

# عوامل عدم توسعه و روشهای ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران

دکتر علی نیکخواه آزاد<sup>۱</sup> CPA - حمیدرضا قناده<sup>۲</sup>

## چکیده مقاله

حسابرسی داخلی فعالیتی است که در یک واحد تجاری (و یا دولتی) به منظور بررسی و ارزیابی کنترلهای داخلی انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با ارزیابی کنترلهای داخلی و کمک به مدیران سازمانها در راستای ایفای هر چه بهتر مسؤولیت‌هایشان خدمات سودمندی به افراد درون سازمانی به طور خاص و افراد برون سازمانی به طور عام ارائه می‌نماید. علیرغم رشد و توسعه چشمگیر خدمات حسابرسی داخلی در جوامع پیشرفته و یا در حال توسعه، شواهد نظری حاکی از محدود بودن فعالیت این حرفه در ایران می‌باشد. هدف این تحقیق شناسایی عوامل عدم توسعه حسابرسی داخلی و ارائه پیشنهاداتی جهت توسعه این حرفه در ایران

---

۱- عضو هیأت علمی دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی و سرپرست دوره  
دکترای حسابداری، دانشگاه تهران.

۲- کارشناس ارشد حسابداری

می‌باشد. نتایج آزمون فرضیات منجر به شناسایی ۳۱ عامل مهم عدم توسعه حسابرسی داخلی و ارائه ۱۴ پیشنهاد با اهمیت گردید. در این تحقیق عوامل عدم رشد در سه گروه سازمانی، محیطی و فردی بر مبنای سطح اهمیت، اولویت‌بندی گردیدند.

## واژه‌های کلیدی

حسابرسی داخلی - عوامل عدم توسعه حسابرسی داخلی در ایران - توسعه حسابرسی داخلی

### مقدمه

پیچیدگی‌های سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه‌های انتفاعی (و غیرانتفاعی) با توجه به مسوولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و به منظور حصول اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی را به نام حسابرسی داخلی<sup>۱</sup> تشکیل دهند. حسابرسی داخلی فعالیتی است که در یک سازمان به منظور ارزیابی سایر کنترل‌های داخلی و ارائه پیشنهادات مناسب انجام می‌شود تا استفاده بهینه از منابع را امکان‌پذیر نماید. در حقیقت حسابرسی داخلی یک نوع مشاوره مدیریتی است.

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از اجزای لاینفک ساختار کنترلی سازمان با ارزیابی کنترل‌های داخلی و کمک به مدیران سازمانها در راستای ایفای هر چه مؤثرتر و کارآتر مسوولیت‌هایشان خدمات سودمندی به افراد درون سازمانی به طور خاص و افراد برون سازمانی به طور عام ارائه می‌نماید. مسوولیت این واحد ارزیابی و بررسی کنترل‌های مالی، رعایتی و سرانجام عملیاتی است و نقش آن در هر سه جایگاه از اهمیت خاصی برخوردار است.

در هر یک از سه جایگاه، حسابرسی داخلی در فرایند ارائه خدمات حسابرسی مالی، رعایت و عملیاتی با ارائه پیشنهادات عملی می‌تواند بالفعل و بالقوه در هر دو سطح خرد و

کلان، چه از دیدگاه یک مکانیزم کنترلی بازدارنده اعمال سوء و یا کشف‌کننده اشتباهات، استفاده بهینه از منابع سازمان را تحقق بخشد.

حرفه حسابرسی داخلی در سالهای اخیر در بسیاری از کشورها از رشد چشمگیری برخوردار بوده است. شواهد نظری حاکی از محدود بودن فعالیتهای این حرفه در ایران در مقایسه با بسیاری از کشورهای توسعه یافته و یا در حال توسعه می‌باشد. با در نظر گرفتن اهمیت حسابرسی داخلی به عنوان یک مکانیزم کنترلی و مشورتی و با توجه به عدم رشد و توسعه مناسب آن در ایران، شناسایی عوامل عدم توسعه این حرفه و روشهای رفع موانع آن در واحدهای تجاری ایران مورد توجه قرار گرفت و به عنوان موضوع این پژوهش علمی انتخاب گردید.

توجه و بکارگیری نتایج این تحقیق بالقوه می‌تواند منجر به استقرار و گسترش خدمات حسابرسی داخلی شده و به عنوان یک ابزار مؤثر و کارآ در اختیار مدیریت واحدهای تجاری قرار گیرد و زمینه مساعدی جهت تحقق بخشیدن به اهداف سازمانی فراهم سازد. افزون بر آن حسابرسی داخلی می‌تواند قابلیت اتکاء به اطلاعات مالی تولید شده در یک سازمان را بهبود بخشد.

هدف این تحقیق شناسایی عوامل عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران و اولویت‌بندی آنها بر مبنای اهمیت متصور هر یک از آنان می‌باشد. هدف دیگر این پژوهش ارائه پیشنهادات و روشهای مؤثر جهت رفع این عوامل می‌باشد.

## روش تحقیق

با توجه به اینکه تحقیق حاضر گامی اولیه در زمینه موضوع این پژوهش در ایران می‌باشد، جهت شناسایی عوامل عدم توسعه حسابرسی داخلی و پیشنهادات رفع آنان در مرحله نخست با مراجعه به متون موجود داخلی و خارجی از جمله Internal Auditor ، Accounting Review ، Management Accounting و نشریات سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران، تعداد ۲۸ عامل از موانع توسعه و پاره‌ای پیشنهادات اصلاحی شناسایی گردیدند (به علت درج منابع و مآخذ مورد استفاده در پایان این مقاله از ذکر تفصیلی

آنان در این قسمت خودداری می‌شود). پس از مطالعات مقدماتی، به منظور تکمیل نمودن فهرست مزبور مطابق با شرایط واحدهای تجاری ایران، با ۱۳ نفر از مدیران واحدهای تجاری نسبتاً بزرگ ایران و حسابرسان (۲ مدیر عامل، ۳ مدیر مالی، ۲ حسابرس داخلی و ۶ حسابرس مستقل) مصاحبه شد. مصاحبه با افراد مذکور بر اساس سؤالات از پیش تهیه شده انجام گرفت که در نتیجه منجر به شناسایی ۱۶ عامل دیگر گردید. در یک تحلیل نهایی، پس از حذف پاره‌ای از عوامل به علت نامرتب بودن و ادغام پاره‌ای دیگر به دلیل یکسان بودن، تعداد ۳۲ عامل مانع توسعه و ۱۵ پیشنهاد اصلاحی انتخاب گردید که هر یک به عنوان فرضیات تحقیق مورد آزمون قرار گرفتند.

در رابطه با هر یک از عوامل شناسایی شده که روش انتخابشان در بالا توضیح داده شد فرضیات تحقیق در قالب مثال ذیل برای اولین عامل مطرح گردیدند:

H<sub>0</sub>: عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حرفه حسابرسی داخلی و عملکرد آن در راستای وظایف و مسوولیت‌های مدیران با در نظر گرفتن اهداف سازمانی آنها، مانع توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران نمی‌باشد.

