

بررسی تأثیر ویژگی های حسابرسان داخلی بر حق الزحمه ی حسابرسی

فرزاد صوری گیگلو^۱، علی فرحمند گیگلو^۲، فاطمه صغری گدمی^۳

^۱ کارشناس رشته مدیریت بازرگانی

^۲ کارشناس ارشد رشته حسابداری

^۳ هنر آموز رشته حسابداری- آموزش و پرورش زاهدان ناحیه ۲

نام نویسنده مسئول:

علی فرحمند گیگلو

چکیده

از دیر گاه کاهش هزینه حسابرسی مستقل صورتهای مالی و صرفه جویی در زمان ارائه خدمات، مورد توجه سازمانهای مورد حسابرسی و حرفه حسابرسی مستقل بوده است. اتکاء حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسی داخلی سازمانهای مورد حسابرسی می تواند بالقوه باعث کاهش هزینه و صرفه جویی در زمان ارائه خدمات گردد. عوامل متعددی از جمله اندازه شرکت مورد حسابرسی، پیچیدگی عملیات مالی، ریسک ذاتی، ریسک کنترل و ... بر کاهش میزان حق الزحمه حسابرسی مستقل تأثیر دارند و از عوامل دیگری که بیشتر مورد غفلت قرار گرفته است ویژگیهای حسابرسان داخلی است که حق الزحمه حسابرسی مستقل صورتهای مالی را تحت تأثیر قرار می دهد هدف اصلی این تحقیق بررسی تأثیر ویژگیهای حسابرسان داخلی (صلاحیت حرفه ای، مراقبت حرفه ای، دامنہ کار و جایگاه سازمانی) بر حق الزحمه حسابرسی مستقل صورتهای مالی است داده ها مربوط به ویژگیهای حسابرسان داخلی با استفاده از نظرسنجی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و داده های مربوط به حق الزحمه ی حسابرسان مستقل نیز از گزارشهای سالانه حسابرسی شده این شرکتها بدست آمده است. نتایج آزمون فرضیات تحقیق حاکی بر آن است که در شرایط کنونی با توجه بر اینکه حسابرسان مستقل کمتر به عملکرد حسابرسان داخلی اتکاء می کنند اما بهبود ویژگیهای حسابرسان داخلی منجر به اتکاء بیشتر حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسان داخلی شده و با کاستن آزمونهای محتوا، ساعات بررسی، استفاده از کارمندان متخصص، برنامه ریزی حسابرسی و ... منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل صورتهای مالی میشود. افزون بر آزمونهای فوق الذکر، نتایج این تحقیق منجر به شناسایی پاره ویژگیهای کیفی حسابرسان داخلی از دیدگاه سازمانهای مورد حسابرسی گردید که بهبود این ویژگیها منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل صورتهای مالی میشود.

واژگان کلیدی: حسابرسی داخلی- صلاحیت حرفه ای - مراقبت حرفه ای- دامنہ کار- حق الزحمه ی حسابرسان

