

بناام خدا



ءاناشگاه علامه طباطبایی

ءانشكده مءیریت و حسابءاری

پایان نامه کارشناسی ارشد حسابءاری

عنوان

تأثیر وجود حسابرسی داخلی بر برنامه ریزی حسابرسی مستقل

پژوهش و نگارش

شیوا حبیب زاده

استاد راهنما : جناب آقای ءکتر محسن سهرابی

استاد مشاور: جناب آقای ءکتر یحیی حساس یگانه

استاد ءاور : ءکتر صابر شعری

بهار ۱۳۸۹

فصل اول: کلیات تحقیق

صفحه	فهرست مطالب
۲	مقدمه
۵	بیان مسئله
۹	اهمیت و ضرورت تحقیق
۱۱	اهداف تحقیق
۱۲	فرضیه‌های تحقیق
۱۲	قلمرو تحقیق
۱۳	روش تحقیق
۱۳	محدودیت‌های تحقیق
۱۴	تعریف عملیاتی
۱۵	ساختار تحقیق

۱-۱- مقدمه

وجود اطلاعات مالی قابل اتکا، لازمه بقای جامعه امروزی می‌باشد. فرد سرمایه‌گذار که تصمیم به خرید یا فروش سهام می‌گیرد، بانکی که در مورد تایید یک تقاضای وام تصمیم می‌گیرد و دولت برای وصول درآمد مالیات متکی بر اظهارنامه‌های مالیاتی، همگی به اطلاعاتی اتکا می‌کنند که توسط دیگران تهیه شده است. در بسیاری از این موارد، هدف‌های تهیه‌کنندگان این اطلاعات، با هدف‌های استفاده‌کنندگان مغایر است و نیاز به وجود حسابرسان مستقل را ضروری می‌نماید. عبارتی افرادی در طول حسابرسی صورت‌های مالی شواهدی را گردآوری می‌کنند تا بتوانند نسبت به منطبق بودن یا نبودن صورت‌های مالی با معیارهای مناسب، معمولاً اصول پذیرفته شده حسابداری، اظهارنظر نمایند. برای چنین اظهارنظری باید شواهدی گردآوری شود که برای محدود کردن احتمال خطر حسابرسی در یک سطح مناسب و تامین مبنایی برای اظهارنظر درباره صورت‌های مالی کافی باشد. بنابراین حسابرسان می‌بایستی به بررسی و ارزیابی عملیات، فعالیت‌ها و سایر

موارد مورد نیاز در واحد تجاری اقدام نمایند. سپس براساس این بررسی‌ها و شواهد لازم، نظر حرفه‌ای خود را در این مورد که آیا صورت‌های مالی تصویری مطلوب از وضعیت مالی شرکت و فعالیت‌های آن در طول دوره مورد رسیدگی ارایه می‌کند یا نه ابراز نمایند.

توسعه کشور در گرو ایجاد بنگاه‌های اقتصادی بزرگی است که نیازمند منابع مالی و سرمایه بالایی می‌باشد که تامین آن از توان یک یا چند سرمایه‌گذار خارج است. این امر ضرورت به وجود آوردن شرکت‌هایی را ایجاد می‌کند که منابع مالی آنها توسط سهامدارانی که مسئولیت آنها محدود به مبلغ سرمایه‌گذاری شده باشد، تامین گردد.

گزارشگری مالی در بنگاه‌های اقتصادی، بازتاب نیازهای اطلاعاتی و انتظارات گروه‌های گوناگون استفاده‌کننده از صورت‌های مالی مانند سرمایه‌گذاران، اعتباردهندگان، دولت، مدیران و ... است که برای اتخاذ تصمیم‌های درست، بهینه و به موقع به اطلاعات مزبور نیاز دارند.

سرمایه‌گذارانی که پس‌اندازهای خود را از طریق خرید اوراق بهادار از جمله سهام در اختیار بنگاه‌های اقتصادی قرار می‌دهند، برای اطمینان نسبی از حفظ مبلغ سرمایه‌گذاری شده و کسب بازده مناسبی از سرمایه‌گذاری انجام شده به گزارش‌های مالی مزبور اتکا می‌کنند. دولت برای وصول درآمد به اظهارنامه‌های مالیاتی مبتنی بر اطلاعات مندرج در گزارش‌های مالی بنگاه‌های اقتصادی متکی است. موسسات اعتباری در جهت اعطای اعتبار به بنگاه‌های اقتصادی، با بررسی صورت‌های مالی اتخاذ تصمیم می‌نمایند. بالاخره اینکه مدیران بنگاه‌های اقتصادی با توجه به سطح مسئولیت‌شان، با استفاده از گزارش‌های مالی در جهت برنامه‌ریزی، نظارت، پاسخگویی و تصمیم‌گیری اقدام می‌نمایند. استفاده‌کنندگان از گزارش‌های مالی هنگامی می‌توانند به اطلاعات مالی منعکس شده در گزارش‌های مزبور اتکا کنند که این گزارش‌ها حاوی اطلاعات شفاف و قابل اتکا باشد.

