

بررسی رابطه بین عوامل مؤثر در اثربخشی حسابرسی داخلی بر
عملکرد حسابرسی مستقل (مورد مطالعه: شرکت های پذیرفته شده در
بورس اوراق بهادار تهران)

سید مجتبی موسوی^{۱*}، کریم کاظمی^۲

تاریخ پذیرش ۱۴۰۰/۱۰/۳۰

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۰۴

چکیده

این پژوهش با هدف تبیین و تعیین اهمیت عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران بر عملکرد حسابرسی مستقل در سال ۱۴۰۰ انجام شده است. تحقیق حاضر از نظر هدف، از نوع تحقیقات کاربردی بوده و با توجه به ماهیت موضوع، از لحاظ روش انجام تحقیق در زمره تحقیقات توصیفی و تحلیلی طبقه بندی می گردد. جامعه آماری پژوهش را کلیه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می دهد. حسابرسان مذکور شامل پنج گروه؛ شریک در مؤسسات حسابرسی عضو، شاغلین انفرادی، شاغل در سازمان حسابرسی، شاغل در مؤسسات و غیر شاغل که در مجموع تعداد ۲۸۳۰ نفر هستند که در سال ۱۴۰۰ مورد بررسی قرار گرفته است. جهت انتخاب نمونه آماری از فرمول کوکران استفاده شده است و تعداد ۳۳۸ نفر انتخاب شد. برای آزمون فرضیات از (آزمون های آماری T و فریدمن) استفاده شده است. نتایج تحقیق به صورت کلی حاکی از آن است که بین عوامل مؤثر در اثربخشی حسابرسی داخلی بر عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

کلمات کلیدی: اثربخشی حسابرسی داخلی، عملکرد حسابرسی مستقل، جامعه حسابداران

رسمی

^۱مدرس دانشگاه، گروه حسابداری، دانشگاه علمی کاربردی مهران، ایران
^۲کارشناس ارشد حسابداری، شاغل در شرکت نفت ایلام، ایران

۱- مقدمه

کنترل داخلی بخش مهمی از اداره‌ی یک سازمان است که شامل طرح‌ها، شیوه‌ها و روش‌های اجرایی برای دستیابی به وظیفه‌ها، هدف‌ها و مقاصد و به عبارت دیگر، پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است. و نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری، کشف خطاها و تقلب به کار می‌رود (جفی ری، ۲۰۱۲).

یکی از مؤلفه‌های راهبری شرکتی استقرار کنترل داخلی اثر بخش در شرکت است. کنترل‌های داخلی، واکنش مدیریت برای کاهش ریسک‌های پیرامون واحد تجاری است. طبق تعریف ارائه شده توسط کارگروه سازمان‌های پشتیبان مالی کمیسیون تردوی (موسوم به کوزو) ۱۹۹۲، کنترل داخلی، فرایندی است که از جانب هیئت مدیره، مدیران و دیگر کارکنان مؤسسه، به منظور کسب اطمینان معقول از دستیابی به هدف‌های سه گانه زیر برقرار می‌شود:

۱- اثربخشی و کارایی عملیات

۲- قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی

۳- پذیرش و رعایت قوانین و مقررات لازم الاجرا

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد (حساس یگانه و آذین فر، ۱۳۸۹). از طرفی با توجه به افزایش پیچیدگی سازمانها، وجود حسابرسی داخلی، به عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی ضرورت یافته و بی توجهی به حسابرسی داخلی موجب افزایش تقلب در سازمان می‌شود (پورحیدری و رضایی، ۱۳۹۱).

بسیاری از صاحب نظران معتقدند که اثربخشی و کارایی یک حسابرسی منوط به وجود یک گروه حسابرسی داخلی قوی و ارتباط متقابل حسابرسان مستقل و داخلی می‌باشد. بنابراین تحقیق در زمینه تأثیر سیستم کنترل داخلی بر عملکرد حسابرس حائز اهمیت است (رحمانی و محمودخانی، ۱۳۹۸).

