

## بررسی رابطه‌ی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران

زهره حاجیها

دانشیار و عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شرق  
Drzhajiha@gmail.com

حسین حقیقی

کارشناس ارشد حسابداری - دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر قدس  
Hagh84@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۴/۱۲/۳ تاریخ پذیرش: ۹۵/۲/۱۶

### چکیده

امروزه نظر به تأثیر تغییرات و عوامل محیطی، افزایش اطلاع رسانی و استقبال بسیاری از سازمان‌ها در استفاده از خدمات حسابرسی داخلی به خصوص صلاحیت حرفه‌ای حسابرس داخلی در کنار گزارش‌های حسابداری مدیریت، شناسایی رابطه‌ی صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی و کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی استاندارد، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و ... بسیار ضرورت دارد.

این پژوهش در قلمرو مکانی ۵۷ شرکت تولیدی فعال در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۳ که دارای دایره فعال حسابرسی داخلی بودند انجام شده است. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه‌ی استاندارد بوده که با ضریب کرونباخ ۸۳/۱ درصد معنی‌دار می‌باشد. جامعه‌ی آماری متشکل از دو گروه مستقل حسابرسان داخلی و حسابداران مدیریت (۱۱۴ نفر) بوده است. تکنیک‌های آماری برای تایید فرضیه‌ها، آزمون میانگین تک متغیره، آزمون مقایسه‌ی میانگین دو جامعه، آزمون رتبه‌ای فریدمن، ضریب همبستگی پیرسن و رگرسیون خطی بوده است.

نتایج پژوهش نشان می‌دهد با اطمینان ۹۹ درصد کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت با صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی رابطه مستقیم و معنی‌داری دارد، به طوری که با یک واحد افزایش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی ۰/۵۱ واحد کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت افزایش خواهد داشت. همچنین بین نظرات حسابرس‌های داخلی و حسابداران مدیریت تفاوت معنی‌داری در کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت با صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی مشاهده نشده است و هر دو گروه بر اهمیت صلاحیت حرفه‌ای برای کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت تاکید داشتند.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی داخلی، صلاحیت حرفه‌ای، حسابداری مدیریت، کارآیی و بورس اوراق بهادار.

## ۱- مقدمه

امروزه نظر به تحولات اقتصادی و سیاسی و همچنین ساختار جدید سرمایه، گسترش بازارهای سرمایه و اندیشه‌ی جدایی مالکیت از مدیریت، نقش اجتماعی حسابداری فراتر از یک ابزار مدیریتی شده و به طبع آن حسابرسی نیز از اهمیتی قابل توجهی برخوردار شده است.

گسترش و پیچیدگی روز افزون سازمان‌ها، نیازهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت، انواع مخاطرات در زمینه‌های مختلف که برنامه‌های هدف‌گذاری شده را تهدید می‌کند، سبب شده است تا کنترل‌های مستقیم و انفرادی این گونه واحدها ناممکن شود و نیاز به استقرار سامانه‌ی اثربخش کنترل داخلی به عنوان جزئی جدایی ناپذیر از سامانه‌ی مدیریت کارآمد، همچون حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گیرد.

طبق استاندارد حسابداری شماره ۱ ایران مسئولیت تهیه و ارائه صورتهای مالی با هیأت‌مدیره یا سایر ارکان اداره‌کننده واحد تجاری است، حسابرسی داخلی دارای نقشی مهم و حیاتی در حاکمیت و عملیات سازمان است. زمانی که این واحد به صورت مؤثر فعالیت دارد و در خدمت عملیات و مدیریت سازمان است، می‌تواند کمک بزرگی به سازمان در دستیابی به هدفها باشد. از همین رو، سازمانهایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب‌وکار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند. بنابراین اقدامهای اصلاحی مناسب را به منظور بهبود مستمر محیط کسب‌وکار خود به کار می‌بندند. بنابراین استفاده از حسابرسی داخلی برای ارزیابی عملکرد و کنترل داخلی بسیار حایز اهمیت است.<sup>۱</sup> طبق تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا<sup>۲</sup> (۲۰۱۳) حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا اهداف خود را با اتخاذ رویکردی سامانه‌مند و منظم برای ارزش‌یابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی، و راهبری شرکتی ایفا کند.

از سویی حسابداری مدیریت تأمین اطلاعات مورد نیاز مدیریت را در تصمیم‌گیری، برنامه‌ریزی، رهبری و کنترل فعالیتها و همچنین امکان سنجش و ارزیابی عملکرد واحدهای زیر مجموعه، مدیران و سایر کارکنان را فراهم می‌نماید. بر اساس تعریف سازمان CIMA<sup>۳</sup> حسابداری مدیریت<sup>۴</sup> به مفهوم تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تحلیل، تفسیر و تبادل اطلاعاتی است که بتواند به مدیران در برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل سازمان یاری رسانده و به عبارتی از تصمیم

سازی<sup>۵</sup> مدیران سازمان پشتیبانی کند. حسابداری مدیریت همچنین در مسیر تداعی و نیل به هدف‌های سازمانی مانند سودآوری، کاهش قیمت تمام شده، تنوع محصول، کاهش ریسک، سرآمدی در بازار رقابت، کیفیت محصولات و افزایش کارآمدی مورد استفاده قرار می‌گیرد. بر اساس استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰ ایران استقرار سیستمهای حسابداری (از جمله حسابداری مدیریت) و کنترل داخلی مناسب یکی از مسئولیتهای مدیریت است که به نظارت و کنترل صحیح و مستمر نیاز دارد. مدیریت واحد مورد رسیدگی معمولاً وظیفه بررسی این سیستمها، نظارت و کنترل اجرای آنها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی را مشخصاً به عهده واحد حسابرسی داخلی می‌گذارد.

لذا با توجه به تأثیر تغییرات و عوامل محیطی و افزایش اطلاع‌رسانی و استقبال سازمان‌ها در استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در کنار گزارش‌های حسابداری مدیریت، شناسایی رابطه‌ی عملکرد حسابرسی داخلی و اهمیت آن بر کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت ضرورت دارد. صلاحیت حرفه‌ای<sup>۶</sup> به عنوان یکی از مشخصه‌های منحصر به فرد حسابرسی داخلی در مقایسه با سایر خصوصیات حسابرسان داخلی (تضاد منافع، استقلال و درستکاری و بی‌طرفی) بر کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت تأثیر بیشتری دارد. این موضوع بیش‌تر به مهارت و شایستگی و تبحر حرفه‌ای حسابرس داخلی برای ایفای مسؤولیتهای حرفه‌ای اشاره دارد و به همین دلیل این مشخصه از حسابرسی داخلی بر کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت انتخاب شده است.

این پژوهش با هدف بررسی رابطه‌ی صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی بر کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت (متغیر در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران (قلمرو مکانی) و در محدوده‌ی زمانی سال ۱۳۹۳ انجام شده است.

حسابرسی داخلی باید با هیات‌مدیره در ارتباط بوده و نحوه‌ی عملکرد سیستمها، قوانین و مقررات و بخشنامه‌های داخلی نظارت کرده و مدیریت را از کمیت و کیفیت فعالیت دوایر مطلع سازد. حسابداری مدیریت به عنوان راهنمای مدیریت وضعیت موجود و مقصد راه را به مدیریت ارشد به منظور بهبود تصمیمات و موارد مشابه اعلام می‌کند. گزارش‌های مربوط به هزینه‌های دوایر و اطلاعات مربوط در نحوه و چگونگی ترکیب تولید و خدمات، تنها بخش کوچکی از فعالیت‌های این حوزه است. اما مدیریت ارشد سازمان‌های تولیدی باید در استفاده‌ی بهینه از خدمات حسابداری مدیریت، نهایت بهره را ببرند. محاسبات مربوط به توان و ظرفیت واحدهای تولیدی در وهله‌ی نخست اهمیت قرار دارد.