تئوری کارگزاری^۱ دیدگاهی نظری در مورد بنگاه‌های اقتصادی ارایه می‌کند که براساس آن تقاضا برای نظارت پیامد طبیعی عملیات کاراست. ادبیات موجود نشان می‌دهد که حسابرسی مکانیزمی کارا برای فراهم کردن بخشی از این نظارت است. برای تامین نظارت بر قابل اتکا بودن این اطلاعات دو نوع خدمات حسابرسی شکل گرفته است :

۱- حسابرسی مستقل صورت‌های مالی (برون‌سازمانی) که توسط حسابرسان حرفه‌ای برون‌سازمانی عرضه شده و به وسیله حسابرسان مستقل انجام می‌شود.

۲- حسابرسی داخلی، که توسط بنگاه اقتصادی عرضه شده و به وسیله حسابرسان داخلی اجرا می‌گردد.

استفاده از منابع صاحبکاران (از قبیل خدمات حسابرسان داخلی) به حسابرسان مستقل اجازه می‌دهد که تا بتوانند کارشان را در قسمت‌هایی از صورت‌های مالی که از ریسک بالاتری برخوردار است متمرکز نمایند.

حسابرسان داخلی عنصر اصلی سیستم کنترل‌های داخلی بنگاه محسوب می‌شوند. آنها به بررسی رعایت خط‌مشی‌ها و رویه‌های بنگاه از جمله رویه‌های حسابداری مالی می‌پردازند. وسعت آزمون‌های حسابرسی برون‌سازمانی برای جمع آوری شواهد کافی که براساس استانداردهای حسابرسی تعیین می‌شود با میزان اتکا بر دامنه کنترل داخلی نسبت عکس دارد. بنگاه‌های اقتصادی نیز این رابطه را می‌شناسند و مطابق آن عمل می‌کنند. اغلب دلیل گسترش بخش حسابرسی داخلی بنگاه‌ها، کاهش مخارج برون‌سازمانی و یا جلوگیری از افزایش این مخارج و همچنین سرعت بخشی به فعالیت حسابرس مستقل است. (حساس یگانه، ۱۳۸۲)

^۱ Agency Theory

۱-۲- بیان مسئله

وجود برخی شرایط در محیط فرایند گزارشگری، امکان ارزیابی مستقیم کیفیت اطلاعات به وسیله استفاده‌کننده را بسیار مشکل می‌سازد. وجود این شرایط، ارزیابی غیر مستقیم کیفیت اطلاعات را امری بسیار ضروری می‌سازد. این شرایط که وجود آنها توجیه‌کننده نیاز برای حسابرسی به وسیله حسابرسان مستقل و ارائه شهادت خواهد بود به شرح زیر است:

- تضاد منافع^۲
- پیامدهای^۳ اقتصادی با اهمیت
- پیچیدگی^۴
- عدم دسترسی مستقیم^۵

تضاد منافع

وقتی استفاده‌کنندگان اطلاعات تصور می‌کنند بین آنها و تهیه‌کننده اطلاعات تضاد منافع بالفعل و بالقوه وجود دارد، احتمال تحریف (عمدی یا سهوی) اطلاعات دریافت شده برایشان مطرح می‌شود. از این رو کیفیت اطلاعات دریافت شده مظنون تلقی می‌شود و انجام حسابرسی توسط شخصی مستقل را لازم می‌شمارند. در شرایطی بسیار استثنایی این حسابرسی می‌تواند راساً توسط استفاده‌کننده اطلاعات انجام شود.

² Conflict Of Interest

³ Consequence

⁴ Complexity

⁵ Remoteness

پیامدهای اقتصادی با اهمیت

منظور از فرایند گزارشگری هدفمند، مساعدت به استفاده‌کننده اطلاعات در امر تصمیم‌گیری اقتصادی است. سودار بودن، گمراه‌کنندگی، نامربوط بودن یا ناقص بودن اطلاعات می‌تواند منجر به تصمیم غلط شود و به تصمیم‌گیرنده زیان وارد کند. در شرایطی که این تصمیم، پیامدهای مهم اقتصادی داشته باشند، تصمیم‌گیرنده اهمیت بیشتری برای کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت شده قائل می‌شود. کسب اطمینان از کیفیت اطلاعات دریافت شده از طریق حسابرسی میسر است.

