

## بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی

فرشاد گنجی، دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابرسی علی‌آبادکتول

محسن مافی بالانی، دانش آموخته کارشناسی ارشد حسابرسی علی‌آبادکتول

**چکیده-** پژوهش حاضر به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی می‌پردازد. بر این اساس، پنج عامل درون سازمانی شامل صلاحیت بخش حسابرسی داخلی، اندازه بخش حسابرسی داخلی، تعامل حسابرسان داخلی با خارجی، حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی تبدیل به ۵ فرضیه این پژوهش شده است و به این ترتیب تأثیر پنج عامل بالا (به عنوان متغیر مستقل) بر روی اثربخشی حسابرسی داخلی (متغیر وابسته) مورد آزمون قرار گرفته است. نمونه آماری بر طبق جدول کرجسی و مورگان، به تعداد ۲۰۰ مدیر و حسابرس برآورد شده است. با توجه به جامعه آماری که اندک می‌باشد، کل جامعه به عنوان نمونه انتخاب شد و از این تعداد ۱۷۰ پرسشنامه قابل استفاده به دست آمد که با بررسی آنها، به نتایج حاصل از پژوهش دست یافتیم. نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد متغیرهای صلاحیت بخش حسابرسی داخلی، اندازه بخش حسابرسی داخلی، تعامل حسابرسان داخلی با خارجی، حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی با اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری داشته‌اند.

### ۱. مقدمه

واحدهای اقتصادی برای دستیابی به اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت و تحقق مأموریت‌ها و چشم‌اندازها، حفظ توان مالی و سودآوری، مقابله با رویدادهای غیرمنتظره و پاسخ‌گویی در برابر پاسخ‌خواهان (صاحبان سرمایه، دولت و ....) باید از یک سیستم کنترل داخلی اثربخش برخوردار باشند. کنترل داخلی، یک رویداد یا وضعیت خاص نیست، بلکه مجموعه‌ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت‌های سازمان نفوذ و تسری پیدا می‌کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکلی مستمر روی می‌دهد. آن‌ها در مسیری که مدیریت سازمان را اداره می‌کند و پیش می‌برد، به صورتی فراگیر و جدایی‌ناپذیر از آن وجود دارند. (شعری،

(۱۳۸۶)

کمیسیون بورس اوراق بهادار اجرای بند ۴۰۴ قانون ساربینز اوکسلی را مستلزم وجود چارچوب کنترل داخلی می‌داند معمولاً مسئولیت این چهارچوب بر عهده هیئت مدیره است و این چهارچوب باید شامل پنج جزء باشد. مدیران موسسات و سازمان‌ها توجه وافری به سیستم‌های کنترل داخلی دارند، زیرا مدیران به خوبی می‌دانند در نبود یک سیستم کنترل داخلی اثربخش، تحقق رسالت اصلی شرکت، حفظ سودآوری و به حداقل رساندن رویدادهای غیر منتظره بسیار مشکل است و سیستم کنترلی وسیله‌ایست که موجب می‌شود، نسبت به ارقام و اطلاعات حسابداری اطمینان بیشتری بیابند و اعداد و اطلاعات مذکور را مبنای تصمیمات خود قرار دهند و همچنین آنان را مطمئن می‌سازد که سیستم و روش‌های صحیح مالی و اداری در داخل موسسه ایشان به طور کامل اجراء می‌شود. (ارجمندنژاد، ۱۳۸۵) صاحبان سرمایه و سایر اشخاص ذی‌نفع در واحدهای اقتصادی تصور می‌کنند کنترل‌های داخلی ابزار دستیابی به اهداف واحد اقتصادی هستند. (حساس یگانه و نتایج ملک‌شاه، ۱۳۸۵).

