

## موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران

علی رحمانی<sup>۱</sup>، فاطمه قشقایی<sup>۲</sup>، آزاده مداحی<sup>۳</sup>

### چکیده

هدف این پژوهش، بررسی و شناخت موانع پیش‌روی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی وابسته به وزارت علوم است. به این منظور در پژوهش حاضر به بررسی نظرات نمونه‌ای ۱۹۳ نفر از کارشناسان ذی‌ربط امور مالی دانشگاهی و افراد حرفه‌ای شاغل در خارج از دانشگاه، پرداخته شده است. با استفاده از آزمون‌های آماری «t یک نمونه‌ای» و «تحلیل عاملی» موانع شناسایی و مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بدست آمده نشان می‌دهند که موانع پیش‌روی استقرار واحد حسابرسی داخلی، در ۳ گروه اصلی: «موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی»، «عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب» و «موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی» جای می‌گیرند. موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی شامل محدودیت‌های مرتبط با فرهنگ و قوانین حاکم بر محیط جامعه و محیط سازمانی می‌باشد. همچنین عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب، به محدودیت‌های مرتبط با ابعاد آموزشی که از سوی بخش‌های درون سازمانی و نهادهای حرفه‌ای جامعه تحت تاثیر قرار می‌گیرد، اشاره دارد. از سویی موانع مرتبط با کارکنان نیز به کمبود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی دانشگاه‌ها و عدم اشتغال حسابرسان مستقل با تجربه در زمینه حسابرسی داخلی اشاره می‌کند. نتایج بدست آمده در این پژوهش می‌تواند در هر برنامه تحوّل در حسابرسی داخلی بخش دولتی مورد توجه قرار گیرد و موفقیت برنامه را افزایش دهد.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی داخلی، موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی، دانشگاه‌های دولتی.

<sup>۱</sup> دکتری حسابداری، دانشیار دانشگاه الزهرا

<sup>۲</sup> دانشجوی کارشناسی ارشد، حسابداری/ نویسنده.مسئول: fatemehghashghaei@yahoo.com

<sup>۳</sup> دکتری حسابداری، استادیار دانشگاه الزهرا

## مقدمه

در سال‌های اخیر استفاده از خدمات حسابرسی داخلی، رشد چشمگیری در نهادهای دولتی و خصوصی جهان داشته است. سازمان بین‌المللی موسسات حسابرسی عالی «این‌توسای» نیز با هدف پیشرفت مداوم حسابرسی دولتی، در سطح بین‌المللی فعالیت می‌کند. این سازمان جهت دستیابی به اهدافش، تاکید بسیاری بر استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در بخش دولتی دارد. با توجه عضویت ایران از سال ۱۳۹۱ در این نهاد، تاکنون اقدام مؤثری جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی در نهادهای دولتی صورت نگرفته است؛ از سویی با توسعه خدمات حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های جهان و حتی تاسیس انجمن حسابرسان دانشکده و دانشگاه‌ها از سال ۱۹۵۸، تاکنون اقدام مؤثری در خصوص استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های ایران به‌ویژه دانشگاه‌های وابسته به وزارت علوم صورت نگرفته است.<sup>۴</sup> بی‌شک پیاده‌سازی چنین سازوکاری برای نظارت در دانشگاه‌ها با موانعی روبه‌رو است. بررسی دقیق‌تر موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی، می‌تواند گامی در جهت شناسایی موانع و تلاش برای برطرف کردن آن‌ها باشد. هدف این پژوهش بررسی و تشریح موانع پیش‌روی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی وابسته به وزارت علوم است. سوالاتی که این پژوهش به دنبال یافتن پاسخ آن‌هاست:

۱. موانع اصلی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران کدام‌اند؟

۲. چه محدودیت‌هایی زیر مجموعه هر یک از این موانع اصلی می‌شود؟

هدف این پژوهش در گام نخست، شناسایی موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی و در گام بعدی رتبه‌بندی اهمیت هر یک از موانع شناسایی شده می‌باشد، تا از این طریق امکان تمرکز بر مهمترین‌ها را میسر سازد.

## این‌توسای و آسوسای

سازمان بین‌المللی موسسات حسابرسی عالی «این‌توسای» یک سازمان بین‌دولتی، خودگردان، مستقل، و غیرسیاسی برای موسسات حسابرسی دولتی سراسر جهان است؛ و همکاری مشورتی تنگاتنگی نیز با شورای اقتصادی و اجتماعی سازمان ملل متحد «اکوسوک»<sup>۵</sup> دارد. تلاش‌های این نهاد، چارچوبی نهادینه شده برای موسسات حسابرسی عالی فراهم کرده است تا از این

4. The Association of College and University Auditors (ACUA)

5. Economic and Social Council ( ECOSOC )

طریق به توسعه و انتقال دانش، بهبود حسابرسی دولتی در سراسر جهان و افزایش ظرفیت‌های حرفه‌ای در کشورهای تحت حمایتش (عضو) پردازد. هدف اینتوسای از تبادل تجربه، یافته‌ها و دیدگاه‌ها میان اعضایش، پیشرفت مداوم حسابرسی دولتی با توجه به تحولات جدید است. اعضای اینتوسای را دیوان محاسبات کشورهای جهان (سازمان‌های عالی حسابرسی دولتی) تشکیل می‌دهند. اینتوسای طی شش دهه گذشته، چارچوبی نهادینه شده را برای موسسات حسابرسی عالی کشورهای جهان فراهم کرده است؛ و از این راه، نقشی تاثیرگذار در ایجاد و انتقال دانش، بهبود حسابرسی دولتی جهان، و تقویت ظرفیت‌های حرفه‌ای آن داشته است. این سازمان بین‌المللی در راستای تحقق شعار خود: «تجربه مشترک، منافع برای همه» تبادل دانش و تجربه را بین اعضایش سامان‌دهی می‌کند؛ تا از این راه، پیشرفت مستمر حسابرسی دولتی در جهان تضمین شود. «استانداردهای بین‌المللی موسسات حسابرسی عالی»<sup>۱</sup> عنوان استانداردهایی است که از سوی اینتوسای به عنوان معیارهایی برای انجام حسابرسی مستقل توسط موسسات حسابرسی دولتی وضع می‌شوند (قاسمی، ۱۳۹۰). سازمان بین‌المللی موسسات حسابرسی عالی «آسوسای» کارگروه منطقه‌ای اینتوسای در آسیا است.

### اینتوسای و حسابرسی داخلی

اینتوسای یکی از مدافعان استقرار واحد حسابرسی داخلی مستقل<sup>۲</sup> در سازمان‌های بخش عمومی است. استاندارد بین‌المللی شماره ۱۶۱۰ اینتوسای<sup>۳</sup> «استفاده از خدمات حسابرسان داخلی» را بیان کرده است. اینتوسای در راهنمای ۹۱۰۰-۹۲۳۰<sup>۴</sup> خود به ارائه راهنمایی‌هایی جهت «راهبری خوب»<sup>۵</sup> پرداخته است. در راهنمای ۹۱۰۰ اینتوسای آمده است: «موسسات حسابرسی عالی همچنین تمایل بسیاری به اطمینان یافتن از این دارند که «واحد حسابرسی داخلی قوی» در هر جایی که مورد نیاز است، استقرار یافته است. این گونه واحدهای حسابرسی می‌توانند با فراهم آوردن ابزارهایی برای بهبود مستمر عملیات سازمان، عنصری مهم برای کنترل داخلی باشند. اگرچه در بعضی از کشورها، واحد حسابرسی داخلی ممکن است ضعف استقلال داشته باشد، ضعیف باشد و یا حتی وجود نداشته باشد. در این موارد، در صورت امکان،

1. International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs)
2. Independent Internal audit
3. ISSAI 1610
4. INTOSAI GOVs 9100 - 9230
5. Good Governance

SAI<sup>۱</sup> باید پیشنهادهای و کمک‌هایی برای استقرار و توسعه این ظرفیت‌ها ارائه دهد و از استقلال عملکرد حسابرسان داخلی اطمینان یابد. استقرار واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی، سیگنال بسیار قوی از سوی مدیریت و به این معنی است که کنترل‌های داخلی با اهمیت‌اند.» در ادامه آمده است: «به‌منظور اثربخش بودن کارکردهای حسابرسی داخلی، ضروری است که کارکنان واحد حسابرسی داخلی مستقل از مدیریت باشند، به صورت بی‌طرف و بدون سوگیری فعالیت کنند، گزارش صحیح و صادقانه خود را به بالاترین سطح اختیار در سازمان تحویل دهند؛» «جهت راهنمایی‌های حرفه‌ای، حسابرسان داخلی باید از «چارچوب عملکرد حرفه‌ای<sup>۲</sup>» ارائه شده از سوی انجمن حسابرسان داخلی<sup>۳</sup> استفاده کنند. علاوه بر این حسابرسان داخلی باید از اصول اخلاقی اینتوسای<sup>۴</sup> نیز به صورت همزمان مطابقت نمایند.» نماینده ایران در اینتوسای «دیوان محاسبات کشوری<sup>۵</sup>» است که از سال ۲۰۱۰ (۱۳۹۱) به عضویت این نهاد در آمده است. دیوان محاسبات کشور، مؤسسه‌ای دولتی است که در امور مالی و اداری مستقل می‌باشد و زیر نظر مجلس شورای اسلامی به‌عنوان بازوی نظارتی آن عمل می‌نماید. این دیوان به کلیه حساب‌های وزارتخانه، مؤسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که به گونه‌ای از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظارت خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید.

