

فصلنامه حسابداری سلامت، سال سوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۸)، تابستان ۱۳۹۳، صص. ۴۱-۶۲.

ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران

دکتر علی رحمانی^۱، فاطمه قشقایی^{۲*}

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۳/۰۱

تاریخ اصلاح نهایی: ۱۳۹۳/۱۲/۲۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۳/۰۴/۱۷

چکیده

مقدمه: اگرچه، در ایران، استقرار واحد حسابرسی داخلی بیشتر در بنگاه‌های اقتصادی مطرح است اما در سازمان‌های دولتی کشورهای توسعه یافته نیز استقرار این واحد به طور کامل نهادینه شده است. بنابراین، این پژوهش به بررسی ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران پرداخته است.

روش پژوهش: پژوهش حاضر، پژوهشی پیمایشی و کاربردی است. نمونه مورد بررسی شامل ۱۹۳ نفر است که از ۴ گروه به این شرح تشکیل شده است: گروه اول، کارشناسان ذی‌ربط امور مالی دانشگاه‌ها (شامل مدیران مالی، معاونان اداری و مالی، کارشناسان مالی و حسابرسان مستقل دانشگاه‌ها)؛ گروه دوم، حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی؛ گروه سوم، ذی‌حسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و گروه چهارم، سایر افراد حرفه‌ای نظیر اعضای انجمن حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل است. اطلاعات پژوهش با استفاده از پرسش‌نامه گردآوری شده است. هم‌چنین، از آزمون‌های آماری «t یک نمونه‌ای»، «تحلیل عاملی»، «تحلیل واریانس» و «فریدمن» برای بررسی گزاره‌ها و یافتن پاسخ برای سؤال‌های پژوهش استفاده شده است.

یافته‌ها: یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ۴ عامل اصلی «ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان بخشی»، «افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه»، «ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه» و «بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حسابرسان مستقل» از عوامل اصلی ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران است.

نتیجه‌گیری: نتایج پژوهش ضرورت‌ها و ارزش‌آفرینی‌های واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها را نشان می‌دهد. از این رو، پیشنهاد می‌شود که به منظور بهبود و ارتقاء سطح عملکرد دانشگاه‌های دولتی ایران، واحد حسابرسی داخلی در این دستگاه‌ها مستقر شود.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، دانشگاه‌های دولتی، ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی.

۱. دانشیار حسابداری دانشگاه الزهرا (س).

۲. دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری دانشگاه الزهرا (س).

* نویسنده مسئول؛ رایانامه: fatemehghashghaei@yahoo.com

مقدمه

ارتقای سطح عملکرد دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی محسوب می‌شود. از طرف دیگر، انجمن حسابرسان دانشکده‌ها و دانشگاه‌ها، نهادی حرفه‌ای متشکل از حرفه‌ای‌های حسابرسی سراسر جهان است که در سال ۱۹۵۸ میلادی با هدف ایجاد فرصت بحث متقابل پیرامون مشکلات حرفه‌ای حسابرسان دانشگاه‌ها و جمع‌آوری ایده‌ها و روش‌های جدید در مورد حرفه در آمریکا تأسیس شد (۴). با وجود تأسیس چنین نهادی در خارج از کشور تاکنون تلاشی مؤثر به منظور استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری به عمل نیامده است. هدف این پژوهش یافتن پاسخ این سؤال‌ها است: الف. ضرورت‌های اصلی استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های بخش دولتی وابسته به وزارت علوم، تحقیقات و فناوری کدامند؟ و ب. اولویت‌بندی این ضرورت‌ها از دیدگاه چهار گروه مشارکت‌کننده در پژوهش چگونه است؟

مبانی نظری پژوهش

تعریف حسابرسی داخلی

انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی را این‌طور تعریف کرده است:

«حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش‌آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با اتخاذ رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند تا به هدف‌های خود دست

حسابرسی داخلی رویکردی مناسب برای ارزیابی عملکرد درونی سازمان‌ها است. گام اول در استقرار واحد حسابرسی داخلی، موافقت مدیران در خصوص ضرورت‌های استقرار چنین واحدی در سازمان است (۱). دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی ایران از سال ۱۳۸۴ تاکنون در اجرای قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی از استقلال مالی، اداری و تشکیلاتی برخوردار شده‌اند. منابع مالی این قبیل دستگاه‌ها از زمان اجرای قانون مزبور از طریق نظام نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی بررسی نمی‌شود و در حال حاضر مسئولیت پاسخ‌گویی مالی نهایی، که پیش از این بر عهده ذی‌حساب منصوب وزارت امور اقتصادی و دارایی بود، بر عهده رؤسای دانشگاه‌ها و مؤسسه‌های آموزش عالی است. در چنین وضعیتی، به دلیل این که مدیران مالی آن‌ها به صورت قانونی و مستقیم در برابر نهادهای نظارتی مستقل پاسخ‌گو نیستند، استقرار واحد حسابرسی داخلی که مسئول آن از سوی بالاترین مقام اجرایی دانشگاه‌ها منصوب می‌شود، ضروری به نظر می‌رسد (۲). مطابق با بند «و» ماده ۱۵ برنامه پنجم توسعه نیز تدوین و ارتقای شاخص‌های کیفی، استقرار نظام جامع نظارت و ارزیابی و رتبه‌بندی دانشگاه‌ها به عنوان تکلیفی قانونی مورد تأکید قرار گرفته است (۳). از این‌رو، استفاده از رویکرد ارزیابی درونی با هدف بهبود کیفیت عملکرد نظام دانشگاهی و جلب مشارکت اعضای آن، سازوکاری مناسب به منظور

و فرآیندهای کنترلی که به دستیابی به هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت کمک می‌کند خدمات اطمینان‌بخشی ارائه می‌کند.

۲. بینش یا بصیرت: عامل بهبود فرایندها، تجزیه و تحلیل و ارزیابی. حسابرسی داخلی یک عامل برای بهبود اثربخشی و کارایی از طریق ارائه بینش و پیشنهادهایی بر مبنای تجزیه و تحلیل و ارزیابی داده‌ها و فرآیندهای کسب و کار است.

۳. بی‌طرفی: درستی، پاسخ‌گویی و استقلال. با تعهد به درستی و پاسخ‌گویی، حسابرسی داخلی برای مراجع راهبری سازمان و مدیریت ارشد به عنوان منبعی بی‌طرف و مستقل با ارائه مشاوره، ایجاد ارزش می‌کند (۵).

حسابرسی داخلی این اطمینان را ایجاد می‌کند که «راهبری سازمان»، «مدیریت خطر» و «فرایندهای کنترلی» در راستای کمک به سازمان برای دستیابی به هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت فعالیت می‌کند (۵). مدیران ارشد و ارکان راهبری سازمان می‌توانند از طریق بکارگیری حسابرسی داخلی در سازمان خود این اطمینان را کسب کنند که خط‌مشی‌های سازمان رعایت می‌شود. راهبری شرکتی به فرایندهایی اشاره دارد که از سوی نهادهای راهبری شرکت به منظور فراهم کردن نظارت بر خطر و فرایندهای کنترلی اعمال شده از سوی مدیریت، بکار می‌رود. با توجه به گزارش‌های انجمن حساب‌سازان داخلی آمریکا، چهار بُعد راهبری شرکتی اثربخش شامل ارکان راهبری، مدیر اجرایی، حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل است. زمانی که این واحدها

یابد و اثربخشی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل‌ها و حاکمیت را ارزیابی و بهبود بخشد» (۲).

کمیته فنی سازمان حساب‌سازان ایران نیز در رابطه با حسابرسی داخلی بیان می‌کند که «حسابرسی داخلی وظیفه ارزیابی است که به وسیله کارکنان واحد مورد رسیدگی به منظور ارائه خدمت به آن واحد انجام می‌شود و یکی از ارکان اصلی محیط کنترلی به حساب می‌آید. افزون بر این، ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی نظام‌های حسابداری و کنترل داخلی از جمله وظایف اصلی آن است» (۲).

با بررسی منابع موجود در این زمینه و با تأکید بر گزاره‌های ارزشی مربوط به حسابرسی داخلی، که از سوی انجمن حساب‌سازان داخلی آمریکا ارائه شده است، عوامل زیر را می‌توان از جمله ضرورت‌های استقرار واحد حساب‌سازان داخلی در دانشگاه‌ها در نظر گرفت.