مدت‌های طولانی است که کنترل‌های داخلی مورد توجه است خصوصاً بعد از رسوایی‌های سال ۲۰۰۲ و تصویب قانون ساربینز - اوکسلی. بخش ۴۰۴ این قانون به کنترل‌های داخلی و وظایف مدیریت در ایجاد و نگهداری یک سیستم اثربخش کنترل داخلی پرداخته است. بخش ۴۰۴ مدیریت شرکت‌ها را ملزم به ارائه و نگهداری گزارشی از کنترل داخلی به همراه گزارش سالانه می‌کند. (جوهری، ۱۳۸۵). مقررات کمیسیون بورس اوراق بهادار آمریکا (SEC) در قالب بخش ۴۰۴ مدیریت شرکت را ملزم می‌دارد تا تغییرات مهم در کنترل‌های داخلی ناظر بر گزارشگری مالی را که طی سه ماهه آخر سال رخ داده است، افشا کند و براساس بند ۳۰۲ این قانون، مدیریت باید در گزارش سه ماهه و سالانه تمام نقاط ضعف موجود در کنترل داخلی را افشا کند (قانون ساربینز - اوکسلی). هدف خاص قسمت‌های ۳۰۲ و ۴۰۴ قانون ساربینز - اوکسلی اطلاع رسانی به سرمایه‌گذاران در مورد افشای نقاط ضعف سیستم کنترل داخلی است که ممکن است اشتباهات مالی را افزایش و توانایی مدیران برای مدیریت سود را کاهش دهد (لامبرت و همکاران، ۱۹۸۷).

کنترل‌های داخلی موثر این اطمینان را می‌دهد که واحد تجاری می‌تواند به اهدافش برسد. برای رسیدن به این هدف باید اطمینان حاصل شود که گزارش‌های کنترل داخلی قابل اعتماد هستند. این شامل دستیابی کارآمد به قوانین و مقررات و سیاست‌ها و تعهدات شرکت است (حساس یگانه و تقی نتاج ملک‌شاه، ۱۳۸۵).  
 نبود کنترل‌های داخلی اثربخش و کارآمد، بسیاری از واحدهای تجاری کشورمان را تحت الشعاع خود قرار داده است. شرکت‌هایی که کنترل‌های داخلی خود را با تدبیر طراحی و اجرا می‌کنند می‌توانند از

معضلاتی که در صورت نبود این کنترل‌ها پدید خواهد آمد، جلوگیری نمایند. نبود کنترل‌های داخلی اثربخش نه تنها بر عملیات واحدهای تجاری، بلکه بر کیفیت فرایند حسابرسی مستقل نیز تاثیر منفی بر جای می‌گذارد (مهام، ۱۳۸۱).

تهیه اطلاعات مالی قابل اتکا از طریق حسابرسی صورت‌های مالی، اطمینان نسبی به اطلاعات ارائه شده در صورت‌های مالی را در پی خواهد داشت، اما در حسابرسی صورت‌های مالی، ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی به عنوان یکی از مراحل اساسی محسوب می‌شود (ودיעی و کوچکی، ۱۳۸۷). ارزیابی حسابرسان از کنترل‌های داخلی واحدهای تجاری بر چگونگی تنظیم برنامه‌های حسابرسی موثر است. در دنیای امروز، عموماً افزایش کمیت و کیفیت حسابرسی مستقل از راه اتکای بیشتر به کنترل‌های داخلی میسر و مقدور می‌شود. (مهام، ۱۳۸۱). جالب این است که اخیراً سازمان بورس و اوراق بهادار، دستورالعمل کنترل‌های داخلی را تصویب و ابلاغ نموده و در آینده نزدیک ارائه گزارش هیئت مدیره درباره کنترل‌های داخلی و ارائه گزارش حسابرسی مستقل نسبت به آن الزامی می‌گردد (سازمان بورس و اوراق بهادار، ۱۳۹۱).