### جامعه آماری

بررسی‌های به عمل آمده مبین عدم وجود آمار جامع و کاملی در خصوص واحدهای تجاری ایران می‌باشد. مطالعات انجام شده بیانگر این واقعیت است که شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از نقطه نظر نوع مالکیت، فعالیت، مدیریت و سایر ویژگی‌های مهم، به طور محتوایی نماینده مشروعی از کلیه واحدهای تجاری بزرگ که به طور بارز می‌توانند از خدمات حسابرسی داخلی بهره‌مند شوند می‌باشد. از اینرو، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به عنوان جامعه آماری این تحقیق انتخاب شدند و باور بر این است که نتایج این تحقیق بنا به دلیل فوق قابلیت تعمیم به سایر واحدهای تجاری مشابه را دارا می‌باشد. دیگر دلیل انتخاب شرکت‌های پذیرفته شده در بورس، دستیابی به اطلاعات مربوط به آنان به طور منسجم بود.

تا پایان سال ۱۳۷۴، تعداد ۲۲۱ شرکت سهامی عضو بورس ایران بودند.<sup>۱</sup> در این تحقیق جهت کنترل کردن خطاهای ناشی از نمونه‌گیری<sup>۲</sup>، کلیه ۲۲۱ شرکت پذیرفته شده به عنوان نمونه آماری انتخاب گردیدند و مورد آزمون قرار گرفتند. اطلاعات لازم برای این تحقیق از طریق پرسشنامه کتبی جمع‌آوری گردید. پرسشنامه مزبور در سه قسمت تهیه و تنظیم گردید که بخش اول آن به عوامل مرتبط با عدم توسعه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران اختصاص داده شده بود. در بخش دوم پرسشنامه، میزان تأثیر پیشنهادات ارائه شده مورد ارزیابی قرار گرفت و سرانجام در آخرین قسمت، پاره‌ای اطلاعات عمومی در خصوص پاسخ‌دهندگان جمع‌آوری گردید. جهت تعیین اعتبار محتوایی<sup>۳</sup> و ساختاری<sup>۴</sup>، پرسشنامه مقدماتی به صورت محدود<sup>۵</sup> مورد ارزیابی قرار گرفت و بر مبنای پیشنهادات واصله و حسب نیاز تعدیلات و تغییرات لازم انجام و پرسشنامه نهایی تهیه گردید.

تعداد ۲۲۱ پرسشنامه در دو مرحله برای مدیران مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ارسال گردید که در نوبت اول پس از ۲ ماه تعداد ۹۴ پرسشنامه تکمیل و قابل استفاده دریافت شد. سپس پرسشنامه سری دوم ارسال و درخواست گردید فقط مدیران مالی که به نوبت اول پاسخ نداده‌اند، نسبت به تکمیل و ارسال پرسشنامه دوم اقدام نمایند. پس از یک ماه (دهم بهمن ۱۳۷۵) تعداد ۲۹ پرسشنامه دیگر واصل شد. بنابراین در مجموع ۱۲۳ پرسشنامه (معادل ۵۶٪ پرسشنامه‌های ارسالی) در مدت حدود ۳ ماه جمع‌آوری گردید.

مقایسه آماری پاسخهای واصله به ۲ سری پرسشنامه حاوی تفاوت معنی‌داری بین اولین و دومین گروه پاسخ‌دهندگان نبود. عدم تفاوت معنی‌دار بین پاسخها را می‌توان چنین تعمیم داد که نتایج حاصله به طور معنی‌داری متفاوت نمی‌بود، اگر تمامی شرکتهای پرسشنامه‌ها

۱- سالنامه ۱۳۷۴ سازمان بورس اوراق بهادار تهران، ص ۳۵.

2-Sampling Error

3-Content Validity

4-Construct Validity

5- Pilot Study

پاسخ می‌دادند<sup>۱</sup>.

## تجزیه و تحلیل آماری و نتایج آن

جهت آزمون فرضیات این تحقیق از روشهای کای دو ( $Chi^2$ ) و تجزیه و تحلیل واریانس (ANOVA) در سطح اطمینان ۹۵٪ (Confidence Level = 0.95) استفاده گردید. افزون بر آن، در مواقع مقتضی از آمار توصیفی نیز بهره‌برداری گردید. عوامل مانع رشد حسابرسی داخلی در این تحقیق به سه گروه عوامل سازمانی، محیطی و فردی طبقه‌بندی گردیدند. همانطور که در جدول شماره ۱ ملاحظه می‌شود نتایج آماری این عوامل همانند میانگین، کای دو ( $Chi^2$ ) و سطح اطمینان آنان بر حسب اولویت (درجه اهمیت) هر یک عوامل ارائه شده‌اند.

از بین کلیه عوامل تنها عامل (فرضیه) شماره ۱۵ که مرتبط با شناخت جامعه از فعالیت حسابرسی داخلی به عنوان دلیل عدم توسعه این گونه خدمات مطرح گردیده بود مورد تأیید قرار گرفت و دیگر عوامل با ضرایب اطمینان بین ۹۶ الی ۹۹ درصد مورد تأیید قرار گرفتند. این بدین معنی است که پاسخ دهندگان آن گروه عوامل را، با اولویت‌های متفاوت، به عنوان عوامل عدم توسعه حسابرسی داخلی در شرکتهای تجاری ایران شناسایی کردند (شرح هر یک از عوامل در جدول شماره ۱ ارائه گردیده است).

## بررسی تحلیلی یافته‌های تحقیق

بررسی‌های به عمل آمده در این تحقیق مبین نتایج زیر بوده است:

در ۵۰ درصد از شرکتهای مورد بررسی، واحد حسابرسی داخلی وجود نداشته و در ۵۰ درصد باقیمانده بطور عمده قدمت واحد حسابرسی داخلی در آنها کمتر از ۱۰ سال بوده است. همچنین در ۷۱ درصد اینگونه شرکتهای کمتر از ۳ نفر متخصص دارای مدرک کارشناسی در واحد حسابرسی داخلی مشغول به کار می‌باشند. از نظر میزان فعالیت واحد حسابرسی داخلی

در شرکتهای مذکور، تنها ۷ درصد کاملاً فعال، ۲۴ درصد فعال، ۳۶ درصد نسبتاً فعال و مابقی فعالیت چشمگیری ندارند.

جمع‌بندی نتایج این تحقیق در خصوص عوامل عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در ایران بیانگر عوامل با اهمیت زیر بر حسب اولویت می‌باشند.

### ۱ - عدم شناخت کافی

عدم شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی و عملکرد آن در راستای اهداف سازمان و مسوولیت‌های آنان به عنوان اولین مورد عدم توسعه در عوامل سازمانی شناخته شده است.

به نظر می‌رسد ریشه موانع مطرح شده در موردهای ۴، ۷، ۹، ۱۲ و ۱۳ عوامل سازمانی نیز بطور عمده ناشی از عدم شناخت کافی این حرفه برای افراد ذینفع آن در درون سازمان می‌باشد.

### ۲ - کمبود نیروی انسانی متخصص

نتایج این تحقیق مبین کمبود نیروی انسانی متخصص به عنوان دومین عامل عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی هم از نظر عوامل سازمانی و هم از نظر عوامل محیطی بوده است. به نظر می‌رسد موانع مطرح شده در موردهای ۱، ۲، ۳، ۴ و ۵ عوامل فردی نیز بطور عمده ناشی از کمبود نیروی انسانی متخصص و به کارگیری افراد فاقد تخصص در واحدهای حسابرسی داخلی می‌باشد.

