

بررسی تأثیر متغیرهای حسابداری داخلی بر برنامه‌ی حسابداری

عبدالمهدی انصاری^۱، حسین شفیعی^{۲*}

۱. استادیار حسابداری، دانشگاه ولیعصر (عج) رفسنجان، ایران
۲. عضو هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد سیرجان، ایران

(تاریخ دریافت: ۱۳۸۷/۱/۲۵، تاریخ تصویب: ۱۳۸۸/۱۰/۲۲)

چکیده

در هر سازمان، مدیریت، مسئولیت سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد؛ زیرا پاسخ‌گویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان‌ها است در زمینه‌ها و سطوح مختلف مطرح است [۴] و یکی از مهم‌ترین کنترل‌های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت‌های بزرگ مورد استفاده قرار می‌گیرد، حسابداری داخلی است که می‌تواند تأثیرهای قابل ملاحظه‌ای بر برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. یکی از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از نتایج کار حسابرسان داخلی حسابرسان مستقل هستند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکا بر نتایج حاصل از کار آنان، جنبه‌های مختلفی از عملیات حسابداری مستقل تحت تأثیر قرار می‌گیرد، یکی از این جنبه‌ها برنامه‌ی حسابداری است که خود شامل قسمت‌های مختلفی می‌شود. در این پژوهش سعی بر این است تا با استفاده از روش توصیفی تحلیلی نوع تغییرات ایجاد شده و دلیل این تغییرات تعیین شود. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل بر نتایج حاصل از کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند و این اتکا منجر به کاهش بودجه‌های زمانی و ریالی در برنامه حسابداری می‌شود.

واژه‌های کلیدی: حسابداری داخلی، کمیته‌ی حسابداری، کیفیت کنترل‌های داخلی، عملکرد حسابرسان داخلی، بیانیه‌های استانداردهای حسابداری

مقدمه

با عملی شدن اندیشه‌ی جدایی مالکیت از مدیریت، در شرکت‌های سهامی و ساختار جدید سرمایه و گسترش روزافزون بازارهای سرمایه و شمول قشر گسترده‌ای از افراد در خیل سرمایه‌گذاران، حسابداری نقش اجتماعی یافت و حسابرسی نیز از اهمیتی قابل توجهی برخوردار شده است.

از آن‌جا که مدیریت مسئولیت تهیه‌ی صورت‌های مالی و سیستم کنترل داخلی را عهده دار شد، به کارگیری خدمات حسابرسی داخلی برای ارزیابی عملکرد سیستم کنترل داخلی، به گونه‌ای فزاینده رشد یافت.

آخرین تغییرات ایجاد شده در حسابرسی داخلی که منجر به ایجاد حسابرسی داخلی نو‌مدرن شده است، موجب شد نیازهای طیف وسیعی از استفاده‌کنندگان مانند هیئت مدیره، مدیریت ارشد، حسابرسان مستقل و مدیران عملیاتی تحت تاثیر قرار گیرد.

در متون تخصصی حسابرسی بهترین جایگاه برای واحد حسابرسی داخلی را آن گونه می‌دانند که تحت نظارت کمیته‌ی حسابرسی و یا هیئت مدیره فعالیت کند؛ زیرا کمیته‌ی حسابرسی به همراه سایر اعضای هیئت مدیره مسئول عملکرد گزارش شده شرکت هستند، اما بر خلاف اعضای موظف هیچ اختیاری در تصدی امور اجرایی شرکت ندارند. [۲]

«حسابرسی داخلی، وظیفه‌ی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت واحدهای اقتصادی برای بررسی سیستم کنترل داخلی ایجاد می‌شود و کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ درست، مناسب، اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع، آزمون، ارزیابی و گزارش می‌کند» [۳].

مبانی نظری

گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته‌ی امروز، نیازهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت، وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری که هدف‌ها و سیاست‌های سازمانی آن‌ها را چه از درون و چه از برون به شدت تهدید می‌کند، سبب شده است تا کنترل مستقیم و انفرادی این گونه واحدها

ناممکن شود و نیاز به استقرار سیستم اثربخش کنترل داخلی به‌عنوان جزیی جدایی‌ناپذیر از سیستم مدیریت کارآمد، هم‌چون حسابرسی داخلی مورد توجه ایشان قرار گیرد. حسابرسی داخلی در طول دوران دستخوش تغییرهای شگرفی شده که می‌توان آن را بر حسب کارکردها و وظایف به سه گروه حسابرسی داخلی سنتی، مدرن و نئومدرن تقسیم کرد. حسابرسی داخلی در شکل اولیه‌ی خود چیزی بیشتر از داشتن وظیفه‌ی کنترل کیفیت، در خدمت مدیر مالی نبوده، به‌صورتی که تنها وظیفه‌ی آن این بوده که کنترل نماید آیا عملیات حسابداری درون واحد امور مالی به نحو صحیح انجام می‌شود یا خیر.