ایجاد ارزش افزوده از طریق حساب‌سازان داخلی

انجمن حساب‌سازان داخلی آمریکا در سال ۲۰۱۰ میلادی، گزاره‌های ارزشی برای حساب‌سازان داخلی معرفی کرد تا واحد حساب‌سازان داخلی بتواند به نحو اثربخشی، ارزش کارش را به ذی‌نفعان اصلی یعنی کمیته حساب‌سازان، هیأت مدیره، مدیریت ارشد و صاحب‌کاران ارائه کند. مطابق با این گزارش، حساب‌سازان داخلی مبتنی بر سه عنصر محوری ارزشی به شرح زیر است که به سازمان ارائه می‌کند:

۱. اطمینان‌بخشی: راهبری، خطر و کنترل. حساب‌سازان داخلی در خصوص راهبری سازمان، مدیریت خطر

به صورت هماهنگ با یکدیگر فعالیت کنند و وابستگی درستی بین آن‌ها وجود داشته باشد، کنترل‌های داخلی قوی حاکم خواهد بود و گزارشگری مالی درست، حفظ اصول اخلاقی، نظارت اثربخش و کاهش خطر را به دنبال خواهد داشت. هم‌چنین، از منافع ذی‌نفعان محافظت می‌شود (۷-۵).

حسابرسی داخلی موجب ایجاد اطمینان از مدیریت مناسب خطرهای سازمانی و ارزیابی مناسب این خطرها می‌شود. مدیریت مناسب خطرها عاملی مهم و اصلی در رشد سازمان‌ها است (۹-۸). مطابق با آیین‌نامه راهبری شرکتی سازمان بورس اوراق بهادار تهران، مدیر شرکت موظف است تا در راستای انجام بخشی از وظیفه مباشرت خود، خطرهای عمده‌ای را که بنگاه اقتصادی با آن مواجه است، شناسایی کرده و اطمینان حاصل کند که نظام مناسبی برای مدیریت آن اجرا کرده است (۱۰). حسابرسی داخلی مانند چشم و گوش مدیریت به وی کمک می‌کند و به عنوان ابزار مهم کنترل مدیریتی به شمار می‌رود (۱۲-۱۱). حسابرسی داخلی، عاملی برای بهبود کارایی و اثربخشی عملکرد سازمان از طریق فراهم کردن بینش و ارائه پیشنهادهایی مبتنی بر تجزیه و تحلیل یافته‌های خود است. زمانی که سازمان هدف‌هایی برای خود در نظر می‌گیرد باید برای حصول اطمینان از دستیابی به این هدف‌ها، فرایندهای مناسبی را دنبال کند.

حسابرسان داخلی، عملیات سازمان را از نزدیک بررسی و ارزیابی می‌کنند تا ببینند که آیا هدف‌های سازمان دنبال شده و تحقق می‌یابند؟ حسابرسان داخلی در تلاش‌اند تا به طور مداوم دانش و مهارت خود را

افزایش دهند؛ زیرا باید به نحو درست و کامل از کسب و کار، صنعت و هدف‌های سازمان آگاه باشند و قادر به ارزیابی کارایی و اثربخشی عملکرد سازمان باشند (۶، ۸ و ۱۳). نقش ذاتی حسابرسان داخلی، مشاوره یا هم‌فکری با کمیته حسابرسی است و باید نقشی مکمل یا حامی برای این کمیته داشته باشند (۱۶-۱۴). استقلال و بی‌طرفی دو ویژگی حیاتی و مهم یک فعالیت اثربخش حسابرسان داخلی است (۱۲) و (۱۷). حسابرسی داخلی می‌تواند نقش ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی بنگاه‌های اقتصادی را داشته باشد. حسابرسی داخلی با کمک به ارائه گزارش‌های مالی شفاف و قابل اعتماد به وسیله سازمان‌ها، استفاده‌کنندگان را در تصمیم‌گیری بهتر یاری می‌کند (۱۲ و ۱۷). آندرسون معتقد است که حسابرسان داخلی موظف به رسیدگی به فرایندهای گزارشگری مالی هستند (۹).

حسابرسان داخلی باید به بررسی انطباق برنامه‌ها، طرح‌ها، فرایندها، سیاست‌ها و هدف‌های سازمان با قوانین و مقررات بپردازند (۶ و ۱۲). حسابرسی داخلی می‌تواند اقدامی مؤثر در راستای اجرای قانون سلامت اداری در دانشگاه‌ها باشد. حسابرسان داخلی می‌توانند نقش ارزنده‌ای در شناسایی و مبارزه با فساد اداری بویژه در نهادهای عمومی داشته باشند (۱۸ و ۱۹). از نظر انجمن حسابرسان داخلی آمریکا برای کشف و مقابله با فساد اداری و تقلب باید از کمک حسابرسان داخلی استفاده کرد تا از این طریق از درستی اطلاعات افشاء‌شده اطمینان حاصل شود. وظیفه حسابرسان داخلی شامل نظارت بر پاسخ‌گویی نیز می‌شود که

عاملی برای مقابله با فساد و تقلب است (۲۰).

نتایج پژوهش‌ها و بررسی‌های انجام شده در خصوص تأثیر حسابرسی داخلی بر افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه نشان داده است که این عامل بر افزایش اثربخشی سه عنصر تهیه بودجه، نظارت بر اجرای بودجه و بازنگری بودجه اثرگذار است. این سه عنصر، عناصر مهم چرخه مدیریت مالی بخش عمومی را تشکیل می‌دهد (۱۱). آندرسون معتقد است که حسابرسان داخلی در راستای حمایت از کمیته حسابرسی فعالیت می‌کنند (۹). مطابق با استاندارد حسابرسی ۶۱۰ ایران با عنوان «ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی»، حسابرس مستقل باید فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی و اثر آن را بر روش‌های حسابرسی مستقل ارزیابی کند. از آنجا که برخی از ابزار دستیابی به هدف‌های مورد نظر حسابرس مستقل حسابرس داخلی یکسان است، برخی از کارهای واحد حسابرسی داخلی می‌تواند در تعیین نوع، ماهیت و زمان‌بندی اجرا و حدود رسیدگی‌های حسابرس مستقل مفید واقع شود (۱۶). هم‌چنین، ممکن است به دلیل رابطه نزدیک حسابرسان داخلی با سازمان، آن‌ها بتوانند رسیدگی‌های حسابرسان مستقل را که به حسابرسان داخلی نیز مرتبط می‌شود با بهایی کم‌تر و اثربخشی بیشتر انجام دهند (۱۲). آندرسون معتقد است که حسابرسان داخلی نقش مهمی در کمک به حسابرسان مستقل بویژه در حسابرسی صورت‌های مالی دارند (۹).

پیشینه پژوهش

کپمبو در پژوهشی به بررسی رابطه بین حسابرسی

داخلی و راهبری شرکتی مناسب در کشور زامبیا پرداخت. یافته‌های پژوهش وی نشان داد که با ارتقاء سطح حسابرسی داخلی در سازمان، میزان وقوع تقلب در سازمان کاهش می‌یابد (۱۲). هم‌چنین، مطابق با یافته‌های پژوهش فری‌را، حسابرسی داخلی در بهبود و ارتقاء سطح عملکرد حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی تأثیرگذار است. حسابرسان داخلی از طریق ارائه برنامه‌ها و پیشنهادهایی برای بهبود سطح حرفه‌ای اعضای کمیته حسابرسی منجر به ارتقاء عملکرد آنان می‌شوند (۱۴). در پژوهشی که آندرسون در رابطه با واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها انجام داد به این نتیجه رسید که حسابرسی داخلی عاملی مؤثر در بهبود ایفای مسئولیت پاسخ‌گویی از سوی این واحدها به ذی‌نفعان‌شان است و سازمان را در دستیابی به هدف‌ها یاری می‌کند (۹). افزون بر این، یافته‌های پژوهش آستین پیرامون کنترل بودجه‌ای در بخش عمومی و نقش واحد حسابرسی داخلی در بخش عمومی نشان داد که حسابرسی داخلی، عملکردی ضروری برای مدیریت بنگاه در بخش عمومی است و باعث شناسایی و جلوگیری به‌هنگام از تخلف‌های مرتبط با بودجه در سازمان می‌شود. یکی از هدف‌های حسابرسان داخلی، ارزیابی و اندازه‌گیری کفایت کنترل‌های داخلی موجود برای مدیریت فرایندهای کنترل بودجه‌ای به منظور ایجاد اطمینانی معقول از مدیریت مناسب خطرهای موجود است (۱۱).