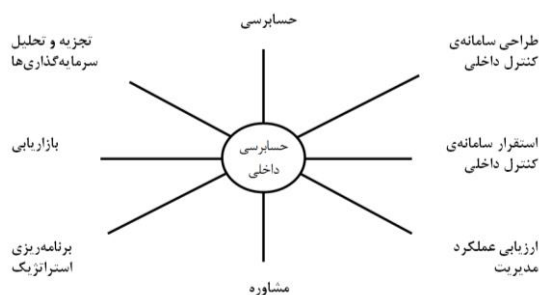
مسئولیت‌ها از طریق تجزیه و تحلیل هدف‌ها، ارزیابی و توصیه‌های مفید می‌باشد.

حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره‌ای<sup>۷</sup>، اطمینان‌آور<sup>۸</sup>، مستقل<sup>۹</sup> و بی‌طرفانه است که به منظور افزودن ارزش و بهسازی عملیات طراحی می‌شود. هدف آن کمک برای دستیابی به هدف‌ها از طریق ارزیابی و بهسازی کارآیی فرآیندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت با رویکردی منظم است. استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰ ایران دامنه و هدف‌های واحد حسابرسی داخلی را مطابق موارد زیر عنوان می‌نماید:

- ۱) بررسی سامانه‌های حسابداری و کنترل داخلی.
- ۲) رسیدگی به گزارش‌های مالی و عملیاتی.
- ۳) بررسی رعایت قوانین، مقررات و سایر الزام‌های برون‌سازمانی (استاندارد های شماره ۶۱۰ حسابرسی، ۱۳۸۹).

حسابداران حرفه ای نباید به دارا بودن تخصصها یا تجربیاتی تظاهر کنند که فاقد آنند.

لامبرت وهمکاران<sup>۱۰</sup>، در تحقیقی با عنوان "رابطه ی کاهش قابل توجه در مهلت ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت سود پائین" (۲۰۱۰) متوجه شدند که حسابرسی داخلی می‌تواند به مدیریت وحسابرسان مستقل در زمینه کنترل‌های سطح ماهیتی<sup>۱۱</sup> از راه مشاوره و خدمات اطمینان بخش یاری رساند. نمایه‌ی یک نشان دهنده‌ی نقش‌های حسابرسی داخلی است و هر چه حسابرس‌های داخلی مسؤلیت تصمیم‌گیری بیش‌تری را بر عهده بگیرند که خارج از وظیفه‌های آن‌ها باشد، استقلال و بی‌طرفی آن‌ها بیش‌تر خدشه‌دار می‌شود (ارباب سلیمانی و کمالی زارع، ۱۳۸۳).



نمایه ۱: نقش‌های مختلف حسابرسی داخلی

یکی از جنبه‌ی بسیار مهم حسابرسی داخلی صلاحیت حرفه ای است. صلاحیت حرفه ای یک نگرش فکری بدون سوگیری که به حسابرس‌های داخلی امکان می‌دهد فعالیت‌های خود را به شیوه‌ای انجام دهند که به نتیجه‌ی کارشان اعتقاد داشته باشند و هیچ مصالحه‌ای را بر سر کیفیت کار انجام

حسابداری مدیریت می‌تواند تجزیه و تحلیلی از روند انجام فعالیت‌ها و آرایه تصویری از فعالیت‌ها به مدیریت ارشد داشته باشد تا مدیریت زمان کافی برای تغییر مسیر یا اصلاح برنامه‌ها را قبل از پایان یافتن دوره مالی انجام داده و انحرافات پیش آمده به نحو قابل قبول تغییر کند و از ضرر و زیان سهامداران و ذینفعان جلوگیری شود (ارباب سلیمانی و کمالی زارع، ۱۳۸۳). لذا با توجه به تأثیر عوامل فوق بر گزارش‌های حسابداری مدیریت و تحولات چند سال اخیر در استقرار کنترل‌های داخلی و تأثیر چشم‌گیری که بر بخش حسابداری مدیریت سازمان‌ها گذاشته است، همچنین افزایش آگاهی و اطلاع‌رسانی و استقبال بنگاه‌های اقتصادی در استفاده از خدمات حسابرسی داخلی در کنار گزارشات حسابداری مدیریت در سال‌های اخیر، به نظر می‌رسد که تحقیق در این مورد ضرورت دارد.

وظایف عملیاتی حسابرسی داخلی به دلیل ویژگی‌های کاری با وظایف حسابداری مدیریت و اطلاعات آن دارای نقاط مشترک فراوانی است. بنابراین با رویکرد ارتباط متقابل حسابرسی داخلی با حسابداری مدیریت، هدف اصلی این پژوهش مطالعه ارتباط بین کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت (تجزیه و تحلیل بهای تمام شده و نقطه‌ی سر به سر، روش‌های برآورد اقلام بهای تمام شده و ...) با صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی می‌باشد و آیا کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی مؤثر است؟

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

گسترش و پیچیدگی سازمان‌ها، پیشرفت فن‌آوری، افزایش حجم معاملات، کمبود منابع و افزایش رقابت و وجود انواع خطرات سبب گردیده در عمل کنترل مستقیم و انفرادی این گونه واحدها توسط مدیریت غیر ممکن شود.

عدم کنترل مستقیم عملیات و دوری مدیریت ارشد از تمامی فعالیت‌ها باعث گردیده است تا مدیریت برای انجام وظیفه‌ی مباشرتی خود، به استقرار یک سیستم اثربخش کنترل داخلی به عنوان جزیی لاینفک از سامانه‌ی مدیریت روی آورد. در این راستا حسابرسی داخلی به عنوان بخش مهمی از سامانه‌ی کنترل مدیریت به عنوان یک ضرورت شناخته شده است. در واقع حسابرسی داخلی یک فعالیت و عمل ارزیابی مستقل است که به منظور بررسی و ارزیابی حسابداری مالی و سایر عملیات و فعالیت‌های آن برای آرایه‌ی خدمت به مدیریت انجام می‌شود. این کنترل مدیریتی با اندازه‌گیری و ارزیابی اثربخشی سایر کنترل‌های دیگر به وظایف خود عمل می‌کند. هدف کلی حسابرسی داخلی کمک به مدیریت برای انجام مؤثر

و کارآمد، هدایت مطلوب عملیات در راستای نیل به هدفها و برنامه‌ها امکان پذیر نیست (شباهنگ، ۱۳۸۱).

تعریف جامع از حسابداری مدیریت به دلیل تفاوتها و تداخل‌های حسابداری مالی و تنوع استفاده‌کننده‌های اطلاعات آن دشوار می‌نماید، با این حال کامل‌ترین تعریف در سال ۱۹۸۱ توسط انجمن حسابداری مدیریت وابسته به انجمن ملی حسابداری آمریکا ارائه شده است. حسابداری مدیریت فرآیند تشخیص، اندازه‌گیری، جمع‌آوری، تنظیم، تجزیه و تحلیل و ارائه‌ی اطلاعات مالی به مدیریت برای برنامه‌ریزی، ارزیابی و کنترل، حصول اطمینان از استفاده‌ی مطلوب از منابع و مسؤولیت‌خواهی نسبت به چگونگی استفاده از منابع تعریف شده است<sup>۱۲</sup> (فخاریان، ۱۳۸۲).

حسابداری مدیریت، اطلاعاتی که توسط حسابداری مالی و بهای تمام شده تهیه می‌شود را با کاربرد تکنیک‌های ویژه برای تصمیم‌گیری‌های مدیریت آماده می‌کند. در حسابداری مدیریت از مدل‌های اقتصادی، پژوهش عملیاتی (برنامه‌ریزی خطی)، آمار و ریاضیات استفاده می‌شود و بیش‌تر اطلاعات آن توسط سامانه‌های حسابداری مالی و بهای تمام شده تهیه می‌گردد. هدف‌های عمده‌ی حسابداری مدیریت از دیدگاه‌های مختلف استفاده‌کننده‌ها از اطلاعات آن شامل تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیریت در راستای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی، کمک به مدیریت در راهبری و کنترل فعالیت‌های عملیاتی، انگیزش مدیریت و کارکنان برای فعالیت در راستای هدف‌های سازمانی، سنجش و ارزیابی عملکرد کارکنان و مدیریت است.