### ۳ - فقدان استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی

فقدان استانداردهای حرفه‌ای برای عملیات حسابرسی داخلی چهارمین عامل شناسایی شده در گروه عوامل محیطی می‌باشد. به دلیل عدم وجود استانداردهای مذکور، در حال حاضر عوامل عدم توسعه که در موردهای ۵ و ۶ عوامل سازمانی ذکر شده است طبیعی به نظر می‌رسد. همچنین موردهای ۶ الی ۹ عوامل فردی بطور عمده ناشی از نابسامانی در همین

رابطه به دلیل عدم وجود ملاک‌هایی برای سنجش می‌باشد.

#### ۴ - عدم وجود پشتوانه اجرایی

عدم وجود پشتوانه اجرایی برای پیگیری گزارش‌های حساب‌برسان داخلی به عنوان سومین مورد موانع سازمانی مطرح شده است.

عدم وجود پشتوانه اجرایی، صرف‌نظر از دلایل آن که ممکن است ناشی از خواست مدیریت و یا سایر عوامل باشد، می‌تواند به طور مؤثرتری موجب محدود شدن فعالیت‌های حساب‌برسان داخلی گردد.

#### ۵ - عدم استقلال

عامل استقلال به عنوان کلید موفقیت حساب‌برسان مستقل و حساب‌برسان داخلی همواره در استانداردها و متون حرفه‌ای مورد تأکید قرار گرفته است<sup>۱</sup>. اگر چه رسیدن به استقلال مطلق برای حساب‌برسان داخلی امکان‌پذیر نیست، لکن تلاش برای ایجاد استقلال نسبی همواره ضرورت دارد. عدم استقلال واحد حسابرسی داخلی از فعالیتها و عملیاتی که حسابرسی می‌شوند به عنوان هشتمین مورد عوامل سازمانی عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی شناخته شده است. به نظر می‌رسد این موضوع موجب عدم اتکاء حساب‌برسان مستقل به فعالیت‌های حساب‌برسان داخلی نیز باشد (این عامل به عنوان اولین مورد در عوامل محیطی رده‌بندی شده است).

#### ۶ - جایگاه نامناسب سازمانی واحد حسابرسی داخلی

جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان با توجه به اهداف و فلسفه وجودی آن می‌تواند متفاوت باشد. این عامل عدم توسعه به عنوان مورد دهم عوامل سازمانی شناسایی شده است.

---

1-Philips, Thomas E."Independence : Key to Succesful Auditing: Both External and Internal," *The internal Auditor*, (February 1978), pp. 68-74.

شرح عامل عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران	میانگین درجه اهمیت	کای دو	شماره فرضیه	شماره اولویت	سطح اطمینان (درصد)
<b>عوامل سازمانی :</b> شناخت ناکافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی و عملکرد آن در راستای اهداف سازمان و مسوولیتهای آنان. عدم به کارگیری نیروهای زنده از نظر تجربی و علمی در واحد حسابرسی داخلی. عدم وجود پشتوانه اجرایی برای پیگیری گزارشهای حسابرسان داخلی. عدم تمایل و پشتیبانی مدیران (هیأت مدیره و مدیر عامل) از فعالیتهای حسابرسان داخلی. عدم وجود دستورالعملهای مدون جهت اجرای عملیات حسابرسی داخلی. مشخص نبودن حدود اختیارات و مسوولیتهای واحد حسابرسی داخلی در سازمان. اعتقاد مدیران به عدم نیاز به حسابرسی داخلی با توجه به حسابرسیهای مستقل. مستقل نبودن واحد حسابرسی داخلی از فعالیتهای و عملیاتی که حسابرسی می شوند. ناآشنا بودن کارکنان واحد تجاری با هدف و ماهیت فعالیت حسابرسان داخلی. مناسب نبودن جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی در مجموعه تشکیلات سازمانی. عدم برنامه ریزی و نظارت کافی بر حسابرسان داخلی توسط مدیر واحد حسابرسی داخلی. اعتقاد مدیران به مقرون به صرفه نبودن فعالیتهای حسابرسان داخلی. اثرات منفی حاصل از فعالیتهای حسابرسان داخلی بر رفتار پرسنل در سازمان. عدم وجود واحدی جهت ایجاد هماهنگی بین حسابرسان داخلی با سایر واحدهای نظارتی در سازمان.	۴/۰۷۴ ۳/۹۶۶ ۳/۹۳۲ ۳/۸۶۸ ۳/۷۲۳ ۳/۵۹۵ ۳/۵۰۰ ۳/۴۰۷ ۳/۴۰۰ ۳/۱۱۹ ۳/۱۱۲ ۲/۹۸۳ ۲/۹۵۰ ۲/۵۳۴	۷۹/۰۴ ۵۷/۵۹ ۵۸/۱۸ ۵۰/۶۹ ۳۴/۸۲ ۴۰/۸۶ ۳۱/۶۶ ۱۵/۴۷ ۲۰/۵۸ ۱۰/۸۱ ۱۵/۸۱ ۱۷/۶۳ ۱۲/۹۷ ۱۳/۷۴	۱ ۱۱ ۱۳ ۳ ۱۲ ۲ ۹ ۴ ۶ ۸ ۱۴ ۵ ۷ ۱۰	۱ ۲ ۳ ۴ ۵ ۶ ۷ ۸ ۹ ۱۰ ۱۱ ۱۲ ۱۳ ۱۴	۹۹ ۹۹ ۹۹ ۹۹ ۹۹ ۹۹ ۹۹ ۹۹ ۹۹ ۹۷ ۹۹ ۹۹ ۹۸ ۹۸
<b>عوامل محیطی :</b> عدم اتکاء به نتایج فعالیتهای حسابرسان داخلی توسط حسابرسان مستقل. کسب و کاری منحصم در حرفه حسابرسی داخلی در کلیه سطوح.	۳/۸۴۲ ۳/۷۷۳	۴۷/۲۵ ۴۲/۸۰	۲۳ ۱۹	۱ ۲	۹۹ ۹۹

جدول شماره ۱ - عوامل عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران بر حسب اولویت

