

ادراک حسابرسان داخلی از نقش آنان در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط زیست، امور اجتماعی و راهبری

میرجعفر موسوی

دانشجوی کارشناسی ارشد حسابرسی، گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
m.mousavi7288@gmail.com

زهره حاجیها

دانشیار گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده عهده دار مکاتبه)
drzhajiha@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۲/۱۱ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۶/۱۴

چکیده

در مطالعه حاضر به بررسی ادراک حسابرسان داخلی از نقش آنان در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط زیست، امور اجتماعی و راهبری پرداخته شد. جامعه آماری این مطالعه، شامل حسابرسان داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در مقطع زمانی پاییز ۱۳۹۵ بوده است که ۲۲۳ شرکت دارای واحد حسابرسی داخلی شناسایی گردیدند و با استفاده از فرمول کوکران، تعداد ۱۴۱ حسابرس به عنوان نمونه برگزیده شدند. در نهایت، پس از انجام پیگیری های مستمر، تعداد ۱۱۲ پرسشنامه از حسابرسان داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران جمع آوری شد. نتایج بررسی ها نشان داد که مشارکت مشورتی و اطمینان بخشی حسابرسان داخلی در فعالیتهای راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کمتر از حد متوسط است؛ از نظر حسابرسان داخلی، مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، دارای اهمیت بوده و این اهمیت در حال افزایش است؛ سطح جاری صلاحیت های آنان در رابطه با مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، مناسب است؛ میزان شایستگی های آنان به منظور مشارکت در فعالیتهای مشاوره و اطمینان دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کافی است؛ و حسابرسان داخلی بر این باورند که دستورالعملی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، وجود ندارد.

واژه های کلیدی: حسابرسی داخلی، محیط زیست، امور اجتماعی، امور راهبری.

۱- مقدمه

وجود عواملی نظیر پیچیدگی‌های محیط کسب و کار، مواجهه شرکت با ریسک‌های مختلف، و تأثیری که این ریسک‌ها بر عملکرد شرکت و بازده ذینفعان دارد، نهادهای نظارتی و شرکت‌ها را بر آن داشت تا راه‌حلی برای مواجهه صحیح با این-گونه ریسک‌ها بیندیشند که از جمله مهم‌ترین این اقدامات ایجاد واحدهای حسابرسی داخلی در شرکت‌ها می‌باشد. در ایران نیز سازمان بورس اوراق بهادار پروژه بهبود نظام راهبری شرکتی را در دستور کار خود قرار داده است که تشکیل واحد حسابرسی داخلی در راستای الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران بورسی و فرابورسی از آن جمله می‌باشد. انجمن حسابرسان داخلی^۱، حسابرسی داخلی را یک فعالیت مستقل اطمینان بخش و مشاوره‌ای می‌داند که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی نظام‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری، سازمان را در دستیابی به اهدافش یاری می‌کند (اژنگ و عظیمی، ۱۳۹۴).

لذا نقش مهمی که حسابرسی داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند آن را در زمره یکی از متشکل‌ترین حرفه‌ها قرار داده است (آمسترانگ^۲، ۱۹۹۳). به این ترتیب، در پژوهش حاضر تلاش می‌شود به بررسی ادراک حسابرسان داخلی از نقش‌آفرینی خود در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط زیست، امور اجتماعی و راهبری پرداخته شود. شناسایی این ادراک به برنامه ریزی آتی نهادهای مربوطه در محیط اطمینان بخشی درباره محیط زیست، امور اجتماعی و راهبری از جمله خود حسابرسان داخلی یاری می‌رساند.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابرسی داخلی یک حرفه تخصصی است که در پاسخ به رشد، توسعه و پیچیدگی سازمان‌ها تکوین و تکامل یافته است و با خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره در حوزه‌های ریسک، کنترل و راهبری، ارزش‌آفرینی می‌کند. اعتبار و شهرت پایدار این حرفه ایجاب می‌کند که چارچوب مشخصی برای فعالیت‌های حرفه‌ای تدوین شود. خوشبختانه در سطح بین‌المللی از سال ۱۹۴۷، انجمن حسابرسان داخلی اقدامات مؤثری را در این زمینه آغاز کرده و دستاوردهای خوبی حاصل شده است که مهم‌ترین آن تدوین "چارچوب بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی" است. این چارچوب شامل سه مجموعه رهنمود الزامی است که با عناوین استانداردهای بین‌المللی، تعریف حسابرسی داخلی و آیین رفتار حرفه‌ای منتشر شده

است (رحمانی، ۱۳۹۴). بنابراین، نتایج اطمینان‌دهی و مشاوره، ارزش‌آفرینی و بهبود عملکرد، مساعی مشترک با مدیریت در جهت حل مسائل، دیدگاه کلان و متمرکز بر تحقق اهداف، توسعه دامنه و عمق کنترل، کنترل در جهت پیشگیری و کشف تقلب، کمک به استقرار نظام خودکنترلی در واحدها و نقش بازدارنده در برابر سوء استفاده‌کنندگان را می‌توان از جمله کارکردهای حسابرسی داخلی دانست.