آنچه که حائز اهمیت است این است که حسابرسی باید اطلاعات کاملی از کنترل‌های داخلی و ضعف‌های آن به طور کلی داشته باشد تا به محض مشاهده و برخورد با آن‌ها، پی به ضعف‌ها در کنترل‌های داخلی ببرد و آن‌ها را به واحد مورد رسیدگی گزارش کند. بعضی از نقاط ضعف کنترل‌های داخلی در بیشتر واحدهای مورد رسیدگی وجود دارند و بعضی از نقاط ضعف، خاص واحدهای رسیدگی بخصوصی هستند و بنابراین عمومیت چندانی ندارند و آن‌ها را فقط می‌توان با بررسی دقیق سیستم‌های کنترل‌های داخلی، کشف کرد. (نعمت پژوه، ۱۳۸۲). ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل براساس هدف‌هایی مانند تشخیص حسابرسی پذیری صورت‌های مالی، تدوین طرح کلی حسابرسی، برآورد اولیه خطر کنترل و تعیین خطر عدم کشف برنامه‌ریزی شده انجام می‌شود. شناخت کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل امری ضروری و محتوم است. این شناخت برای شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه، بررسی عوامل موثر بر خطر وقوع تحریف‌های با اهمیت و طراحی آزمون‌های محتوا مورد استفاده قرار می‌گیرد (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، ۱۳۸۹).

از سوی دیگر، هدف‌هایی حسابرسی صورت‌های مالی، کاهش خطر حسابرسی به سطح پایین قابل قبول برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی است. به دلیل وجود روابط متقابل بین اجزای خطر حسابرسی (که خطر کنترل نیز یکی از اجزای اصلی آن می‌باشد) ارزیابی کنترل‌های داخلی، الزامی است. اگر کنترل‌های

داخلی موثر وجود نداشته باشد یا به نحو اثربخشی اجرا نشود انجام حسابرسی مستقل پرهزینه و دشوارتر می‌شود و پیامدهایی نیز برای گزارش حسابرس مستقل در پی خواهد داشت. (مهام، ۱۳۸۱).

با این حال «به طور عام، سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی به خوبی مورد شناخت، ثبت و ارزیابی موسسات حسابرسی قرار نمی‌گیرند. لذا آزمون‌های محتوا (تعداد نمونه‌ها و روش‌های رسیدگی) مبتنی بر ارزیابی سیستم‌ها نبوده و در صورت ثبت سیستم نیز از ارزیابی کنترل‌های داخلی در طراحی آزمون‌های محتوا استفاده نشده است» (نتایج ارزیابی کارگروه کنترل کیفیت موسسات حسابرسی، ۱۳۸۸). به عبارت دیگر، شواهد موجود گویای ناکافی بودن تلاش‌های حسابرسان برای برآوردن اهداف این استانداردها و رعایت الزامات آنها است.

وجود گزارش عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی می‌تواند به استفاده کنندگان اطلاعاتی در مورد ضعف‌ها و نحوه عملکرد مدیریت بدهد اما در کشور ما در حال حاضر گزارشی تحت عنوان گزارش عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی وجود ندارد. برخی از مهم‌ترین شاخص‌های مالی تاثیرگذار بر اساس پیشینه تحقیق مورد بررسی و آزمون قرار خواهد گرفت تا عوامل تاثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی مشخص گردد. بنابراین مسئله مهم در این تحقیق این است که چه عواملی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تاثیر معنی‌داری دارد؟

## ۲. پیشینه تحقیق

عبدالعزیز و دیوید (۲۰۱۴) تحقیقی با عنوان عوامل اثربخشی بر حسابرسان داخلی انجام دادند. داده‌ها از ۲۰۳ مدیران و حسابرسان داخلی ۲۳۹ از ۷۹ سازمان‌های بخش دولتی عربستان سعودی به دست آمده است. نتایج نشان می‌دهد که حمایت مدیریت برای درایوهای IAE اثربخشی حسابرسی داخلی درک از هر دو مدیریت و دیدگاه حسابرسان داخلی حمایت از مدیریت به استخدام آموزش دیده و مجرب، ارائه منابع کافی، افزایش ارتباط با حسابرسان مستقل و داشتن یک بخش حسابرسی داخلی و مستقل مرتبط است.