انصاری و شفیع‌ی در پژوهشی به بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج یافته‌های پژوهش آنان نشان داد که

وجود واحد حسابرسی داخلی کارا می‌تواند منجر به کاهش زمان، حجم و به دنبال آن هزینه حسابرسی مستقل شود؛ اما آشنابودن مدیران شرکت‌ها با حسابرسی داخلی سبب نادیده انگاشتن این واحد شده است. بنابراین، باید برای استفاده از خدمات حسابرسی داخلی، کاهش هزینه‌ها و استفاده از سایر خدمات حسابرسان داخلی آموزش‌های لازم به مدیران داده شود (۱۵). علوی طبری و عصابخش نیز در پژوهشی به بررسی نقش کمیته حسابرسی و موانع ایجاد و بکارگیری آن در ایران پرداختند و به این نتیجه رسیدند که کمیته حسابرسی یکی از ساز و کارهایی است که انتظار می‌رود در راستای حفظ منافع ذی‌نفعان مؤثر باشد. هم‌چنین، نتایج پژوهش آنان نشان داد که ایجاد و بکارگیری کمیته حسابرسی در پیشگیری از وقوع اعمال خلاف قانون، بهبود فرایند گزارشگری مالی و ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی شفاف و قابل اتکاء مؤثر است (۱۷). افزون بر این، مدرس و بیداری در پژوهشی نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران را مورد بررسی قرار دادند و وجود هفت ویژگی شامل ساختار سازمانی، کارکنان و محیط کار، خدمات متنوع، سنجش عملکرد، ارزیابی خطر، بازاریابی خدمات و تغییرات مداوم در واحدهای حسابرسی داخلی را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که به استثنای ویژگی سنجش عملکرد، سایر ویژگی‌ها تا حدی در واحدهای حسابرسی داخلی وجود دارد و برای سازمان ارزش‌افزایی می‌کند (۸). پاکروان نیز به این مطلب اشاره داشت که به دلیل

وجود استقلال و عینیت در بررسی‌های حسابرسان داخلی، بررسی‌های آنان مبنای کار حسابرسان مستقل قرار می‌گیرد و منجر به کاهش حوزه‌های مورد رسیدگی، زمان و حق‌الزحمه حسابرسان مستقل می‌شود (۲۱). افزون بر این، مهدوی و گل‌محمدی در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که روش‌های سنتی بودجه‌بندی ناکارآمد است (۲۲). هم‌چنین، مطابق با نتایج پژوهش آستین، حسابرسی داخلی می‌تواند با جلوگیری از تخلف‌های مرتبط با بودجه تا حدودی از ناکارآمدی آن بکاهد (۱۱). در این راستا، ستایش و همکاران در پژوهشی نشان دادند که توجه به اصول اخلاقی و ارتقای درک این اصول به‌وسیله کارکنان و مدیران حوزه مالی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی سراسر کشور ضروری است (۲۳). حسابرسان داخلی می‌توانند به ارتقای اصول اخلاقی سازمان کمک کنند و با جلوگیری از تخلف و تقلب در سازمان، پایبندی به اصول اخلاقی را بهبود بخشند. مهدوی و ماهر در پژوهش خود به این نتیجه رسیدند که نظام حسابداری و گزارشگری مالی بخش عمومی باید با فراهم آوردن اطلاعات با کیفیت برای مدیران، آن‌ها را در راستای ایفای مسئولیت پاسخگویی‌شان یاری رساند (۲۴). جدول شماره ۱، ماتریس مبانی نظری پژوهش را نشان می‌دهد.

روش پژوهش

سؤال‌های پژوهش

۱. ضرورت‌های اصلی استقرار واحد حسابرسی

جدول ۱: ماتریس مبانی نظری ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها (مستخرج از مبانی نظری و پیشینه پژوهش)

منابع پژوهش	گزاره‌های استخراج شده	گزاره	شاخص اصلی
(۷ و ۶، ۱)	حسابرسی داخلی فرایندی برای ایجاد اطمینان از راهبری سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت است.	۱	
۱۶، ۱۱، ۶، ۱۳، ۱)	حسابرسی داخلی فرایندی برای ایجاد اطمینان از مدیریت خطر سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت است.	۲	ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان‌بخشی
۱۳، ۱۱، ۹، ۶، ۱)	حسابرسی داخلی فرایندی است برای ایجاد اطمینان از این که فرایندهای کنترلی سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت عمل می‌کند.	۳	
۱۳، ۹، ۶، ۱) و ۱۶)	حسابرسی داخلی فرایندی برای ایجاد اطمینان از رعایت سیاست‌های سازمانی و الزامات قانونی است.	۴	
۱۳-۱۴، ۶، ۱)	حسابرسی داخلی با ارائه مشاوره و پیشنهادهای با ارزش بر مبنای یافته‌ها باعث ایجاد بینش برای سازمان می‌شود.	۵	
۱۳، ۸، ۶، ۱)	حسابرسان داخلی از طریق ارزیابی کارایی فرایندهای سازمانی و ارائه پیشنهادهایی مبتنی بر تجزیه و تحلیل یافته‌هایشان باعث ایجاد بصیرت در سازمان می‌شوند.	۶	ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت
۱۳، ۸، ۶، ۱)	حسابرسان داخلی از طریق ارزیابی اثربخشی فرایندهای سازمانی و ارائه پیشنهادهایی مبتنی بر تجزیه و تحلیل یافته‌هایشان باعث ایجاد بصیرت در سازمان می‌شوند.	۷	
۱۵-۱۶، ۸، ۱) و ۲۲)	حسابرسان داخلی به دلیل تعهد به درستی و پاسخ‌گویی، مشاوره‌های بی‌طرفانه و مستقل به سازمان ارائه می‌دهند که باعث بهبود مستمر می‌شود.	۸	
۱۲، ۹، ۶، ۱) و ۱۷)	حسابرسی داخلی به عنوان ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی باعث افزایش کیفیت و اعتبار گزارشگری مالی می‌شود.	۹	ایجاد ارزش افزوده از طریق ارزیابی بی‌طرفانه
۱۲، ۹، ۶، ۱) و ۱۷)	حسابرسی داخلی باعث بهبود کیفیت پاسخ‌گویی سازمان در مقابل ذی‌نفعان می‌شود.	۱۰	
۱۱)	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای تدوین بودجه می‌شود.	۱۱	افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه
۲۱) و ۱۱)	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای نظارت بر اجرای بودجه می‌شود.	۱۲	
۱۱)	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای بازنگری بودجه می‌شود.	۱۳	
۱۹-۲۰، ۱۵، ۱۱)	حسابرسی داخلی عاملی مؤثر برای پیشگیری، کشف و مقابله با تقلب و فساد اداری است.	۱۴	بهبود سلامت اداری
۲۰، ۱۵، ۱۱، ۶) و ۱۹)	حسابرسی داخلی عاملی مؤثر و مستمر برای پیشگیری، کشف و مقابله با تخلف در سازمان‌ها است.	۱۵	
۱۵-۱۶، ۱۲، ۹) و ۲۲)	به دلیل وجود استقلال و عنینت در بررسی‌های حسابرسان داخلی، بررسی‌های آن‌ها مبنای کار حسابرسان مستقل قرار گرفته و حجم رسیدگی‌های حسابرسان مستقل و در نتیجه حق‌الزحمه آنان را کاهش می‌دهد.	۱۶	کمک به حسابرسان مستقل و کاهش حق‌الزحمه آنان
۱۵-۱۶، ۱۲)	استفاده بهینه از کار حسابرسی داخلی باعث بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی مستقل می‌شود.	۱۷	
۱۴ و ۹)	حسابرسی داخلی مناسب‌ترین و به روزترین منابع اطلاعاتی برای گسترش و مدیریت برنامه‌های آموزشی سازمان در خصوص آموزش قوانین، مقررات و دستورالعمل‌ها و تحولات حرفه‌ای جدید است.	۱۸	ارتقاء کیفیت کمیته حسابرسی

داخلی در دانشگاه‌ها کدام است؟

۲. ترتیب و اولویت‌بندی ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی چگونه است؟

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش را چهار گروه شامل گروه اول، کارشناسان ذی‌ربط امور مالی دانشگاه‌ها (شامل مدیران مالی، معاونان اداری و مالی، کارشناسان مالی و حساب‌برسان مستقل دانشگاه‌ها)؛ گروه دوم، حساب‌برسان شاغل در سازمان حسابرسی؛ گروه سوم، ذی‌حسابان و کارشناسان وزارت امور اقتصادی و دارایی و گروه چهارم، سایر افراد حرفه‌ای نظیر اعضای انجمن حساب‌برسان داخلی و حساب‌برسان مستقل تشکیل می‌دهد. از آن‌جا که جامعه آماری پژوهش گسترده و حجم آن نامحدود است برای تعیین حجم نمونه از رابطه زیر استفاده شد (۲۵):

رابطه (۱)

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

که در آن،

n: حجم نمونه.

Z: مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد متناظر با

سطح اطمینان $(1-\alpha)$ ، که در سطح اطمینان ۹۵٪ برابر با ۱/۹۶ است.

p: مقدار نسبت صفت موجود در جامعه است.

q: درصد افرادی که فاقد صفت موردنظر در

جامعه هستند $(q=1-p)$.

d: مقدار اشتباه مجاز یا دقت برآورد (خطای ۹٪).