اهمیت امر حسابرسی داخلی در دهه‌های اخیر رو به رشد بوده و حسابرسان داخلی در دنیای امروز نقش و جایگاه مناسبی را در بنگاه ایفا می‌کنند. بر خلاف سنوات قبل که به حسابرسان داخلی به عنوان عضو غیر مستقل و چشم و گوش مدیریت اجرایی نگاه می‌شد و بیشتر بر نقش ممیزی و رسیدگی‌های خاص مورد نظر تکیه می‌شد اکنون حسابرسان داخلی دارای انجمن‌های قوی بین‌المللی و استانداردهای انجام کار هستند و با نگاه راهبردی در راستای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات بنگاه انجام وظیفه می‌کنند (نادریان، ۱۳۹۴). از سویی دیگر، شمار روبه‌رشدی از محرک‌ها وجود دارند که سازمان‌ها را ترغیب به گزارش عملکرد زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری می‌نماید و متعاقباً نیاز است که اطلاعات مذکور از لحاظ درون و برون‌سازمانی به تأیید برسند. علاوه بر افزایش الزامات قانونی در رابطه با گزارشگری زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری (برنامه زیست‌محیطی سازمان ملل متحد، موسسه حسابرسی کی پی ام جی، طرح جهانی گزارشگری، اتحادیه حاکمیت شرکتی در آفریقا^۳، ۲۰۱۰؛ ایونو و سرافیم^۴، ۲۰۱۲؛ کمیسیون اروپا^۵، ۲۰۱۴)، انگیزه‌های فراوان و روبه‌رشدی برای یکپارچه‌سازی بیشتر اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری با گزارشگری مالی سازمان‌ها وجود دارد. این در حالی است که سرمایه‌گذاران نیز از اطلاعات زیست‌محیطی، اجتماعی و راهبری در اتخاذ تصمیمات خود استفاده می‌کنند (باناسیک^۶ و همکاران، ۲۰۱۰؛ انجمن استرالیایی مدیران شرکت^۷، ۲۰۱۱). آکینتی^۸ و همکاران (۲۰۱۷) در مطالعه‌ای تحت عنوان "مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی: بررسی کیفیت وظایف حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس نیجریه"^۹، به بررسی کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ذکر شده در بورس اوراق بهادار نیجریه از طریق یک رویکرد کیفی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی در شرکت‌های ذکر شده نیجریه دارای مواد تشکیل دهنده کیفیت به عنوان در ادبیات موجود مستند شده است. نتایج نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی در شرکت‌های ذکر شده نیجریه از عناصر ثبت شده کیفیت در ادبیات موجود است. گراف^۹ و همکاران (۲۰۱۶) نیز به بررسی نقش معاصر حسابرسی داخلی

۲۲۳ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران دارای واحد حسابرسی داخلی می‌باشند. برای تعیین حجم نمونه در این بخش، با در اختیار داشتن جامعه آماری، از فرمول نمونه-گیری کوکران که به قرار ذیل است، استفاده شده است:

$$n = \frac{\frac{pqz^2}{d^2}}{1 + \left[\frac{pqz^2}{d^2} - 1 \right] \frac{1}{N}}$$

در فرمول کوکران:

n = حجم نمونه؛

N = حجم جامعه آماری (حجم جمعیت شهر، استان و ...)

Z = مقدار متغیر نرمال واحد استاندارد که در سطح اطمینان

۹۵ درصد، برابر ۱/۹۶۵ می‌باشد؛

p = نسبتی از جمعیت دارای صفت معین؛

q = نسبتی از جمعیت فاقد صفت معین که اگر p و q در اختیار نباشند، می‌توان آن‌ها را ۰/۵ در نظر گرفت و در این صورت، واریانس به حداکثر مقدار خود می‌رسد؛ و

d = مقدار اشتباه مجاز یا درصد خطا که معمولاً برابر ۰/۰۱ یا ۰/۰۵ می‌باشد.

با لحاظ نمودن حجم جامعه (N) برابر ۲۲۳ شرکت، ضریب خطای برابر ۰/۰۵، و مقدار Z برابر ۱/۹۶۵، مقدار p و q برابر ۰/۵، حجم نمونه طبق فرمول کوکران، ۱۴۱ شرکت خواهد بود:

$$n = \frac{\frac{.5 * .5 * 1.96^2}{.5^2}}{1 + \left[\frac{.5 * .5 * 1.96^2}{.5^2} - 1 \right] \frac{1}{223}} = 141$$

در نهایت پس از پیگیری‌های متعدد، تعداد ۱۱۲ پرسشنامه توسط مدیران و کارکنان دایره حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تکمیل گردید.

