

شناسایی عوامل مؤثر در عدم اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی

تألیف: دکتر یحیی حساس یگانه
(استاد دانشگاه علامه طباطبائی)

چکیده

مسئله اتکاء حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی و شناخت راه کارهایی برای هماهنگ کردن فعالیتهای آنها، با هدف کاهش هزینه حسابرسی، افزایش کارایی فرایند حسابرسی و جلوگیری از دوباره کاریهای احتمالی از دیر باز در سطح جهان مطرح بوده است.

هدف اصلی تحقیق حاضر تعیین میزان تأثیر تفاوت‌های کیفی دوا بر حسابرسی داخلی بر تمایل حسابرسان مستقل، نسبت به استفاده از کار آنها می‌باشد. تحقیق همچنین تأثیر سبک برخورد حسابرسان مستقل، در اختلاف نظرهای احتمالی با حسابرسان داخلی را، بر قضاوت حرفه‌ای و میزان اتکاء شان بر کار حسابرسان داخلی، بررسی می‌نماید. افزون بر آن هدف دیگر تحقیق، تلاش برای تعیین تأثیر میزان تجارت حرفه‌ای حسابرسان، بر میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی می‌باشد.

نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل، برای تصمیم‌گیری در خصوص اتکاء، با عدم

اتکاء، بر کار حسابرسان داخلی به کیفیت کار دواير حسابرسی داخلی توجه می‌نماید. همچنین نتایج تحقیق حاکی از این است که تفاوت در سبک برخورد حسابرسان مستقل منجر به تصمیم‌گیریهای متفاوتی نسبت به استفاده از کار حسابرسان داخلی می‌شود. اما بین میزان تجربه حسابرسان مستقل و سطح اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی ارتباط معنی داری مشخص نشد.

کلید واژه‌ها: حسابرس مستقل، حسابرس داخلی، اتکاء بر کار حسابرسان داخلی، کیفیت کار دواير حسابرسی داخلی، سبک برخورد حسابرسان مستقل در موارد اختلاف نظر با حسابرسان داخلی، تجربه حسابرسی مستقل.

مقدمه

حسابرسان با اعتبار دادن به صورتهای مالی شرکتها، نقش حساسی را در فرایند گزارشگری مالی ایفا می‌کنند. اگر چه استانداردهای حسابرسی صریحاً مسئولیت خاصی را برای حسابرسان در کشف تقلبهای احتمالی مدیریت و تحریف صورتهای مالی، مشخص نکرده است اما sas. 53^(۱) حسابرسان را ملزم می‌کند که به منظور کشف اشتباهات یا تخلفاتی که می‌توانند تأثیر با اهمیتی بر صورتهای مالی داشته باشند، آزمونهای خاصی را طراحی و اجرا نمایند. در همین راستا توجه به کار حسابرسان داخلی از دو جهت حائز اهمیت است.

اول اینکه یکی از نشانه‌های مهم نارسایی سیستم کنترل داخلی، وجود یک واحد حسابرسی داخلی ضعیف می‌باشد و حسابرسان می‌توانند آن را به عنوان نشانه‌ای برای برآورد ریسک کنترل صاحبکار در نظر بگیرند.

دوم اینکه اجرای یک برنامه حسابرسی گسترده مستلزم صرف هزینه‌های زیادی می‌باشد. به ویژه اگر اجرای برنامه مزبور، منجر به کشف تحریفهای احتمالی نیز نگردد. از آنجا که حسابرسان با محدودیتهای مالی و زمانی مواجه می‌باشند، ضروری است تا عواملی که می‌توانند باعث افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حسابرسی شده و از انجام کارهای موازی و تکراری توسط حسابرسان جلوگیری نمایند به خوبی شناخته شوند.

از جمله این عوامل میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی است. این مسئله یکی از چالشهای مستمری است که حرفه حسابرسی با آن روبرو می‌باشد.

هدف تحقیق حاضر، تعیین تأثیر تفاوت‌های کیفی دوایر حسابرسی داخلی بر تمایل حسابرسان مستقل نسبت به استفاده از کار آنها می‌باشد. تحقیق همچنین تأثیر سبک برخورد حسابرسان مستقل در اختلاف نظرهای احتمالی با صاحبکار را بر قضاوت حرفه‌ای و میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی مطالعه می‌نماید به علاوه هدف دیگر تحقیق تلاش برای تعیین تأثیر میزان تجربه حسابرسان مستقل در اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی می‌باشد.