فاطری و دیگران (۱۳۹۳) تحقیقی با عنوان شناسایی عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی (با تاکید بر حاکمیت شرکتی) انجام دادند. هدف اصلی این تحقیق مشخص نمودن میزان اتکای حسابرسان مستقل به عملکرد حسابرسی داخلی و همچنین درک چگونگی تاثیر پنج عامل (استقلال حسابرس داخلی و عینیت، صلاحیت، عملکرد کاری، اثربخشی حسابرسی داخلی، و سطح ریسک ذاتی

مشتری)، در تعیین اتکا بر اطلاعات حسابرسی شده توسط حسابرسان داخلی می‌باشد. نتایج آزمون من ویتنی یو نشان می‌دهد که میزان اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرس داخلی مرتبط با سطح رقابت حسابرسان مستقل در موسسات حسابرسی و سازمان حسابرسی نمی‌باشد. نتایج تحلیل تشخیصی چندگانه نشان می‌دهد که عملکرد کاری حسابرس داخلی مهمترین عامل در تعیین میزان سطح اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرس داخلی می‌باشد. به طور کلی نتایج این تحقیق، نشان می‌دهد که سازمان‌ها می‌توانند اثربخشی حاکمیت شرکتی را با تقویت واحد حسابرسی داخلی خود و حمایت از هماهنگی میان حسابرس مستقل و داخلی افزایش دهند.

محمد (۱۳۹۳) تحقیقی با عنوان شناسایی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی حکومت اقلیم کردستان - عراق انجام داد. در راستای این ۱ هدف سوال‌های اساسی: چه عواملی بر اثربخشی حسابرسی داخلی در دستگاه‌های دولتی موثرند؟ و هر یک از عوامل تأثیرگذار چگونه است؟ مورد بررسی قرار می‌گیرند. بدین منظور، با پیروی از رویکردی که بر این باور است حسابرسی داخلی به عنوان یک ارزیابی ذهنی مدیریت مدنظر قرار می‌گیرد و با بکارگیری مدل و معیار اندازه‌گیری نظام‌مند و معتبر اثربخشی حسابرسی داخلی ارزیابی می‌شود. در همین راستا، تحقق و دستیابی به یک حسابرسی داخلی اثربخش تا حد زیادی به عوامل: مهارت حرفه‌ای کارکنان، کیفیت کار حسابرسی، استقلال سازمانی، فرصت‌های شغلی و پیشرفت و حمایت و پشتیبانی مدیریت بستگی دارد. در این تحقیق به منظور شناسایی این عوامل و تأثیر هر یک از آنها بر روی اثربخشی حسابرسی داخلی تعدادی از کارکنان واحد حسابرسی داخلی دستگاه‌های دولتی اقلیم کردستان - عراق و مدیران انتخاب شد و از طریق توزیع دو پرسشنامه (اولی مربوط به حسابرسان و دومی مخصوص مدیران) اطلاعات لازم جمع‌آوری گردید. و با استفاده از نرم‌افزار Spss و با بکارگیری آمار توصیفی و آمار استنباطی کلیه داده‌ها مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که اثربخشی حسابرسی داخلی به شدت تحت تأثیر حمایت و پشتیبانی مدیریت قرار می‌گیرد و در سطح آماری ۹۹ درصد ضریب همبستگی آن برابر با ۰.۸۸ می‌باشد. سپس، عوامل مهارت حرفه‌ای و کیفیت کار حسابرسی به ترتیب دوم و سوم در اثر بخشی حسابرسی اثرگذارند و ضریب همبستگی آنها معادل ۰.۵۸ و ۰.۵۵ درصد است. در حالی که دو عامل دیگر استقلال سازمانی و فرصت‌های شغلی یک رابطه همبستگی منفی با ضرایب ۰.۳۵ درصد و ۰.۷۶ درصد منفی با اثربخشی حسابرسی داخلی بدست آمده است.

پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱) تحقیقی با عنوان بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران انجام دادند. در این مطالعه برای جمع‌آوری داده‌ها از

پرسشنامه کتبی که قابلیت اعتماد و اعتبار آن تأیید شده، استفاده شده است. جامعه آماری مورد مطالعه این پژوهش، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۸۸ بوده است. برای آزمون فرضیه‌های این تحقیق از آزمون تی - تست استفاده شده است. یافته‌های این تحقیق نشان داد که جایگاه سازمانی حسابرس، آموزش، محیط کار، ارزیابی ریسک، تنوع خدمات، ارزیابی عملکرد، تبلیغات و استفاده از روش‌های نوین بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارند و منجر به ایجاد ارزش افزوده حسابرسی داخلی می‌شوند. همچنین نتایج نشان داد که تفاوت معنی‌داری بین دیدگاه مدیران و دیدگاه حسابرسان داخلی در رابطه با عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی وجود دارد. از دیگر یافته‌های تحقیق، تهیه مدل مفهومی جهت ایجاد حداکثر ارزش افزوده حسابرسی داخلی می‌باشد.