۲. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش

۲.۱. چارچوب نظری

عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی می‌تواند با کمک به مدیریت در راستای بهبود کنترل‌های داخلی، نظارت کیفی شرکت را تضمین کند. مسئولیت‌های اصلی حسابرسان داخلی، بررسی،

بررسی رابطه بین عوامل مؤثر در اثربخشی حسابرسی داخلی بر...

ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثربخشی اهداف کنترل داخلی نسبت به فرآیندها، گزارشها و تطبیق‌ها است (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). باینحال، ارتباط بین مدیریت اجرایی و عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی نیز با محدودیتی همراه است. اگر رابطه بین عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی و مدیریت اجرایی به طور عینی مورد بررسی قرار داده نشود، عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی در اجرای فعالیتها با مشکلاتی روبرو می‌شود. انتظارات مدیریت اجرایی میتواند به طور قابل توجهی بر کار عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد (اولریچ و همکاران، ۲۰۱۹).

اثربخشی حسابرسی داخلی: معیاری برای اندازه گیری عملکرد در حوزه ی فعالیت حسابرسی داخلی می باشد که برای رسیدن به هدفها و مقاصد فعالیت‌های حسابرسی مطابق با بالاترین ویژگیهای کیفی و استانداردها است. سنجش کارایی و اثربخشی میتواند به صورت کمی و کیفی باشد (ساسانی و اسکندری؛ ۱۳۹۲).

حسابرسی داخلی: وظیفه‌ی ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن، به منظور ارائه ی خدمت به آن واحد به وجود می آید و از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می شود. ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (استاندارد های حسابرسی؛ بخش ۶۱۰).

صلاحیت کارکنان واحد حسابرسی داخلی: استاندارد گذاران همواره بر اهمیت وجود حسابرسان داخلی دارای دانش، مهارت و صلاحیت لازم برای برعهده گرفتن وظایف و مسئولیتهای حسابرسی، تأکید می کنند (التایری، بریرلی و جی ویلیام؛ ۲۰۰۴). حسابرسان ماهر، به دلیل، برخورداری از توانایی بیشتر در شناسایی مشکلات ویژه سازمان، می توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند. احمد، عثمان و جوزف، (۲۰۰۹) پس از مطالعه روی اهمیت حسابرسی داخلی در بخشهای عمومی مالزی دریافتند که بهره نبردن از کارکنان باصلاحیت در حوزه حسابرسی داخلی، در نقش حسابرسی داخلی تأثیر منفی دارد. اندازه واحد حسابرسی داخلی: احمد و همکارانش (۲۰۰۹)، بیان کردند که کم بودن تعداد حسابرسان داخلی، مانع اصلی موفقیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی مالزی است. به عقیده آنها، پشتیبانی قوی مدیریت موجب میشود که واحدهای حسابرسی داخلی،

فصلنامه کنکاش مدیریت و حسابداری، جلد ۲، شماره ۲، تابستان ۱۴۰۱
کارکنان و منابع کافی داشته باشند و کارکنان بتوانند مسئولیت هایشان را با موفقیت انجام دهند (شیروانی و گنجی، ۱۴۰۰).

پشتیبانی مدیریت برای حسابرسی داخلی: تعریف انجمن حسابرسان داخلی از حسابرسی داخلی، شامل موضوعاتی مانند راهبری خوب است که در این مفهوم، مدیریت ارشد اهمیت زیادی برای عملکرد حسابرسی داخلی قائل شده و انتظارات خود را از حسابرسی داخلی تغییر داده است (کارلو، لرمسون و رگونندان؛ ۲۰۰۵).

۲.۲. پیشینه پژوهش

پیری و برزگری (۱۳۹۵): به بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حسابرسان با کیفیت سود شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته اند. نتایج پژوهش بیانگر آن است که افزایش دوره تصدی حسابرسان بر مقدار ارقام تعهدی می‌افزاید و در نتیجه از کیفیت سود کاسته می‌شود.

