

کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران

سید علی حسینی^۱، * مرضیه مؤمن‌زاده^۲، آزاده مداحی^۳

۱. استادیار، دانشگاه الزهرا(س).

۲. کارشناس ارشد حسابداری، دانشگاه الزهرا(س).

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه الزهرا(س).

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۵/۵/۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۵/۱/۲۱

Internal Audit Function at Iran and Tehran Universities of Medical Sciences

S.A. Hosseini¹, *M. Momenzadeh², A. Maddahi³

1. Assistant Professor, Alzahra University, Iran.

2. M.A. in Accounting, Alzahra University, Iran.

3. Assistant Professor in Accounting, Alzahra University, Iran.

Received: 2016/4/9

Accepted: 2016/7/23

Abstract

The main purpose of the present paper is identifying the internal audit function at Iran and Tehran universities of Medical Sciences. Furthermore, this paper aims to provide an insight to the current and future internal audit activities of the university for next 5 years. In order that, we conducted a survey of knowledgeable people related to Internal Audit, in both of the investigated universities. The results showed that assurance activities are more important than consulting activities. The investigating respondents prospective about the future activities of the internal audit showed internal auditors are expected to perform consulting services; Such as, governance, control and special projects based on management needs. This result predicts a different future for present Internal Audit activities. As another result of this research, we found that Internal Audit activity at the investigated universities is at initial and infrastructure levels in compliance with Internal Audit Capability Model for the public sector. So, the study results made some suggestions to improve this situation.

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر شناسایی کارکرد اصلی حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران است. علاوه بر این، این پژوهش به دنبال فراهم نمودن بینشی نسبت به فعالیت‌های جاری و آتی حسابرسی داخلی دانشگاه در ۵ سال آینده است. به این منظور کارکردهای حسابرسی داخلی در قالب دو کارکرد عمده اطمینان‌بخشی و مشاوره‌های به نظرسنجی از افراد ذربط حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های مورد بررسی گذاشته شد.

یافته‌های پژوهش که از نتایج آزمون‌های آماری مناسب استخراج شده است بیانگر این است که در حال حاضر کارکرد اطمینان‌بخشی واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های مورد بررسی، از اهمیت بیش‌تری نسبت به کارکرد مشاوره برخوردار است. نتایج بررسی دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به فعالیت‌های آتی حسابرسی داخلی، حاکی از انتظار آن‌ها برای بهبود قابلیت حسابرسی داخلی از اطمینان‌بخشی در مورد انطباق با قوانین و مقررات به سمت نقش مشاوره‌ای است که آینده‌ای متفاوت از وضعیت فعلی را برای فعالیت‌های حسابرسی داخلی پیش‌بینی می‌نماید.

به عنوان یکی دیگر از نتایج این پژوهش می‌توان بیان کرد که حسابرسی داخلی دانشگاه‌های مورد بررسی در مقایسه با مدل قابلیت حسابرسی داخلی برای بخش عمومی، در سطوح آغازین و زیرساختی قرار گرفته است. نتایج حاصل از این پژوهش، پیشنهادهایی را برای بهبود این وضعیت ارائه نموده است.

Keywords: Internal Audit, Assurance, Consulting, University.

واژه‌های کلیدی: حسابرسی داخلی، اطمینان‌بخشی، مشاوره، دانشگاه.

JEL Classification: M49

طبقه‌بندی موضوعی: M49

مقدمه

امروزه در سطح گسترده‌ای از سازمان‌ها، نقش مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی در حال شناسایی است. این نقش‌ها، عوامل ارزشمندی برای رویه‌های خوب راهبری به شمار می‌روند که از این طریق در همه بخش‌های سازمان ارزش ایجاد می‌کنند و آگاهی از نقش حسابرسی داخلی، درک درستی از به‌کارگیری آن‌ها ایجاد خواهد کرد (ریدلی و دسیلوا^۱، ۲۰۰۷).

در سال‌های اخیر الگوی غالب حسابرسی داخلی با عنوان یک عملکرد اطمینان‌بخش تا حد زیادی توسط مدل "شریک کسب‌وکار" جایگزین شده است، در این مدل، حسابرسان داخلی افرادی هستند که با مدیریت ارشد همکاری می‌کنند و در زمینه بهبود فرآیندهای کسب‌وکار به مدیران مشاوره می‌دهند، با وجود این، درک درستی از طیف گسترده خدمات حسابرسی داخلی وجود ندارد. بنابراین لازم است کارکرد حسابرسی داخلی از دریچه‌ای نو و به‌طور دقیق‌تری مورد بررسی قرار گیرد (یی و همکاران^۲، ۲۰۰۷).

با وجود اینکه، استقرار واحد حسابرسی داخلی به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی کمک می‌کند و موجب ارزیابی درون سازمانی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی و ارتقای سطح پاسخگویی می‌شود (باباجانی و خنکا، ۱۳۹۱).

اما اطلاعات دقیق و شناخت کافی از جایگاه، کارکرد و گستردگی حسابرسی داخلی در ایران وجود ندارد (رحمانی، ۱۳۹۲).

متأسفانه بسیاری از ذی‌نفعان و مدیران شرکت‌ها هنوز درک صحیح و کاملی از خدمات و قابلیت‌های این حرفه ندارند، بنابراین تصویری از انتظارات این حرفه ندارند در عین حال بسیاری از ارائه‌کنندگان این خدمات نیز درک مناسبی از آن ندارند، اگر این موضوع درست مدیریت نشود احتمال صدمه زدن به وجهه این حرفه وجود دارد (پورزندی، ۱۳۹۲).

دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است و به بررسی کارایی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرآیندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان

می‌پردازد (پورموسی، ۱۳۸۸).

در مؤسسات آموزش عالی بسیاری از کشورها کاهش بودجه باعث افزایش رقابت بین دانشگاه‌ها شده است چرا که دانشگاه‌ها ملزم هستند علاوه بر پاسخگویی نسبت به فعالیت‌های آموزشی و پژوهشی نسبت به خدمات اداری و مصرف منابع هم به عموم پاسخگو باشند و باید نشان دهند که خدمات خود را به طور مؤثر و کارا و با صرفه اقتصادی انجام می‌دهند (آرنا^۳، ۲۰۱۳).

این باعث شده که حسابرسی داخلی به عنوان یک ساز و کار کنترلی و ابزار پاسخگویی به آموزش عالی نیز نفوذ کند. امروزه در اقتصاد جهانی، حسابرسی داخلی به عنوان ابزاری ضروری برای مدیریت دقیق منابع اقتصادی هر واحد تجاری شناخته شده است به طوری که هر واحد حسابرسی داخلی نقش حیاتی در بهبود راهبری سازمان‌ها ایفا می‌کند (محمد و همکاران^۴، ۲۰۱۴).

مفهوم راهبری، در سطح آموزش عالی، در سراسر جهان به عنوان پاسخی به بحران‌های مالی و نیاز دانشگاه‌ها به مدیریت اثربخش منابع مالی ظهور کرده است (حسینی و همکاران، ۱۳۹۴).

به‌ویژه، در کشورهای توسعه‌یافته، حسابرسی داخلی یک نقش کلیدی در راهبری مؤسسات آموزش عالی ایفا می‌کند. بهبود شفافیت در ارائه خدمات حسابرسی داخلی، جلب رضایت ذی‌نفعان و جامعه و ارتقای پاسخگویی، مستلزم تعریف دقیق نقش حسابرسان داخلی در همکاری با کارمندان، مدیران ارشد، مدیریت دانشکده‌ها و هیأت امنای دانشگاه‌ها است (روبرت^۵، ۲۰۰۸).

