

بررسی، شناسایی و رتبه‌بندی موانع ارزیابی کنترل داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل با استفاده از روش AHP

ناصرقلی مسعود هزارجریبی

گروه مدیریت، واحد علی‌آبادکتول، دانشگاه آزاد اسلامی، علی‌آبادکتول، ایران

چکیده - این پژوهش به بررسی موانع ارزیابی کنترل حسابرسان داخلی مستقل شاغل در موسسات حسابرسی (مدیران و مدیران ارشد) و نیز اعضای هیات مدیره، مدیران و معاونان مالی صاحبکاران پرداخته است. عوامل مورد بررسی شامل متغیرهای خاص صاحبکار، متغیرهای خاص حسابرس و متغیرهای خاص کار حسابرسی می‌باشند. مطالعه مبتنی بر نظرسنجی از حسابرسان مستقل شاغل در موسسات حسابرسی و مدیران اجرایی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که در هیچ‌یک از حوزه‌های خاص صاحبکار، خاص حسابرس و خاص کار حسابرسی بین نظر حسابرسان مستقل و مدیران مالی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

کلمات کلیدی: حسابرسی مستقل صورت‌های مالی، متغیرهای خاص صاحبکار، متغیرهای خاص حسابرس، متغیرهای خاص کار حسابرسی

مقدمه

رشد کمی و پیچیدگی روزافزون فعالیت‌های اقتصادی در دهه‌های گذشته، موجب شده است که اطلاعات مالی در ارزیابی افراد و واحدهای اقتصادی نقش به‌سزایی داشته باشد؛ به‌طوری‌که وجود اطلاعات مالی درخور اتکا، شرط لازم برای بقای جامعه امروزی است. سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت و دیگران برای تصمیم‌گیری‌های منطقی و معقول به اطلاعاتی اتکا می‌کنند که به‌وسیله دیگران تهیه شده است. در بسیاری از موارد، هدف‌های تهیه‌کنندگان این اطلاعات با هدف‌های استفاده‌کنندگان از آنها مغایر است؛ پس نیاز به وجود حسابرسان مستقل نیز در چنین استدلالی نهفته است (سجادی و اوستا، ۱۳۸۴).

وجود برخی شرایط در محیط فرایند گزارشگری، امکان ارزیابی مستقیم کیفیت اطلاعات به‌وسیله استفاده‌کنندگان را بسیار مشکل می‌کند. تقاضا برای حسابرسی در فرایند گزارشگری که تحت شرایط تضاد

منافع، پیامدهای اقتصادی با اهمیت، پیچیدگی فعالیت‌های اقتصادی و نبود دسترسی مستقیم انجام می‌شود، توجیه‌پذیر است. تضاد منافع بین دو گروه تهیه‌کننده و استفاده‌کننده اطلاعات، مهم‌ترین توجیه برای نیاز به حسابداری است. در صورت نبود تضاد منافع (چه واقعی و چه متصور) بین این دو گروه، نیاز به خدمات حسابداری به‌طور محسوسی کاهش می‌یافت. وجود تضاد منافع، انجام خدمات حسابداری به‌وسیله فردی مستقل از هر دو گروه را اجباری می‌کند (نوروش و رمضانی، ۱۳۸۹).

در دنیای پرقاب‌ت امروز، در همه جا بحث کاهش هزینه و افزایش بازده مطرح است. این در حالی است که رقابت در حرفه حسابداری نیز در پهنه جهان و به‌خصوص در کشورهای پیشرفته به‌طور محسوسی تشدید شده است. این موضوع موجب شده که حساب‌رسان کوشش کنند تا بر کارایی روش‌های خود بیفزایند. بدین ترتیب، حسابداری مبتنی بر ریسک در سال‌های اخیر، پیشرو در این موضوع بوده است. ارزیابی ریسک‌های حسابداری از سوی حساب‌رسان ممکن است به‌طور مستقیم بر اثربخشی و کارایی حسابداری تأثیر گذارد. فرایند ارزیابی این ریسک به‌عنوان چارچوب محوری، کیفیت حسابداری و اثربخشی کل حسابداری را ارتقا می‌دهد و به تغییری ضروری در عملیات حسابداری می‌انجامد. یافته‌های تحقیق‌های پیشین نشان می‌دهد که ارزیابی ریسک بر ماهیت، زمان‌بندی و محتوای رویه‌های حسابداری تأثیر می‌گذارد. در مرحله اصلی برنامه‌ریزی حسابداری، ارزیابی نامناسب ریسک حسابداری ممکن است به توزیع نادرست و ناکارآمد منابع یا نتایج غیراثربخش حسابداری منجر شود. بنابراین، ارزیابی ریسک حسابداری وظیفه‌ای کلیدی و مهم است (خانمحمدی و همکاران، ۱۳۸۸).

اطلاعات صورت‌های مالی، زمانی برای استفاده‌کنندگان مفید و مؤثر است که از ویژگی‌های کیفی لازم برخوردار باشد. از ویژگی‌های کیفی اطلاعات مالی، قابلیت اتکای آن است. اطلاعات مالی هنگامی قابل اتکاست که آثار مالی معاملات و دیگر رویدادهای مالی به‌گونه‌ای بی‌طرفانه اندازه‌گیری شده و نتایج اندازه‌گیری‌ها معتبر و قابل تأیید مجدد باشد. استفاده‌کنندگان صورت‌های مالی زمانی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس‌شده در صورت‌های مالی اتکا کنند که شخصی مستقل، دارای صلاحیت و بی‌طرف نسبت به میزان اعتبار این اطلاعات، نظر حرفه‌ای ارائه کرده باشد. در سیستم‌های اجتماعی-اقتصادی کنونی، وظیفه اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی به حساب‌رسان مستقل واگذار شده است. ایفای این مسئولیت خطیر متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است و باید در قالب اصول و ضوابط حرفه‌ای خاص و مدونی انجام شود. این اصول و ضوابط در حرفه حسابداری که هدف اصلی آن اعتباردهی است، دستورالعمل حسابداری خوانده می‌شود (حاجیها، ۱۳۸۹).

ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابداری مستقل براساس هدف‌هایی مانند تشخیص حسابداری پذیری صورت‌های مالی تدوین طرح کلی حسابداری برآورد اولیه خطر کنترل و تعیین خطر عدم کشف برنامه‌ریزی شده انجام می‌شود. شناخت کنترل‌های داخلی در حسابداری مستقل امری ضروری است. این شناخت برای شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه بررسی عوامل موثر بر خطر وقوع تحریف‌های با اهمیت و طراحی آزمون-های محتوا مورد استفاده قرار می‌گیرد. هدف نهایی حسابداری صورت‌های مالی کاهش خطر حسابداری به سطح پایین قابل قبول برای اظهارنظر نسبت به صورت‌های مالی است. به دلیل وجود روابط متقابل بین اجزای خطر حسابداری ارزیابی کنترل‌های داخلی الزامی است. اگر کنترل‌های داخلی موثر وجود نداشته باشد یا به نحو اثربخشی اجرا نشود انجام حسابداری مستقل پرهزینه و دشوار می‌شود و پیامدهایی نیز برای گزارش حسابرس مستقل در پی خواهد داشت. با این حال به‌طورعام سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی به خوبی مورد شناخت ثبت و ارزیابی موسسات حسابداری قرار نمی‌گیرد. در استانداردهای حسابداری حسابرس باید از کنترل‌های داخلی مرتبط با حسابداری صورت‌های مالی شناخت کسب کند. حسابرس از شناخت کنترل‌های داخلی برای شناسایی انواع تحریف‌های بالقوه ارزیابی عوامل موثر بر خطرهای تحریف با اهمیت و طراحی ماهیت زمان‌بندی اجرا و میزان روش‌های حسابداری لازم استفاده می‌کند و اطلاعات موجود گویای ناکافی بودن تلاش‌های حسابرسان برای برآوردن اهداف این استانداردها و رعایت الزامات آنها است. این امر می‌تواند کیفیت حسابداری صورت‌های مالی در ایران را تا حدود زیادی زیر سوال ببرد از این‌رو انجام تحقیق البته با رویکرد حرفه‌ای با توجه به مفاد استانداردهای حسابداری از اهمیت زیادی برخوردار است. بنابراین مساله اصلی تحقیق این است که عوامل موثر بر موانع ارزیابی کنترل داخلی در حسابداری مستقل کدام هستند؟ چه روشی برای اولویت‌بندی (وزن‌دهی) این عوامل با استفاده از تکنیک‌های کمی تصمیم‌گیری چند معیاره از جمله روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) مناسب است؟

پیشینه نظری پژوهش

حسابداری داخلی

ساویر و وینتن^۱ (۱۹۹۶) به چهار منفعتی اشاره نمودند که از جانب حسابرسان داخلی عاید مدیران می‌شود:

- آنان مبانی لازم برای اجرای عملیات و قضاوت را در دسترس مدیران قرار می‌دهند.
- از طریق گزارش نقاط ضعف کنترل داخلی و پیشنهاد برای بهبود آن، به مدیران کمک می‌کنند.

^۱ Savier & winten

- در مورد راه حل مشکلات واحد تجاری به مدیران و هیئت مدیره‌ها، مشاوره می‌دهند.
 - برای تمام سطوح مدیریت اطلاعات به موقع، قابل اعتماد و مفید تهیه می‌کنند.
 بررسی انجام شده توسط موسسه حاکمیت شرکتی مالزی، موسسه حسابرسان داخلی مالزی و ارنست و یانگ^۱ نشان داد که حسابرسی داخلی برای درک و فهم فرآیندهای تجاری شرکت‌ها ایجاد شده است و حسابرسان داخلی به‌عنوان مشاور مدیریت برای کاهش خطرهای فعالیت می‌کنند. همچنین آنان به اداره موثرتر و کارآتر شرکت کمک می‌کنند. داشتن استقلال سازمانی کافی و بی‌طرفی باعث می‌شود که خدمات حسابرسی داخلی به بهترین شکل ارائه شود (فادزیل و همکاران، ۲۰۰۵).
 در استاندارد ۳۰۰ انجمن حسابرسان داخلی، طبقه‌بندی حوزه کاری حسابرسی داخلی این چنین بیان شده است:

- اعتبار و درستی اطلاعات (استاندارد ۳۱۰)؛
- پذیرش و رعایت خط‌مشی‌ها، طرح‌ها، رویه‌ها، قوانین و مقررات (استاندارد ۳۲۰)؛
- حفاظت از دارایی‌ها (استاندارد ۳۳۰)؛
- استفاده اقتصادی و کارآمد از ثروت (استاندارد ۳۴۰)؛ و
- اجرای اهداف با استفاده از بودجه‌های مقرر برای عملیات و برنامه‌ها (استاندارد ۳۵۰).

فرآیند تحلیل سلسله مراتبی (AHP)

در علم تصمیم‌گیری که در آن انتخاب یک راهکار از بین راهکارهای موجود و یا اولویت‌بندی راهکارها مطرح است، چند سالی است که روش‌های تصمیم‌گیری با شاخص‌های چندگانه «MADM» جای خود را باز کرده‌اند. از این میان روش تحلیل سلسله مراتبی (AHP) بیش از سایر روش‌ها در علم مدیریت مورد استفاده قرار گرفته است. فرایند تحلیل سلسله مراتبی یکی از معروف‌ترین فنون تصمیم‌گیری چندمنظوره است که اولین بار توسط توماس ال. ساعتی عراقی الاصل در دهه ۱۹۷۰ ابداع گردید. فرایند تحلیل سلسله مراتبی منعکس‌کننده رفتار طبیعی و تفکر انسانی است. این تکنیک، مسائل پیچیده را براساس آثار متقابل آنها مورد بررسی قرار می‌دهد و آنها را به شکلی ساده تبدیل کرده به حل آن می‌پردازد. فرایند تحلیل سلسله مراتبی در هنگامی که عمل تصمیم‌گیری با چند گزینه رقیب و معیار تصمیم‌گیری روبروست می‌تواند استفاده گردد. معیارهای

