

استاد: روضه‌ای، منصور؛ رضا دارایی؛ سید امیر رضا نجات (۱۳۹۹). «آسیب‌شناسی نظارت و حسابرسی مالی در ناجا»، توسعه سازمانی پلیس، دوره ۱۷، شماره ۷۴، صص ۴۰-۱۱.

آسیب‌شناسی نظارت و حسابرسی مالی در ناجا^۱

تاریخ دریافت مقاله: ۹۹/۱۱/۱۳

منصور روضه‌ای^۲، رضا دارایی^۳، سید امیر رضا نجات^۴

تاریخ پذیرش مقاله: ۹۹/۱۲/۲۲

چکیده:

یکی از مراحل جدایی‌ناپذیر و بسیار مهم در هر برنامه توسعه، حسابرسی و نظارت مالی است. نبود نظارت و ارزیابی، امکان انحراف برنامه در حین اجرا را دوچندان می‌کند و میزان دستیابی به اهداف پیش‌بینی شده را به شدت کاهش می‌دهد. افزون بر این، زمینه برای بازماندن برنامه و تکرار اشتباهات گذشته را فراهم می‌آورد. جایگاه حسابرسی و نظارت مالی در ساختار سازمانی امور مالی ناجا، نشان‌دهنده میزان توجه برنامه‌ریزان به مسئله نظارت و کارایی آن است. هدف از این پژوهش، آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجاست. این پژوهش با استفاده از روش کیفی، به تدوین الگوی چالش‌های اجرای حسابرسی و نظارت مالی به روش بررسی اسنادی و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته از خبرگان با استفاده از گراند تئوری (داده‌بنیاد) و نمونه‌گیری نظری پرداخته و برای سنجش آزمون روایی و پایایی آن از روش اشباع نظری ۷۰ درصد استفاده شده است. نتایج به شکل‌گیری الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا انجامید. در مدل، پنج مقوله برای شرایط علی، هفت مقوله برای زمینه، دو مقوله برای شرایط مداخله‌گر، هفت مقوله برای راهبرد و شش مقوله در زمینه پیامد مرتبط با پدیده اصلی پژوهش، شناسایی شد. با توجه به چالش‌های پدیدار شده از داده‌های پژوهش در شرایط فعلی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا، راهبردهایی با استفاده از روش مصاحبه و فراتحلیل برای تمامی چالش‌های گردآوری شده در الگوی آسیب‌شناسی فرایند حسابرسی و نظارت مالی در ناجا، ارائه شده است. الگوی تدوین شده کاربردی بوده و سازه‌ها و زیرمجموعه‌های مهم آن را نشان می‌دهد.

کلیدواژه‌ها:

حسابرسی و نظارت مالی، اخلاق حرفه‌ای حسابداری، آسیب‌شناسی، حسابرسی مبتنی بر خطر، حسابرسی راهبردی.

۱. این مقاله برگرفته از طرح تحقیقاتی نویسندگان مقاله در دانشکده علوم و فنون مدیریت منابع سازمانی دانشگاه علوم انتظامی امین است.

۲. گروه مالی دانشگاه علوم انتظامی امین، تهران، ایران (نویسنده مسئول) man.phd.acc@gmail.com

۳. گروه مالی دانشگاه علوم انتظامی امین، تهران، ایران

۴. گروه مدیریت پژوهشگاه علوم انتظامی و مطالعات اجتماعی ناجا، تهران، ایران

مقدمه

الگوی حسابرسی سندرسی و مدل حسابرسی ترازنامه‌ای کم‌کم محو شده است. این روند، ابتدا از حسابرسی مبتنی بر فرایند به حسابرسی بر مبنای سیستم و در حال حاضر به حسابرسی مبتنی بر خطر تغییر پیدا کرده است. تا زمان بروز دعوی حقوقی روزافزون علیه حسابرسان که آرتور اندرسون مهمترین آن بود، ذهن حسابرسان همیشه به اصول پذیرفته شده حسابداری و استانداردهای حسابرسی معطوف بوده و با توجه اندک یا حتی بدون در نظر گرفتن خطرهای حسابرسی کار می‌کرده‌اند (ایمونیانا و گارتنر^۵، ۲۰۰۷). حسابرسی مبتنی بر خطر، پاسخ گسترده‌ای به تقاضا برای حسابرسی اثربخش و کارا پس از رسوایی‌های سال‌های اخیر در سراسر جهان بوده است. بنابراین برای برقراری تعادل میان کارایی و اثربخشی سیستم، حسابرسی مبتنی بر خطر می‌تواند مدل تعالی باشد تا از این طریق مقدار آزمون جزئیات که برای یک حسابرسی اثربخش لازم است، مشخص شود. نقطه آغاز برای رویکرد حسابرسی مبتنی بر خطر، تعیین سطح کلی خطر است که حسابرس هنگام بیان اظهار نظر حسابرسی درباره صورت‌های مالی، آماده پذیرش آن است. رویکرد حسابرسی مبتنی بر خطر برای اجتناب از حسابرسی بیش‌ازحد در حوزه‌های با خطر اندک و حسابرسی کمتر از حد در حوزه‌های با خطر بالا طراحی می‌شود. در دهه‌های اخیر، نقش حسابرسان به شدت دگرگون شده است. امروزه همه استانداردهای حسابرسی متداول در دنیا بر مدیریت راهبردی حسابرسی و برنامه‌ریزی آن بر اساس مدل خطر حسابرسی تأکید دارند (مؤسسه حسابرسان داخلی آمریکا^۶، ۲۰۰۵)، زیرا در رویکرد حسابرسی مبتنی بر خطر، خطر ذاتی، خطر واپایش (کنترل) و تشخیص خطر در مرحله برنامه‌ریزی، ارزیابی می‌شود و سپس بدون تغییر، کنار گذاشته شده تا ادامه حسابرسی انجام شود در حالی که رویکرد حسابرسی سیستم‌های راهبردی، ارزیابی مؤثری نسبت به خطر کسب‌وکار و خطر تحریف با اهمیت دارند (اسکالتز^۷ و همکاران، ۲۰۱۰). در ایران نزدیک به ۴ دهه است که الگوی حسابرسی مبتنی بر سیستم مطرح بوده و به وسیله سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی بخش خصوصی به کار گرفته شده است و به تازگی نیز الگوی حسابرسی مبتنی بر خطر توسط پژوهشگران مطرح شده است (قربانی، ۱۳۹۳).

اداره حسابرسی و نظارت مالی در جایگاه مهم خود در اداره کل مالی و ذی‌حسابی ناجا با چالش‌هایی مواجه است. تقابل عامل‌های محیطی و انتظارهای ذی‌نفعان برای حال و آینده، خطرهایی را پدید می‌آورد.

5. Imoniana and Gartner

6. The Institute of Internal Auditors (IIA)

7. Schultz

برخی از این خطرهای نوظهور، ریسک‌های راهبردی هستند. مجموعه خطرهای راهبردی، نیروهای بالقوه‌ای هستند که می‌توانند نظام راهبردی را بی‌تعادل کنند و این بی‌تعادلی بیشتر از حد تحمل حسابرسی و نظارت مالی بوده و به‌همین علت بر ارزش حسابرسی و نظارت مالی، تأثیر منفی چشمگیری می‌گذارد. شواهد نشان می‌دهند که خطرهای راهبردی پُررنگ‌تر و خطرناک‌تر از هر زمان دیگری هستند. بنابراین کلید بقای یک سازمان، پدیدار ساختن قابلیت‌ها و توانمندی‌های لازم برای شناسایی، تحلیل و واکنش نسبت به آنهاست. به‌عبارت دیگر، وضعیت پُر مخاطره محیطی و تهدیدهای پیش‌روی اداره حسابرسی و نظارت مالی، نگرش آینده‌نگر و پیش‌بینی مسئله‌های آینده را به یک الزام تبدیل کرده و یکی از مهم‌ترین رویکردها برای نهادینه‌سازی نگرش‌های آینده‌نگر، به‌کارگیری سازوکار مدیریت خطرهای راهبردی است. فرایند حسابرسی و نظارت مالی در ناجا شامل مجموعه اقداماتی است که با تأمین الزامات اولیه باعث گزارشگری حسابرسی شده و پیامد آن شامل: حفظ حقوق دولت و کارکنان، سلامت و انضباط مالی و رضایت‌مندی مراجع و دستگاه‌های نظارتی می‌باشد. اما نتایج و پیامدهای مشاهده‌شده و به‌دست‌آمده از اجرای حسابرسی و نظارت مالی در ناجا در چند ساله اخیر در مقایسه با نتایج و پیامدهای مطلوب و ایده‌آل، نشان از تفاوت معناداری دارد و این موضوع ضمن اتلاف منابع مالی و انسانی، زمینه بروز فساد، تخلفات و جرایم مالی را فراهم می‌کند. پژوهشگر با توجه به موارد یادشده و همچنین موارد زیر در پی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا بوده که باعث کاهش کارایی و اثربخشی شده است. الگوی تدوینی از طریق شناخت عوامل علی، بستر (زمینه)، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای آن محقق می‌شود. همچنین:

- تاکنون پژوهش جامعی در زمینه حسابرسی و نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی انجام نشده است. از پژوهش‌های انجام‌شده، دستاوردی در زمینه ارائه الگویی مشخص در حوزه آسیب‌های حسابرسی و نظارت مالی مشاهده نشده است. بنابراین خلأ مشهود در ادبیات موضوعی این حوزه، نبود الگوی آسیب‌های حسابرسی و نظارت مالی و مدل مطلوب است.
- مفهوم حسابرسی و نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی شفاف نیست.
- حرفه حسابرسی و نظارت مالی در ناجا، نوپا بوده و درجه بلوغ حسابرسی و نظارت مالی در ناجا در مقایسه با سایر دستگاه‌ها، پایین است.
- پیچیدگی روزافزون سامانه‌های اطلاعاتی، حجم عظیم داده‌های موردنیاز و همچنین پیچیدگی مبادلات و معاملات تجاری، باعث شده تا حساب‌رسان نتوانند از روش‌های سنتی به‌منظور اظهارنظر مناسب نسبت به اطلاعات ارائه‌شده استفاده کنند.