### ۳. فرضیه‌های تحقیق

- ۱- بین صلاحیت بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ۲- بین اندازه بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ۳- بین تعامل حسابرسان داخلی با خارجی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ۴- بین حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.
- ۵- بین استقلال حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

### ۴. روش‌شناسی تحقیق

جامعه مورد بررسی شامل کلیه مدیران شرکت‌ها و مدیران مالی و حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی استان تهران که به تعداد ۲۰۰ نفر می‌باشد. با توجه به جامعه آماری که اندک می‌باشد، کل جامعه به عنوان نمونه انتخاب می‌گردد و به روش نمونه‌گیری سرشماری پرسشنامه بین آنها توزیع شده است. این تحقیق از نوع کاربردی بوده و از لحاظ نوع جمع‌آوری داده‌ها از نوع تحقیقات تجربی است.

### ۵. مدل آماری تحقیق (آل‌زبان و ویلیام، ۲۰۱۴)

$$IAE = \beta_0 + \beta_1 COMP + \beta_2 SIZE + \beta_3 RELEX + \beta_4 MSUP + \beta_5 IND + \varepsilon$$

که در آن:

**IAE**: اثربخشی حسابرسی داخلی، **COMP**: صلاحیت بخش حسابرسی داخلی، **SIZE**: اندازه بخش حسابرسی داخلی، **RELEX**: تعامل حسابرسان داخلی با خارجی، **MSUP**: حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی، **IND**: استقلال حسابرسی داخلی

## ۶. یافته‌های توصیفی

### ۶-۱. آمار توصیفی

در جدول (۱) یافته‌های مربوط به متغیرهای تحقیق به صورت میانگین، انحراف استاندارد، حداقل و حداکثر نمره نشان داده شده و در ادامه توضیح داده شده‌اند.

جدول (۱). یافته‌های توصیفی

تعداد	حداکثر	حداقل	انحراف معیار	میانگین	شاخص‌های آماری متغیرها
۱۷۰	۴/۵۲	۱/۳۵	.۴۶۶	۳/۷۰۴	اثربخشی حسابرسی داخلی
۱۷۰	۴/۶۷	۱/۱۷	.۵۵۵	۳/۵۸۳	صلاحیت بخش حسابرسی داخلی
۱۷۰	۴/۶۷	۱/۱۱	.۵۸۸	۳/۶۶۰	اندازه بخش حسابرسی داخلی
۱۷۰	۴/۸۲	۱/۰۹	.۵۵۵	۳/۷۴۲	تعامل حسابرسان داخلی با خارجی
۱۷۰	۵	۱/۱۷	.۶۱۳	۳/۷۶۵	حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی
۱۷۰	۴/۸۸	۱/۲۵	.۵۶۷	۳/۷۴۴	استقلال حسابرسی داخلی

### ۶-۲. آزمون نرمال بودن داده‌ها

جهت آزمون نرمال بودن متغیرها، از آزمون کالموگوروف-اسمیرنوف استفاده شده است. با توجه به نتایج جدول فوق و مقادیر به دست آمده برای آماره Z کلموگوروف-اسمیرنوف، همه‌ی متغیرها با احتمال ۹۵ درصد نرمال نیستند. اما با توجه به اینکه مقدار قدرمطلق بحرانی کشیدگی و چولگی کمتر از ۲/۵۸ می‌باشد می‌توان بیان داشت که داده‌ها از توزیع نرمال برخوردار هستند.