هرچند در کشورهای در حال توسعه، سیستم‌های مدیریت ریسک و حسابرسی داخلی به آموزش عالی راه یافته‌اند اما در مقایسه با سایر مکانیزم‌های کنترلی کمتر مورد توجه قرار گرفته‌اند؛ بنابراین معرفی حسابرسی داخلی در دانشگاه یک موضوع کاملاً جدید است. حسابرسی داخلی در مؤسسات آموزش عالی یک زمینه پژوهشی است که کمتر مورد بررسی قرار گرفته و شواهد تجربی کمی وجود دارد که به مسئله حسابرسی داخلی در مؤسسات آموزش عالی پرداختند، تنها تحقیقات محدودی در مورد توسعه آن در مؤسسات دولتی انجام شده است. حسابرسی داخلی در بخش عمومی به‌طور کلی مورد توجه قرار گرفته و از

3. Arena

4. Mohammed et al

5. Robert

1. Ridley & D'Silva

2. Yee et al

اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با رویکردی نظام‌مند به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یابد و فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل‌ها و راهبری را بهبود بخشد.^۶

تعریف جدید حسابرسی داخلی (۲۰۱۱)، در مقایسه با تعریف سنتی آن که در سال ۱۹۹۹ از سوی انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (IIA) مطرح شد از جامعیت گسترده‌ای برخوردار است بر اساس تعریف جدید حسابرسی داخلی خدمات اطمینان بخش و مشاوره را در بر می‌گیرد (فخاریان، ۱۳۹۲).

علاوه بر این تعریف، در استانداردهای عمومی حسابرسی داخلی که بخشی از چارچوب بین‌المللی کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی هستند، از منشور حسابرسی داخلی به عنوان تعیین کننده چارچوب کارکردهای اصلی آن یاد شده است. استاندارد عمومی شماره ۱۰۰۰ حسابرسی داخلی مقرر می‌دارد:

”هدف‌ها، اختیارات و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی باید به‌طور رسمی در منشور حسابرسی داخلی، منطبق با استانداردها و آئین رفتار حرفه‌ای تعیین و به وسیله هیأت مدیره تصویب شود.“ منشور حسابرسی داخلی یک سند رسمی است که هدف، اختیار و مسئولیت حسابرسی داخلی را تعریف می‌کند. بر اساس این استاندارد ماهیت خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مشاوره‌ای باید در دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی مشخص گردد (بولو و سبزی، ۱۳۹۱).

کارکرد حسابرسی داخلی

ویژگی اصلی یک کارکرد^۷ از طریق توسعه آن درون یک سیستم یا محیط خاص محقق می‌شود. می‌توان ثابت کرد، کارکردها در یک فرآیند مجموعه فعالیت‌هایی را مشخص می‌کنند که با استفاده از فنون مختلف برای رسیدن به اهداف خاصی باید انجام شوند. کارکردهای حسابرسی به طور مستقیم در ارتباط با اصول کلی مدیریت کیفیت است و باید به خوبی تعریف شوند تا درک درستی از به‌کارگیری آن‌ها ایجاد شود. واژه‌های به ظاهر مشابه با واژه کارکرد باعث شدند تا محتوای واقعی آن درک نشود به عبارت دیگر یک مانع اصلی در تعریف دقیق اصطلاح

جزئیات چشم‌پوشی کرده، شاید به این دلیل که هنوز در مراحل اولیه است (آرنا، ۲۰۱۳).

دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی ایران از سال ۱۳۸۴ تاکنون در اجرای قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی از استقلال مالی، اداری، استخدامی و تشکیلاتی برخوردار شده‌اند. منابع مالی این قبیل مؤسسات از آن زمان تحت سیستم نظارت مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار ندارد و در حال حاضر مسئولیت پاسخگویی مالی نهایی، که قبلاً بر عهده ذیحساب منصوب وزارت بوده بر عهده رؤسای مؤسسات آموزشی و پژوهشی است و استقرار واحد حسابرسی داخلی به ایفای مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی کمک می‌کند (بابایی و باباجانی، ۱۳۹۰).

استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران هنوز محدود است. اما تلاش‌های زیادی در زمینه توسعه این مبحث در دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران انجام شده، که چشم‌انداز خوبی را نشان می‌دهد. در این پژوهش سعی شده با فراهم نمودن بینشی در مورد کارکرد حسابرسی داخلی در این دو دانشگاه، نقش آن را در دانشگاه به تصویر کشیده تا به کمک درک جامع‌تری از کارکرد این مبحث در دانشگاه زمینه گسترش استفاده از آن در سایر دانشگاه‌های دولتی فراهم شود و در نهایت زمینه حرکت به سمت آنچه که در دانشگاه‌های موفق دنیا تحقق یافته است فراهم گردد. همچنین برای سهولت برنامه‌ریزی در مورد فعالیت‌های آتی حسابرسی داخلی و برنامه‌های آموزشی برای حسابرسان داخلی، در این پژوهش سعی شده دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه سایر افراد ذربط حسابرسی داخلی نسبت به فعالیت‌های آن در ۵ سال آینده به تصویر کشیده شود. چرا که آشنایی با دیدگاه‌ها و محتوای ذهنی افراد نسبت به موضوع و توصیف شرایط موجود، اولین گام در راستای پذیرش و اجرای اثربخش مکانیزم کنترلی حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها است.

مبانی نظری پژوهش

حسابرسی داخلی

انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی IIA^۸ (۲۰۱۱)، حسابرسی داخلی را این‌گونه توصیف می‌کند: ”نوعی فعالیت

کارکرد و واژه‌های مترادف آن بوده است، کارکردها نقش‌ها و مسؤولیت‌های اصلی حسابرس هستند که باید در راستای اجرای وظایف تعیین شده به آن‌ها عمل شود (مایرونیس و کودینا^۸، ۲۰۱۳).

مهم‌ترین ویژگی یک کارکرد این است که سطح اهمیت آن بسته به نوع سازمان متفاوت است به عبارت دیگر اهمیت یک کارکرد در سازمان‌های مختلف متفاوت است. برخی از کارکردهای جدید حسابرسی که انتظار می‌رود انجام شوند، عبارت‌اند از:

ابزار مدیریت: حسابرسی به عنوان ابزار مدیریت، اطلاعاتی را برای فرآیند تصمیم‌گیری فراهم می‌نماید.

وسیله تضمین کیفیت: حسابرسی سطح عملکرد واحد مورد رسیدگی را از طریق ارزیابی اثربخشی و کارایی مؤسسه تعیین می‌کند.

ابزار نفوذ: ایجاد ارتباط بین مدیریت و انتظارات ذی‌نفعان.

تعیین اولویت‌ها: تعیین یک سلسله‌مراتب از مهم‌ترین جنبه‌های ریسکی سازمان که ممکن است عملکرد را تحت تأثیر قرار دهند.

اطمینان بخشی: ایجاد ارزش افزوده از طریق اتکا به شواهد واقعی و حقایق.

ارائه کردن مجموعه‌ای از کارکردها، نقش حسابرسی را به طور واضح تری تعریف می‌کند (همان، ۲۰۱۳).