پیچیدگی

هرچه موضوعات اقتصادی و فرایند تبدیل آنها به اطلاعات پیچیده‌تر می‌شود، استفاده‌کننده اطلاعات با مشکلات بیشتری در رابطه با تشخیص کیفیت اطلاعات روبرو می‌گردد. همچنین پیچیدگی موضوع و یا سیستم پردازش اطلاعاتی، امکان بروز اشتباهات را به وجود می‌آورد. در این مواقع حسابرسی می‌تواند وسیله‌ای برای حصول اطمینان از کیفیت اطلاعات گزارش شده به استفاده‌کننده آن اطلاعات باشد.

عدم دسترسی مستقیم

حتی اگر استفاده‌کننده اطلاعات حسابداری خود قادر به ارزیابی اطلاعات دریافت شده و تشخیص کیفیت آن باشد و در ضمن به این کار تمایل هم داشته باشد، امکان انجام این امر به دلایل متفاوتی غیر ممکن است. این دلایل متفاوت تحت عنوان عدم دسترسی مستقیم شناخته می‌شود. دورافتادگی استفاده‌کننده از تهیه‌کننده اطلاعات ممکن است به علت جدایی فیزیکی یا ناشی از موانع حقوقی و مقررات سازمانی باشد. این عدم دسترسی مستقیم به مدارک و منابع اطلاعاتی را جهت ارزیابی کیفیت آنها از طریق آزمون مستقیم غیر ممکن می‌سازد و در شرایطی که ارزیابی مستقیم توسط استفاده‌کننده غیر ممکن و یا غیر عملی باشد، وی

باید یا به کیفیت اطلاعات اعتماد کند و یا آنکه از افراد مستقل در ارزیابی اطلاعات دریافتی استفاده و به قضاوت آنان اتکا کند.

وجود روابط فی‌مابین و تأثیر متقابل چهار عامل توجیه‌کننده تقاضا برای حسابرسی بر یکدیگر، نیاز به یک قضاوت آگاهانه و مستقل را جهت ارزیابی کیفیت اطلاعات، هر چه مهم‌تر نشان می‌دهد. این نیاز توسط حسابرسان مستقل برطرف می‌شود.

حسابرسی صورت‌های مالی سالیانه بنگاه‌های اقتصادی که توسط حسابرسان مستقل انجام می‌شود، نوعی معامله برون سازمانی بنگاه به شمار می‌رود. در عملیات بنگاه اقتصادی، اطلاعات مالی تفصیلی ایجاد می‌شود. الزام به گزارش این اطلاعات به وجود آورنده نظارت و فراهم‌کننده اطلاعات سرمایه‌گذاری برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان است. ضرورت ارایه صورتهای مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل، ارایه اطلاعات مالی جانبدارانه را محدود می‌کند.

در دهه‌های اخیر تحولات در تکنیک‌های حسابرسی بیش از پیش بر اتکا به سیستم کنترل‌های داخلی (از جمله حسابرس داخلی به عنوان عنصری از سیستم کنترل داخلی) تأکید دارد. اینگونه تحولات بهبودهایی در توان حسابرس جهت انجام حسابرسی‌های مؤثرتر واحدهای تجاری پدید آورده است. از آنجا که حسابرسی واحدهای تجاری بزرگتر مستلزم تفکر حرفه‌ای در مورد حسابرسی است، استانداردهای حسابرسی نیز بعنوان یک پیش فرض وجود یک سیستم کنترل داخلی را به مثابه مبنایی جهت انجام حسابرسی پذیرفته اند.

حسابرسی مبتنی بر سیستم برای اولین بار در آمریکا شروع گردید و چارچوب اولیه آن مبتنی بر پیشنهادهایی بود که کمیسیون اوراق بهادار آمریکا در سال ۱۹۴۰ پس از افشای تقلب در شرکتهایی ارایه کرد. در سال ۱۳۷۲ نیز در ایران از طریق انتشار دو جلد نشریه بنام "دستورالعمل حسابرسی" توسط سازمان حسابرسی، حسابرسی مبتنی بر کنترل‌های داخلی در ایران رسماً رواج پیدا کرد. که نتیجه کار طراحی روش حسابرسی مبتنی بر سیستم بود که در مقایسه با روش‌های قبلی هم مؤثرتر و هم کارآمدتر بود و موضوع

محوری آن این می‌باشد که هرگاه کنترل‌های داخلی واحد مورد رسیدگی قوی باشد برای رسیدن به سطح اطمینان مورد لزوم تلاش حسابرسی کمتری لازم است. یعنی در صورتیکه کنترل‌های داخلی قوی باشد می‌توان از حجم آزمونهای محتوی کاست (جهانگشای رضایی، ۱۳۷۵).