¹ Ernest & Yang

مطرح شده می‌تواند کمی و کیفی باشند. اساس این روش تصمیم‌گیری بر مقایسات زوجی نهفته است. تصمیم‌گیرنده با فراهم آوردن درخت سلسله‌مراتبی تصمیم‌آغاز می‌کند. درخت سلسله‌مراتب تصمیم، عوامل مورد مقایسه و گزینه‌های رقیب مورد ارزیابی در تصمیم را نشان می‌دهد. سپس یک‌سری مقایسات زوجی انجام می‌گیرد. این مقایسات وزن هر یک از فاکتورها را در راستای گزینه‌های رقیب مورد ارزیابی در تصمیم را نشان می‌دهد. در نهایت منطق فرآیند تحلیل سلسله‌مراتبی به گونه‌ای ماتریس‌های حاصل از مقایسات زوجی را با یکدیگر تلفیق می‌سازد که تصمیم‌بینه حاصل آید.

پیشینه تجربی پژوهش

چندین تحقیق، اتکای حساب‌برسان مستقل بر کار حساب‌برسان داخلی را بررسی کرده‌اند. در ایران در رابطه با موانع کنترل حساب‌رسی داخلی مقالات آنچنانی صورت نگرفته است اما در عوض تحقیقات قابل توجهی در کشورهای مثل آمریکا، انگلستان، استرالیا، فرانسه، نیوزلند، فنلاند، کانادا، ژاپن، هند، بنگلادش، تایوان، سنگاپور، امارات و کویت انجام شده است. اکثر این تحقیقات، یک هدف اصلی را دنبال می‌کنند و آن تشخیص عوامل موثر بر حق‌الزحمه حساب‌رسی است که به دلیل گستردگی و تعداد بسیار زیاد این تحقیقات، تشابه روش آماری (عمده آنها از روش آماری رگرسیون استفاده کرده‌اند). از جمله می‌توان در ایالات متحده به (سایمونیک، ۱۹۸۴- فرانسس و سایمون، ۱۹۸۷- پالمروس، ۱۹۹۶- گیست، ۱۹۹۲- رانی و سایرین، ۲۰۰۷- انانث و سایرین، ۲۰۰۲- فرد و دیوش، ۲۰۰۸- رامگوپال و سایرین، ۲۰۰۸- رانی و سایرین، ۲۰۰۸) در انگلستان (تیلور و بیکر، ۱۹۸۱- تافلر و رامالینگام، ۱۹۸۲- چان و سایرین، ۱۹۹۳- پانگ و ویتینگتون، ۱۹۹۴- برین و سایرین، ۱۹۹۴- مارک و میشل، ۲۰۰۷- نوئل، ۲۰۰۸- ملت و سایرین، ۲۰۰۷) در استرالیا (فرانسس، ۱۹۸۴- فرانسس و استاک، ۱۹۸۶- جاب و سایرین، ۱۹۹۶- کراسول و فرانسس، ۱۹۹۹) در نیوزلند (فیرث، ۱۹۸۵- جانستون و سایرین، ۱۹۹۵- دان مور و شاو، ۲۰۰۶) در فنلاند (نیمی، ۲۰۰۴) در فرانسه (ناتالی و الاین، ۲۰۰۷) در کانادا (چونگ و لیندسای، ۱۹۸۸- اندرسون و زقال، ۱۹۹۴) در ژاپن (تیلور، ۱۹۹۷) در تایوان (چونگ و سایرین، ۲۰۰۸) در سنگاپور (لو و سایرین، ۱۹۹۰) در هنگ‌کنگ (دوفوند و سایرین، ۲۰۰۰) در هند (سایمون و سایرین، ۱۹۸۶) در پاکستان (سایمون و تیلور، ۱۹۹۷) در بنگلادش (کریم و مویزر، ۱۹۹۶) و در کویت (مشاری، ۲۰۰۸) اشاره کرد.

ریشه و اساس همه این تحقیقات، مطالعه سایمونیک (۱۹۸۰) می‌باشد که در قالب رساله دکتری خود در ایالات متحده (دانشگاه شیکاگو، ۱۹۷۹) انجام داده است. به‌طور کلی، این تحقیقات را می‌توان به چهار دسته تقسیم کرد:

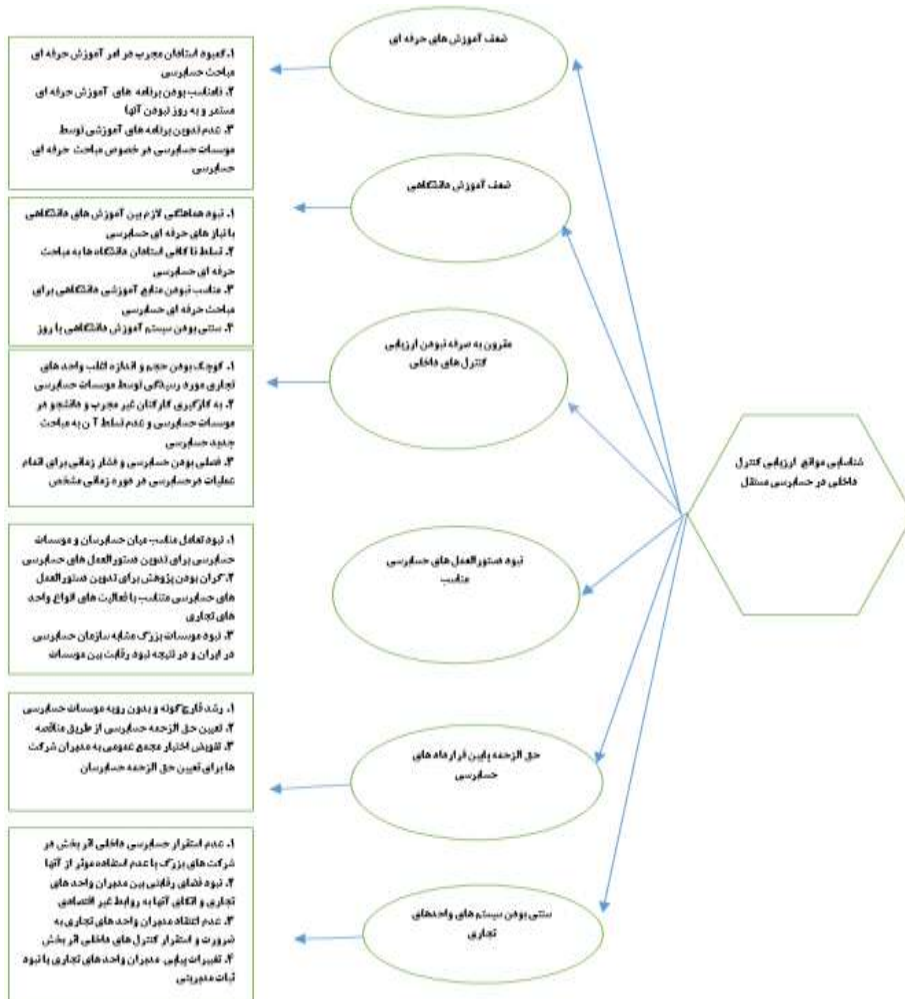
- ۱- تحقیقاتی که به‌صورت کلی عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابداری را جستجو کرده‌اند.
 - ۲- تحقیقاتی که نقش شهرت و قدمت موسسه حسابداری و تخصص آن در صنعت مربوط را بررسی کرده‌اند.
 - ۳- تحقیقاتی که به ریسک حسابداری یا عوامل مرتبط با آن پرداخته‌اند.
 - ۴- تحقیقاتی که بر سایر عوامل از جمله کیفیت حسابداری، ارتباط بین خدمات حسابداری و غیر حسابداری و ... متمرکز شده‌اند (نیکبخت و تنانی، ۱۳۸۹).
- کریشنامورتی (۲۰۰۲) در مطالعه‌ی خود به این نتیجه رسید که رابطه‌ی معناداری بین عوامل صلاحیت حرفه‌ای، بی‌طرفی، کیفیت کار انجام‌شده و ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل وجود دارد.
- کارسلو و تر^۱ (۲۰۱۰) به بررسی ساختار کمیته حسابداری و اثر آن بر گزارش حسابداری پرداخته‌اند. یافته‌های این تحقیق گویای این مسئله است که نوع ساختار اثری بر گزارش حسابداری ندارد، ولی این ترکیب در فرایند کار حسابداری تأثیرگذار است.
- پاترسون و همکاران^۲ (۲۰۱۲) به بررسی نقش صورت‌های مالی دستکاری‌شده بر گزارش حسابداری پرداخته‌اند. نتایج نشان می‌دهد تقلب و دستکاری‌های اعمال‌شده از سوی مدیریت بر صورت‌های مالی، تأثیر مستقیمی بر گزارش حسابداری دارد.

¹ Carcello & Terry

² Paterson et al.

مدل مفهومی پژوهش

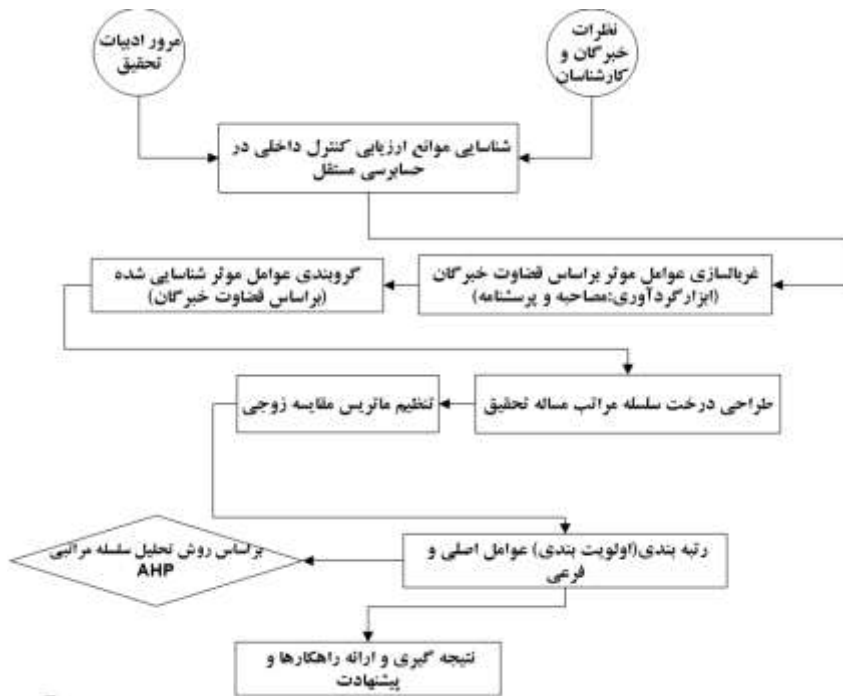
بعد از بررسی مبانی نظری و پیشینه تجربی پژوهش، براساس الگوهای متفاوت به کار رفته در تحقیقات داخلی و خارجی به مدل مفهومی شکل رسیدیم.



