

بررسی تأثیر متغیرهای حسابداری داخلی بر برنامه 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: ۱۳۸۸/۱/۲۵، تاریخ تصویب: ۱۳۸۸/۱۰/۲۲)

چکیده

در هر سازمان، مدیریت مسئولیت سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد. چرا که: پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان‌هاست 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 تأثیرات قابل ملاحظه‌ای بر برآورد نیازهای استفاده‌کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. یکی از مهم‌ترین استفاده‌کنندگان از نتایج کار حسابرسان داخلی حسابرسان مستقل می‌باشند 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 برنامه حسابداری است که خود شامل قسمت‌های مختلفی می‌گردد. در این تحقیق سعی بر این است تا با استفاده از روش توصیفی تحلیلی نوع تغییرات ایجاد شده و جهت این تغییرات تعیین گردد. نتایج این تحقیق 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 می‌گردد.

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

مقدمه

با به عرصه عمل رسیدن اندیشه 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 گردید.

از آنجا که مدیریت مسئولیت تهیه 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 نئومدرن گردید 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 کمیته حسابرسی و یا هیئت مدیره فعالیت کند، زیرا: کمیته 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، وظیفه 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 شتاب آمیز واحدهای اقتصادی در جهان پیشرفته 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 یک سیستم اثربخش کنترل داخلی به عنوان جزیی جدایی ناپذیر از سیستم مدیریت کارآمد، همچون حسابرسی داخلی مورد توجه ایشان قرار گیرد.

حسابرسی داخلی در طول دوران دستخوش تغییرات 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 اولیه خود چیزی بیشتر از داشتن وظیفه کنترل کیفیت، در خدمت مدیر مالی نبوده، به صورتی که تنها وظیفه 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 کلاش به تصویب 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 کمیته حسابرسی هیئت مدیره تغییر دادند. نکته 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 حسابرس داخلی منافات داشت نادیده گرفته می‌شد. که این امر خود منجر به تکامل و ایجاد حسابرسی داخلی نئومدرن. آنچه که ضروری به نظر 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 عبارتند 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 مذکور را نادیده بگیرند، بدون آنکه خدشه‌ای به خود یا سازمان آنها وارد شود و یا از موثر بودن کار تخصصی آنها کاسته شود [۶].

با توجه به تعریف حسابداری داخلی نئو مدرن اینگونه به نظر می‌رسد که حساب‌برسان داخلی نئو مدرن خدمات خود را در سطح متقاضیان متعددی ارائه می‌دهند، و این گونه استنباط می‌شود که آنها سلسله مراتب 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 سلسله مراتب سازمانی کم رنگ شده و جای خود را به شبکه‌ای قابل انعطاف داده‌اند. در این تغییر مدیریت، حسابداری داخلی به عنوان یک هدف پیش رو خدماتی را ارائه می‌دهد که عبارتند از ۱- رفع نیازهای هیئت مدیره ۲- رفع نیازهای مدیریت ارشد ۳- رفع نیازهای حساب‌برسان 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 حسابداری داخلی به استفاده کنندگان از خدمات حسابداری یاد می‌دهد که برای تصمیم‌گیری به چه چیزی نیاز دارند.

از طرفی دیگر حساب‌برسان داخلی حتی می‌توانند از مدیریت سطوح پایین نیز تقاضایی را برای بررسی یک موضوع خاص بپذیرند و نتیجه را گزارش نمایند. به این دلیل که واکنش‌های منفی نه تنها کمکی نمی‌کند، بلکه سازمان را از خدمات حسابداری 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 حساب‌برسان 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 کلیه موارد مزبور بر میزان قابلیت اتکا صورت‌های مالی تاثیر بسزایی دارد [۵].