در این پژوهش بر اساس استانداردهای حسابرسی، کارکردهای حسابرسی داخلی به دو کارکرد اصلی اطمینان بخشی و مشاوره‌ای تفکیک شدند. رویکرد استانداردهای حسابرسی ایران، بین‌المللی و آمریکا نسبت به کارکرد حسابرسی داخلی به شرح زیر است:

استاندارد حسابرسی (شماره ۶۱۰) ایران - ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی

- بررسی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی،

- رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی،

- بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات

واحد اقتصادی،

- بررسی رعایت قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های مدیریت.

استاندارد حسابرسی (شماره ۶۱۰) ایران - استفاده از عملکرد حسابرسان داخلی

- بررسی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی،

- رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی،

- بررسی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات واحد اقتصادی،

- بررسی رعایت قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های مدیریت،

- ارزیابی فرآیندهای راهبری،

- ارزیابی مدیریت ریسک (PCAOB, AS5, 2007).

استاندارد حسابرسی (شماره ۶۵) انجمن حسابداران رسمی آمریکا

مسؤولیت اطمینان‌دهی، تجزیه و تحلیل، ارزیابی و ارائه پیشنهادات و سایر اطلاعات به مدیریت سازمان (AICPA, SAS NO65, 1991).

بر اساس مدل قابلیت حسابرسی داخلی که یک مسیر تکاملی را برای کارکرد حسابرسی داخلی در سازمان‌های بخش دولتی توصیف می‌کند کارکرد حسابرسی داخلی در ۵ سطح تعیین شده است:

(۱) سطح آغازین: در این سطح حسابرسی‌ها موردی یا ساختار نیافته، انفرادی متنوع یا بررسی اسناد و معاملات برای اطمینان از درستی و رعایت را در بر می‌گیرند.

(۲) سطح زیرساختی: در این سطح تأکید بر حسابرسی رعایت است.

(۳) سطح منسجم یا یکپارچه: در این سطح حسابرسی داخلی خدمات مشورتی، حسابرسی‌های عملکرد/ ارزش آفرین را ارائه می‌دهد.

(۴) سطح مدیریتی: در این سطح کارکرد حسابرسی داخلی اطمینان کلی در مورد راهبری، مدیریت ریسک و کنترل سازمان است.

حسابرسان داخلی ضمن حفظ استقلال و بی طرفی به انجام فعالیت‌های مشاوره به ویژه در زمینه مدیریت ریسک، کنترل و راهبری و به روز نمودن فعالیت‌ها مطابق با نقش تعیین شده برای آن‌ها از دیگر یافته‌های این پژوهش است. آچوا و الابر^{۱۱} (۲۰۱۴)، با بررسی وضعیت حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های کشور نیجریه دریافتند که حسابرسی داخلی جزء اصلی ساختار سازمانی در اکثر دانشگاه‌های نیجریه است و یک فرایند ضروری در برقراری راهبری دانشگاه و اطمینان بخشی به هیأت‌امنا در خصوص مدیریت مؤثر ریسک‌های اصلی برای ارزش افزایی در عملیات دانشگاه است. نقش مدیریت ریسک به بهبود رویه‌ها و فرایندها، اثربخشی کنترل‌های داخلی و حفاظت از دارایی‌ها و منابع، بهبود قابلیت اتکای گزارشگری مالی، اطمینان از رعایت مقررات و دستیابی به عملیات اثربخش و کارا کمک می‌کند. این محققان دریافتند که در برخی از دانشگاه‌ها نیز، حسابرسان داخلی صرفاً کنترل انطباق با قوانین و مقررات را انجام می‌دهند.

آرنا (۲۰۱۳)، با استفاده از یک پیمایش در بین دانشگاه‌های ایتالیا دریافت، حسابرسی عملیاتی، مالی و رعایت، بخش اصلی فعالیت‌های حسابرسی داخلی دانشگاه‌ها را تشکیل می‌دهند و تعداد کمی از دانشگاه‌ها به مدیریت ریسک توجه می‌کنند.

ریچماند و همکاران^{۱۲} (۲۰۱۲)، با بررسی نقش حسابرسان داخلی در بخش دولتی به این نتیجه رسیدند که حسابرسان داخلی در بخش دولتی از طریق حفاظت از دارایی‌ها و اطمینان از قابلیت اتکای صورت‌های مالی نقش مهمی در راهبری بخش دولتی ایفا می‌نماید.

اینوف و همکاران^{۱۳} (۲۰۱۱)، در تبیین نتایج پژوهش خود با عنوان "اثربخشی حسابرسی داخلی بعنوان ابزاری برای بهبود مدیریت بخش دولتی" بر نقش حسابرسی داخلی در رعایت مقررات تأکید کردند. به عقیده این محققان، هرچند بعد از فروپاشی انرون بر نقش حسابرسان داخلی در رعایت قوانین و مقررات به ویژه قانون ساربینزاکسلی در بخش خصوصی بیش از پیش تأکید شد لیکن اخیراً توسعه و به کارگیری حسابرسی داخلی برای اطمینان از رعایت قوانین و مقررات در بخش دولتی نیز به

(۵) سطح بهینه سازی: در سطح آخر حسابرسی داخلی به عنوان نماینده کلیدی تغییر، یک بخش حیاتی از ساختار راهبری سازمان و واحدی برای بهبود مستمر فرایندها و نوآوری است (رحمانی، ۱۳۹۲). انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۰۹)، بر گسترش حوزه تعریف حسابرسی داخلی برای درک نقش ارزش افزوده حسابرسی داخلی در درون سازمان تأکید دارد به دلیل اینکه ایجاد ارزش افزوده هدف حسابرسی داخلی است. گستره پیشنهادها و توصیه‌های حسابرسی داخلی برای بهبود عملکرد سازمانی و ارائه خدمات مشاوره به مدیریت سطوح بالا باعث ایجاد ارزش افزوده می‌شود.

روند توسعه هدف واحد حسابرسی داخلی

نگاهی به تاریخچه فعالیت حسابرسی داخلی در ۵۰ سال اخیر، هدف‌های این واحد را طی مرور زمان نشان می‌دهد (ویلی،^۹ ۲۰۰۴):

- در دهه ۱۹۵۰، بررسی سوابق حسابداری، رویدادها و ممیزی اسناد،
- در دهه ۱۹۶۰، رعایت خط مشی‌ها و رویه‌های شرکت،
- در دهه ۱۹۸۰، ارزیابی کنترل‌های داخلی،
- در دهه ۱۹۹۰، گزارش درباره نظام کنترل داخلی،
- در سال ۲۰۰۰، مدیریت ریسک،
- در سال ۲۰۰۱، ارزیابی مدیریت ریسک،
- در سال ۲۰۰۲، اطمینان بخشی در مورد ریسک و کنترل،
- از سال ۲۰۰۳، ارزش آفرینی و بهبود عملکرد به وظایف حسابرسی داخلی اضافه شده است.

پیشینه پژوهش

انجمن حسابرسان داخلی تحقیقات زیادی را در سطح جهان برای آگاهی از توسعه حرفه حسابرسی داخلی انجام داده است، نتایج آخرین تحقیقات که توسط الاکرا و همکاران^{۱۰} (۲۰۱۶)، در خاورمیانه و آفریقای شمالی با تمرکز بر خدمات اطمینان بخش و مشاوره انجام شده است نشان می‌دهد خدمات حسابرسی داخلی با در نظر گرفتن پیشرفت‌های وسیع حرفه حسابرسی داخلی در سطح جهان و همچنین اصلاحات صورت گرفته در نقش حسابرسان داخلی از سوی IIA، نیازمند بازنگری است. ضرورت الزام

11. Achua & Alabar

12. Richmond et al

13. Enofe et al

9. Wiley

10. Al-Akra et al

طور چشمگیری مورد توجه قرار گرفته است.