شکل ۱. مدل مفهومی تحقیق (منبع: محققین تحقیق)

روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر هدف، یک تحقیق توصیفی-پیمایشی و از نظر نتیجه، یک تحقیق کاربردی می‌باشد که بر پایه مفاهیم مدل‌های تحقیق در عملیات است. رویکرد مورد استفاده در این تحقیق برای رتبه‌بندی (اولویت-بندی) موانع ارزیابی کنترل داخلی در حسابرسی مستقل مبتنی بر مفاهیم تکنیک تحلیل سلسله مراتبی (AHP) می‌باشد. چارچوب پیشنهادی شامل مراحل زیر است که این مراحل در نمودار زیر مشخص شده است:



نمودار ۱- متدولوژی و گام‌های اجرایی این تحقیق

از آنجائی که تجزیه و تحلیل داده‌های پژوهش حاضر بر پایه مدل‌های تصمیم‌گیری چند معیاره می‌باشد و این روش‌ها بر پایه استدلال ریاضی است. در این مطالعه موانع ارزیابی کنترل داخلی در حسابرسی مستقل بر اساس روش‌های تصمیم‌گیری گروهی مانند دلفی، طوفان مغزی که آشنایی کامل با حوزه حسابداری و حسابرسی دارند به دست می‌آید. سپس این عوامل جمع‌آوری شده به کمک پرسشنامه مخصوص AHP در قالب ماتریس‌های تصمیم‌گیری به صورت زوجی با تلفیق نظرات افراد مذکور با استفاده از میانگین هندسی

محاسبه می‌شود برای وزن گزینه‌ها و عوامل نسبت به هم سنجیده می‌شود. سپس با ضرب کردن ماتریس به دست آمده در وزن گزینه‌ها نسبت به عوامل مختلف به صورت سلسله مراتبی اولویت هر گزینه براساس وزن بیشتر مشخص می‌شود. لازم به ذکر است تجزیه و تحلیل داده‌ها به کمک نرم‌افزارهای Expert Choice Team و Excel قابل انجام می‌باشد.

از ۲۵ پرسشنامه، پاسخ ۲۱ پرسشنامه در موقع تعیین شده دریافت شد. در نهایت پس از بررسی مشخص شد همه عوامل پیش گفته مورد تایید قرار گرفته و ۱ سوال باز نیز غالباً توسط افراد پاسخ داده نشد لذا همان عوامل شناسایی شده قبلی همراه با دسته‌بندی صورت گرفته بین جامعه آماری توزیع شد. برای اندازه‌گیری میزان پایایی پرسشنامه، به‌طور اتفاقی ۱۵ عدد از پرسشنامه‌ها جهت سنجش اعتبار و پایایی آن به روش تصویف اعتبار آزمون سنجیده شد که میزان اعتبار ۰/۸۵ محاسبه گردید. سپس با استفاده از نرم‌افزار spss و آزمون آلفای کرونباخ پایایی بخش‌های مختلف پرسشنامه مورد سنجش قرار گرفت که نمره آلفا کرونباخ بدین صورت به دست آمد.

جدول ۱. جزئیات پرسشنامه

پایایی	متغیرهای مکنون
۰/۸۹	صاحب کار
۰/۷۵	حسابرس
۰/۶۸	کار حسابرسی

یافته‌های پژوهش

تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها فرایندی است که طی آن داده‌هایی که از طریق به‌کارگیری ابزار جمع‌آوری اطلاعات حاصل شده‌اند (طی یک سیستم جمع‌آوری دارای اعتبار و روایی) کدبندی، تلخیص و توصیف و در نهایت پردازش می‌شوند. در این فرایند، داده‌ها با به‌کارگیری روش‌های آماری هم از لحاظ مفهومی و هم از جنبه تجربی پالایش می‌شوند. بدیهی است توجه به ابعاد مفهومی فرضیه پژوهشی نقش مهمی در نیل به این مقصود دارد. در این قسمت، تحلیل استنباطی فرضیه اصلی تحقیق ارائه می‌گردد.

سؤال اصلی تحقیق: مهمترین موانع ارزیابی کنترل داخلی در حسابرسی مستقل براساس ادبیات تحقیق و استفاده از نظرات خبرگان در جامعه آماری مورد مطالعه کدامند؟

جدول ۲. توصیفی - استنباطی مربوط به این سؤال

طیف	مقدار مشاهده شده	میزان مورد انتظار	تفاوت	درجه آزادی	میزان خی دو	سطح معنی داری
خیلی کم	-	-	-	۳	۲۸,۲۴	۰,۰۰۰
کم	-	-	-			
متوسط	۱	۶,۷	-۳,۷			
زیاد	۱۱	۶,۷	۶,۶			
خیلی زیاد	۸	۶,۷	۶,۶			
جمع	۲۰	۲۰	-			

نظر حسابرسان مستقل با نظر مدیران اجرایی در خصوص عوامل موثر بر ارزیابی حسابرسی تفاوت معنی - داری با هم ندارد. با توجه به اینکه میزان اطلاعات از کمی نمودن پرسش‌ها در مقیاس طیف لیکرت حاصل شده است، لذا میزان امتیازات مقدراری بین ۱ تا ۵ می‌باشد، بنابراین با آزمون فرض تساوی میانگین نمونه‌ها می - توان ابعاد فرضیه را روشن نمود. در تحلیل آماری این قسمت، با ارائه فرضیه آماری در خصوص تنظیم فرض H_1 و H_0 توضیحات لازم ارائه می‌گردد. در جدول شماره ۲ آماره‌های توصیفی در خصوص متغیر فرضیه مزبور ارائه شده است.