حداقل حجم نمونه با سطح اطمینان ۹۵٪ و سطح اشتباه مجاز ۹٪، ۱۱۸ نمونه به دست آمد. جمع‌آوری داده از طریق مراجعه حضوری به برخی دانشگاه‌های دولتی شهر تهران انجام شد و با توجه به همکاری بخش مالی آن دانشگاه‌ها تعداد ۱۵۰ پرسش‌نامه توزیع شد. سرانجام، تعداد ۱۰۵ پرسش‌نامه تکمیل شده از دانشگاه‌ها دریافت شد، که نرخ دریافت آن ۷۰٪ است. هم‌چنین، پس از توزیع ۲۵ پرسش‌نامه در بخش مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی و ۴۰ پرسش‌نامه در سازمان حسابرسی، به ترتیب، ۱۹ و ۲۶ پرسش‌نامه تکمیل شده از آن‌ها دریافت شد، که نرخ دریافت آن‌ها، به ترتیب، ۷۶٪ و ۶۵٪ است. تعداد ۲۰۰ پرسش‌نامه از طریق انجمن حساب‌برسان داخلی ارسال شد و ۴۳ مورد آن معادل نرخ دریافت ۲۱/۵٪، تکمیل و دریافت شد. سرانجام، تعداد ۱۹۳ پرسش‌نامه از اعضای جامعه آماری جمع‌آوری شد. جمع‌آوری پرسش‌نامه از اعضای نمونه آماری خارج از شهر تهران به صورت الکترونیکی و در شهر تهران به صورت مراجعه حضوری و ارسال الکترونیکی انجام شد.

ابزار اندازه‌گیری

پژوهش حاضر، پژوهشی پیمایشی و کاربردی است و در سال ۱۳۹۳ انجام شده است. به این منظور از پرسش‌نامه پژوهشگر ساخته‌ای شامل ۱۸ گزاره با طیف لیکرت ۵ مرحله‌ای برای بررسی میزان موافقت پاسخ‌دهندگان با گزاره‌های مندرج در پرسش‌نامه استفاده شده است. در این پرسش‌نامه، پاسخ‌گو

از آلفای کرومباخ مورد آزمون قرار گرفت که با توجه به نتایج بدست آمده (۰/۹۱۷) می‌توان گفت گزاره‌های مورد پرسش مندرج در پرسش‌نامه در راستای هدف‌های پژوهش است.

می‌تواند با انتخاب یکی از گزینه‌ها از کاملاً موافق تا کاملاً مخالف، موافقت یا مخالفت خود را ابراز کند. از این‌رو، عدد ۳ به عنوان ارزش مورد آزمون در نظر گرفته شده است.

روش‌های آماری مورد استفاده

در این پژوهش از آزمون‌های آماری «t یک نمونه‌ای»، «تحلیل عاملی»، «تحلیل واریانس» و «فریدمن» برای بررسی گزاره‌ها و یافتن پاسخ

روایی و پایایی ابزار اندازه‌گیری

برای سنجش روایی پرسش‌نامه با استفاده از نظرات متخصصان و استادان دانشگاهی، پرسش‌نامه در چند مرحله اصلاح شد. پایایی پرسش‌نامه نیز با استفاده

جدول ۲: ویژگی‌های شخصیتی پاسخ‌دهندگان

ردیف	ویژگی	شرح ویژگی	فراوانی	درصد
۱	جنسیت	مرد	۱۱۶	۶۰/۱
		زن	۷۷	۳۹/۹
۲	تحصیلات	کارشناسی	۹۱	۴۷/۱
		کارشناسی ارشد	۸۷	۴۵/۱
		دکتری	۱۵	۷/۸
۳	سمت سازمانی	معاون اداری و مالی	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 امور اقتصادی و دارایی	۱۹	۹/۸
		سایر (شامل اعضای انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل و غیره)	۴۳	۲۲/۳
		کمتر از ۵ سال	۳۴	۱۸/۱
۵	سابقه کاری	بین ۵ تا ۱۰ سال	۴۹	۲۵/۴
		بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۴۲	۲۱/۸
		بیشتر از ۱۵ سال	۶۷	۳۴/۷

سؤال‌های پژوهش استفاده شده است. همچنین، از نرم‌افزار آماری SPSS نسخه ۲۰ برای انجام آزمون‌های آماری مزبور استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

بررسی ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها

پرسش‌نامه حاوی ۵ سؤال عمومی مرتبط با ویژگی‌های شخصیتی آزمودنی‌ها شامل جنسیت، تحصیلات، سمت سازمانی، محل اشتغال و سابقه کاری است. نتایج بدست آمده از تحلیل توصیفی نتایج در جدول شماره ۲ آمده است. نتایج نشان می‌دهد که از ۱۹۳ پاسخ‌دهنده ۱۱۶ نفر معادل ۶۰/۱٪ مردان و مابقی را زنان تشکیل می‌دهند. بررسی تحصیلات پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که تحصیلات ۴۷/۱٪ آنان کارشناسی، ۴۵/۱٪ کارشناسی ارشد و ۷/۸٪ مدرک

دکتری است. بررسی سمت سازمانی پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که ۳/۶٪ پاسخ‌دهندگان معاون اداری و مالی، ۱۱/۹٪ مدیر مالی، ۲۰/۲٪ حسابرس مستقل و ۶۴/۲٪ کارشناس امور مالی است. بررسی محل اشتغال پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که ۵۴/۴٪ پاسخ‌دهندگان در دانشگاه، ۱۳/۵٪ در سازمان حسابرسی، ۹/۸٪ در وزارت امور اقتصادی و دارایی و ۲۲/۳٪ در گروه سایر مشاغل مالی قرار دارند. سابقه کاری ۱۸/۱٪ آنان کمتر از ۵ سال، ۲۵/۴٪ بین ۵ تا ۱۰ سال، ۲۱/۸٪ بین ۱۰ تا ۱۵ سال و ۳۴/۷٪ بیشتر از ۱۵ سال است.

آزمون‌های آماری داده‌های پژوهش

با استفاده از آزمون آماری «t یک نمونه‌ای» مربوط بودن هر یک از گزاره‌های پرسش‌نامه مورد بررسی قرار گرفت. نتایج بدست آمده از آزمون «t یک نمونه‌ای» روی ۱۸ گزاره مورد بررسی نشان داد

جدول ۳: نتایج آزمون «t یک نمونه‌ای» روی ۱۸ گزاره مورد بررسی

گزاره	شرح گزاره	میانگین	میانه	مد	انحراف معیار	آماره t	درجه آزادی	سطح معناداری	نتیجه
۱	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از راهبری سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	۴/۰۳	۴	۴	۰/۷۵۶	۱۸/۹۴۱	۱۹۲	۰/۰۰۰	رد نشدن
۲	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از مدیریت خطر سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	۳/۸۶	۴	۴	۰/۸۸۲	۱۳/۵۵۴	۱۹۲	۰/۰۰۰	رد نشدن
۳	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از هم‌راستایی فرایندهای کنترلی با هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	۴/۱۶	۴	۴	۰/۷۲۲	۲۲/۳۴۰	۱۹۲	۰/۰۰۰	رد نشدن
۴	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از رعایت سیاست‌های سازمانی و الزامات قانونی می‌شود.	۴/۱۷	۴	۴	۰/۸۰۲	۲۰/۲۹۵	۱۹۲	۰/۰۰۰	رد نشدن
۵	حسابرسی داخلی با ارائه مشاوره و پیشنهادهای عمیق و با ارزش بر مبنای یافته‌ها باعث ایجاد بینش برای سازمان می‌شود.	۳/۹۴	۴	۴	۰/۸۵۸	۱۵/۱۹۰	۱۹۲	۰/۰۰۰	رد نشدن

ادامه جدول ۳

رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۵/۲۳۳	۰/۸۴۱	۴	۴	۳/۹۲	حسابرسی داخلی با ارزیابی کارایی فرایندهای سازمانی و ارائه پیشنهاد بر مبنای یافته‌ها باعث ایجاد بصیرت در سازمان می‌شود.	۶
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۴/۲۱۱	۰/۸۸۱	۴	۴	۳/۹۰	حسابرسی داخلی با ارزیابی اثربخشی فرایندهای سازمانی و ارائه پیشنهاد بر مبنای یافته‌ها باعث ایجاد بصیرت در سازمان می‌شود.	۷
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۳/۳۳۹	۰/۹۲۳	۴	۴	۳/۸۹	حسابرسان داخلی به دلیل تعهد به درستی و پاسخ‌گویی و ارائه مشاوره‌های بی‌طرفانه و مستقل به سازمان باعث ایجاد بهبود مستمر در سازمان می‌شوند.	۸
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۲۰/۵۷۱	۰/۸۰۱	۴	۴	۴/۱۹	حسابرسان داخلی ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی‌اند و باعث افزایش کیفیت و اعتبار گزارشگری مالی می‌شوند.	۹
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۲/۹۷۹	۰/۹۵۴	۴	۴	۳/۸۹	حسابرسی داخلی باعث بهبود کیفیت پاسخ‌گویی سازمان در مقابل ذی‌نفعان می‌شود.	۱۰
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۱/۲۸۵	۰/۹۰۶	۴	۴	۳/۷۴	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای تدوین بودجه می‌شود.	۱۱
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۳/۷۵۴	۰/۸۴۸	۴	۴	۳/۸۴	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای نظارت بر اجرای بودجه می‌شود.	۱۲
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۱/۶۸۰	۰/۸۵۷	۴	۴	۳/۷۲	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای بازنگری بودجه می‌شود.	۱۳
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۴/۹۸۶	۰/۹۴۶	۴	۴	۴/۰۲	حسابرسی داخلی عاملی مؤثر برای پیشگیری، کشف و مقابله با تقلب و فساد اداری است.	۱۴
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۲/۹۵۹	۰/۹۷۸	۴	۴	۳/۹۱	حسابرسی داخلی عاملی مؤثر و مستمر برای پیشگیری، کشف و مقابله با تخلف در سازمان‌ها است.	۱۵
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۵/۷۴۸	۱/۰۶۴	۳	۳	۳/۴۴	حسابرسان داخلی به دلیل وجود استقلال و عینیت در بررسی‌های خود باعث کاهش حجم رسیدگی‌های حسابرسان مستقل و کاهش حق‌الزحمه آنان می‌شوند.	۱۶
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۱۱/۰۲۵	۰/۹۷۴	۴	۴	۳/۷۵	حسابرسی داخلی باعث بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی مستقل می‌شود.	۱۷
رد نشدن	۰/۰۰۰	۱۹۲	۹/۵۴۸	۰/۹۸۰	۴	۴	۳/۶۷	حسابرسی داخلی مناسب‌ترین و به‌روزترین منبع اطلاعاتی برای گسترش برنامه‌های آموزشی سازمان در خصوص آموزش قوانین، مقررات و دستورالعمل‌ها و تحولات حرفه‌ای جدید است.	۱۸