- در زمینه ابعاد حسابرسی و چالش‌های آن، پژوهش‌های مبتنی بر پارادایم اثباتی، بینش محدودی درباره حسابرسی ارائه کرده‌اند و موارد منعکس‌شده عمدتاً از زاویه دید حساب‌رسان مستقل و با تأکید بر مفاهیم: «صلاحیت»، «بی‌طرفی» و «اجرای عملیات حسابرسی» برجسته شده است. درباره چارچوب حسابرسی و چالش‌های آن، چارچوب جامع و یکپارچه شناخته‌شده‌ای ارائه نشده است.
- در ایران تاکنون در زمینه اخلاق حرفه‌ای حسابداری، فعالیت عملی اثرگذار و چشمگیری انجام نشده است. این بی‌توجهی شامل منشورهای اخلاقی و شناسه‌های اخلاق حرفه‌ای نیز می‌شود که در این زمینه تاکنون منشور اخلاقی جامع حرفه‌ای بومی و متناسب با فرهنگ اسلامی و ایرانی، تدوین نشده است و عموم شناسه‌های اخلاقی (مانند شناسه اخلاقی جامعه حسابداران رسمی ایران) با اقتباس از نمونه‌های خارجی بوده است. این شناسه‌ها اگرچه مفید و مؤثرند، اما خالی از ایراد نیستند، زیرا به‌کارگیری آنها بدون تطبیق با وضعیت اسلامی، فرهنگی، اجتماعی و ملی کشورمان، می‌تواند مشکل‌ساز باشد. بنابراین شایسته است که در زمینه شناسایی عامل‌های اخلاقی مؤثر در حرفه تلاش شود، تا شناسه‌هایی همسو با وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی تدوین شود. در صورتی که این مهم محقق شود، اثرهای قابل‌توجه آن انکارناپذیر خواهد بود. همچنین بررسی شناسه‌های اخلاقی تجویز شده توسط انجمن‌های بین‌المللی (مانند شناسه اخلاقی حسابداران مستقل و حسابداران مدیریت آمریکا) نیز بیانگر آن است که این شناسه‌ها از جامعیت برخوردار نبوده و به‌گونه عمومی به موارد سازمانی اشاره کرده‌اند. توجه به این موضوع ضرورت انکارناپذیر شناسایی سایر بُعدها و عامل‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابداری و ایجاد الگویی براساس وضعیت اسلامی، فرهنگی و اجتماعی کشورمان را ایجاب می‌کند.
- در پیش‌گرفتن رویکرد صفر و یک در زمینه اثربخشی و کیفیت حسابرسی، اشتباهی بزرگ است که برخی شاغلان در حرفه حسابرسی، سال‌ها دچار آن هستند. آیا صفر و یکی عمل کردن در زمینه کیفیت حسابرسی خوب است یا اینکه کیفیت حسابرسی را باید یک طیف در نظر بگیریم، طیفی که از بی‌کیفیتی تا کیفیت بالای حسابرسی را دربرمی‌گیرد؟ در واقع، اتخاذ رویکرد صفر و یکی موجب می‌شود که طیف کیفیت حسابرسی به دو طبقه ساده کوتاه شود: ۱. قصور حسابرسی و ۲. عدم‌قصور. بنابراین، رویکرد صفر و یکی و معیارهای اندازه‌گیری پیش‌گفته در مورد کیفیت حسابرسی، چندان قانع‌کننده نیستند و باید کیفیت حسابرسی را به‌عنوان یک طیف در نظر بگیریم. محدودیت‌های رویکرد صفر و یکی به‌شرح پیش‌گفته موجب می‌شود که درصد تدوین چارچوبی برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی در قالب یک طیف (از حسابرسی بی‌کیفیت تا حسابرسی با کیفیت بالا) باشیم.

اهمیت انجام پژوهش

براساس نظریه محدودیت، هر سازمان برای رسیدن به اهداف اصلی خود با محدودیت‌ها و موانعی مواجه است. دستگاه‌های اجرایی نیز در راستای تحقق اهداف کلان اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و علمی در سطح کلان و خرد و اجرای مطلوب حسابرسی و نظارت مالی با محدودیت‌ها و موانعی مواجه می‌باشند. بی‌گمان شناسایی و رفع موانع و محدودیت‌های حاکم بر حسابرسی و نظارت مالی در دستگاه‌های اجرایی می‌تواند دولت را در رسیدن به اهداف خود که ایجاد رفاه برای مردم و شکوفایی کشور و پاسخگویی در مقابل شهروندان است، یاری رساند. بنابراین اهمیت انجام این پژوهش شامل موارد زیر است:

- به‌کارگیری بهترین شیوه حسابرسی، نظارت و مشورت‌دهی به یگان‌ها به‌منظور حسن اجرای قوانین، مصرف صحیح و بهینه وجوه و پیشگیری از تخلفات احتمالی؛
- شناسایی خطرهای محیط سازمانی، فرایندها و سیستم و کمک به بهبود مدیریت خطر، کنترل و فرایندهای سازمانی و دستیابی به اهداف اصلی سازمان؛
- افزایش بهره‌وری فرایندهای حسابرسی و برآوردن نیازهای ذی‌نفعان؛
- توجه به ابعاد اخلاقی، روانی و شخصیتی و مؤلفه‌های مهمی نظیر تحصیلات و تخصص برای به‌کارگیری کارکنان در حسابرسی و نظارت مالی؛
- عدم‌انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی و از بین‌برنده اعتماد عموم به حرفه حسابداری و حسابرسی و همچنین لطمه زدن به حیثیت کل حرفه.

ضرورت انجام پژوهش

حسابرسی آینده با حسابرسی سنتی که امروزه مدیران به آن عادت کرده‌اند، شباهت چندانی نخواهد داشت. حسابرسی آینده شامل بررسی داده‌های بیشتر و به‌کارگیری ابزارهای تحلیل داده‌های مرتبط با حسابرسی خواهد بود که به افزایش کیفیت حسابرسی منجر می‌شود. مفاهیمی مانند داده‌ها و تحلیل آنها در دوره کنونی به‌سرعت در جهان گسترش یافته و اثربخشی آن نیز در فرایندهای حسابرسی به‌کار گرفته می‌شود. ابزار تحلیل داده‌ها، فناوری‌های جدید و دسترسی به اطلاعات دقیق و جزء‌به‌جزء درباره صنعت، همگی به حساب‌رسان کمک خواهند کرد تا واحد مورد رسیدگی را بهتر درک کرده، خطرها و مسائل مربوط را شناسایی و رویکردهای بیشتری ارائه کنند. افزون‌بر این، توانایی بازمینی و تحلیل مجموعه کامل داده‌ها به‌جای استفاده از فنون نمونه‌گیری، به افزایش اعتماد به حرفه حسابرسی منجر خواهد شد. هنگامی که

حسابرسان ابزار تحلیل را به این روش مورد استفاده قرار دهند، خواهند توانست مجموعه داده‌های مالی بسیار بزرگتری را بررسی کنند و این خود باعث خواهد شد که مشکلات را بهتر شناسایی و رویه‌ها را درست‌تر تحلیل کرده و در نتیجه دیدگاه‌های ژرف‌تری درباره رویه‌ها بیابند. این دیدگاه ارتقاء یافته آنها را یاری خواهد کرد که تصمیم‌های درست‌تری بگیرند. بنابراین از جمله ضرورت انجام این پژوهش، موارد زیر است:

- افزایش حجم داده‌ها در تراکنش‌ها در مجموعه امور مالی ناجا؛ از آنجاکه میزان ایجاد داده‌ها در امور مالی ناجا با گسترش تراکنش الکترونیکی روزبه‌روز در حال افزایش می‌باشد، این زمینه فراهم می‌شود تا با شناخت داده‌ها و تحلیل آنها، بتوان به کشف زود هنگام تقلب دست یافت؛
- افزایش روند جرایم مالی و ضرورت به‌کارگیری سازوکارهای تشخیص و جلوگیری از تخلفات مالی؛
- نیاز به کشف هرچه زودتر تخلفات مالی؛ ارزش کشف تخلفات مالی تابعی از زمان است. به این ترتیب که تخلفات مالی هر چه زودتر کشف شوند، جلوگیری از آن راحت‌تر خواهد بود. از این رو به یافتن تکنیک‌هایی نیاز است که هرچه سریع‌تر توانایی کشف تخلفات مالی را در حوزه‌های مختلف از جمله کارت اعتباری داشته باشند؛
- مدیریت خطرهای راهبردی، رویکردی از مدیریت خطر است که حمایت از هدف‌های راهبردی سازمان را هدف قرار داده و به دنبال آن است که با اتخاذ اقدام‌های پیشگیرانه، زمینه‌های مساعد را برای دستیابی به این هدف‌ها پدید آورد؛
- خطر را نمی‌توان به‌طور کامل حذف کرد؛ بنابراین نگرش علمی به مسئله خطر، چیزی جز مدیریت آن نیست. ضرورت مدیریت و کنترل بهینه خطر باعث شده است که مطالعه‌های گسترده‌ای در این باره صورت گیرد که در حال رشد و شکوفایی است؛
- با پیشرفت روزافزون فناوری برای افزایش پاسخگویی، نیاز به تغییر رویکرد حسابرسی و نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی و به‌ویژه ناجا امری طبیعی است، زیرا رویکردهای حسابرسی در پاسخ به تغییرات در نیازهای اطلاعاتی جامعه، مقررات، فرایندهای خلق ارزش سازمان‌ها و فناوری‌های حسابداری و حسابرسی است. مانند فعالیت یگان‌ها براساس سند راهبردی، مکنّا، شاخص‌های اشراف فرماندهی و ...؛
- از یک‌سو حسابرسی به وظیفه رعایت قوانین و مقررات در فعالیت‌های روزمره مربوط می‌شود و از سوی دیگر تحلیل عملکرد و ارزیابی و اثربخشی برنامه‌ها را شامل شده است؛

- انتظارات روزافزونی درباره مسئولیت حسابرسان در کشف تخلفات و فساد مالی شکل گرفته است؛
- حرفه حسابرسی از بدو پیدایش، همزمان با تغییر شرایط محیطی و پیشرفت دانش بشری چاره‌ای جز پذیرش تحول نداشته و ناگزیر برای حفظ و افزایش کارایی و ارائه خدمات مفید به جامعه، ابزارهای جدیدی را به کار گرفته است. اما با توجه به استقرار و اجرای حسابداری تعهدی در ناچاست، لازم است نوع حسابرسی متناسب با آن نیز با توجه به شرایط خاص آن مستقر و اجرایی شود؛
- برقراری حلقه ارتباطی عینی و مستند بین نتایج حاصل از حسابرسی جامع‌نگر با تنظیم حساب‌ها، اعتبارات، حقوق و کسور کارکنان، دریافت و پرداخت، درآمدها و رسیدگی به اسناد هزینه ضروری است؛
- مکانیکی شدن کار حسابرسی، مشکلی جهانی است و راه‌حل آن تنها در دو نکته خلاصه می‌شود: یکی دخالت دادن بیشتر فکر در انجام‌دادن کار و دیگری به کارگیری ابزارهای مناسب؛
- یکی از اهداف اصلی بند ۱۹ سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، شفاف‌سازی اقتصاد و سالم‌سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری و ارزی بوده که حسابرسی و نظارت مالی کارا و اثربخش می‌تواند نقش مؤثری در تحقق این امر داشته باشد. بنابراین حسابرسی و نظارت مالی به‌ویژه در بخش دولتی به سبب درگیری اموال عمومی، دارای اهمیت فراوانی بوده و توجه مناسب به آن می‌تواند زمینه مناسبی برای حساب‌دهی و پاسخگویی بخش‌های مختلف دولت در قبال منابع در اختیار باشد؛
- با توجه به کم‌رنگ شدن نظام‌های سنتی اخلاقی در جوامع و رشد پرشتاب علم و فناوری، «توجه به نقش اخلاق» موضوع بسیار مهمی تلقی می‌شود. وجود اخلاق حرفه‌ای در حسابداری از موارد ضروری است، زیرا حسابداران نقش اثرگذاری در فرایندهای اجتماعی و اقتصادی جامعه دارند که بدون پایبندی به آن، خسارت‌های جبران‌ناپذیری به جامعه وارد خواهند آورد. برای افزایش اثرگذاری در اخلاق حرفه‌ای، وجود الگوهایی متناسب با فرهنگ جامعه ضروری است.

