بهسازی نیروی انسانی و سپس شناسایی مولفه های ویژه هر یک از این عوامل در ستاد ناجا، اثر ارزیابی عملکرد بر هر یک از این مؤلفه ها مورد تحلیل قرار گرفته است. براساس نتایج بدست آمده ارزیابی عملکرد در ستاد ناجا بر انگیزش، رضایت، گرایش به آموزش و ماندگاری کارکنان تاثیر دارد اما بر خلاقیت و نوآوری نیروی انسانی تاثیر ندارد. (حبیبی و ضابط، ۱۳۹۳)

- منصف به مقایسه رابطه نظام ارزشیابی عملکرد و بهره وری منابع انسانی در امور مالیاتی شرکت سهامی مخابرات استان اردبیل پرداخته است هدف اصلی در این پژوهش سنجش میزان تأثیر نظام ارزشیابی عملکرد بر بهره وری منابع انسانی است که ارزشیابی عملکرد با توجه به دو بعد عادلانه بودن و آگاهی فرد از عملکرد خود مورد سنجش قرار گرفته است. نتایج به دست آمده از بهره وری منابع انسانی در دو سازمان، نشان می دهد که بین سطوح مختلف ارزشیابی عملکرد و بهره وری منابع انسانی در سازمان تفاوت معنی داری وجود دارد، هم چنین میانگین بهره وری در امور مالیاتی بیشتر از شرکت سهامی مخابرات است ولی معنی دار نیست. (منصف ۱۳۸۸)

- گرجی، محمد در تحقیقی که تحت عنوان ارزیابی تأثیر توانمند سازی بر عملکرد کارکنان در شرکت مخابرات استان گلستان انجام داد، پژوهش و نتایج بدست آمده را خود را چنین تشریح میکند:

تحقیق حاضر از نظر نوع کاربردی و از لحاظ روش توصیفی است. جامعه آماری شامل کلیه کارکنان مخابرات استان گلستان به تعداد ۵۵۵ نفر و حجم نمونه ۲۲۲ نفر با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی انتخاب گردیدند. روش گرد آوری داده ها کتابخانه ای و میدانی بوده و از ابزارهایی چون پرسشنامه و بررسی اسناد و مدارک موجود در جمع آوری داده ها استفاده شده است. پایایی، پرسشنامه ها با استفاده از روش آلفای کرانباخ به ترتیب برای پرسشنامه اول ۰/۸۹ و پرسشنامه دوم ۰/۸۵ برآورد گردید.

همچنین با استفاده از روش محتوایی روایی پرسشنامه ها مورد تایید قرار گرفت. برای تحلیل داده ها با هدف مشخص کردن صحت فرضیه های پژوهش از روش آماری رگرسیون ساده، یلکاکسیون و ضریب اسپرمن استفاده گردیده است نهایتاً نتایج بدست

آمده از آزمون فرضیه ها نشان داد ( تفویض اختیار، پاداش، مدیریت مشارکتی ) با اطمینان ۸۸ درصد، بر بهبود عملکرد کارکنان تأثیر دارد.

- صدرالسادات به ارائه مدلی برای ارزیابی عملکرد مؤثر کارکنان شرکت ملی نفت ایران پرداختند. این مقاله منتج از یک کار مطالعاتی در شرکت ملی نفت ایران است. با مطالعه بیشتر در مورد وجوه ممیزه اصلی نظامات ارزیابی عملکرد این برداشت قطعی می شود که انتخاب نوع رویکرد مناسب به عنوان فلسفه اصلی نظام ارزیابی و نوع روش های ارزیابی انتخابی از ناحیه طراحان بر عوامل دیگری مثل منابع ارزیابی، سطوح ارزیابی، دوره ارزیابی و... که این عوامل نیز جزء اجزاء تشکیل دهنده یک نظام ارزیابی مطلوب و مؤثر هستند ارجحیت دارد. ( صدرالسادات ۱۳۸۷ )

- شفیق به ارزیابی عملکرد بخش بانکی در پاکستان پرداخت. هدف از این پژوهش ارزیابی و کشف موارد مشکلات مدیریت عملکرد بخش بانکداری می باشد. به این منظور برای بررسی سیاست های منابع انسانی و پیشنهاد سیاستهایی برای اجرای بهتر 80 کارکنان بانک حبیب پاکستان - مدیریت منابع انسانی، به صورت یک تحقیق کیفی و با استفاده از سوالاتی برای مصاحبه باز ۸۵ مصاحبه انجام شد. در طول مصاحبه بسته های حقوقی مدیران ارشد، میزان آموزش به کارکنان تازه وارد، تمرکز تصمیم گیری دوره های آموزشی تبلیغات و پاداش مورد بررسی قرار گرفت.

نتایج حاصله نشان داد ارزیابی عملکرد کارکنان به صورت دقیق نبوده و به صورت متعصب انجام می شود کارکنان از نتایج ارزیابی عملکرد خود مطلع نیستند. انگیزه پایین کارکنان را می توان در عدم آگاهی از بازخورد عملکردشان دانست. ( شفیق، ۲۰۱۴ )

- ابیدون آشود و همکاران در این مطالعه به بررسی عملکرد تأثیر ارزیابی عملکرد بر بهره وری کارکنان در صنعت بانکداری نیجریه پرداختند. با استفاده از یک نمونه 885 نفری که به صورت تصادفی از بین 300 نفر از کل کارکنان شعب ادوکیته نیجریه انتخاب شدند، در این تحقیق تجزیه و تحلیل رگرسیون و آزمون آماری f برای آزمون فرضیات استفاده گردید.