مورد پذیرش است. این نتایج نشان می‌دهد که توافق جمعی بین پاسخ‌دهندگان در مورد ضرورت استقرار

که سطح معناداری تمام گزاره‌ها کم‌تر از ۵٪ است (جدول شماره ۳)؛ در نتیجه، مربوط بودن همه گزاره‌ها

واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها و گزاره‌های مورد بررسی وجود دارد.

با استفاده از آزمون تحلیل عاملی، عوامل اصلی ضرورت 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 مؤلفه اصلی و با استفاده از ۱۸ گزاره ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها بررسی شد. آزمون‌های آماری با استفاده از نرم‌افزار SPSS نسخه ۲۰ انجام شد. در ارزیابی اولیه معلوم شد که زوج متغیرها دارای توزیع نرمال دو متغیری است و همه موارد از یکدیگر مستقل است. از بُعد مبانی نظری، نسبت تعداد متغیرها به تعداد افراد نمونه باید ۰/۱ باشد؛ لذا، برای این پژوهش تعداد ۱۸۰ نمونه مناسب است و داده‌های جمع‌آوری شده در این پژوهش ۱۹۳ داده بود. افزون بر این، ملاک کفایت نمونه‌گیری کیسر-مایر-آلکین حاصل از تحلیل ۱۹۳ داده، ۰/۸۸۲ بود که نشان می‌دهد این داده‌ها در عمل برای تحلیل مؤلفه‌های اصلی مناسب است. جدول شماره ۴ نتایج آزمون کیسر-مایر-آلکین و آزمون کرویت بارتلت را نشان می‌دهد.

معنادار بودن آزمون کرویت بارتلت نشان می‌دهد

که بین متغیرها، همبستگی کافی برای اجرای تحلیل وجود دارد. با استفاده از ملاک نگهداری عامل‌هایی که ارزش‌های ویژه آن‌ها بزرگ‌تر از ۱ است، راه‌حل ۴ عاملی واضح‌ترین خروجی را ارائه کرد. «ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان‌بخشی»، «افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه»، «ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه» و «بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حساب‌رسان مستقل» عوامل اصلی ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران است. دلیل انتخاب این ۴ عامل تا حدودی توصیه‌های انجمن حساب‌رسان داخلی آمریکا است. نتایج بدست آمده از این مرحله، توافق جمعی پاسخ‌دهندگان در رابطه با عوامل مورد بررسی را نشان می‌دهد. جدول شماره ۵ نتایج تحلیل عاملی مرحله اول را به تفصیل نشان می‌دهد.

با توجه به نتایج حاصل از تحلیل عاملی (جدول شماره ۶)، نظرات پاسخ‌دهندگان نشان می‌دهد که «ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان‌بخشی»، با اهمیت‌ترین ضرورت برای استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها است که ارزش عاملی آن معادل ۷/۶۲۹ بدست آمده و ۴۲/۳۸٪ از تغییرات می‌تواند به وسیله این عامل بیان شود. «ایجاد ارزش افزوده از

جدول ۴: نتایج آزمون کیسر-مایر-آلکین و آزمون کرویت بارتلت

۰/۸۸۲	اندازه کفایت نمونه‌گیری کیسر-مایر-آلکین
۱۹۹۲/۱۳۸	کای دو
۱۵۳	آزمون کرویت بارتلت
۰/۰۰۰	درجه آزادی
	معناداری

جدول ۵: خلاصه‌ای از گزاره‌های مورد پرسش و بارهای عاملی حاصل از تحلیل مؤلفه‌های اصلی با چرخش واریماکس (۱۹۳ داد)

منشاء مقیاس	شماره گزاره	شرح متغیر (گزاره)	بار مؤلفه				همبستگی اصلاح شده گزاره با کل
			۴	۳	۲	۱	
	۱	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از راهبری سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	-	-	-	۰/۸۲۸	۰/۷۶۷
ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان بخشی	۲	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از مدیریت خطر سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	-	-	-	۰/۷۴۷	۰/۶۲۵
	۳	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از هم‌راستایی فرایندهای کنترلی با هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	-	-	-	۰/۷۸۹	۰/۷۴۵
	۴	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از رعایت سیاست‌های سازمانی و الزامات قانونی می‌شود.	-	-	-	۰/۷۳۷	۰/۶۴۰
	۵	حسابرسان داخلی به دلیل تعهد به درستی و پاسخ‌گویی و ارائه مشاوره‌های بی‌طرفانه و مستقل به سازمان باعث ایجاد بهبود مستمر در سازمان می‌شوند.	-	۰/۶۶۳	-	۰/۴۴۹	۰/۶۵۹
افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه	۶	حسابرسان داخلی ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی هستند و باعث افزایش کیفیت و اعتبار گزارشگری مالی می‌شوند.	-	۰/۵۳۰	-	۰/۴۷۸	۰/۷۰۰
	۷	حسابرسی داخلی باعث بهبود کیفیت پاسخ‌گویی سازمان در مقابل ذی‌نفعان می‌شود.	-	۰/۶۰۷	-	۰/۴۷۲	۰/۷۲۰
	۸	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای تدوین بودجه می‌شود.	-	۰/۷۵۴	-	-	۰/۶۲۷
	۹	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای نظارت بر اجرای بودجه می‌شود.	۰/۳۰۵	۰/۶۰۳	-	-	۰/۵۷۲
	۱۰	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای بازنگری بودجه می‌شود.	۰/۳۹۱	۰/۵۰۴	۰/۴۲۴	-	۰/۶۰۵

ادامه جدول ۵

۰/۷۷۲	۰/۷۵۸	-	۰/۳۱۱	۰/۸۰۰	-	۱۱	ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه
۰/۷۸۵	۰/۷۵۸	-	۰/۳۱۲	۰/۷۷۳	-	۱۲	ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه
۰/۷۹۰	۰/۷۹۳	-	-	۰/۸۳۲	-	۱۳	ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت در سازمان می‌شود.
۰/۶۴۱	۰/۷۴۷	۰/۷۸۶	۰/۳۳۰	-	-	۱۴	حسابرسی داخلی عاملی مؤثر برای پیشگیری، کشف و مقابله با تقلب و فساد اداری است.
۰/۶۴۵	۰/۸۰۰	۰/۷۹۲	۰/۳۷۸	-	-	۱۵	بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حسابرسان مستقل
۰/۵۰۲	۰/۵۲۶	۰/۶۹۱	-	۰/۳۳۶	-	۱۶	حسابرسان داخلی به دلیل وجود استقلال و عینیت در بررسی‌های خود باعث کاهش حجم رسیدگی‌های حسابرسان مستقل و کاهش حق‌الزحمه آنان می‌شوند.
۰/۵۴۰	۰/۵۵۴	۰/۵۲۲	-	۰/۵۲۱	-	۱۷	حسابرسی داخلی باعث بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسی مستقل می‌شود.
۰/۵۴۵	۰/۵۰۲	۰/۵۳۷	-	۰/۳۹۵	-	۱۸	حسابرسی داخلی مناسب‌ترین و به‌روزترین منبع اطلاعاتی برای گسترش برنامه‌های آموزشی سازمان در خصوص آموزش قوانین، مقررات و دستورالعمل‌ها و تحولات حرفه‌ای جدید است.