هنگامی که در سال ۱۹۷۷ قانون شرکت‌های فاسد و فریب کار به‌تصویب رسید، برای اولین بار بسیاری از حساب‌رسان داخلی متوجه شدند که ممکن است انتخاب‌های قابل دسترس دیگری نسبت به نوع ارائه خدمات و انتخاب بازار کار داشته باشند و پس از این آگاهی، آن‌ها به سرعت دست به کار شدند و تنها در طی چند سال، صدها واحد حسابرسی داخلی ارائه نوع خدمات خود را از «کنترل کیفیت حسابداری» به کنترل داخلی و همچنین مشتری خود را از مدیر مالی به کمیته‌ی حسابرسی هیئت مدیره تغییر دادند. نکته‌ی کلی حسابرسی داخلی مدرن توسعه دادن خدمات حرفه‌ای و گسترش بازار بوده است. در مقابل حسابرسی سنتی که خدمات حسابرسی مالی و کشف سوء استفاده و تقلب را به مدیر مالی (و سپس به هیئت مدیره) ارائه می‌داد، حسابرسی داخلی مدرن، کنترل تمامی عملیات داخلی و خدمات مشاوره‌ای داخلی را به مدیریت ارائه می‌دهد. شعار حسابرسی داخلی مدرن خدمت به مدیریت بود.

تقاضای خدمات حسابرسی از طرف مدیریت ارشد با اشتیاق پاسخ داده می‌شد، ولی در همان حال درخواست‌های مدیریت سطوح پایین، به این دلیل که با بی‌طرفی حساب‌رسان داخلی منافات داشت، نادیده گرفته می‌شد که این امر خود منجر به تکامل و ایجاد حسابرسی داخلی نئومدرن. آنچه که ضروری به‌نظر می‌رسید حمایت مستقیم مدیریت عملیاتی از حسابرسی داخلی بود، زیرا اکثر تقاضاهای ویژه از آن سطح مدیریت دریافت می‌شد. سیمایی که توسط حسابرسی داخلی نئومدرن تصویر شده بود، سیمای یک فعالیت ظریف و پیچیده در بین چهار گروه عمده از متقاضیان این خدمت است که عبارت است از: ۱- هیئت مدیره ۲- حساب‌رسان مستقل، ۳- مدیریت ارشد، ۴- مدیریت عملیاتی. تمامی این گروه‌ها دارای انتظارات معتبر از عملکرد حسابرسی بوده و یا بر آن مدعی هستند.

حسابرسان نمی‌توانند هیچ یک از چهار مورد یاد شده را نادیده بگیرند، بدون آن‌که خدشه‌ای به خود یا سازمان آن‌ها وارد شود و یا از مؤثر بودن کار تخصصی آن‌ها کاسته شود [۶].

با توجه به تعریف حسابرسی داخلی نئو مدرن این گونه به نظر می‌رسد که حسابرسان داخلی نئو مدرن خدمات خود را در سطح متقاضیان متعددی ارائه می‌دهند، و این گونه استنباط می‌شود که آن‌ها سلسله‌مراتب سازمانی را نقض می‌کنند. اما با بررسی اجمالی شرکت‌ها و گروه‌های بزرگ متوجه می‌شویم که آن‌ها دیگر به تشریفات سازمانی وابسته نیستند و به تدریج از آن‌ها دور شده‌اند. اصول سلسله‌مراتب سازمانی کم رنگ شده و جای خود را به شبکه‌ای قابل انعطاف داده‌اند. در این تغییر مدیریت، حسابرسی داخلی به‌عنوان هدفی پیش‌رو خدماتی را ارائه می‌دهد که عبارت است از ۱- رفع نیازهای هیئت مدیره ۲- رفع نیازهای مدیریت ارشد ۳- رفع نیازهای حسابرسان مستقل ۴- رفع نیازهای مدیران عملیاتی، ارائه خدمات به گونه‌ای است که مطابق با نیازها و حساسیت‌های آن‌ها باشد. در چنین شرایطی اصل راهنمایی و ارتباط در حسابرسی داخلی به استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی یاد می‌دهد که برای تصمیم‌گیری به چه چیزی نیاز دارند.