مقدمه

تکیه حسابرسیان مستقل به کار حسابرسیان داخلی خیلی مهم است اما درعین حال وظایف تصمیم گیری پیچیده که نیاز به قضاوت حرفه ای دارد بوسیله تعدادی از عوامل تحت تأثیر قرار می گیرد، ویژگیهای حسابرسیان داخلی از عوامل مهمی هستند که باید در نظر گرفته شود. این مطالعه، معیارهای مختلف مربوط به ارزیابی وضعیت حسابرسی داخلی سازمان، کارانجام شده، صلاحیت و مراقبت حرفه ای را فراهم می نماید بطوریکه در استانداردهای حسابرسی حرفه ای تصریح شده است. این مطالعه نشان می دهد که ویژگیهای حسابرسیان داخلی کمک به افزایش اتکاء حسابرسیان مستقل به کارها و کاستن تلاشهای حسابرسیان مستقل و در نتیجه کاهش هزینه می کند. داده های مربوط به ویژگیهای حسابرسیان داخلی با استفاده از نظرسنجی شرکتی پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و داده های مربوط به حق الزحمه حسابرسی از گزارش سالانه بورس اوراق بهادار تهران بدست آمده است. یکی از مهم ترین استفاده کنندگان از نتایج کار حسابرسی داخلی، حسابرسیان مستقل می باشند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکاء بر نتایج حاصل از کار آنان، جنبه های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تأثیر قرار می گیرد اتکاء بر کار حسابرسیان داخلی باعث صرفه جویی در هزینه و ارائه خدمات بیشتر به صاحب کار با همان هزینه می شود. استفاده بهینه از حسابرسی داخلی می تواند کارایی و اثر بخشی حسابرس مستقل را بهبود بخشد و ارزش حسابرسی داخلی را برای صاحب کار افزایش دهد. استفاده از حسابرسی داخلی توسط سازمانها این امکان را فراهم می نماید که حسابرسیان در فرایند حسابرسی مستقل صورتهای مالی اساسی (حسابرسی مالی) بتوانند در صورت لزوم و تمایل، به عملکرد حسابرسیان داخلی اتکاء نمایند. اتکاء به عملکرد حسابرسیان داخلی در نهایت منجر به محدود کردن دامنه حسابرسی مالی (آزمون محتوا) می گردد محدود کردن آزمون های محتوا منجر به کاهش هزینه حسابرسی مالی و صرفه جویی در زمان ارائه خدمات حسابرسی می گردد. و یکی از عوامل مهمی که منجر به اتکاء بیشتر حسابرسیان مستقل به عملکرد حسابرسیان داخلی می شود، بهبود ویژگیهای حسابرسیان داخلی می باشد که در این تحقیق به این امر پرداخته خواهد شد. ویژگیهای لازم برای یک حسابرس به طور مستقیم تابع شرایطی است که نیاز به حسابرسی را به وجود آورده است و فرایندی که این نیاز را برآورده می سازد. این ویژگیها را می توان به دو گروه تقسیم کرد: ویژگیهای فردی و ویژگیهای ساختاری. ویژگیهای فردی خصوصیتی است که منحصر به حسابرس است. استقلال، صلاحیت حرفه ای، صلاحیت اخلاقی، مراقبت حرفه ای و سایر خصوصیات مشابه از جمله ویژگیهای فردی حسابرس است. ویژگیهای ساختاری، برخی از ویژگیهای حسابرس بطور غیرمستقیم از طرف استفاده کنندگان برون سازمانی اطلاعات به او تفویض شده است. این ویژگیها که تحت عنوان ویژگیهای ساختاری شناخته می شود شامل اختیار و پذیرش است. (نیکخواه، ۱۳۸۸)

تعریف واژه ها و اصطلاحات

مراقبت حرفه ای: مراقبتهای حرفه ای حصول اطمینان از برنامه ریزی، نظارت و سرپرستی، بررسی و مستندسازی درست و مناسب کار واحد حسابرسی داخلی است. وجود دستورالعملهای حسابرسی، برنامه های کار و کاربریهای حسابرسی کافی و مناسب باید مورد توجه قرار گیرد.

صلاحیت حرفه ای: صلاحیت به معنی داشتن بینش، علم و آموزش به جهت توانا بودن به ایجاد ارزش از طریق عملکرد است. صلاحیت، حاصل آماده سازی پرقوت و شدید از جمله آموزش مهارتها و روشها و همچنین اصول اساسی و علمی در زمینه مهارتها و روشها و تعهد به ادامه مطالعه است. ارزیابی (حسابرسی خارجی) از سطح صلاحیت عملکرد حسابرسیان داخلی (IA) ماهیت و میزان رویه های حسابرسی حسابرسیان خارجی را تعیین می کند. دو ملاحظه خیلی مهم هنگام ارزیابی صلاحیت حسابرسیان داخلی، ویژگیهایی است که به صفات پرسنل حسابرسی داخلی و اداره کردن کارکرد حسابرسی داخلی مربوط میشود. ویژگی های حسابرسی فردی در شرایط ارزیابی نسبت به ویژگیهای مربوط به چگونگی عمل کردن خوب بخش حسابرسی داخلی مهم تر است. این دلیل پشتیبان این واقعیت است که وقتی حسابرسیان مستقل، حسابرسی داخلی را در درگیریهای مکرر ارزیابی می کنند، آنها بطور مشابه نیاز دارند ویژگیهای پرسنل حسابرسی داخلی را بیشتر از ویژگیهای مربوط به عملکردهای بخش حسابرسی داخلی ارزیابی مجدد کنند چون پرسنل حسابرس داخلی احتمالاً بیشتر مواقع عملکردهای حسابرسی داخلی را تغییر دهند.