نیاگا و همکاران^{۱۴} (۲۰۱۱)، در پژوهش خود نقش حسابرسی داخلی در ایجاد مدیریت مؤثر را به صورت یک پژوهش موردی در یک شرکت دولتی بررسی کرد. بر اساس یافته‌های این پژوهش ۷۵ درصد از پاسخ‌دهندگان بر افزایش قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی و عملیاتی تأکید داشتند و ۶۷ درصد از آن‌ها معتقد بودند که عملکرد حسابرسی داخلی منجر به بهبود رعایت قوانین و مقررات و انتقال یافته‌های حسابرسی به هیأت‌مدیره می‌شود.

بر اساس یک بررسی توسط مؤسسه دیلویت^{۱۵} (۲۰۱۰)، در مورد ضرورت تغییر عملکرد حسابرسان داخلی در آینده برای ارائه خدمات بهتر و با شیوه‌ای مقرون به صرفه به سازمان‌ها، سه گروه کمیته حسابرسی، مدیریت اجرایی و حسابرسی داخلی دیدگاه بعضاً متفاوتی در مورد آینده عملکرد حسابرسی داخلی دارند.

با توجه به افزایش اهمیت راهبری شرکتی، کمیته حسابرسی و اعضای هیأت‌مدیره تمایل بیش‌تری برای استفاده از واحد حسابرسی داخلی به عنوان "اطمینان‌بخش" دارند درحالی‌که مدیریت اجرایی و خود حسابرسان داخلی به وضوح، نقش حسابرسان داخلی را به عنوان "مشاور یا مشاور مدیریت" درک کرده‌اند.

در آینده حسابرسی داخلی جایگاه خود را در بین انتظارات کمیته حسابرسی و مدیریت اجرایی خواهد یافت. دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی این است که اندازه واحد حسابرسی داخلی افزایش خواهد یافت و بیش‌تر بر حسابرسی فناوری اطلاعات تمرکز خواهد یافت و دیدگاه اعضای مدیریت اجرایی این است که اندازه واحد حسابرسی داخلی یا ثابت خواهد بود و یا افزایش خواهد یافت و بیش‌تر بر حسابرسی عملیاتی و فرایندها تمرکز خواهد داشت (دلویت، ۲۰۱۲).

نتایج پژوهش میهرت و ایسمو^{۱۶} (۲۰۰۷)، در یک مؤسسه آموزش عالی بخش دولتی در اتیوپی نشان داد واحد حسابرسی داخلی دانشگاه درگیر فعالیت‌هایی از جمله حسابرسی مالی، رعایت و عملکرد هستند و حسابرسی پروژه‌های خاص و مشاوره را انجام نمی‌دهند اما نتایج مصاحبه‌ها نشان داد که دامنه خدمات حسابرسی داخلی

دانشگاه کافی نیست زیرا ارزیابی ریسک و حسابرسی‌ها فقط برای فعالیت‌های مستمر و معمولی انجام می‌شود. نتایج پروژه تحقیقاتی بلندمدت CBOK^{۱۷} در طی سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۰، نشان داد از نظر ساعت کاری، بیش‌ترین فعالیت حسابرسی داخلی به ترتیب حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابرسی تقلب هستند. به نظر پاسخ‌دهندگان فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و رویکرد مبتنی بر ریسک برای حسابرسان داخلی از اهمیت زیادی برخوردارند. همچنین نتایج پژوهش نشان داد که پنج فعالیت آینده حسابرسی داخلی بیش‌تر بر راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، بررسی استراتژی، حسابرسی اخلاقی و استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی تأکید خواهد داشت و نقش‌های حسابرسی مالی، رعایت و عملیاتی، کنترل داخلی و بررسی تقلب کم‌رنگ‌تر خواهند شد.

حسین‌زاده (۱۳۹۵)، در نتایج پژوهش خود با عنوان "نقش هیأت‌مدیره، کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و جلوگیری از تقلب" به نقش حسابرسان داخلی در کاهش احتمال وقوع تقلب بوسیله ارزیابی کفایت و اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی، اشاره می‌کند.

پیرایش و عسگری (۱۳۹۲)، در پژوهش خود پیرامون "موانع استقرار و اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی استان قزوین"، ضمن برشمردن محدودیت‌ها و موانع اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در بخش دولتی، بر نقش حسابرسی داخلی در تقویت کنترل‌های داخلی تأکید می‌نمایند و توسعه و به‌کارگیری واحد حسابرسی داخلی را در رویارویی با موانع و بهبود کنترل‌های داخلی مؤثر دانسته‌اند.

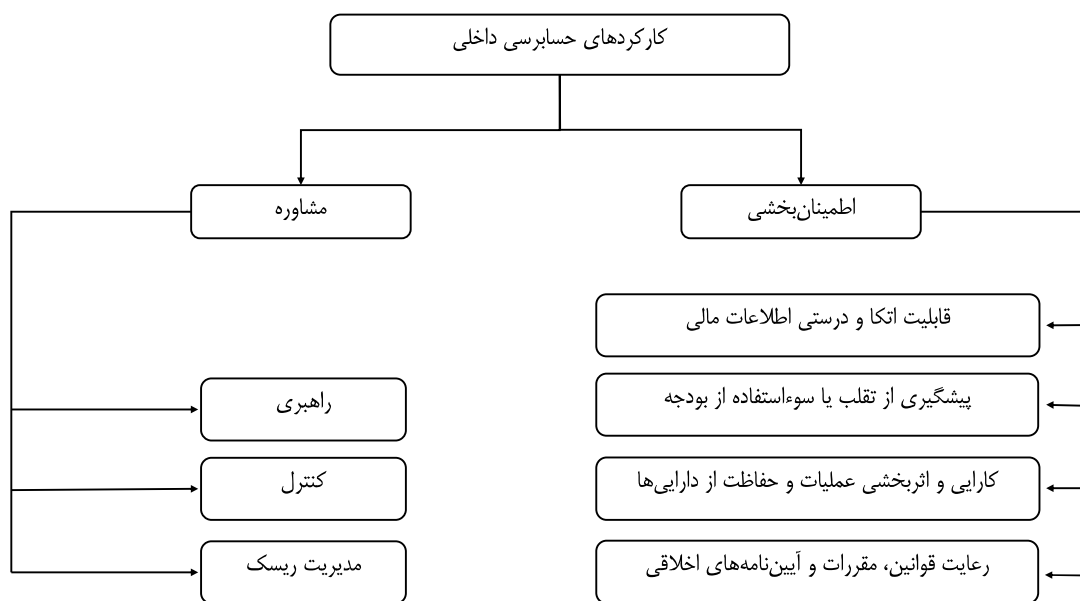
جهانبانی و باقرپور (۱۳۹۰)، در پژوهشی با عنوان "حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک به‌عنوان ابزاری مدرن در خدمت مدیریت ریسک" ضمن بیان اینکه در حال حاضر حسابرسی داخلی عمدتاً روش‌هایی از قبیل آزمون معاملات، آزمون صحت و قابلیت اتکا دفاتر حسابداری و گزارشات مالی، صحت، قابلیت اتکا و به‌موقع بودن گزارشات کنترلی و آزمون رعایت الزامات قانونی و مقرراتی را پذیرفته و اجرا می‌نمایند، ایفای نقش مدیریت ریسک حسابرسی داخلی را

14. Nyaga et al

15. Deloitte

16. Mihret & Yismaw

17. Common Body of Knowledge (CBOK)



نمودار ۱. کارکردهای حسابرسی داخلی

این‌گونه است؟“ بدین منظور با بررسی تحقیقات پیشین، استانداردهای حسابرسی و حسابرسی داخلی و همچنین مدل قابلیت حسابرسی داخلی برای بخش عمومی، کارکردهای حسابرسی داخلی به‌صورت سؤالات پژوهش طبقه‌بندی و به نظرسنجی گذاشته شدند.