شرح عامل عدم توسعه حرفه حسابداری داخلی در واحدهای تجاری ایران	میانگین درجه اهمیت	کای دو	شماره فرضیه	شماره اولویت	سطح اطمینان (درصد)
عدم وجود تحقیقات در زمینه حسابداری داخلی در ایران.	۳/۶۲۵	۳۶/۹۱	۲۲	۳	۹۹
فقدان استانداردهای حرفه‌ای برای عملیات حسابداری داخلی.	۳/۶۰۸	۳۲/۲۵	۱۷	۴	۹۹
کافی نبودن آموزشهای حسابداری در مراکز دانشگاهی.	۳/۵۹۷	۳۰/۴۰	۲۱	۵	۹۹
فقدان الزام قانونی برای واحدهای تجاری به داشتن حسابداری داخلی.	۳/۵۷۱	۲۵/۷۴	۱۶	۶	۹۹
فقدان منابع علمی کافی در ارتباط با تئوریها و روشهای عملی حسابداری داخلی.	۳/۴۶۸	۳۷/۶۶	۲۰	۷	۹۹
فقدان انجمن حرفه‌ای حسابداری داخلی در داخل کشور.	۳/۱۹۲	۲۱/۸۳	۱۸	۸	۹۹
ناشناخته بودن فعالیت حسابداری داخلی برای عامه مردم.	۳/۰۸۵	۲/۸۴	۱۵	۹	۰/۰۴۱(NS)
<b>عوامل فردی:</b>					
عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان داخلی برای ایجاد ارتباط مؤثر و سازنده با سایر کارکنان سازمان.	۳/۹۸۳	۴۰/۶۰	۲۷	۱	۹۹
مناسب و کافی نبودن تحصیلات و تجربه حسابرسان داخلی.	۳/۷۳۳	۴۵/۲۵	۲۴	۲	۹۹
عدم توانایی حسابرسان داخلی در ارائه اطلاعات مفید، کافی، مربوط، به موقع و صحیح به مدیران.	۳/۷۰۶	۴۷/۹۳	۳۱	۳	۹۹
عدم آگاهی کافی و لازم حسابرسان داخلی از اصول و استانداردهای حسابداری.	۳/۷۰۰	۴۳/۰۰	۲۶	۴	۹۹
عدم اشتغال حسابرسان مستقل با سابقه در حرفه حسابداری داخلی.	۳/۴۸۳	۳۱/۱۶	۲۵	۵	۹۹
عدم رعایت موازین رفتار حرفه‌ای شامل درستکاری، کوشایی، صراحت و صداقت حسابرسان داخلی.	۳/۳۸۷	۱۰/۳۷	۳۲	۶	۹۶
عدم رعایت دستورالعملهای اجرای عملیات حسابداری توسط حسابرسان داخلی.	۳/۳۷۵	۳۱/۴۱	۲۸	۷	۹۹
عدم جمع‌آوری شواهد کافی توسط حسابرسان داخلی در ارتباط با گزارش خود.	۳/۳۰۸	۲۳/۰۰	۲۹	۸	۹۹
اعمال نظرات شخصی و گروهی توسط حسابرسان داخلی در جمع‌بندی رسیدگی‌یافته‌ها.	۳/۲۱۰	۱۰/۷۰	۳۰	۹	۹۶

ادامه جدول شماره ۱ - عوامل عدم توسعه حرفه حسابداری داخلی در واحدهای تجاری ایران بر حسب اولویت

تعیین جایگاه مؤثر برای واحد حسابرسی داخلی در هر سازمانی بسته به طرز تفکر مدیریت آن و بررسیهای جامع در این خصوص می‌باشد.

#### ۷ - ضعف مدیریت واحد حسابرسی داخلی

مدیریت واحد حسابرسی داخلی در هر سازمانی می‌باید ضمن داشتن دانش تخصصی، از اصول علمی مدیریت نیز آگاهی کافی داشته باشد. عمده‌ترین ضعف مدیران واحد حسابرسی داخلی عدم برنامه‌ریزیهای بلند مدت و حتی کوتاه مدت می‌باشد. ضعف مدیریت واحد حسابرسی داخلی منحصر به برنامه‌ریزی نمی‌شود<sup>۱</sup>. علاوه بر برنامه‌ریزی، نداشتن خط مشی مشخص، عدم سازماندهی، عدم جذب نیروهای مناسب، عدم اجرای استانداردهای کنترل کیفیت از جمله شواهد ضعف مدیریت واحد حسابرسی داخلی محسوب می‌شود (این موضوع به عنوان مورد یازدهم عوامل سازمانی شناسایی شده است). به نظر می‌رسد که با وجود چنین ضعفی امکان هماهنگی بین واحدهای مختلف سازمان با واحد حسابرسی داخلی نیز میسر نباشد. مورد چهاردهم عوامل سازمانی نیز ممکن است بطور عمده ناشی از ضعف مدیر واحد حسابرسی داخلی و مدیریت سازمان باشد.

#### ۸ - عدم وجود تحقیقات در زمینه حسابرسی داخلی

عدم وجود تحقیقات در زمینه حسابرسی داخلی به عنوان سومین مورد عوامل محیطی در این تحقیق مورد توجه قرار گرفته است. موردهای ۵ و ۷ عوامل محیطی نیز به نوعی در ارتباط با همین موضوع می‌باشد.

#### ۹ - فقدان الزام قانونی جهت ایجاد واحد حسابرسی داخلی

نظرخواهی انجام شده در این تحقیق مبین اهمیت الزام قانونی برای واحدهای تجاری

---

1-Sawyer, Lawrence. B. "Modern Internal Auditing - The new Profession," The Accounting Review, (1975), pp. 176-178.

مبنی بر ایجاد حسابرسی داخلی در جهت توسعه این حرفه بوده و به عنوان ششمین مورد عوامل محیطی رده‌بندی شده است.

عدم وجود الزام قانونی ممکن است به یکی از طرق زیر رفع شود:

الف - الزام توسط هیأت مدیره به مدیر عامل.

ب - الزام توسط سهامداران به هیأت مدیره.

ج - الزام توسط مراجع تخصصی به واحدهای تجاری (از جمله سازمان حسابرسی).

د - الزام توسط مراجع قانونی به واحدهای تجاری (مثلاً برای شرکتهای عضو بورس، از

طریق بورس).

ه - الزام قانونی (تصویب این الزام در قوانین مالی و تجاری کشور).

#### ۱۰ - فقدان انجمن حرفه‌ای حسابرسی داخلی

فقدان انجمن حرفه‌ای حسابرسی داخلی به عنوان مورد آخر عوامل محیطی شناسایی شده است. برای آینده این حرفه در ایران، می‌توان شکل‌گیری انجمن حرفه‌ای را نیز در برنامه‌ها قرار داد و به آن برای سرعت بخشیدن به سیر تکاملی حرفه حسابرسی داخلی در ایران پس از آماده شدن بستر لازم امیدوار بود.

#### یافته در خور توجه

شناسایی عامل عدم شناخت کافی افراد ذینفع از خدمات حسابرسی داخلی به عنوان اولین مورد عوامل سازمانی، با نقطه نظر سویر<sup>۱</sup> یکی از صاحب‌نظران حرفه حسابرسی داخلی، مبنی بر مؤثر بودن سه عامل شناخت، تعلیم و مدیریت حسابرسی داخلی در توسعه حسابرسی داخلی مطابقت دارد.

### پیشنهاداتی برای توسعه حرفه حسابرسی داخلی

قسمت دوم پرسشنامه اختصاص به ۱۴ پیشنهاد در ارتباط با توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران دارد. بررسیهای آماری در سطح اطمینان ۹۹ درصد مبین مناسب بودن کلیه پیشنهادهای مطرح شده بوده است. پیشنهادهای شناسایی شده بر اساس میانگین نظرات افراد پاسخ دهنده به پرسشنامه‌ها در جدول شماره ۲ اولویت‌بندی گردیده‌اند. به نظر می‌رسد سایر پیشنهادها به شرح زیر در جهت توسعه حرفه حسابرسی داخلی مؤثر واقع شود:

- ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های کشور.
- ایجاد و بهبود سیستمهای مالی مؤثر و کارآ.
- حمایت و پشتیبانی بیشتر مدیران از حسابرسان داخلی.
- نظارت بیشتر بر نحوه عمل و کیفیت فعالیت حسابرسان داخلی.
- الزام صاحبان واحدهای تجاری به هیأت مدیره در خصوص ایجاد واحد حسابرسی داخلی.

