

## بررسی نقش حسابرسی در جلوگیری از فساد مالی و گزارش متقلبانه در شهرداریها

سمیه ضابط

دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه هرمزان بیرجند.

نام نویسنده مسئول:

سمیه ضابط

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۹/۰۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۰۶

### چکیده

هدف این پژوهش بررسی نقش حسابرسی در جلوگیری از فساد مالی و گزارش متقلبانه در شهرداریها می باشد. در واقع مسأله اصلی این مطالعه بدین صورت است: حسابرسی در جلوگیری از فساد مالی و گزارش متقلبانه چه تاثیری دارد؟ پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از حیث جمع آوری داده ها پژوهشی توصیفی است. برای تجزیه و تحلیل از روش مدلیابی معادلات ساختاری استفاده شده است. جامعه آماری این پژوهش شهرداری های بیرجند می باشد. در تحقیق حاضر از جهتی که جامعه محدود می باشد کل نمونه به تعداد ۲۰ نفر (حسابدار شهرداری) انتخاب شده است. با توجه به پیمایشی بودن پژوهش برای جمع آوری داده از ابزار پرسشنامه استفاده شده است. روایی پرسشنامه در مرحله اول از طریق روایی محتوی، سپس از طریق روایی همگرا و واگرا مورد تأیید قرار گرفت. پایایی پرسشنامه با ضریب الفای کرونباخ مورد تأیید قرار گرفت. نتایج حاصل از آزمون فرضیه نشان داد: در پژوهش حاضر این نتیجه حاصل شد که: بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی، رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان، برنامه ریزی کاری حسابرسان با فساد مالی و گزارش متقلبه رابطه معناداری وجود دارد.

**واژگان کلیدی:** ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی، رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان، برنامه ریزی کاری حسابرسان، فساد مالی و گزارش متقلبانه.

## مقدمه

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران سازمان ها با توجه به مسئولیت خود و در راستای دستیابی به اهداف سازمانی و به منظور کسب اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. دامنه فعالیت های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. از مهمترین ساز و کارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی، کنترل های داخلی و به تبع آن حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی ابزاری پویا برای ارزیابی مسئولیت های مدیران در خصوص فرآیندهای کنترلی مؤثر در ارتباط با فعالیت های مدیران است. اما به طور واقعی نمی توان حسابرسی داخلی را تنها به ارزیابی سیستم های کنترلی سازمان محدود نمود. بلکه آن بخش جدایی ناپذیر از اهداف سازمان است که اتفاقاً برای رسیدن سازمان به اهداف متنوع خود، برنامه ها و عملیات حسابرسی را برنامه ریزی می نماید (میلر، ۲۰۱۴). گزارش حسابرسی داخلی در خصوص عملکرد و فعالیت های تجاری سازمان به سهامداران نیز در خصوص بازگشت سرمایه گذاری، رشد پایدار و رهبری قوی مدیریت اطمینان می دهد. حسابرسی داخلی جهت کمک به بهبود فرآیندها و ارزیابی ریسک در سازمان دارای سه مؤلفه نقش، هدف و مسئولیت است که با توجه به رهنمودها و آیین رفتار حرفه ای برای حسابرسی داخلی می تواند ملاکی برای تعیین عوامل کیفی مؤثر بر حسابرسی داخلی در سازمان باشد. حسابرسی داخلی مطابق با نظر موسسه حسابداران خبره انگلیس (۲۰۱۱) ارائه دهنده خدمات اطمینان بخش به بخش های اداری، مدیریت و کمیته حسابرسی و رهنمود ارزیابی اثربخش از حاکمیت شرکتی مطلوب و کنترل داخلی مؤثر در سازمان و خدمات مشاوره ای برای مدیریت به منظور مدیریت ریسک و کنترل است.

## بیان مساله

در دهه های اخیر، واحد حسابرسی داخلی به عنوان بخش مهمی از ساختار سازمانی مورد توجه بسیاری قرار گرفته است. از واحد حسابرسی داخلی انتظار ارزش افزایی برای سازمان با ارائه طیف گسترده ای از خدمات از جمله اطمینان بخشی و حسابرسی عملیاتی و همچنین مشاوره به مدیریت در انواع موضوعات مربوط، می رود (آرنا و آزن، ۲۰۰۹). در حقیقت حسابرسی داخلی یکی از حلقه های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی را در سازمان ایفا می کند.