بخش ۶۱ استاندارد حسابرسی ایران، در مورد اتکای حسابرس مستقل بر کار واحد حسابرس داخلی رهنمودهایی ارائه می‌کند. در این استاندارد بیان می‌شود که گرچه حسابرس مستقل به تنهایی مسئول ارائه نظر درباره صورت‌های مالی و تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی است، اما بخش‌های معینی از کار واحد حسابرسی داخلی می‌تواند مورد استفاده حسابرس مستقل نیز قرار گیرد. حسابرس مستقل باید فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی و اثر آن را بر روش‌های حسابرسی مستقل، ارزیابی کند. از آنجا که برخی از ابزارهای دستیابی به هدفهای مورد نظر حسابرس مستقل و حسابرس داخلی یکسان است، پاره‌ای از کارهای واحد حسابرسی داخلی می‌تواند در تعیین نوع و ماهیت، زمان‌بندی اجرا و حدود روش‌های حسابرسی حسابرس مستقل مفید واقع شود. وجود یک واحد حسابرسی داخلی موثر معمولاً سبب تعدیل نوع و ماهیت و زمان‌بندی اجرای روش‌های حسابرسی و کاهش حدود روش‌های مورد اجرای حسابرس مستقل می‌شود، اما هرگز نمی‌تواند به طور کامل جایگزین آنها شود.

در استانداردهای جدید به وظایف حرفه‌ای حسابرسان داخلی تأکید زیادی شده است و آن را خدمتی دارای ارزش افزوده^۶ برای شرکت می‌دانند. (هاس نه^۷، ۲۰۰۴)

در حالی که حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل نقش‌ها و وظایف متفاوتی را بر عهده دارند اما بسیاری از نهادهای حرفه‌ای طرفدار این دیدگاه هستند که هماهنگی و همکاری حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل منجر به حسابرسی کارا تر و اثربخش تر می‌شود. هماهنگی بیشتر اغلب منجر به شراکت حسابرس

^۶ value added

^۷ Hasnah

داخلی در حسابرسی مستقل می‌شود. به طور مثال انگل^۸ پیشنهاد می‌کند که مدیران حسابرسی داخلی به منظور حداکثر کردن اتکای حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی بعنوان راهی برای توسعه یک استراتژی مؤثر برای همکاری، باید با پشتکار^۹ با حسابرسان مستقل کار نمایند. (چریستوفر^{۱۰}، ۲۰۰۹)

لذا تحقیق حاضر به دنبال پاسخ به این پرسش‌ها است که:

- حسابرس مستقل تا چه حد بر کار واحد حسابرسی داخلی اتکا می‌کند؟
- آیا اتکا بر کار واحد حسابرسی داخلی منجر به کاهش حجم آزمون‌های محتوا، ساعات بودجه شده حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود؟
- آیا در صورتی که حسابرس داخلی از استقلال بیشتری برخوردار باشد اتکای حسابرس مستقل به آن منجر به کاهش بیشتر حجم آزمون‌های محتوا و ساعات بودجه شده حسابرسی مستقل می‌شود؟

۱-۳- اهمیت و ضرورت تحقیق

یکی از اهداف مهم گزارشگری صورت‌های مالی، برآوردن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان می‌باشد. از ویژگی‌های مهم اطلاعات، مربوط بودن و قابل اتکا بودن اطلاعات می‌باشد. استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی همواره مایلند بدانند که این ویژگی‌ها تا چه حد در صورت‌های مالی رعایت شده است. علاوه بر این آنها همیشه می‌خواهند در خصوص حفاظت از دارایی‌ها در مقابل سرقت و دزدی، قابل اعتماد نمودن داده‌های حسابداری، تشویق کارکنان به رعایت مقررات مصوب و غیره اطلاع داشته باشند. آنها می‌خواهند بدانند که مدیریت برای دستیابی به اهداف سازمانی چه تدابیری را اتخاذ کرده است. آیا مدیریت به استقرار یک سیستم کنترل داخلی مطلوب و مناسب توجه داشته است؟