پیشینه تحقیق

از زمان تصویب و انتشار بیانیه شماره ۶۵ استانداردهای حسابداری که پس از بیانیه شماره ۱۹ استانداردهای حسابداری در جهت محدود کردن روابط میان حساب‌برسان مستقل و حساب‌برسان داخلی انتشار یافت تحقیقات بسیاری در جهت تعیین نوع روابط میان حساب‌برسان

مستقل و حسابرسان داخلی و تاثیرات این روابط بر انجام حسابرسی مستقل صورت پذیرفته است. کلی و هاسگین (۱۹۸۱) این سوال را مطرح ساختند: آیا حسابرسان داخلی می توانند هزینه انجام حسابرسی مستقل را کاهش دهند؟ نتایج بررسی های ایشان بیانگر آن است که اغلب شرکت ها خواهان کیفیت بالای کار حسابرسی داخلی می باشند و برای دستیابی به این هدف هزینه بالایی را تحمل می کنند. همچنین اغلب مدیران مالی شرکت های مورد بررسی احساس می کردند که واحد حسابرسی داخلی نسبت به سازمان مستقل است، بنابراین بایستی به کارگیری نتایج کار حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل بسط و توسعه یابد تا بتوان هزینه های حسابرسی مستقل را کاهش داد [۱۱]. یافته های گیبینس و ولف (۱۹۸۲) نشان داد که واحد حسابرسی داخلی یکی از عوامل محیطی بالقوه تاثیرگذار بر قضاوت های حرفه ای حسابرسی می باشد. نکته جالب توجه در تحقیقات ایشان این بود که اگر چه اهمیت حسابرسی داخلی با پیشرفت حسابرسی رو به زوال گذاشته است، اما در وضعیت کنونی اغلب حسابرسان مستقل به ایشان اتکا می کنند و میزان اتکا به حسابرسان داخلی، به ارزیابی حسابرسان مستقل از کار ایشان بستگی دارد [۱۴].

عبدل خلیق، اسنوبال و راگ (۱۹۸۳) در مقاله ای تحت عنوان تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه ریزی حسابرسی مستقل، روش پردازش الکترونیکی داده ها و همچنین دو متغیر سازمانی را بر برنامه ریزی کار حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی های ایشان نشان می دهد سطح سازمانی که حسابرسان داخلی نسبت به آن گزارش می دهند مهمترین عامل تاثیرگذار بر برنامه حسابرسی می باشد. به عبارتی با افزایش بی طرفی حسابرسان داخلی می توان میزان اتکا به ایشان را افزایش داد [۹].

براون (۱۹۸۳) در مقاله خود با نام قضاوت حسابرسان مستقل در ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی بیان می دارد: دو عامل بیشترین تاثیر را بر قضاوت حسابرسان در کار حسابرسی دارند، که به ترتیب اولویت عبارتند از: بی طرفی حسابرسان داخلی و گزارشات وی و عملکرد حسابرس پیشین. همچنین وی در نتیجه گیری های خود بیان می دارد که در صورت بی طرفانه عمل کردن حسابرسان داخلی و برخورداری از مهارت شغلی هزینه حسابرسی صاحبکار کاهش می یابد و یا اینکه می توان طیف گسترده تری از خدمات را با همان هزینه به وی ارائه کرد. و سومین عامل تاثیرگذار از نظر وی بر قضاوت حسابرسان مستقل، میزان تجربه حسابرسان داخلی می باشد [۲۱].

مارگیم (۱۹۸۴) تاثیر 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 برنامه ریزی شده را کاهش دهند. اما بی طرفی حسابرسان داخلی بر برنامه زمانبندی حسابرسان مستقل بی تاثیر است، چرا که آنها در استخدام صاحبکارند. همچنین مطالعات نشان داده است که حسابرسان داخلی برخی اعمال خاص را پیش از آنکه حسابران مستقل کار برنامه ریزی را انجام دهند، به انجام رسانیده‌اند که ممکن است در صورت عدم انجام این امور توسط حسابرسان داخلی میزان ساعات کار برنامه ریزی شده با میزان بودجه زمانی فعلی متفاوت گردد [۲۰].