ستایش و صیادی (۱۳۹۶): به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر رابطه بین جریان نقد آزاد مازاد با مدیریت سود در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که استفاده از مؤسسه حسابرسی با کیفیت زیاد و تغییر حسابرسان، تعارض مربوط به هزینه‌های نمایندگی ناشی از جریانهای نقدی آزاد مازاد را کاهش داده و موجب کاهش مدیریت سود ناشی از این جریانها می‌شود و در نتیجه افزایش کارایی تصمیمات سرمایه‌گذاری را به دنبال دارد.

مایه‌رت و بیسماو (۲۰۰۷): هدف این مطالعه، شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی خدمات حسابرسی داخلی است. بر اساس مطالعه موردی از یک بخش بزرگ دولتی مؤسسه آموزش عالی در اتیوپی، این مقاله به بررسی چگونگی کیفیت حسابرسی، حمایت مدیریت، محیط سازمانی، ویژگیهای صاحبکار و اثرات متقابل میان این عوامل می‌پردازد. یافته‌های مهم این مقاله به این صورت است که اثربخشی حسابرسی داخلی را به شدت تحت تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی میدانند. در حالیکه حمایت مدیریت، محیط سازمانی و ویژگیهای صاحبکار تأثیر بسزایی بر اثربخشی حسابرسی داخلی ندارند.

آرنا و آزون (۲۰۰۹): این مطالعه برای درک گردانندگان سازمان از اثربخشی حسابرسی داخلی، با توجه به تغییرات اخیر در مأموریت حسابرسی داخلی و نقش محوری آن در اداره امور شرکت انجام شده است. بررسیها بر اساس داده های ۱۵۳ شرکت ایتالیایی، به ما نشان می دهد که اثربخشی حسابرسی داخلی متأثر از سه عامل است: ویژگیهای تیم حسابرسی داخلی، فرآیندها و فعالیتهای حسابرسی و ارتباط سازمانی.

یازوا (۲۰۱۰): نیز بنابر یافته های پژوهش خود نشان داد شرکت های دارای ضعف کنترل داخلی، بیشتر شرکت هایی کوچک تر، پیچیده تر، از نظر مالی ضعیف تر و با کاهش رشد هستند.

ژو و همکاران (۲۰۱۶): در پژوهش خود رابطه بین کنترل های داخلی و چرخه عمر شرکت را با عملکرد شرکت ها بررسی کردند. نتایج پژوهش بیانگر تأثیر معنادار کنترل های داخلی بر بهبود عملکرد شرکت ها بود که این تأثیر در هر یک از مراحل چرخه عمر متفاوت است.

میترا و همکاران (۲۰۱۷): نشان داد سطح پایین مالکیت سهام مدیریت شرکت (حداکثر تا ۵٪ سهام شرکت) تأثیری بر رابطه مثبت بین ضعف کنترل داخلی و دستمزد حسابرسان ندارد، ولی وقتی این مالکیت به سطح متوسط (بیش از ۵٪ و کمتر از ۲۵٪) برسد، در این صورت تأثیر مثبتی بر رابطه بین ضعف کنترل داخلی و دستمزد حسابرسان خواهد داشت. با افزایش سهام مدیریت (بیشتر از ۲۵٪) این تأثیرگذاری نیز شدیدتر خواهد شد.

جی و همکاران (۲۰۱۸): در پژوهش خود نشان دادند اگر کنترل های داخلی، برگرفته از سیاست گذاری کلی شرکت باشد و یا اگر مشکلات نمایندگی متعددی وجود داشته باشد، در این صورت کنترل های داخلی چندان مؤثر نیستند. در مجموع این نتایج بیانگر آن است که اثربخشی کنترل های داخلی به عوامل متعدد درون سازمانی بستگی دارد.

اوسی و همکاران (۲۰۱۸): در تحقیق خود نشان دادند، کیفیت کنترل های داخلی به شکل مثبت و معناداری در تأثیر شایستگی عملکرد حسابرسان داخلی، سطح اعتماد حسابرسی داخلی و میزان مشارکت کمیته حسابرسی در ارزیابی فعالیت های مالی شرکت قرار دارد.