از طرفی دیگر حسابرسان داخلی حتی می‌توانند از مدیریت سطوح پایین نیز تقاضایی را برای بررسی موضوعی خاص بپذیرند و نتیجه را گزارش نمایند؛ زیرا واکنش‌های منفی نه تنها کمکی نمی‌کند، بلکه سازمان را از خدمات حسابرسی داخلی در آینده محروم و ناامید می‌کند. در واقع دیدگاهی کلی به سازمان داشته و از این دیدگاه به سازمان نگرسته و با آن شروع به تبادل نظر و ارتباط می‌کند و ممکن است در این راستا با هر یک از مجموعه‌های مدیریت سروکار داشته باشد و اما در نهایت هدف کلی سازمان را در نظر می‌گیرند و آن انتفاع به کل سازمان است [همان منبع]. هم‌چنین حسابرسان در قبال ارزیابی کنترل‌های داخلی عاری بودن صورت‌های مالی از هر گونه اشتباه، تخلف، اعمال غیر قانونی با اهمیت، ارزیابی برآوردهای حسابداری و تداوم فعالیت بنگاه اقتصادی مورد رسیدگی مسئولیت دارند و تمامی موارد مزبور بر میزان قابلیت اتکا صورت‌های مالی تأثیر بسزایی دارد [۵].

پیشینه‌ی پژوهش

از زمان تصویب و انتشار بیانیه‌ی شماره ۶۵ استانداردهای حسابرسی که پس از بیانیه‌ی شماره ۹ استانداردهای حسابداری برای محدود کردن روابط میان حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی انتشار یافت پژوهش‌های بسیاری در جهت تعیین نوع روابط میان حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی و تأثیرات این روابط بر انجام حسابرسی مستقل صورت پذیرفته است. کلی و هاسگین (۱۹۸۱) این سؤال را مطرح ساختند: آیا حسابرسان داخلی می‌توانند هزینه‌ی انجام حسابرسی مستقل را کاهش دهند؟ نتایج بررسی‌های ایشان بیانگر آن است که اغلب شرکت‌ها خواهان کیفیت بالای کار حسابرسی داخلی هستند و برای دستیابی به این هدف هزینه بالایی را تحمل می‌کنند. هم‌چنین اغلب مدیران مالی شرکت‌های مورد بررسی احساس می‌کردند که واحد حسابرسی داخلی نسبت به سازمان مستقل است. بنابراین باید به‌کارگیری نتایج کار حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل توسعه یابد تا بتوان هزینه‌های حسابرسی مستقل را کاهش داد [۱۱]. یافته‌های گیبینس و ولف (۱۹۸۲) نشان داد که واحد حسابرسی داخلی یکی از عوامل محیطی بالقوه‌ی تأثیرگذار بر قضاوت‌های حرفه‌ای حسابرسی است. نکته‌ی جالب توجه در پژوهش‌های ایشان این بود که اگرچه اهمیت حسابرسی داخلی با پیشرفت حسابرسی رو به زوال گذاشته است، اما در وضعیت کنونی اغلب حسابرسان مستقل به ایشان اتکا می‌کنند و میزان اتکا به حسابرسان داخلی، به ارزیابی حسابرسان مستقل از کار ایشان بستگی دارد [۱۴].

عبدل خلیق، اسنوبال و راگ (۱۹۸۳) در مقاله‌ای تحت عنوان تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه ریزی حسابرسی مستقل، روش پردازش الکترونیکی داده‌ها و هم‌چنین دو متغیر سازمانی را بر برنامه‌ریزی کار حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی‌های ایشان نشان می‌دهد سطح سازمانی که حسابرسان داخلی نسبت به آن گزارش می‌دهند مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر برنامه حسابرسی است. به عبارتی با افزایش بی‌طرفی حسابرسان داخلی می‌توان میزان اتکا به ایشان را افزایش داد [۹].

براون (۱۹۸۳) در مقاله‌ی خود با نام قضاوت حسابرسان مستقل در ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی بیان می‌دارد: دو عامل بیشترین تأثیر را بر قضاوت حسابرسان در کار حسابرسی دارند، که به ترتیب اولویت عبارتند از: بی‌طرفی حسابرسان داخلی و گزارش‌های او و عملکرد حسابرس پیشین. هم‌چنین وی در نتیجه‌گیری‌های خود بیان می‌دارد که در

صورت بی‌طرفانه عمل کردن حسابرسان داخلی و برخورداری از مهارت شغلی هزینه‌ی حسابرسی صاحب کار کاهش می‌یابد و یا این که می‌توان طیف گسترده‌تری از خدمات را با همان هزینه به او ارائه کرد. و سومین عامل تأثیرگذار از نظر وی بر قضاوت حسابرسان مستقل، میزان تجربه‌ی حسابرسان داخلی است [۲۱].