دامنه کار: برای نیل به اهداف کار حسابرسی، دامنه کار باید از کفایت لازم برخوردار باشد. (استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی، ۲۰۱۳) دامنه کار باید نظام ها، سوابق، کارکنان، و دارایی های فیزیکی مربوطه از جمله موارد در اختیار یا تحت کنترل اشخاص ثالث را نیز دربرداشته باشد. در صورت بروز فرصت مشاوره ای در خلال انجام کار اطمینان بخشی، انتظار می رود یک توافق نامه کتبی در مورد اهداف، دامنه و مسئولیت های مربوطه و سایر انتظارات بین طرفین تهیه شود و نتایج کار مشاوره مطابق با استانداردهای مشاوره ارائه و گزارش گردد. حسابرسیان داخلی در هنگام انجام خدمات مشاوره ای باید اطمینان حاصل کنند که دامنه تعیین شده، از کفایت لازم برای نیل

به اهداف مورد توافق برخوردار می باشد. در صورتی که حسابرسان داخلی محدودیتی در دامنه کار مشاهده یا احساس نمایند، مراتب امر را باید با مشتری در میان بگذارند تا معلوم شود که آیا کار را ادامه دهند یا خیر. حسابرسان داخلی در هنگام انجام خدمات مشاوره ای باید کنترل های مربوط به اهداف کار مشاوره را مد نظر قرار داده و نسبت به مسایل مهم کنترلی هوشیار باشند. (استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی، ۲۰۱۳)

جایگاه سازمانی: واحد حسابرسی داخلی برای آنکه بتواند وظایف محوله را به طور مطلوب انجام دهد باید از جایگاه سازمانی مناسبی برخوردار باشد و بدون محدودیت به مدیریت ارشد، هیات مدیره و کمیته حسابرسی دسترسی داشته باشد. براساس مفاد ماده ۶۴ اساسنامه شرکت بورس اوراق بهادار تهران حسابرس داخلی شرکت زیر نظر هیات مدیره فعالیت می نماید.

جایگاه خاص واحد حسابرسی داخلی از لحاظ سازمانی و تأثیری که این جایگاه بر بیطرفی حسابرسی داخلی دارد. بهترین حالت آن است که واحد حسابرسی داخلی به بالاترین رده مدیریت واحد اقتصادی گزارش کند و هیچگونه مسئولیت اجرایی نداشته باشد. هرگونه محدودیت تحمیلی مدیریت بر واحد حسابرسی داخلی باید به دقت ارزیابی شود. حسابرس داخلی به ویژه باید در برقراری ارتباط با حسابرس مستقل آزادی عمل داشته باشد.

تعریف حسابرسی: حسابرسی به معنای اعم کلمه در "بیانیه مفاهیم بنیادی حسابرسی" این گونه تعریف شده است: حسابرسی فرایندی است منظم و با قاعده جهت جمع آوری و ارزیابی بی طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت ها و وقایع اقتصادی، به منظور انطباق این ادعاها با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع (نیکخواه آزاد، ۱۳۷۹).

مدیریت و مسئولیت سیستم کنترل داخلی: در هر سازمان، مدیریت، مسئولیت سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد؛ زیرا پاسخ گویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسانها است در زمینه ها و سطوح مختلف مطرح است و یک یا از مهمترین کنترل های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکتهای بزرگ مورد استفاده قرار می گیرد، حسابرسی داخلی است، که می تواند تأثیرهای قابل ملاحظه ای بر برآوردن نیازهای استفاده کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد یکی از مهمترین استفاده کنندگان از نتایج کار حسابرسان داخلی حسابرسان مستقل هستند که در صورت کسب شناخت کافی و تصمیم به اتکاء بر نتایج حاصل از کار آنان، جنبه های مختلفی از عملیات حسابرسی مستقل تحت تأثیر قرار می گیرد، یکی از این جنبه ها هزینه ی حسابرسی مستقل است. با عملی شدن اندیشه جدایی مالکیت از مدیریت، در شرکتهای سهامی و ساختار جدید سرمایه و گسترش روز افزون بازارهای سرمایه و شمول قشر گسترده ای از افراد در خیل سرمایه گذاران، حسابداری نقش اجتماعی یافت و حسابرسی نیز از اهمیتی قابل توجهی برخوردار شده است. از آنجا که مدیریت مسئولیت تهیه ی صورتهای مالی و سیستم کنترل داخلی را عهده دار شد، بکار گیری خدمات حسابرسی داخلی برای ارزیابی عملکرد سیستم کنترل داخلی، به گونه ای فزاینده رشد یافت. آخرین تغییرات ایجاد شده در حسابرسی داخلی که منجر به ایجاد حسابرسی داخلی نو مدرن شده است، موجب شد نیازهای طیف وسیعی از استفاده کنندگان مانند هیئت مدیره، مدیریت ارشد، حسابرسان مستقل، و مدیران عملیاتی تحت تأثیر قرار گیرد. در متون تخصصی حسابرسی بهترین جایگاه برای حسابرسی داخلی را آن گونه می دانند که تحت نظارت کمیته ی حسابرسی و یا هیئت مدیره فعالیت کند؛ زیرا کمیته ی حسابرسی به همراه سایر اعضای هیئت مدیره ی مسئول عملکرد گزارش شده شرکت هستند، اما برخلاف اعضای مؤلف هیچ اختیاری در تصدی امور اجرایی شرکت ندارند.