### پیشینه پژوهش

مطابق مطالعه‌ها و بررسی‌های گسترده‌ای که انجام شد، پژوهشی جامع با موضوع رابطه‌ی عملکرد حسابرسی داخلی بر کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت یافت نشد، ولی پژوهش‌هایی که تا حد زیادی مرتبط با متغیرهای پژوهش (صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی و ابزارهای حسابداری مدیریت) در داخل و خارج کشور انجام شده به شرح زیر می‌باشد:

کا. کانتا، جورجیس ۱۳ و فیلوس، جان ۱۴ (۲۰۱۲) از دانشکده مدیریت دولتی دانشگاه آتن یونان در پژوهشی مشترک با عنوان " پیاده سازی حسابرسی داخلی در یونان " به بررسی نقش استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی و منشور اخلاقی آن در توسعه حرفه حسابرسی داخلی پرداخته است. این مقاله با آخرین تحولات در مورد مسائل مربوط به حسابرسی داخلی در یونان به روز شده است. نتیجه‌های پژوهش نشان می‌دهد استفاده از اصول استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی می‌تواند ابزاری برای بهبود فضای

ندهند. بی‌طرفی، حسابرسی‌های داخلی را ملزم می‌کند قضاوت خود را درباره‌ی موضوع‌های حسابرسی تابع دیگران قرار ندهند. طبق بخش الف آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی کل کشور با موضوع احکام قابل اجرا در مورد کلیه حسابداران حرفه‌ای مفهوم صلاحیت حرفه‌ای دربرگیرنده دو جنبه اساسی زیر است :

الف - کسب صلاحیت حرفه‌ای - کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلهای حرفه‌ای مربوط از طریق آموزشهای ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحانات و کسب تجربیات حرفه‌ای تکمیل می‌شود. ب - حفظ صلاحیت حرفه‌ای - حفظ صلاحیت حرفه‌ای مستلزم آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه (شامل نظرات جدید درباره اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط ) به ویژه بکارگیری برنامه‌ای است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود خدمات حرفه‌ای (بااستفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب ) با کیفیت مطلوب و درانطباق بااصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود.

حال بر اساس مطالبی که پیش‌تر به آن‌ها اشاره شد، به نظر می‌رسد استفاده‌ی بهینه از ابزارهای حسابداری مدیریت که مبتنی بر پایه‌های علمی هستند و از ضریب اطمینان بالایی برخوردار می‌باشند، می‌توانند بر بهبود و ارتقای صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی در مسیر تداعی فعالیت‌ها و وظایف حسابرسی داخلی مؤثر باشد و به همین دلیل این موضوع انتخاب شده است.

### حسابداری مدیریت

مأموریت و نقش حسابداری مدیریت، بهبود تصمیم‌گیری-ها، برنامه‌ریزی و کنترل در راستای دستیابی به هدفها و ارتقای بهره‌وری است و از این رو تأمین و تحلیل اطلاعات، اولین وظیفه‌ی حسابداری مدیریت محسوب می‌شود. سازمان‌ها امروزه از اطلاعات و تکنیک‌های متعددی مانند حسابداری مدیریت در انجام وظایف مدیریتی و استفاده‌ی بهینه از منابع بهره می‌گیرند.

سامانه‌ی حسابداری مدیریت یکی از مهم‌ترین ابزار تهیه‌ی اطلاعات است که وظیفه‌ی آن تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیریت در زمینه‌های برنامه‌ریزی و کنترل، ارزیابی عملکرد و تصمیم‌گیری است. استفاده‌ی صحیح از اطلاعات حسابداری مدیریت منجر به افزایش کارایی، کنترل، افزایش سود، نظارت و اثربخشی می‌گردد. همراه با افزایش پیچیدگی سازمان‌ها، بهره‌برداری از اطلاعات این سامانه امری اجتناب‌ناپذیر است. بنابراین بدون داشتن سامانه‌ی حسابداری مدیریت مناسب

رقابت در بین شرکت‌های یونانی باشد. بهبود فضای رقابت می‌تواند به یونان در جهت غلبه بر بحران اقتصادی کمک نماید.

بوتا- آورام، کریستینا<sup>۱۵</sup> (۲۰۱۲) از دانشکده مدیریت اقتصاد و کسب و کار، دانشگاه بابز بولیایی در پژوهشی باعنوان "مختصات اصلی روشهای حسابرسی داخلی در چارچوب حاکمیت شرکتی در سطح اروپا" به منظور شناسایی شیوه‌های حسابرسی داخلی در زمینه اداره امور شرکتها، به تجزیه و تحلیل شیوه‌های حسابرسی داخلی در سطح اروپا پرداخته است. نتیجه‌های پژوهش نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی در سطح اروپا به یکی از مهم‌ترین عناصر کلیدی در روند اداره امور شرکتها تبدیل شده است و نقش حمایتی ارزشمندی برای مدیریت دارد. توجه حسابرسان داخلی بیشتر برارزش افزوده خدمات حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر مهم در زمینه‌های مختلف از جمله اداره امور شرکتها، مدیریت ریسک و تداخل آن با سایر ذینفعان متمرکز شده است.

گریت سرجنس<sup>۱۶</sup> و همکاران (۲۰۰۶) از مدرسه‌ی عالی مدیریت لووین بلژیک و دانشگاه برنتلی ماساچوست آمریکا بررسی عوامل مؤثر بر نقش عملکرد حسابرسی داخلی در شرکت‌های دولتی را مطالعه و بررسی نموده‌اند. هدف پژوهش، بررسی نظری چند جانبه‌ی نقش فعال حسابرسی داخلی در سازمان‌های دولتی است. اطلاعات اولیه‌ی پژوهش از طریق نظر سنجی از ۷۸۲ نفر از مدیران ارشد حسابرسی ایالات متحده آمریکا که عضو کمیته‌ی فنی و تحقیقات حسابرسان داخلی هستند جمع‌آوری شده است. نتایج نشان می‌دهد که عملکرد حسابرسان داخلی نقش فعال قابل ملاحظه‌ای در سازمان‌های دولتی دارد و ارتباط مستقیمی در استفاده از ریسک برنامه‌ریزی حسابرسی، تضمین بهبود و کیفیت برنامه‌ها و برنامه‌های کمیته‌ی حسابرسی دارد.

لورا دی زون و جنی استوارت (۲۰۰۶) از دانشگاه گرفت و نوا ساپرامانیام<sup>۱۷</sup> از دانشگاه دیکن ایالت کوئزلند استرالیا حسابرسی داخلی در استفاده از ریسک مدیریت را مطالعه و بررسی نموده‌اند. این پژوهش به منظور بررسی اثرات عملکرد حسابرسی داخلی در استفاده از ریسک مدیریت و تمایل حسابرسان داخلی برای گزارشگری روش تفکیک ریسک و همچنین بررسی رابطه‌ی عملکرد حسابرسی داخلی با عوامل تأثیر گذار در تمایل کمیته‌ی حسابرسی برای گزارشگری دارد. این پژوهش همچنین استفاده از طراحی تجربی را برای عملکرد بهینه‌ی حسابرسان داخلی در استفاده از ریسک مدیریت و بررسی ارتباط بین حسابرسان داخلی و کمیته‌ی حسابرسی، آرایه می‌نماید. داده‌های اولیه پژوهش از طریق پرسشنامه از ۱۱۷ نفر حسابرسان داخلی قسم خورده کشور

استرالیا جمع‌آوری شده که اطلاعات مربوط به استفاده از ریسک مدیریت با استفاده از آمار توصیفی گزارش شده است. نتایج نشان می‌دهد سازمان‌ها برای پایداری، نیازمند یک واحد حسابرسی داخلی وفادار می‌باشند و اطمینان یافتن از این که حسابرسان داخلی، نقش نامناسب در استفاده از ریسک مدیریت نباید انجام بدهند.<sup>۱۸</sup>

حساس یگانه و همکاران در سال ۱۳۸۸ به بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخته‌اند. ابزار جمع‌آوری داده‌ها پرسشنامه است و جامعه‌ی آماری ۱۰۵ شرکت بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شده است. تکنیک‌های تجزیه و تحلیل سود (زیان)، بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل نسبت‌های مالی بیش‌ترین استفاده و تکنیک‌های قیمت‌گذاری انتقالی<sup>۱۹</sup>، بهایی کابزن و کارت امتیاز متوازن کم‌ترین استفاده را به خود اختصاص داده‌اند. همچنین تهیه‌ی اطلاعات برای گزارش‌های مالی سالانه، تخصیص و کنترل هزینه‌ها موضوع‌هایی هستند که در شرکت‌های مورد مطالعه، بیش‌تر و مواردی چون مدیریت ریسک، تصمیم‌گیری استراتژیک و برنامه‌ریزی، کم‌تر مورد توجه قرار گرفته‌اند.