پرسش‌های پژوهش

سؤالات اصلی پژوهش عبارت‌اند از:

- ۱- دیدگاه افراد ذیربط حسابرسی داخلی دانشگاه نسبت به کارکرد حسابرسی داخلی چیست؟
- ۲- در حال حاضر حسابرسان داخلی در دانشگاه به چه فعالیت‌هایی می‌پردازند؟
- ۳- دیدگاه افراد نسبت به فعالیت‌های حسابرسی داخلی در ۵ سال آینده چیست؟

روش پژوهش

این پژوهش به لحاظ هدف کاربردی است. آنچه این پژوهش را به سمت کاربردی بودن سوق می‌دهد استفاده از نتایج آن برای برنامه‌ریزی در مورد فعالیت‌های آتی حسابرسی داخلی و برنامه‌های آموزشی به منظور استفاده ذی‌نفعان حسابرسی داخلی است. بر اساس نحوه گردآوری داده‌ها، این پژوهش در زمره تحقیقات توصیفی قرار می‌گیرد که هدف از اجرای آن به جای تعمیم یافته‌ها،

مستلزم اصلاح نگرش به حسابرسی و تعیین حوزه‌های جدید برای آن دانسته‌اند.

منافی (۱۳۸۰)، در پژوهش خود با عنوان “بررسی نقش و جایگاه حسابرسی داخلی در ایران” با نظرسنجی از بین حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی و مدیران ارشد شرکت‌ها به این نتیجه رسید که مهم‌ترین حوزه‌های مسؤولیت حسابرسان داخلی عبارت‌اند از:

- نظارت بر استقرار و اجرای کنترل‌های داخلی مالی و عملیاتی،

- ارزیابی کفایت کمی و کیفی کنترل‌های داخلی،
- پیشگیری و کشف تقلبات و اشتباهات،
- نظارت بر اعمال سیاست‌ها و خط مشی‌های تدوین‌شده،
- آیین‌نامه‌ها و قوانین داخلی شرکت،
- حسابرسی صورت‌های مالی،
- ارائه پیشنهاد در جهت بهبود عملکرد سازمان به مدیریت،

- ارزیابی تحقق اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت شرکت،

- تجزیه تحلیل ارقام مندرج در صورت‌های مالی جهت ارائه گزارش به مدیریت.

بر اساس ادبیات پژوهش، نقش مشاوره‌ای حسابرسی داخلی در سنوات اخیر پررنگ‌تر شده است. این پژوهش به دنبال این است که “آیا دیدگاه افراد ذیربط حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران نیز

شناخت بیش‌تر شرایط موجود و کسب درک عمیق از پدیده مورد بررسی می‌باشد و از آنجایی که تنها دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران مورد بررسی قرار گرفته، این پژوهش از نوع مطالعه موردی است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش، دانشگاهی است که حسابرس داخلی داشته باشد، لذا دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران مورد بررسی قرار گرفتند.

شیوه نمونه‌گیری در این پژوهش، نمونه‌گیری هدفمند از نوع قضاوتی است. در این شیوه انتخاب مشارکت‌کنندگان با هدف دستیابی به بیش‌ترین اطلاعات در مورد پدیده مورد بررسی انجام می‌شود (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱).

بر این اساس، افرادی که در بهترین موقعیت برای ارائه اطلاعات مورد نیاز قرار داشتند، برای مشارکت در پژوهش دعوت شدند. برای جمع‌آوری اطلاعات از ابزار پرسشنامه استفاده گردید.

پرسشنامه در سه بخش زیر تنظیم و به نظرسنجی از افراد مطلع و مرتبط با حسابرسی داخلی دانشگاه گذاشته شد:

- ۱- سؤالات جمعیت شناختی،
- ۲- کارکرد حسابرسی داخلی شامل کارکرد اطمینان‌بخشی و مشاوره،
- ۳- دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به فعالیت‌های حسابرسی داخلی در ۵ سال آینده.

این افراد شامل حسابرسان داخلی، مدیران و معاونان مالی و کارشناسان مالی و ستادی دانشگاه‌های علوم پزشکی ایران و تهران هستند که در بیش از ۱۸۰ دانشکده، بیمارستان، مرکز تحقیقاتی، پژوهشکده، مرکز آموزشی و درمانی وابسته به هر دو دانشگاه مستقر بودند، همچنین در جلسات تبیین حسابرسی داخلی حضور داشتند و از وضعیت آن در دانشگاه مطلع بودند.

پرسشنامه بر اساس طیف لیکرت ۵ سطحی از کاملاً مخالف تا کاملاً موافق تهیه شده و پاسخ‌ها بر همین مبنا دریافت و تحلیل گردید. تعداد افرادی که ویژگی نمونه پژوهش را داشتند ۸۰ نفر برآورد شدند بنابراین برای بررسی دیدگاه‌ها، تعداد ۸۰ پرسشنامه بین افراد توزیع شد که از این تعداد به ۵۸ درصد پرسشنامه‌ها (۴۷ پرسشنامه) پاسخ داده شد و از نتایج به دست آمده برای پاسخ به سؤالات پژوهش استفاده گردید. در ارتباط با کارکردهای حسابرسی داخلی دو

کارکرد اصلی اطمینان‌بخشی و مشاوره و سنجه‌های مرتبط با این کارکردها مورد سؤال قرار گرفتند.

کارکرد اطمینان‌بخشی: رسیدگی عینی و هدفمند شواهد با هدف ارزیابی مستقل فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌ها در سازمان که می‌تواند اطمینان‌بخشی مالی، عملکرد، رعایت، امنیت سیستم و بررسی‌های ویژه باشد (کمالی زارع، ۱۳۹۱).

سنجه‌های مرتبط با کارکرد اطمینان‌بخشی:

- افزایش قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی،
- شناسایی و جلوگیری از هر گونه تقلب و یا سوءاستفاده احتمالی از بودجه،
- فراهم نمودن اطمینان معقول نسبت به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن عملیات و حفاظت از دارایی‌ها،
- اطمینان از رعایت قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌های اخلاقی.

کارکرد مشاوره‌ای: فعالیت‌های مشاوره‌ای و خدمات مرتبط که به منظور ارزش‌افزایی و بهبود فرآیندهای نظام راهبری، مدیریت ریسک و کنترل سازمان انجام می‌شود، شامل: نظرخواهی، مشورت و آموزش (همان، ۱۳۹۱).

سنجه‌های مرتبط با کارکرد مشاوره:

- بهبود اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی،
- مدیریت اثربخش ریسک‌های سازمان،
- بهبود راهبری سازمان.

میزان فعالیت‌های آتی حسابرسی داخلی:

۹ فعالیت حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت، حسابرسی عملیاتی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی و فناوری اطلاعات، حسابرسی تقلب، حسابرسی فرآیندها (فرآیند مالی، فرآیند آموزش و تدریس، فرآیند خرید، فرآیند منابع انسانی، فرآیند پژوهشی، فرآیند فناوری اطلاعات)، ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی، ارزیابی مدیریت ریسک، مشاوره در زمینه راهبری، ریسک و کنترل مورد سؤال قرار گرفتند.