اشنایدر (۱۹۸۵) پس از بررسی ویژگی‌های مطرح شده در بیانیه شماره ۹ استانداردهای حسابرسی، در مقاله ای تحت عنوان تصمیم گیری 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 کسب کنند که مربوط به کنترل‌های حسابداری می‌باشد. اگرچه بیانیه شماره ۹ رهنمودهایی را برای اتکا به حسابرسان داخلی ارائه می‌کند، اما اولویتی نیز برای ویژگی‌های حسابرسان داخلی ارائه نمی‌کند. وی عوامل تاثیرگذار را به ۱- مهارت، ۲- بی طرفی و ۳- عملکرد تقسیم بندی می‌کند؛ همچنین نشان می‌دهد که اولین مرجع قابل اتکا برای حسابرسان مستقل کمیته حسابرسی است و در مرتبه 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، برنامه حسابرسی خود را تعدیل می‌کنند یا خیر؟ همچنین عوامل تاثیرگذار بر اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی را مورد بررسی قرار می‌دهد. نتایج حاصل از بررسی‌های وی حکایت از آن می‌کند که مهارت شغلی حسابرسان داخلی بیشترین تاثیر را بر قضاوت حسابرسان مستقل دارد و بی طرفی حسابرسان داخلی تاثیر 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 به واسطه وجود این ویژگی‌ها حجم و زمان انجام حسابرسی مستقل کاهش یافته و در نتیجه هزینه

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 تاثیرگذار است، اما حسابرسان داخلی شرکت‌های سهامی عربستان سعودی از مهارت و استقلال حرفه‌ای کافی برخوردار نیستند [۸].

فادزیل هارون و جانتان (۲۰۰۵) به بررسی تاثیر 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 تاثیر قابل ملاحظه‌ای دارد و مراحل از حسابرسی که با ارزیابی سیستم کنترل داخلی انجام می‌شود را تحت تاثیر قرار می‌دهد. این موضوع خود سبب تغییر مخاطرات ناشی از کار حسابرسی می‌گردد. در نهایت نیز ایشان بیان می‌دارند که گزارش حسابرس مستقل به شدت متاثر از اعمال مختلف سیستم کنترل داخلی و از همه مهمتر واحد حسابرسی داخلی می‌باشد. همچنین از نظر ایشان اگرچه تکامل حرفه حسابرسی داخلی و تغییرات ایجاد شده در آن در یکصد سال گذشته به کندی رخ داده است، اما توسعه و به کارگیری واحد حسابرسی داخلی به صورت شتاب آمیزتری رواج یافته است و میزان تاثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل‌های داخلی رو به فزونی گذاشته است [۱۳].

حسین، ماسری و هانسن (۲۰۰۸) پیش از هفتاد عامل تاثیرگذار 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 تاثیرگذار است [۱۲].

فرضیه‌های تحقیق

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

فرضیه اول: استفاده حسابرسان مستقل از کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی برنامه حسابرسی مستقل را تحت تاثیر قرار می‌دهد.

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

فرضیه سوم: اتکای حساب‌برسان مستقل بر کار انجام شده توسط حساب‌برسان داخلی منجر به کاهش بودجه زمانی حسابرسی مستقل می‌گردد.

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

فرضیه پنجم: ارتقای سطح گزارش دهی حساب‌برسان داخلی سبب اتکای بیشتر حساب‌برسان مستقل به آنان، می‌شود.

فرضیه ششم: افزایش صلاحیت حساب‌برسان داخلی سبب اتکای بیشتر حساب‌برسان مستقل به آنان می‌گردد.