حاجیبا و رفیعی (۱۳۸۸) به بررسی تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی برمدت زمان اجرای حسابرسی مستقل پرداخته‌اند. این تحقیق با استفاده از داده‌های ۵۷ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سالهای ۱۳۸۴ الی ۱۳۸۸ که گزارشات حسابرسی داخلی تهیه کرده و به کمیته حسابرسی یا هیئت مدیره ارائه می‌کردند، انجام شده است. در این تحقیق سعی بر این شده تا با استفاده از روش پیمایشی و با استفاده از ابزار پرسشنامه، داده‌های لازم گردآوری شده و تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی برکاهش تاخیر گزارش - حسابرسان مستقل مورد بررسی قرارگیرد. برای آزمون فرضیات پژوهش از ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون لجستیک استفاده شده است و برای سنجش کیفیت عملکرد معیارهای بی‌طرفی، قدمت واحد حسابرسی داخلی و اندازه حسابرسی- داخلی مورد استفاده قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که بی‌طرفی و قدمت واحد حسابرسی داخلی با تاخیر حسابرسی مستقل رابطه معکوس دارد ولی متغیر اندازه حسابرسی داخلی با مدت زمان اجرای حسابرسی مستقل رابطه معنی‌داری ندارد.

خدای پور و طالبی (۱۳۸۹) بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران را با هدف بررسی میزان استفاده از ابزارهای حسابداری مدیریت و اثر بخشی آن‌ها انجام داده‌اند. پژوهش از

پرسشنامه ۸۳/۱ درصد است که در سطح آلفای ۱۰۰ درصد معنی دار می‌باشد و حاکی از اعتبار بسیار بالای ابزار اندازه‌گیری می‌باشد.

این پژوهش در قلمرو مکانی ۵۷ شرکت تولیدی فعال در بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۳ که دارای دایره فعال حسابرسی داخلی بودند به بررسی رابطه‌ی صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی و کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت مانند هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت، هزینه‌یابی استاندارد، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و بها یابی کایزن و کارت امتیاز متوازن، پرداخته است. در نهایت ۵۷ شرکت از مجموع ۷۰ شرکت فعال تولیدی بورس اوراق بهادار تهران که دارای واحد حسابرسی داخلی می‌باشند به پرسشنامه پاسخ دادند. در هر شرکت جمع آوری پرسشنامه‌ها از دو گروه مستقل حسابرسان داخلی (۵۷ نفر) و حسابداران مدیریت (۵۷ نفر) صورت پذیرفته که در نهایت ۱۱۴ نفر بوده است.

#### ۵- یافته‌های پژوهش ویژگی‌های پاسخ‌دهندگان

در این بخش تجزیه و تحلیل سؤالات عمومی شامل جنسیت، سن، تجربه کاری و میزان تحصیلات، رشته‌ی تحصیلی و پست سازمانی بر اساس تکنیک‌های متداول آمار توصیفی انجام خواهد شد.

نگاره ۱: توزیع جنسیت پاسخ‌گویان

عنوان	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
مرد	۹۹	۸۶/۸	۸۶/۸
زن	۱۱۵	۱۳/۲	۱۰۰
جمع	۱۱۴	100	

نگاره‌ی یک نشان می‌دهد که ۸۶/۸ درصد پاسخ‌گویان مرد و ۱۳/۲ درصد خانم‌ها می‌باشد و به تعبیری تعداد مردها از خانم‌ها بیش‌تر می‌باشد. میانگین توزیع جنسیت جامعه ۱/۳۳ است که مقدار آن از کد گزینه‌ی مردها (کد ۱) بیش‌تر است و گواه این موضوع است که بیش‌تر افراد جامعه را مردها تشکیل می‌دهد.

نوع پیمایشی بوده و برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده شده است. نتایج نشان می‌دهد که شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از ابزارهای بودجه‌بندی، تجزیه و تحلیل انحراف‌ها و تجزیه تحلیل نقطه‌ی سر به سر استفاده می‌کنند. همچنین از ابزارهای کارت ارزیابی متوازن، مهندسی مجدد، حسابداری سنجش مسؤولیت، هزینه‌یابی بر مبنای هدف و هزینه‌یابی بر مبنای فعالیت استفاده نمی‌کنند.

#### ۳- فرضیه‌های پژوهش

مطابق موارد مطرح شده در چارچوب نظری پژوهش، دو فرضیه مورد نقد و بررسی قرار می‌گیرد:

- فرضیه یک: کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت رابطه‌ی معنی‌داری بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی مدیریت دارد.
- فرضیه دو: بین نظرات آزمودنی‌ها بر اساس سمت سازمانی (حسابرس داخلی و حسابداری مدیریت) در مورد صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی با کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت، تفاوت معنی‌داری وجود ندارد.

#### ۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر یک پژوهش کاربردی است و هدف پژوهش‌های کاربردی توسعه‌ی دانش کاربردی در یک زمینه‌ی خاص است. همچنین پژوهش از نظر نحوه‌ی گردآوری داده‌ها یک پژوهش توصیفی غیرآزمایشی است. پژوهش توصیفی شامل مجموعه روش‌هایی است که هدف آن توصیف کردن شرایط یا پدیده‌های مورد بررسی است. پژوهش حاضر از این لحاظ یک پژوهش پیمایشی است، چرا که به بررسی نگرش پاسخ‌گویان نسبت به بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی می‌پردازد.

جمع‌آوری داده‌های پژوهش به وسیله‌ی پرسشنامه‌ای برگرفته از تحقیق پیزینی (۲۰۱۰) با انجام تعدیلات و تلخیص متناسب با شرایط ایران تهیه و تنظیم شد و از مقیاس طیف لیکرت پنج گزینه‌ای، استفاده شده است. پرسشنامه توسط مدیران حسابرسی داخلی و حسابداری مدیریت شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران (جامعه‌ی آماری) تکمیل شده است. بنابراین جامعه‌ی آماری شامل دو گروه مستقل مدیران حسابرسی داخلی و حسابداری مدیریت می‌باشد. از آنجایی که جامعه‌ی آماری محدود می‌باشد و امکان دسترسی به تمام اشخاص وجود دارد، لذا در این پژوهش از نمونه‌گیری استفاده نشده و تعداد نمونه با جامعه‌ی آماری  $(N=n)$  مساوی خواهد بود. ضریب برابری آلفای کرونباخ

### نگاره ۲: توزیع سنی

طیف	فراوانی	درصد فراوانی	درصد جمع
کم‌تر از ۲۵ سال	۲	۱/۸	۱/۸
۲۶ الی ۳۰	۸	۷/۰	۸/۸
۳۱ الی ۳۵	۱۶	۱۴/۰	۲۲/۸
۳۶ الی ۴۰	۲۹	۲۵/۴	۴۸/۲
۴۱ الی ۴۵	۳۱	۲۷/۲	۷۵/۴
۴۶ الی ۵۰	۱۶	۱۴/۰	۸۹/۵
بیش‌تر از ۵۱ سال	۱۲	۱۰/۵	۱۰۰/۰
جمع	۱۱۴	۱۰۰	

نگاره‌ی دو نشان می‌دهد که بیش‌ترین فراوانی متعلق به گروه سنی بین ۳۶ الی ۴۰ سال است و بعد از آن گروه سنی ۴۱ الی ۴۵ سال می‌باشد. گروه سنی کم‌تر از ۲۵ سال کم‌ترین فراوانی را به خود اختصاص داده است.