مارگیم (۱۹۸۴) تأثیر اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی را بررسی کرد و چنین نتیجه گرفت که: افزایش سطح مهارت حسابرسان داخلی و بهبود عملکرد ایشان سبب خواهد شد که حسابرسان مستقل ساعات کار برنامه‌ریزی شده را کاهش دهند. اما بی‌طرفی حسابرسان داخلی بر برنامه‌ی زمان‌بندی حسابرسان مستقل بی‌تأثیر است؛ زیرا آن‌ها در استخدام صاحب کار هستند. هم‌چنین مطالعه‌ها نشان داده است که حسابرسان داخلی برخی اعمال خاص را پیش از آن که حسابران مستقل کار برنامه‌ریزی را انجام دهند، به انجام رسانیده‌اند که ممکن است در صورت عدم انجام این امور توسط حسابرسان داخلی میزان ساعات کار برنامه‌ریزی شده با میزان بودجه‌ی زمانی فعلی متفاوت شود [۲۰].

اشنایدر (۱۹۸۵) پس از بررسی ویژگی‌های مطرح شده در بیانیه‌ی شماره ۹ استانداردهای حسابرسی، در مقاله‌ای تحت عنوان تصمیم‌گیری برای اتکا به کار حسابرسان داخلی باید پس از ارزیابی کار حسابرسان داخلی انجام پذیرد، بیان می‌دارد: حسابرسان مستقل باید تا آنجا از حسابرسی داخلی شناخت پیدا کنند که مربوط به کنترل‌های حسابداری است. اگرچه بیانیه‌ی شماره ۹ رهنمودهایی را برای اتکا به حسابرسان داخلی ارائه می‌کند، اما اولویتی نیز برای ویژگی‌های حسابرسان داخلی ارائه نمی‌کند. او عوامل تأثیرگذار را به ۱- مهارت، ۲- بی‌طرفی و ۳- عملکرد تقسیم بندی می‌کند؛ هم‌چنین نشان می‌دهد که اولین مرجع قابل اتکا برای حسابرسان مستقل کمیته‌ی حسابرسی است و در مرتبه‌ی بعدی حسابرسان داخلی جای دارند، کنترلر و کمک کنترلر نیز به ترتیب در مراحل بعدی قرار می‌گیرند [۲۲]. مارگیم (۱۹۸۶) در مقاله‌ای تحت عنوان شواهد بیشتر مبنی بر اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی به بررسی این نکته می‌پردازد که آیا حسابرسان مستقل با توجه به سطح اتکایی که می‌توان به حسابرسان داخلی نمود، برنامه‌ی حسابرسی خود را تعدیل می‌کنند یا خیر؟ هم‌چنین عوامل تأثیرگذار بر اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج حاصل از بررسی‌های وی بازگوکننده‌ی آن است که مهارت شغلی حسابرسان داخلی بیشترین تأثیر را بر قضاوت

حسابرسان مستقل دارد و بی‌طرفی حسابرسان داخلی تأثیر قابل توجهی بر قضاوت ایشان ندارد [۱۹].

نتایج یافته‌های هونگ و هان (۱۹۹۵) نشان می‌دهد که با افزایش مهارت حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل می‌توانند اتکای بیشتری به ایشان داشته باشند، در واقع به‌واسطه‌ی وجود این ویژگی‌ها حجم و زمان انجام حسابرسی مستقل کاهش یافته و در نتیجه، هزینه‌ی انجام حسابرسی نیز برای صاحب‌کار کاهش می‌یابد [۱۵]. توایجری، بریرلی و ویلیام (۲۰۰۴) به بررسی روابط میان حسابرسان داخلی و مستقل شرکت‌های سهامی عربستان سعودی پرداخته و بیان می‌کنند که وجود صلاحیت حرفه‌ای، تجربه و ... بر میزان ارتباط حسابرسان مستقل و داخلی و همچنین سطح اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی تأثیرگذار است، اما حسابرسان داخلی شرکت‌های سهامی عربستان سعودی از مهارت و استقلال حرفه‌ای کافی برخوردار نیستند [۸].