روش تحقیق

در این تحقیق نیز یک رابطه علیتی وجود دارد که در آن پیش بینی می‌شود متغیرهای مستقل عملکرد حساب‌برسان داخلی، صلاحیت و همچنین بی طرفی حساب‌برسان داخلی، منجر به ایجاد تغییراتی در متغیرهای وابسته برنامه حسابرسی، بودجه زمانی، بودجه ریالی و میزان اتکای حساب‌برسان مستقل به حساب‌برسان داخلی می‌شود. البته بایستی به این نکته نیز توجه داشت که تلقی یک رابطه علیتی مطلق برای ارزیابی نتایج تحقیق بسیار ذهنی است، به تعبیری دیگر حدس وجود چنین رابطه‌ای برای تحقیق‌های تجربی امکان پذیر نیست به همین دلیل در تحقیق حاضر از روش توصیفی تحلیلی برای جمع آوری داده‌ها، ارزیابی و آزمون فرضیه‌ها استفاده شده است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری مورد آزمون در این تحقیق اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران می‌باشند. به منظور برآورد حجم نمونه در این تحقیق از فرمول ککران استفاده شد. حجم نمونه مربوطه از این طریق ۳۰۶ نفر به دست آمد و با استفاده از جدول اعداد تصادفی، نمونه مورد آزمون انتخاب گردید.

روش جمع آوری اطلاعات

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

روایی پرسش نامه

بدلیل آن که ساختار و عبارت بندی سوال‌های پرسش نامه می‌تواند تاثیر به سزایی بر روایی پرسش نامه و آزمودنی‌ها داشته باشد، آزمایش مقدماتی پرسش نامه انجام شد، بدین ترتیب که قبل از تکثیر و توزیع پرسش نامه بین افراد جامعه آماری، پرسش نامه بین تعدادی از افراد مجرب در این زمینه توزیع و از آنان خواسته شد که ضمن پاسخ دادن به سوال‌های پرسش نامه، نظر خود را در رابطه با محتوای سوال‌ها بیان کنند تا هر گونه اشکال و ابهام موجود در نحوه بیان سوال‌ها رفع شده و همچنین تجدید نظر نهایی در سوال‌های پرسش نامه انجام شود.

پایایی پرسش نامه

در این تحقیق، به منظور ارزیابی پایایی پرسش نامه این تحقیق از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. با استفاده از نرم افزار آماری SPSS آزمون آلفای کرونباخ برای تمام سوال‌های پرسش نامه انجام شد، بر اساس نتایج بدست آمده ضریب آلفا برای طیف لیکرت برابر ۰/۷۴/۵ بود که نشان دهنده آن است تمام سوال‌های تحقیق در راستای موضوع تحقیق بوده و از انسجام محتوایی بالایی برخوردارند.

آزمون فرضیه‌های تحقیق

برای آزمون فرضیه‌های تحقیق، 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 تحقیق ۵٪ در نظر گرفته شده است به عبارت دیگر نتیجه گیری‌ها با سطح اطمینان ۹۵٪ انجام شده است.

آزمون t تک نمونه‌ای برای این منظور انجام می‌شود که آیا میانگین یک متغیر تفاوت معنی داری با یک مقدار ثابت، که به وسیله SPSS مقدار آزمون نامیده می‌شود، دارد یا خیر و آزمون ANOVA برای آزمودن معنی دار بودن تفاوت میانگین‌های دو یا بیش از دو گروه به کار می‌رود. در این پژوهش برای تعیین وجود یا نبود رابطه معنی دار بین سطح تحصیلات، رشته تحصیلی، سمت شغلی و سابقه کار پاسخ دهندگان و فرضیه‌های پژوهش، آزمون تحلیل واریانس با استفاده از نرم افزار SPSS انجام شده است.

برای انجام آزمون t دو فرض آماری زیر تدوین گردیدند:

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

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، رشته تحصیلی و میزان تحصیلات دسته بندی شده‌اند. نتایج آزمون همه فرضیه‌های تحقیق 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 بدان معناست که هیچ یک از عوامل پست سازمانی، تجربه، رشته تحصیلی و میزان تحصیلات بر نظر پاسخ دهندگان بر فرضیه‌های تحقیق تاثیر گذار نمی باشد و به عبارت دیگر نظر همه ایشان در سطح ۹۵٪ با هم مشابهت دارد (نتایج به صورت خلاصه در نگاره ۲ ارایه شده است).