این تحقیق همچنین می‌تواند با شناخت عوامل کیفی مرتبط با دوایر حسابرسی داخلی گام مؤثری در جهت تقویت و بهبود کیفی واحد حسابرسی داخلی سازمانها باشد. از طرفی اطلاعات حاصله از تحقیق می‌تواند منجر به کسب درک و شناخت بهتری از استاندارد شماره ۶۱^(۱) کمیته فنی سازمان حسابرسی شده و در نشان دادن مسیر عملی کاربرد این استاندارد سودمند واقع شود.

فرضیه‌های تحقیق

جهت دستیابی به اهداف تحقیق، فرضیه‌های سه‌گانه تحقیق که به مطالعه عوامل مرتبط با میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی می‌پردازد. به شکل زیر تبیین می‌گردد.

۱- بین کیفیت دوایر حسابرسی داخلی و میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کار آنها رابطه وجود دارد.

۲- بین سبک برخورد حسابرسان مستقل در موارد اختلاف نظر با حسابرسان داخلی و میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد.

۱- کمیته فنی سازمان حسابرسی، استانداردهای حسابرسی، تهران، ۱۳۷۸، نشریه شماره ۱۲۴، بخش ۶۱

۳- بین تجارب حسابرسان مستقل و میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد.

تعاریف عملیاتی متغیرهای تحقیق

۱- اتکاء حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی:

منظور از اتکاء استفاده از برخی خدمات و فعالیت‌های انجام شده توسط حسابرسان داخلی است.

۲- تجربه حسابرسان مستقل:

میزان تجربه حسابرسی مستقل در سطوح ۴-۱ سال ۵-۱۰ و ۱۰ سال به بالا.

۳- سبک برخورد حسابرسان مستقل در موارد اختلاف نظر با حسابرسان داخلی:

- سبک مسامحه، یعنی اجتناب از تعارض به وسیله توافق با حسابرسان داخلی.

- سبک مصالحه (قابل انعطاف) یعنی اجتناب از تعارض به وسیله توافق با حسابرسان داخلی.

- سبک غیر قابل انعطاف که سعی دارد در موارد اختلاف نظر مسلط و غالب باشد.

۴- کیفیت کار دواير حسابرسی داخلی که به دو سطح قوی و ضعیف تقسیم می‌گردد.

ماهیت حسابرسی مستقل

حسابرسی فرآیندی است منظم و با قاعده (سیستماتیک) جهت جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیتها و وقایع اقتصادی به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها (اظهارات) با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع.^(۱)

عبارت فرآیند منظم و با قاعده، دلالت بر آن دارد که فعالیت حسابرسی بر اساس

۱- مرکز تحقیقات تخصصی سازمان حسابرسی، دکتر علی نیکخواه آزاد، «مفاهیم بنیادی حسابرسی»، تهران،

برنامه‌ریزی مناسب انجام می‌شود.

جمع آوری و ارزیابی بیطرفانه، شواهد شالوده حسابرسی است. موضوع مورد رسیدگی از مجموعه‌ای از ادعاها (اظهارات) مربوط به فعالیتها و وقایع اقتصادی تشکیل شده است.

این ادعاها اطلاعات اقتصادی نامیده می‌شود.

هدف حسابرسی در چارچوب یک فرآیند آزمون، با تکیه بر تئوریهای مربوط (همانند تئوری شواهد) زدودن آلودگیهای اطلاعات است. تا از طریق افزایش قابلیت اتکای آن، بستری مساعد برای استفاده از اطلاعات در راستای تصمیم‌گیریهای اقتصادی فراهم سازد.^(۱)

فرآیند حسابرسی به طور کلی از دو مرحله تشکیل می‌شود. مرحله رسیدگی و آزمون که مربوط به جمع آوری و ارزیابی شواهد است و مبنای اظهار نظر را فراهم می‌کند و دیگری مرحله گزارشگری که طی آن نظر و ارزیابی به دست آمده به افراد ذینفع گزارش می‌شود.