این مطالعه نشان داد ارزیابی عملکرد رابطه مثبتی با بهره وری کارکنان دارد و این رابطه قوی با ضریب همبستگی می باشد. بنابراین بانک نیجریه برای حرکت به سمت بهره وری نیاز به یک سیستم ارزیابی عملکرد اثر بخش خواهد داشت. ( ابیدون و آشود، ۲۰۱۴ )

- کاستانیرا و همکاران پژوهشی را با هدف شناسایی عوامل مرتبط با به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و کشف نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، انجام دادند. آنان به این نتیجه رسیدند که در برنامه سالانه حسابرسی ها، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک در شرکت های بین المللی و شرکت های عضو بورس اوراق بهادار پرتغال از لحاظ آماری قابل ملاحظه است. آنان همچنین به این نتیجه رسیدند که ارتباطی قوی بین برنامه ریزی سالانه حسابرسی مبتنی بر ریسک و واحدهای خصوصی، صنعت مالی و بزرگ وجود دارد و در برنامه ریزی هر کار حسابرسی، به کارگیری رویکرد مبتنی بر ریسک به طور مثبت با اندازه واحد، مرتبط است. آنان اظهار داشتند که حسابرسی داخلی به منظور پیاده سازی مدیریت ریسک بنگاه در سازمانهای کوچکتر، فعال تر است و در بخش های مالی و خصوصی، مهمتر است. ( کاستانیرا و همکاران، ۲۰۰۸ )

در مقایسه عملیات حسابرسی داخلی بلژیک و ایالات متحده یافتند که نقش حسابرسان داخلی در مدیریت سازن و دبیلد ریسک، خاص زمان بوده و به سرعت در حال تغییر است. حسابرسان داخلی بلژیک در شناسایی سطوح بالاتر ریسک پیشتر بوده اند و سیستم های مدیریت ریسک رسمی تری ایجاد نموده اند. در ایالات متحده، نظرات حسابرسان داخلی داده هایی ارزشمند برای بازبینی کنترل داخلی و افشای الزامات قانون ۲۰۰۲ ساربینز-اکسلی ۴۰، فراهم می نماید.

- سمپوزیومی در مقاله ای که تحت عنوان اندازه گیری عملکرد تنها یکی از راه های مدیریت عملکرد است را ارایه نمود تشریح کرد :

مدیریت عملکرد نسبت به اندازه گیری عملکرد، مفهومی معنادارتر و گسترده تر داشت. مدیریت عملکرد در مواجهه با مسائل داخلی سازمان همچون نیاز ذینفعان یا تدبیر امور مربوط به محیط سازمان، به شکل های مختلفی عمل میکند. مدیریت

عملکرد از تکنیک های کمی و کیفی توامان بهره گرفته و به جنبه انسانی ( رفتاری ) سازمان توجه مینماید. این مقاله، اندازه گیری عملکرد را بعنوان یک زیر سیستمی از مدیریت عملکرد در نظر میگیرد؛ و پیشنهاد می کند که بارگیری مدیریت عملکرد در واقع بازگشت به مفهوم اولیه مدیریت می باشد. که بر این فرض مبتنی است که برای کسب اطمینان از بارگیری منابع در جهت تحقق اهداف مورد نظر، نیاز به بازنگری کلی به منابع انسانی با برنامه ازپیش تعیین شده است. ( سمپوزیومی، ۲۰۰۹ )

### ۳- روش شناسی پژوهش

این پژوهش حاضر از ماهیت توصیفی - پیمایشی - پیش بینی کنندگی بوده و از نظر نوع هدف نیز کاربردی می باشد. متغیرهای پژوهش جاری از بعد قابلیت اندازه گیری از نوع متغیرهای کیفی می باشد و با در نظر گرفتن این که سنجش برداشت یک مفهوم روانشناسی بوده و بالاترین و مناسبترین مقیاس برای سنجش آن رتبه ای می باشد. روش جمع آوری داده ها و ابزارهای اندازه گیری در این پژوهش برای رسیدن به نتیجه و بررسی مولفه های تاثیر گذار بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی داخلی تلاش شده است از مطمئنترین راهها جهت جمع آوری اطلاعات استفاده شود. بنابراین از روش توزیع پرسشنامه استفاده شده است.

برای انجام این پژوهش یک سری سؤال بر اساس طیف پنج گزینه ای لیکرت طراحی گردیده است و به دلیل نرمال بودن جواب پاسخ دهندگان از آزمون آماری (PLS) جهت تجزیه و تحلیل داده ها استفاده گردیده است. هر یک از سوالات پرسشنامه بر اساس فرضیه پژوهش و برای سنجش و اندازه گیری مفاهیم و متغیرهای فرضیه ها طراحی شده و از طیف لیکرت پنج گزینه ای نیز برای مشخص کردن میزان درک مدیران از اجزای هزینه های کیفیت استفاده شد. سوالات پرسشنامه شامل ۲۰ سوال به صورت واضح و شفاف در خصوص بررسی مولفه های تاثیر گذار بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی طراحی شده که این سوالات به شیوه طیف لیکرت پنج گزینه ای به صورت امتیاز بندی شده در پرسشنامه گنجانده شده اند.

در این پژوهش از نرم افزارهای (PLS) استفاده شده است. آزمون فرضیات در سطح معنی دار (۰/۵) انجام گرفته و خطای نوع اول (آلفا) (۰/۵) می باشد. میزان اطمینان ۰/۹۵ انتخاب شده و برای معنی دار بودن رابطه بین فرضیه آزمون (t-test) و برای اولویت بندی به لحاظ تأثیر بر رعایت ارزش افزوده از آزمون فریدمن استفاده شده است. با توجه به این که تعداد نمونه محاسبه شده توسط فرمول کوکرال (۶۷) فقره بود، بنابراین تعداد ۷۵ عدد پرسشنامه توزیع و پس از تکمیل گردآوری گردید که از (۶۷) فقره آن استفاده گردید.

پرسشنامه بر اساس طیف پنج گزینه ای لیکرت طراحی و جهت گردآوری داده های اولیه به جامعه آماری ارجاع گردید و از طریق بستر فضای مجازی پاسخ ها دریافت و پس از مطالعه و بررسی و مرتب سازی داده های خام در قالب فایل نرم افزار (Excel) جهت پردازش و بررسی های آماری و بدست آوردن نتایج یافته های پژوهش به صورت فایل مخصوص در اختیار نرم افزار پی ال اس (pls) قرار داده شد.