با بررسی و مرور پیشینه و مبانی نظری موجود، به‌طور کلی موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در سه گروه طبقه‌بندی شد: «موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی»، «عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب»، «موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی». پیشینه مرتبط با این سه گروه اصلی موانع، در زیر مورد بررسی قرار گرفته است، هر چند مواردی بین این سه طبقه هم‌پوشانی دارد.

1. SAI
2. Professional Practices Framework (PPF)
3. IIA
4. INTOSAI Code of Ethics
5. The Supreme Audit Court of Iran (SAC)

الف) موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی: عوامل زیر به عنوان شایع‌ترین موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی شناخته شده‌اند:

شناخت ناکافی روسا و هیئت امنای دانشگاه‌ها از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی: الزبان و سان (۲۰۱۳) معتقدند که از مهمترین موانع استقرار مناسب حسابرسی داخلی، درک و شناخت نادرست از رسالت حسابرسان داخلی در سازمان‌های بخش عمومی است. یکی از پیامدهای این امر به رسمیت نشناختن گزارش‌ها و نتایج یافته‌های حسابرس داخلی است و گزارش‌های ایشان کاربرد محدودی در عمل خواهد داشت. (پاکروان، ۱۳۹۲، نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶، انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، ۲۰۱۱). کم توجهی مدیریت منجر به کاهش استقلال حسابرسان داخلی، کاهش شایستگی اعضای تیم حسابرسی داخلی، کمبود بودجه این بخش، تخصیص اندک کارکنان و امکانات (مانند رایانه، دستگاه کپی، فاکس و غیره) به این واحد سازمانی و عدم تمایل سازمان در پذیرش حسابرس داخلی و نظرات وی می‌شود. عدم شناخت کافی مدیریت، کارکنان و گاهی بعضی از حسابرسان داخلی از نقش و مسئولیت حسابرسی داخلی در سازمان، یکی از بزرگ‌ترین موانع استقرار حسابرسی داخلی است. بسیاری از مدیران ارشد، اطلاع ندارند که امروزه نقش حسابرسان داخلی فراتر از نقش سنتی آنان (حسابرسی مالی و رعایت) است. برداشت مدیریت از حسابرسی داخلی ممکن است تنها به جلوگیری و کشف خطا و تقلب، و ارائه گزارش در چارچوب قرارداد، محدود شود؛ این در حالی است که حسابرس داخلی خود را موظف به ارزیابی کارایی و اثربخشی و صرفه اقتصادی عملیات سازمان و سیستم کنترل داخلی و نیز ارائه پیشنهادهاى اصلاحی می‌داند. مدیریت، حسابرس داخلی را محدود به حسابرسی مالی و حسابداری، آن‌هم در سطوح سازمانی پایین می‌داند، اما حسابرس داخلی خود را موظف و مجاز به بررسی تمام عملیات سازمانی در همه سطوح می‌داند. (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹)

ناآشنایی کارکنان دانشگاه با ماهیت و اهداف حسابرسی داخلی: نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶)، ناآشنایی کارکنان سازمان با حسابرسی داخلی را از موانع استقرار حسابرسی داخلی شناسایی نمودند. حسابرسان داخلی می‌تواند نقش مشاور برای کمیته حسابرسی و هیئت مدیره داشته باشد (فری‌را، ۲۰۰۷، انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۲). همچنین در نهادهای دولتی حسابرسی داخلی می‌تواند در فرایندهای کنترل بودجه‌ای به مدیریت سازمان کمک کند.

(آستین، ۲۰۱۱). در بسیاری از موارد نگاه صاحبکار، یعنی مدیر یا کارمند مورد رسیدگی، به حسابرسی داخلی مانند یک پلیس است که یک‌سری اختیارات رسمی ناشی از جایگاه سازمانی‌اش دارد. (سکالوندا، ۱۹۹۹).

عدم اطلاع رسانی و فرهنگ‌سازی در زمینه حسابرسی داخلی: نبود فرهنگ استقبال از فنون نوین و اثربخش‌تر رسیدگی، مقاومت افراد و سازمان‌ها در برابر تغییرات، نبود فرهنگ عارضه‌یابی در سازمان‌ها، و در نهایت نبود فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌دهی مناسب در سازمان‌ها و نهادهای دولتی، از جمله موانع مهم جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی است (مهام، حیدرپور و حسینی، ۱۳۸۹). عدم اطلاع رسانی و فرهنگ‌سازی در زمینه حسابرسی داخلی یکی از مهمترین موانع جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی است (کثیری، ۱۳۹۲). حتی در اغلب سازمان‌های دولتی که واحدی به نام حسابرسی داخلی ایجاد شده است، معمولاً به انجام وظایفی کم‌رنگ از وظایف اصلی حسابرسی داخلی می‌پردازد و تنها در چارچوب دستورالعمل‌های اداری مصوب و به‌طور عمده وظایفی چون کنترل اسناد و مدارک (و به‌نوعی حسابرسی رعایت) پرداخته‌اند (زلفی، ۱۳۸۸). ترویج فرهنگ استفاده از خدمات حرفه‌ای به‌ویژه در مورد خدمات حرفه‌ای حسابرسان داخلی، گامی در راستای مرتفع کردن موانع استفاده و استقرار چنین واحدهای حرفه‌ای است. (نادریان، ۱۳۸۸)

عدم حمایت مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی: یکی از موانع مهمی که استقرار حسابرسی داخلی با آن مواجه است، کمبود حمایت از سوی مدیریت سازمان است (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶، مهام و تک روستا، ۱۳۹۱). تاکید و اصراری که برای ایجاد واحد حسابرسی داخلی در سازمان‌ها وجود دارد، موجب ایجاد دید منفی به این واحد شده است؛ در نتیجه حمایت اندک از سوی مدیریت را در پی داشته است (الزبان و سان، ۲۰۱۳). حمایت مدیریت ارشد از واحد حسابرسی داخلی، مهمترین محرک برای فعالیت حسابرسان داخلی است.

تمرکزگرایی مدیران سازمان‌ها: تمرکزگرایی مدیران از عوامل عدم بکارگیری حسابرسی داخلی است. گاهی گزینه قدرت طلبی افراد یا فرهنگ فردگرایی موانعی برای استقرار واحد حسابرسی داخلی به حساب می‌آیند (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹). ممکن است حسابرسان داخلی به دلیل محدودیت‌های تحمیل شده از سوی مدیران، نتوانند تمام فرایندهای مدیریتی را بررسی کنند. به‌منظور حداکثرسازی منافع حسابرسان داخلی برای سازمان، نباید هیچ‌گونه محدودیتی

در رسیدگی آنان به حوزه اختیاری مدیران ارشد و هیئت مدیره وجود داشته باشد (کیمبو، ۱۹۹۸).

نبود برنامه و دستورالعمل مناسب برای عملیات حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها: نبودن برنامه مناسب برای اجرای عملیات حسابرسی داخلی، محدودیتی بزرگ پیش‌روی استقرار و فعالیت این واحد است (الزبان و سان، ۲۰۱۳، نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶). حسابرسی داخلی بخشی از یک سیستم شفاف و پاسخگو است. برنامه‌های سالانه حسابرسی داخلی باید توسط سطوح بالای سازمانی مورد بحث و در نتیجه تصویب قرار گیرند و منعکس کننده حمایت آنان از حسابرسی داخلی باشند (سکالوندا، ۱۹۹۹). مهم و تک روستا (۱۳۹۱) نیز به نبود دستورالعمل‌های مناسب حسابرسی به‌عنوان مانعی جهت ارزیابی کنترل‌های داخلی از سوی حسابرسان اشاره کرده‌اند.

نبود کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها: استقرار یک کمیته حسابرسی قوی، می‌تواند عاملی مهم در حمایت از فعالیت‌های حسابرسی داخلی باشد (سکالوندا، ۱۹۹۹). گاهی وجود واحدی جهت ایجاد هماهنگی بین حسابرسان داخلی و با سایر واحدهای نظارتی در سازمان، عاملی جهت تسهیل استقرار واحد حسابرسی داخلی می‌شود (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶).

ب) عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب: با بررسی پیشینه پژوهش‌های انجام شده در زمینه موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی، موانع زیر از جمله موانع مربوط به عدم شناخت، آگاهی و هماهنگی مناسب جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی هستند:

اعتقاد مدیران سازمان به عدم نیاز به حسابرسی داخلی با توجه به حسابرسی‌های مستقل: گاهی اعتقاد نداشتن مدیران سازمان به عدم نیاز به حسابرسی داخلی با توجه به حسابرسی‌های مستقل، مانع از استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها می‌شود (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶). اما باید دقت داشت که نقش حسابرسان داخلی گستره‌ای فراتر از حسابرسان مستقل را در برمی‌گیرد. اعتقاد مدیران به مقرون به صرفه نبودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی، مانعی برای استقرار واحد حسابرسی داخلی است (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶). محدودیت متاثر از رعایت اصل فزونی منافع طراحی و استقرار سیستم‌های نظارتی و کنترلی بر مخارج آن‌ها یکی از کلیدی‌ترین اصولی است که بر استقرار حسابرسی داخلی نیز اثرگذار است. گاهی به دلیل مخارج بالای استقرار واحد حسابرسی داخلی، بنابر دلایلی مانند: عدم توسعه استفاده از فناوری

اطلاعات و غیره، مانعی جهت توجیه صرفه اقتصادی استقرار واحد حسابرسی داخلی می‌شود، و کارایی سیستم را کاهش می‌دهد (پورنعمت، ۱۳۸۱).