اعتبار دهی و وظیفه اصلی حرفه حسابرسی می‌باشد. اعتبار دادن به صورتهای مالی به معنای ایجاد اطمینان از مطلوبیت ارائه و قابلیت اتکای آنها است.

ماهیت حسابرسی داخلی

بررسی و ارزیابی فعالیتهای یک واحد تجاری در چارچوب ضوابطی معین، توسط تعدادی از کارکنان واحد مزبور، حسابرسی داخلی نامیده می‌شود. حسابرسی داخلی یک عمل ارزیابی مستقل است و هدف آن کمک به اداره کنندگان واحد تجاری و ایجاد ارتباط اصولی بین تصمیم‌گیرندگان و سطوح مختلف اجراء کننده تصمیمات اتخاذ شده، از طریق ارزیابی میزان مؤثر بودن دستور العملها، کارایی روشها و کنترلها و انعکاس نتایج

در قالب گزارشی مدون می‌باشد.^(۱)

واحد حسابرسی داخلی تشکیلات مستقلی است که در چارچوب ساختار سازمانی واحد تجاری، به منظور بررسی و ارزیابی فعالیت‌های آن تحت ضوابط و دستورالعمل‌های مشخصی که توسط کمیته حسابرسی (در صورت وجود) هیأت مدیره یا مدیر عامل تصویب شده است، تشکیل می‌گردد.

موقعیت سازمانی واحد حسابرسی داخلی باید به گونه‌ای باشد که واحد مزبور بتواند وظایف محوله را به نحو مطلوب انجام دهد. حدود اختیارات و مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی باید از طریق نمودار سازمانی، شرح وظایف و دستورالعملها مشخص شود. واحد حسابرسی داخلی باید در موارد ضروری از نظرات و خدمات کارکنان و مشاوران با صلاحیت، در زمینه‌های مختلف امور مالی، اقتصاد، آمار، رایانه، مالیات، حقوق و مهندسی استفاده کند.

تغییرات ایجاد شده در حسابرسی در طی سالهای اخیر، باعث بذل توجه بیشتر به کار حسابرسان داخلی شده است. امروزه استفاده از خدمات حسابرسی داخلی تنها منحصر به سازمانهای تجاری نبوده و بسیاری از سازمانهای دولتی آموزشی و غیر انتفاعی از دواير حسابرسی داخلی استفاده می‌نمایند. حسابرسان داخلی در ابتدا بر حسابرسی مالی تأکید داشته و بخش عمده‌ای از توجه خود را معطوف به رعایت کنترل‌های داخلی حسابداری می‌کردند. اما پیچیده‌تر شدن و افزایش حجم فعالیت سازمانها منجر به گسترش خدمات حسابرسان داخلی شد.

حسابرسی داخلی از سال ۱۹۴۱ (یعنی زمان تأسیس انستیتوی حسابرسان داخلی در امریکا) تاکنون راه درازی پیموده است. در حال حاضر حسابرسی داخلی یک حرفه کاملاً مطابق با استانداردها، آیین رفتار حرفه‌ای و برنامه تأیید شده در سطح جهان می‌باشد. حسابرسی داخلی از یک فعالیت تک محصولی منفرد با استفاده کنندگان خاص، به یک فعالیت متنوع و استفاده کنندگان متعدد در درون سازمان حرکت کرده است.

۱- مرکز تحقیقات سازمان حسابرسی داخلی، تهران، فروردین ۱۳۶۴، نشریه شماره ۵۴، صفحه ۱

ارتباط متقابل حسابرسان و حسابرسان داخلی

تعامل و ارتباطات متقابل بین حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی یک از چالش‌هایی است که حرفه حسابرسی، به طور پیوسته با آن روبرو بوده است. بسیاری از صاحب نظران معتقدند که اثر بخشی و کارایی یک حسابرسی منوط به وجود یک گروه حسابرسی داخلی قوی و ارتباط متقابل حسابرسان مستقل و داخلی می‌باشد. یکی از اهداف sas.65^۱ (توجه حسابرسان مستقل به کار حسابرسان داخلی)، ارائه رهنمودهایی چند به حسابرسانی است که کار حسابرسان داخلی را مورد توجه قرار می‌دهند. با رشد و پیشرفت فوق العاده جامعه تجاری، فشار فزاینده‌ای بر مؤسسات تجاری، برای اجرای سطح بالایی از استانداردها، توجه هر چه بیشتر به مسائل اجتماعی و رعایت اصول اخلاقی تجاری وارد می‌شود. در ارتباط با همین تلاشها، تقاضا برای اجرای حسابرسی جامع‌تر به وسیله حسابرسان مستقل و داخلی افزایش یافته است. برخی از تحقیقات انجام شده قبلی در مورد کار حسابرسان داخلی دو محور عمده را دنبال کرده‌اند:

ماهیت و کیفیت کار حسابرسی داخلی و فرآیند قضاوت حسابرسان مستقل در

ارزیابی کار حسابرسان داخلی
مطالعات چندی نتیجه گرفته‌اند ارزیابی صلاحیت و عملکرد حسابرسان داخلی از دید حسابرسان مستقل، مهمتر است. تحقیقات دیگری این طور نتیجه‌گیری کرده‌اند که سطح اهمیت محدوده تحت حسابرسی، در میزان اتکاء بر کار حسابرسان داخلی مؤثر است. سایر مطالعات اخیر نشان می‌دهد که حسابرسان مستقل از ارزیابی ریسک ذاتی و ریسک کنترل برای برآورد کار حسابرسان داخلی استفاده می‌نمایند. (maletta 1993) (maletta and kida 1993)

آرنز (Arens 1997) معتقد است حسابرسان مستقل با استفاده از مدل ریسک

]- American Institute of Certified public Accountants, S.A.S. 65 NewYork.NY.

حسابرسی بر کار حسابرسان داخلی اتکاء می‌کنند، اگر حسابرسان داخلی مؤثر و کارا باشند، حسابرسان مستقل به طور با اهمیتی ریسک کنترل را کاهش داده و از دامنه آزمونهای محتوا می‌کاهند.^(۱)

نحوه برخورد حسابرس مستقل در موارد اختلاف نظر با صاحبکار

حسابرسان باید برنامه حسابرسی را با توجه به ارزیابی که از ریسک وجود تحریفهای با اهمیت انجام می‌دهند، تنظیم نمایند. روش های تحلیلی می‌تواند در ارزیابی ریسک و تنظیم برنامه مناسب، به کار گرفته شود. مطالعات نشان می‌دهد درصد بالایی از اشتباهات صورتهای مالی ابتدا به وسیله رویه‌های تحلیلی و مذاکره با صاحبکار مشخص می‌شود. تصمیمات حسابرسان تا حد زیادی تحت تأثیر قضاوت حرفه‌ای آنها قرار دارد. لذا تفاوتهای فردی در بین متخصصین حرفه می‌تواند تأثیر زیادی بر تصمیمات اتخاذ شده توسط آنها، داشته باشد.

بعضی حسابرسان احتمالاً با سهولت بیشتری، توضیحات مدیریت را پذیرفته و از تشدید اختلاف و درگیری پرهیز می‌کنند. بیشتر اوقات نتیجه‌ای که در پایان هر اختلاف نظر و درگیری حاصل می‌شود، به نحوه نگرش و برخورد اشخاص دیگر ارتباط دارد. اشخاصی که اختلاف نظر را مضر می‌دانند، معمولاً از آن پرهیز کرده و یا آن را با بد گمانی می‌نگرند. آنها معمولاً به دنبال اجماع و توافق هستند. عده‌ای دیگر اگر چه ممکن است اختلاف نظر را ناخوشایند ببینند، اما آن را سازنده و مثبت می‌دانند.

حسابرسان غالباً جزء افرادی هستند که در شرایط اختلاف نظر و درگیری قرار می‌گیرند. به عنوان مثال، زمانی که صاحبکار در مورد اختلاف اساسی بین نسبتهای مالی دو سال متوالی توضیحاتی ارائه می‌دهد، حسابرس باید در این مورد که، آیا اطلاعات مزبور قابل اعتماد بوده و می‌توان آن را به عنوان یک مدرک معتبر پذیرفت یا خیر، تصمیم بگیرد.