⁸ Engle

⁹ aggressively

¹⁰ Christopher

در حالی که حسابرس داخلی و حسابرس مستقل دو وظیفه مشخص و متمایز دارند ولی در بعضی موارد رابطه مکمل و متمم دارند. هماهنگی فعالیت‌های حسابرس داخلی با فعالیت‌های حسابرس مستقل از دید هر دو طرف بسیار مهم است: از نقطه نظر حسابرس مستقل مهم است زیرا از نظر او احتمال افزایش اثربخشی و کارایی حسابرسی صورتهای مالی وجود دارد؛ این ارتباط برای حسابرس داخلی از این جهت اهمیت دارد که اطلاعات اضافی در مورد ارزیابی خطر کنترل کسب می‌کند. (جوسف^{۱۱}، ۲۰۰۶)

اهمیت ارتباط بین حسابرس داخلی و حسابرس مستقل در استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۶۱۰ نیز در قالب عباراتی مثل عبارات ذیل منعکس شده:

- نقش حسابرس داخلی توسط مدیریت تعیین می‌شود و اهدافش از حسابرس مستقلی که برای اظهار نظر در مورد صورتهای مالی منصوب شده، متفاوت است. اهداف وظایف حسابرس داخلی طبق نظر و الزامات مدیریت تغییر می‌کند در حالی که نگرانی اصلی حسابرس مستقل این است که آیا صورتهای مالی عاری از اشتباه است یا نه.
- حسابرس مستقل باید درک کافی از فعالیت‌های حسابرس داخلی برای شناسایی و ارزیابی خطرهای مهم و عمده نادرست بودن صورتهای مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابرسی آتی کسب نماید.
- رابطه با حسابرس داخلی زمانی بسیار مؤثر است که جلسات حسابرس مستقل با آن در فواصل زمانی مناسب و مقتضی در طول دوره حفظ شود.
- حسابرس مستقل باید به گزارش‌های حسابرس داخلی دسترسی داشته باشد و از هر موضوع مهمی که توجه حسابرس داخلی را جلب کرده که ممکن است روی کار حسابرس مستقل تأثیر بگذارد

¹¹ Joseph

مطلع شود. به طور مشابه، حسابرس مستقل باید حسابرس داخلی را از هر موضوع مهمی که ممکن است روی کار حسابرس داخلی اثر بگذارد مطلع نماید. (کالبرت^{۱۲}، ۲۰۰۲)

۴-۱- اهداف تحقیق

حسابرسی داخلی یکی از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می‌شود. ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستمهای حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است. هدف از انتخاب این موضوع نیز این می‌باشد که آیا اتکایی بر کار انجام شده توسط حسابرس داخلی انجام می‌شود و در صورت وجود، این اتکا تا چه حد موجب تقلیل آزمون‌های محتوی در طی رسیدگی‌ها می‌شود. یک شرکت برای انجام امور حسابرسی خود دو هزینه اساسی متحمل می‌شود. اولین هزینه با هزینه‌های استقرار حسابرسی داخلی در جهت ایفای نقش اثربخشی سیستم کنترل داخلی مرتبط می‌شود و دومین بخش هزینه‌های حسابرسی در یک شرکت در رابطه با هزینه‌های حسابرسی مستقل است. علیرغم تفاوت‌های موجود بین حسابرسی داخلی و مستقل به نظر می‌رسد که اگر عملیات حسابرسی‌های مزبور به گونه‌ای مناسب برنامه‌ریزی شود که مکمل یکدیگر باشند از تکرار کارهای مشابه جلوگیری می‌شود و ضمن دستیابی به هر یک از اهداف مورد نظر در حسابرسی داخلی و مستقل، جمع هزینه‌های حسابرسی یک شرکت به حداقل ممکن کاهش می‌یابد. لذا یکی از اهداف این تحقیق کمک به شرکتها برای کاهش هزینه‌های حسابرسی و در عین حال انجام حسابرسی کارا می‌باشد.

¹² Colbert

۱-۵- فرضیه های تحقیق

فرضیه‌های این تحقیق عبارتند از:

فرضیه یک: در صورت وجود حسابرس داخلی حجم آزمون‌های محتوا حسابرس مستقل کاهش می‌یابد.

فرضیه دو: در صورت وجود حسابرس داخلی ساعات بودجه شده حسابرسی مستقل کاهش می‌یابد.

فرضیه سه: در صورت وجود حسابرس داخلی حق الزحمه حسابرسی مستقل کاهش می‌یابد.