### ۳-۱- بررسی عملکرد حسابرسی داخلی، مرور استانداردهای سیستم حسابرسی داخلی و بررسی معیارهای اندازه گیری مولفه های آن :

#### ۳-۱-۱- عملکرد حسابرسی داخلی (اندازه گیری کارایی و اثربخشی)

حسابرسی داخلی باید ارزش خود را به عنوان یک جزء کلیدی از چارچوب حاکمیتی سازمان به طور کارآمد نشان دهد. فعالیتهای حسابرسی داخلی را می توان از طریق معیارهای عملکردی مستدل، مربوط و قابل اعتماد هدایت کرد. ایجاد فرایند اندازه گیری عملکرد به منظور تعیین معیارهای اندازه گیری عملکرد مؤثر، حسابرس ارشد اجرایی، نیاز به استقرار یک فرایند برای انجام موارد زیر دارد؛

- شناسایی موارد اصلی عملکردی از جمله رضایتمندی ذینفعان، فرایندهای حسابرسی داخلی و نوآوری و ظرفیت و قابلیت های سازمانی

- شناسایی موارد راهبردی اندازه‌گیری و عملکرد. راهبردها باید در انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی، سایر استانداردهای حرفه‌ای به کار گرفته شده، قوانین و مقررات قابل اجرا و اطمینان از رضایتمندی ذینفعان باشد

- نظارت مستمر، تجزیه و تحلیل و ارزیابی گزارشهای عملکرد.

### ۲-۱-۳- استانداردهای مربوط به حسابرسی داخلی

انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی را فعالیتی مشاوره‌ای، اطمینان‌بخش، مستقل و بی طرفانه تعریف می‌کند که به منظور افزودن ارزش و بهسازی عملیات سازمان طراحی می‌شود. هدف آن کمک به سازمان در جهت نیل به هدفهای خود از طریق ارزیابی و بهسازی کارایی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی با رویکردی منظم است. استانداردهای ذیل در ارتباط با اندازه‌گیری اثربخشی و کارایی فعالیت حسابرسی داخلی است.

#### ۱۳۰۰- تضمین کیفیت و برنامه بهبود

حسابرسان ارشد اجرایی باید بر توسعه و حفظ برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت که تمام جنبه‌های فعالیتی حسابرسی داخلی را پوشش می‌دهد، نظارت کنند. برنامه، بهبود و تضمین کیفیت طراحی شده ممکن است نسبت به ارزیابی و انطباق فعالیت های حسابرسی داخلی با تعریف حسابرسی داخلی و استانداردها و اخلاق حرفه‌ای اقدام کند. برنامه، همچنین کارایی و اثربخشی فعالیت حسابرسی داخلی و فرصتهای بهبود عملیات را ارزیابی می‌کند.

#### ۱۳۱۰- الزامهای تضمین کیفیت و برنامه بهبود

تضمین کیفی و بهبود برنامه باید شامل هر دو ارزیابی داخلی و خارجی باشد.

#### ۱۳۱۱- ارزیابیهای داخلی

ارزیابی های داخلی باید شامل موارد زیر باشد:

- نظارت مستمر بر عملکرد حسابرسی داخلی
- بررسی دوره‌ای عملکرد از طریق خودارزیابی و یا از طریق سایر کارکنان دارای دانش و مهارت حسابرسی.

#### ۱۳۱۲- ارزیابیهای خارجی

ارزیابی و بررسی های خارجی باید حداقل سالی یک بار به وسیله یک گروه خارج از سازمان صورت بگیرد. حسابرسان ارشد اجرایی باید با اعضای هیئت‌مدیره در خصوص موارد ذیل گفتگو کنند:

- نیاز به ارزیابیهای مداوم از بیرون از سازمان .
  - صلاحیت و استقلال بررسی کنندگان خارج از سازمان.
- راهنمایی بیشتر در این خصوص با به‌کارگیری استانداردهای ذیل محقق می‌شود:

#### ۱۳۰۰- تضمین کیفیت و برنامه بهبود

#### ۱۳۱۰- الزامهای تضمین کیفیت و برنامه بهبود

#### ۱۳۱۱- ارزیابیهای داخلی

#### ۱۳۱۲- ارزیابیهای خارجی

این راهنمای عملی نشان می‌دهد استفاده از تجزیه و تحلیل معیارهای عملکرد، یکی از عناصر تکمیل بررسیهای داخلی/ خارجی است. تعیین معیارهای اندازه‌گیری عملکرد در حوزه فعالیت حسابرسی داخلی، یک کار مهم و حیاتی در رسیدن به هدف ها و مقاصد فعالیت‌های حسابرسی مطابق با بالاترین ویژگیهای کیفی و استانداردها است.

این راهنمای اجرایی مواردی را فراهم می‌کند تا حسابرسی داخلی با اندازه‌گیری سطح کارایی و اثربخشی فعالیت های خود، نسبت به بهبود خدمات به مشتریان و ذینفعان اقدام کند. ( علیرضا ساسانی، قربان اسکندری، مجلات حسابرسی )

## ۲-۳- ذینفعان داخلی و خارجی

به‌طور کلی ذینفعان اصلی فعالیت حسابرسان داخلی به دو دسته داخلی و خارجی تقسیم می‌شوند:

### ۱-۲-۳- ذینفعان در داخل سازمان شامل:

- اعضای هیئت‌مدیره (یا کمیته‌های آن مانند کمیته حسابرسی)
- مدیریت ارشد
- مدیران پشتیبانی و عملیاتی
- حسابرسان داخلی

### ۲-۲-۳- ذینفعان بیرون از سازمان می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- تنظیم‌کنندگان قوانین و مقررات و استانداردها
- حسابرسان مستقل
- فروشندگان
- مشتریان

فعالیت واحد حسابرسی داخلی باید ضمن شناسایی ذینفعان و منافع آنان، بازخورد هر یک از ذینفعان را درخواست و دریافت کند. پاره‌ای از این بازخوردها به قرار زیر می‌باشد:

- هدف و مسئولیت حسابرسی داخلی و اینکه آیا این هدف در سطوح مختلف سازمان قابل درک است یا خیر؟
- کفایت و سطح برخورداری از استقلال و بی‌طرفی واحد حسابرسی داخلی
- درک هدفها و انتظارات از فعالیت حسابرسی داخلی
- برنامه‌ها و دستورالعملهای کسب‌وکار و ارتباط آن با انجام‌دهندگان این فعالیت ها
- کارایی و کیفیت موجود بین فعالیت ها (زنجیره ارزش سازمان)
- سطح کنونی رضایتمندی یا نبود آن به‌عنوان انعکاسی از ماهیت برنامه‌ها و عملکرد گذشته
- سطح کنونی رضایتمندی یا نبود آن با منابع فعالیتهای حسابرسی داخلی
- نیازهای در حال تغییر محیط کسب‌وکار، خطرهای مرتبط و توانایی واحد حسابرسی داخلی نسبت به ارائه اطمینان و مشاوره‌های لازم در این خصوص