این تحقیق از جنبه هدف، از نوع تحقیقات کاربردی به شمار می‌رود، زیرا نتایج حاصل از آن می‌تواند در تصمیمات مدیران، حسابرسان داخلی و سایر علاقمندان مورد استفاده قرار گیرد. همچنین از بعد نحوه استنباط در خصوص فرضیه‌های پژوهش، در گروه تحقیقات توصیفی قرار می‌گیرد، زیرا به توصیف شرایط می‌پردازد که به این ترتیب، از نظر استدلالی، استدلال استقرایی است. همچنین، از آنجایی که از طریق آزمایش داده‌های موجود به نتیجه‌ای خواهیم رسید، تحقیق ما در گروه تئوری‌های اثباتی قرار خواهد گرفت. ضمناً به علت این‌که از طریق پرسشنامه به داده‌های مورد نظر دست می‌یابیم، تحقیق حاضر در گروه تحقیقات پیمایشی خواهد بود.

در حاکمیت شرکتی پرداختند و نشان دادند که نقش حسابرسی داخلی در روابط مدیریت و حکومت دچار تغییر شده است. این مقاله یک مرور کلی از این تغییرات شامل روند منجر به افزایش نقش حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی، فواید مورد انتظار استقلال سازمانی حسابرسی داخلی و چالش‌های آینده را فراهم می‌کند. الاسواد و استانیسیج^۱ (۲۰۱۶) در مطالعه‌ای با عنوان "نقش حسابرسی داخلی در عملکرد نهادهای مالی لیبی"، از چهار مشخصه یاری‌دهنده و تقویت‌کننده حسابرسی داخلی شامل اندازه کمیته حسابرسی، استقلال کمیته حسابرسی، صلاحیت حسابرس و تجربه حسابرس استفاده نمودند. نتایج بررسی‌های آنان نشان داد که استقلال کمیته حسابرسی، صلاحیت حسابرس و تجربه حسابرس دارای ارتباطی مستقیم و معنادار با عملکرد مالی شرکت هستند.

در ایران، سعیدی (۱۳۹۵) به بررسی رابطه بین حسابرسی داخلی و امنیت اطلاعات در سطح دانشگاه‌های شهرستان سمنان پرداخت. نتایج حاصل از تحقیق نشان می‌دهد دانش IT حسابرس داخلی بیشترین تاثیر را بر رابطه بین دواير حسابرسی داخلی و امنیت اطلاعات داشته است. بعد از آن حمایت مدیران ارشد، سپس ویژگی‌های سازمانی و بعد از آن مهارت‌های ارتباطی حسابرسان و در آخر نیز نگرش حسابرسان داخلی کمترین تاثیر را بر رابطه بین دواير حسابرسی داخلی و امنیت اطلاعات داشته است. بنابراین بین حسابرسی داخلی و امنیت اطلاعات رابطه معناداری وجود دارد. حاجیها (۱۳۹۴) در مطالعه‌ای تحت عنوان "بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابرسی مستمر مبتنی بر حسابرسی داخلی شرکت‌ها"، به این نتیجه رسید که بین همه عوامل به جز امید به بهبود تلاش و انگیزه حسابرسان داخلی در استفاده از حسابرسی مستمر رابطه معناداری وجود دارد، بدین صورت که بین امید به بهبود عملکرد و انگیزه حسابرسان داخلی به استفاده از حسابرسی مستمر رابطه مثبت و معناداری وجود دارد، بین امید به بهبود شرایط کاری و انگیزه حسابرسان داخلی به استفاده از حسابرسی مستمر رابطه منفی و معناداری وجود دارد و بین تأثیرگذاری اجتماعی و انگیزه حسابرسان داخلی به استفاده از حسابرسی مستمر رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

جامعه آماری این پژوهش، شامل مدیران و کارکنان دایره حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در پاییز ۱۳۹۵ می‌باشد و باتوجه به این‌که تعداد

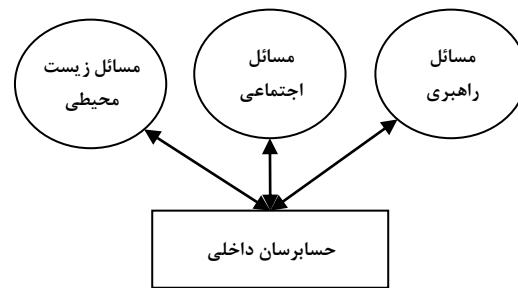
۴- فرضیه‌های پژوهش

در راستای دستیابی به اهداف تحقیق ۵ فرضیه به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ۱) حسابرسان داخلی در فعالیتهای مشاوره و اطمینان-دهی درباره مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی مشارکت دارند.
- ۲) مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی (طی سال جاری تا پنج سال آتی) از نظر حسابرسان داخلی دارای اهمیت هستند.
- ۳) سطح جاری صلاحیت‌ها و شایستگی‌های حسابرسان داخلی در رابطه با مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی قابل توجه است.
- ۴) میزان مهارت‌ها و صلاحیت‌های حسابرسان داخلی به-منظور مشارکت آنان در فعالیتهای مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی کافی است.
- ۵) حسابرسان داخلی به‌هنگام انجام فعالیتهای راجع به مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی، استانداردها یا دستورالعمل‌هایی را اجرا می‌کنند.