جانسن و همکاران (۲۰۱۹): در پژوهشی تأثیر حسابرسی عملکرد انجام شده به وسیله مؤسسات عالی حسابرسی بر ادارات دولتی واقع در چهار کشور شمال غربی اروپا شامل

دانمارک، فنلاند، نروژ و سوئد را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابرسی عملکرد تأثیر مثبتی بر سودمندی، تغییرات، بهبود و تاحدودی پاسخگویی داشته است. همچنین، برخی از عواملی که در پژوهشهای پیشین در مورد تأثیر حسابرسی عملکرد در برخی کشورها مهم بودند، در ۴ کشور اشاره شده ناکارآمد بوده اما مشروعیت، کیفیت حسابرسی و پیامدهای ناشی از توجه رسانه ها حائز اهمیت است.

۳. فرضیه های پژوهش

با توجه به ادبیات و مبانی نظری پژوهش و پژوهشهای پیشین، فرضیه های پژوهش شامل سه فرضیه به شرح زیر تدوین شده اند:

فرضیه اول: بین صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین اندازه ی حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

۴. روش تحقیق

این تحقیق به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران بر عملکرد حسابرسی مستقل می پردازد. تحلیل رگرسیون یکی از روشهای پر کاربرد در مطالعات علمی است. این روش ارتباط تنگاتنگی با ضریب همبستگی داشته و عموماً به طور همزمان در مطالعات مورد استفاده قرار می گیرد. تحلیل رگرسیون این امکان را برای محقق فراهم می کند تا تغییرات متغیر وابسته را از طریق متغیرهای مستقل پیش بینی و سهم هر یک از متغیرهای مستقل را در تبیین متغیر وابسته تعیین کند.

برای بیان نتایج آزمون رگرسیون بایستی رابطه خطی بین دو متغیر مستقل و وابسته ایجاد شود به عبارتی مدل باید معنی دار باشد، که تشخیص وجود یا عدم وجود رابطه خطی و معنی دار بودن مدل بوسیله آزمون فیشر (f) میسر است (آزمون فیشر در اصل یکی

بررسی رابطه بین عوامل موثر در اثربخشی حسابرسی داخلی بر...

از آزمونهای مقایسه ای محسوب می شود که برای مقایسه بیش از دو گروه استفاده می شود)

بعد از بررسی پیش نیازهای رگسیوننی حال باید دید که آیا متغیر مستقل بر متغیر وابسته تاثیر دارد و اگر تاثیر دارد میزان این تاثیر چقدر است. برای بررسی میزان تاثیر متغیر مستقل بر متغیر وابسته از آزمون t کمک گرفته می شود به طوری که اگر سطح معنی داری آزمون t کمتر از ۵ درصد باشد ، یعنی متغیر مستقل بر متغیر وابسته تاثیر دارد ولی اگر سطح معنی داری آن بیش از ۵ درصد باشد این بدان معنی است که متغیر مستقل نمی تواند بر متغیر وابسته تاثیر داشته باشد . لذا جامعه آماری کلیه ی حسابرسان عضو جامعه ی حسابداران رسمی ایران تشکیل می دهد که قریب به ۲۸۳۰ نفر می باشند که با استفاده از فرمول نمونه گیری کوکران تعداد ۳۳۸ نفر برای حجم نمونه محاسبه شده است. ابزار گردآوری در این تحقیق پرسشنامه بوده که از روایی لازم برخوردار است و میزان پایایی آن ۰/۹۱ بوده که نشان می دهد پایایی این پرسشنامه قابل قبول است.

۴.۱. روش تجزیه و تحلیل داده ها

داده های حاصل از این تحقیق با استفاده از نسخه ۲۱ نرم افزار SPSS تجزیه و تحلیل شده و گزارش تحقیق در قالب تحلیل های فرضیه ها ارائه می شود.

۵. یافته های پژوهش

۵.۱. فرضیه اول

بین صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

H0: بین صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود ندارد.