فعالیت واحد حسابرسی داخلی باید قادر باشد شاخه‌های اصلی اندازه‌گیری عملکرد شامل: رضایتمندی ذینفعان، فرایندهای حسابرسی، ارزیابی خطرها، قابلیت‌ها و توانایی نوآوری در فعالیت های سازمان را شناسایی، ارزیابی و نسبت به ارائه راهکارهای مناسب و عملی به مدیریت اقدام کند. نوآوری، قابلیت و ظرفیت ها ممکن است شامل استفاده مؤثر از فناوری، آموزش و دانش تولید و صنعت باشد. نکات مورد توجه در شناسایی سطح رضایتمندی ذینفعان عبارتند از:

- نقطه ارتباط حسابرسی داخلی با وظایف و انتظارات ذینفعان داخلی و خارجی
- سطح قانونمندی و تمکین به قانون در سازمان و ارتباط این مسئله با ذینفعان و فعالیت های حسابرسان داخلی،
- بازخورد و نتیجه به‌دست‌آمده از کارکرد افراد کلیدی، گروه‌ها یا برقرارکنندگان استانداردها که به بهینه‌سازی، اثربخشی دامنه و کیفیت فعالیتهای سازمان کمک می‌کند.
- ماهیت سازمان (به‌طور مثال: دولتی یا خصوصی بودن سازمان و سلسله‌مراتب موجود در سازمان)
- توجه به ذینفعان خاص که در منشور فعالیتهای حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گرفته‌اند.



گام نخست در شناسایی مقوله اندازه‌گیری عملکرد از دید ذینفعان (سهامداران)، ارزشهای اضافه شده و بهبود صورت گرفته در محیط کسب و کار و عملیات سازمان است. برخی از ذینفعان شامل اعضای هیات مدیره، مدیران اجرایی، حسابرسان مستقل، نهادهای دولتی و تنظیم کنندگان قوانین و مقررات، همچنین واحد حسابرسی داخلی هستند.

منابع اصلی به منظور تعریف و شناسایی شاخه‌های اصلی اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی شامل چارچوب رهنمودهای اجرایی حرفه‌ای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ساختار و منشور حسابرسی داخلی، قوانین و مقررات کاربردی و برنامه‌ها و استراتژی‌های حسابرسی می‌باشد. اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی ممکن است به صورت کمی و کیفی باشد. علاوه بر انطباق با استانداردهای بین‌المللی برای حسابرسی داخلی، اندازه‌گیری عملکرد فعالیت‌های حسابرسی می‌تواند شامل:

- سطح کمک به بهبود مدیریت ریسک، کنترل و فرایندهای سازمانی
- سطح دستیابی به هدف‌های اصلی و کلیدی (عینی) سازمان
- بررسی پیشرفت فرایند برنامه - عملکرد حسابرسی
- بهبود بهره‌وری کارکنان
- افزایش اثربخشی فرایندهای حسابرسی
- افزایش تعداد برنامه‌های اجرایی به منظور بهبود عملیات سازمان
- اثربخشی در برآوردن نیازهای ذینفعان
- نتایج ارزیابی‌های اطمینان بخشی کیفی و برنامه‌های بهبود کیفیت
- اثربخشی در انجام حسابرسی
- شفافیت ارتباط با حسابرسان و هیات مدیره
- اثربخشی لازم در تأمین نیازهای ذینفعان سازمان

کسب نتیجه و بازخورد لازم از اثربخشی فعالیت حسابرسی داخلی برای ذینفعان سازمان کاری مهم تلقی می‌شود. از این جهت، حسابرسی داخلی باید این اطمینان را برای ایشان به وجود بیاورد. حسابرسی بخش عمومی عاملی مهم و تأثیرگذار بوده است. هر چه دموکراسی در جوامع بیشتر شده، به منظور ایفای مسئولیت پاسخگویی، نوع حسابرسی نیز توسعه یافته است. امروزه حسابرسی عملکرد به عنوان ابزاری در راستای ارزیابی کارکرد دولت و مدیریت بخش عمومی بکار برده می‌شود. حسابرسی عملکرد حوزه‌ای جدید در تاریخ حسابرسی است.

رشد آن با تکامل سیاست‌ها و مدیریت عمومی از تأکید یک بعدی بر کنترل ورودی‌ها (منابع) به سوی توجه وسیع‌تر نسبت به قابلیت پاسخگویی خروجی‌ها و با نتایج مطابقت می‌نماید. ارتباط عادی بین اصلاحات مدیریتی و توسعه حسابرسی عملکرد به لحاظ نظری به دو بحث مربوط می‌شود: اصلاحات باعث رویه‌های جدید حسابرسی شده یا فعالیت‌های جدید حسابرسی باعث اصلاحات شده است. بطور تجربی این رابطه عمدتاً یک طرفه است: اصلاحات مدیریتی موجب رویه‌های جدید حسابرسی شده است.

از نقطه نظر حسابرسی، مدیریت عمومی جدید بر توسعه حسابرسی تأثیر گذاشته است. این تکامل حسابرسی نشانگر دو چیز است: ابزاری که به واسطه آن حسابرسی می‌تواند مؤثر باشد و حرکتی به سوی تحقق نقش حسابداری در حاکمیت است. (علیرضا ساسانی، قربان اسکندری، تازه‌های حسابرسی)

### ۳-۳- ویژگی‌های معیارهای اندازه‌گیری عملکرد: کمی در برابر کیفی

هر دو گروه معیارهای کمی و کیفی از مهمترین معیارهای ارزیابی عملکرد فعالیت‌های حسابرسی داخلی جهت ارائه به ذینفعان عمده است و هر دو گروه معیار را می‌توان با توجه به استانداردهای پذیرفته‌شده دوره عملکرد، و یا سازگار با انتظارات، تعیین کرد.