عدم تخصیص منابع کافی به حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها: گاهی این سوال مطرح می‌شود که چه میزان از منابع سازمانی باید به حسابرسی داخلی اختصاص یابد (آندرسون، ۲۰۰۹). در پژوهشی که توسط الزبان<sup>۱</sup> و سان<sup>۲</sup> (۲۰۱۳)، در رابطه با موانع حسابرسی داخلی در بخش عمومی، انجام شده است، یکی از دلایل و نکات مهمی که مانع از استقرار حسابرسی داخلی می‌شود، کمبود منابع و امکانات تخصیص داده شده به بخش حسابرسی داخلی است. (الزبان و سان، ۲۰۱۳) کمبود امکانات نرم افزاری و ابزارهای مبتنی بر رایانه، جهت برنامه‌ریزی و مدیریت حسابرسی داخلی، موجب افزایش هزینه‌های حسابرسی داخلی و در نتیجه استفاده کمتر از این خدمت شده است؛ برای مثال، وجود دسترسی به سیستم‌های نرم‌افزاری و اطلاعاتی در واحد حسابرسی داخلی این هدف را مهیا می‌سازد که حساب‌برسان بدون خروج از دفاتر کار خود، بخشی از حسابرسی مورد نظر را اجرایی کنند (پاکروان، ۱۳۹۲). از جمله عوامل دیگری که مانع از استقرار حسابرسی داخلی می‌شود، کمبود منابع مالی و کمبود تعداد کارکنان بخش حسابرسی داخلی است (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (الزبان و سان، ۲۰۱۳). نبود امکانات فنی مناسب، نبود تجهیزات، نرم‌افزارهای مناسب و دانش مناسب در زمینه حسابرسی داخلی، نبودن مهارت و تخصص لازم در بکارگیری مؤثر فنون تحلیلی تخصصی حسابرسی داخلی و انجام مراحل اجرایی آن به‌نحوی که موجب حصول اطمینان از دستیابی به اهداف حسابرسی داخلی شود. (مهام، حیدرپور و حسینی، ۱۳۸۹)

حسابرسی داخلی نباید از جنبه‌های ذیل محدودیت داشته باشد:

**کارکنان:** بخش حسابرسی داخلی باید از نظر تعداد، تخصص و تجربه درحد قابل قبول و مورد نیاز باشند. کارکنان این بخش باید به‌دقت انتخاب شوند و به درستی آموزش ببینند تا بتوانند به‌نحو مطلوبی ادای مسئولیت کنند.

**اطلاعات:** اطلاعات قابل اتکا اصلی‌ترین رکن حسابرسی داخلی هستند و برای تدوین برنامه حسابرسی مورد نیاز است.



نبود استانداردها و یا مدارک حرفه‌ای برای حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها: مدارک حرفه‌ای به عنوان شاخص‌های مهم مهارت‌های حرفه‌ای در نظر گرفته می‌شوند. نبود مدارک حرفه‌ای مناسب، ناآشنایی با این مدارک و یا بی‌توجهی به اهمیت این مدارک از جمله مشکلاتی است که در این بخش مشاهده شده‌است (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (زلفی، ۱۳۸۸). گاهی تحصیل مدارک حرفه‌ای با توجه به پیش شرط‌هایی که برای آن‌ها گذاشته می‌شود، دشوار می‌گردد، یا اینکه آزمون چنین مدارکی را بسیار سخت طراحی می‌کنند که چندان معقول نباشد و حدنصاب امتیاز را بسیار بالا قرار می‌دهند. در نتیجه انگیزه افراد برای کسب چنین مدارکی پایین می‌آید. (الزبان و سان، ۲۰۱۳)

نامناسب بودن دروس دانشگاهی با عمل حسابرسی داخلی: یکی از موانع مهم، نامناسب بودن آموزش‌های دانشگاهی با اجرای حسابرسی داخلی در عمل است و می‌تواند منجر به ضعف عملکرد حسابرسان داخلی شود (الزبان و سان، ۲۰۱۳، نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶). زلفی (۱۳۸۸) نبود رشته دانشگاهی به نام «حسابرسی داخلی» و یا عدم کفایت واحدهای درسی حسابرسی در رشته حسابداری، را مانعی برای توسعه حسابرسی داخلی و تربیت نیروی انسانی کافی جهت ارائه خدمت در این زمینه اشاره نموده است.

عدم الزام قانونی دانشگاه‌ها به ایجاد واحد حسابرسی داخلی: نبود الزامات قانونی مناسب از سوی مراجع قانون‌گذار و ذی‌صلاح برای اجرای حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها به صورت دوره‌ای، یکنواخت و منظم می‌تواند عاملی جهت عدم بکارگیری این خدمت در سازمان‌ها باشد (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹)، (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (مهام، حیدرپور و حسینی، ۱۳۸۹). زلفی (۱۳۸۸) نبود الزامات قانونی مناسب در خصوص استفاده از خدمات حسابرسان داخلی حرفه‌ای را مانعی برای گسترش استفاده از خدمات حسابرسان داخلی می‌داند.

نبود انجمن حرفه‌ای حسابرسی داخلی باسابقه: نبود انجمن حرفه‌ای باسابقه و فعال، مانعی برای تشکیل واحد حسابرسی داخلی در بسیاری از سازمان‌ها است (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (زلفی، ۱۳۸۸). علی‌رغم تاسیس انجمن حسابرسان داخلی ایران در سال‌های اخیر، به دلیل تازه تاسیس بودن انجمن، فرصت‌های رشد در این زمینه بسیار است. تحقق اهداف حرفه‌ای، رشد و تعالی آن، در گرو عملکرد مسئولان همه ارکان و اعضای آن است. (نادریان، ۱۳۸۸) بی‌شک حضور انجمن حرفه‌ای پرسابقه و فعال در این زمینه، می‌تواند نقش تعیین‌کننده‌ای داشته باشد. کراهی مقدم و مرادی (۱۳۸۴)، یکی از دلایل مهم رشد و تکامل حرفه حسابرسی داخلی

در ایالات متحده را وجود انجمن حرفه‌ای حسابرسان داخلی دانستند که در سال ۱۹۴۱ در این کشور تشکیل شده است. این انجمن که دارای اقتدار و مرجعیت است، به‌مثابه پیشاهنگ در امر آموزش، اطلاع‌رسانی در زمینه استانداردها، صدور گواهینامه، انجام تحقیقات، و ارائه رهنمودهای فنی در سراسر جهان و برای همه اعضا، شناخته شده است.

ج) موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی: با بررسی پیشینه پژوهش‌های انجام شده در این زمینه، علل زیر از شایع‌ترین موانع مرتبط با کارکنان، جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی شناخته شده است:

پایین بودن حق الزحمه حسابرسان داخلی: پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی، یکی از موانع اجرای فرایندهای حسابرسی است (نادریان، ۱۳۸۸). الزبان و سان (۲۰۱۳) ممکن است به دلیل بالا بودن حقوق و مزایای کارکنان سایر بخش‌های سازمانی، کارکنان با صلاحیت حسابرسی داخلی تمایل داشته باشند به منظور کسب حقوق و مزایای بالاتر، در بخش‌های دیگر سازمان فعالیت کنند (الزبان و سان، ۲۰۱۳). مهام و تک‌روستا (۱۳۹۱) نیز در پژوهش خود به پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسان به‌عنوان عاملی بازدارنده در رسیدگی‌های حسابرسان برای ارزیابی کنترل‌های داخلی اشاره کرده‌اند.

عدم اشتغال حسابرسان مستقل با تجربه در زمینه حسابرسی داخلی: عدم اشتغال حسابرسان مستقل با تجربه در زمینه حسابرسی داخلی، مانعی برای استقرار واحد حسابرسی داخلی است. (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)

کمبود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها: آندرسون (۲۰۰۹) در پژوهش خود به این نتیجه رسیده که نبود نیروی متخصص حسابرسی دانشگاه‌ها، می‌تواند محدودیت بزرگی برای اجرای حسابرسی داخلی باشد. منظور از نیروی متخصص شامل کارکنانی که ترکیب معقولی از دانش، مهارت‌ها و شایستگی را دارا باشند. پژوهش‌آندرسون نشان داده است که کارکنان بخش حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها در زمینه‌های زیر (به ترتیب اولویت) نیازمند آموزش، ارتقا و بهبود هستند: مهارت‌های IT، مهارت‌های حسابرسی تخصصی، مهارت‌های عمومی حسابرسی، مهارت‌های پیشرفته حسابرسی، مهارت حسابرسی رعایت و مهارت حسابرسی تقلب (آندرسون، ۲۰۰۹).

الزبان و سان (۲۰۱۳)، نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶) نیز نبود نیروی متخصص را مانعی بزرگ برای انجام حسابرسی داخلی می‌دانند. عوامل زیادی در ایجاد این مشکل دخیل بودند که از

جمله آنان می‌توان به مشکلات استخدام کارکنان، تحصیلات و دانش کارکنان، صلاحیت‌های حرفه‌ای، تجربه کاری و بهبود مستمر اشاره نمود. محدودیت دیگر این است که معیار مشخصی برای استخدام کارکنان بخش حسابرسی داخلی وجود ندارد و در بسیاری از موارد سلیقه مدیران، به عنوان معیار، در نظر گرفته می‌شود. گاهی کارکنان بخش حسابرسی داخلی تحصیلاتی نامرتبط با امور مالی و حسابرسی دارند و به این ترتیب دانش آن‌ها فقط جنبه تجربی دارد. گاهی نبود کارکنان با صلاحیت، به مشکل انتخاب سازمان مربوط نمی‌شود، بلکه کمبود نیروی متخصص در حسابرسی داخلی در سطح جامعه، سازمان را وادار به چنین انتخابی نموده است. در این حالت شما اگر هم معیارهای صحیح و کاملی برای انتخاب و گزینش کارکنان داشته باشید، این معیارها اثربخشی چندانی نخواهند داشت (الزبان و سان، ۲۰۱۳).