H1: بین صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۱؛ نتایج رگرسیون فرضیه اول

Yt=a+b1x1				
خطا (sig)	t	ضرایب	ضرایب غیر استاندارد	
		Beta	خطای معیار	B

مقدار ثابت	۱/۶۸	۰/۰۹۸		۱۴/۶۱	۰/۰۰۱
صلاحیت کارکنان	۰/۵۱۰	۰/۰۲۸	۰/۷۵۲	۱۹/۴۵	۰/۰۰۱
همبستگی: ۰/۸۶۲					
ضریب تعیین: ۰/۷۷۰					
دوربین واتسون: ۱/۸۴					
(sig)f: ۴۵۸ (۰/۰۰۰)					
متغیر وابسته: عملکرد حسابرسی مستقل					

برای اطمینان از نتایج رگرسیون بایستی خطاهای متغیرها مستقل از هم جدا باشند که برای تشخیص مستقل بودن یا نبودن خطاهای متغیرها از آزمون دوربین واتسون استفاده شده است در جدول فوق مشاهده می شود که مقدار دوربین واتسون به دست آمده برابر با ۱/۸۴ می باشد چون این مقدار بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته لذا می توان گفت که خطاهای متغیرها مستقل از هم جدا می باشند.

برای تاثیر گذاری متغیر مستقل بر متغیر وابسته نیاز است که بین متغیر وابسته و متغیر مستقل همبستگی وجود داشته باشد که در این فرضیه میزان همبستگی ایجاد شده (۰/۸۶۲) در حد نسبتا بالایی است که قابل استناد می باشد. مقدار ضریب تعیین میزان دقت مدل را برای پیش بینی متغیر وابسته اندازه گیری می کند لذا هر چه مقدار آن به سمت ۱ برود نشان از دقت مدل در پیش بینی متغیر وابسته است که این مقدار (۰/۷۷۰) نشان می دهد متغیر مستقل توانایی پیش بینی متغیر وابسته را دارد بنابراین می توان گفت که مدل توسط متغیر مستقل تبیین شده است به عبارتی متغیر مستقل توانایی پیش بینی متغیر وابسته (عملکرد حسابرسی مستقل) را دارد.

برای بیان نتایج آزمون رگرسیون بایستی رابطه خطی بین دو متغیر مستقل و وابسته ایجاد شود به عبارتی مدل باید معنی دار باشد، که تشخیص وجود یا عدم وجود رابطه خطی و معنی دار بودن مدل بوسیله آزمون فیشر (f) میسر است. میزان خطای آن در این فرضیه ۰/۰۰۱ می باشد و چون مقدار خطای محاسبه شده کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین این بدان معنی است که بین متغیرها رابطه خطی ایجاد شده است و مدل معنی دار است. و در

بررسی رابطه بین عوامل موثر در اثربخشی حسابرسی داخلی بر...

این فرضیه مشاهده می شود میزان خطای آزمون ضرایب متغیر صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی کمتر از ۰/۰۵ است (۰/۰۰۱) لذا این متغیر توانایی تاثیر گذاری بر متغیر وابسته (عملکرد حسابرس مستقل) را دارد. به عبارتی هر چه صلاحیت کارکنان حسابرس داخلی بیشتر باشد عملکرد حسابرسی مستقل بهتر می شود.

۵,۲. فرضیه دوم

بین اندازه ی حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

H0: بین اندازه ی حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود ندارد.