- میانگن جامعه  $41/3 \pm 7/57$  است و مقایسه‌ی آن با نما و مد نشان می‌دهد که توزیع سنی پاسخ‌گویان به تقریب نرمال است.
- مد توزیع جامعه عدد ۴۰ است و گویای این مطلب است که بیش‌ترین تعداد افراد جامعه بین ۳۶ الی ۴۰ سال سن دارند.
- چولگی توزیع مثبت (راست) و مقدار آن بسیار نزدیک به صفر است و گویای این مطلب است که توزیع جامعه به تقریب نرمال است.
- کشیدگی توزیع سنی جامعه از نوع کشیدگی بلند (کشیده) و زیر خط منحنی نرمال قرار دارد و نشان می‌دهد توزیع سنی پاسخ‌گویان در داخل یک فاصله‌ی زیادتری حول مرکز توزیع (میانگین ۴۰) متراکم است.

مطابق اهداف پرسشنامه، تجربه‌ی کاری به هفت طیف طبقه‌بندی شده است و توزیع آماری تجربه‌ی کاری پاسخ‌گویان مطابق نگاره‌ی سه است.

نگاره‌ی سه نشان می‌دهد بیش‌ترین فراوانی متعلق به گروه ۱۶ الی ۲۰ سال می‌باشد و گروه تجربه‌ی کاری کم‌تر از ۵ سال کم‌ترین فراوانی را دارد. چولگی جامعه مثبت و به تقریب نزدیک توزیع نرمال است و نشان می‌دهد بیش‌تر داده‌ها در سمت راست میانگین (چارک دوم و سوم) متمرکز شده‌اند.

کشیدگی جامعه از نوع پهن (۰/۵۲) بوده و به آن معنی است که مقادیر تجربه‌ی کاری پاسخ‌گویان در داخل یک فاصله‌ی بسیار زیادی محدودتر از مرکز توزیع (میانگین ۱۶/۸) متراکم است. مطابق اهداف پرسشنامه سطح تحصیلات پاسخ‌گویان به سه طیف طبقه‌بندی شده است و توزیع آماری سطح تحصیلات پاسخ‌گویان مطابق نگاره‌ی چهار است.

### نگاره‌ی ۳: توزیع فراوانی تجربه‌ی کاری

طیف	فراوانی	درصد فراوانی	درصد جمع
کم‌تر از ۵ سال	۲	۱/۸	۱/۸
۶ الی ۱۰	۲۶	۲۲/۸	۲۴/۶
۱۱ الی ۱۵	۲۲	۱۹/۳	۴۳/۹
۱۶ الی ۲۰	۲۹	۲۵/۴	۶۹/۳
۲۱ الی ۲۵	۲۳	۲۰/۲	۸۹/۵
۲۶ الی ۳۰	۸	۷/۰	۹۶/۵
بیش‌تر از ۳۱ سال	۴	۳/۵	۱۰۰
جمع	۱۱۴	۱۰۰	

### نگاره‌ی ۴: توزیع فراوانی سطح تحصیلات

عنوان	فراوانی	درصد فراوانی	درصد جمع
کاردانی	۳	۲/۶	۲/۶
کارشناسی	۷۳	۶۴	۶۶/۷
کارشناس ارشد	۳۸	۳۳/۴	۱۰۰
جمع	۱۱۴	۱۰۰	

نگاره‌ی چهار نشان می‌دهد، بیش‌ترین فراوانی متعلق به گروه تحصیلی کارشناسی با ۷۳ درصد و کم‌ترین آن به سطح تحصیلات کاردانی با ۲/۶ درصد تعلق دارد. همچنین میانگین عدد ۲/۳۱ است که نزدیک به مقطع کارشناسی (میانگین) می‌باشد. مطابق اهداف پرسشنامه رشته‌ی تحصیلات پاسخ‌گویان به سه طیف طبقه‌بندی شده است و توزیع آماری سطح تحصیلات پاسخ‌گویان مطابق نگاره‌ی پنج است. نگاره‌ی پنج نشان می‌دهد، بیش‌ترین فراوانی متعلق به رشته‌ی تحصیلی حسابداری با ۶۶/۶ درصد و کم‌ترین آن به گروه اقتصاد با ۸/۸ درصد تعلق دارد.

نگاره ۵: توزیع فراوانی رشته‌ی تحصیلی

عنوان	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
حسابداری	۷۶	۶۶/۶	۶۶/۶
مدیریت مالی	۲۸	۲۴/۶	۹۱/۲
گروه اقتصاد	۱۰	۸/۸	۱۰۰
جمع	۱۱۴	۱۰۰	

مطابق اهداف پرسشنامه پست سازمانی پاسخ‌گویان به دو طیف طبقه‌بندی شده است و توزیع پست سازمانی پاسخ‌گویان مطابق نگاره‌ی شش است. نگاره‌ی فوق نشان می‌دهد بیش‌ترین فراوانی به طور مشترک متعلق به پست سازمانی حسابرسی داخلی و حسابداری مدیریت تعلق دارد.

بررسی سؤالات و آزمون فرضیه‌ها

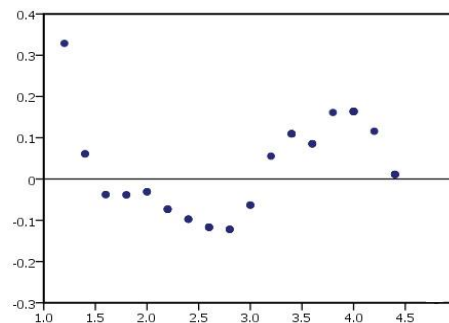
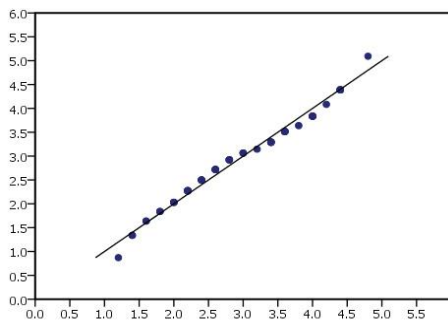
قبل از بررسی سؤالات و فرضیه‌های پژوهش توزیع نرمال متغیرهای مستقل بایستی تایید و بررسی شود. بررسی توزیع نرمال بودن متغیرهای مستقل با استفاده از آزمون کلموگرف-اسمیرنوف انجام شده که سطح معنی‌دارای آزمون  $0/473$  محاسبه شده و نظر به این که سطح معنی‌دارای آزمون بیش‌تر از  $\alpha$  است. بنابراین با ضریب اطمینان ۹۹ درصد فرض صفر (نرمال بودن توزیع جامعه)  $(X \sim N(0, 1))$  پذیرفته شده و جامعه متقارن است و از توزیع نرمال تبعیت می‌نماید (نمایه‌ی دو). سؤال اصلی پژوهش این بود که آیا کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی مؤثر است. برای بررسی و پاسخ به سؤال فوق از آزمون آماری میانگین تک متغیره استفاده شده است. مطابق روش‌های متداول آماری فرضیه‌ی زیر طراحی می‌شود.

$$\begin{cases} H_0: \mu = 3 \\ H_1: \mu \neq 3 \end{cases}$$

فرض صفر به این معنی است که تفاوت معنی‌داری بین میانگین کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی وجود ندارد و فرض مقابل (خنثی) به آن معنی است که تفاوت محسوسی بین میانگین آن‌ها وجود دارد. نتایج آزمون مطابق نگاره‌ی هفت است.<sup>۲۰</sup>

نگاره‌ی ۶: توزیع فراوانی پست سازمانی

عنوان	فراوانی	درصد فراوانی	درصد فراوانی تجمعی
حسابرس داخلی	۵۷	۵۰	۵۰
حسابدار مدیریت	۵۷	۵۰	۱۰۰
جمع	۱۰۰	۱۰۰	



نمایه‌ی ۲: نمودار چارک-چارک (Q-Q) توزیع نرمال صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی

نگاره‌ی ۷: نتایج آزمون میانگین تک متغیره‌ی سؤال پژوهش

ارزش آزمون = ۳				
آماره‌ی آزادی	درجه آزادی	سطح معنی‌داری	اختلاف میانگین	فاصله تفاوت با ۹۹ درصد اطمینان
۸/۲	۱۱۳	۰/۰	آزمون	پایین تر
			۰/۵۶۸	۰/۳۸۹



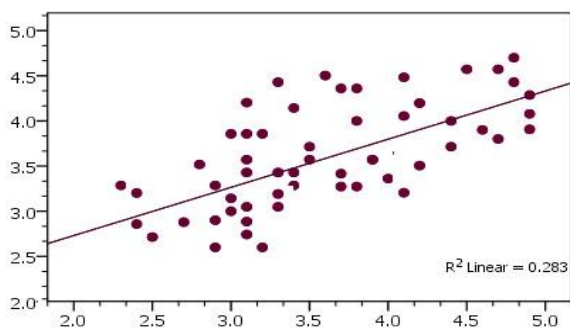
تأثیر آن‌ها در عدم پذیرش فرض  $H_0$  به تقریب یکسان بوده است.