حسابرسی داخلی فعالیت مستقل و بی طرفانه اطمینان بخش و مشاوره ای است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد یک سازمان طراحی و اجرا می شود. حسابرسی داخلی، سازمان را در دستیابی به هدف هایش از طریق برقراری رویکردی سیستماتیک و نظام مند، برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری، یاری می دهد. حسابرسی داخلی را می توان به شیوه های مختلف و با اهداف کنترل داخلی، مدیریت ریسک، سیستم های اثربخش و مشاوره و ... تعریف نمود. همچنین دارای ابعاد متفاوتی در حسابرسی می باشد. سازمان ها عموماً دارای اهداف استراتژیک، عملیاتی، گزارشگری و رعایت هستند که حسابرسی داخلی متناسب با اهداف سازمان دارای ابعاد متنوع و شرح وظایف متفاوت و تماماً با هدف ارتقا و بهبود عملکرد سازمان و ایجاد ارزش افزوده در فعالیت ها است.

رهنمودهای حال حاضر برای حسابرسان داخلی (شامل استانداردهای بین المللی اجرای حرفه ای حسابرسی داخلی و حسابرسی داخلی خدمات اطمینان بخش و مشاوره و چارچوب بین المللی رویه های حرفه ای حسابرسی داخلی در ایران و یا استانداردها و رهنمودها: چارچوب بین المللی رویه های حرفه ای منتشر شده توسط موسسه حسابرسان داخلی) تلاش در ایجاد اصول حرفه ای به منظور ارتقا سطح حرفه ای و تخصصی حسابرسان داخلی دارند. به گونه ای که بتواند اصول نظام راهبری شرکت، فرهنگ و کنترل داخلی مؤثر در سازمان را تغییر و ارتقا دهد که البته دسترسی به چنین اهدافی گاهی اوقات برای حسابرسان داخلی و ارزیابی آنها از چنین مواردی بسیار مشکل و گاهی غیرممکن است اما بهر حال رهنمودها در تلاش برای ارتقا خدمات حسابرسی داخلی در سازمان ها می باشند که این تلاش قابل تحسین است.

استراتژی های مالی و اداری یک سازمان به سیستم حسابرسی داخلی نیاز دارد و حسابرسی داخلی نقش با اهمیتی را در افزایش سیستم کنترل داخلی، بهبود فرآیند مدیریت ریسک و رضایت مندی افراد استفاده کننده از خدمات حسابرسی

داخلی دارد. همچنین موجب حمایت و ارتقا سیستم مسئولیت پذیری مدیران اجرایی و کارمندان در جلوگیری در فساد مالی می گردد.

حسابرسی داخلی در تدوین روش های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقش اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی های ویژه را در دامنه کار خود دارد. در این ارتباط نیز مدیران از نتایج فعالیت های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند.

حسابرسی داخلی به یک عملکرد حیاتی در سازمان تبدیل شده است. با این حال، توجه ناکافی برای مطالعه در حسابرسی داخلی در مقایسه با حسابرسی مستقل شده است. مطالعاتی هم که در حوزه اثربخشی حسابرسی داخلی انجام گردیده است، رویکردهای مختلفی را در این زمینه اتخاذ کرده است. برخی استانداردهای بین المللی برای کار حرفه ای حسابرسی داخلی را به عنوان یک راهنما برای بررسی و تعیین اثربخشی حسابرسی داخلی اتخاذ کرده اند، در حالی که سایر محققان مدل خود را برای تعیین اثربخشی حسابرسی داخلی توسعه داده اند؛ بنابراین در ادبیات پیشین، عوامل و معیارهای ارزیابی اثربخشی در میان پژوهشگران به طور متفاوتی مورد استفاده قرار گرفته است و تاکنون، اجماعی مشترک در میان پژوهشگران در مورد عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و چگونگی ارزیابی آن وجود نداشته است. اثربخشی حسابرسی داخلی به طور گسترده مورد مطالعه قرار نگرفته است و پژوهشگران نیاز به تحقیقات بیشتر در موضوع اثربخشی حسابرسی داخلی به خصوص در کشورهای در حال توسعه را توصیه کرده اند. بدین خاطر که حسابرسی داخلی می تواند نقش مهمی در برابر هر دو موضوع تقلب و فساد اداری ایفا کند.