۵- مدل و متغیرهای پژوهش

مدل مفهومی پژوهش نیز به‌صورت شکل شماره یک، قابل ترسیم است:



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

پژوهش حاضر به‌صورت پرسش‌نامه‌ای و با استفاده از کسب نظرات مدیران و کارکنان دایره حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اجرا گردید، البته لازم به ذکر است که به‌منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز از پرسشنامه استفاده شد که در پیوست ارائه شده است (گفتنی است پرسشنامه مورد استفاده، پرسشنامه‌ای استاندارد است که از مطالعه سو و مارتینف-بنی^{۱۱} (۲۰۱۵) استخراج شده است).

۶- یافته‌های تحقیق

۶-۱- آمار توصیفی

میانگین، میانه (معیارهای مرکزی)، انحراف معیار، بیشینه و کمینه (معیارهای پراکندگی) پاسخ‌های دریافتی محاسبه و در جدول شماره دو آورده شده است.

همان‌طور که در جدول شماره دو ارائه شده، مقدار میانگین پاسخ‌های داده شده به پرسش‌های مربوط به میزان مشارکت حسابرسان داخلی در فعالیتهای مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی، ۰/۲۸۶ است که در دامنه مد نظر (صفر الی یک)، در پایین‌تر از میانگین قرار دارد و این نشان می‌دهد که تعداد بیشتری از پاسخ‌ها (در حدود ۷۱ درصد)، عدم مشارکت بوده است. مقدار میانه مقادیر پرسش‌های مربوط به میزان مشارکت حسابرسان داخلی در فعالیتهای مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی نیز ۰/۲۸۵ است که پایین‌تر از عدد ۰/۵ است و به این ترتیب، می‌توان استدلال کرد که توزیع مقادیر صفر (عدم مشارکت) در نمونه مورد بررسی، بیشتر است. بیشینه مقادیر پرسش‌های مربوط به میزان مشارکت حسابرسان داخلی در فعالیتهای مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی نیز عدد ۰/۵ است که نشان می‌دهد با توجه به جمیع پرسش‌های این حوزه، حسابرسان در بهترین شرایط، در پنجاه درصد از مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی، مشارکت داشته‌اند. این در حالی است که کمینه مقادیر این متغیر نیز ۰/۱۲۵ است که نشان می‌دهد در بدترین شرایط، حسابرسان حدوداً در دوازده درصد از مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی، مشارکت داشته‌اند.

در مورد مشخصات پاسخ‌دهندگان نیز لازم به ذکر است که اکثر پاسخ‌دهندگان دارای مدرک کارشناسی (۵۹٪)، فارغ-التحصیل رشته حسابداری (۸۰٪) و مرد (۹۰٪) بوده‌اند.

روایی و پایایی

در این پژوهش از اعتبار محتوایی استفاده شده است. از آنجاکه تا کنون پژوهشی در ارتباط با موضوع پژوهش حاضر در ایران انجام نشده است، این شیوه نمی‌توانست برای تعیین اعتبار ساختاری ابزار اندازه‌گیری مورد استفاده قرار گیرد. از این رو، برای آزمون اعتبار ساختاری از نظرات متخصصان و تعدادی از اساتید رشته حسابداری استفاده شده است. به‌دلیل عدم شناسایی مشکلات مفهومی توسط ایشان، اعتبار ساختاری پرسشنامه تأیید گردید.

برای ابزار اندازه‌گیری پایایی در پژوهش حاضر، از آلفای کرونباخ آزمون ثبات نتایج اندازه‌گیری استفاده شد. که نتایج حاصل در جدول شماره چهار آورده شده است.

جدول ۲- شاخص‌های توصیفی متغیرهای مورد مطالعه

انحراف معیار	کمینه	بیشینه	میانه	میانگین	دامنه مقایر	سرفصل‌ها
۰/۰۹۱	۰/۱۲۵	۰/۵	۰/۲۸۵	۰/۲۸۶	صفر (عدم مشارکت) الی یک (مشارکت)	میزان مشارکت حسابرسان داخلی در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی
۰/۲۳۲	۳/۳۹۲	۴/۴۶۴	۴/۰۰۰	۳/۹۴۵	یک (اصلاً مهم نیست) الی پنج (بسیار مهم است)	میزان اهمیت مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی (طی سال جاری) از نظر حسابرسان داخلی
۰/۲۱۸	۲/۰۳۵	۲/۹۶۴	۲/۵۳۵	۲/۵۱۴	یک (کاهش می‌یابد) الی سه (افزایش می‌یابد)	میزان اهمیت مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی (تا پنج سال آتی) از نظر حسابرسان داخلی
۰/۴۳	۱/۸۹۲	۳/۹۶۴	۲/۶۷۸	۲/۷۴۶	یک (به‌شدت ضعیف) الی پنج (عالی)	سطح جاری صلاحیت‌های حسابرسان داخلی در رابطه با مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی
۰/۱۱۵	۰/۱۴۲	۰/۷۵	۰/۳۲۱	۰/۳۲۹	صفر (نیازمند بهبود) الی یک (کافی)	کافی بودن شایستگی‌های حسابرسان داخلی به‌منظور مشارکت آنان در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی
۰/۲۰۹	۰/۰۰۰	۱/۰۰۰	۰/۳۳۳	۰/۲۸۴	صفر (عدم وجود) تا یک (وجود)	وجود استانداردها یا دستورالعمل‌هایی که حسابرسان داخلی به‌هنگام انجام فعالیت‌های راجع به مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، از آن‌ها پیروی نمایند.