فرضیه چهار: اتکا به حسابرس داخلی در بنگاه‌هایی که حسابرس داخلی از استقلال بیشتری برخوردار

می‌باشد در مقایسه با سایر بنگاه‌ها، موجب کاهش بیشتر حجم آزمون‌های محتوا حسابرس مستقل می‌شود.

فرضیه پنجم: اتکا به حسابرس داخلی در بنگاه‌هایی که حسابرس داخلی از استقلال بیشتری برخوردار

می‌باشد در مقایسه با سایر بنگاه‌ها، موجب کاهش بیشتر ساعات بودجه شده حسابرسی مستقل می‌شود.

۱-۶- قلمرو تحقیق**۱-۶-۱- قلمرو موضوعی تحقیق**

از نظر تئوری این پژوهش مربوط به حوزه تحقیقات حسابرسی می‌باشد که درصدد بررسی تأثیر وجود

حسابرسی داخلی بر برنامه‌ریزی حسابرسی مستقل می‌باشد.

۱-۶-۲- قلمرو مکانی تحقیق

با توجه به روش اجرای تحقیق و گردآوری اطلاعات و نظر به اینکه برابر ضوابط پذیرش سازمان بورس

اوراق بهادار تهران، کلیه شرکت‌های متقاضی پذیرش در بورس می‌باید دارای صورتهای مالی حسابرسی شده

باشند، قلمرو مکانی تحقیق حاضر حسابداران رسمی این شرکت‌ها هستند.

۱-۷-۷- روش تحقیق

در این پژوهش، روش تحقیق به جهت آزمون فرضیه‌ها به صورت استقرایی و در حوزه تحقیقات اثباتی حسابداری و مبتنی بر اطلاعات واقعی کسب شده از حسابداران رسمی است.

۱-۷-۱- روش جمع‌آوری اطلاعات

تحقیق حاضر از لحاظ نحوه جمع‌آوری داده‌ها، پیمایشی بوده و رابطه بین متغیرهای مستقل و وابسته تحقیق از نوع رابطه علی می‌باشد. در خصوص زمینه‌های تئوریک و پرورش موضوع نیز از روش کتابخانه‌ای استفاده می‌شود. اطلاعات مورد نیاز از طریق توزیع پرسشنامه بین حسابرسان مستقل شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع‌آوری خواهد شد. در این پرسشنامه از حسابرسان مستقل خواسته می‌شود تا با فرض وجود حسابرس داخلی اقدام به تکمیل برنامه حسابرسی مستقل نمایند و به عبارتی تحقیق حاضر شبه آزمایشی می‌باشد.

۱-۷-۲- روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

جهت انجام تجزیه و تحلیل اطلاعات برای آزمون فرضیه‌های تحقیق از تجزیه و تحلیل آماری و آزمونهای آماری مربوطه استفاده می‌شود که در فصل سوم به تفصیل توضیح داده خواهد شد.

۱-۸- محدودیت‌های تحقیق

محدودیت اصلی تحقیق حاضر شامل محدودیت‌های استفاده از پرسشنامه بعنوان ابزار اندازه‌گیری است که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۱- احتمال عدم فهم و برداشت یکسان آزمودنی‌ها از سؤالات پرسشنامه

۲- پایین بودن درصد برگشت پرسشنامه

۳- پرسشنامه متکی به حافظه افراد است و فقط آنچه را که فرد گزارش می دهد می توان مورد بررسی قرار داد. در حالی که آنچه را که فرد انجام می دهد ممکن است متفاوت با مواردی باشد که ذکر می کند.

۱-۹- تعریف عملیاتی واژگان اختصاصی

- **حسابرسی داخلی:** فعالیت حسابرسی که درون سازمان توسط حسابرس داخلی انجام می گیرد.
- **حسابرس داخلی:** شخصی که به حرفه حسابرسی مشغول است و کارمند سازمان مورد حسابرسی می باشد.
- **حسابرس مستقل:** شخصی که به حرفه حسابرسی مشغول است و کارمند سازمان مورد حسابرسی نمی باشد.
- **استقلال حسابرس داخلی:** جایگاه سازمانی حسابرس داخلی در استقلال و بی طرفی وی مؤثر است. بهترین حالت آن است که واحد حسابرسی داخلی به بالاترین رده مدیریت واحد اقتصادی گزارش کند و هیچگونه مسئولیت اجرایی نداشته باشد. در این تحقیق فرض بر این است که اگر حسابرس داخلی به سطوح بالاتر از مدیر مالی شرکت گزارش نماید از استقلال بیشتری برخوردار است.
- **ساعات بودجه شده حسابرسی مستقل:** معمولاً در مرحله برنامه ریزی برای حسابرسی صورتهای مالی هر شرکت، مدیر حسابرسی برآوردی از مقدار ساعات لازم برای حسابرسی صورتهای مالی انجام می دهد که همان ساعات بودجه شده حسابرسی مستقل است.