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

پیشنهادات کاربردی

۱. وجود یک واحد حسابداری کارا می‌تواند منجر به کاهش زمان، حجم و در پی آن هزینه حسابداری مستقل شود اما عدم آشنایی مدیران شرکت‌ها با این مهم سبب نادیده انگاشتن آن شده است. بنابراین بایستی در جهت استفاده از خدمات حسابداری داخلی

در جهت کاهش هزینه‌ها و استفاده از سایر خدمات حسابرسان داخلی آموزش‌های لازم به مدیران داده شود.

۲. در صورت بی طرفانه عمل کردن واحد حسابرسی داخلی کارایی و عملکرد آن بهبود یافته و حسابرسان مستقل می‌توانند اتکای بیشتری بر عملکرد ایشان داشته باشند بنابراین در جهت افزایش بی طرفی حسابرسان داخلی بایستی به جایگاه آنها به گونه ای تعیین شود که زیر نظر بالاترین رده مدیریت و یا کمیته حسابرسی فعالیت کنند.

۳. داشتن مهارت شغلی مناسب عاملی تاثیرگذار برای اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی است که باید سعی شود از افراد دارای تحصیلات مرتبط و دارای تجربه استفاده نمود و برای بهبود عملکرد ایشان آموزش مستمر برای به روز رسانی سطح معلومات و هماهنگ سازی ایشان با استراتژی‌های سازمان، در نظر گرفته شود.

محدودیت‌های تحقیق

۱. ابزار اندازه گیری این تحقیق دارای محدودیت ذاتی است.
۲. عدم امکان بررسی کامل میزان دقت پاسخ دهندگان به پرسش نامه‌ها.
۳. عدم تمایل برخی از پرسش شوندگان به تکمیل و عودت پرسش نامه.
۴. محدودیت دیگر تحقیق مربوط به مقیاس اندازه گیری و طیف لیکرت است.

پیشنهادات برای تحقیقات آتی

برخی از زمینه‌های تحقیقی که در انجام تحقیق ضرورت آنها آشکار شد، به شرح زیر است:

۱. بررسی همین موضوع از دیدگاه حسابرسان داخلی، مدیران شرکت‌های سهامی، سرمایه گذاران و جامعه دانشگاهی. پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
۲. بررسی تاثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود گزارشگری مالی.
۳. بررسی تاثیر واحد حسابرسی داخلی برای رسیدن به اهداف مالی و سازمانی.
۴. بررسی تاثیر 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	آزمون آماری	میانگین	میانه	نما	انحراف استاندارد	t	سطح معنی داری (sig)	نتایج حاصل از آزمون t فرضیات
فرضیه ۱	۴,۲	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	۴,۰	۰,۵۲	۳۹,۸	۰,۰۰۰	فرض H ₁ پذیرفته می‌شود
فرضیه ۳	۴,۱	۴,۲	۴,۴	۴,۴	۰,۶۰	۳۰,۳	۰,۰۰۰	فرض H ₁ پذیرفته می‌شود
فرضیه ۴	۴,۲	۴,۳	۵	۵	۰,۴۵	۴۴,۹	۰,۰۰۰	فرض H ₁ پذیرفته می‌شود
فرضیه ۵	۴,۳	۴,۵	۴,۳	۴,۳	۰,۴۹	۴۴,۶	۰,۰۰۰	فرض H ₁ پذیرفته می‌شود
فرضیه ۶	۴,۳	۴,۲	۴,۰	۴,۰	۰,۴۲	۵۲,۱	۰,۰۰۰	فرض H ₁ پذیرفته می‌شود

نگاره ۲. نتایج آزمون تحلیل واریانس

ویژگی‌های عمومی	سطح معنی داری (sig)	فرضیه اول	فرضیه دوم	فرضیه سوم	فرضیه چهارم	فرضیه پنجم	فرضیه 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	
رشته 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 حاصل از 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	فرض H ₀ پذیرفته می‌شود