با تکیه بر مطالب فوق پژوهش حاضر درصدد پاسخگویی به این سوال می باشد که: حسابرسی در جلوگیری از فساد مالی و گزارش متقلبانه چه تاثیری دارد؟

### پیشینه ی پژوهش

ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۳) به بررسی تاثیر ساختار مالکیت بر حق الزحمه حسابرسی و اظهار نظر حسابرسان مستقل در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. مشخص گردید که مالکیت سهام توسط سرمایه گذاران نهادی، تاثیر مثبت معناداری بر حق الزحمه حسابرسی شرکت ها دارد و بین مالکیت مدیریت با حق الزحمه حسابرسی رابطه معناداری مشاهده نگردید.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۵) رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آن ها حاکی از این است که تغییر حق الزحمه حسابرسی بر کیفیت حسابرسی رابطه مثبت و معناداری دارد و همچنین این یافته ها با نتایج پژوهش محسن رشید یاغی (۱۳۹۲) همسو می باشد.

عراقی (۱۳۹۵) تأثیر مالیات متهورانه بر کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج آن ها نشان داد که مالیات متهورانه شرکت های استفاده کننده از حسابرس متخصص در صنعت و مالیات متهورانه شرکت های دریافت کننده خدمات مالیاتی از حسابرس خود تأثیر مثبت و معناداری بر حق الزحمه حسابرسی دارند. اما مالیات متهورانه شرکت های دریافت کننده خدمات مالیاتی از حسابرس خود تأثیر معناداری بر حق الزحمه حسابرسی ندارد.

رحمتی (۱۳۹۶) نتیجه گرفتند که متغیر تخصص مالی تاثیر منفی و معنادار و نسبتا زیاد بر تاخیر گزارش حسابرسی دارد. از نتایج این آزمون می توان نتیجه گرفت که اگر کمیته حسابرسی دارای اعضای با تخصص مالی باشد تاخیر گزارش حسابرسی کاهش می یابد. متغیر جنسیت نیز تاثیر مثبت و معنادار و نسبتا زیاد بر تاخیر گزارش حسابرسی دارد. که بر این اساس استفاده بانوان در کمیته حسابرسی پیشنهاد نمی شود.

داس و پاندیت (۲۰۱۰) به بررسی ارتباط میان کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه گذاری با تأکید بر چرخه عمر شرکت پرداختند. آن ها تأثیر ترکیبی ریسک وجوه نقد و نگهداری وجوه نقد را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج مطالعات آن ها حاکی از آن

است که تأثیر متعادل کیفیت حسابرسی و چرخه عمر بر سرمایه گذاری، اهمیت بیشتری برای شرکت های برخوردار از ریسک بالا و وجوه نقد غنی دارد که این امر، موجب سرمایه گذاری بیش از حد می شود. در کل نتایج مطالعات آن ها با این مفهوم سازگار است که کیفیت حسابرسی، تضاد اطلاعاتی را که مانع سرمایه گذاری می شود، کاهش می دهد.

لو و وانگ (۲۰۱۰) به ارزیابی احتمال گزارشگری مالی متقلبانه از طریق بررسی عوامل ریسک مثلث تقلب پرداختند و دریافته اند که گزارشگری مالی متقلبانه همبستگی مثبتی با «فشارهای مالی وارده بر شرکت، وجود درصد بالاتری از معاملات پیچیده در شرکت، زیر سؤال بودن صلاحیت و درستکاری مدیریت، عدم وجود رابطه ی مناسب و خوب بین مدیریت و حسابرسان» دارد.

پائول و همکاران (۲۰۱۳) در پژوهشی به بررسی اثر سلسله مراتبی مدیریت سود بر افزایش ریسک حسابرسی خصوصاً پس از تصویب قانون سارینز آکسلی پرداختند. همچنین در این پژوهش پژوهشگران به صورت ضمنی اثر مدیریت سود بر چرخش حسابرسان را نیز مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش آن ها بیانگر این امر است که حق الزحمه حسابرسی و چرخش آن ها، رابطه مثبتی و معنی داری با مدیریت سود شرکت ها دارد.

الرساس (۲۰۱۵) نشان می دهد که سرمایه گذاری در حسابرسی داخلی و حق الزحمه حسابرسی مستقل با کیفیت سود بالاتر مرتبط است. با این وجود، اندازه بزرگ کمیته حسابرسی، تعداد جلسات زیاد کمیته حسابرسی، داشتن شریک ارشد یا سابق کمیته حسابرسی به عنوان رئیس کمیته حسابرسی و تمرکز مالکیت با کیفیت سود پایین تری ارتباط دارند.