اهداف پژوهش:

هدف اصلی این مطالعه، تبیین الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناچاست؛ این پژوهش با مرور و تحلیل بدنه دانش و پیشینه پژوهش‌های موجود و انجام مصاحبه با خبرگان امور مالی انجام شده که اهداف فرعی زیر را به دنبال دارد:

- هدف فرعی ۱: تبیین شرایط علی در الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا؛
- هدف فرعی ۲: تبیین شرایط زمینه‌ای تأثیرگذار در الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا؛
- هدف فرعی ۳: تبیین شرایط مداخله‌گر تأثیرگذار در الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا؛
- هدف فرعی ۴: تبیین راهبردهای الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا؛
- هدف فرعی ۵: تبیین پیامدهای الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا.

پرسش‌های پژوهش:

- پرسش‌های پژوهش کنونی به شرح زیر است:
- پرسش اصلی: الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا چگونه است؟
- پرسش فرعی ۱: شرایط علی در الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا کدام‌اند؟
- پرسش فرعی ۲: شرایط زمینه‌ای در الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا کدام‌اند؟
- پرسش فرعی ۳: شرایط مداخله‌گر در الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا کدام‌اند؟
- پرسش فرعی ۴: راهبردهای الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا کدام‌اند؟
- پرسش فرعی ۵: پیامدهای الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا کدام‌اند؟

پیشینه پژوهش

با توجه به اینکه الزام به اجرای حسابرسی و نظارت مالی در ناجا در سال‌های اخیر انجام شده است، پژوهش‌های زیادی در این حوزه گزارش نشده است. بنابراین پژوهش‌های مرتبط با موضوع پژوهش شامل موارد زیر است:

نعمت‌الهی (۱۳۹۸)، به بررسی «پیامدگرایی و وظیفه‌گرایی اخلاقی با تأکید بر نظریه کانت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تأثیر آن بر میزان پایبندی بر رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان» پرداخته و چنین نتیجه گرفته است: هر چقدر حسابرسان وظیفه‌نگر از نوع عمل‌نگر باشند، باعث می‌شود که قضاوت‌های حرفه‌ای

خود را متناسب با آن شرایط و با در نظر گرفتن انصاف و اخلاق درست دنبال کنند و این عمل هم امکان‌پذیر نخواهد بود، مگر با وجود مجموعه‌ای از قوانین مشخص و ازپیش تعیین شده با عنوان معیارها و استانداردهایی که با بُعد وظیفه‌گرایی قاعده‌نگر مرتبط بوده و الزامات رعایت استانداردهای حسابرسی را فراهم کرده است تا بتواند بر این اصول همواره نظراتی در چارچوب قوانین مشخص ارائه کند.

شعبان و همکاران (۱۳۹۶) به بررسی «اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس» پرداخت. نتایج پژوهش آنها حاکی از آن است که سطح ماکیاولیسم در حسابرسان، رابطه‌ای معنی‌دار و منفی با رعایت استقلال دارد. به این معنا که هر چه سطح ماکیاولیسم در حسابرسان افزایش یابد، رعایت استقلال در آنها کاهش می‌یابد.

محمدی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهشی با عنوان «عوامل مرتبط با به‌کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر خطر در صنایع مالی و غیرمالی»، به این نتیجه دست یافتند: شرکت‌هایی که روش‌های مبتنی بر خطر برای طرح‌ریزی برنامه سالانه حسابرسی به کار می‌برند، در صنعت مالی نسبت به بخش‌های غیرمالی، بیشتر است و ارتباطی معنادار بین نقش فعال حسابرسی داخلی در پیاده‌سازی مدیریت خطر بنگاه و عضویت شرکت‌ها در صنعت مالی، وجود دارد.

رضاخانی و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود به بررسی «عوامل مؤثر بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی در سطح سازمانی شهرداری کرج» پرداختند. داشتن تجربه و تخصص کافی حسابرسان داخلی، تأمین جایگاه سازمانی و استقلال حسابرسان داخلی، افزایش مهارت حسابرسان داخلی از طریق شرکت در دوره‌های آموزشی، برگزاری جلسات منظم بین مدیران و حسابرسان داخلی و پیگیری و اجرای گزارش حسابرسان داخلی، گزارش نتایج حسابرسی داخلی به بالاترین مقام دستگاه به‌ترتیب مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری کرج از دیدگاه این نگارندگان بوده است.

حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۵)، در پژوهش خود به بررسی «موضوع حسابرسی داخلی با دو بُعد (مالی و عملیاتی)»، پرداختند. آنها تبیین کردند که از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود ضمن داشتن تفکر راهبردی، دارای دانش فنی و نگرش جزئی‌نگر باشند تا بیش‌های کسب‌وکار ایجاد کنند و نسبت به کنترل‌ها و پوشش خطر، خدمات اطمینان‌بخشی ارائه کنند.

بنی‌مهد و نجاتی (۱۳۹۵) در پژوهشی به این نتیجه رسیدند که هرگاه حسابرس مرد باشد، تعهدکاری نیز افزایش می‌یابد. همچنین اگر محل کار حسابرس، مؤسسات خصوصی حسابرسی باشد نیز تعهدکاری افزایش خواهد یافت. از آنجایی که متغیر سابقه کار، با تعهد کاری رابطه‌ای مثبت دارد، نتیجه گرفتند که هر چه سابقه افراد در حرفه حسابرسی افزایش یابد، تعهد آنها به کار حسابرسی نیز افزایش می‌یابد.

نتایج تحقیقات موسوی کاشی و زاهدی (۱۳۹۵) حاکی از آن است که میان رضایت شغلی برحسب متغیرهای جمعیت‌شناختی همچون جنسیت، وضعیت تأهل، رده شغلی، سابقه خدمت و سن در مؤسسات حسابرسی رابطه معنی‌داری وجود دارد. به طوری که میزان رضایت شغلی در مردان بیشتر از زنان و در حسابرسان متأهل بیشتر از حسابرسان مجرد است. همچنین در حسابرسان ارشد نسبت به مدیر و سرپرست، رضایت پایین‌تری دیده شده است.

فرقان دوست حقیقی و همکاران (۱۳۹۳) «فرصت‌طلبی را در حرفه حسابداری کشور» مورد بررسی قرار دادند و دریافتند: عوامل تأثیرگذار بر میزان فرصت‌طلبی در حرفه حسابداری عبارت است از مرد بودن، سابقه کار و شاغل بودن در مؤسسات خصوصی حسابرسی. نتایج این پژوهش نشان داد فرصت‌طلبی در میان حسابرسان بخش خصوصی، بیشتر از دولتی است. هر چه تحصیلات حسابرسان افزایش یابد، فرصت‌طلبی نیز کاهش می‌یابد، اما با افزایش رتبه و سمت حسابرسان، میزان فرصت‌طلبی افزایش پیدا می‌کند.

کیوو^۸ (۲۰۱۷) به بررسی «تأثیر پیاده‌سازی کنترل داخلی و عملکرد مدیریتی بر حسابداری دولتی محلی در اندونزی: پرداخت، وی به این نتیجه رسید هم پیاده‌سازی کنترل داخلی و هم عملکرد مدیریتی بر حسابداری مالی در دولت محلی کشور اندونزی، تأثیرگذار است. به عبارت دیگر، هر چه عملکرد مدیریتی (توانایی در برنامه‌ریزی بودجه‌ای، دستیابی به اهداف بودجه‌ای، انتخاب کارکنان، بازرسی، نظارت بر نحوه استفاده از منابع و منابع انسانی) بهتر باشد، حسابداری مالی بیشتر خواهد بود. عملکرد مدیریتی خوب مواردی نظیر بهبود حسابداری مالی، کاهش خطا در ارائه صورت‌های مالی، حداقل کردن انحراف در تحقق بودجه و دستیابی به اهداف همچنین گزارشگری به‌موقع را در پی خواهد داشت.

ایزو^۹ (۲۰۱۶) «چالش‌های حرفه حسابرسی در بخش دولتی نیجریه» را بررسی کرده است. وی وضعیت کنونی حرفه حسابرسی را در این کشور، چندان مطلوب توصیف نکرده و از بُعد کارایی و اثربخشی، آن را نقد کرده است. نتایج نشان می‌دهد با توجه به چالش‌های موجود در این کشور، نیاز به بهبود آموزش و افزایش مهارت‌های حسابرسان در بخش دولتی احساس می‌شود. از طرفی دیگر، با توجه به کمبود حسابداران و حسابرسان قانونی در ادارات مختلف دولتی نیجریه، بایستی در جذب نیروهای متخصص اقدامات لازم انجام شود.

دلروی^{۱۰} و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی «عوامل تأثیرگذار بر عملکرد حسابرسی داخلی در بانک‌های جامائیکا» پرداختند و به این نتیجه رسیدند که مهارت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی و حمایت‌های مدیریتی از

8. Kewo

9. Eze

10. Delroy

آنان، تأثیر چشمگیری بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. حسابرسان داخلی باید تلاش کنند مهارت‌های حرفه‌ای، استقلال سازمانی و کیفیت انجام کار را برای حفظ اثربخشی حسابرسی داخلی بالا ببرند. شو^{۱۱} و همکاران (۲۰۱۶) نشان می‌دهند که تخصص و خودکارآمدی حسابرسان، تأثیر زیادی بر عملکرد آنها دارد. این پژوهشگران با بررسی تقریباً ۵۰ درصد از تمام حسابرسان دولتی تایوان دریافتند که تجربه یکی از عوامل مهم در کارایی حسابرسی است و تخصص حسابرسان می‌تواند قضاوت حرفه‌ای را بهبود بخشد. با افزایش سن و تجربه حسابرسان دولتی، آنها برای شناسایی تحریفات، تحلیل مناسب، ارزیابی خطر حسابرسی، ارزیابی کنترل داخلی و اظهارنظر، حرفه‌ای‌تر می‌شوند. همچنین دانش و مهارت‌های حسابرسان می‌تواند به‌طور مؤثر، قضاوت حرفه‌ای را بهبود بخشد. آنها دریافتند تغییر فرهنگ سازمانی، ایجاد فرصت‌های آموزشی، افزایش تخصص و تجربه می‌تواند به‌طور چشمگیری بر کیفیت حسابرسی تأثیر مثبت بگذارد. ریک هلمزلیک^{۱۲} و همکاران (۲۰۱۶)، عقیده دارند: زنان در تصمیم‌گیری‌ها، خطرگریزتر از مردان هستند. همچنین در رعایت و پایبندی به اصول و رفتار حرفه‌ای از مردان مقیدتر می‌باشند. پیش‌بینی می‌شود که حسابرسان زن از اظهارنظر مستقل‌تری در مقایسه با حسابرسان مرد برخوردار باشند. نتایج پژوهش آلیسا^{۱۳} و همکاران (۲۰۱۴)، حاکی از آن است که پیچیدگی برنامه حسابرسی، باعث کاهش کارایی حسابرسی و تجربه و تلاش بیشتر حسابرسان، سبب افزایش بهره‌وری و کارایی حسابرسی می‌شود. از طرف دیگر در برنامه‌های پیچیده حسابرسی، تجربه حسابرسان، تأثیر مثبت تلاش‌های حسابرسان را افزایش می‌دهد و باعث بالا رفتن کیفیت حسابرسی می‌شود. به‌عبارت دیگر، تجربه بالا تأثیر تلاش حسابرسان بر کیفیت حسابرسی را افزایش می‌دهد.