زلقی (۱۳۸۸) و نادریان (۱۳۸۸) نیز کمبود نیروی انسانی متخصص در زمینه حسابرسی را مانعی برای استفاده از خدمات حرفه حسابرسی دانسته است.

بر مبنای پژوهش‌های فوق، ماتریس نظریه این پژوهش به شرح نمایه (۱) است. عوامل شناسایی شده به شرح زیر مبنای تدوین پرسشنامه این پژوهش قرار گرفت.

| نمایه (۱): ماتریس نظریه پژوهش: موانع استقرار حسابرسی داخلی |   |   |
|--|---|---|
| شماره عامل   | عوامل استخراج شده   | منابع پژوهش   |
| ۱  | شناخت ناکافی ریاست و هیئت امنای دانشگاه‌ها از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی | (الزبان و سان، ۲۰۱۳)، (پاکروان، ۱۳۹۲)، (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹)، (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (نادریان، ۱۳۸۸) |
| ۲  | ناآشنایی کارکنان سازمان با ماهیت و اهداف حسابرسی داخلی                  | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)   |
| ۳  | دید منفی و پلیس گونه کارکنان سازمان به حسابرسی داخلی                    | (سکالوندا، ۱۹۹۹)  |
| ۴  | عدم اطلاع رسانی و فرهنگ‌سازی در زمینه حسابرسی داخلی                     | (فصلنامه بورس، ۱۳۹۲)، (زلقی، ۱۳۸۸)، (نادریان، ۱۳۸۸)، (مهام، حیدرپور و حسینی، ۱۳۸۹).                             |

| نمایه (۱): ماتریس نظریه پژوهش: موانع استقرار حسابرسی داخلی |   |  |
|--|---|--|
| شماره عامل   | عوامل استخراج شده   | منابع پژوهش  |
| ۵  | حمایت نکردن مدیریت ارشد سازمان از حسابرسی داخلی   | (الزبان و سان، ۲۰۱۳)، (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (مهام و تک روستا، ۱۳۹۱)   |
| ۶  | عدم تمایل مدیران سازمان به ارزیابی عملکردشان از سوی فردی مستقل                            | (کیمبو، ۱۹۹۸)، (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹)  |
| ۷  | تمرکزگرایی مدیران سازمان‌ها و عدم تمایل آن‌ها به اختیاردی به واحد حسابرسی داخلی           | (کیمبو، ۱۹۹۸)، (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹)  |
| ۸  | عدم اتکای حسابرسان مستقل به نتایج کار حسابرسان داخلی                                      | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)  |
| ۹  | اعتقاد مدیران سازمان به عدم نیاز به حسابرسی داخلی باتوجه به حسابرسی‌های مستقل             | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)  |
| ۱۰   | اعتقاد مدیران به مقرون به صرفه نبودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی                             | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (پورنعمت، ۱۳۸۱)   |
| ۱۱   | نبود برنامه و دستورالعمل مناسب برای اجرای عملیات حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها              | (الزبان و سان، ۲۰۱۳)، (سکالوندا، ۱۹۹۹)، (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (زلفی، ۱۳۸۸)، (مهام و تک روستا، ۱۳۹۱)         |
| ۱۲   | نبود کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها  | (سکالوندا، ۱۹۹۹)   |
| ۱۳   | کمبود منابع (مالی، نیروی انسانی و ..) و امکانات تخصیص داده شده برای استقرار حسابرسی داخلی | (الزبان و سان، ۲۰۱۳)، (آندرسون، ۲۰۰۹)، (پاکروان، ۱۳۹۲)، (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (مهام، حیدرپور و حسینی، ۱۳۸۹) |
| ۱۴   | نبود واحدی برای ایجاد هماهنگی بین حسابرسان داخلی و با سایر واحدهای نظارتی در سازمان       | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)  |
| ۱۵   | نبود استاندارد یا مدارک حرفه‌ای مناسب برای حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها                       | (الزبان و سان، ۲۰۱۳)، (زلفی، ۱۳۸۸)، (مهام و تک روستا، ۱۳۹۱)  |

| نمایه (۱): ماتریس نظریه پژوهش: موانع استقرار حسابرسی داخلی |  |   |
|--|--|---|
| شماره عامل   | عوامل استخراج شده  | منابع پژوهش   |
| ۱۶   | نامناسب بودن آموزش‌های دانشگاهی با اجرای حسابرسی داخلی در عمل                    | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)،<br>(الزبان و سان، ۲۰۱۳)، (زلقی، ۱۳۸۸)،<br>(مهام و تک روستا، ۱۳۹۱)، (نادریان، ۱۳۸۸) |
| ۱۷   | نبود رشته یا گرایش دانشگاهی تخصصی در زمینه حسابرسی داخلی                         | (زلقی، ۱۳۸۸)، (مهام و تک روستا، ۱۳۹۱)   |
| ۱۸   | عدم الزام قانونی دانشگاه‌ها به ایجاد واحد حسابرسی داخلی                          | (علوی طبری و عصابخش، ۱۳۸۹)،<br>(نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)، (زلقی، ۱۳۸۸)، (مهام، حیدرپور و حسینی، ۱۳۸۹).        |
| ۱۹   | نبود انجمن حسابرسی داخلی با سابقه  | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)،<br>(زلقی، ۱۳۸۸)، (نادریان، ۱۳۸۸)،<br>(کراهی مقدم و مرادی، ۱۳۸۴)                    |
| ۲۰   | پایین بودن حق الزحمه کارکنان واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با کارکنان سایر واحدها | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)،<br>(الزبان و سان، ۲۰۱۳)، (مهام و تک روستا، ۱۳۹۱)                                   |
| ۲۱   | نبود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی دانشگاه‌ها                                     | (آندرسون، ۲۰۰۹)، (الزبان و سان، ۲۰۱۳)، (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)،<br>(زلقی، ۱۳۸۸)، (نادریان، ۱۳۸۸)            |
| ۲۲   | عدم اشتغال حسابرسان مستقل باتجربه در زمینه حسابرسی داخلی                         | (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶)،  |

### پرسش پژوهش

این پژوهش دو سوال اصلی دارد:

- ۱- موانع اصلی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران کدام‌اند؟
- ۲- چه محدودیت‌هایی زیر مجموعه هر یک از این موانع اصلی می‌شود؟

## روش پژوهش

پژوهش حاضر پیمایشی و کاربردی است. این پژوهش به بررسی موانع اصلی جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی وابسته به وزارت علوم پرداخته است. همچنین رتبه‌بندی محدودیت‌های ایجاد از سوی هر یک از موانع، را نیز بررسی نموده است. به این منظور پرسشنامه‌ای شامل ۲۲ گزاره که توسط پژوهشگران تدوین و مورد استفاده قرار گرفت. جهت سنجش روایی پرسشنامه، از نظرات متخصصان حرفه‌ای و استادان دانشگاهی، استفاده شد؛ هر چند که ماتریس نظریه هم اطمینان نسبی از روایی پرسشنامه فراهم می‌نماید. پایایی پرسشنامه با استفاده از آلفای کرونباخ مورد آزمون قرار گرفت که با توجه به نتایج بدست آمده (۰.۹۱۶) از پایایی پرسشنامه اطمینان حاصل شد. جامعه آماری این پژوهش را کارشناسان ذی‌ربط امور مالی دانشگاه‌های دولتی ایران (مدیران مالی، معاونان مالی و اداری، کارشناسان مالی و حسابرسان مستقل دانشگاه‌ها)؛ کارکنان حرفه‌ای در زمینه مالی و شاغل در خارج از دانشگاه‌ها (حسابرسان سازمان حسابرسی، ذی‌حسابان و کارشناسان وزارت اقتصاد و دارایی و سایر افراد حرفه‌ای نظیر اعضای انجمن حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل) تشکیل می‌دهند.

نمونه‌گیری با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده از جامعه آماری انجام شده است. از آنجا که جامعه آماری پژوهش گسترده و حجم آن نامحدود در نظر گرفته شد، برای تعیین حجم نمونه از فرمول آماری زیر استفاده شد:

$$n_0 = \frac{z_{\alpha}^2 pq}{d^2} = \frac{(1.96)^2 (0.5)(0.5)}{(0.09)^2} = 118$$

N حجم نمونه

Z مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد متناظر با سطح اطمینان  $(1-\alpha)$ ، که در سطح اطمینان

۹۵ درصد برابر ۱.۹۶ است.

P مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است. q درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه

هستند ( $q=1-p$ )

d مقدار اشتباه مجاز یا دقت برآورد (خطای ۹ درصد)

حداقل حجم نمونه با سطح اطمینان ۹۵ درصد و سطح اشتباه مجاز ۹ درصد، ۱۱۸ نمونه بدست آمد (آذر و مومنی، ۱۳۸۵). در نهایت تعداد ۲۵۰ پرسشنامه توزیع گردید و ۱۹۳ پرسشنامه از اعضای جامعه آماری جمع‌آوری شد. جمع‌آوری پرسشنامه از اعضای جامعه آماری خارج از شهر تهران به صورت الکترونیکی و در شهر تهران به صورت مراجعه حضوری و ارسال الکترونیکی انجام شد.