### فرضیه‌ی یک

به منظور بررسی و تایید فرضیه‌ی پژوهش از ضریب و آزمون همبستگی پیرسن و برای بررسی میزان تأثیر از پرازش مدل رگرسیون استفاده شده است. مطابق روش‌های متداول آماری، فرضیه‌های آماری صفر و غیر صفر (خنثی) به صورت زیر می‌باشد.

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

فرض صفر به این معنی است که کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت رابطه‌ی معنی‌داری بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی ندارد و فرض خنثی به این معنی است که رابطه‌ی معنی‌داری بین آن‌ها وجود دارد. ضریب همبستگی بین متغیرها ۵۱/۱ درصد است که رابطه‌ای مثبت، مستقیم و شدت آن زیاد است و نشان می‌دهد رابطه‌ای معنی‌داری بین دو متغیر وجود دارد. همچنین مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر و کم-تر از  $\alpha$  است، بنابراین با اطمینان ۹۹ درصد فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود و نتیجه می‌گیریم که یک رابطه‌ی خطی بین دو متغیر وجود دارد. (نمایه‌ی ۴)



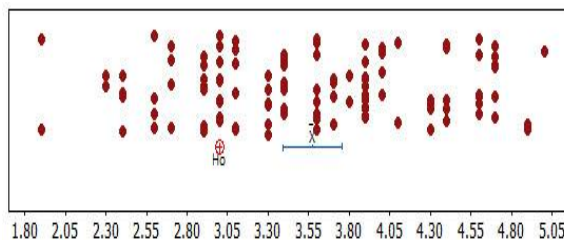
نمایه‌ی ۴: نمودار پراکنش بی‌طرفی حسابرسی داخلی با کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت

به منظور بررسی میزان تأثیر دو متغیر از برازش رگرسیون خطی استفاده می‌شود که نتایج آن مطابق نگاره‌های هشت‌الی ۴ می‌باشد.

مطابق نگاره‌ی هفت مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر می‌باشد و از آن جایی که کم‌تر از  $\alpha$  است، بنابر این با اطمینان ۹۹ درصد فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود و نتیجه می‌گیریم کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی مؤثر است. میانگین صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی در کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت با احتمال ۹۹ درصد در فاصله‌ی اطمینان زیر قرار دارد.

$$3 + 0.39 \leq \mu \leq 3 + 0.75 \Rightarrow 3.39 \leq \mu \leq 3.75$$

همچنین نظر به این که میانگین قابل قبول در فاصله‌ی اطمینان بالا قرار ندارد، لذا با احتمال ۹۹ درصد فرضیه پذیرش نمی‌شود. (نمایه‌ی ۳)



نمایه ۳: نمودار نقطه‌ای آزمون و فاصله‌ی اطمینان فرضیه‌ی سؤال پژوهش

مطالب ارایه شده نشان می‌دهد که فرضیه‌ی سؤال پژوهش پذیرفته نشده است، اکنون این سؤال مطرح است که آیا تمامی سوالات (گویه‌ها) اثر یکسانی بر عدم پذیرش فرضیه‌ی داشته‌اند و در غیر این صورت، ترتیب اثر این سوالات به چه نحو می‌باشد. برای پاسخ به این سؤال آزمون فریدمن مطرح می‌شود که در این آزمون، معنی‌داری تفاوت سوالات بررسی می‌شوند و در صورتی که این تفاوت معنی‌دار باشد آنگاه میانگین رتبه‌های هر سؤال برای بررسی ترتیب اثرات در عدم پذیرش فرضیه مورد بررسی قرار می‌گیرند. مطابق روش‌های متداول آماری فرض صفر و فرض غیر صفر (خنثی) به صورت زیر می‌باشد.

$$\begin{cases} H_0: \mu_1 = \mu_2 = \mu_3 = 000 = \mu_n \\ H_1: \mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3 \neq 000 \neq \mu_n \end{cases}$$

مقدار سطح معنی‌داری آزمون ۰/۰۴۹ محاسبه شده و بیش‌تر از  $\alpha$  است، بنابر این با اطمینان ۹۹ درصد فرض  $H_0$  پذیرفته می‌شود و نتیجه می‌گیریم بین عوامل داخلی (گویه-ها) کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی تفاوت محسوسی وجود ندارد و به تعبیری

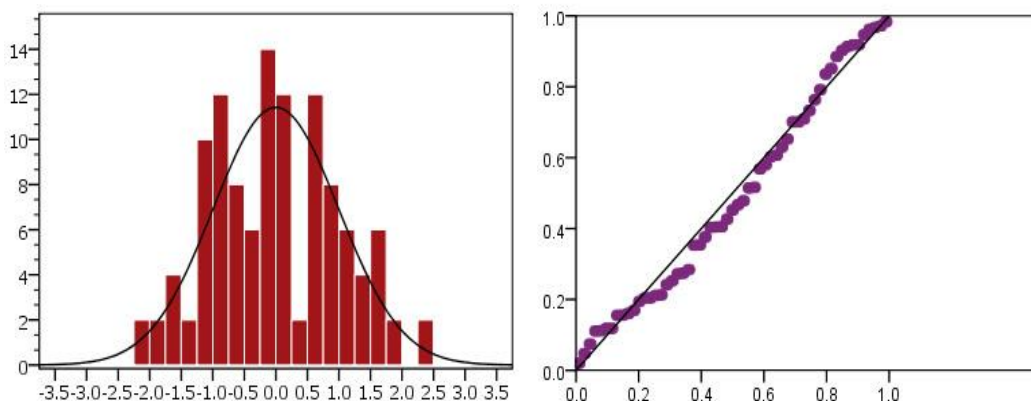
**نگاره ۸: شاخص کفایت مدل صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی بر کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت**

ضریب همبستگی	ضریب تعیین	ضریب تبیین شده	انحراف معیار خطا	توربین واتسون
۰/۵۱۱	۰/۲۸۳	۰/۲۵۵	۰/۶۳۳	۱/۶۷۲

نگاره‌ی هشت نشان می‌دهد که ۲۳/۱ درصد کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت مربوط به صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی است و مابقی مربوط به سایر عوامل می‌باشد. همچنین نظر به این که مقدار توربین واتسون از مقدار

استاندارد ۱/۵ بزرگ‌تر است، لذا استقلال باقی مانده‌ی مدل رگرسیونی را نتیجه می‌گیریم (نمایه‌ی پنج). بنابر این مدل کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی از کفایت لازم برخوردار است.

به منظور بررسی معنی‌دار بودن شیب رگرسیون از نگاره‌ی نه (آنالیز واریانس) استفاده می‌شود واز آن جایی که مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر و کمتر از  $\alpha$  است، بنابر این با اطمینان ۹۹ درصد فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود و نتیجه می‌شود معادله‌ی رگرسیونی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی دارای شیب رگرسیونی مناسبی است.