● به کارگیری افراد دارای سابقه حسابرسی مستقل در واحد حسابرسی داخلی.  
علاوه بر رئوس یافته‌های فوق‌الذکر و با توجه به اطلاعات مندرج در جدول شماره ۱، نتایج تفصیلی این تحقیق در قالب طبقه‌بندی شده عوامل سازمانی، محیطی و فردی به شرح زیر گزارش می‌گردد:

### عوامل سازمانی

در این تحقیق ۱۴ عامل به عنوان عوامل سازمانی عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران شناسایی گردیدند. این عوامل به دلیل اینکه بطور عمده در حیطه کنترل سازمان و مدیریت آن می‌باشند، در گروه عوامل سازمانی طبقه‌بندی و اولویت‌بندی گردیده‌اند. نتایج بدست آمده از بررسی‌های آماری، مبین با اهمیت بودن کلیه ۱۴ عامل سازمانی می‌باشد (جدول شماره ۱).

شرح پیشنهادهای مؤثر جهت توسعه حرفه حسابرسی داخلی	میانگین تأثیر پیشنهاد	*	شماره پیشنهاد در پرسشنامه	شماره اولویت
ایجاد پست‌توانه اجرایی برای پیگیری گزارشات حسابرسان داخلی.	۳/۷۳۱	۹۸	۵	۱
به کارگیری افراد مجرب و کاردان در واحد حسابرسی داخلی و یا آموزش کارکنان موجود.	۳/۶۱۵	۹۵	۱	۲
بالا بردن سطح آگاهی مدیران میانی و کارکنان واحد تجاری در ارتباط با فعالیتهای حسابرسان داخلی.	۳/۴۵۵	۹۲	۴	۳
بالا بردن میزان آموزش حسابرسی در دانشگاه‌ها.	۳/۲۵۶	۸۸	۱۰	۴
وجود آمدن استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی با حسابرسان مستقل.	۳/۲۴۶	۸۶	۱۴	۵
هماهنگ کردن فعالیتهای حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل.	۳/۲۳۸	۸۴	۶	۶
اتکاء بیشتر حسابرسان مستقل بر حسابرسی داخلی.	۳/۲۰۵	۸۲	۱۳	۷
ارتقاء جایگاه حسابرسان داخلی در سازمان.	۳/۱۷۲	۸۰	۳	۸
اهتمام محققان به تألیف و ترجمه منابع علمی لازم و کافی در زمینه حسابرسی داخلی.	۳/۱۵۷	۸۴	۱۲	۹
الزام قانونی واحدهای تجاری به داشتن حسابرسی داخلی.	۳/۱۳۹	۷۵	۹	۱۰
گسترش تحقیقات در زمینه حسابرسی داخلی.	۳/۰۹۰	۸۳	۸	۱۱
وجود آمدن انجمن حرفه‌ای برای حسابرسی داخلی در کشور.	۳/۰۲۵	۷۷	۱۱	۱۲
تخصیص بودجه بیشتر برای واحد حسابرسی داخلی.	۳/۰۰۸	۷۸	۲	۱۳
بالا بردن سطح آگاهی افراد ذینفع در جامعه از فعالیتهای حسابرسان داخلی.	۲/۷۰۲	۵۹	۷	۱۴

\* درصد تجمعی افرادی که معتقدند پیشنهادها مؤثر می باشد.

\*\* پارامترهای تأثیر  
 ۱ - بی تأثیر  
 ۲ - کم تأثیر  
 ۳ - نسبتاً مؤثر  
 ۴ - کاملاً مؤثر

جدول شماره ۲ - پیشنهادهای مؤثر در راستای توسعه حرفه حسابرسی داخلی  
 در واحدهای تجاری ایران بر حسب اولویت

میانگین درجه اهمیت هر یک از عوامل، بیان کننده میانگین نظرات افراد پاسخ دهنده به پرسشنامه‌ها می‌باشد. این میانگین برای اولین عامل سازمانی  $۴/۰۷۴$  و برای آخرین عامل (چهاردهم)  $۲/۵۳۴$  بوده است.

بر اساس مقادیر کای دو درصد اعتبار نتایج بدست آمده برای کلیه عوامل سازمانی بطور عمده ۹۹ درصد بوده است. (به جز اولویتهای ۷ و ۸ و ۱۰ که به ترتیب دارای درصدهای اعتبار ۹۸ و ۹۷ و ۹۸ درصد بوده‌اند). یعنی اینکه از دیدگاه پاسخ دهندگان می‌توان ادعا نمود که کلیه عوامل سازمانی با اطمینان بیش از ۹۷ درصد، عامل عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران تلقی می‌گردند.

۹۰ درصد افراد پاسخ دهنده به پرسشنامه‌ها عامل شناخت ناکافی مدیران از نقش حسابرسی داخلی و عملکرد آن را در سازمان به عنوان مهمترین مانع می‌دانند. به نظر می‌رسد ریشه اصلی موانع سازمانی وابسته به همین موضوع می‌باشد. شایان ذکر است که ۹۲ درصد افراد نظرخواهی شده معتقدند که ارتقاء سطح آگاهی مدیران سازمانها در خصوص اهمیت ماهیت حسابرسی داخلی می‌تواند در جهت توسعه حسابرسی داخلی مؤثر واقع شود.

بیش از ۸۰ درصد پاسخ دهندگان عوامل عدم بکارگیری نیروهای زبده، عدم وجود پشتیبان اجرایی برای پیگیری گزارشهای حسابرسان داخلی، عدم تمایل و پشتیبانی مدیران از فعالیتهای حسابرسان داخلی، عدم وجود دستورالعمل مدون جهت اجرای عملیات حسابرسی داخلی و نامشخص بودن حدود اختیارات و مسوولیتهای واحد حسابرسی داخلی را در سازمان با اهمیت شناسایی کردند. همچنین بیش از ۸۶ درصد پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌ها معتقدند که اقدامات در جهت رفع عوامل فوق‌الذکر می‌تواند در توسعه حرفه حسابرسی داخلی مؤثر واقع شود.

بیش از ۷۰ درصد پاسخ دهندگان، عوامل اعتقاد مدیران به عدم نیاز به حسابرسی داخلی با توجه به حسابرسیهای مستقل، مستقل نبودن واحد حسابرسی داخلی و ناآشنا بودن کارکنان واحد تجاری را با هدف و ماهیت فعالیتهای حسابرسان داخلی به عنوان مانع توسعه حرفه حسابرسی داخلی می‌دانند. به اعتقاد بیش از ۹۰ درصد پاسخ دهندگان لازم است سطح آگاهی کلیه مدیران میانی و کارکنان واحد تجاری در خصوص فعالیتهای حسابرسان داخلی ارتقاء

یابد. به نظر می‌رسد عوامل فوق‌الذکر، با این پیشنهاد مؤثر می‌توانند به طور گسترده‌ای رفع شوند.