فادزیل هارون و جانتان (۲۰۰۵) به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر تقویت کنترل‌های داخلی می‌پردازند. ایشان بیان می‌دارند که مدیریت واحد حسابرسی داخلی، توانایی‌های حرفه‌ای و بی‌طرفی حسابرسان داخلی بر توانایی سیستم کنترل داخلی در امر پایشگری شرکت تأثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و مراحل‌ی از حسابرسی که با ارزیابی سیستم کنترل داخلی انجام می‌شود را تحت تأثیر قرار می‌دهد. این موضوع خود سبب تغییر مخاطرات ناشی از کار حسابرسی می‌شود. در نهایت نیز ایشان بیان می‌دارند که گزارش حسابرس مستقل به‌شدت متأثر از اعمال مختلف سیستم کنترل داخلی و از همه مهم‌تر واحد حسابرسی داخلی است. هم‌چنین از نظر ایشان اگرچه تکامل حرفه‌ی حسابرسی داخلی و تغییرات ایجاد شده در آن در صد سال گذشته به‌کندی رخ داده است، اما توسعه و به‌کارگیری واحد حسابرسی داخلی به‌صورت شتاب‌آمیزتری رواج یافته است و میزان تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی رو به فزونی گذاشته است [۱۳].

حسین، ماسری و هانسن (۲۰۰۸) بیش از هفتاد عامل تأثیرگذار بر کیفیت اسناد و مدارک مورد بررسی توسط حسابرس را بر می‌شمرد و بیان می‌دارد که حسابرسی داخلی بر چندین عامل کیفیت بخش به اسناد و مدارک تهیه شده توسط صاحب‌کار تأثیرگذار است [۱۲].

فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی ادبیات و مبانی نظری موضوع پژوهش، فرضیه‌های زیر تدوین شد:

فرضیه اول: استفاده‌ی حسابرسان مستقل از کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی برنامه‌ی حسابرسی مستقل را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

فرضیه دوم: حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند.

فرضیه سوم: اتکای حسابرسان مستقل بر کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی منجر به کاهش بودجه‌ی زمانی حسابرسی مستقل می‌شود.

فرضیه چهارم: استفاده از کار حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل منجر به کاهش بودجه ریالی حسابرسی مستقل می‌شود.

فرضیه پنجم: ارتقای سطح گزارش‌دهی حسابرسان داخلی سبب اتکای بیشتر حسابرسان مستقل به آنان، می‌شود.

فرضیه ششم: افزایش صلاحیت حسابرسان داخلی سبب اتکای بیشتر حسابرسان مستقل به آنان می‌شود.

روش پژوهش

در این پژوهش نیز یک رابطه‌ی علیت وجود دارد که در آن پیش‌بینی می‌شود، متغیرهای مستقل عملکرد حسابرسان داخلی، صلاحیت و هم‌چنین بی‌طرفی حسابرسان داخلی، منجر به ایجاد تغییراتی در متغیرهای وابسته‌ی برنامه‌ی حسابرسی، بودجه‌ی زمانی، بودجه‌ی ریالی و میزان اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی می‌شود. البته باید به این نکته نیز توجه داشت که تلقی یک رابطه‌ی علیت مطلق برای ارزیابی نتایج پژوهش بسیار ذهنی است، به تعبیری دیگر حدس وجود چنین رابطه‌ای برای پژوهش‌های تجربی امکان‌پذیر نیست؛ به‌همین دلیل در پژوهش حاضر از روش توصیفی تحلیلی برای جمع‌آوری داده‌ها، ارزیابی و آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است.

جامعه و نمونه‌ی آماری

جامعه‌ی آماری مورد آزمون در این پژوهش اعضای جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران هستند. به‌منظور برآورد حجم نمونه در این پژوهش از فرمول ککران استفاده شد. حجم

نمونه‌ی مربوط از این طریق ۳۰۶ نفر به‌دست آمد و با استفاده از جدول اعداد تصادفی، نمونه‌ی مورد آزمون انتخاب شده است.

روش جمع‌آوری اطلاعات

داده‌های ثانویه در این پژوهش با استفاده از روش کتابخانه‌ای جمع‌آوری شده‌اند و برای جمع‌آوری داده‌های اولیه بر مبنای فرضیه‌های پژوهش و مطالعه‌ی مبانی نظری در رابطه با موضوع پژوهش، پرسش‌نامه‌ای شامل ۲۸ گزاره تهیه و تنظیم شد. از پاسخ‌دهندگان خواسته شده بود تا پاسخ خود را در مقیاس طیف لیکرت پنج قسمتی تعیین نمایند.