مبانی نظری

تعهد حرفه‌ای

تعهد حرفه‌ای به‌عنوان یکی از مهم‌ترین عوامل تعیین‌کننده رفتارهای کاری فرد در نظر گرفته می‌شود و موضوعی است که توجه بسیاری از مدیران و افراد را در مکان‌های آموزشی به خود جلب کرده است (کننان و فیلالی^{۱۴}، ۲۰۰۸). آرانیا، پولوک و آمرنیک^{۱۵} (۱۹۸۱) تعهد حرفه‌ای را با جایگزینی کلمه حرفه‌ای

11. Shue
12. Rikke Holmslykke
13. Alissa
14. Kannan, R., & Pillai, M. P
15. Aranya, N., Pollock, J., & Amernic, J.

به جای سازمانی، این‌گونه تعریف کرده‌اند: «۱. اعتقاد به هدف‌ها و ارزش‌های حرفه و پذیرش آن، ۲. تمایل به انجام تلاش دوچندان نسبت به حرفه و ۳. تمایل برای ادامه و حفظ عضویت در حرفه». هر رفتاری که در موقعیتی خاص در قبال دیگری انجام می‌شود، نشانگر تعهدی است که فرد در قبال دیگران دارد. بدون تعهد، رفتارهای انسانی معنی و مفهوم خود را از دست می‌دهد. بنابراین، تعهد یکی از ویژگی‌های انسانی است که در همه وجود دارد اما همه به یک اندازه به آن پایبند نیستند (صبور^۶، ۲۰۰۸). افرادی که از تعهد حرفه‌ای بالاتری برخوردارند در جهت گسترش ارزش‌های حرفه تلاش کرده و مسئولیت‌پذیری بیشتری دارند. همچنین، افراد متعهد، به هدف‌ها و ارزش‌های حرفه‌ای معتقد بوده و به حرفه خود افتخار می‌کنند (تنگ، شیوا و چانگ^{۱۷}، ۲۰۰۷). حرفه را بخشی جدایی‌ناپذیر از زندگی خود (چیتی^{۱۸}، ۲۰۰۷) و به‌عنوان قسمتی از هویت خویش می‌دانند (وولف و هورستر^{۱۹}، ۲۰۰۷). نتایج پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد که تعهد حرفه‌ای با کاهش احتمال ترک کردن حرفه (میکسور و بلاین^{۲۰}، ۱۹۸۹)، بهبود عملکرد کاری، کاهش تمایل به جابجایی و رضایت بیشتر در هر دو سطح سازمانی و حرفه‌ای، رابطه دارد (الیاس^{۲۱}، ۲۰۰۹). بنابراین، یکی از عوامل مؤثر بر کارایی و اثربخشی حرفه حسابرسی، تعهد حرفه‌ای حسابرسان می‌باشد. چنانچه در یک حرفه، اخلاق حرفه‌ای وجود داشته باشد، آن حرفه پیشرفت خواهد کرد و گرنه باید منتظر نابودی آن بود (اسکندری، ۲۰۱۲). در شرایط کنونی رعایت‌نشدن برخی معیارهای اخلاقی، نگرانی‌های زیادی را در بخش - های دولتی و غیردولتی به‌وجود آورده است. باید به این نکته اساسی توجه کرد که رفتار حسابرسان شاغل در یک مؤسسه حسابرسی یکی از معیارهای کیفیت حسابرسی است و همچنین رفتار آنها تحت‌تأثیر فرهنگ سازمانی آن مؤسسه قرار می‌گیرد و فرهنگ سازمانی نیز از شیوه مدیریت یک مؤسسه حسابرسی تأثیر می‌پذیرد (روکنس^{۲۲}، ۲۰۰۵). اصول اخلاق حرفه‌ای شامل موارد زیر است:

- امانت، اعتبار و اعتماد

تمام اشخاص عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی، در راستای وظایف قانونی باید به‌گونه‌ای عمل کنند که نمایانگر امانتداری باشد و موجب اعتبار و اعتماد به آن شود. تعامل و همکاری مستمر و مداوم بین کارکنان

16. Sabour

17. Teng, C. I., Shyu, Y. I. L., & Chang, H. Y

18. Chitty

19. Wolf, Z. R., & Hoerst, B

20. Meixner, W. F., & Blin, D. M

21. Elias, S. M

22. Rockness

اداره نظارت و حسابرسی و تعامل مناسب با دیگران در حین انجام وظایف از عناصر اصلی اصول اخلاق حرفه‌ای است و کارکنان باید از انجام هر عملی که موجب سلب اعتماد شود، پرهیز کنند.

- صداقت و درستکاری

درستکاری، ارزش محوری و بنیادین اخلاق حرفه‌ای به‌شمار می‌آید. تمام اشخاصی که عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی می‌باشند، در ابعاد مختلف انجام خدمات حرفه‌ای باید درستکاری خود را حفظ کنند. بدین‌منظور باید درجه بالایی از اصول عمومی اخلاق و استانداردهای حرفه‌ای را در فرایند انجام فعالیت‌های حرفه‌ای و ارتباط با کارکنان واحد مورد رسیدگی به‌کار گرفته و از هرگونه عملی که به صداقت و درستکاری خدشه وارد کند، پرهیز کنند.

- استقلال، بی‌طرفی و پرهیز از غرض‌ورزی

استقلال از الزامات اساسی و با اهمیت فرایند حسابرسی و رسیدگی به‌شمار می‌آید که بیانگر عدم وابستگی به واحد مورد رسیدگی و دیگر اشخاص و گروه‌هاست. اگرچه استقلال مفهومی نسبی است اما تمام اشخاصی که عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی هستند باید مستقل بوده و به‌گونه‌ای رفتار کنند که در همه حال مؤید این موضوع باشد. به‌منظور حفظ استقلال باید از برقراری هرگونه ارتباط خارج از وظایف حرفه‌ای با دستگاه مورد رسیدگی از جمله مدیران و کارکنان و همچنین قبول هدایا و تسهیلات و امکاناتی که موجب نقض استقلال و بی‌طرفی آنها می‌شود یا از نظر اشخاص ذی‌صلاح، این‌گونه به‌نظر می‌رسد، اجتناب کنند.

- رازداری حرفه‌ای

ماهیت اطلاعاتی که در فرایند حسابرسی و رسیدگی کسب می‌شود، نباید به هیچ طریق افشاء و در اختیار اشخاص ثالث قرار گیرد، مگر در مواردی که اطلاعات در راستای انجام وظایف قانونی و سایر مسئولیت‌های محول شده در قالب گزارش‌ها استفاده می‌شود.

- صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای

تمام اشخاصی که عهده‌دار وظایف حسابرسی و رسیدگی هستند، باید به صورت حرفه‌ای رفتار کرده و استانداردهای حرفه‌ای و قوانین و مقررات ذی‌ربط را در انجام وظایف به‌طور کامل رعایت کنند؛ بدین‌منظور این اشخاص باید از صلاحیت حرفه‌ای لازم، مناسب و کافی برخوردار باشند (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور). مفهوم صلاحیت حرفه‌ای در برگرفته دو جنبه اساسی زیر است:

الف. کسب صلاحیت حرفه‌ای نیازمند برخورداری از تحصیلات عالی است که براساس ضوابط تشکلهای حرفه‌ای مربوط، از طریق آموزش‌های ویژه، کارآموزی، گذراندن دوره‌های تخصصی و کسب تجربیات حرفه‌ای تکمیل می‌شود.

ب. حفظ صلاحیت حرفه‌ای نیازمند آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه، به‌ویژه به‌کارگیری برنامه‌های است که در اثر اجرای آن اطمینان حاصل شود که خدمات حرفه‌ای (با استفاده از یک سیستم کنترل کیفی مناسب) با کیفیت مطلوب و در انطباق با اصول و ضوابط حرفه‌ای ارائه می‌شود (مرادی، ۱۳۹۷).

مهارت‌های تخصصی گروه حسابرسی

حسابرسان باید از مهارت‌های لازم برخوردار یا به آنها دسترسی داشته باشند. مجموع افراد درون گروه حسابرسی باید دانش، مهارت و تخصص لازم به‌منظور انجام موفق حسابرسی را داشته باشند. این امر شامل شناخت و تجربه عملی از نوع حسابرسی در حال انجام، آشنایی با استانداردها و مقررات موجود، شناخت از عملیات دستگاه اجرایی و توانایی و تجربه برای اعمال قضاوت حرفه‌ای است. آنچه در تمام حسابرسی‌ها مشترک است، نیاز به استخدام کارکنان با تخصص‌های مناسب، توسعه و آموزش کارکنان، تهیه دفترچه‌های راهنما و سایر دستورالعمل‌ها و جزوات راهنمای نوشتاری در زمینه انجام حسابرسی‌ها و تخصیص کافی منابع حسابرسی است. حسابرسان باید در راستای بهبود و توسعه حرفه‌ای مستمر، صلاحیت حرفه‌ای خود را حفظ کنند. حسابرس در صورت مقتضی و براساس قوانین و مقررات حاکم، می‌تواند از همکاری حسابرسان یا کارشناسان استفاده کند. روش‌های حسابرس باید مبنایی کافی برای استفاده از کار سایرین فراهم کرده و در تمام موارد، حسابرس باید شواهد و مدارک صلاحیت و استقلال و کیفیت کار انجام‌شده سایر حسابرسان یا کارشناسان را اخذ کند. با وجود این، دیوان محاسبات کشور نسبت به هرگونه اظهارنظر یا گزارش حسابرسی صادره نسبت به موضوع مورد گزارش، مسئولیت تام خواهد داشت و از میزان این مسئولیت نباید به واسطه استفاده از کار انجام‌شده توسط سایر افراد یا نهادها، کاسته شود (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور).

حسابرسی مالی

بر این موضوع تمرکز می‌کند که آیا اطلاعات مالی دستگاه اجرایی براساس استانداردهای حسابداری و قوانین و مقررات، ارائه شده است یا خیر؟ این موضوع با کسب شواهد حسابرسی کافی و مناسب انجام خواهد شد تا بدین ترتیب زمینه کسب اطمینان معقول از ارائه اطلاعات مالی عاری از هرگونه تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه و اظهارنظر حسابرس فراهم شود.