سایر عوامل سازمانی شناسایی شده به ترتیب اولویت شامل مناسب نبودن جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی در مجموعه تشکیلات سازمانی، عدم برنامه‌ریزی و نظارت کافی بر فعالیت حسابرسان داخلی، اعتقاد مدیران به مقرون به صرفه نبودن فعالیتهای حسابرسان داخلی، اثرات منفی حاصل از فعالیتهای حسابرسان داخلی بر رفتار پرسنل در سازمان و عدم وجود واحدی جهت ایجاد هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مستقل می‌باشد. بیش از ۸۰ درصد افراد نظرخواهی شده، معتقدند که ارتقاء جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی پیشنهاد مؤثری جهت توسعه این حرفه می‌باشد.

### عوامل محیطی

در این تحقیق، ۹ عامل به عنوان عوامل محیطی عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران شناسایی گردیدند. این عوامل که عمدتاً خارج از کنترل سازمان و مدیریت آن می‌باشند، در گروه موانع محیطی بر مبنای اولویت طبقه‌بندی گردیدند (جدول شماره ۱).

نتایج بدست آمده از بررسیهای آماری مبین با اهمیت بودن ۸ عامل از ۹ عامل درج شده در این گروه بوده است. میانگین نظرات افراد پاسخ دهنده به پرسشنامه‌ها در خصوص عوامل محیطی بین ۳/۸۴۲ (برای اولین اولویت) و ۳/۰۸۵ (برای نهمین اولویت) بوده است.

بر اساس مقادیر کای دو، درصد اعتبار نتایج بدست آمده می‌توان ادعا نمود که ۸ عامل از ۹ عامل مطرح شده در پرسشنامه تحت عنوان عوامل محیطی با اطمینان بیش از ۹۹ درصد مانع توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران شناخته شدند. بررسی اطلاعات مندرج در جدول شماره ۱ نشانگر این است که بیش از ۸۰ درصد افراد پاسخ دهنده به پرسشنامه‌ها، عامل عدم اتکاء حسابرسان مستقل به فعالیتهای حسابرسان داخلی، کمبود نیروی متخصص حسابرسی داخلی در کلیه سطوح، عدم وجود تحقیقات در زمینه حسابرسی داخلی در ایران، فقدان استانداردهای حرفه‌ای برای عملیات حسابرسی داخلی و فقدان منابع

علمی کافی در ارتباط با تئوریا و روشهای عملی حسابرسان داخلی را به عنوان عوامل محیطی عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران می‌دانند. ضمن آن که بین ۸۲ تا ۹۵ درصد افراد پاسخ دهنده رفع موانع فوق‌الذکر را در جهت توسعه حسابرسی داخلی مؤثر می‌دانند. بیش از ۷۰ درصد پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌های اصلی، عوامل کافی نبودن آموزشهای حسابرسی در مراکز دانشگاهی، فقدان الزام قانونی برای واحدهای تجاری به ایجاد واحد حسابرسی داخلی و فقدان انجمن حرفه‌ای حسابرسی داخلی را در داخل کشور به عنوان سایر عوامل محیطی مانع توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران تلقی می‌کنند. مضافاً اینکه بین ۷۵ تا ۸۸ درصد افراد نظرخواهی شده بر بالا بردن سطح آموزش حسابرسی در دانشگاه‌ها، بوجود آمدن انجمن حرفه‌ای برای حسابرسی داخلی در کشور و ملزم نمودن واحدهای تجاری به ایجاد واحد حسابرسی داخلی به عنوان پیشنهادات مؤثر جهت رفع موانع فوق‌الذکر اشاره نموده‌اند.

### عوامل فردی

در این تحقیق، ۹ عامل به عنوان عوامل فردی عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران شناسایی گردیدند. این عوامل به دلیل مرتبط بودن با خصوصیات شخصی حسابرس، در گروه عوامل فردی بر مبنای اولویت طبقه‌بندی گردیده است. نتایج بدست آمده از بررسیهای آماری مبین با اهمیت بودن کلیه ۹ عامل درج شده در این گروه می‌باشد (جدول شماره ۱).

میانگین نظرات افراد پاسخ دهنده به پرسشنامه‌ها در خصوص عوامل فردی ۳/۹۸۳ (برای اولین اولویت) و ۳/۲۱۰ (برای نهمین اولویت) بوده است. بر اساس مقادیر کای دو، درصد اعتبار نتایج بدست آمده برای کلیه عوامل فردی ۹۹ درصد بوده است (به جز اولویت ششم و نهم که ۹۶ درصد می‌باشد). این بدین معنی است که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان کلیه ۹ عامل اولویت‌بندی شده در جدول شماره ۱ تحت عنوان عوامل فردی با اطمینان بیش از ۹۶ درصد مانع توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران تلقی شده‌اند. اطلاعات مندرج در جدول شماره ۱ بیانگر این واقعیت است که بیش از ۹۸ درصد پاسخ دهندگان به

پرسشنامه‌ها، عامل عدم وجود مهارت کافی در حسابرسان داخلی برای ایجاد ارتباط مؤثر و سازنده با سایر کارکنان سازمان را مهمترین عامل فردی مانع توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران می‌دانند. بیش از ۸۰ درصد پاسخ دهندگان معتقدند که مناسب و کافی نبودن تحصیلات و تجربه حسابرسان داخلی، عدم توانایی در ارائه اطلاعات مفید، کافی، مربوط، به موقع و صحیح به مدیران و عدم آگاهی کافی و لازم حسابرسان داخلی از اصول و استانداردهای حسابداری مانع توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران می‌باشد. با توجه به عدم وجود رشته حسابرسی و حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های ایران در حال حاضر، موانع فوق‌الاشاره دور از انتظار نمی‌باشد.

بیش از ۶۵ تا ۸۰ درصد افراد نظرخواهی شده معتقدند که عدم وجود سابقه کاری حسابرسان داخلی در حرفه حسابرسی مستقل، عدم رعایت دستورالعملهای اجرای عملیات حسابرسی توسط حسابرسان داخلی، عدم رعایت موازین رفتار حرفه‌ای، مستند نبودن گزارشهای حسابرسان داخلی و اعمال نظرات شخصی و گروهی آنان موانع توسعه حرفه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران محسوب می‌شوند.

### سایر یافته‌های تحقیق

تا به حال موانع عمده توسعه حرفه حسابرسی داخلی و پیشنهادات مؤثر جهت رفع آنها بر اساس همه پرس‌انجام شده از طریق پرسشنامه شناسایی و پس از تجزیه و تحلیل نتایج حاصله ارائه گردیدند. در اولین مرحله این تحقیق که شامل مطالعه و مصاحبه با افراد متخصص بود پاره‌ای از عوامل و پیشنهادات دیگر شناسایی گردیدند که به لحاظ اهمیت کمتر و رعایت وقت پاسخ دهنده به پرسشنامه از مطرح نمودن آنها در پرسشنامه خودداری گردید. این مطالب در اینجا تحت عنوان سایر یافته‌های تحقیق در بخش جداگانه شامل سایر عوامل مانع توسعه و سایر پیشنهادات به طور خلاصه در زیر مطرح می‌گردند.

### سایر عوامل عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی

الف - بی‌توجهی مدیران به اطلاعات حاصله از حسابرسی داخلی در فرآیند

## تصمیم‌گیری.

ب - در بعضی مواقع گزارشهای حسابرسی داخلی خود عاملی برای عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی می‌باشد، زیرا بعضاً گزارشهای حسابرسان داخلی مورد استفاده سایر گروه‌ها قرار می‌گیرد و مشکلات و یا موانعی برای مدیران ایجاد می‌نماید. بالطبع ایجاد مانع برای مدیریت باعث محدود کردن کار حسابرسان داخلی می‌شود.