جدول ۳- مشخصات پاسخ دهندگان

سطح تحصیلات	درصد پاسخ دهندگان	رشته تحصیلی	درصد پاسخ دهندگان
دکتری	۵%	مدیریت	۱۸%
کارشناسی ارشد	۳۶%	حسابداری	۸۰%
کارشناسی	۵۹%	اقتصاد	۲%

جدول ۴- پایایی نتایج با استفاده از آلفای کرونباخ

آلفای کرونباخ	پرسش‌های سری
۰/۸۳۵	میزان مشارکت حسابرسان داخلی در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی
۰/۷۸	میزان اهمیت مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی (طی سال جاری) از نظر حسابرسان داخلی
۰/۷۱۲	میزان اهمیت مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی (تا پنج سال آتی) از نظر حسابرسان داخلی
۰/۸۳۷	سطح جاری صلاحیت‌های حسابرسان داخلی در رابطه با مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی
۰/۸۳	کافی بودن شایستگی‌های حسابرسان داخلی به‌منظور مشارکت آنان در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی
۰/۸۰۸	وجود استانداردها یا دستورالعمل‌هایی که حسابرسان داخلی به‌هنگام انجام فعالیت‌های راجع به مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، از آن‌ها پیروی نمایند.

۶-۲- آمار استنباطی

در بخش آمار استنباطی، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده می‌گردد. برای آزمون فرض مقایسه میانگین یک نمونه با یک مقدار مشخص از آزمون t یک نمونه‌ای استفاده می‌شود که از آماره آزمون t با k درجه آزادی پیروی می‌کند. در استفاده از این آزمون باید توجه شود که توزیع داده‌ها حتماً نرمال باشد یا حجم داده‌ها آن قدر زیاد باشد که بتوان با استفاده از قضیه حد مرکزی آن را نرمال در نظر گرفت. لازم به ذکر است که در صورت بالا بودن تعداد مشاهدات (بزرگتر از ۳۰) و این که داده‌های پردازش شده به صورت کمی پیوسته هستند، اجرای آزمون t تک‌نمونه‌ای بلامانع خواهد بود.

آزمون فرضیه اول

در راستای آزمون فرضیه اول، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده خواهد شد. نتایج این آزمون در جدول شماره چهار آمده است. باتوجه به نتایج این جدول، آماره t منفی و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا این نتیجه نشان می‌دهد که مشارکت مشورتی و اطمینان‌بخشی حسابرسان داخلی در فعالیت‌های راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کمتر از حد متوسط است و به این ترتیب، فرضیه اول تحقیق (حسابرسان داخلی در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی مشارکت دارند) تأیید نمی‌شود.

آزمون فرضیه دوم

در راستای آزمون فرضیه دوم، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده خواهد شد. نتایج این آزمون در جدول شماره پنج آمده است. باتوجه به نتایج این جدول، برای دو زیرشاخه مربوطه، آماره t مثبت و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا از نظر حسابرسان داخلی، مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، دارای اهمیت بوده و این اهمیت در حال افزایش است.

آزمون فرضیه سوم

در راستای آزمون فرضیه سوم، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده خواهد شد. نتایج این آزمون در جدول شماره شش آمده است. باتوجه به نتایج این جدول، آماره t مثبت و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا حسابرسان داخلی بر این باورند که سطح جاری صلاحیت‌های آنان در رابطه با مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، مناسب است.

آزمون فرضیه چهارم

در راستای آزمون فرضیه چهارم، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده خواهد شد. نتایج این آزمون در جدول شماره هفت آمده است. باتوجه به نتایج این جدول، آماره t مثبت و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا حسابرسان داخلی بر این باورند که میزان شایستگی‌های آنان به منظور مشارکت در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کافی است.

آزمون فرضیه پنجم

در راستای آزمون فرضیه پنجم، از آزمون t تک‌نمونه‌ای استفاده خواهد شد. نتایج این آزمون در جدول شماره هشت آمده است. باتوجه به نتایج این جدول، آماره t منفی و سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ است، لذا حسابرسان داخلی بر این باورند که دستورالعملی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، وجود ندارد.

جدول ۵- آزمون t تک‌نمونه‌ای پاسخ‌های فرضیه اول

نتیجه فرضیه	فاصله اطمینان ۹۵٪		میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	فرضیه
	حد بالا	حد پایین					
عدم تأیید	-۰/۱۹۱	-۰/۲۳۵	-۰/۲۱۳	۰/۰۰۰	۱۱۱	-۱۹/۲۶۴	حسابرسان داخلی در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان‌دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی مشارکت دارند.