حسابرسی رعایت

حسابرسی رعایت مشخص می‌کند که آیا یک فرایند یا تراکنش از مقررات اجرایی پیروی کرده است یا خیر. اگر مقررات نقض شده باشند، حسابرس علت را مشخص می‌کند و راه‌هایی را برای پیشگیری از انحراف آینده توصیه می‌کند. مقررات آزمون‌پذیر می‌تواند از سوی خود واحد اقتصادی به صورت دستورالعمل‌ها، خط‌مشی‌ها، برنامه‌ها و رویه‌ها ابلاغ شده باشد؛ می‌تواند از طریق قوانین و مقررات برون‌سازمانی به واحد اقتصادی تحمیل شده باشد یا می‌تواند استانداردهای برون‌سازمانی (مثل سامانه‌های مدیریت کیفیت ایزو ۹۰۰۰ یا سامانه‌های مدیریت محیطی ایزو 14001) باشد که واحد اقتصادی پیروی از آنها را برگزیده است. ویژگی حسابرسی‌های رعایت، جنبه‌های بلی/خیر ارزیابی است. در هر فرایند یا تراکنش بررسی شده، حسابرس رعایت باید تصمیم بگیرد که آیا فرایند یا تراکنش با استاندارد برگزیده شده مطابقت دارد یا خیر. اغلب، نسبت دستاوردهای عدم رعایت به دستاوردهای رعایت محاسبه می‌شود و به‌عنوان مبنایی برای برآورد درصد کلی «عدم رعایت» به کار برده می‌شود (این نسبت‌ها، اغلب برای تعمیم نتایج نمونه به کل جامعه به کار برده می‌شوند، باید تأیید و بازبینی شوند تا این اطمینان ایجاد شود که مفروضات پایه از کاربردشان به‌عنوان برآوردکننده پشتیبانی می‌کند). معمولاً حسابرس، دلایل عدم رعایت را در صورت یافتن گزارش می‌کند؛ مفاهیم و خطرهای عدم رعایت را توصیف می‌کند و اقدام اصلاحی را برای پیشگیری از وقوع آنها در آینده توصیه می‌کند (قنبریان، ۱۳۹۰).

حسابرسان رعایت، باید مهارت‌های جستجوی موضوعاتی را داشته باشند که به‌شکل اثربخش از مقررات، خط‌مشی‌ها و استانداردهای معتبر استفاده می‌کنند، نحوه به‌کارگیری دانش کسب‌شده در شرایط آزمون‌پذیر را بشناسند و بتوانند ابزارهای رعایت در عملیات روزانه واحد اقتصادی را تشریح و تبیین کنند. دستیابی به این نتیجه که یک دستاورد، با یک استاندارد تطابق دارد یا نه، به‌ویژه در حوزه‌های تحت‌مسئله مقررات پیچیده (مثل ایمنی و سلامت حرفه‌ای، محیطی، رویه‌های استخدام، مراقبت بهداشتی، بیمه، قراردادهای و کمک‌های دولتی، مزایا و بازنشستگی‌های کارکنان، مالیات فدرال و غیره) لزوماً ساده نیست. متخصصان فنی و مشاوران باتجربه در حوزه‌های خاص، می‌توانند به ارزیابی‌ها کمک کنند. اما مساعدت‌های تخصصی، زمانی که تفسیر از استانداردها آزاد هستند و موقعیت‌های دفاع‌پذیر می‌تواند در هر دو سوی یک موضوع وجود داشته باشد، موجب اطمینان‌یابی از پاسخ‌های روشن نمی‌شود. در این موارد، مساعدت قانونی از طریق سازوکارهایی مثل گزینه‌های رایزنی نمایندگی رسمی یا نامه‌های شخصی حاکم، به بهای غیرواقعی در دسترس است. همچنین گزینه مشاور حقوقی موجب اطمینان خاطر می‌شود، اما این نامه‌ها نمی‌تواند با حکمرانی رسمی نمایندگی دولتی منطبق باشد. کارکنان واحد اقتصادی، حسابداران رسمی، مشاوران تحت‌استخدام واحد اقتصادی یا حسابرسان دولتی برگزیده

متولی قانونی، می‌توانند حسابرسی رعایت را انجام دهند. حسابرسی‌های رعایت اغلب توسط حسابرسان داخلی یا مشاوران، پیش از حسابرسی رعایت برون‌سازمان انجام می‌شود، به‌گونه‌ای که هرگونه نارسایی بالقوه می‌تواند پیش‌تر کشف و اصلاح شود. درحالی‌که حسابرسان داخلی، که حسابرسی فعالیت‌ها و مدیریت را برعهده دارند، در راستای اصلاح عدم رعایت اقدام می‌کنند، بررسی‌کنندگان برون‌سازمانی ممکن است متقاضی مستندسازی شواهد حاکی از تلاش با حسن نیت سازمان در اصلاح موارد عدم رعایت قوانین، مقررات، خطمشی‌ها و استانداردها باشند (قتبریان، ۱۳۹۰).

حسابرسی عملکرد مدیریت

در دنیای امروز، مدیران پیش‌تاز همواره می‌کوشند از نظارت دقیق و ارزیابی عینی وظایف خود اطمینان لازم را به‌دست آورند. آنان همراه با استفاده از ابزارهای موجود، از خدمات کارشناسان و متخصصان برای تعیین راه‌کارهای مناسب برای حل مشکلات خود استفاده می‌کنند. حسابرسان عملکرد مدیریت، با ارزیابی عملکردهای واحد تجاری، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیاتی و ارائه پیشنهادها عملی و سازنده می‌توانند نقش مؤثری در این زمینه ایفا کنند. آنان تجربه‌های سودمندی برای مدیریت در اختیار دارند و استفاده از خدمات آنها می‌تواند ضمن تقویت جنبه‌های مثبت مدیریت، به دریافت توصیه‌ها و پیشنهادهایی برای حل مسائل، غلبه بر مشکلات و بهبود کیفیت اداره واحدهای تجاری منجر شود (احمدی، ۱۳۹۷). در واقع منشأ تحول حسابرسی عملکرد مدیریت به قرن ۱۹ بازمی‌گردد. از سال ۱۹۴۱ به بعد، حسابرسان داخلی، حوزه عملیات خود را فراتر از حسابرسی مالی قرار داده‌اند و از واژه عملیات و حسابرسی عملیاتی برای توضیح فعالیت جدید استفاده کردند (نیکخواه‌آزاد، ۱۳۷۷). حسابرسی عملکرد بر این موضوع تمرکز می‌کند که آیا عملیات، فعالیت‌ها و برنامه‌های دستگاه‌های اجرایی براساس اصول صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عمل می‌کنند یا خیر؟ و اینکه آیا فضا برای بهبود عملکرد وجود دارد یا خیر؟. عملکرد با توجه به معیارهای مناسب بررسی می‌شود و عوامل انحراف از معیارها یا سایر مسائل، تحلیل می‌شود. هدف از این عمل، پاسخگویی به پرسش‌های مهم حسابرسی و ارائه توصیه‌هایی برای بهبود عملیات است (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور).

حسابرسی عملیاتی

در چارچوب نظری حسابداری بخش عمومی و دولتی، عملکرد و اندازه‌گیری آن در فعالیت‌های از نوع دولتی، جایگاه ویژه‌ای دارد. مقام‌های اجرایی در دولت‌ها موظف‌اند افزون‌بر رعایت قوانین و مقررات در تحصیل و مصرف صحیح منابع مالی عمومی، این قبیل منابع را به‌صورت کارا، اثربخش و باصرفه اقتصادی

مصرف کنند و در تحقق این موارد، پاسخگو باشند (باباجانی، ۱۳۸۹). در بریتانیا، الزام قانونی برای انتشار معیارهای عملکرد وجود دارد؛ بدین ترتیب که معیارهای عملکرد توسط حسابرسان بررسی می‌شود و حسابرس وظیفه قانونی دارد که بررسی کند: آیا دولت محلی منابع را به‌طور کارا، باصرفه اقتصادی و اثربخش به مصرف رسانده است یا خیر و بدین ترتیب عملکرد مدیریت توسط حسابرس بررسی و نتیجه ثبت می‌شود. در سال‌های اخیر به‌دلیل نیاز مدیران بخش‌های خصوصی و دولتی به اطلاعات بیشتر برای ارزیابی کیفیت عملیات و پیشرفت‌های عملیاتی، ضرورت وجود فنون حسابرسی عملیاتی برای ارزیابی به‌تحو چشمگیری افزایش یافته است. بنابراین هر روش‌شناسی که در دست یافتن به اهداف این حسابرسی کمک کند، ارزشمند خواهد بود. ارزیابی عملکرد، شناسایی فرصت‌های بهبود عملیات و ارائه پیشنهادهایی برای بهبود عملیات، هدف‌های کلی حسابرسی عملیاتی را تشکیل می‌دهند (زارعی، ۱۳۹۰).

حسابرسی سیستم‌های راهبردی

حسابرسان رویکرد سیستم‌های راهبردی، به کسب شناخت از صاحبکار با توجه به روابط برون‌سازمانی و نیروهای بیرونی وارد شده بر واحد تجاری، نسبت به شناخت منطقی از صاحبکار اقدام می‌کنند. افزون بر این، ارتقای دانش در این رویکرد به‌منزله حلقه‌ای از زنجیره شواهد حسابرسی است که قابل اتکا برای شکل‌دادن به عقیده حسابرس می‌باشد. برخلاف این روش، در رویکرد سنتی حسابرسی، جمع‌آوری اطلاعات با استفاده از برنامه‌ریزی، آزمون‌های محتوا و روش‌های اتمام حسابرسی شامل بررسی نکات معوق هر حساب و پیگیری نسبت به آنها و همچنین نوشتن نکات عمده و گزارش حسابرسی انجام می‌شود. حسابرسی سیستم‌های راهبردی، یک رویکرد بالا به پایین است و ارزیابی حسابرس از خطر توسط عدسی قوی انجام می‌شود. تأکید این رویکرد بر کسب شناخت عمیق حسابرس در مورد صورت‌های مالی ارائه شده است. همچنین این رویکرد بر ارزیابی خطر توسط حسابرس تأکید دارد. در این رویکرد توجه حسابرس بر سیستم صاحبکار، به صورتی پویا انجام می‌شود (سهرابی چهارمی، ۱۳۹۰).

روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از لحاظ هدف، کاربردی و از لحاظ ماهیت، یک پژوهش توصیفی با تأکید بر داده‌بنیاد است و مبتنی بر اطلاعات گزارشات حسابرسی اداره نظارت و حسابرسی اداره کل مالی و ذی‌حسابی ناچا و سایر اطلاعات واقعی است که با روش استقرایی به کل جامعه آماری تعمیم‌پذیر خواهد بود. برای اصطلاح Grounded Theory ترجمه‌ها و معادل‌های مختلفی استفاده شده است، مانند «نظریه بنیادی»،

«نظریه مبنایی»، «نظریه داده‌بنیان»، «نظریه پردازی داده‌بنیاد»، «نظریه بسترزاد»، «نظریه زمینه‌ای»، «نظریه مفهوم‌سازی بنیادی»، «روش نظریه» و «نظریه برخاسته از داده‌ها» (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲). سابقه «نظریه زمینه‌ای» به سال ۱۹۶۷ و انتشار اثر «گلیزر و اشتراوس» باز می‌گردد (ایمان، ۱۳۹۱) که نظریه را چنین تبیین کرده است:

«... کشف نظریه در پژوهش‌های علوم اجتماعی براساس گردآوری نظام‌مند داده‌ها ... برای رسیدن به مرحله‌ای از شناخت از موضوع مورد مطالعه که برای ساخت نظریه‌ای براساس داده‌های واقعی به ما کمک می‌کند ... با نظریه‌های موجود مقایسه کنیم».