سیر تحول حسابرسی داخلی: گسترش و پیچیدگی روز افزون و شتاب آمیز واحد های اقتصادی در جهان پیشرفته امروز، نیازهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت، وجود انواع مخاطرات در زمینه های مالی، اداری و تجاری که هدفها و سیاستهای سازمانی آنها را چه از درون و چه از برون به شدت تهدید می کند، سبب شده است تا کنترل مستقیم و انفرادی این گونه واحدها ناممکن شود و نیاز به استقرار سیستم اثربخش کنترل داخلی مورد توجه ایشان قرار گیرد. (انصاری و همکاران، ۱۳۸۸)

کلی و هاسگین^۱ (۱۹۸۱) این سؤال را مطرح ساختند: آیا حسابرسان داخلی می توانند هزینه ی انجام حسابرسی داخلی را کاهش دهند؟ نتایج بررسی های ایشان بیانگر آن است که اغلب شرکتهای خواهان کیفیت بالای حسابرسی داخلی هستند و برای دستیابی به این هدف هزینه ی بالایی را تحمل می کنند. همچنین اغلب مدیران مالی شرکتهای مورد بررسی احساس می کردند که واحد حسابرسی داخلی نسبت به سازمان مستقل است. بنابر این باید بکارگیری نتایج کار حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل توسعه یابد تا بتوان هزینه ی حسابرسی مستقل را کاهش دهند. یافته های گیبینس و ولف^۲ (۱۹۸۲) نشان داد که واحد حسابرسی داخلی یکی از عوامل محیطی بالقوه ی تأثیر گذار بر قضاوت های حرفه ای حسابرسی است. نکته جالب توجه در پژوهشها 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.

¹ Clay RJ, Haskin

² Gibbins, wolf

فلوت (۲۰۰۶) معتقد است که در حال حاضر، حسابرسی داخلی همه‌ی فعالیت‌های سازمان را آزمون و ارزیابی می‌کند. امروزه، حسابرسی داخلی بر مشاوره، بیشتر از کنترل و بر بهبود سیستم، بیشتر از تصحیح اشتباهات تأکید دارد. التویجری و همکاران (۲۰۰۳) معتقدند که داشتن واحد حسابرسی داخلی، دو مزیت برای سازمان دارد. اولی از محدودیت حسابرسی مستقل در شناخت سیستم‌ها و کنترل‌های مالی ناشی می‌شود و تمرکز اولیه‌ی آن بر پیشگیری و کشف تخلفات ناشی از اشتباهات و یا تقلب است. همچنین، بر حفاظت از دارایی‌های سازمان تأکید دارد. دومین مزیت، حسابرسی عملیاتی است که به بررسی صرفه‌ی اقتصادی، کارایی و اثربخشی بخش‌های مختلف سازمان می‌پردازد. اج و فارلی^۴ (۱۹۹۱) معتقدند که با وجود تفاوت‌هایی در نقش‌های حسابرسی مستقل و داخلی، کارهایی وجود دارد که برای هر دو مشترک هستند. این کارها، فضای قابل ملاحظه‌ای را برای همکاری با منافع دوطرفه بوجود می‌آورد. متداول‌ترین کارهای قابل انجام توسط هر دو گروه حسابرسان، بررسی سیستم کنترل داخلی و بررسی عملکرد گزارشگری مالی است. اگر چه اهداف خاصی ممکن است بر مبنای نقش‌های خاص آنان، متفاوت باشد، اما ماهیت آزمون‌های به کار رفته، بسیار مشابه است.