جدول ۶- آزمون t تک‌نمونه‌ای پاسخ‌های فرضیه دوم

نتیجه فرضیه	فاصله اطمینان ۹۵٪		میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	زیرشاخه	فرضیه
	حدپایین	حدبالا						
تأیید	۰/۸۸۹	۱/۰۰۲	۰/۹۴۵	۰/۰۰۰	۱۱۱	۳۳/۵۸۷	طی سال جاری	مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی (طی سال جاری تا پنج سال آتی) از نظر حسابرسان داخلی دارای اهمیت هستند.
تأیید	۰/۴۶۱	۰/۵۶۷	۰/۵۱۴	۰/۰۰۰	۱۱۱	۱۹/۴۳۴	تا پنج سال آتی	

جدول ۷- آزمون t تک‌نمونه‌ای پاسخ‌های فرضیه سوم

نتیجه فرضیه	فاصله اطمینان ۹۵٪		میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	فرضیه
	حدپایین	حدبالا					
تأیید	۰/۱۴۹	۰/۳۵۸	۰/۲۵۳	۰/۰۰۰	۱۱۱	۴/۸۵۶	سطح جاری صلاحیت‌های حسابرسان داخلی در رابطه با مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی قابل توجه است.

جدول ۸- آزمون t تک‌نمونه‌ای پاسخ‌های فرضیه چهارم

نتیجه فرضیه	فاصله اطمینان ۹۵٪		میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	فرضیه
	حدپایین	حدبالا					
تأیید	۰/۱۴۲	۰/۱۹۸	۰/۱۷	۰/۰۰۰	۱۱۱	۱۲/۱۷۸	میزان شایستگی‌های حسابرسان داخلی به‌منظور مشارکت آنان در فعالیت‌های مشاوره و اطمینان-دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی کافی است.

جدول ۹- آزمون t تک‌نمونه‌ای پاسخ‌های فرضیه پنجم

نتیجه فرضیه	فاصله اطمینان ۹۵٪		میانگین تفاوت	سطح معناداری	درجه آزادی	آماره t	فرضیه
	حدپایین	حدبالا					
عدم تأیید	-۰/۲۶۶	-۰/۱۶۴	-۰/۲۱۵	۰/۰۰۰	۱۱۱	-۸/۴۸	حسابرسان داخلی به‌هنگام انجام فعالیت‌های راجع به مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، استانداردها یا دستورالعمل‌هایی را اجرا می‌کنند.

۷- نتیجه‌گیری و بحث

وجود عواملی نظیر پیچیدگی‌های محیط کسب و کار، مواجهه شرکت با ریسک‌های مختلف، و تأثیری که این ریسک‌ها بر عملکرد شرکت و بازده ذینفعان دارد، نهادهای نظارتی و شرکت‌ها را بر آن داشت تا راه‌حلی برای مواجهه صحیح با این-گونه ریسک‌ها بیندیشند که از جمله مهم‌ترین این اقدامات ایجاد واحدهای حسابرسی داخلی در شرکت‌ها می‌باشد. در ایران نیز سازمان بورس اوراق بهادار پروژه بهبود نظام راهبری شرکتی را در دستور کار خود قرار داده است که تشکیل واحد حسابرسی داخلی در راستای الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران بورسی و فرابورسی از آن جمله می‌باشد. انجمن

حسابرسان داخلی^{۱۲}، حسابرسی داخلی را یک فعالیت مستقل اطمینان بخش و مشاوره‌ای می‌دانند که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی نظام‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری، سازمان را در دستیابی به اهدافش یاری می‌کند. حسابرسی داخلی به عنوان مرز بین مدیریت داخلی و حسابرس خارجی سازمان، نقش تسهیلگر و مشورتی برای مدیران در حوزه‌های مختلف ایفا می‌کند و راه بررسی‌ها را برای حسابرس مستقل نیز هموار می‌سازد. حتی شواهد اخیر نیز نشان داده‌اند که دامنه حسابرسی داخلی، در حال گسترش به مشاوره و

اطمینان بخشی درباره مسائل غیرمالی مورد تقاضای هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی و حسابرسی مستقل است، لذا نتایج این تحقیق از نقطه عطف یعنی ادراک خود حسابرسان داخلی آغاز می شود و به این ترتیب، در پژوهش حاضر تلاش گردید به بررسی ادراک حسابرسان داخلی از نقش آفرینی خود در مشاوره و اطمینان بخشی درباره محیط زیست، امور اجتماعی و راهبری پرداخته شود.