جدول (۲). آزمون نرمال بودن متغیرهای تحقیق

متغیر	آماره کالموگروف - اسمیرنف	سطح معناداری	قدرمطلق بحرانی کشیدگی	قدرمطلق بحرانی چولگی
اثر بخشی حسابرسی داخلی	۰/۱۷۲	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
صلاحیت بخش حسابرسی داخلی	۰/۱۷۷	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
اندازه بخش حسابرسی داخلی	۰/۱۷۱	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
تعامل حسابرسان داخلی با خارجی	۰/۱۸۹	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی	۰/۱۶۲	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰
استقلال حسابرسی داخلی	۰/۱۸۱	۰/۰۰۰	۰/۱۸۶	۰/۳۷۰

### ۳-۶. آزمون فرضیه اول

فرضیه اول: بین صلاحیت بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه یاد شده، بین صلاحیت بخش حسابرسی داخلی و اثر بخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کوچکتر از ۰/۰۵ می باشد، در نتیجه فرض  $H_0$  مبنی بر نبود رابطه معنی دار بین دو متغیر، رد می گردد و فرض  $H_1$  مبنی بر وجود رابطه معنی دار بین صلاحیت بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می گردد.

$$H_0: r = 0$$

$$H_1: r \neq 0$$



جدول (۳). نتایج حاصله آزمون فرضیه اول

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	.۱۴۹	۹/۲۷۳	۰.۰۰۰	
صلاحیت بخش حسابرسی داخلی	.۰۴۱	۱۵/۸۰۷	.۰۰۰	.۷۷۳
ضریب تعیین	.۷۷۳	آماره F	۲۴۹/۸۴	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۵۹۸	آماره F (P-VALUE)	۰.۰۰۰	همبستگی
آماره دوربین - واتسون	۱.۹۷۶	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰.۰۰۰
نتیجه آماری	فرض $H_1$ تایید می‌گردد.			

#### ۴-۶. آزمون فرضیه دوم

فرضیه دوم: بین اندازه بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه یاد شده، بین اندازه بخش حسابرسی داخلی بدست آمده، و اثربخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کوچک‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرض  $H_0$  مبنی بر نبود رابطه معنی‌دار بین دو متغیر، رد می‌گردد و فرض  $H_1$  مبنی بر وجود رابطه معنی‌دار بین اندازه بخش حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می‌گردد.

جدول (۴). نتایج حاصله آزمون فرضیه دوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	.۱۲۹	۱۲.۲۵۱	۰.۰۰۰	
اندازه بخش حسابرسی داخلی	۰.۰۳۵	۱۸/۸۰۷	۰.۰۰۰	۰.۸۲۳
ضریب تعیین	۰.۸۲۳	آماره F	۳۵۳/۷۰۳	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰.۶۷۸	آماره F (P-VALUE)	۰.۰۰۰	همبستگی
آماره دوربین - واتسون	۱.۵۰۰	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰.۰۰۰
نتیجه آماری	فرض $H_1$ تایید می‌گردد.			

### ۵-۶. آزمون فرضیه سوم

فرضیه سوم: بین تعامل حسابرسان داخلی با خارجی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه یاد شده، بین تعامل حسابرسان داخلی با خارجی بدست آمده، و اثربخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کوچک‌تر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرض  $H_0$  مبنی بر نبود رابطه معنی‌دار بین دو متغیر، رد می‌گردد و فرض  $H_1$  مبنی بر وجود رابطه معنی‌دار بین تعامل حسابرسان داخلی با خارجی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می‌گردد.

جدول (۵). نتایج حاصله آزمون فرضیه سوم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	۰/۱۲۸	۷/۸۲۰	۰/۰۰۰	
تعامل حسابرسان داخلی با خارجی	۰/۰۳۴	۲۱/۴۰۷	۰/۰۰۰	۰/۸۵۵
ضریب تعیین	۰/۸۵۵	آماره F	۴۵۸/۲۵۳	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۷۳۲	آماره F (P-VALUE)	۰/۰۰۰	همبستگی
آماره دوربین - واتسون	۱/۵۳۸	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰/۰۰۰
نتیجه آماری	فرض $H_1$ تایید می‌گردد.			

### ۶-۶. آزمون فرضیه چهارم

فرضیه چهارم: بین حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد.

برای آزمون فرضیه یاد شده، بین حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی بدست آمده، و اثربخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرض  $H_0$  مبنی بر نبود رابطه معنی‌دار بین دو متغیر، رد می‌گردد و فرض  $H_1$  مبنی بر وجود رابطه معنی‌دار بین حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می‌گردد.