روایی پرسش‌نامه

به‌دلیل آن که ساختار و عبارت‌بندی سؤال‌های پرسش‌نامه می‌تواند تأثیر بسزایی بر روایی پرسش‌نامه و آزمودنی‌ها داشته باشد، آزمایش مقدماتی پرسش‌نامه انجام شد، به‌این ترتیب که قبل از تکثیر و توزیع پرسش‌نامه بین افراد جامعه‌ی آماری، پرسش‌نامه بین تعدادی از افراد مجرب در این زمینه توزیع و از آنان خواسته شد که ضمن پاسخ دادن به سؤال‌های پرسش‌نامه، نظر خود را در رابطه با محتوای سؤال‌ها بیان کنند تا هر گونه اشکال و ابهام موجود در نحوه‌ی بیان سؤال‌ها رفع شده و هم‌چنین تجدید نظر نهایی در سؤال‌های پرسش‌نامه انجام شود.

پایایی پرسش‌نامه

در این پژوهش، به‌منظور ارزیابی پایایی پرسش‌نامه این پژوهش از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. با استفاده از نرم افزار آماری SPSS آزمون آلفای کرونباخ برای تمام سؤال‌های پرسش‌نامه انجام شد، براساس نتایج، ضریب آلفا برای طیف لیکرت برابر ۰/۷۴/۵ بود که نشان‌دهنده‌ی آن است تمام سؤال‌های پژوهش در راستای موضوع پژوهش بوده و از انسجام محتوایی بالایی برخوردارند.

آزمون فرضیه‌های پژوهش

برای آزمون فرضیه‌های پژوهش، از شاخص‌های آمار توصیفی هم‌چون میانگین، میانه، نما، انحراف استاندارد و آزمون آماری t تک نمونه‌ای و آزمون تحلیل واریانس یک عامله (ANOVA) استفاده شده است. سطح مردودی فرضیه‌های صفر پژوهش ۵ درصد در نظر گرفته شده است، یعنی نتیجه‌گیری‌ها با سطح اطمینان ۹۵ درصد انجام شده است. آزمون t تک نمونه‌ای برای این منظور انجام می‌شود که آیا میانگین یک متغیر تفاوت معناداری با یک مقدار ثابت، که به وسیله SPSS مقدار آزمون نامیده می‌شود، دارد یا خیر و آزمون ANOVA برای آزمودن معنادار بودن تفاوت میانگین‌های دو یا بیش از دو گروه به کار می‌رود. در این پژوهش برای تعیین وجود یا نبود رابطه‌ی معنادار بین سطح تحصیلات، رشته‌ی تحصیلی، سمت شغلی و سابقه‌ی کار پاسخ‌دهندگان و فرضیه‌های پژوهش، آزمون تحلیل واریانس با استفاده از نرم افزار SPSS انجام شده است.

برای انجام آزمون t دو فرض آماری زیر تدوین شوند:

$$H_0: \mu \leq 3 \quad \text{ادعا} \quad H_1: \mu > 3 \quad \text{نقیض ادعا}$$

برای انجام آزمون ANOVA نیز دو فرض زیر در نظر گرفته شد:

$$H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = \mu_4 = \dots \quad H_1: \text{حداقل دو تا از میانگین‌ها با هم برابر نیستند}$$

μ_1, μ_2, μ_3 و ... مربوط به میانگین اطلاعات به دست آمده از گروه‌های مختلف مورد بررسی است که بر اساس پست سازمانی، تجربه، رشته‌ی تحصیلی و میزان تحصیلات دسته بندی شده‌اند. نتایج آزمون همه‌ی فرضیه‌های پژوهش با استفاده از روش آزمون t تک نمونه‌ای نشان داد که فرض H_0 مطرح شده در قسمت قبل برای آزمون t رد و فرض H_1 پذیرفته می‌شود (نتایج به صورت خلاصه در نگاره ۱ ارایه شده است).

هم‌چنین نتایج آزمون فرضیه‌ها با استفاده از روش تحلیل واریانس یک عامله، بیانگر آن است که فرض H_1 مطرح شده در قسمت قبل برای آزمون ANOVA رد و فرض H_0 پذیرفته می‌شود و این به آن معناست که هیچ‌یک از عوامل پست سازمانی، تجربه، رشته‌ی تحصیلی و میزان تحصیلات بر نظر پاسخ‌دهندگان بر فرضیه‌های پژوهش تأثیرگذار نیست و به عبارت دیگر نظر همه‌ی ایشان در سطح ۹۵ درصد با هم مشابهت دارد (نتایج به صورت خلاصه در نگاره‌ی ۲ ارایه شده است).