روایی و پایایی پرسشنامه

در این پژوهش با استفاده از مبانی نظری و پیشینه پژوهش تلاش شده مواردی در پرسشنامه مطرح گردد که در سایر تحقیقات مورد بررسی و تأیید قرار گرفته بود. برای سنجش اعتبار محتوایی، پرسشنامه بین تعدادی از متخصصان و اساتید محترم دانشگاهی توزیع گردید تا توصیه‌های موجود در ارتباط با سؤالات مطروحه ارائه و پس از بررسی اعمال شود.

در پژوهش حاضر برای آزمون ثبات نتایج اندازه‌گیری یا یکسان بودن برداشت پاسخگویان از سؤالات، از معیار آلفای کرونباخ استفاده شده است. مقدار آلفا ۰/۹۱ و ۰/۹۳ به دست آمد که نشان‌دهنده میزان پایایی مطلوب است. بنابراین بر مبنای نتایج حاصل از آزمون‌های فوق می‌توان قابلیت اعتماد پرسشنامه را استنتاج نمود (جدول ۱).

یافته‌های پژوهش

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل اطلاعات از

نرم‌افزار SPSS استفاده شد و برای پاسخ به پرسش‌ها، روش آماری آزمون t و مقایسه میانگین یک جامعه مورد استفاده قرار گرفت. در بخش توصیفی به تحلیل داده‌های جمعیت‌شناختی می‌پردازیم و در بخش استنباطی نیز با بهره‌گیری از آزمون مقایسه میانگین یک جامعه (one-sample T-test) به سؤالات پژوهش پاسخ می‌دهیم.

تحلیل داده‌های جمعیت شناختی

متغیرهای جمعیت شناختی شامل جنسیت، سن، میزان تحصیلات، رشته تحصیلی، تجربه کاری و سمت شغلی به شرح جدول ۲ می‌باشند.

در مجموع ۴۷ نفر در این پژوهش مورد بررسی قرار گرفتند که از این تعداد، حدود ۳۲ درصد پاسخ‌دهندگان را آقایان و ۶۸ درصد پاسخ‌دهندگان را خانم‌ها تشکیل می‌دهند. رشته تحصیلی اکثریت افراد مورد بررسی (۲۸ نفر از ۴۷ نفر) حسابداری بوده است. حدود ۴۵ درصد از

جدول ۱. خلاصه اطلاعات پرسشنامه

کارکرد حسابرسی داخلی		فعالیت‌های حسابرسی داخلی در ۵ سال آینده	
مقدار آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات	مقدار آلفای کرونباخ	تعداد سؤالات
۰/۹۳	۱۶	۰/۹۱	۹

جدول ۲. اطلاعات جمعیت شناختی

جنسیت	درصد فراوانی	سن	درصد فراوانی	میزان تحصیلات	درصد فراوانی	رشته تحصیلی	درصد فراوانی	تجربه کاری	درصد فراوانی	سمت شغلی	درصد فراوانی
مرد	۳۲	کمتر از ۳۰	۶	دیپلم	۱۵	حسابداری	۶۰	کمتر از ۵	۰	مدیر و معاون مالی	۱۹
زن	۶۸	۳۰ تا ۴۰	۵۷	کارشناسی	۶۱	مدیریت	۲۳	۵ تا ۱۰	۳۴	حسابرس داخلی	۳۶
		۴۱ تا ۵۰	۲۸	کارشناسی ارشد	۲۴	اقتصاد	۲	۱۱ تا ۱۵	۲۱	کارشناس مالی و ستادی	۳۶
		بیش‌تر از ۵۰	۹	دکتری	۰	سایر	۱۵	بیش از ۱۵	۴۵	سایر	۹
مجموع	۱۰۰		۱۰۰		۱۰۰		۱۰۰		۱۰۰		۱۰۰

ستادی بودند. در مجموع اکثر پاسخ‌دهندگان حسابرس داخلی یا کارشناسان مالی دانشگاه بودند که با حسابرسی داخلی آشنایی داشتند.

تحلیل استنباطی داده‌ها

به منظور پاسخ به پرسش‌های پژوهش، از آزمون مقایسه میانگین یک جامعه استفاده شد که نتایج آن در جدول ۳ تا ۵

پاسخ‌دهندگان بیش از ۱۵ سال تجربه کاری دارند، حدود ۳۴ درصد از پاسخ‌دهندگان بین ۵ تا ۱۰ سال و حدود ۲۱ درصد از پاسخ‌دهندگان بین ۱۱ تا ۱۵ سال تجربه کاری در زمینه مالی و حسابرسی در دانشگاه دارند در مجموع اکثر پاسخ‌دهندگان بیش از ۱۵ سال تجربه کاری دارند. از کل پاسخ‌دهندگان، حدود ۲۰ درصد مدیران و معاونان مالی، ۳۶ درصد حسابرسان داخلی و ۳۶ درصد کارشناسان مالی و

جدول ۳. آزمون مقایسه میانگین یک جامعه

شاخص	میانگین امتیاز	t	df	sig	سطح اطمینان ۹۵٪
					حد بالا / حد پایین
اطمینان بخشی	۳/۹۵۵۷	۱۱/۴۶۷	۴۶	۰/۰۰۰	۱/۱۲۳۵ / ۰/۷۸۸۰
مشاوره	۳/۶۴۹۸	۹/۳۶۱	۴۶	۰/۰۰۰	۱/۱۵۰۴ / ۰/۷۴۳۲

جدول ۴. سنجه‌های اطمینان بخشی

میانگین امتیاز	مهم‌ترین کارکردهای اطمینان بخشی در هر دو دانشگاه از دیدگاه پاسخ‌دهندگان
۴/۲۳	قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی
۴/۱۵	پیشگیری از تقلب یا سوءاستفاده از بودجه
۴/۰۴	کارایی و اثربخشی عملیات و حفاظت از دارایی‌ها
۳/۹۶	رعایت قوانین، مقررات و آیین‌نامه‌های اخلاقی

جدول ۵. دیدگاه پاسخ‌دهندگان نسبت به فعالیت حسابرسی داخلی در ۵ سال آینده

میانگین امتیاز	فعالیت‌های حسابرسی داخلی
۳/۵۵	ارائه مشاوره به مدیریت در مورد راهبری، کنترل و پروژه‌های خاص بر حسب نیاز مدیریت
۳/۵۳	حسابرسی عملیاتی
۳/۴۹	ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی
۳/۴۷	حسابرسی فناوری اطلاعات، سیستم‌های اطلاعاتی
۳/۴۷	حسابرسی پروژه‌های خاص یا فرایندها
۳/۴۵	حسابرسی رعایت
۳/۴۲	حسابرسی مالی
۳/۱۴	حسابرسی دادگاهی/ تقلب
۳/۱۱	مدیریت ریسک

ارائه شده است.

همچنین نتایج پژوهش هم‌راستا با یافته‌های پژوهش نیاگا (۲۰۱۲)، در یک شرکت دولتی است. در این پژوهش ۷۵ درصد پاسخ‌دهندگان بر نقش حسابرسان داخلی در افزایش قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی و عملیاتی و ۶۷ درصد آن‌ها بر نقش حسابرسان داخلی در بهبود رعایت قوانین و مقررات تأکید داشتند.

دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه در مورد کارکرد حسابرسی داخلی در این پژوهش هم‌راستا با دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی و هیأت‌مدیره در بررسی مؤسسه دیلویت (۲۰۱۰)، در مورد کارکرد حسابرسی داخلی است هر دو گروه در این تحقیقات بر نقش اطمینان‌بخش حسابرسی داخلی تأکید داشتند.

در پژوهش CBOK (۲۰۰۶)، نیز به نظر پاسخ‌دهندگان فعالیت‌های اطمینان‌بخشی برای حسابرسان داخلی از اهمیت زیادی برخوردارند و بیش‌ترین فعالیتی که توسط آن‌ها انجام می‌شد به ترتیب عبارت است از: حسابرسی عملیاتی، حسابرسی مالی، حسابرسی سیستم‌های اطلاعاتی و حسابرسی تقلب. بر اساس یافته‌های پژوهش ما بیش‌ترین فعالیت حسابرسان داخلی در دانشگاه حسابرسی مالی و رعایت است.

نتایج این پژوهش در مورد دیدگاه افراد مورد بررسی نسبت به فعالیت‌های آتی حسابرسان داخلی همانند پژوهش CBOK نشان می‌دهد که در ۵ سال آینده نقش‌های حسابرسی مالی و رعایت کم‌رنگ‌تر خواهند شد.

اما بررسی دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه نسبت به فعالیت‌های آتی حسابرسان داخلی حاکی از این است که در ۵ سال آینده از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود بیش‌تر نقش حسابرسی عملیاتی (با میانگین امتیاز ۳/۵۳) و مشاوره مدیریت را در زمینه راهبری، کنترل و پروژه‌های خاص بر حسب نیاز مدیریت (با میانگین امتیاز ۳/۵۵) و پس از آن ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی و حسابرسی فناوری اطلاعات را ایفا نمایند. آن‌ها فعالیت‌های اطمینان‌بخشی حسابرسی مالی و رعایت را کافی نمی‌دانند. بنابراین، نتایج این پژوهش آینده‌ای متفاوت از وضعیت فعلی را برای حسابرسی داخلی پیش‌بینی می‌نماید.

یافته‌های ارنا (۲۰۱۳)، نشان می‌دهد حسابرسی داخلی در بخش خصوصی، در ابتدا بر حسابرسی مالی و رعایت تمرکز کرد؛ سپس، به تدریج حسابرسی عملیاتی را نیز تحت پوشش قرارداد، اخیراً مدیریت ریسک و راهبری شرکتی را نیز

بحث و نتیجه‌گیری

یافته‌های این پژوهش در خصوص کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران نشان می‌دهد فعالیت جاری حسابرسی داخلی در هر دو دانشگاه هنوز در مراحل اولیه است و وقت و تلاش زیادی صرف حسابرسی مالی و رعایت می‌شود. نتایج مصاحبه‌های انجام‌شده با حسابرسان داخلی هر دو دانشگاه نشان می‌دهد در حال حاضر فعالیت اصلی حسابرسان داخلی رسیدگی به اسناد و مدارک مالی، نظارت بر اعمال کنترل‌های داخلی مربوط به هزینه‌ها و مصرف بودجه مطابق با مصوبات وزارت بهداشت یا قوانین بودجه سنواتی است. مطابقت عملیات و فرایند خرید با آیین‌نامه‌ها و قوانین، نظارت بر دریافت‌ها و پرداخت‌ها و انطباق آن‌ها با قوانین و مقررات، کنترل بودجه تحقیقات و بررسی اثربخشی تحقیقات انجام‌شده نیز از وظایف حسابرسان داخلی در دانشگاه است. بررسی دیدگاه افراد مورد مطالعه در مورد کارکرد حسابرسی داخلی در دانشگاه حاکی از این است که از دیدگاه مدیران و حسابرسان داخلی دانشگاه، کارکرد اطمینان‌بخشی (با میانگین امتیاز ۳/۹۵) برای حسابرسان داخلی از اهمیت بیش‌تری نسبت به نقش مشاوره برخوردار است.

مطابق با جدول ۳ از بین کارکردهای اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی، مهم‌ترین کارکرد حسابرسی داخلی، به ترتیب افزایش قابلیت اتکا و درستی اطلاعات مالی، شناسایی و جلوگیری از هر گونه سوءاستفاده احتمالی از بودجه، فراهم نمودن اطمینان معقول نسبت به کارایی، اثربخشی و اقتصادی بودن فعالیت‌های عملیاتی و غیرمالی و حفاظت از دارایی‌ها، رعایت قوانین و مقررات و الزامات برون‌سازمانی، دستورالعمل‌های درون سازمانی و آیین اخلاقی می‌باشد.

یافته‌های این پژوهش در مورد نقش حسابرسی داخلی در دانشگاه هم‌راستا با نتایج پژوهش ریچماند و همکاران (۲۰۱۲)، در خصوص نقش حسابرسان داخلی در بخش دولتی است، نتایج پژوهش وی نشان داد حسابرسان داخلی در بخش دولتی از طریق حفاظت از دارایی‌ها و اطمینان از قابلیت اتکای صورت‌های مالی نقش مهمی در راهبری بخش دولتی ایفا می‌نماید.

در بر می گیرد.

به طور کلی نتایج این پژوهش و تحقیقات پیشین نشان می دهد روند توسعه حرفه حسابداری داخلی که در بخش خصوصی طی شده است (از حسابداری مالی و رعایت به عملیاتی) در مؤسسات آموزش عالی نیز در حال وقوع می باشد. با توجه به اینکه مدل قابلیت حسابداری داخلی توسط بنیاد تحقیقاتی انجمن حسابران داخلی (IIARF)^{۱۸} در سال ۲۰۰۹ برای بخش عمومی تدوین شده و می تواند مبنایی برای ارزیابی وضعیت فعلی حسابداری داخلی در هر سازمان و نیز برنامه ریزی برای ارتقا و توسعه آن را فراهم کند؛ به عنوان یکی از نتایج این پژوهش می توان بیان کرد که در مقایسه با مدل قابلیت حسابداری داخلی، حسابداری داخلی دانشگاه های علوم پزشکی تهران و ایران در سطح آغازین و زیرساختی قرار گرفته است البته سطح قابلیت و بلوغ فعالیت حسابداری داخلی در هر سازمان بستگی به بزرگی و پیچیدگی آن سازمان دارد. در هر حال، برای بهبود وضعیت حسابداری داخلی در دانشگاه ها پیشنهادات ذیل بر مبنای نتایج حاصل از این پژوهش ارائه می شود.

پیشنهادهای حاصل از نتایج پژوهش

بر اساس یافته های این پژوهش پیشنهادهای زیر برای کمک به خدمات حسابداری داخلی در دانشگاه و غلبه بر چالش هایی که ممکن است حسابران داخلی دانشگاه ها و بخش عمومی در انجام وظایفشان با آن مواجه شوند، ارائه می گردد:

- برای بهبود قابلیت حسابداری داخلی از اطمینان بخشی در مورد انطباق با قوانین و مقررات به سمت نقش مشاوره حسابداری داخلی و ایجاد ارزش افزوده برای سازمان نیاز به تغییرات سازمانی است. تغییر اساسی در فرهنگ مورد نیاز است. بسیاری از کارکنان بخش های دولتی انگیزه کافی برای کار ندارند. اخلاق حرفه ای و دستورالعمل های راهبری ضعیف و بی اثرند. بسیاری از سازمان ها فاقد حمایت مدیریت ارشد و نهادهای نظارتی اند و عملکرد حسابداری داخلی به عنوان یک بخش مستقل در نظر گرفته نمی شود. از این رو، وضع قوانین حمایتی توسط نهادهای نظارتی از اهمیت فراوانی برخوردار است.