**نمایه ۵: نمودار P-P و هیستوگرام نرمال بودن باقی مانده‌های کفایت مدل رگرسیونی**

**نگاره ۹: آنالیز واریانس معنی‌دار بودن رگرسیون رابطه‌ی صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی با کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت**

سطح معنی‌داری آزمون	آماره‌ی آزمون	میانگین مجموع مربعات	درجه‌ی آزادی	مجموع مربعات	مدل
۰/۰	۳۹/۶۲	۱۵/۸۹	۱	۱۵/۸۹	بین گروه‌ها
		۰/۴۰	۱۱۳	۴۴/۹۲	درون گروه‌ها
			۱۱۴	۶۰/۸۱	کل

**نگاره ۱۰: آزمون ارتباط صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی با کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت**

سطح معنی‌داری آزمون	آماره‌ی آزمون	ضریب استاندارد	ضریب غیر استاندارد		مدل
		Beta	انحراف معیار خطا	B	
۰/۰	۶/۳۹		۰/۲۸	۱/۸۱۹	مقدار ثابت
۰/۰	۶/۲۹	۰/۵۱۱	۰/۰۸	۰/۵۱	صلاحیت حرفه‌ای

است تفاوت معنی‌داری بین میانگین نظرات آزمودنی‌ها بر اساس سمت سازمانی (حسابرس داخلی و حسابداری مدیریت) وجود ندارد و فرض مقابل به آن معنی است که تفاوت محسوسی بین میانگین نظرات آزمودنی‌ها وجود دارد. نتایج آزمون مطابق نگاره‌ی ۱۱ است.

مطابق نگاره‌ی ۱۱ آزمودنی‌های حسابرس داخلی به عنوان گروه یک و حسابداری مدیریت به عنوان گروه دو مشخص شده است که میانگین نمرات آن‌ها به ترتیب ۳/۴۹ و ۳/۴۸ می‌باشد که اختلاف آن‌ها ۰/۰۱ است. مطابق نگاره‌ی پنج از آن جایی که مقدار سطح معنی‌داری بیش‌تر از  $\alpha$  است، بنابر این با اطمینان ۹۹ درصد فرض  $H_0$  پذیرفته می‌شود و نتیجه می‌گیریم بین نظرات آزمودنی‌ها بر اساس سمت سازمانی تفاوت معنی‌داری وجود ندارد. (نمایه‌ی شش)

همچنین با احتمال ۹۹ درصد تفاوت میانگین دو جامعه‌ی حسابرسی داخلی و حسابداری مدیریت در فاصله‌ی اطمینان زیر قرار دارد.

$$0/36 \geq (\mu_1 - \mu_2) \geq -0/39$$

متغیر وارد شده در معادله‌ی رگرسیونی هسته‌ی اصلی رگرسیون می‌باشد که در نگاره‌ی ۱۰ آمده است و مطابق آن معادله‌ی رگرسیونی متغیرهای کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی به صورت معادله‌ی یک می‌باشد.

$$\hat{Y} = 1/819 + 0/51 X$$

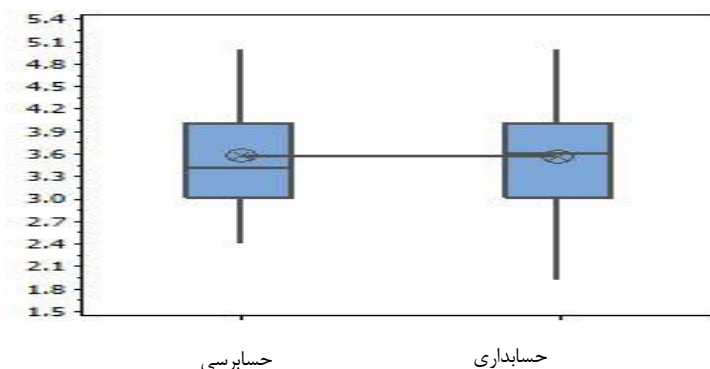
مطابق معادله‌ی یک با ارتقای یک واحد صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی ۰/۵۱ واحد کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت افزایش خواهد داشت که یک ارتباط مستقیم و مثبت است. همچنین مطابق اطلاعات نگاره‌ی فوق از آن جایی که مقدار سطح معنی‌داری آزمون صفر و کم‌تر از  $\alpha$  است، بنابر این با اطمینان ۹۹ درصد فرض  $H_1$  پذیرفته می‌شود و نتیجه می‌شود عرض از مبدأ معادله‌ی رگرسیونی صفر نمی‌باشد.

#### فرضیه‌ی دوم

به منظور بررسی و تأیید این فرضیه از آزمون مقایسه‌ی دو جامعه‌ی مستقل استفاده می‌نماییم. فرض صفر به این معنی

#### نگاره‌ی ۱۱: آزمون مستقل میانگین نمرات آزمودنی‌ها

آزمون میانگین یک متغیره برای تساوی میانگین‌ها				تست لیونس برای تساوی واریانس‌ها			عنوان
فاصله‌ی تفاوت با ۹۹ درصد اطمینان		انحراف معیار خطا	اختلاف میانگین	سطح معنی‌داری	آماره آزمون	سطح معنی‌داری	
پایین‌تر	بالا‌تر						
۰/۳۶	(۰/۳۵)	۰/۱۳	۰/۷	۰/۹۶	۰/۵۱	۰/۸۱	فرض تساوی واریانس نا برابر
۰/۳۶	(۰/۳۵)	۰/۱۳	۰/۷	۰/۹۶	۰/۵۱		فرض تساوی واریانس برابر



نمایه‌ی ۶: نمودار جعبه‌ای وضعیت دو گروه حسابرسان داخلی و حسابداری مدیریت

## ۶- نتیجه گیری و بحث

موضوع اصلی پژوهش بررسی رابطه‌ی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بود که داده‌های آن با استفاده از پرسشنامه و نقطه نظرات حسابرسان داخلی و حسابداران مدیریت جمع‌آوری شد. یافته‌های پژوهش به صراحت پذیرش فرضیه‌ها و سؤال پژوهش را با ضریب اطمینان (حداقل) ۹۹ درصد نشان می‌دهد.

سؤال اصلی پژوهش این بود که کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت با صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی دارای رابطه است. نتایج نشان داد که با ضریب اطمینان بسیار معنی‌دار (۹۹ درصد) کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی مؤثر است.

متناظر با سؤال فوق، فرضیه‌ی یک مطرح شده که در آن ارتباط بین کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی بررسی شده است. نتایج نشان می‌دهد ضریب همبستگی بین دو متغیر ۵۱/۱ درصد است که یک رابطه‌ی مستقیم و مثبت است. یعنی با افزایش یا کاهش صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی (متغیر مستقل) در کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت (متغیر وابسته) نیز افزایش یا کاهش خواهد شد. مطابق فرضیه‌ی دو که از طریق آزمون دو جامعه‌ی مستقل انجام شد نتیجه حاصل شده نشان دهنده این است که بین نظرات آزمودنی‌ها نیز بر اساس سمت سازمانی تفاوت معنی‌داری در کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران وجود ندارد.

همچنین نظر به نتایج آزمون آماری فریدمن این نکته حاصل می‌شود که گویه‌های صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی همگی به یک میزان در عدم پذیرش فرضیه‌ی سؤال پژوهش تاثیر داشته‌اند. نتیجه این که تمام گویه‌های متغیر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی بایستی مورد توجه مدیریت باشد. نتیجه این که هر چه میزان صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی افزایش و بهبود داشته باشد، کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت نیز افزایش خواهد داشت. مفهوم صلاحیت حرفه‌ای شامل دو جنبه‌ی برخورداری از تحصیلات عالی و آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه (شامل نظرات جدید درباره‌ی اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط) است. بنابر این از طریق آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن امتحان‌ها و کسب تجربه‌های حرفه‌ای (تحصیلات عالی) و به کارگیری برنامه‌هایی که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود (آگاهی مستمر از تغییرات و تحولات حرفه‌ای)،

همگی موجب کاربرد بیش‌تر و بهینه از تکنیک‌های متداول حسابداری مدیریت می‌شود. کاربرد بهینه از تکنیک‌های متداول حسابداری موجب بهبود تصمیم‌گیری‌های مدیریت در راستای تحقق برنامه‌های هدف گذاری سازمان، افزایش ارزش افزوده و حقوق صاحبان سهام و ... می‌شود.