H1: بین اندازه ی حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۲: نتایج رگرسیون فرضیه دوم

Yt=a+b1x1					
خطا) (sig)	t	ضرایب	ضرایب غیر		
		Beta	خطای	B	
/۰۰۱	۶۱		۰/۰۹۵	۷۸	مقدار ثابت
/۰۰۱	۰۵	۰/۷۸۲	۰/۰۴۸	۷۲	اندازه ی حسابرسی داخلی
					همبستگی: ۰/۸۰۷
					ضریب تعیین: ۰/۸۷۲
					دوربین واتسون: ۱/۹۷
					f (sig): ۶۳۹ (۰/۰۰۰)
					متغیر وابسته: عملکرد حسابرسی مستقل

برای اطمینان از نتایج رگرسیون بایستی خطاهای متغیرها مستقل از هم جدا باشند که برای تشخیص مستقل بودن یا نبودن خطاهای متغیرها از آزمون دوربین واتسون استفاده شده است در جدول فوق مشاهده می شود که مقدار دوربین واتسون به دست آمده برابر با ۱/۹۷ می باشد چون این مقدار بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته لذا می توان گفت که خطاهای متغیرها مستقل از هم جدا می باشند.

برای تاثیر گذاری متغیر مستقل بر متغیر وابسته نیاز است که بین متغیر وابسته و متغیر مستقل همبستگی وجود داشته باشد که در این فرضیه میزان همبستگی ایجاد شده (۰/۸۰۷) در حد نسبتا بالایی است که قابل استناد می باشد. مقدار ضریب تعیین میزان دقت مدل را برای پیش بینی متغیر وابسته اندازه گیری می کند لذا هر چه مقدار آن به سمت ۱ برود نشان از دقت مدل در پیش بینی متغیر وابسته است که این مقدار (۰/۸۷۲) نشان می دهد متغیر مستقل توانایی پیش بینی متغیر وابسته را دارد بنابراین می توان گفت که مدل توسط متغیر مستقل تبیین شده است به عبارتی متغیر مستقل توانایی پیش بینی متغیر وابسته (عملکرد حسابرس مستقل) را دارد.

برای بیان نتایج آزمون رگرسیون بایستی رابطه خطی بین دو متغیر مستقل و وابسته ایجاد شود به عبارتی مدل باید معنی دار باشد، که تشخیص وجود یا عدم وجود رابطه خطی و معنی دار بودن مدل بوسیله آزمون فیشر (f) میسر است. میزان خطای آن در این فرضیه ۰/۰۰۱ می باشد و چون مقدار خطای محاسبه شده کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین این بدان معنی است که بین متغیرها رابطه خطی ایجاد شده است و مدل معنی دار است. و در این فرضیه مشاهده می شود میزان خطای آزمون ضرایب متغیر اندازه ی حسابرسی داخلی کمتر از ۰/۰۵ است (۰/۰۰۱) لذا این متغیر توانایی تاثیر گذاری بر متغیر وابسته (عملکرد حسابرس مستقل) را دارد. به عبارتی هر چه اندازه ی حسابرس داخلی بیشتر باشد عملکرد حسابرسی مستقل بهتر می شود.

۵.۳. فرضیه سوم

بین حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

H0: بین حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود ندارد.

H1: بین حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد.

جدول شماره ۳: نتایج رگرسیون فرضیه سوم

Yt=a+b1x1					
خطا) (sig)	t	ضرایب	ضرایب غیر		
		Beta	خطای	B	
/۰۰۱	۶۱		۰/۰۸۹	۵۶	مقدار ثابت
/۰۰۱	۰۵	۰/۶۹۸	۰/۰۵۴	۶۸	حمایت مدیریت
					همبستگی: ۰/۹۰۱
					ضریب تعیین: ۰/۶۸۴
					دوربین واتسون: ۱/۶۱
					(sig)f: ۵۵۴ (۰/۰۰۰)
متغیر وابسته: عملکرد حسابرسی مستقل					

برای اطمینان از نتایج رگرسیون بایستی خطاهای متغیرها مستقل از هم جدا باشند که برای تشخیص مستقل بودن یا نبودن خطاهای متغیرها از آزمون دوربین واتسون استفاده شده است در جدول فوق مشاهده می شود که مقدار دوربین واتسون به دست آمده برابر با ۱/۶۱ می باشد چون این مقدار بین ۱/۵ تا ۲/۵ قرار گرفته لذا می توان گفت که خطاهای متغیرها مستقل از هم جدا می باشند.