از نرم‌افزار آماری اسپاس اس ۲۰، برای انجام آزمون‌های آماری استفاده شده است. از آزمون‌های آماری «تی یک نمونه‌ای»، «تحلیل عاملی»، «تحلیل واریانس» و «فریدمن» برای بررسی عوامل و یافتن پاسخ سوالات پژوهش استفاده شد.

### تحلیل داده‌های پژوهش

#### اطلاعات جمعیت‌شناسی

پرسشنامه حاوی ۵ سوال‌ها عمومی مرتبط با ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها شامل: جنسیت، تحصیلات، سمت سازمانی، محل اشتغال و سابقه کاری است. نتایج بدست آمده از تحلیل توصیفی جدول نمایه (۲) نشان می‌دهد، از ۱۹۳ پاسخ‌دهنده ۷۷ نفر معادل ۳۹/۹ درصد مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. بررسی تحصیلات پاسخ‌دهندگان نشان داد که تحصیلات ۴۷/۱ درصد آنان کارشناسی، ۴۵/۱ درصد آنان کارشناسی ارشد و ۷/۸ درصد آنان مدرک دکتری دارند. بررسی سمت سازمانی پاسخ‌دهندگان نشان داد که ۳/۶ درصد پاسخ‌دهندگان معاون مالی و اداری، ۱۱/۹ درصد آنان مدیر مالی، ۲۰/۲ آنان حسابرس مستقل و ۶۴/۲ آنان کارشناس امور مالی هستند. بررسی محل اشتغال پاسخ‌دهندگان نشان داد که ۵۴/۴ درصد پاسخ‌دهندگان در دانشگاه، ۱۳/۵ درصد آنان در سازمان حسابرسی، ۹/۸ آنان در وزارت اقتصاد و دارایی و ۲۲/۳ درصد آنان در گروه سایر مشاغل مالی قرار دارند. سابقه کاری ۱۸/۱ درصد آنان کمتر از ۵ سال، ۲۵/۴ درصد آنان بین ۵ تا ۱۰ سال، ۲۱/۸ بین ۱۰ تا ۱۵ سال و ۳۴/۷ درصد آنان بیشتر از ۱۵ سال سابقه کاری دارند.

| نمایه (۲): توزیع فراوانی مطلق و درصدی جنسیت پاسخ‌دهندگان |             |   |         |      |
|--|-------------|---|---------|------|
| ردیف   |             | شرح ویژگی   | فراوانی | درصد |
| ۱  | جنسیت       | زن  | ۷۷      | ۳۹/۹ |
|  |             | مرد   | ۱۱۶     | ۶۰/۱ |
| ۲  | تحصیلات     | کارشناسی  | ۹۱      | ۴۷/۱ |
|  |             | کارشناسی ارشد   | ۸۷      | ۴۵/۱ |
|  |             | دکتری   | ۱۵      | ۷/۸  |
| ۳  | سمت سازمانی | معاون مالی و اداری  | ۷       | ۳/۶  |
|  |             | مدیر مالی   | ۲۳      | ۱۱/۹ |
|  |             | حسابرس مستقل  | ۳۹      | ۲۰/۲ |
|  |             | کارشناس امور مالی   | ۱۲۴     | ۶۴/۲ |
| ۴  | محل اشتغال  | دانشگاه   | ۱۰۵     | ۵۴/۴ |
|  |             | سازمان حسابرسی  | ۲۶      | ۱۳/۵ |
|  |             | وزارت اقتصاد و دارایی   | ۱۹      | ۹/۸  |
|  |             | سایر (شامل اعضای انجمن حساب‌رسان داخلی، حساب‌رسان مستقل و غیره) | ۴۳      | ۲۲/۳ |
| ۵  | سابقه کاری  | کمتر از ۵ سال   | ۳۴      | ۱۸/۱ |
|  |             | بین ۵ تا ۱۰ سال   | ۴۹      | ۲۵/۴ |
|  |             | بین ۱۰ تا ۱۵ سال  | ۴۲      | ۲۱/۸ |
|  |             | بیشتر از ۱۵ سال   | ۶۷      | ۳۴/۷ |

### تحلیل آماری داده‌ها با استفاده از آزمون‌های آماری

با استفاده از آزمون آماری «تی یک نمونه‌ای» مربوط بودن هر یک از عوامل پرسشنامه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بدست آمده از آزمون میانگین یک جامعه روی ۲۲ عامل مورد بررسی نشان می‌دهد که سطح معناداری ۱۸ عامل کمتر از (۰.۰۵) است و در نتیجه نتایج حاصل از



این ۱۸ عامل، مورد پذیرش است. اما سطح معناداری ۴ عامل، بالاتر از (۰.۰۵) بدست آمد؛ این نتایج نشان می‌دهد که این ۴ عامل، مانع استقرار واحد حسابرسی داخلی نمی‌باشند. نمایه (۳) نتایج این آزمون را نشان می‌دهد.

| نمایه شماره (۳): نتایج آزمون میانگین یک جامعه (T-Test) روی ۲۲ عامل مورد بررسی |   |         |       |     |              |         |            |               |        |
|---|---|---------|-------|-----|--------------|---------|------------|---------------|--------|
| شماره   | شرح عامل  | میانگین | میانه | نما | انحراف معیار | آماره t | درجه آزادی | سطح معنا داری | نتیجه  |
| ۱   | شناخت ناکافی ریاست و هیئت امنای دانشگاه‌ها از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی | ۳.۷۷    | ۴     | ۴   | ۰.۹۷۹        | ۱۰.۹۵۷  | ۱۹۲        | ۰.۰۰۰         | عدم رد |
| ۲   | ناآشنایی کارکنان سازمان با ماهیت و اهداف حسابرسی داخلی                  | ۳.۳۹    | ۴     | ۴   | ۱.۱۵۴        | ۴.۶۷۷   | ۱۹۲        | ۰.۰۰۰         | عدم رد |
| ۳   | دید منفی و پلیس گونه کارکنان سازمان به حسابرسی داخلی                    | ۳.۴۵    | ۴     | ۴   | ۱.۱۴۱        | ۵.۴۹۰   | ۱۹۲        | ۰.۰۰۰         | عدم رد |
| ۴   | عدم اطلاع رسانی و فرهنگ‌سازی در زمینه حسابرسی داخلی                     | ۳.۶۹    | ۴     | ۴   | ۰.۹۷۷        | ۹.۷۹۷   | ۱۹۲        | ۰.۰۰۰         | عدم رد |
| ۵   | عدم حمایت مدیریت ارشد سازمان از حسابرسی داخلی                           | ۳.۷۴    | ۴     | ۴   | ۱.۰۱۸        | ۱۰.۱۱۰  | ۱۹۲        | ۰.۰۰۰         | عدم رد |

موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران / ۱۳۵

|        |       |     |        |       |   |   |      |   |    |
|--------|-------|-----|--------|-------|---|---|------|---|----|
| عدم رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۹.۵۲۳  | ۱.۱۱۱ | ۴ | ۴ | ۳.۷۶ | عدم تمایل مدیران سازمان به ارزیابی عملکردشان از سوی فردی مستقل                    | ۶  |
| عدم رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۶.۱۹۳  | ۱.۱۵۱ | ۴ | ۴ | ۳.۵۱ | تمرکزگرایی مدیران سازمان‌ها و عدم تمایل آن‌ها به اختیاریدهی به واحد حسابرسی داخلی | ۷  |
| رد     | ۰.۰۸۳ | ۱۹۲ | -۱.۷۴۱ | ۱.۱۱۶ | ۳ | ۳ | ۲.۸۶ | عدم اتکای حسابرسان مستقل به نتایج کار حسابرسان داخلی                              | ۸  |
| عدم رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۷.۵۱۶  | ۱.۰۸۲ | ۴ | ۴ | ۳.۵۹ | اعتقاد مدیران سازمان به عدم نیاز به حسابرسی داخلی باتوجه به حسابرسی‌های مستقل     | ۹  |
| عدم رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۳.۶۰۸  | ۱.۰۷۷ | ۳ | ۳ | ۳.۲۸ | اعتقاد مدیران به مقرون به صرفه نبودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی                     | ۱۰ |
| عدم رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۶.۹۹۹  | ۱.۰۸۰ | ۴ | ۴ | ۳.۵۴ | نبود برنامه و دستورالعمل مناسب برای اجرای عملیات حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها      | ۱۱ |

|           |       |     |        |       |   |   |      |  |    |
|-----------|-------|-----|--------|-------|---|---|------|--|----|
| عدم<br>رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۴.۴۲۰  | ۱.۱۸۹ | ۳ | ۳ | ۳.۳۸ | نبود کمیته<br>حسابرسی در<br>دانشگاهها  | ۱۲ |
| عدم<br>رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۴.۵۴۴  | ۱.۱۲۵ | ۴ | ۴ | ۳.۳۷ | کمبود<br>منابع (مالی، نیروی<br>انسانی و ..) و<br>امکانات تخصیص<br>داده شده جهت<br>استقرار حسابرسی<br>داخلی | ۱۳ |
| عدم<br>رد | ۰.۰۳۱ | ۱۹۲ | ۲.۱۷۸  | ۱.۰۵۷ | ۴ | ۴ | ۳.۱۷ | نبود واحدی برای<br>ایجاد هماهنگی<br>بین حسابرسی<br>داخلی و با سایر<br>واحدهای نظارتی<br>در سازمان          | ۱۴ |
| عدم<br>رد | ۰.۰۴۶ | ۱۹۲ | ۲.۰۱۱  | ۱.۰۷۴ | ۴ | ۴ | ۳.۱۶ | نبود استاندارد یا<br>مدارک حرفه‌ای<br>مناسب برای<br>حسابرسی داخلی<br>دانشگاهها                             | ۱۵ |
| عدم<br>رد | ۰.۰۰۶ | ۱۹۲ | ۲.۷۸۱  | ۱.۰۶۱ | ۴ | ۴ | ۳.۲۱ | نامناسب بودن<br>آموزش‌های<br>دانشگاهی با<br>اجرای حسابرسی<br>داخلی در عمل                                  | ۱۶ |
| رد        | ۰.۶۵۲ | ۱۹۲ | -۰.۴۵۲ | ۱.۱۱۵ | ۳ | ۳ | ۲.۹۶ | نبود رشته یا<br>گرایش دانشگاهی<br>تخصصی در زمینه<br>حسابرسی داخلی  | ۱۷ |

موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران / ۱۳۷

|        |       |     |        |       |   |   |      |  |    |
|--------|-------|-----|--------|-------|---|---|------|--|----|
| عدم رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۹.۴۰۵  | ۱.۰۷۲ | ۴ | ۴ | ۳.۷۳ | عدم الزام قانونی دانشگاه‌ها به ایجاد واحد حسابرسی داخلی                          | ۱۸ |
| رد     | ۰.۱۶۱ | ۱۹۲ | ۱.۴۰۶  | ۱.۱۷۸ | ۴ | ۴ | ۳.۱۲ | نبود انجمن حسابرسی داخلی با سابقه  | ۱۹ |
| رد     | ۰.۰۸۴ | ۱۹۲ | -۱.۷۳۹ | ۱.۲۰۰ | ۳ | ۳ | ۲.۸۵ | پایین بودن حق الزحمه کارکنان واحد حسابرسی داخلی در مقایسه با کارکنان سایر واحدها | ۲۰ |
| عدم رد | ۰.۰۳۵ | ۱۹۲ | ۲.۱۲۷  | ۱.۱۱۷ | ۳ | ۳ | ۳.۱۷ | نبود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی دانشگاه‌ها                                     | ۲۱ |
| عدم رد | ۰.۰۰۰ | ۱۹۲ | ۶.۶۲۱  | ۱.۱۰۹ | ۴ | ۴ | ۳.۵۳ | عدم اشتغال حسابرسان مستقل باتجربه در زمینه حسابرسی داخلی                         | ۲۲ |

با استفاده از تحلیل عاملی، موانع اصلی استقرار واحد حسابرسی داخلی استخراج شد. این تحلیل در ۲ مرحله انجام شد که نتایج آن به شرح زیر است:

در مرحله اول، تحلیل عاملی اکتشافی با استفاده از روش استخراج مولفه اصلی و چرخش واریماکس<sup>۱</sup> با استفاده از ۱۸ ماده بررسی موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها انجام گرفت. قبل از اجرای تحلیل با SPSS، با بررسی آماره‌های توصیفی در هر ماده، همبستگی‌های بین ماده‌ها و احتمال تخطی از پیش‌فرض‌های تک متغیر و چند متغیری، داده‌ها غربال‌گری شد. در ارزیابی اولیه معلوم شد که همه متغیرها فاصله‌ای مانند هستند، زوج

1. Varimax

متغیرها دارای توزیع نرمال دو متغیری‌اند و همهٔ موردها از یکدیگر مستقل هستند. از بعد مبانی نظری، نسبت تعداد متغیرها به تعداد افراد نمونه باید ۰.۱ باشد؛ از این رو برای این پژوهش تعداد ۱۸۰ نمونه مناسب است، و داده‌های جمع‌آوری شده در این پژوهش ۱۹۳ داده بود. از سویی ملاک کفایت نمونه‌گیری کیسر-مایر-آلکین<sup>۱</sup> حاصل از تحلیل ۱۹۳ داده، ۰.۸۷۹ بود که نشان می‌دهد این داده‌ها برای تحلیل مولفه‌های اصلی در عمل مناسب‌اند. نمایه (۴) نتایج آزمون کیسر-مایر-آلکین و آزمون کرویت بارتلت را نشان می‌دهد.

| نمایه شماره (۴): نتایج آزمون کیسر-مایر-آلکین و آزمون کرویت بارتلت |   |                    |
|---|---|--------------------|
| ۰.۸۷۹   | اندازه کفایت نمونه‌گیری کیسر-مایر و آلکین |                    |
| ۱۵۰۵.۳۳۲  | خی دو                                     | آزمون کرویت بارتلت |
| ۱۵۳   | درجه آزادی                                |                    |
| ۰.۰۰۰   | معناداری                                  |                    |

آزمون کرویت بارتلت<sup>۲</sup> معنادار بود ( $p < 0.001$ ) که نشان می‌دهد بین متغیرها همبستگی کافی برای اجرای تحلیل وجود دارد. با استفاده از ملاک نگهداری عامل‌هایی که ارزش‌های ویژه آن‌ها بزرگ‌تر از ۱ کیسر-گاتمن است، راه‌حل ۳ عاملی واضح‌ترین استخراج را فراهم کرد. «موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی»، «عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب»، «موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی» موانع اصلی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران هستند. نتایج بدست آمده از این مرحله توافق جمعی پاسخ‌دهندگان درخصوص این ۳ عامل اصلی را نشان می‌دهد. نمایه شماره (۵) نتایج تحلیل عاملی مرحله اول را به تفصیل نشان می‌دهد.

1. Kaiser – Meyer – Olkin (KMO)  
2. Bartlett's Test of Sphericity

| نمایه (۵): نتایج آزمون تحلیل عاملی مرحله ۱ |        |           |       |       |   |               |                                |
|--|--------|-----------|-------|-------|---|---------------|--------------------------------|
| همبستگی<br>اصلاح<br>شده<br>سوال با<br>کل   | اشتراک | بار مولفه |       |       | متغیر<br>(سوال)   | شماره<br>سوال | منشأ<br>مقیاس                  |
|  |        | ۳         | ۲     | ۱     |   |               |                                |
| ۰.۵۴۹                                      | ۰.۶۱۵  | -         | -     | ۰.۷۳۷ | شناخت ناکافی ریاست و هیئت امنای دانشگاه‌ها از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی         | ۱             | موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی |
| ۰.۶۶۳                                      | ۰.۵۳۶  | ۰.۳۶۶     | ۰.۴۴۵ | ۰.۴۵۲ | عدم آشنایی کارکنان سازمان با ماهیت و اهداف حسابرسی داخلی                        | ۲             |                                |
| ۰.۶۰۲                                      | ۰.۴۶۹  | ۰.۳۱۹     | -     | ۰.۵۳۵ | عدم اطلاع رسانی و فرهنگ‌سازی در زمینه حسابرسی داخلی                             | ۴             |                                |
| ۰.۶۱۶                                      | ۰.۷۲۹  | -         | -     | ۰.۸۳۹ | عدم حمایت مدیریت ارشد سازمان از حسابرسی داخلی                                   | ۵             |                                |
| ۰.۵۶۹                                      | ۰.۶۷۱  | -         | -     | ۰.۷۷۳ | عدم تمایل مدیران سازمان به ارزیابی عملکردشان از سوی فردی مستقل                  | ۶             |                                |
| ۰.۵۶۳                                      | ۰.۴۵۵  | -         | -     | ۰.۶۳۴ | تمرکزگرایی مدیران سازمان‌ها و عدم تمایل آن‌ها به اختیاردی به واحد حسابرسی داخلی | ۷             |                                |
| ۰.۶۳۳                                      | ۰.۴۹۴  | -         | ۰.۳۷۰ | ۰.۵۶۳ | نبود برنامه و دستورالعمل مناسب برای اجرای عملیات حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها    | ۱۱            |                                |

| نمایه (۵): نتایج آزمون تحلیل عاملی مرحله ۱ |        |           |       |       |       |                                  |
|--|--------|-----------|-------|-------|-------|----------------------------------|
| همبستگی                                    | اشتراک | بار مولفه |       | متغیر | شماره | منشأ                             |
| ۰.۶۲۶                                      | ۰.۵۰۵  | -         | ۰.۴۹۵ | ۰.۵۰۷ | ۱۲    | عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب |
|  |        |           |       |       |       |                                  |
| ۰.۵۲۴                                      | ۰.۳۹۳  | -         | -     | ۰.۵۴۷ | ۱۸    |                                  |
| ۰.۶۶۷                                      | ۰.۵۳۲  | -         | ۰.۵۱۸ | ۰.۴۱۸ | ۳     |                                  |
| ۰.۶۴۴                                      | ۰.۵۶۸  | -         | ۰.۶۱۷ | ۰.۴۳۲ | ۹     |                                  |
| ۰.۵۹۱                                      | ۰.۵۱۵  | -         | ۰.۶۲۷ | ۰.۳۴۷ | ۱۰    |                                  |
| ۰.۵۷۶                                      | ۰.۴۸۶  | -         | ۰.۶۲۶ | -     | ۱۳    |                                  |
| ۰.۵۲۵                                      | ۰.۵۵۲  | -         | ۰.۷۲۷ | -     | ۱۴    |                                  |
| ۰.۵۲۱                                      | ۰.۵۷۱  | ۰.۳۲۶     | ۰.۶۸۱ | -     | ۱۵    |                                  |
| ۰.۵۲۸                                      | ۰.۵۲۵  | ۰.۳۸۶     | ۰.۶۰۷ | -     | ۱۶    |                                  |

| نمایه (۵): نتایج آزمون تحلیل عاملی مرحله ۱ |       |  |           |   |        |         |
|--|-------|--|-----------|---|--------|---------|
| منشأ                                       | شماره | متغیر  | بار مولفه |   | اشتراک | همبستگی |
| موانع مرتبط با کارکنان داخلی               | ۲۱    | نبود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی دانشگاه‌ها             | -         | - | ۰.۶۴۵  | ۰.۳۶۹   |
|  | ۲۲    | عدم اشتغال حسابرسان مستقل باتجربه در زمینه حسابرسی داخلی | -         | - | ۰.۸۰۴  | ۰.۴۶۲   |