- **آزمون‌های محتوا:** روش‌هایی هستند که برای اثبات مطلوبیت ارائه هر قلم بخصوص از اقلام صورت‌های مالی طراحی می‌شود مانند تاییدیه حساب‌های دریافتی و محاسبه.
- **حق‌الزحمه حسابرسی مستقل:** هزینه پرداختی توسط بنگاه اقتصادی جهت خدمات ارائه شده توسط حسابرس مستقل (حسابرسی صورتهای مالی)

۱-۱-۱- ساختار تحقیق

فصل اول از نظر گذشت، ساختار فصول باقیمانده تحقیق به شرح زیر می‌باشد. فصل دوم به بررسی مبانی نظری و مطالعات و تحقیقات انجام شده پیرامون تأثیر وجود حسابرسی داخلی بر تصمیمات حسابرسی مستقل اختصاص دارد. در فصل دوم ابتدا تعاریفی از حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل ارائه می‌شود. در ادامه فصل به بررسی انواع حسابرسی، روابط بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، شباهت‌ها و تفاوت‌های موجود بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل و نقش حسابرسی داخلی در فرایند حسابرسی صورتهای مالی خواهیم پرداخت. در ادامه فصل دوم تاریخچه مختصری از حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل بیان خواهد شد و درانتهای فصل سعی شده است با ارائه تحقیقات گذشته و دسته‌بندی کردن آنها، زمینه لازم جهت دستیابی به یک برداشت کلی جهت اجرایی شدن طرح تحقیق در دست اجرا فراهم گردد.

در فصل سوم روش اجرای تحقیق شامل فرضیه‌ها، جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و روش‌های آماری مورد استفاده برای آزمون فرضیه‌ها اشاره شده است.

در فصل چهارم اطلاعات تلخیص شده و تجزیه و تحلیل اطلاعات به همراه آزمون‌های آماری و نمودارهای آن ارائه گردیده است.

فصل پنجم این تحقیق به ارائه نتیجه و پیشنهادات و توصیه‌هایی برای تحقیقات آتی اختصاص دارد و در انتها منابع، مأخذ و پیوست‌های مورد استفاده منعکس شده است.

فصل دوم: ادبیات تحقیق

فهرست مطالب

صفحه

بخش اول : مبانی نظری

۱۷	مقدمه
۱۸	حسابرسی
۱۹	انواع حسابرسی
۲۳	حسابرسی داخلی
۲۶	کنترل داخلی
۳۷	اثر بخشی سیستم کنترل داخلی
۳۸	تلاش‌های انجام شده در زمینه کنترل داخلی
۴۶	تاریخچه حسابرسی
۴۸	سیر تکاملی حسابرسی داخلی
۵۴	نقش حسابرسی داخلی در انجام حسابرسی مستقل
۵۸	روابط بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل
	تفاوت‌های موجود بین حسابرسی داخلی و
۶۱	حسابرسی مستقل
۶۳	بخش دوم : پیشینه تحقیق

۲-۱- مقدمه

استفاده از حسابرسی داخلی توسط سازمان‌ها این امکان را ایجاد می‌کند که حسابرسان در فرایند حسابرسی مستقل صورت‌های مالی اساسی بتوانند در صورت لزوم و تمایل، به عملکرد حسابرسان داخلی اتکا نمایند. اتکا به عملکرد حسابرسان داخلی در نهایت منجر به محدود کردن دامنه حسابرسی مالی و آزمون‌های محتوا می‌گردد. محدود کردن آزمون محتوا منجر به کاهش هزینه حسابرسی مالی و صرفه‌جویی در زمان ارائه خدمات حسابرسی می‌گردد. دستیابی به دو هدف کاهش هزینه حسابرسی و صرفه‌جویی در زمان ارائه خدمات از دیرگاه مورد توجه حرفه حسابرسی مستقل و سازمان‌های مورد حسابرسی بوده است. اتکا به حسابرسان داخلی که بالفعل و بالقوه می‌تواند تحقق بخشیدن به این دو هدف را میسر سازد موضوع بیانیه‌ها و استانداردهای حسابرسی نیز می‌باشد که در ادامه به بررسی آنها خواهیم پرداخت.