پیشنهادهای کاربردی

۱. وجود یک واحد حسابرسی کارا می‌تواند منجر به کاهش زمان، حجم و در پی آن هزینه‌ی حسابرسی مستقل شود اما عدم آشنایی مدیران شرکت‌ها با این مهم سبب نادیده انگاشتن آن 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.
۲. در صورت بی‌طرفانه عمل کردن واحد حسابرسی داخلی کارایی و عملکرد آن بهبود یافته و حسابرسان مستقل می‌توانند اتکای بیشتری بر عملکرد ایشان داشته باشند. بنابراین برای افزایش بی‌طرفی حسابرسان داخلی باید به جایگاه آن‌ها به گونه‌ای تعیین شود که زیر نظر بالاترین رده‌ی مدیریت و یا کمیته‌ی حسابرسی فعالیت کنند.
۳. داشتن مهارت شغلی مناسب عاملی تأثیرگذار برای اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی است که باید سعی شود از افراد دارای تحصیلات مرتبط و تجربه‌دار استفاده نمود و برای بهبود عملکرد ایشان آموزش مستمر برای به‌روز رسانی سطح معلومات و هماهنگ‌سازی ایشان با راهبردهای سازمان، در نظر گرفته شود.

محدودیت‌های پژوهش

۱. ابزار اندازه‌گیری این پژوهش، دارای محدودیت ذاتی است.
۲. عدم امکان بررسی کامل میزان دقت پاسخ‌دهندگان به پرسش‌نامه‌ها.
۳. عدم تمایل برخی از پرسش‌شوندگان به تکمیل و برگشت پرسش‌نامه.
۴. محدودیت دیگر پژوهش مربوط به مقیاس اندازه‌گیری و طیف لیکرت است.

پیشنهادها برای پژوهش‌های آتی

- برخی از زمینه‌های پژوهشی که در انجام پژوهش ضرورت آن‌ها آشکار شد، به شرح زیر است:
۱. بررسی همین موضوع از دیدگاه حسابرسان داخلی، مدیران شرکت‌های سهامی، سرمایه‌گذاران و جامعه‌ی دانشگاهی.
 ۲. بررسی تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود گزارشگری مالی.
 ۳. بررسی تأثیر واحد حسابرسی داخلی برای رسیدن به اهداف مالی و سازمانی.

۴. بررسی تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر کاهش بندهای شرط گزارش حسابرس مستقل در میان شرکتهایی که واحد حسابرسی داخلی را ایجاد نموده‌اند.

نگاره ۱. نتایج آزمون آماری t و آمار توصیفی

فرضیه‌ها	میانگین	میانه	نما	انحراف استاندارد	t	سطح معناداری (sig)	نتایج حاصل از آزمون t فرضیه‌ها
فرضیه ۱	۴.۲	۴.۲	۴.۲	۰.۴۰	۴۷.۶	۰.۰۰۰	فرض H_1 پذیرفته می‌شود
فرضیه ۲	۴.۳	۴.۲	۴.۰	۰.۵۲	۳۹.۸	۰.۰۰۰	فرض H_1 پذیرفته می‌شود
فرضیه ۳	۴.۱	۴.۲	۴.۴	۰.۶۰	۳۰.۳	۰.۰۰۰	فرض H_1 پذیرفته می‌شود
فرضیه ۴	۴.۲	۴.۳	۵	۰.۴۵	۴۴.۹	۰.۰۰۰	فرض H_1 پذیرفته می‌شود
فرضیه ۵	۴.۳	۴.۵	۴.۳	۰.۴۹	۴۴.۶	۰.۰۰۰	فرض H_1 پذیرفته می‌شود
فرضیه ۶	۴.۳	۴.۲	۴.۰	۰.۴۲	۵۲.۱	۰.۰۰۰	فرض H_1 پذیرفته می‌شود