جدول ۳. آماره‌های توصیفی در خصوص متغیرهای فرضیه اصلی

انحراف معیار	میانگین	N	
۰,۲۲۴۳	۳,۰۱۴۸	۱۳	بررسی کلی عوامل از منظر مدیران اجرایی
۰,۳۹۱۲	۳,۴۲۰۹	۷	بررسی کلی عوامل موثر از منظر حسابرسان مستقل

برای بررسی میانگین پاسخ‌ها به عوامل موثر بر ارزیابی کنترل حسابرسی از منظر دو گروه، از آزمون t دو نمونه مستقل بهره برده‌ایم که نتایج خلاصه آن در جدول شماره ۴ منعکس شده است:
جدول ۴. خلاصه نتایج تحلیل آماره آزمون t برای فرضیه اصلی در سطح ۹۵٪ اطمینان

سطح معنی داری	t استاندارد	t	
۰,۰۰	۱,۹۶	۰,۰۰۷۳۹۵	بررسی تفاوت کلی عوامل کنترل حسابرسی داخلی

فرض آماری مورد بررسی این متغیر به صورت زیر می‌باشد:

$$H_0 : M1=M2$$

H_0 : میانگین متغیر دو نمونه با هم برابر است

$$H_1 : M1 \neq M2$$

H_1 : میانگین متغیر دو نمونه با هم برابر نیست

مقدار آماره آزمون t برابر ۰,۰۰۷۴ است لذا در سطح اطمینان ۹۵٪ فرض H_0 تایید می‌شود. تایید این فرض نشان‌گر آن است که میانگین متغیرها در جامعه هدف نیز با هم تفاوت معنی‌داری ندارند. بنابراین برابری و یکسان بودن عوامل موثر بر کنترل حسابداری از نظر حساب‌برسان مستقل و مدیران اجرایی در سطح اطمینان ۹۵٪ تایید می‌گردد.

جدول ۵. توصیفی - استنباطی مربوط به این سؤال

مقدار مشاهده شده	میزان مورد انتظار	تفاوت	درجه آزادی	میزان خی دو	سطح معنی داری
خیلی کم	-	-	۲	۱۶,۹۲	۰,۰۰۰
کم	۵,۰۰	-۴,۲			
متوسط	۵,۰۰	-۱,۹			
زیاد	۵,۰۰	۵,۰۰			
خیلی زیاد	۵,۰۰	۵,۰۰			
جمع	۲۰	-			

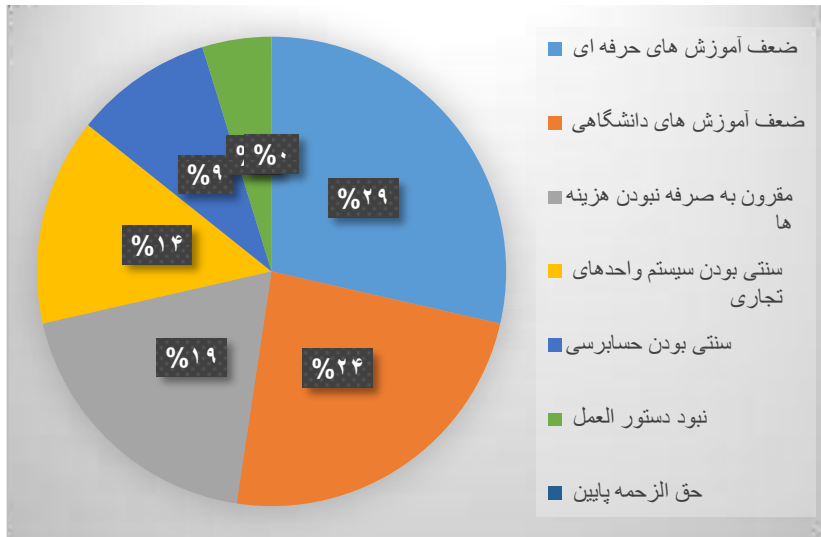
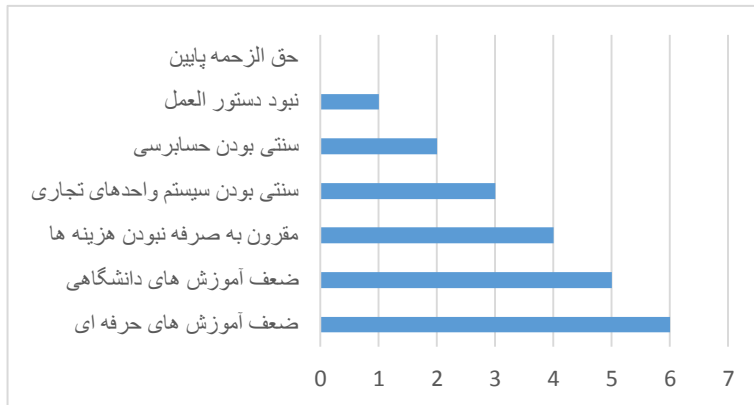
جدول ۶. خلاصه نتایج تحلیل آماره آزمون t برای سئوالات فرعی در سطح ۹۵٪ اطمینان

نام متغیر	آماره t استاندارد	آماره t حاصله	تایید یا رد فرضیه
متغیرهای خاص صاحبکار	۱,۹۶	۰,۰۸۰۲۵۵	تایید
متغیرهای خاص حساب‌برسان	۱,۹۶	۰,۱۸۹۷۲۹	تایید
متغیرهای خاص کار حسابداری	۱,۹۶	۰,۰۸۷۹۸۹	تایید

به‌طور خلاصه می‌توان گفت که نظر حساب‌برسان مستقل با نظر مدیران اجرایی درخصوص عوامل موثر کنترل حسابداری صورت‌های مالی در سطح ۹۵٪ اطمینان (چه به صورت تجمیعی و چه به صورت تفکیکی) با هم اختلاف معنی‌داری ندارد و بنابراین همگی درخصوص عوامل موثر اشاره شده در پرسشنامه، متفق‌القول هستند.

تحلیل نموداری Expert Choice Team پرسشنامه‌ها

از نظر اکثر پاسخ‌دهندگان به این پرسشنامه‌ها موانع موثر بر ارزیابی کنترل حسابرسان داخلی طبق نمودار زیر می‌باشد.