و کمک به حسابرسان مستقل»، به ترتیب، سومین و چهارمین عامل اصلی ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها است. در مرحله بعد برای یافتن عامل اصلی پژوهش، تحلیل عاملی مرحله دوم روی ۴ عامل بدست آمده از مرحله اول اجرا شد. نتایج بدست آمده در این مرحله به شرح جدول‌های

طریق ایجاد تغییر و ارزیابی بی‌طرفانه»، دومین ضرورت استقرار واحد حسابرسی داخلی است که بار عاملی معادل ۱/۸۳۹ دارد و ۱۰/۲۱۵٪ از تغییرات می‌تواند به وسیله این عامل بیان شود. «ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه» و «بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی

بررسی و مقایسه نظرات افراد گروه‌های مختلف پاسخ‌دهنده در خصوص ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها با استفاده از آزمون تحلیل واریانس

در این پژوهش از چهار گروه مختلف پاسخ‌دهنده در خصوص ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها نظرسنجی شد. این چهار گروه به شرح زیر است:

گروه ۱: دانشجویان (شامل معاونان اداری و مالی،

شماره‌های ۷ و ۸ است.

بر اساس جدول شماره ۸، عامل «ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها»، ۶۵/۰۶۴٪ از کل تغییرات را تبیین می‌کند. نتایج بدست آمده نشان می‌دهند که سرانجام ۴ عامل بدست آمده در مرحله اول، از یک عامل اصلی و نهایی اشباع شده است. بر اساس نتایج یافته‌های دو مرحله آزمون تحلیل عاملی، الگوی مفهومی پژوهش به صورت شکل شماره ۱ بدست آمد.

جدول ۶: خلاصه نتایج تحلیل عاملی مرحله اول روی ۱۸ گزاره

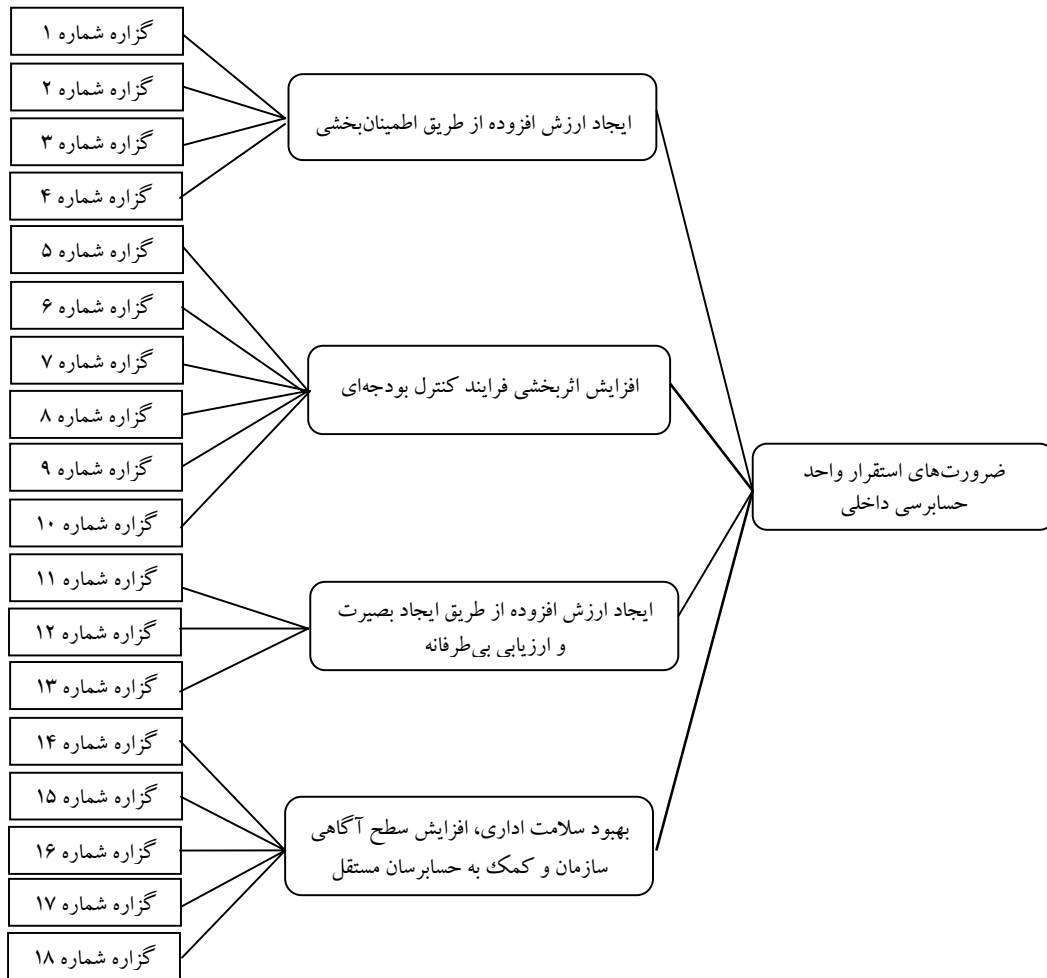
شماره عامل	عنوان عامل	ارزش ویژه عامل	درصد تغییرات قابل بیان به وسیله عامل	تعداد گزاره هر عامل
۱	ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان‌بخشی	۷/۶۲۹	۴۲/۳۸۲	۴
۲	افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه	۱/۸۳۹	۱۰/۲۱۵	۶
۳	ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه	۱/۳۷۶	۷/۶۴۳	۳
۴	بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به حسابرسان مستقل	۱/۰۶۷	۵/۹۲۵	۵
جمع	ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها	۱۱/۹۱۱	۶۶/۱۷	۱۸

جدول ۷: نتایج آزمون کیسیر-مایر-آلکین و آزمون کرویت بارتلت

اندازه کفایت نمونه‌گیری کیسیر-مایر-آلکین	۰/۷۷۲
خی دو	۲۷۷/۴۲۹
آزمون کرویت بارتلت	۶
معناداری	۰/۰۰۰

جدول ۸: خلاصه نتایج تحلیل عاملی مرحله اول روی ۴ عامل بدست آمده از مرحله اول

عنوان عامل	ارزش ویژه عامل	درصد تغییرات قابل بیان به وسیله عامل	تعداد گزاره هر عامل
عامل نهایی	۲/۶۰۳	۶۵/۰۶۴	۴



شکل ۱: الگوی مفهومی پژوهش

شماره ۹ نشان می‌دهد که بین نظرات گروه‌های مختلف پاسخ‌دهنده از ۱۸ گزاره در مورد ۷ گزاره توافق نظر وجود دارد اما در مورد ۱۱ گزاره دیگر، در پاسخ‌ها تفاوت معنادار وجود دارد.

از آزمون فریدمن برای رتبه‌بندی هر یک از گزاره‌های مورد پرسش، از دیدگاه چهار گروه پاسخ‌دهنده استفاده شد. در آزمون فریدمن هر اندازه میانگین رتبه گزاره بیشتر باشد، اهمیت آن گزاره بیشتر است (۲۰).

رتبه‌بندی اهمیت گزاره‌ها از نظر چهار گروه مورد

مدیران مالی، حسابرسان مستقل و کارشناسان امور مالی دانشگاه‌ها)،

گروه ۲: حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی،
گروه ۳: کارشناسان و ذی‌حسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی، و

گروه ۴: سایر (شامل اعضای انجمن حسابرسان داخلی، شرکای مؤسسات حسابرسی و غیره).

با استفاده از آزمون مقایسه میانگین چند جامعه، نظرات این چهار گروه و اختلاف معنادار بین پاسخ‌های آن‌ها بررسی شد. نتایج مندرج در جدول

بررسی در پژوهش حاضر با توجه به نتایج آزمون فریدمن به شرح مندرج در جدول شماره ۱۰ است. گروه اول دانشگاهیان (شامل معاونان اداری و مالی، مدیران مالی، حسابرسان مستقل و کارشناسان امور مالی دانشگاه‌ها)، گروه دوم حسابرسان شاغل در سازمان حسابرسی، گروه سوم کارشناسان و

جدول ۹: نتایج حاصل از آزمون مقایسه میانگین نظرات چهار گروه پاسخ‌دهنده در رابطه با ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها

عامل	گزاره	درجه آزادی	آماره F	سطح معناداری	نتیجه (وجود تفاوت معنادار)
	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از راهبری سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	۱۹۲	۲/۵۱۰	۰/۰۶	رد
ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان بخشی	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از مدیریت خطر سازمان در راستای هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	۱۹۲	۲/۲۷۷	۰/۰۸۱	رد
	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از هم‌راستایی فرایندهای کنترلی با هدف‌های راهبردی، عملیاتی، مالی و رعایت می‌شود.	۱۹۲	۷/۵۴۰	۰/۰۰۰	رد نشدن
	حسابرسی داخلی باعث ایجاد اطمینان از رعایت سیاست‌های سازمانی و الزامات قانونی می‌شود.	۱۹۲	۲/۷۱۲	۰/۰۴۶	رد نشدن
	حسابرسان داخلی به دلیل تعهد به درستی، پاسخ‌گویی و ارائه مشاوره‌های بی‌طرفانه و مستقل به سازمان باعث بهبود مستمر در سازمان می‌شوند.	۱۹۲	۱/۶۲۵	۰/۱۸۵	رد
افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه	حسابرسان داخلی ناظر بر رویه‌ها و نحوه عمل حسابداری و گزارشگری مالی و افزایش کیفیت و اعتبار گزارشگری مالی هستند.	۱۹۲	۵/۷۳۲	۰/۰۰۱	رد نشدن
	حسابرسی داخلی باعث بهبود کیفیت پاسخ‌گویی سازمان در مقابل ذی‌نفعان می‌شود.	۱۹۲	۳/۵۷۲	۰/۰۱۵	رد نشدن
	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای تدوین بودجه می‌شود.	۱۹۲	۴/۴۶۹	۰/۰۰۵	رد نشدن
	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای نظارت بر اجرای بودجه می‌شود.	۱۹۲	۴/۷۳۲	۰/۰۰۳	رد نشدن
	حسابرسی داخلی باعث افزایش اثربخشی فرایندهای بازنگری بودجه می‌شود.	۱۹۲	۷/۱۳۱	۰/۰۰۰	رد نشدن
ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه	حسابرسان داخلی با ارائه مشاوره و پیشنهادهای با ارزش بر مبنای نتایج یافته‌ها باعث ایجاد بینش برای سازمان می‌شوند.	۱۹۲	۳/۱۹۹	۰/۰۲۵	رد نشدن
	حسابرسان داخلی با ارزیابی کارایی فرایندهای سازمانی و ارائه پیشنهاد بر مبنای یافته‌هایشان، باعث ایجاد بصیرت در سازمان می‌شوند.	۱۹۲	۵/۳۷۲	۰/۰۰۱	رد نشدن
	حسابرسان داخلی با ارزیابی اثربخشی فرایندهای سازمانی و ارائه پیشنهاد بر مبنای یافته‌هایشان باعث ایجاد بصیرت در سازمان می‌شوند.	۱۹۲	۲/۵۶۳	۰/۰۵۶	رد

ادامه جدول ۹

رد	۰/۶۴۸	۰/۵۵۱	۱۹۲	حسابرسی داخلی عاملی مؤثر برای پیشگیری، کشف و مقابله با تقلب و فساد اداری است.
رد	۰/۴۶۲	۰/۸۶۳	۱۹۲	حسابرسی داخلی عاملی مؤثر و مستمر برای پیشگیری، کشف و مقابله با تخلف در سازمان‌ها است.
رد	۰/۳۶۶	۱/۰۶۴	۱۹۲	حسابرسان داخلی به دلیل وجود استقلال و عینیت در بررسی‌ها باعث کاهش حجم رسیدگی‌های حسابرسان مستقل و کاهش حق‌الزحمه آنان می‌شوند.
رد نشدن	۰/۰۰۰	۷/۹۶۲	۱۹۲	حسابرسی داخلی باعث بهبود کارایی و اثربخشی حسابرسان مستقل می‌شود.
رد نشدن	۰/۰۲۹	۳/۰۸۳	۱۹۲	حسابرسی داخلی مناسب‌ترین و به روزترین منبع اطلاعاتی برای گسترش برنامه‌های آموزشی سازمان در خصوص آموزش قوانین، مقررات و دستورالعمل‌ها و تحولات حرفه‌ای جدید است.

جدول ۱۰: نتایج آزمون فریدمن در خصوص گزاره‌های مورد پرسش از دیدگاه چهار گروه پاسخ‌دهنده (میانگین رتبه گزاره‌ها)

رتبه	گروه ۱		گروه ۲		گروه ۳		گروه ۴		میانگین کل	
	شماره گزاره	میانگین رتبه	شماره گزاره	میانگین رتبه	شماره گزاره	میانگین رتبه	شماره گزاره	میانگین رتبه	شماره گزاره	میانگین رتبه
۱	۹	۱۱/۱۲	۴	۱۲/۶۰	۳	۱۳/۵۸	۴	۱۱/۴۵	۹	۱۱/۴۰
۲	۴	۱۰/۹۰	۱	۱۲/۲۳	۹	۱۳/۰۸	۳	۱۱/۴۳	۴	۱۱/۱۹
۳	۱۴	۱۰/۵۹	۳	۱۱/۵۸	۱۴	۱۰/۹۷	۹	۱۱/۴۱	۳	۱۱/۱۲
۴	۳	۱۰/۴۴	۲	۱۱/۵۲	۱۵	۱۰/۶۳	۶	۱۰/۴۷	۱۴	۱۰/۴۱
۵	۱۵	۱۰/۱۷	۹	۱۱/۲۹	۵ و ۱	۱۰/۲۹	۷	۱۰/۱۳	۱	۱۰/۲۸
۶	۱۰	۹/۹۶	۱۴	۱۱/۳۱	۵ و ۱	۱۰/۲۹	۱۰	۱۰/۱۴	۵	۹/۷۵
۷	۱	۹/۹۰	۱۵	۱۰/۶۰	۵	۱۰/۰۵	۸	۱۰/۱۰	۱۵	۹/۷۳
۸	۵	۹/۷۴	۵	۱۰/۲۵	۱۰	۱۰/۰۰	۱	۱۰/۰۲	۱۰	۹/۶۸
۹	۸	۹/۵۰	۷	۱۰/۲۱	۷	۹/۹۵	۱۲	۹/۹۴	۶	۹/۶۳
۱۰	۶	۹/۳۰	۶	۹/۴۴	۶	۹/۸۴	۲	۹/۴۵	۷	۹/۵۰
۱۱	۱۲	۹/۱۱	۸	۹/۳۸	۱۷	۹/۷۹	۵	۹/۳۶	۸	۹/۴۰
۱۲	۱۷	۹/۰۰	۱۲	۸/۱۷	۲	۹/۷۱	۱۴	۹/۱۹	۲	۹/۲۹
۱۳	۷	۸/۹۹	۱۳	۷/۹۶	۱۲	۷/۹۵	۱۱	۹/۱۶	۱۲	۹/۰۵
۱۴	۱۸	۸/۸۰	۱۱	۷/۸۱	۱۶	۷/۶۸	۱۷	۸/۴۴	۱۷	۸/۵۷
۱۵	۱۱	۸/۷۹	۱۰	۷/۵۶	۱۸	۷/۵۸	۱۳	۸/۲۷	۱۱	۸/۵۱
۱۶	۱۳	۸/۷۴	۱۸	۶/۷۷	۸	۷/۲۱	۱۵	۷/۷۱	۱۳	۸/۲۶
۱۷	۲	۸/۶۰	۱۶	۶/۲۱	۱۱	۶/۴۲	۱۸	۷/۶۷	۱۸	۸/۱۶
۱۸	۱۶	۷/۳۴	۱۷	۶/۱۲	۱۳	۵/۹۷	۱۶	۶/۶۵	۱۶	۷/۰۷

ذی حسابان وزارت امور اقتصادی و دارایی و گروه چهارم نیز سایر پاسخ‌دهندگان (شامل اعضای انجمن حسابرسان داخلی، شرکای مؤسسات حسابرسی و غیره) است. میانگین رتبه گزاره‌ها نشان‌دهنده امتیاز آن گزاره از نظر پاسخ‌دهندگان است و ستون میانگین کل نیز نشان‌دهنده نظر کل مشارکت‌کنندگان است.

بحث و نتیجه‌گیری

این پژوهش به بررسی ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی پرداخته است. نتایج بدست آمده این ضرورت‌ها و نقشی که واحد حسابرسی داخلی در بهبود فرایندها، ارتقاء سطح کیفی و رتبه‌بندی این گونه سازمان‌ها ایفا می‌کند را به خوبی نشان می‌دهد. هم‌چنین، یافته‌های پژوهش گزاره‌های ارزشی مربوط به حسابرسی داخلی آمریکا ارائه شده از سوی انجمن حسابرسان داخلی (۱) را تأیید می‌کند. افزون بر این، نتایج پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی می‌تواند با ایجاد ارزش افزوده از طریق اطمینان‌بخشی و افزایش اثربخشی فرایند کنترل بودجه، عملکرد مالی دانشگاه‌ها را بهبود بخشد. این یافته با نتایج پژوهش آستین (۱۱) مطابق است. حسابرسی داخلی با ایجاد ارزش افزوده از طریق ایجاد بصیرت و ارزیابی بی‌طرفانه به بهبود عملکرد سازمان کمک می‌کند. این یافته، گزاره‌های ارزشی مربوط به حسابرسی داخلی ارائه شده از سوی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (۱ و ۵) را تأیید می‌کند. بهبود سلامت اداری، افزایش سطح آگاهی سازمانی و کمک به