1- Arens A.A and Idebbecks J.K, "Auditing an Integrated Approach", Prentice - hall, 1997

بنابراین میزان اتکاء بر کار حسابرسان داخلی نیز که در استخدام صاحبکار هستند، می تواند تحت تأثیر نحوه برخورد حسابرسان مستقل در موارد اختلاف نظر با صاحبکار قرار بگیرد.

روش اجرای تحقیق

با توجه به اینکه استفاده از خدمات واحد حسابرسی داخلی در کشور ما از گستردگی لازم برخوردار نمی باشد و اکثر شرکتهایی که دارای واحد حسابرسی داخلی هستند، شرکت های سهامی موجود در بورس اوراق بهادار تهران می باشند و همچنین بخش عمده، کار حسابرسی مستقل این شرکتها، توسط حسابرسان سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی خصوصی معتبر مستقر در شهر تهران انجام می شود، جامعه آماری تحقیق، به مدیران و حسابرسان ارشد سازمان حسابرسی و حسابداران مستقلی که به عنوان شریک یا مدیر و یا حسابرس ارشد در مؤسسات حسابرسی خصوصی معتبر شاغل هستند و فهرست اسامی آنها از طرف انجمن حسابداران خبره ایران منتشر شده است، محدود می شود.

به منظور کسب اطلاعات لازم، بر اساس مبانی نظری تحقیق حاضر، پرسشنامه ای مشتمل بر ۳۸ سؤال تهیه و برای ۸۰ نفر از مدیران و حسابرسان ارشد سازمان حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی خصوصی معتبر، ارسال گردید. از این مجموعه ۴۸ مورد پاسخ دریافت شد که از این بین ۸ پرسشنامه ناقص و غیر قابل استفاده و تنها ۴۰ پرسشنامه مبنای جمع آوری اطلاعات بوده است.

پرسشنامه

پرسشنامه از متداولترین روشهای جمع آوری اطلاعات است. جمع آوری اطلاعات از طریق پرسشنامه عملی تر و آسان تر بوده و محقق را قادر می سازد تا نمونه های بزرگتری را مورد مطالعه قرار دهد. از محاسن دیگر پرسشنامه، یکسان بودن تقریبی شرایط آزمودنیها در تکمیل پرسشنامه است.

جدول شماره ۱

میزان تجربه حسابرسی		سیک برخورد با حسابرسان داخلی		میزان انکاء بر کار حسابرسان داخلی		کیفیت کار دواپر حسابرسی داخلی		پاسخ دهنده
۱۰ سال به بالا	۵-۱۰ سال	غیر قابل انعطاف	قابل انعطاف	انکاء وجود ندارد	انکاء وجود دارد	کیفیت بالا	کیفیت پایین	
x			x		x		x	۱
	x		x	x			x	۲
x		x			x	x		۳
x			x		x	x		۴
	x		x	x			x	۵
x			x	x			x	۶
x		x		x			x	۷
	x	x			x	x		۸
x			x	x			x	۹
	x	x		x			x	۱۰
	x	x		x			x	۱۱
x			x	x			x	۱۲
x		x		x			x	۱۳
	x	x		x			x	۱۴
	x	x		x			x	۱۵
x			x		x	x		۱۶
	x	x		x			x	۱۷
	x		x		x		x	۱۸
x		x		x			x	۱۹
	x	x		x			x	۲۰

میزان تجربه حسابرسی		سبک برخورد با حسابرسان داخلی		میزان انکاء بر کار حسابرسان داخلی		کیفیت کار دوایر حسابرسی داخلی		پاسخ دهنده
۱۰ سال به بالا	۵-۱۰ سال	غیر قابل انعطاف	قابل انعطاف	انکاء وجود ندارد	انکاء وجود دارد	کیفیت بالا	کیفیت پایین	
	x	x		x		x		۲۱
	x	x		x		x		۲۲
	x	x		x		x		۲۳
x			x		x		x	۲۴
x		x		x		x		۲۵
x		x		x		x		۲۶
x			x		x	x		۲۷
x		x		x		x		۲۸
	x	x		x		x		۲۹
	x	x			x		x	۳۰
x			x	x		x		۳۱
x			x	x		x		۳۲
	x	x		x			x	۳۳
	x	x		x		x		۳۴
	x	x		x		x		۳۵
x		x			x		x	۳۶
	x	x		x		x		۳۷
	x	x		x		x		۳۸
	x	x			x		x	۳۹
x			x	x		x		۴۰
۱۹	۲۱	۲۶	۱۴	۲۸	۱۲	۳۱	۹	جمع

همچنین اطلاعات جمع آوری شده از طریق پرسشنامه به دلیل عاری بودن از تأثیرات محیطی از عینیت بیشتری برخوردار است.