نمودار ۱. بررسی موانع کنترل داخلی با استفاده از نرم‌افزار Expert choise

نتیجه‌گیری و پیشنهادها

به‌طور خلاصه می‌توان گفت که نظر حسابرسان مستقل با نظر مدیران اجرایی در خصوص عوامل موثر کنترل حسابرسی صورت‌های مالی در سطح ۹۵٪ اطمینان (چه به صورت تجمیعی و چه به صورت تفکیکی) با هم اختلاف معنی‌داری ندارد و بنابراین همگی در خصوص عوامل موثر اشاره شده در پرسشنامه، متفق‌القول هستند لذا می‌توان براساس میانگین درجه اهمیت پاسخ‌های گروه‌های مورد آزمون، به نتیجه‌گیری پرداخت. نتایج حاصل از پژوهش نشان می‌دهد:

- ۱- نظر حسابرسان مستقل با نظر مدیران اجرایی در خصوص عوامل موثر کنترل حسابرسی داخلی تفاوت معنی‌داری با هم ندارد.
- ۲- بین نظر حسابرسان مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص صاحبکار، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.
- ۳- بین نظر حسابرسان مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص حسابرس، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.
- ۴- بین نظر حسابرسان مستقل و نظر مدیران اجرایی در خصوص متغیرهای خاص کار حسابرسی، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

با توجه به نتایجی که از تحقیق به‌دست آمده، پیشنهادهای زیر ارائه می‌شود:

۱- از آن‌جا که نتایج سؤال اصلی تحقیق نشان می‌دهد متغیرهای خاص کار حسابرسی، مانند ضعف آموزش‌های حرفه‌ای، به میزان زیاد مانع ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی مستقل شده است. ضعف آموزش‌های دانشگاهی در جایگاه دوم و مقرون به صرفه نبودن هزینه‌های کنترل داخلی در جایگاه سوم موانع ارزیابی کنترل داخلی قرار دارد. لذا پیشنهاد می‌شود در خصوص دوره‌های علمی حسابرسی سخت‌گیری‌های بیشتری صورت پذیرد.

۲- نتایج سؤال دوم تحقیق نشان می‌دهد که متغیرهای خاص حسابرس از عوامل اساسی موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی است. موسسات حسابرسی جوان ممکن است با انجام سریع کار حسابرسی، حق‌الزحمه خود را کاهش دهند ولی قدمت و تجربه ضرورتی انکارناپذیر برای کاری است که سراسر نیازمند قضاوت است. تجربه موجب ممارست در مسایل مربوط به دانش موضوعات گوناگون مرتبط، رفتار و منش حرفه‌ای و آموزه‌های بسیار دیگر می‌شود. پیشنهاد می‌شود (از طریق رتبه‌بندی و ...) شرایطی فراهم شود تا موسسات حسابرسی

دارای قدمت و حسن شهرت بالاتر، عهده‌دار انجام کارهایی شوند که از نظر اقتصادی حساسیت بیشتری دارند و طیف وسیع‌تری از جامعه را دربر می‌گیرند.

همچنین با توجه به این که استفاده‌کنندگان گزارش‌های مالی برای تصمیم‌گیری‌های خود چاره‌ای جز اتکا به گزارش حساب‌رسان ندارند، باید این اطمینان خاطر را داشته باشند که حساب‌رسان در موقعیت‌های زیادی که منافع شخصی او در مقابل منافع عمومی قرار می‌گیرد، به دلیل درست‌کاری و به‌کارگیری ترکیب مناسب نیروی انسانی، نظر درست و منطقی ابراز می‌کند. بنابراین پیشنهاد می‌شود در این زمینه به آیین‌نامه سقف مجاز توجه شده و در انجام کارهای حساب‌رسانی اجرا گردد.

۳- یافته‌های جانبی تحقیق نشان می‌دهد که وجود کارهای وابسته مثل حساب‌رسانی عملیاتی به تبع داشتن کار حساب‌رسانی مالی، عامل مهم دیگری است که به دلیل نقض استقلال حساب‌رسان، اثر نامطلوبی بر حق‌الزحمه حساب‌رسان می‌گذارد. لازم است کارهای تحقیقی زیادی برای شناسایی ابعاد مختلف استقلال انجام شود. تعداد موسسات زیاد در مقایسه با حجم بازار حساب‌رسانی، موجب شده طرف عرضه در این بازار توانایی بسیار زیادی بیابد و قطعا این یکی از عواملی است که استقلال حساب‌رسان را تهدید می‌کند. پیشنهاد می‌شود زمینه‌هایی فراهم شود که به جای افزایش تعداد موسسات، حسابداران رسمی در موسسات موجود سازمان‌دهی شوند تا موسسات توان‌تر شوند و با همین توانایی استقلال آنان ارتقا یابد. آیین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران نقض استقلال را تحصیل بیش از ۲۵ درصد درآمد از صاحبکار برای مدتی بیش از دو سال شناخته است. به نظر می‌رسد این حکم به هیچ روی تامین‌کننده حداقل استقلال لازم نیست و باید مورد تجدیدنظر قرار گیرد.

۴- با توجه به اینکه براساس یافته‌های فرضیه اصلی این تحقیق، جامعه آماری مورد بررسی، بر عوامل مشترک اشاره شده در سه دسته خاص صاحبکار، خاص حساب‌رسان و خاص کار حساب‌رسانی به‌عنوان عوامل موثر بر حق‌الزحمه حساب‌رسانی توافق دارد و به دلیل تاثیر حق‌الزحمه بر کیفیت کار حساب‌رسانی، لازم است ضمن توجه به این عوامل برای انجام با کیفیت کار توسط حساب‌رسان فعلی، در انتخاب، آموزش و تربیت حساب‌رسان آینده، عوامل یاد شده مورد توجه و دقت کافی قرار گیرد.

همچنین جامع حسابداران رسمی ایران به‌عنوان جامعه حرفه‌ای ناظر بر کار حساب‌رسان و نیز سایر مقامات تصمیم‌گیر در حوزه حساب‌رسانی با استفاده از نتایج این تحقیق می‌توانند با تاکید و توجه بیشتر به عوامل اشاره شده در این تحقیق به‌عنوان موانع موثر بر کنترل داخلی، به بالا بردن سطح کیفی کار حساب‌رسان و در نتیجه سطح کیفی حساب‌رسانی در کشور کمک کند.