جدول (۶). نتایج حاصله آزمون فرضیه چهارم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	۰/۱۳۹	۱۰/۴۹۳	۰/۰۰۰	۰/۷۸۲
حمایت مدیریت برای حسابرسی داخلی	۰/۷۸۲	۱۶/۲۷۳	۰/۰۰۰	۰/۷۸۲
ضریب تعیین	۰/۷۸۲	آماره F	۲۶۴/۷۹۸	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۱۲	آماره F (P-VALUE)	۰/۰۰۰	همبستگی
آماره دورین - واتسون	۱/۹۳۵	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰/۰۰۰
نتیجه آماری	فرض $H_1$ تایید می‌گردد.			

### ۶-۷. آزمون فرضیه پنجم

فرضیه پنجم: بین استقلال حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری وجود دارد. برای آزمون فرضیه یاد شده، بین استقلال حسابرسی داخلی بدست آمده، و اثربخشی حسابرسی داخلی، آزمون همبستگی پیرسون، با احتمال خطای ۰/۰۵ صورت پذیرفت. در این آزمون مقدار sig بدست آمده برابر با ۰/۰۰۰ بوده است. از آنجا که مقدار sig بدست آمده، کمتر از ۰/۰۵ می‌باشد، در نتیجه فرض  $H_0$  مبنی بر نبود رابطه معنی‌دار بین دو متغیر، رد می‌گردد و فرض  $H_1$  مبنی بر وجود رابطه معنی‌دار بین استقلال حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی تایید می‌گردد.

جدول (۷). نتایج حاصله آزمون فرضیه پنجم

متغیر	ضریب	آماره t	سطح معناداری	ضریب همبستگی
عرض از مبدأ	۰/۱۴۴	۸/۶۲۳	۰/۰۰۰	۰/۸۰۲
استقلال حسابرسی داخلی	۰/۸۰۲	۱۷/۳۸۰	۰/۰۰۰	۰/۸۰۲
ضریب تعیین	۰/۸۰۲	آماره F	۳۰۲/۰۵۰	سطح معناداری ضریب همبستگی
ضریب تعیین تعدیل شده	۰/۶۴۳	آماره F (P-VALUE)	۰/۰۰۰	همبستگی
آماره دورین - واتسون	۱/۵۳۶	تعداد مشاهدات	۱۷۰	۰/۰۰۰
نتیجه آماری	فرض $H_1$ تایید می‌گردد.			

## ۷. محدودیت‌های پژوهش

- محدودیت ذاتی پرسشنامه همواره موجب می‌شود که پاسخ‌دهندگان نظر واقعی خود را ارائه ندهند و یا درک مشترکی بین آنها نسبت به موضوع پژوهش اثر می‌گذرد، لذا این پژوهش نیز مستثنی نبوده و همچنان با این محدودیت مواجه بوده است.
- پائین بودن سطح اطلاعات در ارتباط با آن محدودیت دیگری بود که محقق با آن مواجه شد هرچند برای رفع ابهام محقق قبل از توزیع پرسشنامه جلسه توجیهی برای آنان برگزار نموده است.
- عدم فرهنگ تحقیق در سازمان‌ها سبب شده است که افراد دیدی منفی و توأم باترس و هراس از تحقیق داشته باشند و سعی دارند از پاسخ دادن به سوالات پرسشنامه امتناع ورزند و یا اینکه پاسخ‌هایی متفاوت از آنچه در باطن دارند ابراز نمایند.
- بها ندادن به پژوهش بویژه در مباحث علوم انسانی و رفتاری
- بیگانه بودن افراد مخاطب در زمینه اهمیت آنها جهت تغییرات در جامعه با پاسخگویی دقیق به سوالات پرسشنامه

## ۸. پیشنهاداتی در ارتباط با تحقیقات آتی

- ۱- به بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی مستقل و حق‌الزحمه آن پرداخته شود.
- ۲- به بررسی رابطه بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته شود.
- ۳- به بررسی رابطه بین دوره تصدی حسابرسی مستقل و اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته شود.
- ۴- به بررسی عوامل موثر بر صلاحیت حسابرسان داخلی پرداخته و اولویت‌بندی شود.