برای تاثیر گذاری متغیر مستقل بر متغیر وابسته نیاز است که بین متغیر وابسته و متغیر مستقل همبستگی وجود داشته باشد که در این فرضیه میزان همبستگی ایجاد شده (۰/۹۰۱) در حد نسبتا بالایی است که قابل استناد می باشد. مقدار ضریب تعیین میزان دقت مدل را برای پیش بینی متغیر وابسته اندازه گیری می کند لذا هر چه مقدار آن به سمت ۱ برود نشان از دقت مدل در پیش بینی متغیر وابسته است که این مقدار (۰/۶۸۴) نشان می دهد متغیر مستقل توانایی پیش بینی متغیر وابسته را دارد بنابراین می توان گفت که مدل توسط متغیر مستقل تبیین شده است به عبارتی متغیر مستقل توانایی پیش بینی متغیر وابسته (عملکرد حسابرسی مستقل) را دارد.

برای بیان نتایج آزمون رگرسیون بایستی رابطه خطی بین دو متغیر مستقل و وابسته ایجاد شود به عبارتی مدل باید معنی دار باشد، که تشخیص وجود یا عدم وجود رابطه خطی و معنی دار بودن مدل بوسیله آزمون فیشر (f) میسر است. میزان خطای آن در این

فرضیه ۰/۰۰۱ می باشد و چون مقدار خطای محاسبه شده کمتر از ۰/۰۵ است بنابراین این بدان معنی است که بین متغیرها رابطه خطی ایجاد شده است و مدل معنی دار است. و در این فرضیه مشاهده می شود میزان خطای آزمون ضرایب متغیر حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی کمتر از ۰/۰۵ است (۰/۰۰۱) لذا این متغیر توانایی تاثیر گذاری بر متغیر وابسته (عملکرد حسابرس مستقل) را دارد. به عبارتی هر چه حمایت مدیریت از حسابرس داخلی بیشتر باشد عملکرد حسابرسی مستقل بهتر می شود.

۶. بحث و نتیجه گیری

با توجه به نتایج فرضیات فرعی که همگی تایید شده اند در نتیجه می توان گفت که فرضیه اصلی این تحقیق نیز تایید شده است پس می توان گفت که بین عوامل موثر در اثربخشی حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد. کنترل داخلی به عنوان یکی از شواهد مهم برای اظهار نظر حسابرسان در گزارش های حسابرسی است بنابراین استقرار سیستم کنترل داخلی در واحدهای اقتصادی یکی از مهم ترین عوامل تحقق اثر بخشی و کارایی عملیات، ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی، رعایت قوانین و مقررات و کمک به پیشگیری از سوءاستفاده های مالی به شمار می رود. هم چنین باید توجه داشت که کنترل داخلی بخش مهمی از اداره ی یک سازمان است که شامل طرح ها، شیوه ها و روش های اجرایی برای دستیابی به وظیفه ها، هدف ها و مقاصد و به عبارت دیگر، پشتیبانی از مدیریت بر مبنای عملکرد است. و نیز به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی ها، پیشگیری، کشف خطاها و تقلب به کار می رود.

در فرضیه اول نیز بین دو متغیر رابطه معنی داری برقرار شده به طوری که بین صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد. در این فرضیه با تغییر صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی به مقدار ۰/۵۱۰ واحد موجب بهبود عملکرد حسابرسی مستقل می شود (جدول ۱).

در فرضیه دوم نیز بین دو متغیر رابطه معنی داری برقرار شده به طوری که بین اندازه ی حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرسی مستقل رابطه معناداری وجود دارد. در این فرضیه

بررسی رابطه بین عوامل موثر در اثربخشی حسابرسی داخلی بر...

با تغییر در اندازه ی حسابرسی داخلی به مقدار ۰/۷۲۴ واحد موجب بهبود عملکرد حسابرسی مستقل می شود (جدول ۲).