باتوجه به نتایج حاصل از تحلیل عاملی، توافق نهایی نتایج نظرات پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که «موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی»، اصلی‌ترین مانع جهت استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها است، که ارزش عاملی معادل ۷.۱۲۵ را به خود اختصاص داده است و ۳۹.۵۴۸ درصد از واریانس می‌تواند توسط این عامل بیان شود. «عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب»، دومین مانع پیش‌روی استقرار واحد حسابرسی داخلی است که بار عاملی معادل ۱.۶۶ دارد و ۹.۲۵۷ درصد از واریانس می‌تواند توسط این عامل بیان شود، «موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی» نیز مانع سوم پیش‌روی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها است که ارزش ویژه معادل ۱.۱۷۸ دارد و ۶.۵۴۷ درصد از واریانس را تبیین می‌کند.

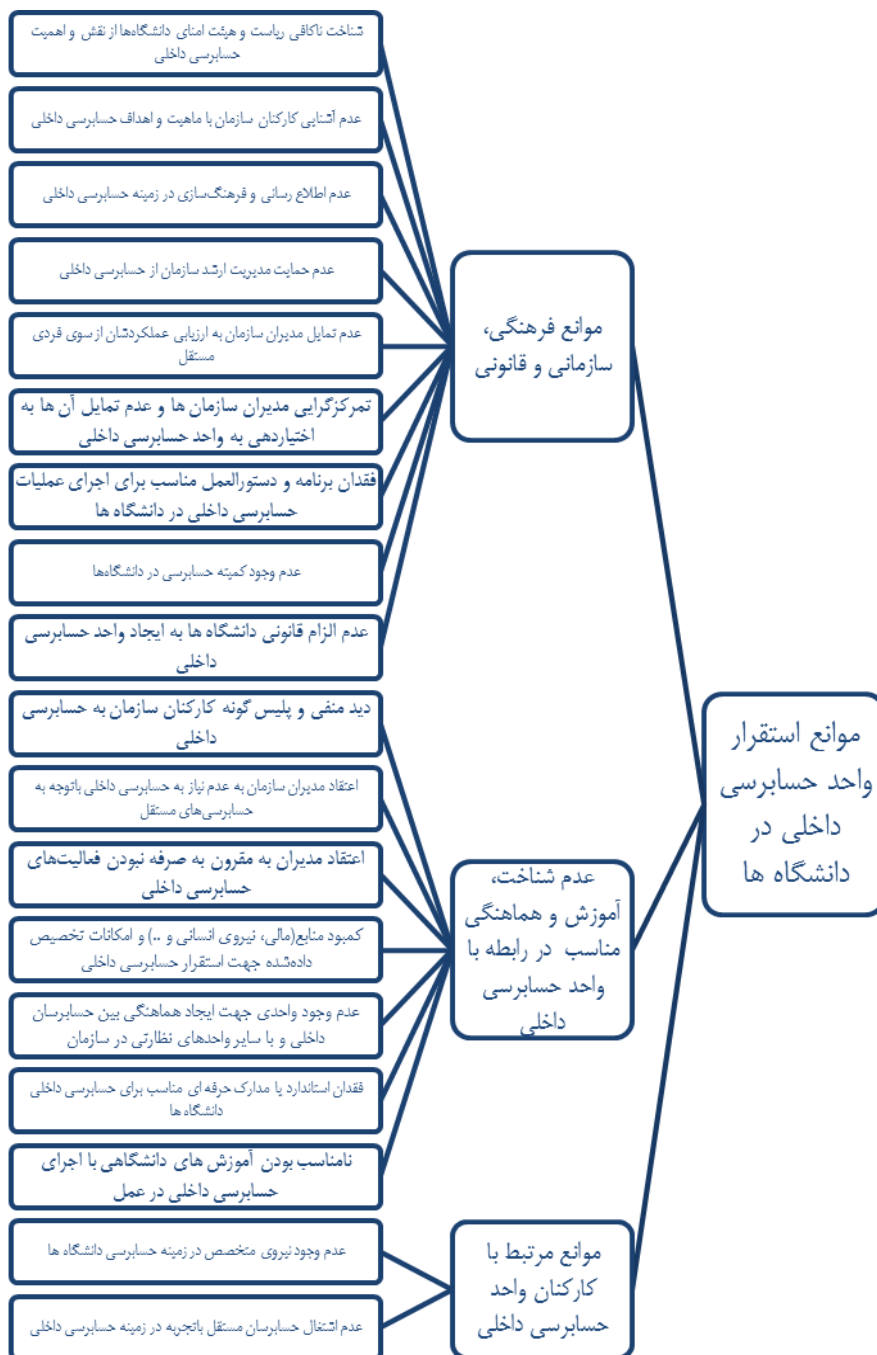
| نمایه (۶): نتایج آزمون تحلیل عاملی مرحله اول |   |                |                                  |                 |
|--|---|----------------|----------------------------------|-----------------|
| شماره عامل                                   | عنوان عامل  | ارزش ویژه عامل | درصد واریانس قابل بیان توسط عامل | تعداد ماده عامل |
| ۱ عامل                                       | موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی                        | ۷.۱۲۵          | ۳۹.۵۴۸                           | ۹               |
| ۲ عامل                                       | عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب                      | ۱.۶۶           | ۹.۲۵۷                            | ۷               |
| ۳ عامل                                       | موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی             | ۱.۱۷۸          | ۶.۵۴۷                            | ۲               |
| جمع کل                                       | موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی | ۹.۹۶۳          | ۵۵.۳۵۲                           | ۱۸              |

در مرحله دوم، برای یافتن عامل اصلی که پژوهش از آن اشباع شده است، تحلیل عاملی مرحله دوم روی ۳ عامل بدست آمده از مرحله اول اجرا شد. نتایج بدست آمده در این مرحله نشان می‌دهد که این ۳ عامل، از عامل نهایی «موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در



دانشگاه‌ها « اشباع شده‌اند که این ۱ عامل ۶۷.۲۱۸ درصد از کل واریانس را تبیین می‌کند. نتایج نشان می‌دهند که ۳ عامل بدست آمده در مرحله اول، در نهایت از یک عامل اصلی و نهایی اشباع شده‌اند. بر اساس نتایج یافته‌های دو مرحله آزمون تحلیل عاملی، الگوی مفهومی پژوهش به شرح نگاره (۱) بدست آمد:

| نماینه (۷): نتایج آزمون تحلیل عاملی مرحله دوم |   |                                  |            |      |
|---|---|----------------------------------|------------|------|
| شماره عامل                                    | عنوان عامل  | درصد واریانس قابل بیان توسط عامل | تعداد عامل | ماده |
| ۱ عامل  | موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی | ۶۷.۲۱۸                           | ۱۸         |      |



الگوی مفهومی پژوهش حاصل نتایج اجرای آزمون تحلیل عاملی روی ۱۸ گزاره مورد بررسی است و از یافته‌های پژوهش بدست آمده است. نتایج آزمون تحلیل عاملی نشان می‌دهد که این ۱۸ گزاره در ۳ گروه اصلی: «موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی»، «عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب» و «موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی» جای می‌گیرند، به این معنا که ۳ عامل اصلی، پدید آورنده این ۱۸ محدودیت می‌باشند. این ۳ عامل نیز خود از ۱ عامل اصلی «موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی» نشأت می‌گیرند. در الگوی مفهومی پژوهش، ۳ گروه موانع اصلی و گزاره‌های زیر مجموعه هر یک از این سه مانع نشان داده شده است.

### نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی وابسته به وزارت علوم پرداخته است. نتایج بدست آمده نشان می‌دهد که موانع پیش‌روی استقرار واحد حسابرسی داخلی را می‌توان در سه گروه اصلی: «موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی»، «عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب» و «موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی» طبقه‌بندی نمود. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که پاسخ‌دهندگان (گروه‌های دانشگاهی و حرفه‌ای) بر اساسی بودن محدودیت‌های ایجاد شده از سوی این ۳ عامل، در استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها، توافق نظر دارند. ایجاد شناخت و آگاهی نسبت به نقش و عملکرد حسابرسی داخلی در میان روسا، هیئت امناء و کارکنان دانشگاه‌ها، و تلاش برای جلب حمایت آنان از جمله اولین و مهمترین گام‌ها برای استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها است. یافته‌های پژوهش مؤید نتایج پژوهش‌های الزبان و سان (۲۰۱۳) و علوی طبری و عصابخش (۱۳۸۹) است و نشان می‌دهد که شناخت ناکافی هیئت امنای دانشگاه‌ها از اهمیت و نقش حسابرسی داخلی یکی از محدودیت‌های مهم پیش‌روی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌هاست. نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶) در پژوهش خود به عدم آشنایی کارکنان سازمان با ماهیت و اهداف حسابرسی داخلی به عنوان یک محدودیت پیش‌روی این واحد اشاره کرده‌اند، یافته‌های پژوهش حاضر نیز این محدودیت را تأیید نموده است. عدم اطلاع رسانی و فرهنگ‌سازی در زمینه حسابرسی داخلی، یکی دیگر از محدودیت‌های پیش‌روی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها است و یافته‌های پژوهش‌های زلقی (۱۳۸۸)، نادریان (۱۳۸۸) و مهمان و همکاران (۱۳۸۹) نیز مؤید این محدودیت هستند. با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر و

پژوهش سکالوندا (۱۹۹۹) و قناد (۱۳۷۶) استقرار کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها می‌تواند هماهنگی بیشتری میان این واحد و سایر بخش‌ها ایجاد نماید. آندرسون (۲۰۰۹)، الزبان و سان (۲۰۱۳)، نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶)، زلّی (۱۳۸۸) و نادریان (۱۳۸۸) کمبود نیروهای متخصص در این زمینه را یکی از محدودیت‌های پیش‌روی توسعه استفاده از خدمات حسابرسی داخلی دانستند که یافته‌های پژوهش نیز مؤید این محدودیت‌هاست. در نهایت اینکه با توجه به یافته‌های پژوهش حاضر و پژوهش مهمام و همکاران (۱۳۸۹) الزام قانونی دانشگاه‌ها به استفاده از خدمات حسابرسی داخلی، راهی دیگر برای توسعه استفاده از این خدمت است.

### پیشنهادها

#### پیشنهادها برای مجامع حرفه‌ای

۱. انجمن حسابرسان داخلی ایران، کارگروهی برای حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها و موسسات آموزش عالی و پوشش حوزه‌های مربوط تشکیل دهد.
۲. شرح وظایف و حدود اختیارات حسابرسان داخلی در دانشگاه‌ها به صورت یک منشور توسط مجامع حرفه‌ای حسابرسی و حسابداری نوشته شود تا الگویی جهت به رسمیت شناختن حقوق و اختیارات این واحد در دانشگاه‌ها شود و راهنمایی برای عمل آن‌ها باشد.

## فهرست منابع

۱. آذر، عادل؛ مومنی، منصور، (۱۳۸۵)، آمار و کاربرد آن در مدیریت، جلد دوم، چاپ نهم، تهران، انتشارات سمت، ص ۳۷.
۲. پاکروان، لقمان، (۱۳۹۲)، مسیر آینده حسابرسی داخلی، دنیای اقتصاد، شماره پیاپی ۲۹۵۹، ۱۵ تیرماه، صفحه ۳۲.
۳. پورنعمت، ابراهیم، (۱۳۸۱)، نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی، قسمت اول، مجله حسابداری، سال هفدهم، شماره صد و پنجاه و یک، صص ۲۳-۲۷.
۴. زلقی، حسن، (۱۳۸۸)، تفاوت‌های حسابرسی داخلی در سه کشور جهان، فصلنامه حسابداری رسمی، دوره جدید، شماره ۸، صص ۱۲۰-۱۲۴.
۵. علوی طبری، سید حسین و عصابخش، راضیه، (۱۳۸۹)، نقش کمیته حسابرسی و بررسی موانع ایجاد و بکارگیری آن در ایران، مجله پیشرفت‌های حسابداری دانشگاه شیراز، دوره دوم، شماره اول، پیاپی ۵۸/۳، صص ۱۵۵-۱۷۷.
۶. قاسمی، محسن، (۱۳۹۱)، آشنایی با نهادهای حسابداری (قسمت اول - بین‌المللی)، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۴۳، صص ۲۲-۲۷.
۷. کثیری، حسین، (۱۳۹۲)، حسابرسی داخلی ترمز سازمان‌ها نیست، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، صص ۱۶-۲۱.
۸. کرراهی مقدم، سیروس و مرادی، محمد، (۱۳۸۴)، حسابرسی داخلی در قرن ۲۱، فصلنامه حسابداری رسمی، سال سوم، شماره هفتم، صص ۳۷-۴۲.
۹. مومنی، منصور؛ فعال قیومی، علی، (۱۳۹۱)، تحلیل‌های آماری با استفاده از SPSS، انتشارات مولف، ص ۳۹، ۶۸.
۱۰. مهام، کیهان؛ تک‌روستا، مجید، (۱۳۹۱)، شناخت موانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل، مجله دانش حسابرسی، سال دوازدهم، شماره ۴۶، صص ۶۲-۷۹.
۱۱. مهام، کیهان و همکاران، (۱۳۸۹)، موانع اجرایی توسعه حسابرسی عملیاتی در ایران از دیدگاه مدیران موسسات حسابرسی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، صص ۱۳۱-۱۵۹.
۱۲. نادریان، هوشنگ، (۱۳۸۸)، چندین تفاوت آشکار و معنادار در خدمات حرفه‌ای ایران، فصلنامه حسابداری رسمی، دوره جدید، شماره ۸، صص ۴۴-۴۵.
۱۳. نیکخواه آزاد، علی؛ قناد، حمیدرضا، (۱۳۷۶)، عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقای حسابرسی داخلی در ایران، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، سال ششم، شماره ۲۲ و ۲۳، زمستان ۱۳۷۶ و بهار ۱۳۷۷، صص ۳۵-۵۹.

14. Alzeban, Abdulaziz and Gwilliam, David. Perceptions of managers and internal auditors as to factors affecting the effectiveness of internal audit in the public sector context. At: <http://www.iacmaster.it/iacgconference2012/wpcontent/uploads/2012/04/azizgwilliam.pdf>
15. Alzeban, Abdulaziz and Sawan, Nedal. (2013). the role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. African Journal of Business Management Vol. 7(6), pp. 443-454.
16. Anderson, u., Christ, M., Johnstone, K., and Rittenberg, L. (2009). Effective Sizing of Internal Audit Activities for Colleges & Universities. A Research Whitepaper Prepared for The Institute of Internal Auditors, The Association of College and University Auditors, and The University of California System – Dept. of the Auditor. At: [http://www.academia.edu/2837914/Effective\\_sizing\\_of\\_internal\\_audit\\_activities\\_for\\_colleges\\_and\\_universities](http://www.academia.edu/2837914/Effective_sizing_of_internal_audit_activities_for_colleges_and_universities)
17. Austin, P. A. (2011). “Budgetary Control in the Public Sector: The Role of the Internal Audit Agency of Ghana”, Thesis Submitted to the Institute of Distance Learning. Kwame Nkrumah University of Science and Technology. At: [http://ir.knust.edu.gh/bitstream/123456789/4400/1/Patience %20 A.%20 Austin.pdf](http://ir.knust.edu.gh/bitstream/123456789/4400/1/Patience%20A.%20Austin.pdf).
18. Ferreira, I. (2007). “The Role of Internal Auditors in the Professional Development of Audit Committee Members”, Submitted in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Commerce, University of South Africa, Available at: <http://uir.unisa.ac.za/bitstream/handle/10500/632/dissertation.pdf?sequence=1>. [Online] [6 May 2013]
19. Kapambwe, J. (1998). Internal audit and good corporate governance-A . Zambia perspective. The copperbelt university, the school of business. Department of postgraduate studies. At: [http://dspace.cbu.ac.zm:8080/jspui/bitstream/123456789/93/1/KAPAMBWE, %20JESTUS0001 %20-%20Internal %20 audit %20 and %20 good%20 corporate %20 governance. %20A%20Zambian%20perspective.PDF](http://dspace.cbu.ac.zm:8080/jspui/bitstream/123456789/93/1/KAPAMBWE,%20JESTUS0001%20-%20Internal%20audit%20and%20good%20corporate%20governance.%20A%20Zambian%20perspective.PDF)
20. Sakalunda, F. M. (1999). Internal audit reporting and its implementation in government ministries-A case of the ministry of education. At:

<http://dspace.cbu.ac.zm:8080/jspui/bitstream/123456789/187/1/SAKULANDA,%20M.%20FRED0001%20%20Internal%20audit%20reporting%20and%20its%20implementation%20in%20Government%20Ministries.%20A%20case%20of%20the%20Ministry%20of%20Education.PDF>

21. The Institute of Internal Auditors (2012). “Supplemental Guidance: Value Proposition of Internal Auditing and the Internal Audit Capability Model”, Available at: <https://na.theiia.org/standardsguidance/Public%20Documents/SG%20-%20Value%20Proposition%20of%20IA%20and%20the%20IA%20Capability%20Model.pdf>. [Online] [5 May 2013]
22. The Institute of Internal Auditors (2011). “Measuring Internal Auditing's Value. A Component of CBOK Study”, Available at: [http://www.ii.nl/SiteFiles/IIA\\_leden/CBOK%203-Measuring%20IA%20Value-web.pdf](http://www.ii.nl/SiteFiles/IIA_leden/CBOK%203-Measuring%20IA%20Value-web.pdf). [Online] [7 May 2013]
23. The Association of College and University Auditors (ACUA). At: [http://www.acua.org/ACUA/College\\_University\\_Auditors.asp](http://www.acua.org/ACUA/College_University_Auditors.asp)