پژوهش حاضر به صورت پرسش نامه ای و با استفاده از کسب نظرات مدیران و کارکنان دایره حسابرسی داخلی شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اجرا شد. نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه ها، به طور خلاصه حاکی از این بود که مشارکت مشورتی و اطمینان بخشی حسابرسان داخلی در فعالیت های راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کمتر از حد متوسط است، لذا باید در این حوزه ها با کسب مهارت های لازم فعال تر ظاهر شوند؛ از نظر حسابرسان داخلی، مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، دارای اهمیت بوده و این اهمیت در حال افزایش است؛ سطح جاری صلاحیت های آنان در رابطه با مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، مناسب است؛ میزان شایستگی های آنان به منظور مشارکت در فعالیت های مشاوره و اطمینان دهی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کافی است؛ و حسابرسان داخلی بر این باورند که دستورالعملی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، وجود ندارد. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی نظام مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری، سازمان را در دستیابی به اهدافش یاری می کند. شمار روبه رشدی از محرک ها وجود دارند که سازمان ها را ترغیب به گزارش عملکرد زیست محیطی، اجتماعی و راهبری می نماید و متعاقباً نیاز است که اطلاعات مذکور از لحاظ درون و برون سازمانی به تأیید رسند. علاوه بر افزایش الزامات قانونی در رابطه با گزارشگری زیست محیطی، اجتماعی و راهبری، انگیزه های فراوان و روبه رشدی برای یکپارچه سازی بیشتر اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری با گزارشگری مالی سازمان ها وجود دارد. این در حالی است که سرمایه گذاران نیز از اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری در اتخاذ تصمیمات خود استفاده می کنند. شواهد تجربی اخیر نیز نشان داده اند که شرکت ها به طور گسترده ای اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری را در تصمیمات عملیاتی، راهبردی و راهبری خود دخیل می نمایند. افزایش رغبت به اطلاعات زیست محیطی، اجتماعی و راهبری، با افزایش تقاضا برای اطمینان دهی درباره قابلیت اتکای این قبیل اطلاعات همراه بوده است. به این ترتیب، باتوجه به این که

مطالعات متعددی از اهمیت حسابرسی داخلی و اتکای ذی نفعان گوناگون بر آن خبر داده اند، ضروری است که حرفه حسابرسی داخلی، گامی به جلو بردارد. شواهد اخیر نشان داده اند که دامنه حسابرسی داخلی، در حال گسترش به مشاوره و اطمینان بخشی درباره مسائل غیرمالی مورد تقاضای هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی است. البته وضعیت حسابرسی داخلی در شرکت های تحت بررسی، از بابت وجود دستورالعمل درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی و همچنین مشارکت مشورتی و اطمینان بخشی حسابرسان داخلی در فعالیت های راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، چندان مطلوب ارزیابی نشد. تنها مطالعه ای که نتایج آن با نتایج مطالعه حاضر قابل مقایسه بوده است، مطالعه سو و مارتینف-بنی (۲۰۱۵) می باشد. نتیجه آزمون فرضیه اول مطالعه حاضر مبنی بر این که "مشارکت مشورتی و اطمینان بخشی حسابرسان داخلی در فعالیت های راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، کمتر از حد متوسط است" را می توان در تضاد با نتایج سو و مارتینف-بنی (۲۰۱۵) دانست. نتیجه آزمون فرضیه دوم، سوم، منطبق با نتایج سو و مارتینف-بنی (۲۰۱۵) است. نتیجه آزمون فرضیه پنجم مطالعه حاضر مبنی بر این که "حسابرسان داخلی بر این باورند که دستورالعملی درباره مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، وجود ندارد" نیز منطبق با نتایج سو و مارتینف-بنی (۲۰۱۵) می باشد. با توجه به نتایج تحقیق پیشنهادهای کاربردی به شرح زیر مطرح می گردد:

- با توجه به نتایج آزمون فرضیه اول، به مدیران شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می شود توجه حداکثری را به موضوع جایگاه و نقش واحد حسابرسی داخلی و همچنین آموزش های لازم کارکنان این بخش داشته باشند. بر همین اساس به حسابرسان داخلی شرکت های مذکور نیز پیشنهاد می شود که تلاش بیشتری را برای ایفای بهتر و بیشتر نقش های مشورتی و اطمینان بخشی اعمال نمایند، تا نقش آنها در هزاره سوم جامعه عمل بیوشد.
- با توجه به نتایج آزمون فرضیه دوم تحقیق حاضر مبنی بر این که از نظر حسابرسان داخلی، مسائل راهبری، اجتماعی و زیست محیطی، دارای اهمیت بوده و این اهمیت در حال افزایش است، به حسابرسان داخلی شرکت های مذکور پیشنهاد می شود که همراستا با افزایش اهمیت مسائل مذکور، توانایی های خود در این زمینه ها را افزایش دهند.
- بنابر نتایج آزمون فرضیه سوم و چهارم تحقیق حاضر، به مدیران شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار

سنندج. فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، ۲(۲)، ۲۸۳-۳۰۸.

- * مهدوی، غلامحسین و نمازی، نویدرضا. (۱۳۹۰). رتبه-بندی عوامل مؤثر بر خطر حسابداری با استفاده از تکنیک TOPSIS. مجله دانش حسابداری، ۱۱ (۴۵)، ۲۸-۵۰.
- * نادریان، هوشنگ. (۱۳۹۴). سخن نخست: تحلیلی بر حسابداری داخلی در بخش عمومی. نشریه حسابرسان داخلی، ۷(۷)، ۴-۵.