حسابرسان مستقل و کاهش حق‌الزحمه آن‌ها از دیگر مزایای حسابرسی داخلی برای دانشگاه‌ها است و می‌تواند مدیران و هیأت امنای دانشگاه‌ها را در دستیابی به هدف‌ها یاری رساند. این نتایج با یافته‌های پژوهش‌های آندرسون و همکاران (۹)، کیمبو (۱۲)، ساسانی و شریفی‌راد (۱۶)، علوی‌طبری و عصابخش (۱۷)، رشیدی (۱۹) و پاکروان (۲۱) مطابق است. هم‌چنین، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که ۴ گروه مشارکت‌کننده در پژوهش بر اهمیت بالای چهار عامل اصلی ضرورت‌های استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی تأکید و توافق نظر دارند. افزون بر این، به دلیل وجود استقلال مالی در دانشگاه‌های دولتی و خودکنترلی شدن نظام مالی دانشگاه‌ها می‌توان حسابرسی داخلی را به عنوان یکی از مهم‌ترین ارکان نظارتی در دانشگاه‌ها دانست. بی‌شک توسعه حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها مستلزم توجه نهادهای قانون‌گذار مربوط، مسئولان مربوط در وزارت علوم، تحقیقات و فناوری، هیأت امنای ریاست و مسئولان دانشگاه‌ها است.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آینده

پیشنهاد می‌شود این پژوهش در رابطه با بسیاری از نهادهای بخش دولتی که تاکنون واحد حسابرسی داخلی در آن‌ها مستقر نشده است انجام شود و به بررسی اهمیت گزاره‌های مطرح شده از دید کارکنان و مسئولان آن سازمان‌ها پرداخته شود.

محدودیت‌های پژوهش

۱. در حالی که پژوهش‌های پیمایشی می‌تواند

۲. اطلاعات مورد نیاز برای بررسی گزاره‌های این پژوهش از طریق پرسش‌نامه جمع‌آوری شده است و این ابزار اندازه‌گیری دارای محدودیت ذاتی است.

اطلاعات مفیدی در مورد موضوع مورد پژوهش بدست آورد، به دلیل بررسی نشدن کل جامعه و استفاده از روش نمونه‌گیری و محدودیت‌های آن، باید در استنتاج از یافته‌های پژوهش احتیاط لازم به عمل آید.

References

- 1 The Institute of Internal Auditors (2011). "Measuring Internal Auditing's Value. A Component of CBOK Study", Available at: http://www.iaa.nl/SiteFiles/IIA_leden/CB_OK%203-Measuring%20IA%20Value-web.pdf. [Online] [7 May 2013]
- 2 Babajani, J. and M. Babaie (2011). "The Effect of Establishing Internal Auditing Unit and Constituting Audit Committee on the Promotion of the Financial Accountability Level of Universities and Institutions of Higher Education and Research", *Journal of Accounting Knowledge*, Vol. 2, No. 4, pp. 7-27. [In Persian]
- 3 The Fifth Development Program of the Islamic Republic of Iran (2010). Available at: <http://www.isacmsrt.ir/files/site1/pages/barnamepanjom.pdf>. [Online] [6 July 2013] [In Persian]
- 4 The Association of College and University Auditors (ACUA). Available at: http://www.acua.org/ACUA/College_University_Auditors.asp. [Online] [6 July 2013]
- 5 The Institute of Internal Auditors (2012). "Supplemental Guidance: Value Proposition of Internal Auditing and the Internal Audit Capability Model", Available at: <https://na.theiiaa.org/standards-guidance/Public%20Documents/SG%20-%20Value%20Proposition%20of%20IA%20and%20the%20IA%20Capability%20Model.pdf>. [Online] [5 May 2013]
- 6 Vakilifard, H. and M. Salahinezhad (2009). "Explaining and Testing the Audit Risk-Based Model in Operational Auditing", *Journal of Management Research*, No. 83, pp. 33-54. [In Persian]
- 7 Sakalunda, F. M. (1999). "Internal Audit Reporting and Its Implementation in Government Ministries- A Case of the Ministry of Education", Available at: <http://dspace.cbu.ac.zm:8080/jspui/bitstream/12346789/187/1/SAKULANDA,%20M.%20RED0001%20%20Internal%20audit%20Reporting%20and%20its%20implementation%20in%20Government%20Ministries.%20A%20case%20of%20the%20Ministry%20of%20Education.PDF>. [Online] [5 May 2013]
- 8 Modarres, A. and M. Bidari (2011). "Examining the the Role of Added Value of Internal Auditing", *Journal of Management Accounting*, Vol. 4, No. 11, pp. 65-71. [In Persian]
- 9 Anderson, U.; Christ, M.; Johnstone, K.; and L. Rittenberg (2009). "Effective Sizing of Internal Audit Activities for Colleges and Universities", *A Research White Paper Prepared for The Institute of Internal Auditors, The Association of College and University Auditors, and The*

- University of California System-Dept. of the Auditor, Available at: http://iia.nl/SiteFiles/IIA_leden/EFFECTIVE%20SIZING%20ORGANIZATION.DL.pdf. [Online] [6 May 2013]
- 10 Regulation of Corporate Governance (2007). "Tehran Stock Exchange", Available at: <http://tse.ir/cms/Portals/1/Hesabresi%20Dakheli/rahbari%20sherkati.pdf>. [Online] [6 January 2013] [In Persian]
- 11 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. Available at: <http://ir.knust.edu.gh/bitstream/123456789/4400/1/Patience%20A.%20Austin.pdf>. [Online] [6 July 2013]
- 12 Kapambwe, J. (1998). "Internal Audit and Good Corporate Governance- A Zambia Perspective", The Copperbelt University, The School of Business, Department of Postgraduate Studies, Available at: <http://dspace.cbu.ac.zm:8080/jspui/bitstream/123456789/93/1/KAPAMBWE,%20JESTUS0001%20%20Internal%20audit%20and%20good%20corporate%20governance.%20A%20Zambian%20perspective.PDF>. [Online] [6 May 2013]
- 13 Karrahi Moghadam, S. and M. Moradi (2005). "Internal Auditing in the 21st Century", *Journal of Certified Public Accountant*, Vol. 3, No. 7, pp. 37-42. [In Persian]
- 14 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]
- 15 Ansari, A. and H. Shafie (2009). "Examining the Effect of Internal Auditing Variables on Audit Program", *The Iranian Accounting and Auditing Review*, Vol. 16, No. 58, pp. 21-34. [In Persian]
- 16 Sasani, A. and M. Sharifi-rad (2012). "The Usefulness of Internal Auditing Unit", *Hesabras*, No. 62, pp. 1-8. [In Persian]
- 17 Alavi Tabari, S. H. and R. Asa-bakhsh (2010). "The Role of Audit Committee and Examining the Obstacles in Creating and Applying It in Iran", *Journal of Accounting Advances*, Vol. 2, No. 1, pp. 155-177. [In Persian]
- 18 Mojtahedzade, H. (2009). "The Relationship between Leadership Styles and Administrative Deviations", *Tadbir (A Monthly Magazine on Management)*, No. 212, pp. 41-44. [In Persian]
- 19 Rashidi, A. (2011). "The Promotion of Official Health and Combat Against Corruption", *Markazi Governor General Office of Education*, Available at: <http://portal.arakmu.ac.ir/portal/Fil/ShowFile.aspx?ID=703dca5b-665d-46c8-acbc-995f80596627>. [Online] [12 April 2014] [In Persian]
- 20 The Institute of Internal Auditors (2013), "Internal Auditing, Accountability and the War on Corruption, Opinion Pieces", Available at: http://c.ymcdn.com/sites/www.iiasa.org.za/resource/collection/BA8203A5-101F-460C-A2EC1DDEC9FED153/Accountability_and_the_war_on_corruption.pdf. [Online] [6 May 2013]
- 21 Pakravan, L. (2013). "Future Path of Internal Auditing", *Donya-e-Eqtasad Daily News*, Issue 2959, July 6th, p.

- 32, Available at: <http://www.donya-e-eqtesad.com/news/737415/>. [Online] [6 July 2013] [In Persian]
- 22 Mahdavi, Gh. and M. Golmohammadi (2012). "An Investigation into the Level of Familiarity of Chief Financial Officers with New Methods of Budgeting in Fars Province Authorities", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 85-110. [In Persian]
- 23 Setayesh, M.; Maher, M.; and M. Abol-hallaj (2012). "Examining the Effect of Individual and Social Structures on Understanding Ethical Principles between Financial and Budgetary Managers of the Iranian Universities of Medical Sciences", *Journal of Health Accounting*, Vol. 1, No. 1, pp. 17-32. [In Persian]
- 24 Mahdavi, Gh. and M. Maher (2013). "The Examination of Managers Attitudes toward the Quality of Financial Reports (Case Study: Fars Province University of Medical Sciences)", *Journal of Health Accounting*, Vol. 2, No. 1, pp. 78-96. [In Persian]
- 25 Azar, A. and M. Momeni (2006). *Statistics and Its Application in Management*, Vol. 2, 9th Edition, Tehran: Samt Publications. [In Persian]
- 26 Momeni, M. and A. Faale-Ghayumi (2012). *Statistical Analyses by Means of SPSS*, 6th Edition, Tehran: Moalef Publications. [In Persian]