- برای آنکه کارکنان حسابداری داخلی قادر باشند مسؤولیت های

خود را به گونه ای کارآمد انجام دهند باید حمایت لازم از فعالیت حسابداری داخلی صورت گیرد. از این رو پیشنهاد می گردد وزارت بهداشت، پشتیبانی و حمایت لازم از فعالیت حسابداری داخلی دانشگاه از طریق تهیه و تدوین منشور حسابداری داخلی برای تعیین دقیق جایگاه سازمانی حسابداری داخلی و ابلاغ آن به همه ارکان و کارکنان دانشگاه به منظور مطلع نمودن آن ها از جایگاه و کارکرد حسابداری داخلی و حداکثر نمودن همکاری آن ها با کارکنان حسابداری داخلی دانشگاه، به استفاده مؤثر دانشگاه از خدمات ارزشمند حسابداری داخلی کمک نماید.

- همچنین توصیه می شود دانشگاه ها، در جهت افزایش آگاهی و مهارت مدیران و حسابران داخلی از کارکردهای نوین حسابداری داخلی با انجمن ها و تشکلهای حرفه ای مانند انجمن حسابران داخلی ایران در ارتباط باشند.

پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی

به پژوهشگران توصیه می شود در ادامه این پژوهش تحقیقاتی در زمینه های زیر را در جهت هرچه کاربردی تر کردن این پژوهش انجام دهند:

- بررسی کارکرد حسابداری داخلی در سایر سازمان های دولتی،
- بررسی تطبیقی کارکرد حسابداری داخلی در بخش عمومی و خصوصی،
- بررسی دیدگاه ذی نفعان حسابداری داخلی از جمله: کمیته حسابداری، اعضای هیأت مدیره، مدیریت اجرایی نسبت به نقش حسابران داخلی برای رسیدگی به شکاف موجود بین انتظارات ذی نفعان و فعالیت هایی که در عمل اجرا می شود.

منابع

- بابایی، مسعود و باباجانی، جعفر. (۱۳۹۰). "تأثیر استقرار واحد حسابداری داخلی و تشکیل کمیته حسابداری در ارتقای سطح مسؤولیت پاسخگویی مالی دانشگاه ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی". *دانش حسابداری*، ۴، ۷-۲۸.
- باقرپور ولاشانی، محمدعلی و جهانبانی، مصطفی. (۱۳۸۹). "حسابداری داخلی ابزاری مدرن در خدمت مدیریت ریسک". *فصلنامه حسابداری رسمی*، ۴۲-۳۳.
- پورزندی، ابراهیم. (دی ماه، ۱۳۹۲). "درک اندک

حسابرسی داخلی در ایران“. پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران.

- Achua and Alabar. (2014). "Imprative of Marketing Internal Auditing in Nigerian Universities". www.Sciencedirect.com.
- Al-Akra, M., Abdel-Qader, W. & Billah, M. (2016). "Internal Auditing in the Middle East and North Africa: A Literature Review". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 26, 13-27.
- Arena, M. (2013). "Internal Audit in Italian Universities: An Empirical study". *Journal of Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 93.
- Deloitte. (2010). "The Changing Role of Internal Audit". www.deloitte.com
- Enofe, A. O., Mgbame, C. J., Osa-Erhabor, V. E. & Ehiorobo, A. J. (2013). "The Role of Internal Audit in Effective Management in Public Sector". *Research Journal of Finance and Accounting*, 4 (6), 162-168.
- Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF). (2006). "A Global Summary of the Common Body of Knowledge, Pre-view Edition: The IIA Research Foundation". *Altamonte springs Fla, JSE-see Johannes burg Securities Exchange*.
- Mihret, D. G. & Yismaw, A. W. (2007). "Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian public sector case study". *Managerial Auditing Journal*, 22 (5). 470-484.
- Mironeasa, C. & Codină, G. G. (2013). "A New Approach of Audit Functions and Principles". *Journal of Cleaner Production*, 43, 27-36.
- Mohammed, A. M., Unuigbokhai, O. A. & Ihimekpen, A. F. (2014). "The Role of Internal Audit in Strengthening Corporate Governance in Nigeria". *Journal of Resourcefulness and Distinction*, 7 (1).
- حسابرسی داخلی از مدیران گرفته تا حسابرسان". ماهنامه بورس، ۱۰۷.
- پیرایش، رضا و عسگری، سعید. (۱۳۹۲). "بررسی موانع استقرار و اجرای اثربخش کنترل‌های داخلی در سازمان‌های دولتی استان قزوین". *مطالعات کمی در مدیریت*، ۴ (۴)، ۸۱-۹۸.
- حسین زاده، محسن. (۱۳۹۵). "نقش هیأت مدیره، کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و جلوگیری از تقلب". *چهارمین کنفرانس ملی مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تبریز*.
- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۸۹). "نقش متقابل حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی". *پایگاه اطلاع‌رسانی انجمن حسابداران خبره ایران*.
- حسینی و همکاران. (۱۳۹۴). "تدوین مدلی برای راهبری دانشگاهی". *حسابداری دولتی*، ۲ (۳)، ۷۰-۵۹.
- رحمانی، علی. (دی‌ماه، ۱۳۹۲). *ماهنامه بورس*، ۱۰۷.
- رحمانی، علی. (دی‌ماه، ۱۳۹۲). "مدل قابلیت حسابرسی داخلی". *مجله حسابداری*.
- رنجبر و همکاران. (۱۳۹۱). "نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع". *مجله علمی پژوهشی دانشگاه علوم پزشکی ارتش جمهوری اسلامی ایران*، ۱۰ (۳)، ۲۵۰-۲۳۸.
- سبزو، محمد و بولو، قاسم. (۱۳۹۱). *استانداردهای بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی*. تهران: انتشارات بورس وابسته به شرکت اطلاع‌رسانی و خدمات بورس.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۸۹). *ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی*. استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰.
- کمالی زارع، علی و ارباب پیمان، عباس. (۱۳۸۳). "حسابرسی داخلی اثربخش". *انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی (سازمان حسابرسی)*، ۱۳۶.
- ردینگ، کورت اف؛ سوئل، پاول ج؛ اندرسون، یورتن ال؛ سریده‌هارامامورتی؛ مارک سالاماسیک؛ کریس ریدل. (۱۳۹۱). *حسابرسی داخلی: خدمات اطمینان بخش و مشاوره*. ترجمه: کمالی زارع، علی.
- فخاریان، ابوالقاسم. (دی‌ماه، ۱۳۹۲). *ماهنامه بورس*، ۱۰۷.
- منافی، نقی. (۱۳۸۰). "بررسی نقش و جایگاه

- Nyaga; Ndimitu; Perminus. (2011). "Role of Internal Audit in Promoting Effective Management by Water Service Providers".
- Robert, H. (2008). "Internal Auditing in Higher Education". www.Protiviti.com.
- Richmond et al. (2012). "Promoting Good Governance in Public Sector".
- Ridley & D'Silva. (2007). "Internal Auditing's International Contribution to Governance". *Journal Business Governance and Ethics*, 3 (2).
- Yee; Sujana & James. (2007). "The Perceptions of the Singaporean Manager Class Regarding the Role and Effectiveness of Internal Audit in Singapore".
- Wiley. J. (2004). "The Internal Auditor at Work a Practical Guide to Everyday". Challenges K. H. Spencer Pickett. P, 11.