نگاره ۲. نتایج آزمون تحلیل واریانس

ویژگی‌های عمومی	سطح معناداری (sig)	فرضیه‌ی اول	فرضیه‌ی دوم	فرضیه‌ی سوم	فرضیه‌ی چهارم	فرضیه‌ی پنجم	فرضیه‌ی ششم
پست سازمانی	۰/۸۷۳	۰/۴۴۴	۰/۵۱۱	۰/۲۲۸	۰/۴۷۶	۰/۳۰۷	
میزان تجربه	۰/۰۵۷	۰/۸۳۷	۰/۱۹۴	۰/۰۸۵	۰/۱۸۵	۰/۰۶۵	
رشته‌ی تحصیلی	۰/۵۸۹	۰/۸۳۳	۰/۹۶۷	۰/۶۵۴	۰/۵۷۷	۰/۹۷۲	
سطح تحصیلات	۰/۴۷۲	۰/۳۳۷	۰/۵۳۳	۰/۲۹۱	۰/۳۲۹	۰/۲۷۸	
نتایج آزمون آماری ANOVA		فرض H_0 پذیرفته می‌شود	فرض H_0 پذیرفته می‌شود	فرض H_0 پذیرفته می‌شود	فرض H_0 پذیرفته می‌شود	فرض H_0 پذیرفته می‌شود	فرض H_0 پذیرفته می‌شود

منابع

۱. _____ . استانداردهای اجرای عملیات حرفه حسابرسی داخلی. حسابرس ۱۳۸۳؛ ۲۴: ۳۷-۴۳.
۲. رجبی روح اله، محدودی خوشنوی حمزه. هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل. بررسیهای حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۷؛ ۵۳: ۳۵-۵۲.

۳. ریچارد ال راتلیف، واندا ای والاس، گلن ای. سامنرز، ویلیام جی. مک فارلند، جیمز ک. لوبک. حسابرسی داخلی. ارباب سلیمانی عباس، کمالی زارع علی. تهران: سازمان حسابرسی؛ ۱۳۸۵، جلد اول.
۴. سجادی سید حسین، جامعی رضا. سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی. بررسیهای حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۲؛ ۳۴: ۱۲۹-۱۴۹.
۵. سجادی سید حسین، ناصح لادن. سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی. بررسیهای حسابداری و حسابرسی ۱۳۸۲؛ ۳۳: ۶۵-۹۱.
۶. ____ . میزگرد حسابرسی داخلی. حسابرس ۱۳۸۳؛ ۲۴: ۲۴-۳۶.
۷. منافی. ن. بررسی نقش و جایگاه حسابرسی داخلی در ایران. پایان‌نامه‌ی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران؛ ۱۳۸۰.
8. Abdulrahman A.M. Al-twajry, John A. Brierly, David R.Gwilliam. An Examination of the Relationship between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector, *Managerial Auditing Journal* 2004; 19(7).
9. A. Rashad Abdel-Khalik, Doug Snowball, John H. Wragge Source. The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs Author(s). *The Accounting Review* 1983; LVIII(2).
10. Arnold Schnider. The Reliance of External Auditors on the Internal Auditors Function, *Journal of Accounting Research* 1985; 23(2).
11. Clay R.J., D.L. Haskin, Can Internal Auditors Reduce External Audit Costs?, *The Internal Auditor* 1981; April.
12. El-Hussein E. El-Masry, Kathryn A. Hansen. Factors Affecting Auditors' Utilization of Evidential Cues Taxonomy and Future Research Directions, *Managerial Auditing Journal* 2008; 23(1).
13. Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron, Muhamad Jantan. Internal Auditing Practices and Internal Control System. *Managerial Auditing Journal* 2005; 20(8).
14. Gibbins M., F.M. Wolf. Auditors Subjective Decision Environment-The Case of a Normal External Audit. *Accounting Review* 1982; January.
15. Jang-Hua Hung, Hui-Lin Han. An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan, *Internal Audit Conference*; 1988

16. Kavin Lamot James. The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Statement Users' Confidence in Their Protection from Fraudulent Financial Reporting. The University of Tennessee Knoxville; 2000
17. Kevin D. Stock, W. Steve Albrecht, Keith R. Howe, Dennis R. Schueler. What Makes an Effective Internal Audit Department. The Internal Auditor 1988; April.
18. Kevin L. James. The Effect of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention. Accounting Horizons 2003; 17(4).
19. Loren R. Margeim. Further Evidence on External Auditors Reliance on Internal Auditors, Journal of Accounting Research 1986; 24(1).
20. Margheim Loren L. An Empirical Study of External Auditor Reliance on Internal Audit, Arizona State University; 1984.
21. Paul R. Brown. Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function. Journal of Accounting Research 1983; 21(2).
22. Schneider A. The Reliance of External Auditors on The Internal Audit Function. Journal of Accounting Research 1985.

Archive of SID