یکی از وظایف اصلی حسابداری مدیریت، تأمین نیازهای اطلاعاتی مدیریت در راستای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی می‌باشد و از سویی وظیفه‌ی اصلی مدیریت (برنامه‌ریزی، سازمان‌دهی، رهبری و کنترل) مستلزم تصمیم‌گیری صحیح و به موقع می‌باشد. بهبود وضعیت سازمان‌ها و حرکت از وضعیت "بودن" به سمت "شدن" مستلزم اندازه‌گیری فعالیت‌ها و عوامل مؤثر بر مدیریت است و تولید اطلاعات قطعی که ناشی از تجزیه و تحلیل علمی داده‌ها باشد، تأثیر عمده‌ای بر تصمیم‌گیری‌ها خواهد داشت و تکنیک‌های متداول حسابداری مدیریت قادر به تولید اطلاعات دقیق برای تصمیم‌گیری‌های مدیریت می‌باشند.

امروزه نظر به شرایط محیطی حاکم بر سازمان‌ها (اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی) این باور را باید داشته باشیم که تصمیم‌گیری بهینه با لحاظ کردن اطلاعات کمی و کیفی محیطی در بستر تکنیک‌های علمی مانند حسابداری مدیریت هنر اصلی مدیریت در راستای ایجاد ارزش افزوده‌ی اقتصادی، افزایش حقوق صاحبان سهام (ارزش سهام در بازارهای سرمایه)، انتظارات ذینفعان و حرکت در مسیر برنامه‌های هدف‌گذاری شده است. این موضوع به خصوص در شرکت‌های تولیدی که در رقابت کامل قرار دارند بسیار پر رنگ جلوه می‌نماید.

نتیجه‌ی کلی این که بهبود و ارتقای صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی می‌تواند موجب افزایش در کاربرد تکنیک‌های متداول حسابداری مدیریت در راستای تولید اطلاعات با ارزش در مسیر تصمیم‌گیری مدیریت ارشد سازمان باشد و در این خصوص وظیفه‌ی اصلی مدیریت ارشد سازمان‌ها ایجاد بسترهای مناسبی برای بهبود صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی نظیر برگزاری کلاسها و کارگاههای آموزشی، تشویق حسابرسان داخلی نسبت به بالابردن سطح علمی و تجربی و به کارگیری برنامه‌هایی برای آگاهی مستمر از نظرات جدید درباره‌ی اصول و ضوابط حسابداری و حسابرسی و قوانین و مقررات مربوط می‌باشد همچنین حسابرسان داخلی در کنار فعالیت حرفه‌ای می‌توانند با شرکت در کلاسهای آموزشی و گذراندن امتحان‌ها در کنار تحصیلات عالی به کسب تجربه‌ها و افزایش صلاحیت حرفه‌ای اقدام نمایند.

شرکت‌های پذیرفته شده‌ی بورس اوراق بهادار"، مجله‌ی حسابداری مدیریت، شماره‌ی ۸

\* خدای پور، احمد و طالبی، رقیه (۱۳۸۹) " بررسی کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت توسط مدیران شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران"، فصل‌نامه‌ی دانش حسابداری، سال اول، شماره‌ی ۲، پاییز

\* شباهنگ، رضا (۱۳۸۸) "حسابداری مدیریت"، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی

\* شباهنگ، رضا (۱۳۸۴) " مدیریت مالی"، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی

\* عبده تبریزی، حسین و نوروزعلی، محمد حسین (۱۳۸۷) "حسابداری مدیریت"، تهران، انتشارات پیشبرد

\* کمیته‌ی تدوین استانداردهای بین‌المللی حسابداری (۱۳۸۶) "استانداردهای بین‌المللی حسابداری"، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی

\* نوروش، ایرج و باقر زاده، سعید (۱۳۸۸) "حسابداری مدیریت"، تهران، انتشارات کتاب نو

\* Cristina Boța- Avram, (2012) "MAIN COORDINATES OF INTERNAL AUDIT PRACTICES IN THE CONTEXT OF CORPORATE GOVERNANCE AT EUROPEAN LEVEL" European. pp: 1-19

\* Georgios K. Kontogeorgis & John Filos, (2011) "The implementation of internal auditing in Greece." Department of Public Administration, Panteion University of Athens, Greece. pp: 1-16

\* Tamara A. Lambert, Keith L. Jones, Joseph F. Brazel, (2010), "Unintended Consequences of Accelerated Filings: are Mandatory Reductions in Audit Delay Associated with Reductions in Earnings Quality?" Working Paper. University of Massachusetts Amherst. pp: 1-46

\* Journal Applied Accounting Research(2012). Vol.13.No 2, PP.191-204

\* Laura De Zwaan and Jenny Stewart, of Griffith University and Nova Subramaniam of Deakin University, the state Queensland Australia. pp: 586 - 604

\* Mina Pizzini, Shu Lin and Douglas E. Ziegenfuss, (2010). The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays." , University College of Business and Public Administration: pp: 1-41

با توجه به دسترسی سریع و آسان به پاسخ دهندگان پرسشنامه و همچنین وجود منابع کتابخانه‌ای، این پژوهش با محدودیت خاصی مواجه نبوده است. تنها محدودیت ذاتی ابزار پرسشنامه باقی می‌ماند.

در راستای تکمیل این پژوهش پیشنهاد می‌گردد برای بررسی بیش‌تر کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر حسابرسی داخلی، پژوهش‌های جامعی در خصوص کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت و سایر مشخصه‌های حسابرسی داخلی مانند استقلال، تضاد منافع و درستکاری و بی‌طرفی انجام بشود.

#### فهرست منابع

\* ارباب سلیمانی، عباس و کمالی زارع، علی (۱۳۸۳) "حسابرسی داخلی"، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی

\* ارباب سلیمانی، عباس و کمالی زارع، علی (۱۳۷۹)، "حسابرسی داخلی اثربخش"، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی

\* استانداردهای حسابداری ایران، (۱۳۹۲)، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی (نشریه ۱۶۰)

\* استانداردهای حسابرسی ایران، (۱۳۹۱)، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی (نشریه ۱۲۴)

\* آیین رفتار حرفه‌ای مصوب سازمان حسابرسی کل کشور، (۱۳۹۱)، تهران، مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی، سازمان حسابرسی (نشریه ۱۲۳)

\* بختیاری، پرویز (۱۳۸۸) "حسابداری مدیریت"، تهران، سازمان مدیریت صنعتی

\* بهرام فرنقی و خواجوی، شکرالله و ناظمی، امین (۱۳۸۷) "شناسایی موانع توسعه‌ی حسابداری مدیریت در شرکت‌های تولیدی بورس اوراق بهادار تهران"، مجله‌ی توسعه و سرمایه، سال اول، شماره‌ی ۱، بهار و تابستان

\* حاجیه، زهره و رفیعی، آزاده " بررسی تاثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی برمدت زمان اجرای حسابرسی مستقل در شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار"، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اسلامشهر

\* حساس یگانه، یحیی و دیانتی دیلمی، زهرا و نورزیگی، ابراهیم (۱۳۹۰) " بررسی وضعیت حسابداری مدیریت در

## یادداشت‌ها

1. The Institute of Internal Auditors (IIA), Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency, IPPF-Practice Guide, 2010
2. The Institute of Internal Auditors
3. Chartered Institute of Management Accountants
4. Management Accounting
5. Decision Making
6. Competence
7. Consulting Activity
8. Assurance
9. Independent
10. Lambert; Jones, Brazel
11. Entity-level controls
12. تعریف فوق مورد پذیرش انجمن حسابداران خیره مدیریت انگلستان (Certified Institute of Management Accountant- CIMA) و فدراسیون بین‌المللی حسابداران (International Federation of Accountant- IFA) نیز می‌باشد.
13. K. Kontogeorgis , Georgios
14. Filo, John
15. Boța-Avram, Cristina
16. Gerrit Sarens
17. Laura de Zwaan, Jenny Stewart and Nava Subramaniam
18. Griffith University, Meadowbrook, Queensland, (4131 Australia)
19. *Transfer pricing*
20. لازم به توضیح است که با توجه به این که پرسشنامه با رویکرد طیف لیکرت تهیه شده است، لذا ارزش آزمون همان میانگین طیف لیکرت یعنی عدد ۳ می‌باشد.  $(1+2+3+4+5)/5=3$