عیب عمده پرسشنامه، پایین بودن درصد برگشت آنها است که این امر نه فقط نمونه را کوچک و محدود می‌سازد، بلکه بر نتایج اثر گذاشته و احتمالاً قابلیت تعمیم نتایج را پایین می‌آورد.

از معایب دیگر پرسشنامه احتمال عدم فهم و برداشت یکسان آزمودنیها از سئوالها است.

در تحقیق حاضر برای ارزیابی اعتبار آزمونهای انجام شده، پرسشنامه‌هایی به تعدادی از صاحب‌نظران حسابداری و حسابرسی داده شد و نظرات آنها را در مورد متغیرهای تحقیق و منابع جمع آوری اطلاعات مربوطه، دریافت گردید.

آزمون فرضیات

در جدول شماره ۱ نتایج حاصل از پرسشنامه‌های دریافت شده در مورد هر یک از پاسخ دهندگان ارائه شده است و آزمون فرضیات بر اساس نتایج مندرج در جدول فوق انجام گردیده است. در این تحقیق جمعاً سه فرضیه مورد آزمون قرار گرفته‌اند. با استفاده از روش آماری X^2 (خی دو) با طرح اطمینان ۹۵٪، جوابهای دریافت شده، تجزیه و تحلیل گردیدند و نتایج در جدول شماره ۲ ارائه شده است.

جدول شماره ۲

شرح	X^2 محاسبه شده	X^2 جدول
فرضیه اول	۷/۴۳	۳/۸۴۱
فرضیه دوم	۴/۱	۳/۸۴۱
فرضیه سوم	۲/۵۳	۳/۸۴۱

فرضیه اول:

بین کیفیت کار دواير حسابرسی داخلی و میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کار آنها رابطه وجود دارد.

همانگونه که از جدول شماره ۲ مشخص است X^2 محاسبه شده (۷/۴۳) بزرگتر از X^2 جدول (۳/۸۴۱) بوده، بنابراین نتیجه گیری می شود که بین کیفیت کار دواير حسابرسی داخلی و میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کار آنها رابطه وجود دارد.

فرضیه دوم:

بین سبک برخورد حسابرسان مستقل در موارد اختلاف نظر با حسابرسان داخلی و میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد.

همانطور که در جدول شماره ۲ ملاحظه می شود، X^2 محاسبه شده (۴/۱) بزرگتر از X^2 جدول (۳/۸۴۱) است. بنابراین نتیجه گیری می شود، بین سبک برخورد حسابرسان مستقل در موارد اختلاف نظر با حسابرسان داخلی و میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد.

فرضیه سوم:

بین تجارب حسابرسان مستقل و میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی رابطه وجود دارد. همانطور که در جدول شماره ۲ ملاحظه می شود، با توجه به اینکه X^2 محاسبه شده (۲/۵۳) کوچکتر از X^2 جدول است، نتیجه گیری می شود که بین تجارت حسابرسان مستقل و میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی رابطه ای وجود ندارد. بنابراین فرضیه سوم تحقیق رد می شود.

نتیجه گیری

همانگونه که در بخش آزمون فرضیات مشخص گردید، پس از اجرای آزمون آماری فرضیه اول، بین کیفیت کار دواير حسابرسی داخلی و میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کار آنها ارتباط معنی داری تشخیص داده شد.

با توجه به پاسخ‌های مندرج در جدول شماره ۱ نیز مشخص گردید، هنگامی که کیفیت کار دواير حسابرسی داخلی ضعیف باشد، حساب‌رسان مستقل از کار حساب‌رسان داخلی در زمینه‌های مشترک با حساب‌رسان مستقل، استفاده نکرده و راساً تمامی فرآیند حساب‌رسان را اجرا می‌نماید. بر عکس زمانی که کیفیت کار دواير حساب‌رسان داخلی در سطح بالایی برآورد می‌شد، حساب‌رسان مستقل تمایل به استفاده از خدمات حساب‌رسان داخلی داشتند.