• معیارهای کمی عملکرد، اغلب مبتنی بر اطلاعات موجود و قابل دستیابی و به راحتی درک‌شدنی است (برای نمونه درصد حسابرسی های تکمیل‌شده در مقابل حسابرسی‌های برنامه‌ریزی‌شده). آنها به تلاش کمتری برای جمع‌آوری نیاز دارند و به آسانی قابلیت مقایسه با معیارهای مشابه در سایر سازمانها را دارند.

• معیارهای کیفی اغلب براساس مجموعه‌ای از اطلاعات منحصر به فرد و از طریق صرف زمان بیشتری در قالب روشهایی چون مصاحبه و یا تحقیقات پیمایشی حصول پذیر است. (علیرضا ساسانی، قربان اسکندری، ۱۳۹۵)

### ۱-۳-۳- معیارهای خاص

علاوه بر تطبیق با استانداردها، هدفهای اندازه‌گیری عملکرد حسابرسی داخلی ممکن است شامل سطح کمک به بهبود مدیریت ریسک و کنترل و فرایندهای سازمانی، دستیابی به هدفهای اصلی و در نظر گرفته‌شده، ارزیابی پیشرفت در برنامه حسابرسی، بهره‌وری کارکنان، ارزش-بهای اثربخشی فرایندهای حسابرسی، تعداد برنامه‌های عملی برای بهبود فرایندها و میزان اثربخشی مورد خواسته ذینفعان باشد. (علیرضا ساسانی، قربان اسکندری، ۱۳۹۵)

### ۳-۴- مراحل طراحی پرسشنامه

جهت ارزیابی موضوع پرسشنامه و ادامه پژوهش ابتدا سوالات بر اساس فرضیه اصلی پژوهش به تعداد ۳۳ عدد سوال پس از مطالعه مقالات پیشین و بعد از بحث و بررسی با مدیران موسسات و شرکت های مرتبط با پژوهش حاضر انتخاب گردید. با استفاده از روش کیفی دلفی فازی سوالات جهت مشخص شدن وزن آنها در دیدگاه خبرگان به حضور آنها ارسال گردید و در مرحله اول ۲۸ عدد سوال به اجماع رسید.

در مرحله دوم سوالات پرسشنامه مجدد جهت تعیین ۲۰ سوال نهایی و تعیین وزن نهایی سوالات به خبرگان ارسال و در نهایت پس از دو مرحله اجرای روش کیفی دلفی فازی ۲۰ عدد سوال جهت آزمون فرضیه اصلی پژوهش بین خبرگان به اجماع رسید که در ادامه نحوه گرد آوری داده های اولیه در قالب پرسشنامه عنوان خواهد شد.

### ۳-۴-۱- سوالات طراحی شده بر اساس فرضیه و مساله اصلی پژوهش

جهت آزمون فرضیه و پرداخت به مسله اصلی پژوهش سوالاتی مطرح و مطابق با مولفه ای تاثیر گذار بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند داخلی شرکت در چهار فقره در داخل پرسشنامه به شرح ذیل جهت جمع آوری داده های اولیه و نظرات خبرگان گنجانده شد.

### ۳-۴-۲- سوالات مرتبط با مولفه تاثیر استقرار سیستم های کنترل داخلی :

- تاثیر استقرار سیستم های کنترل داخلی بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند داخلی شرکت
- تاثیر استقرار سیستم های کنترل داخلی بر افزایش اعتماد حسابرسان مستقل
- تاثیر استقرار سیستم های کنترل داخلی بر نوع گزارش حسابرسان مستقل
- تاثیر استقرار سیستم های کنترل داخلی بر تعداد نمونه گیری حسابرسان

### ۳-۴-۳- سوالات مرتبط با مولفه تاثیر تسلط و خبرگی حسابرسان:

- تاثیر تسلط و خبرگی حسابرسان داخلی بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند داخلی شرکت
- تاثیر تسلط و خبرگی حسابرسان داخلی بر افزایش اعتماد حسابرسان مستقل
- تاثیر تسلط و خبرگی حسابرسان داخلی بر نوع گزارش حسابرسان مستقل
- تاثیر تسلط و خبرگی حسابرسان داخلی بر تعداد نمونه گیری حسابرسان مستقل

### ۴-۴-۴- سوالات مرتبط با مولفه تاثیر حمایت صاحبکار از حسابرسانی داخلی:

- تاثیر حمایت صاحبکار از حسابرسانی داخلی بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند های داخلی
- تاثیر حمایت صاحبکار از حسابرسانی داخلی بر اعتماد حسابرسان مستقل

- تاثیر حمایت صاحبکار از حسابرسی داخلی بر نوع گزارش حسابرسی مستقل

- تاثیر حمایت صاحبکار از حسابرسی داخلی بر نمونه گیری حسابرسی مستقل

### ۳-۴-۵- سوالات مرتبط با مولفه تاثیر تعامل مستمر با حسابرسی مستقل:

- تاثیر تعامل مستمر با حسابرسی مستقل بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند داخلی شرکت

- تاثیر تعامل مستمر با حسابرسی مستقل بر افزایش اعتماد حسابرسی مستقل

- تاثیر تعامل مستمر با حسابرسی مستقل بر تعداد نمونه گیری حسابرسی

- تاثیر تعامل مستمر با حسابرسی مستقل بر نوع گزارش حسابرسی مستقل

### ۳-۴-۶- سوالات مرتبط با مولفه بهره مندی از تکنولوژی در حسابرسی داخلی:

- تاثیر بهره مندی از تکنولوژی در حسابرسی داخلی بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند داخلی شرکت

- تاثیر بهره مندی از تکنولوژی در حسابرسی داخلی بر افزایش اعتماد حسابرسی مستقل

- تاثیر بهره مندی از تکنولوژی در حسابرسی داخلی بر نوع گزارش حسابرسی مستقل

- تاثیر بهره مندی از تکنولوژی در حسابرسی داخلی بر تعداد نمونه گیری حسابرسی مستقل

### ۳-۵- فرضیه پژوهش

بین مولفه های حسابرسی داخلی و افزایش کارایی و اثر بخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد .

### ۳-۶- جامعه آماری پژوهش :

جامعه آماری پژوهش شامل شرکت ها و موسسات ارائه کننده خدمات حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی ، شرکت ها و موسسات ارائه دهنده خدمات مالی ، شرکت ها و سازمان های انتفاعی بهره مند از خدمات و سیستم حسابرسی داخلی ، اساتید دانشگاه ها و دانشجویان مقطع دکتری ، صاحب نظران شاغل در حرفه و انجمن های تخصصی حسابرسی داخلی و سایر صاحب نظران که به صورت مستقیم با فرآیند حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی درگیر هستند . در نهایت مدیران و صاحبان سرمایه و مدیریت ارشد و تصمیم گیران واحد های اقتصادی و تجاری سازمان های مختلف و شاغل و فعال در صنایع مختلف کشور می باشد

### ۴- تجزیه و تحلیل نتایج آماری پژوهش :

پس از آن که پرسشنامه بر اساس طیف پنج گزینه ای لیکرت طراحی و جهت گرد آوری داده های اولیه به جامعه آماری ارجاع گردید و از طریق بستر فضای مجازی پاسخ ها دریافت و پس از مطالعه و بررسی و مرتب سازی داده های خام در قالب فایل نرم افزار ( Excel ) بار گذاری گردید . جهت پردازش و بررسی های آماری و بدست آوردن نتایج یافته های پژوهش به صورت فایل مخصوص در اختیار نرم افزار پی ال اس ( pls ) قرار داده شد . در ادامه مقادیر خروجی نتایج آماری آزمون فرضیه حاصله جهت بحث و نتیجه گیری مرود تجزیه و تحلیل قرار می گیرد .

۴-۱- نتیجه آزمون روایی پژوهش : این آزمون در سطح روایی همگرا مورد بررسی قرار گرفت که آزمون روایی همگرا با بهره گیری از آزمون ( AVA ) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت . استاندارد قبولی این آزمون در صورتی است که مقادیر خروجی از این آزمون بیش از ۰/۵ باشد . بعبارتی دیگر می توان چنین نتیجه گیری کرد :

با توجه به نتایج و یافته ها آزمون روایی پژوهش در دو سطح روایی همگرا و واگرا مورد بررسی قرار گرفت که آزمون روایی همگرا از طریق آزمون AVE مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت در این آزمون مقادیر بیشتر از ۰/۵ . مورد تایید می باشد حال با توجه به آزمون AVE به شرح جدول ذیل تمامی مقادیر بالای ۰/۵ . بوده که این به معنی تایید روایی پژوهش می باشد.

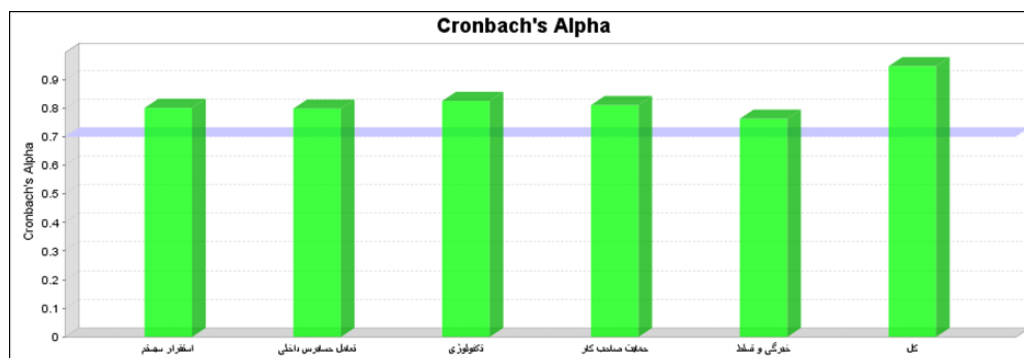
**Average Variance Extracted (AVE)**

	Original Sampl...	Sample Mean (M)	Standard Deviation (...)	T Statistics ( O /STDEV)	P Values
استقرار سیستم	0.6	0.6	0.0	13.4	0.0
تعامل حسابرس داخلی	0.6	0.6	0.0	16.1	0.0
تکنولوژی	0.7	0.7	0.0	18.0	0.0
حمایت صاحب کار	0.6	0.6	0.1	12.2	0.0
خبرگی و تسلط	0.6	0.6	0.0	13.3	0.0
کل	0.5	0.5	0.0	12.2	0.0

#### ۴-۲- نتیجه آزمون پایایی پژوهش :

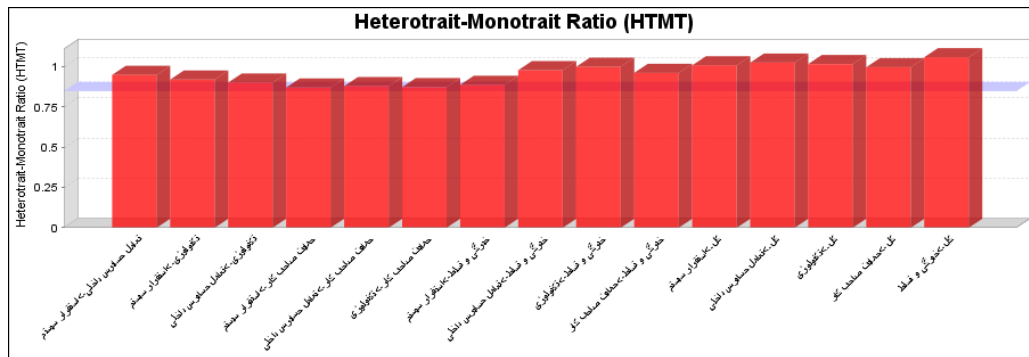
یکی از روش‌های محاسبه قابلیت اعتماد استفاده از فرمول کرونباخ است. این روش برای محاسبه هماهنگی درونی ابزار اندازه‌گیری از جمله پرسشنامه‌ها یا آزمون‌هایی که خصیصه‌های مختلف را اندازه‌گیری می‌کند بکار می‌رود. در این‌گونه ابزارها، پاسخ هر سؤال می‌تواند مقادیر عددی مختلف را اختیار کند. برای محاسبه ضریب آلفای کرونباخ ابتدا باید واریانس نمره‌های هر زیرمجموعه سؤال‌های پرسشنامه (یا زیر آزمون) و واریانس کل را محاسبه کرد.