ج - تمایل مدیران به زیر پا گذاشتن کنترل‌های داخلی.

د - عدم اعلام نیازهای اطلاعاتی مدیران به حسابرسان داخلی.

## سایر پیشنهادات

با توجه به طراحی یک سؤال باز در پرسشنامه (سؤال شماره ۱۵ در قسمت پیشنهادات) علاوه بر پیشنهادات نظرخواهی شده، بعضی از پاسخ دهندگان پیشنهادات دیگری را نیز مطرح نموده‌اند که نتایج تلخیص شده آنها به شرح زیر طبقه‌بندی می‌گردد:

- انتخاب شیوه‌های مؤثری جهت ایجاد انگیزه و ارتقاء آگاهیهای مدیر عامل و اعضای هیأت مدیره در زمینه حسابرسی داخلی.

- مشاوره مدیریت واحد تجاری با افراد آگاه و متخصص جهت شناسایی و به کارگیری حسابرسان داخلی مجرب.

- شناسایی روابط غیر رسمی موجود بین حسابرسان داخلی با کارکنان واحد تجاری برای مواردی که موجب عدم کارایی مؤثر آنان می‌شود.

- حمایت و پشتیبانی بیشتر مدیران از حسابرسان داخلی.

- ایجاد و بهبود سیستمهای مالی مؤثر و کارآتر جهت امکان اجرای روشهای حسابرسی داخلی.

- صدور گزارشهای خلاصه و به موقع توسط حسابرسان داخلی.

- آگاهی دادن به سهامداران عمده در خصوص ضرورت وجود حسابرسی داخلی و تکلیف آنان به هیأت مدیره برای ایجاد آن.

- الزام حسابرسان داخلی به ارائه گزارش مختصر سالیانه به مجمع عمومی (با تصویب

ماده‌ای در همین ارتباط در اساسنامه واحدهای تجاری توسط سهامداران).

### بررسی تحلیلی اطلاعات عمومی

جدول شماره ۳ بیانگر اطلاعات عمومی مربوط به پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌های واسله می‌باشد. این اطلاعات در هر مورد به صورت تعدادی و درصدی نمایش داده شده است.

بررسی اطلاعات جدول مذکور حاکی از موارد قابل توجه زیر می‌باشد:

- بیش از ۷۰ درصد پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌ها مدیران مالی (شامل مدیر مالی و معاونت اداری و مالی) بوده‌اند. قابل ذکر است که چون پرسشنامه‌های تحقیق برای مدیران مالی ارسال شده بود، نتایج این تحقیق عمدتاً بیانگر دیدگاه مدیران مالی می‌باشد.
- بیش از ۱۲ درصد پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌ها دارای سایر عناوین شغلی همانند عضو هیأت مدیره، معاون مدیر عامل، مدیر حسابرسی داخلی، کارشناس مالی، مسوول بودجه، مسوول حسابداری و حسابدار بودند. شصت و هفت درصد پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌ها نیز در شرکتهایی مشغول به کار بوده‌اند که بیش از ۲۰ سال قدمت داشته‌اند.
- تعداد ۵۹ شرکت (یا به عبارت دیگر چهل و هشت درصد شرکتهای مورد بررسی) دارای واحد حسابرسی داخلی بوده‌اند. مضافاً اینکه ۱۴ شرکت از ۵۹ شرکت دارای واحد حسابرسی داخلی، کمتر از ۲۰ سال قدمت دارند، مابقی مربوط به شرکتهای با قدمت بیش از ۲۰ سال می‌باشد. در رابطه با قدمت واحد حسابرسی داخلی در شرکتهای درمی‌یابیم که ۵۴ درصد شرکتهای دارای حسابرسی داخلی با قدمت بیش از ۵ سال می‌باشند و تعداد شرکتهایی که در سال جاری واحد حسابرسی ایجاد نموده‌اند ۱۲ درصد می‌باشند.
- ۷۱ درصد شرکتهای دارای واحد حسابرسی داخلی کمتر از ۳ نفر متخصص دارای حداقل مدرک کارشناسی در واحد حسابرسی داخلی دارند. مضافاً اینکه شرکتهایی که دارای افراد متخصص بیشتر از ۳ نفر می‌باشند عمدتاً واحد حسابرسی داخلی در آنها کمتر از ۵ سال قدمت دارد.
- بیش از ۶ درصد واحدهای حسابرسی داخلی در شرکتهای مورد بررسی کاملاً فعال می‌باشند و ۳۲ درصد آنها فعالیت چشمگیری ندارند. بررسی بر روی شرکتهای دارای واحد

درصد	تعداد	۱ - عنوان شغلی پاسخ دهندگان :
۳/۹	۶	مدیر عامل
۵۸/۵	۷۲	مدیر مالی
۱۲/۲	۱۵	معاونت اداری و مالی
۸/۱	۱۰	حسابرس داخلی
۱۲/۲	۱۵	سایر عناوین شغلی
<u>۳/۱</u>	<u>۵</u>	بدون پاسخ
۱۰۰	۱۲۳	جمع
		۲ - قدمت شرکت :
۹/۸	۱۲	کمتر از ۱۰ سال
۸/۹	۱۱	بیش از ۱۰ سال و کمتر از ۱۵ سال
۱۳	۱۶	بیش از ۱۵ سال و کمتر از ۲۰ سال
۶۶/۷	۸۲	بیش از ۲۰ سال
<u>۱/۶</u>	<u>۲</u>	بدون پاسخ
۱۰۰	۱۲۳	جمع
		۳ - وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکتها:
۴۸	۵۹	بلی
۴۸	۵۹	خیر
<u>۴</u>	<u>۵</u>	بدون پاسخ
۱۰۰	۱۲۳	جمع
		۴ - قدمت واحد حسابرسی داخلی :
۱۱/۹	۷	کمتر از یک سال
۳۲/۲	۱۹	بیش از یک سال و کمتر از ۵ سال
۱۵/۳	۹	بیش از ۵ سال و کمتر از ۱۰ سال
۳۹	۲۳	بیش از ۱۰ سال
<u>۱/۶</u>	<u>۱</u>	بدون پاسخ
۱۰۰	۵۹	جمع
		۵ - تعداد پرسنل متخصص (دارای حداقل مدرک کارشناسی):
۷۱/۲	۴۲	کمتر از ۳ نفر
۱۵/۳	۹	بین ۳ تا ۵ نفر
۱/۶	۱	بین ۶ تا ۱۰ نفر
۵/۱	۳	بیش از ۱۰ نفر
<u>۶/۸</u>	<u>۴</u>	بدون پاسخ
۱۰۰	۵۹	جمع
		۶ - میزان فعالیت حسابرسی داخلی :
۶/۸	۴	کاملاً فعال
۳۵/۶	۲۱	نسبتاً فعال
۲۳/۷	۱۴	فعال
۳۲/۲	۱۹	فعالیت کم
<u>۱/۷</u>	<u>۱</u>	بدون پاسخ
۱۰۰	۵۹	جمع

جدول شماره ۳ - توزیع گروه پاسخ دهندگان

حسابرسی داخلی کاملاً فعال نشان می‌دهد که واحد حسابرسی داخلی در اینگونه شرکتها عمدتاً کمتر از ۵ سال قدمت دارد. بررسی بر روی ۱۹ شرکت دارای واحد حسابرسی داخلی با فعالیت جزئی نشان می‌دهد که در بعضی از آنها واحد حسابرسی داخلی بیش از ۱۰ سال قدمت دارد.