بنابراین حساب‌رسان مستقل در تعیین دامنه، حدود و زمان‌بندی آزمون‌های محتوایی حساب‌رسان به برآورد خطر حساب‌رسان و ریسک کنترل و ارزیابی کیفیت دواير حساب‌رسان داخلی پرداخته و چنانچه کار دواير حساب‌رسان داخلی از لحاظ کیفی در سطح مطلوبی برآورد شود، می‌توان با استفاده از خدمات حساب‌رسان داخلی از انجام کارهای تکراری اجتناب ورزیده و به این ترتیب موجبات افزایش کارایی و اثر بخشی فرآیند حساب‌رسان را فراهم نمود.

در ارتباط با فرضیه دوم، همانگونه که آزمون آماری اجرا شده نشان داد، بین سبک برخورد حساب‌رسان مستقل و میزان اتکاء آنها بر کار حساب‌رسان داخلی رابطه معنی داری وجود داشت.

با توجه به نحوه پاسخگویی به پرسشها، پاسخ دهندگان به دو گروه دارای سبک قابل انعطاف و دارای سبک غیر قابل انعطاف تقسیم شدند. با تجزیه و تحلیل پاسخهای این دو گروه مشخص گردید که پاسخ دهندگان دارای سبک قابل انعطاف، تمایل بیشتری به همکاری با حساب‌رسان داخلی و استفاده از نظرات آنها دارند و بر عکس پاسخ دهندگان با سبک غیر قابل انعطاف عمدتاً بر نظرات خویش متکی بوده و از همکاری و همفکری حساب‌رسان داخلی استقبال نمی‌کردند.

با توجه به اینکه اظهار نظر حرفه‌ای حساب‌رسان مستقل، تا حدود زیادی تحت تأثیر قضاوت حرفه‌ای آنها قرار دارد، تفاوت‌های فردی حساب‌رسان مستقل، تأثیر چشمگیری بر نحوه اجرای حساب‌رسان و نوع اظهار نظر آنها به جای می‌گذارد.

بنابراین برای رسیدن به همکاری و تلاش مشترک بین حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی، در راستای دستیابی به یک فرآیند حسابرسی کاراتر و اثر بخش‌تر باید تمهیداتی اندیشیده شود، تا تأثیر تفاوت‌های فردی مذکور بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان به حداقل برسد.

در ارتباط با فرضیه سوم، همانگونه که آزمون آماری انجام شده نشان داد، بین میزان تجربه حسابرسان مستقل و میزان اتکاء آنها بر کار حسابرسان داخلی، رابطه‌ای وجود نداشته و لذا اتکاء حسابرسان مستقل تحت تأثیر میزان تجربه حرفه‌ای آنها قرار ندارد. در خاتمه یادآوری می‌شود که متأسفانه در کشور ما، حسابرسی داخلی آن‌طور که باید و شاید شناخته نشده است و به تبع آن کیفیت واحدهای حسابرسی داخلی نیز بسیار پایین می‌باشد. امید است در این شرایط که بیش از پیش بر ضرورت پاسخگویی و پاسخ‌دهی تأکید می‌شود، زمینه‌های لازم برای رشد کمی و کیفی حسابرسی داخلی در کشور ایجاد شود.



منابع و مأخذ

- ۱- کمیته فنی سازمان حسابرسی، "استانداردهای حسابرسی"، تهران: ۱۳۷۸، نشریه شماره ۱۲۴ بخش ۶۱.
- ۲- مرکز تحقیقات تخصصی سازمان حسابرسی، دکتر علی نیکخواه آزاد، "مفاهیم بنیادی حسابرسی"، تهران: ۱۳۷۷، نشریه، ۱۲۱.
- ۳- مرکز تحقیقات سازمان حسابرسی، "حسابرسی داخلی"، تهران: فروردین ۱۳۶۴، نشریه شماره ۵۴.

- 4- American institute of certified public Accountants. S.A.S- 53, NewYork. NY
- 5- American institute of certified public Accountants. S.A.S- 65, NewYork. NY
- 6- Arens A.A and Idebbecks J.K, "Auditing an Integrated Approach", Prentice - Hall,