## ۹. منابع

۱. ارجمندنژاد، عبدالمهدی، (۱۳۸۵). چارچوبی برای نظام‌های کنترل داخلی در واحدهای بانکی. انتشارات کمیته نظارت بر بانکداری بال مستقر در بانک تسویه حساب‌های بین‌المللی، گروه مطالعاتی بانکی و اعتباری، مدیریت کل نظارت بر بانک‌ها و موسسات اعتباری، صص ۶۴-۱.
۲. جواهری، اسماعیل، (۱۳۸۵)، "قانون ساربینز اوکسلی"، مجله حسابرسان، شماره ۳۵، صص ۵-۱.

۳. حساس‌یگانه، یحیی و تقی نتایج ملک‌شاه، غلامحسین، (۱۳۸۵). "رابطه گزارش کنترل‌های داخلی با تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان"، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۱۴، صص ۱-۴۴
۴. رضایی، مهرداد (۱۳۸۸). بررسی تحلیلی میزان اتکای حساب‌برسان مستقل به کنترل‌های داخلی شرکت‌های مورد رسیدگی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۵. زارعی، حسین (۱۳۸۵) "بررسی توصیفی - تحلیلی نقاط ضعف کنترل‌های داخلی شرکت‌ها"، مجله حسابداری، شماره ۱۴۷، صص ۱-۴.
۶. سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، دستورالعمل کنترل‌های داخلی.
۷. شعری، صابر و آذین‌فر، کاوه (۱۳۸۶) "سیستم‌های اطلاعاتی حسابداری و کنترل‌های داخلی"، نشریه حسابداری، شماره ۱۸۴، صص ۱-۹.
۸. قدیمی، مهرداد، (۱۳۸۹)، بررسی استانداردهای حسابرسی تدوین شده توسط انجمن‌های حرفه‌ای معتبر و خارجی و نشریات داخلی در خصوص کنترل‌های داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.
۹. کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، استانداردهای حسابرسی (۱۳۸۹)، چاپ دهم، تهران، سازمان حسابرسی.
۱۰. مهام، کیهان (۱۳۸۱). حسابرسی مستقل و کنترل‌های داخلی، مجله حسابداری، شماره ۱۴۷.
۱۱. نعمت‌پژوه، ابراهیم (۱۳۸۱-۱۳۸۲). نارسایی‌ها و موانع استقرار کنترل‌های داخلی، مجله حسابداری، شماره ۱۵۱-۱۵۲.
۱۲. ودیعی، محمدحسین؛ کوچکی، سیدمجید، (۱۳۸۷). ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حساب‌برسان مستقل و تاثیر آن بر فرایند حسابرسی، مجله توسعه و سرمایه، شماره ۲.
13. Balsam. Steven, Wei Jiang, Bo Lu ,(2012), Equity Incentives and Internal Control Weaknesses November 15, NO 48.,PP.1-34.
14. Doyle, J., Ge, W., & McVay, S ,(2007), Determinants of Weaknesses in Internal Control over Financial Reporting. Journal of Accounting and Economics, NO 44,PP.193-223.
15. Hammersley. Jacqueline S , Linda A. Myers, Catherine Shakespeare ,(2008), Market Reactions to the Disclosure of Internal Control Weaknesses and to the Characteristics of those Weaknesses under Section 302 of the Sarbanes Oxley Act of 2002, Review of Accounting Studies.PP.1-42.

16. Hoitash, U., Hoitash, R., & Johnstone, K. (2011), "Internal Control Material Weaknesses and CFO Compensation", Working paper. Madison: University of Wisconsin, NO 57, PP.1-31.
17. Yan Zhang, Jian Zhou, and Nan Zhou, (2006), "Audit Committee Quality, Auditor Independence, and Internal Control Weaknesses". NO 39, PP.2-29.
18. Yazawa, Kenichi (2010), "Why Don't Japanese Companies Disclose Internal Control Weakness? : Evidence from J-SOX Mandated Audits". Aoyama Gakuin University, NO 32, PP.2-11.