ارتباط حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل: اتکا بر کار حسابرسان داخلی باعث صرفه‌جویی در هزینه و ارائه خدمات بیشتر به صاحبکار با همان هزینه می‌شود. استفاده بهینه از کار حسابرسی داخلی می‌تواند کارایی و اثربخشی حسابرسان مستقل را بهبود بخشد و ارزش حسابرسی داخلی را برای صاحبکار افزایش دهد (نیکبخت و معاذی‌نژاد، ۱۳۸۷).

کیفیت بالای فعالیت حسابرسی داخلی در فرایند حسابرسی مستقل با حق الزحمه پایین حسابرسی مستقل همراه است. برای مثال، در تحقیقی که با عنوان شناسایی عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابرسان رسمی ایران صورت گرفته، نتایج تحقیق نشان می‌دهد که متغیرهای صلاحیت حرفه‌ای، کیفیت کار انجام‌شده، مراقبت حرفه‌ای و سطح ریسک ذاتی به‌وسیله حسابرسان داخلی رابطه مثبت معنیداری با اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد آنان دارد (نیکبخت و معاذی‌نژاد، ۱۳۸۷).

ضرورت و اهمیت داشتن صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی: لازمه رسیدگی مؤثر به موضوعات پیچیده داشتن صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان است. صلاحیت حرفه‌ای از طریق آموزش، تجربه کار حرفه‌ای، آموزش ضمن خدمت و مواردی از این گونه به دست می‌آید. حسابرسان به عنوان شخص با صلاحیت، باید از یک رشته دانش‌های عمومی برخوردار باشد و همچنین درک عمیق از فرایند حسابرسی و موضوع مورد رسیدگی داشته باشد که اطلاعات از آن استخراج شده است. علاوه بر آن، حسابرسان باید دارای سطح مناسبی از تجربه حرفه‌ای باشد. ایفای مؤثر نقش حسابرسی در جامعه نیازمند صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان است و چون استفاده کنندگان اطلاعات به طور مستقل نمی‌توانند صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان را ارزیابی کنند، حسابرسان از دیدگاه اخلاقی، حرفه‌ای و قانونی موظف است که خود پیوسته بالاترین استانداردهای صلاحیت حرفه‌ای را رعایت کنند (جان نثاری، ۱۳۹۱).

پیشینه تحقیق

۱- وارد (۱۹۷۹)^۵ اولین تحقیق را در مورد اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد حسابرسی داخلی انجام داد. نتایج تحقیق نشان داد که صلاحیت حرفه‌ای، بیطرفی و کیفیت کار انجام شده می‌تواند به عنوان عوامل موثر در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی باشند.

۲- براون (۱۹۸۳)^۶ در مقاله 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: بی طرفی حسابرسان داخلی و گزارشات وی و عملکرد حسابرسان پیشین. همچنین وی در نتیجه گیری‌های خود بیان می‌دارد که در صورت بی طرفانه عمل کردن حسابرسان داخلی و برخورداری از مهارت شغلی هزینه حسابرسی صاحبکار کاهش می‌یابد و یا اینکه می‌توان طیف گسترده تری از خدمات را با همان هزینه به وی ارائه کرد. و سومین عامل از نظر وی بر قضاوت حسابرسان مستقل، میزان تجربه حسابرسان داخلی میباشد.

۳- سجادی و زارعی (۱۳۸۶)، به بررسی تاثیر ویژگی‌های موسسه حسابرسی و صاحبکار بر حق الزحمه حسابرسی پرداخته اند در این تحقیق عوامل موثر بر حق الزحمه ی حسابرسی از دیدگاه شرکای موسسه های حسابرسی در ایران مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می دهد، تخصص صنعتی موسسه ی حسابرسی، کیفیت گزارش حسابرسی، میزان دعاوی حقوقی صاحب کار و تنگناهای فرایند گزارش حسابرسی در تعیین حق الزحمه ی حسابرسی موثر است. همچنین، نتایج نشان می دهد که شهرت موسسه ی حسابرسی، استقلال حسابرسان موسسه ی حسابرسی و شهرت صاحب کار در تعیین حق الزحمه ی حسابرسی موثر نیست.