به کمک نظریه ساخته‌شده می‌توان فرضیه‌هایی تدوین کرد که پژوهش‌های بعدی به آزمون آنها بپردازند. «نظریه زمینه‌ای» نه برای آزمون فرضیه، که روشی برای تولید آن است. نظریه زمینه‌ای روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است. در این روش با استفاده از داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد که این نظریه، یک فرایند یا پدیده را تبیین می‌کند. این پژوهش از حیث پارادایم‌های غالب پژوهش یعنی «اثباتی»، «تفسیری» و «انتقادی» و با توجه به ماهیت خاص آن یعنی پدیده «چالش‌های نظارت و حسابرسی»، در گروه پارادایم تفسیری طبقه‌بندی می‌شود؛ بنابراین از حیث روش‌شناسی در دسته پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد (ایمان، ۱۳۹۱).

از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها)، از نوع کیفی است؛ زیرا از طریق مصاحبه به جمع‌آوری اطلاعات در مورد تدوین الگوی چالش‌های اجرای حسابرسی و نظارت مالی پرداخته است؛ از منظر منطبق اجرا (نوع استدلال)، از نوع استقرایی است؛ زیرا در این پژوهش، مصاحبه‌شوندگان با توجه به تجربه‌های خود در مورد نتایج پدیده، چالش‌های اجرای حسابرسی و نظارت مالی در ناجا را مطرح می‌کنند. در این پژوهش از الگوی پارادایمی اشتراوس و کوربین به‌عنوان طرح پژوهشی نظریه داده‌بنیاد استفاده شده که مبتنی بر شناسایی پدیده محوری، شرایط علی، عوامل زمینه‌ای و مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها و ارتباط بین آنهاست. مراحل روش راهبرد نظریه داده‌بنیاد براساس طرح یا الگوی پارادایمی اشتراوس و کوربین به شرح ذیل است:

گام اول. شناسه‌گذاری باز

این مرحله از روش نظریه داده‌بنیاد، پس از اولین مصاحبه انجام می‌شود. به‌عبارت دیگر پژوهشگر پس از هر مصاحبه، یافتن مفاهیم و انتخاب برچسب‌های مناسب برای آنها و ترکیب مفاهیم مرتبط را آغاز می‌کند. مراحل شناسه‌گذاری باز عبارت است از:

۱. تحلیل و شناسه‌گذاری: در این مرحله پژوهشگر باید به شناسه‌گذاری همه رویدادها توجه کند. ممکن است از درون یک مصاحبه یا متن، شناسه‌های زیادی استخراج شود؛ ولی وقتی داده‌ها به‌طور مرتب بازنگری می‌شود، شناسه‌های جدید احصاء و شناسه‌های نهایی مشخص می‌شوند.
۲. کشف طبقه‌ها: در این مرحله خود مفاهیم براساس ارتباط با موضوعات مشابه طبقه‌بندی می‌شوند که به این کار طبقه‌سازی (تم‌سازی) گفته می‌شود. عناوینی که به طبقه‌ها اختصاص می‌دهیم، انتزاعی‌تر از مفاهیمی است که مجموعه آن طبقه را تشکیل می‌دهند. طبقه‌ها دارای قدرت مفهومی بالایی هستند؛ زیرا می‌توانند مفاهیم را بر محور خود جمع کنند. عنوان‌های انتخابی به‌طور عمده توسط خود پژوهشگر انتخاب شده‌اند و تلاش بر این بوده تا بیشترین ارتباط و همخوانی را با داده‌هایی که نمایانگر آن است، داشته باشند. منشأ مهم دیگر (عنوان‌ها)، عبارتی است که مشارکت‌کنندگان در پژوهش به‌کار می‌برند و می‌تواند برای پژوهشگر کاربرد داشته باشد.
۳. توصیف طبقه‌ها با توجه به ویژگی آنها: به‌منظور روشن‌تر کردن طبقه‌ها، در گام بعدی ویژگی‌های آنها تبیین می‌شود.
۴. جدول شناسه‌گذاری باز: که شامل دو قسمت است، جدول شناسه‌های اولیه استخراجی از مصاحبه‌ها و جدول طبقه‌های استخراج‌شده از مفاهیم به‌همراه شناسه‌های ثانویه آنها.

گام دوم: شناسه‌گذاری محوری

در مرحله دوم شناسه‌گذاری که به آن شناسه‌گذاری محوری گفته می‌شود، پژوهشگر یکی از طبقه‌ها را به‌عنوان طبقه محوری انتخاب کرده و آن را با عنوان پدیده محوری در مرکز فرایند مورد کاوش قرار داده و ارتباط سایر طبقه‌ها را با آن مشخص می‌کند. ارتباط سایر طبقه‌ها با طبقه محوری در پنج عنوان می‌تواند تحقق داشته باشد (اشتراوس، ۲۰۰۸: ۱۱۲).

۱. شرایط علی: این شرایط باعث شکل‌گیری پدیده یا طبقه محوری می‌شوند. این شرایط مجموعه‌ای از طبقه‌ها و ویژگی‌های‌شان است که مقوله اصلی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد.
۲. راهبردها (کنش‌ها و تعاملات): بیانگر رفتارها، واقعیت‌ها و تعاملات هدف‌داری هستند که تحت‌تأثیر شرایط مداخله‌گر و بستر حاکم حاصل می‌شوند.
۳. بستر حاکم: به شرایط خاصی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند، بستر گفته می‌شود و تمیز آنها از شرایط علی، مشکل است. این شرایط را مجموعه‌ای از مفاهیم، طبقه‌ها یا متغیرهای زمینه‌ای تشکیل می‌دهند که در مقابل شرایط علی مجموعه‌ای از متغیرهای فعال است. گاه متغیرهای بسیار مرتبط را ذیل شرایط علی و متغیرهایی با ارتباط کمتر را ذیل بستر حاکم طبقه‌بندی می‌کنند.

۴. شرایط مداخله‌گر: شرایطی هستند که راهبردها از آنها متأثر می‌شوند. این شرایط را مجموعه‌ای از متغیرهای میانجی و واسط تشکیل می‌دهند. شرایط مداخله‌گر، شرایط ساختاری هستند که مداخله سایر عوامل را تسهیل یا محدود می‌کنند و صیغه علی و عمومی دارند.

۵. پیامدها: برخی از طبقه‌ها بیانگر نتایج و پیامدهایی هستند که در اثر اتخاذ راهبردها به وجود می‌آیند. این روش شناسه‌گذاری که در اصطلاح به آن الگوی پارادایم شناسه‌گذاری محوری گفته می‌شود، توسط استراوس و کوربین ارائه شده است و به این دلیل «محوری» گفته می‌شود که شناسه‌گذاری حول محور یک طبقه انجام می‌شود.

گام سوم. شناسه‌گذاری انتخابی (گزینشی)

روند انتخاب مقوله اصلی به‌طور نظام‌مند با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پُر کردن جاهای خالی با مقولات نیازمند اصلاح و گسترش، انجام می‌شود. این روند شامل چند گام می‌باشد: اولین قدم، متضمن توضیح خط اصلی داستان است. گام دوم، ربط دادن مقولات تکمیلی بر حول مقوله اصلی با استفاده از یک پارادایم (توصیف‌شده در شناسه‌گذاری محوری) است. گام سوم، مرتبط ساختن مقولات به یکدیگر در سطح بعدی است. گام چهارم، به تأیید رساندن آن روابط در قبال داده‌هاست. آخرین قدم، تکمیل مقولاتی است که اصلاح یا نیاز به بسط و گسترش دارند (دانایی فر و همکاران، ۱۳۸۹: ۱۱۲).

یافته‌ها

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی:

یافته‌های جمعیت‌شناختی پژوهش درباره سن پاسخگویان نشان می‌دهد که میانگین سنی پاسخگویان، ۴۳ سال بوده است. از نظر جنسیت ۱۰۰ درصد پاسخ‌دهندگان مرد و از نظر سطح تحصیل، نازل‌ترین سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان (۸۰ درصد) کارشناسی‌ارشد و بالاترین سطح تحصیلات پاسخ‌دهندگان، دکتری (۲۰ درصد) بوده است. از نظر سنوات خدمتی بیشترین فراوانی، (۴۴ درصد) مربوط به سابقه ۲۰ تا ۲۵ سال و کمترین فراوانی (۸ درصد) مربوط به سابقه ۱۱ تا ۱۵ سال بود.

در این پژوهش برای شناسایی و جمع‌آوری اطلاعات درباره آسیب‌شناسی حساسی و نظارت مالی در ناجا از روش مصاحبه حضوری با متخصصان و صاحب‌نظران استفاده شد. روش نمونه‌گیری در این پژوهش با توجه به استفاده از روش داده‌بنیاد، براساس نمونه‌گیری نظری که روشی هدفمند و متمرکز بر نظریه‌پردازی و ویژه همین روش و متمایز از سایر روش‌های کیفی پژوهش می‌باشد، استفاده شده است.

شکل ۱. الگوی آسیب‌شناسی فرایند حسابرسی و نظارت مالی



در مجموع، پژوهشگر توانست با ۲۱ نفر مصاحبه کند. پس از انجام مصاحبه‌های حضوری و جمع‌آوری نتایج، تحلیل مصاحبه‌ها به کمک ابزار تحلیل داده‌بنیاد انجام شده و نتایج در قالب الگوی پژوهش تدوین شد. پس از مشخص شدن خبرگان موردنظر (دانشگاهی و تجربی) با تعیین پرسش‌ها و محدوده موضوعی انجام مصاحبه، مصاحبه‌ها در زمان‌های ازپیش‌تعیین‌شده انجام و نتایج آن برای انجام تحلیل داده‌بنیاد کیفی، روی کاغذ پیاده‌سازی شد. در این مرحله، خبرگان متناسب با سطح خبرگی و تخصص مرتبط با موضوع، به معرفی و ارائه نظرات خود درباره ابعاد تشکیل‌دهنده چالش‌های اجرای حسابرسی و نظارت مالی در ناچا پرداختند. درواقع محتوای موردنیاز پژوهشگر برای شناسایی و استخراج این ابعاد توسط مصاحبه‌ها تهیه و آماده‌سازی شد. با توجه به تحلیل مصاحبه‌های صورت‌گرفته ۱۷۷ مقوله فرعی و ۲۶ مقوله اصلی گردآوری شد. برای سنجش روایی و پایایی ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌ها، ابتدا با نظرخواهی از سرخبره، تمامی ابعاد و مؤلفه‌ها مورد تأیید سرخبره قرار گرفت. سپس شاخص‌های مؤلفه‌ها، سنجش شد

و تعدادی از شاخص‌ها توسط سرخبره به دلیل نداشتن ارتباط، حذف و مابقی شاخص‌ها که ارتباط داشته‌اند و میزان شدت آنها کمتر از ۳ (ضعیف و کم) می‌باشد، مورد سنجش ۵ خبره منتخب سرخبره قرار گرفت، پس از سنجش تعدادی از شاخص‌ها توسط خبرگان، در آخر با نظر سرخبره و خبرگان و سپس با نظر ناظر طرح، شاخص‌های مشابه و هم‌پوشان، در چند مرحله بازبینی و اصلاح و شاخص‌های مکون شناسایی و سرانجام الگوی نهایی تدوین شد. پس از سنجش تعدادی از شاخص‌ها توسط خبرگان، در نهایت تعداد ۱۲ شاخص توسط خبرگان حذف و سایر شاخص‌ها به‌عنوان الگوی آسیب‌شناسی حسابرسی و نظارت مالی در ناجا بر مبنای شکل ۱ شناسایی شدند.