پس از بررسی مقادیر خروجی طبق جدول زیر مشخص گردید مقادیر به دست آمده با رقم استاندارد مشخص شده برای قبولی آزمون مطابقت دارد. با توجه به نتایج حاصله برای آزمون پایایی پژوهش از آزمون آلفای کرونباخ که سخت‌گیرانه‌تر از سایر آزمونها بوده استفاده گردید که با توجه به خروجی ذیل نشان می‌دهد که در تمامی موارد مقادیر بالای ۰/۷ پایایی بوده که میتوان نتیجه گرفت که پژوهش دارای پایایی بوده و تایید می‌شود.



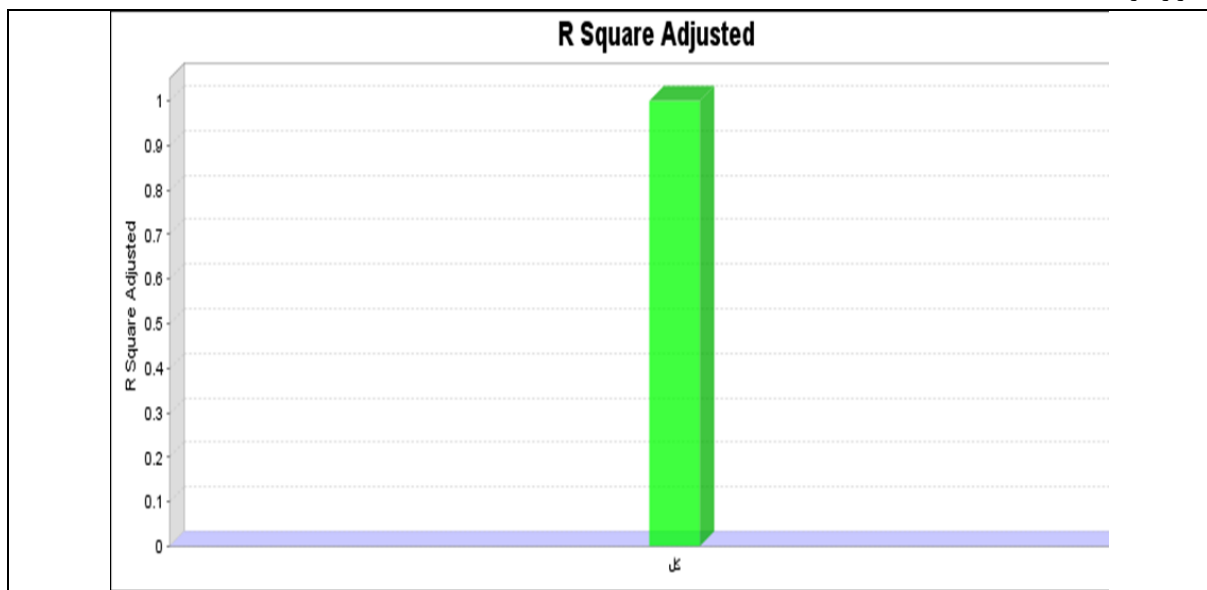
#### ۳-۴- نتیجه آزمون روایی واگرا :

جهت انجام آزمون روایی واگرا با توجه به نتایج حاصله از آزمون ( HTMT ) که مهمترین آزمون برای تایید یا رد نتایج استفاده شده است که برای تایید آزمون می بایست مقادیر کوچکتر از ۰/۸۵ باشد لیکن با توجه به مقادیر حاصل شده این آزمون مورد پذیرش قرار نگرفت.



#### ۴-۴- نتیجه آزمون کیفیت :

جهت آزمون کیفیت با توجه به نتایج حاصل شده از طریق آزمون R<sup>2</sup> تعدیل شده، آزمون F<sup>2</sup> و آزمون G<sup>2</sup> مورد بررسی قرار گرفت لیکن با توجه به مقادیر حاصل شده از مقدار آزمون R<sup>2</sup> تعدیل شده که می بایست بالای ۰/۵ باشد این آزمون مورد تایید قرار گرفت.



#### ۵-۴- نتایج آزمون G<sup>2</sup> :

نتایج آزمون G<sup>2</sup> که میبایست درصد تغییرات متغیرها را بین ۰ و ۱ نشان دهد و هرچقدر به ۱ نزدیکتر باشد بهتر خواهد بود لیکن با توجه به نتایج حاصل شده مقدار آزمون G<sup>2</sup> عدد ۰/۳ را نشان می دهد که بیانگر آن است که متغیر وابسته عدد مناسبی را نشان میدهد .

**Model\_Fit**

Fit Summary | rms Theta | Copy to Clipboard: Excel Format | R Format

rms Theta	0.3
-----------	-----

#### ۴-۶- آزمون برازش و کیفیت :

جهت آزمون برازش با توجه به نتایج حاصله آزمون SRMR مورد بررسی قرار گرفت که در این آزمون می بایست مقدار مربوطه کوچکتر از ۱/ باشد. لیکن باتوجه به مقادیر حاصل شده مقدار مربوطه ۱۳,۲/ بوده پس این آزمون مورد پذیرش قرار نگرفت.