³ Flott

⁴ Edge W. R., and A. A. Farley

5 ward

6 Brown

روش تحقیق

جامعه آماری تحقیق حاضر کلیه شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد و داده های مربوط به حق الزحمه ی حسابرس مستقل از صورتهای مالی حسابرسی شده این شرکتها در سال ۹۱ گردآوری شده است و از آنجا که تعداد شرکتهای پذیرفته شده در بورس ۴۷۵ شرکت می باشد با استفاده از فرمول کوکران تعداد نمونه مورد نظر تحقیق ۲۱۲ شرکت می باشد، که تعداد ۲۱۲ برگ پرسشنامه الکترونیکی فرستاده شد و تعداد ۱۳۰ برگ پرسشنامه قابل استفاده گردآوری گردیده و مورد تحلیل قرار گرفته است. در این تحقیق از روش های کمی تجزیه و تحلیل آماری استفاده شده است که شامل ضریب همبستگی بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل و تجزیه و تحلیل رگرسیون چند متغیره، آماره دوربین واتسون، ضریب تعیین، آزمون F و سایر آزمونها ضروری به شرح تحقیق، استفاده شده است برای انجام تحلیل های تحقیق حاضر از نرم افزار SPSS و excel استفاده شده است.

آزمون فرضیه ها

فرضیه ی اول

ویژگی جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی باعث کاهش حق الزحمه ی حسابرس مستقل میشود.

فرضیه آماری به صورت زیر ارائه می گردد :

همبستگی معنا داری بین جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل وجود ندارد.

همبستگی معنا داری بین جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0 : B = 0 \\ H_1 : B \neq 0 \end{cases}$$

جدول ۱-۱- ضریب همبستگی پیرسون - متغیرهای جایگاه سازمانی و حق الزحمه حسابرس مستقل

حق الزحمه حسابرس مستقل	جایگاه سازمانی		
۰/۶۴۱***	۱	همبستگی پیرسون	جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی
۰/۰۰۰		Sig. (2-tailed)	
۱۳۰	۱۳۰	تعداد پرسشنامه	
۱	۰/۶۴۱***	همبستگی پیرسون	حق الزحمه حسابرسان مستقل
	۰/۰۰۰	Sig. (2-tailed)	
۱۳۰	۱۳۰	تعداد پرسشنامه	

*** ضریب همبستگی در سطح خطای ۰/۰۱ معنی دار است. (دو طرفه)

طبق نگاره شماره (۱-۱) ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل برابر (۰/۶۴۱-) است. این عدد در سطح خطای ۰/۰۱ رابطه معنی داری را بین دو متغیر جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل نشان می دهد. با توجه به خروجی های نرم افزار SPSS، جداول نشان می دهد، از آن جا که sig کمتر از یک درصد است،

فرض H_0 در سطح خطای یک درصد رد می شود و وجود همبستگی معکوس بین این دو متغیر تایید می شود.

فرضیه ی دوم: ویژگی مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی باعث کاهش حق الزحمه ی حسابرس مستقل میشود.

فرضیه آماری به صورت زیر ارائه می گردد :

همبستگی معنا داری بین مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل وجود ندارد.

همبستگی معنا داری بین مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0 : B = 0 \\ H_1 : B \neq 0 \end{cases}$$

جدول ۲-۱- ضریب همبستگی پیرسون - متغیرهای مراقبت حرفه ای و حق الزحمه حسابرس مستقل

حق الزحمه حسابرس مستقل	مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی		
۰/۶۹۸**	۱	همبستگی پیرسون	مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی
۰/۰۰۰		Sig. (2-tailed)	
۱۳۰	۱۳۰	تعداد پرسشنامه	
۱	۰/۶۹۸**	همبستگی پیرسون	حق الزحمه حسابرسان مستقل
	۰/۰۰۰	Sig. (2-tailed)	
۱۳۰	۱۳۰	تعداد پرسشنامه	

** ضریب همبستگی در سطح خطای ۰/۰۱ معنی دار است. (دو طرفه)

طبق نگاره شماره (۲-۱) ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل برابر (۰/۶۹۸-) است. این عدد در سطح خطای ۱٪ رابطه معنی داری را بین دو متغیر مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل نشان می دهد. با توجه به خروجی های نرم افزار SPSS، جداول نشان می دهد، از آن جا که sig کمتر از یک درصد است، فرض H_0 در سطح خطای یک درصد رد می شود و وجود همبستگی معکوس بین این دو متغیر تایید می شود. فرضیه ی سوم

ویژگی صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی باعث کاهش حق الزحمه ی حسابرس مستقل میشود. فرضیه آماری به صورت زیر ارائه می گردد:

همبستگی معنا داری بین صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل وجود ندارد. همبستگی معنا داری بین صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0 : B = 0 \\ H_1 : B \neq 0 \end{cases}$$