این فصل به بررسی پیشینه تحقیقات انجام شده مرتبط با موضوع تحقیق اختصاص دارد. در این فصل سعی بر آن است که تصویر روشنی از حسابرسی مستقل، حسابرسی داخلی و ارتباط آنها با یکدیگر ارائه شود. لذا ابتدا تعاریفی از حسابرسی مستقل و انواع آن و حسابرسی داخلی ارائه می‌نماییم و از آنجایی که حسابرسی

داخلی یکی از اجزای اصلی کنترل داخلی سازمان می‌باشد، در ادامه به تعریف کنترل داخلی و اجزای تشکیل دهنده آن براساس استانداردها می‌پردازیم. سپس تاریخچه‌ای از حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی بیان می‌نماییم و در نهایت پیشینه تحقیقات انجام شده ارائه می‌شود.

۲-۲- حسابرسی

کمیته مسئول تدوین بیانیه‌های مفاهیم بنیادی حسابرسی^{۱۳}، حسابرسی را به شرح زیر تعریف کرده است:

" حسابرسی فرایندی است منظم و باقاعده^{۱۴} جهت جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد درباره ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی، به منظور تعیین درجه انطباق این ادعاها^{۱۵} با معیارهای از پیش تعیین شده و گزارش نتایج به افراد ذینفع".

این تعریف از حسابرسی جامع و بسیط است و ضمن انتقال پیام اصلی که حسابرسی فرایندی آزمونی است، به آن اندازه جامعیت دارد که دربرگیرنده انواع مختلف حسابرسی برای موضوعات متنوع باشد. جمع‌آوری و ارزیابی بی‌طرفانه شواهد، شالوده حسابرسی است. اگرچه نوع و ماهیت شواهد و معیارهای ارزیابی می‌تواند بین پروژه‌های مختلف حسابرسی متفاوت باشد، ولی تمام حسابرسی‌ها بر محور جمع‌آوری و ارزیابی شواهد متمرکز است. موضوع مورد رسیدگی از یک سری ادعاهای مربوط به فعالیت‌ها و وقایع اقتصادی تشکیل شده است. این ادعاها که به صراحت یا تلویحی اظهار می‌شود در چارچوب تعریف حسابداری قرار می‌گیرد و اطلاعات اقتصادی نامیده می‌شود.

ارزش افزوده حسابرسی متشکل از دو بعد است: بعد کنترلی و بعد اعتباربخشی. از دیدگاه کنترلی، به دو دلیل زیر، حسابرسی به عنوان عاملی مستقل بر کیفیت اطلاعات نظارت دارد:

¹³ Committee On Basic Auditing Concepts

¹⁴ Systematic

¹⁵ Assertion

- ۱- بررسی مستقل میزان تطابق اطلاعات حسابداری با معیارهای از قبل تعیین شده که این معیارها قاعداً باید منعکس کننده نیاز و خواست استفاده کنندگان اطلاعات باشد.
- ۲- ایجاد انگیزه برای تهیه کنندگان اطلاعات جهت تولید اطلاعات در چارچوب معیارهای از قبل تعیین شده، زیرا تهیه کننده می داند که مورد حسابرسی قرار خواهد گرفت.

از دیدگاه اعتباربخشی، حسابرسی بر اعتبار اطلاعات می افزاید، زیرا استفاده کنندگان می توانند مطمئن باشند که عوامل کنترلی پیش گفته بر فرایند گزارشگری حاکم و باعث بهبود کیفیت اطلاعات شده است. در نتیجه استفاده کنندگان، می توانند با ضریب اطمینان بیشتری از اطلاعات استفاده کنند. اعتماد استفاده کنندگان به کیفیت و استفاده آنان از اطلاعات حسابداری به شکوفایی کامل ارزش نهفته اطلاعات حسابداری منجر می شود. ارزش اطلاعات حسابداری تابع استفاده از اطلاعات است، نه تهیه و گزارش آن. به طور خلاصه حسابرسی مشکلات اعتباردهی ناشی از تضاد منافع را کاهش می دهد و از این رو به قابلیت اتکای آن می افزاید.

۲-۳- انواع حسابرسی

حسابرسی ها اغلب به سه گروه اصلی تقسیم می شود:

- حسابرسی صورت های مالی^{۱۶}

- حسابرسی رعایت^{۱۷}

- حسابرسی عملیاتی^{۱۸}

¹⁶ Audit Of Financial Statements

¹⁷ Compliance Audit

¹⁸ Operational Audit