منابع

۱. (۱۳۸۳)، استانداردهای اجرای عملیات حرفه حسابرسی داخلی، حسابرس، شماره ۲۴، صفحات ۳۷ تا ۴۳.
۲. رجیبی، روح اله و محدودی خشوئی، حمزه (۱۳۸۷)، هزینه‌های نمایندگی و قیمت گذاری خدمات حسابرسی مستقل، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۳، صفحات ۳۵ تا ۵۲.
۳. ریچارد ال راتلیف و واندا ای والاس، گلن ای. سامنرز، ویلیام جی. مک فارلند، جیمز ک. لوبک (۱۳۸۵)، حسابرسی داخلی، ارباب سلیمانی، عباس و کمالی زارع، علی، تهران: سازمان حسابرسی، جلد اول.

۴. سجادی، سید حسین و جامعی، رضا(۱۳۸۲)، سودمندی حسابرسی دیوان محاسبات کشور ایران از دیدگاه مدیران مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۴، صفحات ۱۲۹ تا ۱۴۹.

۵. سجادی، سید حسین و ناصح، لادن(۱۳۸۲)، سودمندی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۳، صفحات ۶۵ تا ۹۱.

۶. ___ (۱۳۸۳)، میزگرد حسابرسی داخلی، حسابرس، شماره ۲۴، صفحات ۲۴ تا ۳۶.

۷. منافی. ن(۱۳۸۰)، بررسی نقش و جایگاه حسابرسی داخلی در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه تهران.

8. Abdulrahman A.M. Al-twajjry & John A. Brierly & David R.Gwilliam(2004), An Examination of the Relationship between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector, Managerial Auditing Journal, Vol.19 No.7.
9. A. Rashad Abdel-Khalik, Doug Snowball, John H. Wragge Source(1983), The Effects of Certain Internal Audit Variables on the Planning of External Audit Programs Author(s), The Accounting Review, Vol. LVIII No.2.
10. Arnold Schnider(1985), The Reliance of External Auditors on the Internal Auditors Function, Journal of Accounting Research, Vol. 23 No. 2.
11. Clay R.J. & D.L. Haskin(1981), Can Internal Auditors Reduce External Audit Costs?, The Internal Auditor, April.
12. El-Hussein E. El-Masry and Kathryn A. Hansen(2008), Factors Affecting Auditors' Utilization of Evidential Cues Taxonomy and Future Research Directions, Managerial Auditing Journal, Vol. 23 No. 1.
13. Faudziah Hanim Fadzil, Hasnah Haron & Muhamad Jantan (2005), Internal Auditing Practices and Internal Control System , Managerial Auditing Journal, Vol. 20 No. 8.
14. Gibbins M. & F.M. Wolf(1982), Auditors Subjective Decision Environment – The Case of a Normal External Audit, Accounting Review, January.
15. Jang-Hua Hung & Hui-Lin Han(1988), An Empirical Study on Effectiveness of Internal Auditing for Listed Firms in Taiwan, Internal Audit Conference.

16. Kavin Lamot James(2000), The Effect of Internal Audit Outsourcing on Financial Statement Users' Confidence in Their Protection from Fraudulent Financial Reporting, The University of Tennessee Knoxville.
17. Kevin D.Stock & W.Steve Albrecht, Keith R.Howe & Dennis R.Schueler (1988), What Makes an Effective Internal Audit Department, The Internal Auditor, April.
18. Kevin L. James(2003), The Effect of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention, Accounting Horizons, Vol. 17, No. 4.
19. Loren R. Margeim(1986), Further Evidence on External Auditors Reliance on Internal Auditors, Journal of Accounting Research, Vol. 24 No. 1.
20. Margheim, Loren L.(1984), An Empirical Study of External Auditor Reliance on Internal Audit, Arizona State University.
21. Paul R.Brown(1983), Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function, Journal of Accounting Research, Vol. 21 No. 2.
22. Schneider A.(1985), The Reliance of External Auditors on The Internal Audit Function, Journal of Accounting Research.