جدول ۳-۱- ضریب همبستگی پیرسون - متغیرهای صلاحیت حرفه ای و حق الزحمه حسابرس مستقل

حق الزحمه حسابرس مستقل	صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی		
۰/۷۱۲**	۱	همبستگی پیرسون	صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی
۰/۰۰۰		Sig. (2-tailed)	
۱۳۰	۱۳۰	تعداد پرسشنامه	
۱	۰/۷۱۲**	همبستگی پیرسون	حق الزحمه حسابرسان مستقل
	۰/۰۰۰	Sig. (2-tailed)	
۱۳۰	۱۳۰	تعداد پرسشنامه	

** ضریب همبستگی در سطح خطای ۰/۰۱ معنی دار است. (دو طرفه)

طبق نگاره شماره (۳-۱) ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل برابر (۰/۷۱۲-) است. این عدد در سطح خطای ۱٪ رابطه معنی داری را بین دو متغیر صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرس مستقل نشان می دهد. با توجه به خروجی های نرم افزار SPSS، جداول نشان می دهد، از آن جا که sig کمتر از یک درصد است، فرض H_0 در سطح خطای یک درصد رد می شود و وجود همبستگی معکوس بین این دو متغیر تایید می شود. فرضیه ی چهارم

ویژگی دامنه ی کار حسابرسان داخلی باعث کاهش حق الزحمه ی حسابرس مستقل میشود.

فرضیه آماری به صورت زیر ارائه می گردد :

همبستگی معنا داری بین دامنه ی کار حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرسان مستقل وجود ندارد.

همبستگی معنا داری بین دامنه ی کار حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرسان مستقل وجود دارد.

$$\begin{cases} H_0 : B = 0 \\ H_1 : B \neq 0 \end{cases}$$

طبق نگاره شماره (۱-۴) ضریب همبستگی پیرسون بین دو متغیر دامنه ی کار حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرسان مستقل برابر (۰/۷۴۷-) است. این عدد در سطح خطای ۱٪ رابطه معنی داری را بین دو متغیر دامنه ی کار حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرسان مستقل نشان می دهد. با توجه به خروجی های نرم افزار SPSS، جداول نشان می دهد، از آن جا که sig کمتر از یک درصد

است، فرض H_0 در سطح خطای یک درصد رد می شود و وجود همبستگی معکوس بین این دو متغیر تایید می شود.

جدول ۴-۱- ضریب همبستگی پیرسون - متغیرهای دامنه کار مناسب و حق الزحمه حسابرسان مستقل

حق الزحمه حسابرسان مستقل	دامنه کار مناسب حسابرسان داخلی		
۰/۷۴۷**	۱	همبستگی پیرسون	دامنه کار مناسب حسابرسان داخلی
۰/۰۰۰		Sig. (2-tailed)	
۱۳۰	۱۳۰	تعداد پرسشنامه	
۱	۰/۷۴۷**	همبستگی پیرسون	حق الزحمه حسابرسان مستقل
	۰/۰۰۰	Sig. (2-tailed)	
۱۳۰	۱۳۰	تعداد پرسشنامه	

بحث و نتیجه گیری

در این پژوهش به بررسی تأثیر چهار ویژگی حسابرسان داخلی شامل: "صلاحیت حرفه ای، جایگاه سازمانی، مراقبت حرفه ای و دامنه ی کار" بر حق الزحمه ی حسابرسان مستقل پرداخته شد. نتایج فرضیه اول تحقیق بر مبنای ضریب همبستگی نشان می دهد که بین این دو متغیر همبستگی منفی معنی دار وجود دارد. پس می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ نتیجه گرفت که با بهبود صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی به لحاظ اینکه حسابرسان مستقل بیشتر به عملکرد حسابرسان داخلی اتکاء می کنند و بهتر می توانند عملکرد حسابرسان داخلی را ارزیابی کنند در نهایت این امر منجر به محدود کردن دامنه حسابرسان مالی (آزمون محتوا) می گردد و محدود کردن آزمون محتوا منجر به کاهش هزینه حسابرسان مالی و صرفه جویی در زمان ارائه خدمات حسابرسان می گردد. در واقع می توان گفت بین ویژگی صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرسان مستقل یک رابطه ی معکوس وجود دارد. در اولویت بندی متغیرها از طریق رگرسیون چند متغیره به این نتیجه رسیدیم که صلاحیت حرفه ای حسابرسان داخلی با ضریب بتا، دومین متغیر پیش بین در مدل می باشد.