### استفاده کنندگان از نتایج تحقیق

استفاده کنندگان از این تحقیق به دو گروه افراد درون سازمانی و برون سازمانی تقسیم می‌شوند:

افراد درون سازمانی عمدتاً شامل هیأت مدیره، مدیران، حسابرسان داخلی، کارکنان واحد تجاری و ... می‌باشند که با استفاده از نتایج این تحقیق، می‌توانند مواضع فعلی خویش را اصلاح یا تقویت نمایند. افراد برون سازمانی نیز عمدتاً شامل سهامداران، اعتبار دهندگان، سرمایه‌گذاران بالقوه، دولت (خصوصاً سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران)، سازمان بورس اوراق بهادار تهران، مؤسسات حسابرسی و اعضاء حرفه حسابرسی داخلی و ... می‌باشند که با آگاهی از عوامل عدم توسعه به طور بالقوه و غیرمستقیم می‌توانند باعث رفع عوامل عدم توسعه خدمات حسابرسی داخلی گردند.

### محدودیت‌های تحقیق

این تحقیق با محدودیت‌هایی به شرح زیر مواجه بوده است:

- ۱ - محدودیت‌های ذاتی پرسشنامه کتبی.
- ۲ - عدم امکان بررسی دلایل عدم پاسخ به پرسشنامه‌های واصل نشده.
- ۳ - عدم امکان بررسی کامل میزان دقت و سطح دانش پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌ها.
- ۴ - احتمال عدم تعمیم‌پذیری نتایج این تحقیق به آنگونه از واحدهای تجاری ایران که دارای ویژگیهای مشابه با شرکتهای مورد مطالعه نمی‌باشند.

## زمینه تحقیقات بعدی

این تحقیق در جهت شناسایی عوامل عدم توسعه حسابرسی داخلی در واحدهای تجاری ایران انجام گردید و ماهیتی اکتشافی داشت. شناسایی عوامل عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی با روشهای متفاوت می‌تواند موضوع تحقیقات بعدی قرار گیرد.

همچنین بررسیهای عمیق‌تر بر روی هر یک از موانع شناسایی شده، و از دیدگاه‌های مختلف، می‌تواند مشخص‌کننده دلایل ایجاد این موانع باشد. بررسی میزان ضرورت استفاده واحدهای اقتصادی مختلف از حسابرسی داخلی با توجه به اندازه و فعالیتهای مختلف آنها می‌تواند در تحقیق دیگری مورد پژوهش قرار گیرد. ارتباط هر یک از عوامل عدم توسعه با گروه‌های کلی سازمانی، محیطی و فردی را نیز می‌توان مورد تحقیق قرار داد.

بررسی میزان تأثیر انتفاع حاصل از خدمات حسابرسان داخلی بر هر یک از استفاده‌کنندگان آن، تحقیقات مفصلی را بر حسب هر یک از گروه‌ها و فعالیتهای اقتصادی مختلف می‌طلبد.

تحقیقات در زمینه سرفصل و عناوین درسی برای ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های ایران با توجه به نیازهای آینده جامعه می‌تواند زمینه ساز ایجاد این رشته و موجب رفع نیاز صنایع مختلف ایران در آینده گردد.

## پیشنهادهات

به نظر می‌رسد، سهم آموزشهای حسابرسی در مجموعه عناوین درسی رشته‌های مالی (خصوصاً رشته حسابداری در مقاطع کاردانی، کارشناسی و کارشناسی ارشد) کافی و متناسب با نیازهای اطلاعاتی فارغ‌التحصیلان نمی‌باشد. در این ارتباط تأسیس رشته‌های حسابرسی و حسابرسی داخلی در بلندمدت و افزایش واحدهای درسی حسابرسی در دوره‌های موجود (در کوتاه مدت) می‌تواند مورد توجه قرار گیرد.

به سازمان بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود، ضرورت ایجاد حسابرسی داخلی را به کلیه شرکتهای تحت پوشش خود یادآوری نمایند (در کوتاه مدت) و در بلندمدت وجود این عامل را در ردیف شرایط احراز پذیرش شرکتهای در بورس قرار دهند.

به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران پیشنهاد می‌شود، نسبت به انتشار متون حرفه‌ای جدید در زمینه حسابرسی داخلی اهتمام بیشتری معمول دارند. همچنین این سازمان در راستای اهداف و وظایف خود می‌تواند در بلند مدت تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی مطابق شرایط اقتصادی ایران را مد نظر قرار دهد.

به محققان رشته‌های مالی پیشنهاد می‌شود بخشی از نیروی خود را به بررسی در خصوص تحقیق، ترجمه و تألیف منابع علمی در زمینه حسابرسی داخلی اختصاص دهند. با در نظر گرفتن عوامل مطرح شده در این تحقیق و عدم توسعه حرفه حسابرسی داخلی در ایران، همواره باید به توسعه آن در ایران در آینده‌ای نزدیک اندیشید و امیدوار بود.

### فهرست منابع و مآخذ

- ۱ - ارباب سلیمانی، عباس - نقری، محمود. «اصول حسابرسی - جلد اول»، نشرید شماره ۸۷، سازمان حسابرسی، چاپ اول. ۱۳۷۱.
- ۲ - سازمان بورس اوراق بهادار، سالنامه ۱۳۷۴.
- ۳ - مرکز آمار ایران، «آمار کارگاه‌های بزرگ صنعتی کشور»، ۱۳۷۳.
- 4- Adelberg, Arthur H., "Auditing on the March: Ancient Times to the Twentieth Century," *The Internal Auditor*, (Nov/Dec 1975), pp. 35 - 47.
- 5 - Brink, Victor Z., "Internal Auditing: A Historical Perspective and Futrue Directions," *Internal Auditor*, (December 1978), pp. 23 - 35.
- 6- Gobell, Robert W., "The Common Body of Knowledge for Internal Auditing," *Internal Auditor* , Vol. 29, (Nov/Dec 1972), pp. 20 - 29.
- 7- Maher , Michael W. and Ramanan, R. " Does Internal Auditing Imporve Managerial Performance?" *Management Accounting*, (March 1988), pp. 54 - 56.
- 8- Philips, Thomas E., "Independence: Key to Successful Auditing: Both External and Internal," *Internal Auditor*, (February 1978), pp. 68 - 74.
- 9- Sawyer , Lawrence B., " Modern Internal Auditing - The New Profession,"

---

**Accounting Review**, (January 1975), pp. 176 - 178.

10- Sawyer , Lawrence B., "Tomorrow's Internal Auditor," **Internal Auditor**, (June 1978), pp. 11 - 23.

11-Sawyer , Lawrence B., "Internal Auditing, Yesterday, Today and Tomorrow," **Internal Auditor**, (December 1979) , pp. 23 - 33.