بحث و نتیجه‌گیری

به نظر می‌رسد آنچه مدنظر این پژوهش بود، کمتر در پژوهش‌های دانشگاهی یا مقالات، مورد بررسی قرار گرفته و یکی از جنبه‌های نوآوری و جدید بودن این پژوهش، همین مورد است. اما مقایسه یافته‌های این پژوهش، با برخی از پژوهش‌های پیشین حاکی از آن است که پژوهش کنونی به این موضوع پرداخت که در شرایط موجود حسابرسی و نظارت مالی در ناجا، چه راهبردهایی مدنظر قرار گرفته و در آن شرایط (اعم از زمینه‌ای و مداخله‌گر) چه راهبردها اجرایی شده‌اند و پیامدهای آن چه بوده است. این الگو با بهره‌گیری از نظریه‌پردازی داده‌بنیاد و روش مصاحبه و بررسی اسنادی در جمع‌آوری داده‌ها، انجام شد و نقشه راهی برای ناجا و سایر سازمان‌های دولتی در راستای افزایش سطح اطمینان بخشی حسابرسی است. در واقع پژوهشگر تلاش کرد که با استفاده از این روش به‌طور کامل و عمیق موضوع را بررسی کرده و مؤلفه‌های الگو را بررسی کند. نتایج این پژوهش بیانگر آن است که عدم‌پایبندی به رعایت اخلاق حرفه‌ای، چالش‌های مرتبط با منابع انسانی، عدم تأمین منابع کافی برای حسابرسی، عدم استفاده از فناوری در حسابرسی و فقدان نظام‌نامه و دستورالعمل‌های مدون از شرایط علی آسیب‌شناسی فرایند حسابرسی و نظارت مالی است. همچنین شرایط مداخله‌گر شامل کیفیت حسابرسی و ضعف سیستم کنترل داخلی و شرایط زمینه‌ای شامل جوان بودن حرفه حسابرسی در ناجا، عدم حمایت و پشتیبانی کافی از حسابرسی، ضعف فرهنگ حسابرسی و نظارت در جامعه، نارسایی در آموزش‌های دانشگاهی و نبود رشته مستقل حسابرسی دولتی، عدم آگاهی مدیران ارشد از نقش حسابرسی، نحوه برخورد با مفسدان و مجرمان مالی و قوانین و مقررات مالی و محاسباتی است. عدم اجرای حسابرسی جامع، نبود رویکرد مناسب در اجرای حسابرسی، عدم شناسایی صحیح انتظارات ذی‌نفعان، عدم برقراری تعامل با رده، عدم اجرای مدیریت عملکرد و شکاف میان اهداف حسابرسی با اهداف ذی‌حسابی ناجا از راهبردهای الگو بوده و عدم تحقق اهداف سازمانی، بی‌انضباطی مالی، عدم ایجاد ارزش افزوده، اجرای

شکلی الزامات مرتبط با حسابرسی، عدم شفافیت گزارش حسابرسی و عدم شناسایی گلوگاه‌ها از پیامدهای مدل می‌باشند. یافته‌ها بیانگر چالش‌های فراوانی در ابعاد مختلف برای پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی باکیفیت در ناچاست. با عنایت به چالش‌های پدیدار شده از داده‌های پژوهش، گزیده‌ای از راهبردهای رفع موانع و چالش‌ها در ابعاد گوناگون حسابرسی نیز در پایان ارائه شد.

نتایج پژوهش کنونی با نتایج پژوهش‌های محمدی و خسروی (۱۳۹۵)، رضاخانی و همکاران (۱۳۹۵)، حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۵)، مقایسه‌پذیر است. نتایج پژوهش محمدی و خسروی (۱۳۹۵) نشان می‌دهد: تعداد شرکت‌هایی که روش‌های مبتنی بر خطر را برای طرح‌ریزی برنامه سالانه حسابرسی به کار می‌برند، در صنعت مالی نسبت به بخش‌های غیرمالی بیشتر است و ارتباط معناداری بین نقش فعال حسابرسی در پیاده‌سازی مدیریت خطر بنگاه و عضویت شرکت‌ها در صنعت مالی، وجود دارد. نتایج پژوهش رضاخانی و همکاران (۱۳۹۵) نشان می‌دهد: داشتن تجربه و تخصص کافی حسابرسان داخلی، تأمین جایگاه سازمانی و استقلال حسابرسان داخلی، افزایش مهارت حسابرسان داخلی از طریق شرکت در دوره‌های آموزشی، برگزاری جلسات منظم بین مدیران و حسابرسان داخلی، پیگیری و اجرای گزارش حسابرسان داخلی و گزارش نتایج حسابرسی داخلی به بالاترین مقام دستگاه به ترتیب مهم‌ترین عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در شهرداری کرج از دیدگاه نگرانندگان مقاله است. نتایج پژوهش حسن‌زاده و همکاران (۱۳۹۵)، نشان می‌دهد که از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود ضمن داشتن تفکر راهبردی، دارای دانش فنی و نگرش جزئی‌نگر باشند تا بینش‌های کسب‌وکار ایجاد کنند و نسبت به کنترل‌ها و پوشش خطر، خدمات اطمینان‌بخشی ارائه کنند.

پیشنهادها:

۱. کارکنان اداره حسابرسی و نظارت مالی در سمینارها، کارگاه‌ها و تعامل با انجمن‌های حرفه‌ای همچون انجمن حسابرسی ایران، انجمن حسابداری مدیریت، انجمن مهندسی مالی، انجمن حسابرسان داخلی و... فعالیت داشته باشند؛
۲. مدیر کل مالی و ذی‌حسابی ناچا به طرق مختلف ابعاد اهمیت موضوع حسابرسی و نظارت مالی را برای مدیران و فرماندهان ناچا تشریح و فرماندهان را در جلسات حسابرسی به‌تجوی دخالتهای خود؛
۳. فشار وارده از سوی گروه‌های علاقه‌مند به اجرای حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر، فشار نمایندگانی مجلس و نیز فشار رسانه‌ای، در اجرا و افزایش تأثیر حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر مؤثر است. در واقع هنگامی که نمایندگان مجلس به حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر توجه می‌کنند و نیز زمانی که توجه

- رسانه‌ها به مباحثه‌های سیاسی در مورد حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر معطوف می‌شود، پذیرش توصیه‌ها با توجه به گزارش‌های حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر با موفقیت بیشتری همراه است؛
۴. کارگاه‌های آموزشی برای آشنایی مدیران با فواید حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر برگزار شود؛
۵. از تجربیات کشورهای پیشرو در اجرای حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر استفاده شود؛
۶. ارتباط مؤثر بین حسابرسان و مدیران ارشد بخش عمومی برقرار شود؛
۷. گزارش‌های باکیفیت توسط حسابرسان که در آن پیشنهادهای اصلاحی به‌طور مناسب و سازنده درج شود، ارائه شود؛
۸. درس حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر در بین دروس دانشجویان مالی و حسابداری منظور شود؛
۹. سامانه نرم‌افزاری در شناسایی و پیش‌بینی خطرهای راهبردی طراحی و استقرار یابد؛
۱۰. روش‌های کمی و کیفی پیش‌بینی خطرهای راهبردی و استقرار نظام درجه‌بندی این خطرها براساس شاخص‌ها تلفیق شود؛
۱۱. نظام مدیریت خطر به‌طور اعم و مدیریت خطر راهبردی به‌طور اخص در ساختار اداره حسابرسی و نظارت مالی استقرار یابد؛
۱۲. الگوی بلوغ هوشمندی خطرهای راهبردی برای نظارت و حسابرسی طراحی شود؛
۱۳. فردی به‌عنوان مدیر خطر در اداره مالی یگان‌ها با این اختیار که بر تمامی خطرها نظارت داشته باشد، اختصاص یابد؛
۱۴. شناسایی و تعیین اهداف و فرایندهای سازمانی: با توجه به اینکه اهداف سازمان از طریق فرایندهای مختلف تحصیل می‌شوند، تمام فرایندهای سازمان باید تعیین و مستندسازی شوند؛
۱۵. یکی از مهم‌ترین چالش‌ها و مشکلات مربوط به پذیرش و به‌کارگیری سیستم‌ها و فناوری‌های جدید، فقدان شناخت و دانش کافی برای استفاده از آنهاست. بنابراین، افزایش سطح آگاهی و دانش کاربران و کارکنان سازمان درباره قابلیت‌ها و نحوه به‌کارگیری سیستم‌ها و فناوری‌های جدید می‌تواند نقش بارزی در پذیرش و اجرای آنها در سازمان داشته باشد؛
۱۶. پذیرش و حمایت مدیریت‌ارشد از فرایند پیاده‌سازی و به‌کارگیری سیستم‌ها و فناوری‌های جدید، نقش اساسی در موفقیت آنها دارد. این پذیرش و حمایت مدیریت‌ارشد صورت نمی‌گیرد مگر آنکه آنها از آگاهی و شناخت لازم نسبت به سیستم‌ها و فناوری‌های جدید برخوردار شده و در رابطه با لزوم به‌کارگیری و فزونی منافع آنها بر مخارج مربوط قانع شوند؛

۱۷. به حسابرسان پیشنهاد می‌شود هنگامی که قصد ارزیابی ساختار کنترل داخلی را دارند، به چگونگی و نوع راهبرد یگان توجه ویژه‌ای داشته باشند؛ زیرا در یگان‌های پیرو راهبرد تهاجمی، به دلیل تعداد زیاد بندهای گزارش حسابرسی، احتمال مشروط‌شدن گزارش حسابرسی به علت رعایت‌نکردن کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی بیشتر است که این موضوع باعث می‌شود ضعف‌های کنترل داخلی افزایش یابد؛

۱۸. با توجه به اینکه مهمترین عامل در اثربخشی حسابرسی، حمایت مدیران ارشد از حسابرسی است، نگاه پیشگیرانه ایشان می‌تواند با انتخاب اصلح و ارتباط مستمر با حسابرسان، در ارتقاء اثربخشی حسابرسی بسیار راه‌گشا باشد؛

۱۹. یکی از راه‌های ساده برای انتخاب یگان برای حسابرسی و نظارت مالی، انتخاب تصادفی با یک احتمال ثابت است. در این صورت یگان‌ها صرف‌نظر از نوع، ماهیت و همچنین نسبت‌های مالی آنها یا سایر شاخص‌ها با یک احتمال یکسان حسابرسی‌شدن مواجه هستند. روش انتخاب جایگزین آن است که احتمال حسابرسی‌شدن شرطی و وابسته به اطلاعاتی باشد که در اختیار مقامات امور مالی قرار دارد. برای نمونه، براساس ارقام گزارشات مالی فعلی و گذشته و همچنین حسابرسی‌های انجام شده و اطلاعات رفتار تمکینی در گذشته در کنار نوع و ماهیت فعالیت یگان می‌توان تعیین کرد که کدام دسته از یگان‌ها باید حسابرسی شوند. بنابراین مشروط‌سازی انتخاب برای حسابرسی بازرسان امور مالی اجازه می‌دهد ارزیابی دقیق‌تری از خطر عدم‌تمکین برای هر یگان داشته باشند و موجب می‌شود تا سهم بیشتری از تقلب‌ها و تخلف‌های مالی را پوشش دهند. روش دیگر برای انتخاب یگان برای نظارت و حسابرسی، انتخاب مبتنی بر خطر می‌باشد. اداره حسابرسی و نظارت مالی نمی‌تواند تک‌تک یگان‌ها در طول سال مورد حسابرسی قرار دهد و همچنین بررسی مداوم یگان‌های کم‌خطر، هدردادن منابع توسط دولت می‌باشد. اداره حسابرسی و نظارت مالی باید حسابرسی را برای یگان‌هایی با خطر بالا در نظر بگیرد و این تمرکز به احتمال زیاد منافع بیشتری را دربر خواهد داشت.