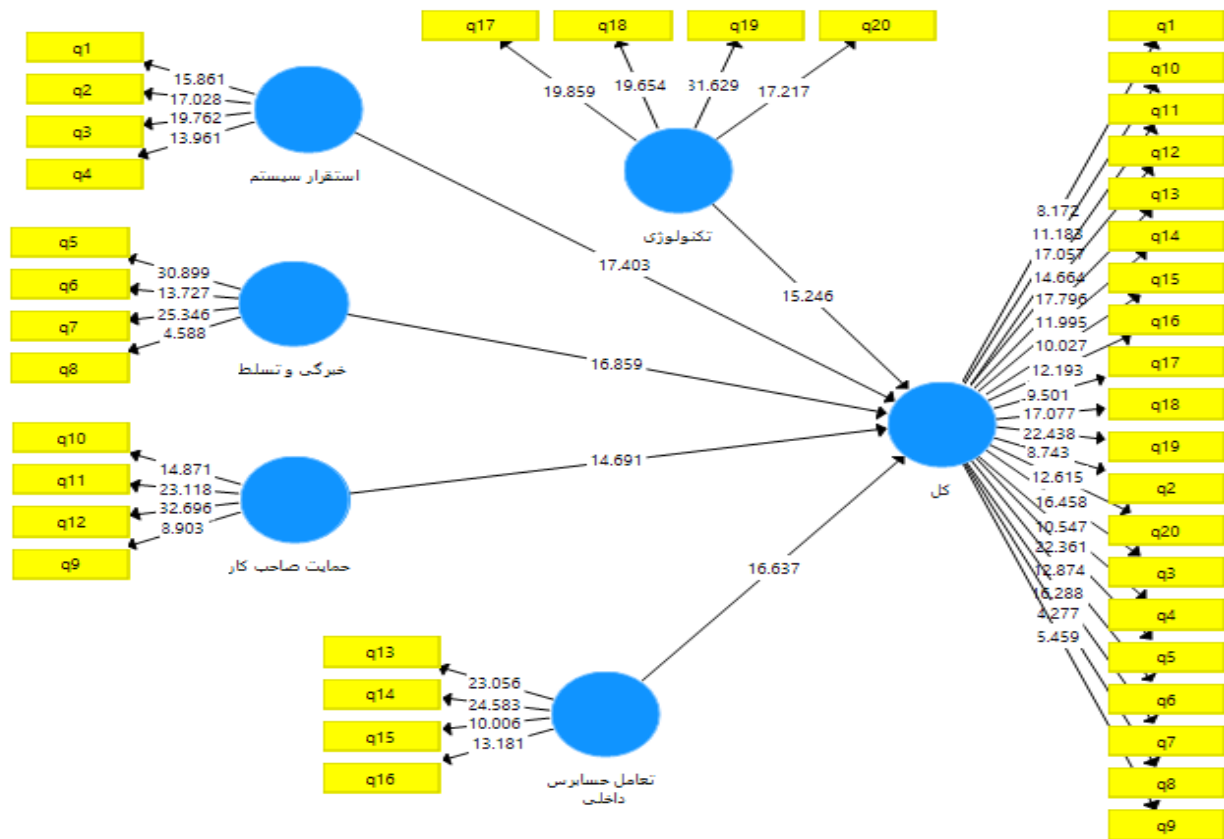
#### Model\_Fit

Fit Summary | rms Theta | Copy to Clipboard: Excel Format | R Format

	Saturated Model	Estimated Mo...
SRMR	0.1	0.1
d_ULS	13.2	13.2
d_G	n/a	n/a
Chi-Square	infinite	infinite
NFI	n/a	n/a

#### ۴-۷- نتیجه آزمون مدل ساختاری :

جهت تایید آزمون مدل ساختاری باید مقادیر بدست آمده بالاتر از عدد ۱/۹۶ باشد. بر اساس مقدار خروجی از آزمون تی که بالای عدد ۱/۹۶ می باشد، آزمون مدل ساختاری نیز مطابقت خود را با خروجی های استاندارد تعریف شده برای تایید شونده آزمون مدل ساختاری بروز داده است. می توان به طور خلاصه چنین نتیجه گیری کرد: باتوجه به اینکه در این آزمون می بایست مقادیر بالای ۱,۹۶ باشند پس ضریب T این آزمون نیز مورد تایید قرار گرفت.



#### ۵- بحث و نتیجه گیری و ارایه پیشنهادات

در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از جمع آوری نظرات عقاید خبرگان و صاحب نظران ، ... داده های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله های تاثیر گذار ذیل با توجه به خروجی نرم افزار آماری مناسب انتخاب شده در قالب پرسشنامه و فرضیه و مسئله پژوهش مشخص و مورد تایید قرار گرفتند :

- استقرار سیستم های کنترل داخلی کارآمد

- خبرگی - تسلط حسابری داخلی

- حمایت صاحبکار از حسابری داخلی

- تعامل مستمر با حسابری مستقل

- استفاده از تکنولوژی در فرآیند حسابری داخلی

با تکیه بر تجزیه و تحلیل های آماری پژوهش می توان چنین عنوان کرد : نتایج پژوهش نشان داد، بین مولفه های حسابری داخلی که شامل : استقرار سیستم های کنترل داخلی کارآمد ، خبرگی - تسلط حسابری داخلی ، حمایت صاحبکار از حسابری داخلی ، تعامل مستمر با حسابری مستقل ، استفاده از تکنولوژی در فرآیند حسابری داخلی و افزایش کارایی و اثر بخشی حسابری داخلی رابطه معنی داری وجود دارد و با افزایش کارایی و کیفیت مولفه های مذکور کارایی و اثر بخشی حسابری داخلی نیز افزوده می شود .

نتایج به دست آمده از تجزیه و تحلیل های آماری نشان می دهند که ، به هر میزان کنترل های داخلی سیستم حسابری داخلی قوی تر و کارآمد تر باشد ، اعتماد حسابراسان مستقل افزایش یافته و منجر به نمونه گیری کمتری از اقلام صورت های شده و در نهایت گزارش حسابری با دید مثبت ارایه می گردد. گزارش حسابری مثبت و قابل قبول باعث افزایش شفافیت در سیستم مالی

و سایر موارد می شود و باعث دلگرمی، اعتماد مضاعف صاحبان سرمایه و سرمایه گذاران بالقوه می گردد که این امر یکی از عوامل رشد و توسعه سازان های اقتصادی است.

بر این اساس این یافته ها ما بر آن شدیم مولفه های تاثیر گذار بر افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی داخلی و نتایج پژوهش را در قالب مقاله علمی در اختیار سازمان ها و شرکت های تجاری و مراکز دانشگاهی، مراکز علمی و سایر اشخاص حقیقی و حقوقی شاغل در حرفه حسابرسی داخلی قرار بدهیم.

#### ۵-۱- پیشنهادات برای پژوهش های آتی :

- بررسی مولفه های تاثیر گذار افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی داخلی از دیدگاه ذینفعان و صاحبان سرمایه .  
- بررسی مولفه های تاثیر گذار افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی داخلی با استفاده از به کارگیری تکنولوژی های روز دنیا و تجهیزات الکترونیکی .

- بررسی مولفه های تاثیر گذار افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی داخلی از دیدگاه کارکنان صنایع و سازمان های انتفاعی و شرکت های تجاری .

- منابع :

1-The Institute of Internal Auditors (IIA), Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, IPPF Practice Guide(2010)

۲- مجلات و نشریات حسابرسی ترجمه : ترجمه: علیرضا ساسانی، قربان اسکندری

۳- وب سایت تازه های حسابرسی