- * Alaswad, S.A. and Stanicic, M. (2016). Role of internal audit in performance of Libyan financial organizations. *International Journal of Applied Research*, 2(2), 352-356.
- * Armstrong, M. B. (1993). *Ethics and Professionalism for CPAs*. Mason, OH: South-Western Publishing.
- * Australian Institute of Company Directors (AICD). (2011). *Institutional Share Voting and Engagement: Exploring the Links Between Directors, Institutional Shareholders and Proxy Advisers*, Australian Institute of Company Directors (AICD), Sydney.
- * Akinteye, S.A., York, D.O. and Madarasz, A. (2017). *Corporate Governance: An Investigation of Interaction between the Audit Committee and the Internal Audit Function in Nigerian Listed Firms*. *International Journal of Innovative Research & Development*, 4 (4), 193-206.
- * Banasik, E., Barut, M. and Kloot, L. (2010). *Socially responsible investment: labour standards and environmental, social and ethical disclosures within the SRI industry*. *Australian Accounting Review*, 20 (4), 387-399
- * European Commission. (2014). *Improving Corporate Governance: Europe's Largest Companies will Have to be More Transparent About How They Operate*, European Commission, Brussels.
- * Grof, M.Z., Pietra, R.D., & Sitar, A.S. (2016). *Contemporary Role Of Internal Auditing In Corporate Governance*. *Dynamic Relationships Management Journals*, 5(1), 51-63.
- * Ioannou, I. and Serafeim, G. (2012). *The consequences of mandatory corporate sustainability reporting*. Working Paper 11-100, Harvard Business School, Boston, MA.
- * Soh, D.S.B. and Martinov-Bennie, N. (2011). *The internal audit function: perceptions of internal audit roles, effectiveness, and evaluation*. *Managerial Auditing Journal*, 26 (7), 605-622.
- * United Nations Environment Programme (UNEP), KPMG, Global Reporting Initiative (GRI) and Unit for Corporate Governance in Africa (UCGA) (2010). *Carrots and Sticks – Promoting Transparency and Sustainability*, available at: www.kpmg.com/za/en/issuesandinsights/articlespublications/advisory-publications/pages/carrots-and-sticks-2010.aspx (accessed 15 December 2013).

تهران پیشنهاد می‌شود که باتوجه به سطح صلاحیت قابل قبول حسابرسان داخلی، استفاده بیشتری از آنان به‌منظور فعالیت‌های راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی نمایند، اگر این ادراک حسابرسان داخلی با ادراک مدیران متفاوت باشد لازم است فاصله انتظارات دوگروه حسابرسان داخلی و مدیران بررسی و کاسته شود.

(۴) با توجه به نتایج آزمون فرضیه پنجم تحقیق حاضر مبنی بر این‌که حسابرسان داخلی بر این باورند که دستورالعملی درباره مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی، وجود ندارد، به مدیران و همچنین مسئولین بورس اوراق بهادار تهران پیشنهاد می‌شود با کمک دست‌اندرکاران و خبرگان، دستورالعملی را برای مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی (شامل اهداف، اشخاص درگیر و مسئول، سازوکارها، رویکردها و...) تدوین نمایند.

پیشنهادهایی نیز برای تحقیقات آتی نیز به شرح زیر می‌توان

ارایه نمود:

- (۱) در این مطالعه برای اندازه‌گیری نقش حسابداری داخلی در مسائل راهبردی، اجتماعی و زیست محیطی از پرسشنامه استفاده شد که می‌توان در مطالعات آتی، از سایر ابزارهای موجود مانند مصاحبه یا مشاهده مستقیم استفاده و نتایج را مقایسه نمود.
- (۲) در این مطالعه از دیدگاه حسابرسان داخلی استفاده شد که می‌توان در مطالعات آتی از دیدگاه سایر افراد مربوطه از جمله مدیران نیز استفاده نمود و نتایج را مقایسه کرد.
- (۳) فاصله انتظارات گروه‌های مختلف مانند مدیران، حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی را نیز می‌توان در مطالعات آتی بررسی نمود.

فهرست منابع

- * آژنگ، احمد و عظیمی، عابد. (۱۳۹۴). بررسی نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک. مجله حسابرسی: نظریه و عمل، ۲(۳)، ۱-۱۸.
- * حاجیه، زهره. (۱۳۹۴). بررسی و شناسایی عوامل مؤثر بر پیاده‌سازی حسابداری مستمر مبتنی بر حسابداری داخلی شرکت‌ها. حسابداری مدیریت، ۲۴، ۶۵-۸۰.
- * رحمانی، علی. (۱۳۹۴). سخن نخست: رهنمودهای حرفه-ای ضامن اعتبار و ارتقای حسابداری داخلی. مجله حسابرس داخلی، ۵(۶)، ۴.
- * سعیدی، میترا. (۱۳۹۵). بررسی رابطه بین حسابداری داخلی و امنیت اطلاعات در سطح دانشگاه‌های شهرستان

یادداشت‌ها

- ¹ Institute of Internal Auditor (IIA)
- ² Armstrong
- ³ United Nations Environment Programme (UNEP), KPMG, Global Reporting Initiative (GRI) and Unit for Corporate Governance in Africa (UCGA)
- ⁴ Ioannou and Serafeim
- ⁵ European Commission
- ⁶ Banasik
- ⁷ Australian Institute of Company Directors (AICD)
- ⁸ Akinteye
- ⁹ Groff
- ¹⁰ Alaswad and Stanisic
- ¹¹ Soh and Martinov-Bennie
- ¹² Institute of Internal Auditor (IIA)