محدودیت‌های پژوهش

با وجود تلاش‌های بسیار در راستای انجام هر چه دقیق‌تر پژوهش و با وجود هماهنگی‌ها و همکاری‌های به‌عمل‌آمده در این راستا، وجود برخی محدودیت‌ها و مشکلات زمینه‌ای باعث شد روند انجام پژوهش با دشواری نسبی همراه باشد. برخی از مهم‌ترین این محدودیت‌ها عبارت‌اند از:

- موانع شناسایی شده در این پژوهش با توجه به شرایط محیطی فعلی در ناجا، استخراج شده است، در نتیجه فقط تا زمانی معتبر است که موانع بدون تفاوت باقی بمانند؛
- با توجه به بررسی‌ها، تاکنون هیچ پژوهش مشابهی در ایران انجام نشده و با توجه به اختلاف‌های محیطی و فضای اداری و پلیسی در ایران نسبت به سایر کشورها، از تحقیقات آنها نیز نمی‌توان استفاده کرد؛
- گستردگی موضوع، یکی دیگر از مشکلات پژوهش بود، که باعث گستردگی زیاد تحقیق می‌شود؛
- خبرگان امور مالی هم در دستگاه مرکزی و هم در استان‌ها انتخاب شدند و با توجه به اینکه این پژوهش قصد جمع‌آوری نظرات دو گروه عمده، فعال و ذی‌نفع را داشت، این گستردگی قلمرو پژوهش نیز باعث به‌وجود آمدن مشکلاتی شد؛
- مهمترین محدودیت پژوهش کنونی، مربوط به رویکرد و روش پژوهش است. به دلیل اینکه در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد مطالعه در زمینه و بستر خاص خود رخ می‌دهد، بنابراین امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به سایر موقعیت‌ها محدود است و به‌سهولت نمی‌توان نتایج پژوهش کنونی را به سایر حوزه‌ها تعمیم داد. از طرفی در پژوهش‌های کیفی، امکان تفاسیر متفاوت از پدیده مورد بررسی وجود دارد.

سپاسگزاری

پژوهشگر بر خود لازم می‌داند از زحمات مدیر کل مالی و ذی‌حساب محترم نیروی انتظامی به خاطر حمایت‌ها و همکاری‌های فراوان خود برای پیشبرد این پژوهش قدردانی کند.

منابع:

منابع فارسی

- احمدی، سیدعلی‌اکبر، علیرضا روزبهانی (۱۳۹۷). طراحی و تدوین مدل حسابرسی عملکرد مدیران اجرایی بانک‌های دولتی. فصلنامه حسابداری دولتی. سال چهارم. ش ۲.
- ایمان، محمدتقی (۱۳۹۱). روش‌شناسی پژوهش‌های کیفی. چ ۱. قم: پژوهشگاه حوزه و دانشگاه. استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور.
- باباجانی، جعفر (۱۳۸۹). مزایای حسابرسی عملکرد در کشور و نقش آن در پاسخگویی. مجموعه مقالات و سخنرانی‌های همایش حسابرسی عملکرد. تهران: انتشارات دیوان محاسبات کشور. صص ۱۶-۴۶.
- بنی‌مهد، بهم، امیر نجاتی (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. سال هشتم. شماره سی. صص ۱۱۶۱۸-۰.
- حسن‌زاده، احسان، مجتبی محمودی و حجت‌اله آتشی گلستانی (۱۳۹۵). حسابرسی داخلی (مالی و عملیاتی). کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم. شیراز: پژوهش شرکت ایده بازار صنعت سبز.
- دانایی‌فرد، حسن، آذر اسلامی (۱۳۸۹). کاربرد نظریه داده‌بنیاد در عمل: ساخت نظریه بی‌تفاوتی سازمانی. چ ۱. تهران: انتشارات دانشگاه امام صادق. ص ۱۱.
- رضاخانی، مجید، الهوتی نظری، احمد زاهدی (۱۳۹۵). بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان‌های غیردولتی (مورد مطالعه مناطق و سازمان‌های تبعه شهرداری کرج). کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم. شیراز: پژوهش شرکت ایده بازار صنعت سبز.
- زارعی، بتول (۱۳۹۰). چارچوب مفهومی حسابداری دولتی. قسمت چهارم: ارزیابی عملکرد. حسابرس. ش ۵۴. صص ۱۳۳-۱۲۷.
- سهرابی جهرمی، علی (۱۳۹۰). بررسی تأثیر روش‌های حسابرسی در قضاوت نسبت به صورت‌های مالی واحدهای مورد رسیدگی. فصلنامه دانش حسابرسی. سال یازدهم. ش ۴۵. ص ۱۰۴.

- شعبان، رضوان و بهمن بنی‌مهد (۱۳۹۶). اثر محافظه‌کاری اجتماعی و ماکیاولیسم بر استقلال حسابرس. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال ششم. شماره بیست و دوم.
- فرقان‌دوست حقیقی، کامبیز، بهمن بنی‌مهد و حیدر ولی‌لر (۱۳۹۳). بررسی تطبیقی ماکیاولیسم میان حسابداران، حسابرسان پزشکان و مهندسان. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ش بیست‌وسوم. صص ۵۳-۴۱.
- قربانی، سعید، محمدعلی آقایی، وحید احمدیان، مهدیس نیکزاد قادی کلایی (۱۳۹۳). بررسی نارسایی‌های مدل حسابرسی مبتنی بر سیستم و امکان جایگزینی آن با مدل حسابرسی مبتنی بر خطر در ایران. فصلنامه دانش حسابرسی. سال چهاردهم. ش ۵۷. صص ۱۲۹-۱۴۶.
- قنبریان، رضا (۱۳۹۰). حسابرسی رعایت. فصلنامه حسابدار. محمدی، امیر، غفار خسروی (۱۳۹۵). عوامل مرتبط با به‌کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر خطر در صنایع مالی و غیرمالی. شیراز: کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم. پژوهش شرکت ایده بازار صنعت سبز.
- مرادی، بابک، جمال بحری ثالث (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال هفتم. ش ۲۸. صص ۱۰۷-۱۲۱.
- مشایخی، بیتا، کاوه مهرانی، علی رحمانی و آزاده مداحی (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی. فصلنامه بورس اوراق بهادار. ش ۶ (۲۳). صص ۱۳۷-۱۰۳.
- موسوی کاش، زهره، داود زاهدی. رابطه بین سبک‌های رهبری و رضایت شغلی در حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. سال پنجم. شماره ۲۰.
- نعمت‌الهی، شرنلی، کیهان آزادی، محمدرضا وطن‌پرست (۱۳۹۸). پیامدگرایی و وظیفه‌گرایی اخلاقی با تأکید بر نظریه کانت در جامعه حسابداران رسمی ایران و تاثیر آن بر میزان پایبندی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان. پژوهش‌های اخلاقی. سال دهم. شماره یک. صص ۴۸-۳۱.
- نیکخواه آزاد، علی (۱۳۷۷). تبیین جایگاه حسابرسی عملیاتی در مدیریت استراتژیک. مجموعه مقالات حسابرس، ویژه مدیریت استراتژیک، سازمان حسابرسی.

منابع لاتین

- Alissa w, Capkun W, Jeanjean T, Suca N. (2014). *An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. Accounting, Organizations and Society*. 0361-3682/_ 2014 Elsevier Ltd. All rights reserved.
- Aranya, N., Pollock, J., & Amernic, J. (1981). *An examination of professional commitment in public accounting. Accounting, Organizations and Society*, 6(4), 271-280.
- Chitty, K. K. (2007). *The professionalization of nursing. Professional nursing: Concepts and challenges*. 5th ed. St Louis: WB Saunders Co, 163-95.
- Delroy, CH. Devon, L. Arlene, L. Dane, N. (2016). *The Effectiveness of Internal Audit In Jamaican Commercial Banks. Accounting and Management Information System*, Vol 15, No 3, 522-541.
- Elias, S. M. (2009). *Employee commitment in times of change: Assessing the importance of attitudes toward organizational change. Journal of Management*, 35(1), 37-55.
- Eskandari H. (2012). *Ethics in accounting. Journal of World Economics*; 6: 8-15. (In Persian).
- Eze, N. M. (2016). *Changes and Challenges of Auditing in 21st Century: The Nigerian Experience. International Journal of Finance and Accounting*, 5 (1): 37-45
- I moniana, Joshua Onome, Gartner, Ivan Ricardo. (2007). *Towards a Multi- riteria Approach to Corporate Auditing Risk Assessment in Brazilian Context*, available at: <http://ssrn.com/abstract=1>
- Kannan, R., & Pillai, M. P. (2008). *An examination on the professional commitment of engineering college teachers. international business management*, 2(6), 218-224.
- Kewo, C. L. (2017). *The Influence of Internal Control Implementation and Managerial Performance on Financial Accountability Local Government in Indonesia. International Journal of Economics and Financial Issues*, 2017, 7(1), 293-297.

- Meixner, W. F., & Bline, D. M. (1989). *Professional and job-related attitudes and the behaviours they influence among governmental accountants*. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 2(1), 8-20.
- Rikke Holmslykke, K. Kent, P. Warming-Rasmussen, B. Windsor, C (2016). *Do Mother and Father Auditors Have Equal Prospects for Career dvancement?*. International Journal of Auditing.
- Rockness, H. & Rockness, J. (2005). *Legislated ethics: From Enron to Sarbanes-oxley, the impact on corporate America*. Journal of Business Ethics, vol.5.31-54.
- Sabour, M. (2008). *Review the professional commitment of teachers*. Master of Science Thesis. Marand Research and Eaducation Committee.
- Schultz, J., J. Bierstaker, and E. O'Donnell (2010). *Integrating business risk into auditor judgment about the risk of material misstatement: The influence of a strategic-systems-audit approach*. Accounting, Organizations and Society 35(2) (February): 238-251.
- Shue, C L. Jau, M S. Sang, B T. Tzu, LL. Weiwei, D. (2016). *A Comprehensive Survey of Government Auditors Self-Efficacy and Professional Development for Improving Audit Quality*. Springer Plus, 5:1263.
- Straus, A. and Corbin, J. (2008). *Basic of Qualitative Research: Techniques and Procedures for developing Grounded Theory. Third Edition, Los Angeles: stage publication*, pp: 156.
- Teng, C. I., Shyu, Y. I. L., & Chang, H. Y. (2007). *Moderating effects of professional commitment on hospital nurses in Taiwan*. Journal of Professional Nursing, 23(1), 47-54.
- The Instutie of Internal Auditors (IIA). (2005). *A Holistic View of Risk*. [online] <http://www.iaa.org> 124-126
- Wolf, Z. R., & Hoerst, B. (2007). *Professional commitment in RN-BSN and basic BSN students: program evaluation*. Nurse educator, 32(2), 61-65.