نتایج فرضیه دوم تحقیق بر مبنای ضریب همبستگی نشان می دهد که بین این دو متغیر همبستگی منفی معنی دار وجود دارد. پس می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ نتیجه گرفت که با بهبود جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی به لحاظ اینکه حسابرسان مستقل بیشتر به عملکرد حسابرسان داخلی اتکاء می کنند از اینرو حق الزحمه ی حسابرسان مستقل کاهش پیدا می کند در واقع می توان گفت بین ویژگی جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرسان مستقل یک رابطه ی معکوس وجود دارد. در اولویت بندی متغیرها از طریق رگرسیون چند متغیره به این نتیجه رسیدیم که جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی با ضریب بتا، بعد از ویژگی مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی قرار می گیرد. نتایج سوم تحقیق بر مبنای ضریب همبستگی نشان می دهد که بین این دو متغیر همبستگی منفی معنی دار وجود دارد. پس می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ نتیجه گرفت که با بهبود دامنه کار حسابرسان داخلی به لحاظ اینکه حسابرسان مستقل بیشتر به عملکرد حسابرسان داخلی اتکاء می کنند از این رو حق الزحمه ی حسابرسان مستقل کاهش پیدا می کند در واقع می توان گفت بین ویژگی دامنه کار حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرسان مستقل یک رابطه ی معکوس وجود دارد. در اولویت بندی متغیرها از طریق رگرسیون چند متغیره به این نتیجه رسیدیم که دامنه کار حسابرسان داخلی با ضریب بتا، به عنوان اولویت اول متغیر پیش بین و به عبارتی بهترین متغیر پیش بین در مدل می باشد. نتایج چهارم تحقیق بر مبنای ضریب همبستگی نشان می دهد که بین این دو متغیر همبستگی منفی معنی دار وجود دارد. پس می توان در سطح اطمینان ۹۵٪ نتیجه گرفت که با بهبود مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی به لحاظ اینکه حسابرسان مستقل بیشتر به عملکرد حسابرسان داخلی اتکاء می کنند از اینرو حق الزحمه ی حسابرسان مستقل کاهش پیدا می کند در واقع می توان گفت بین ویژگی مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی و حق الزحمه ی حسابرسان مستقل یک رابطه ی معکوس وجود دارد. در اولویت بندی متغیرها از طریق رگرسیون چند متغیره به این نتیجه رسیدیم که مراقبت حرفه ای حسابرسان داخلی با ضریب بتا، در اولویت بندی متغیرها، سومین متغیر پیش بین برای متغیر وابسته می باشد.

منابع و مراجع

- [۱] انصاری ع، شفیعی ح. ۱۳۸۸. بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی. ۵۸: ۳۴-۲۱.
- [۲] نیکخواه آزاد ع. ۱۳۸۸. بیانیه ی مفاهیم بنیادی حسابرسی. چاپ اول. انتشارات سازمان حسابرسی. نشریه ۱۲۱.
- [۳] جان نثاری ا. ۱۳۹۱. ویژگیهای حسابرِس موفق. نشریه حسابدار رسمی. ۸۹: ۲۰-۹۴.
- [۴] حساس یگانه ی، علوی طبری ح. ۱۳۸۲. رابطه ی بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرِس مستقل. مطالعات تجربی حسابداری مالی. ۴: ۷۱-۹۶.
- [۵] سجادی ح، زارعی ر. ۱۳۸۶. بررسی تأثیر ویژگیهای موسسه حسابرسی و صاحبکار بر حق الزحمه ی حسابرِس مستقل.
- [۶] نیکبخت. ۱۳۸۷. شناسایی عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی ایران.
- [7] Al-Twajry AA, Brierley JA, Gwilliam DR.2003. development of internal audit in Saudi Arabia : an institutional theory perspective. Critical Perspectives on Accounting, 14: 507-531
- [8] Brown.1983. Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions. Journal of Accounting Research, pp: 444-455.
- [9] Clay RJ, Haskin DL.1981. Can Internal Auditors Reduce External Audit Costs? The Internal Auditor. Journal fo accounting research, 39: 513-534.
- [10] Flott WL.2000. Internal audits. ASQ Quality Auditing Technical Committee, Journal of Accounting Research, PP:73-78.
- [11] Margheim, Loren L.1984. An Empirical Study of External Auditor Reliance on Internal Audit. Arizona State University.
- [12] Ward, Dewey D, Jack C.1980. Reliance on internal auditors. Journal of accountancy. Harvard Business Review , pp: 62-70.