در فرضیه سوم نیز بین دو متغیر رابطه معنی داری برقرار شده به طوری که بین حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی و عملکرد حسابرس مستقل رابطه معناداری وجود دارد. در این فرضیه با تغییر در حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی به مقدار ۰/۶۸۱ واحد موجب بهبود عملکرد حسابرسی مستقل می شود (جدول ۳).

۷- منابع

- ارزیابی کارایی و اثربخشی واحد حسابرسی داخلی، ترجمه: علیرضا ساسانی، قربان اسکندری (۱۳۹۲). استانداردهای حسابرسی، بخش ۶۱۰، بند ۵
- پیری، پرویز و برزگری صدقیانی، سمانه (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین دوره تصدی و تغییر حسابرس با کیفیت سود شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران براساس مدل کاسنیک، پیشرفتهای حسابداری، ۸(۲)، ۶۵-۹۱
- پورحیدری، امید؛ رضایی، امید (۱۳۹۱). بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی.
- حساس یگانه، یحیی؛ آذین فر، کاوه (۱۳۸۹) رابطه بین کیفیت حسابرسی و اندازه مؤسسه حسابرسی. بررسی های حسابداری و حسابرسی.
- رحمانی علی، محمودخانی مهناز (۱۳۹۸)؛ تأثیر ذینفعان در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران. مطالعات حسابداری و حسابرسی.
- ستایش، محمدحسین و صیادی، لیدا (۱۳۹۶). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد مازاد با مدیریت سود با تأکید بر نقش تعدیل کنندگی کیفیت حسابرسی شواهدی از بورس اوراق بهادار تهران، پیشرفت های حسابداری، ۹ (۱)، ۶۷-۹۷
- شیروانی، فاطمه و گنجی، علیرضا، ۱۴۰۰، سازماندهی و ارزیابی سیستم کنترل و حسابرسی داخلی، پنجمین کنفرانس بین المللی چشم اندازهای نوین در مدیریت، حسابداری و کارآفرینی، تهران
- Al-Twajjry, A., Brierley, J., & Gwilliam, D. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7), 929-944.
- Ahmad, H., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9), 53-62.
- Careello, J. V., Llermanson, D.R., & Raghunandan, K. (2005). Changes in internal auditing during the time of the major us accounting scandals. *International Journal of Auditing*, 9(2), 117-127.
- Chang, Yu-Tzu, Hanchung Chen, Rainbow. Chengc, Wuchun Chia. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 15 (2019) 1-19
- Decker Jeffrey (2012)., *Internal controls for Public sector Entities*.

- Eulerich Marc, Joleen Kremin, David A. Wood.(2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee, *Advances in Accounting*, In press, corrected proof, Available online 26 February 2019, Article 100410
- Ge, W., Li, Z., Liu, Q. & S. E. McVay. (2018). When does internal control over financial reporting curb resource extraction? *Journal Evidencefrom China*, March 30, 2018.
- Johnsen, A.; Reichborn-Kjennerud, K.; Carrington, T.; Jeppesen, K. K.; Taro, K.; and J. Vakkuri (2019). Supreme Audit Institutions in a High-Impact Context: A Comparative Analysis of Performance Audit in Four Nordic Countries”, *Financial Accountability & Management*, Vol. 35, No. 2, pp. 158-181.
- Mitra, S., Jaggi, B., & T. Al-Hayale. (2017). The effect of managerial stock ownership on the relationship between material internal control weaknesses and audit fees. *Review of Accounting and Finance*, 16(2), 239-259.
- Oussii, A. A. & N. Boulila Taktak. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*.
- Yazawa, K. (2010). Why Don't Japanese Companies Disclose Internal Control Weaknes? Evidence From j-J-SOX Mandated Audits. *Aoyama Gakuin University*, 32,, 2-11.
- Zhou, H., Chen, H., & Z. Cheng. (2016). Internal control, corporate life cycle, and firm performance, in J. Jay Choi, Michael R. Powers, Xiaotian Tina Zhang (ed.) *The Political Economy of Chinese Finance (International FinanceReview, Volume 17, Emerald Group Publishing Limited:189-209.*