این تحقیق می‌تواند به درک ما از بازار در خصوص عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی کمک می‌کند. با این وجود، تحقیقات بیشتری می‌تواند در بین صنایع مختلف بورس یا در شرکت‌های غیربورسی انجام گیرد. همچنین می‌توان سایر حوزه‌های خدماتی حسابرسان از جمله خدمات مالی، اصلاح حساب، حسابرسی مالیاتی و ... را نیز مورد بررسی قرار داد.

منابع

- تنانی، محسن و نیکبخت، محمدرضا. (۱۳۸۹). آزمون عوامل موثر بر حق‌الزحمه حسابرسی صورت‌های مالی. پژوهش‌های حسابداری مالی. تابستان ۱۳۸۹. سال دوم، شماره دوم، شماره پیاپی (۴). صص ۱۱۱ تا ۱۳۲
- حساس‌یگانه، یحیی و علوی طبری، حسین. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده بر روی حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل. فصلنامه مطالعات حسابداری. سال اول. شماره ۴. صص ۷۲ تا ۹۶.
- خدادادی، ولی و حاجی‌زاده، سعید. (۱۳۹۰). تئوری نمایندگی و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل: آزمون فرضیه جریان‌های نقد آزاد. پژوهش‌های تجربی حسابداری مالی. سال اول. شماره دوم. صص ۹۲-۷۶.
- دلاور، علی. (۱۳۸۰). روش تحقیق در روان‌شناسی و علوم تربیتی. تهران: انتشارات رشد.
- رجبی، روح‌الله و محمدی خشویی، حمزه. (۱۳۸۷). هزینه‌های نمایندگی و قیمت‌گذاری خدمات حسابرسی مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۱۵. شماره ۵۳. پاییز ۱۳۸۷. صص ۳۵ تا ۵۲.
- رجبی، روح‌الله. (۱۳۸۳). عوامل موثر بر قدرت حرفه‌ای حسابرسی مستقل، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی، دانشکده مدیریت و حسابداری.
- سازمان حسابرسی. (۱۳۸۸). اصول حسابرسی، جلد اول. ترجمه ارباب سلیمانی و نفری. چاپ بیست و ششم.
- موسوی، سیدعلیرضا و داروغه حضرتی، فاطمه. (۱۳۹۰). بررسی رابطه بین جریان نقد آزاد و حق‌الزحمه حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مالی. سال سوم. شماره ۱۰. صص ۱۷۳-۱۴۱

- Anderson, T. and D, Zeghal . (1994). "The pricing of audit services: further evidence from the Canadian market". Accounting & Business Research. Vol. 24 No. 95, pp 195 -207.
- Chan, P., M, Ezzamel and D, G, william . (1993). "Determinants of audit fees for quoted UK companies". Journal of Business Finance & Accounting. Vol. 20 No.6, pp. 765-86.
- Chung, D. and W, Lindsay . (1988). "The pricing of audit services: the Canadian perspective". Cotemporary Accounting Research. Vol. 5 No.3, pp. 19-46.
- Chung, T & T, Sheng and Z, Yuan . (2008). "Auditing pricing decision: the role of institutional investor". The Business Review, Cambridge. Vol 10. No 1. pp 75 – 81.
- Craswell, A. and J, Francis . (1999). "Pricing initial audit engagement: a test of competing theories". The Accounting Review, Vol. 74 No.2, pp. 201-16.
- DeFond, M., J, Francis and T, Wong. (2000). "Audit industry specialization and market segmentation by big 6 and non-big 6 accounting firms". Auditing, A Journal of Practice and Theory, Vol. 19 No.1, pp. 49-66.
- Dunmore, P & Y, Shao. (2006). "Audit and Non-audit fees: Newzealand evidence". Pacific Accounting Review. Vol 18, no 2. pp 32 -46.
- Francis, J. and D, Simon . (1987). "A test of audit pricing in the small-client segment of the US market". The Accounting Review, Vol. 62 No.1, pp. 145-57.
- Gist, W. (1992). "Explaining variability in external audit fees". Accounting & Business Research, Vol. 23 No. 89, pp. 74-79.
- Jensen, M & W, Meckling .(1976). "Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure". Journal of Financial Economics. VOL 3.no4. oct. pp 305-360.
- Johnston, E., K, Walker and E, Westergaard . (1995). "Supplier concentration and pricing of audit services in New Zealand". Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 14 No.2, pp.74-89
- Karim, A. and P, Moizer . (1996). "Determinants of audit fees in Bangladesh". International journal of Accounting, Vol. 31 No.4, pp. 497-509.
- Lam, K.C. (1998). Risk Adjusted Audit Pricing: Theory and Empirical Evidence. Ph.D thesis. University of Toronto. Pp 5.
- Mark, A& J, Micheal . (2007). "The effect of corporate status on external audit fees: evidence from the UK". Journal of Business Finance & Accounting. Vol 34(1)8(2). Pp 169 – 201.
- Noel, S. (2008). "The impact of directors' and officers' insurance on audit pricing : Evidence from UK companies". Accounting Forum. Pp 1-16.
- Palmrose, Z. (1996). "Audit fees and auditor size: further evidence". Journal of Accounting Research, Vol. 24 No.1, pp. 97-110.

- Pong, C. and G, Whittington . (1994). “The determinants of audit fees: some empirical models”. Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 21 No.8, pp. 1071-95.
- Rani, H & M, Ariel and A, Charles .(2007). “Auditors Fees and audit quality”. Managerial Auditing Journal. Vol 22. No 8. pp 761 – 786.
- Simunic, D. (1984). “Auditing, consulting, and auditor independence”. Journal of Accounting Research, Vol. 22 No.2, pp. 679-702.
- Taylor, M. (1997). “The market for audit services in Japan”. Pacific Accounting Review, Vol. 9 No.2, pp. 59-74.
- Taylor, M. and R, Baker . (1981). “An analysis of external audit fees”. Accounting & Business Research, Vol. 12, pp. 55-60.