لوپس و همکاران (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان فشارهای مرتبط با سرمایه گذاری و ریسک حسابرسی به این نتیجه دست یافتند که: ادبیات تحقیق بیان می کند هنگامی که شغل مدیریت به واسطه واکنش های منفی بازار نسبت به ترکیب و ادغام سرمایه گذاری های ضعیف در معرض خطر قرار می گیرد، مدیران بسیار راغب هستند که در دوره های پس از سرمایه گذاری، اظهار نظرهای غلط و نادرست پیرامون صورت های مالی ارائه دهند. و علت این امر هم فشارهایی هست که آن ها برای امنیت شغلی خود دارند. ما به این نکته پی بردیم که شرکت هایی که تحت چنین فشارهای مرتبط با سرمایه گذاری هستند، حق الزحمه حسابرسی بیشتری را باید پرداخت کنند و در دوره های بعد از سرمایه گذاری با وقفه حسابرسی (تأخیر در ارائه گزارش حسابرسی) مواجه هستند. یافته های تحقیق نشان می دهد که حسابرسان فشارهای مرتبط با سرمایه گذاری که بر روی مدیریت شرکت صاحب کار وجود دارد را به عنوان ریسک در نظر می گیرند که این موجب افزایش حق الزحمه حسابرسی می شود.

## فرضیه ها

بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی با فساد مالی و گزارش متقلبانه رابطه معناداری وجود دارد.  
 بین رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان با فساد مالی و گزارش متقلبانه رابطه معناداری وجود دارد.  
 بین برنامه ریزی کاری حسابرسان با فساد مالی و گزارش متقلبانه رابطه معناداری وجود دارد.

## روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از حیث هدف کاربردی و از نظر روش پژوهش، توصیفی و از نوع همبستگی است. تحقیقات همبستگی شامل کلیه تحقیقاتی است که در آن سعی می شود رابطه بین متغیرهای مختلف با استفاده از ضریب همبستگی کشف یا تعیین شود. همچنین، در تحقیقات توصیفی، محقق به دنبال چگونگی بودن موضوع است و می خواهد بداند پدیده، متغیر، شی یا مطلب چگونه است. به عبارتی در پژوهش حاضر آنچه هست بدون هیچگونه دخل و تصرفی توسط محقق ارائه گردیده است. جامعه آماری عبارتست از: «تعدادی از عناصر مطلوب مورد نظر که حداقل دارای یک صفت مشخصه باشند در ضمن مشخصه صفتی است که بین همه عناصر جامعه آماری مشترک و متمایز کننده جامعه آماری از سایر جوامع می باشد». معمولاً در هر پژوهش، جامعه مورد بررسی یک جامعه آماری است که پژوهشگر مایل است درباره صفت یا صفات متغیر آن به مطالعه بپردازد. جامعه آماری تحقیق حاضر، اعضای شاغل در بخش مالی و حسابداری شهرداری بیرجند می باشد. و با توجه به اینکه تعداد نمونه محدود می باشد لذا نیازی به نمونه گیری نمونه و کل اعضای حسابداری (۲۰ نفر) به عنوان نمونه تحقیق حاضر انتخاب شده اند.

جهت انجام این پژوهش و اندازه گیری متغیرها از پرسشنامه استفاده شده است. داده های پژوهش از طریق توزیع پرسشنامه در بازه زمانی دو ماه جمع آوری گردید و تمامی پرسشنامه ها در این بازه زمانی تکمیل و تحویل گرفته شدند. در مجموع تعداد ۲۰ پرسشنامه برای تجزیه و تحلیل فرضیه های پژوهش مورد استفاده قرار گرفته است.

- پرسشنامه تحقیق صالحی و همکاران (۱۳۹۳)، برای اندازه گیری متغیر اخلاق حرفه ای
- پرسشنامه محقق ساخته برگرفته از استاندارد شماره ۳۰۰، برای اندازه گیری متغیر برنامه ریزی کار حسابرسی
- پرسشنامه تحقیق علیزاده فروتقه و همکاران (۱۳۹۵)، برای اندازه گیری متغیر کیفیت ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی

- پرسشنامه محقق ساخته برگرفته از استاندارد شماره ۶۱۰، برای اندازه گیری متغیر کیفیت ارزیابی حسابرسی داخلی
  - پرسشنامه استاندارد مک کاسکر (۲۰۰۶)، برای اندازه گیری متغیر فساد مالی و گزارشگری متقلبانه.
- در این پرسش نامه از طیف لیکرت پنج سطحی برای هر یک از گویه ها استفاده شده است، بدین ترتیب که هر پاسخگو با توجه به سؤال مطرح شده در پرسشنامه نظر خود را بر روی طیفی از «خیلی کم» تا «خیلی زیاد» ارزش گذاری می کند.

#### جدول ۱: ارزش گذاری در طیف لیکرت

میزان موافقت	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم
نمره	۵	۴	۳	۲	۱

#### آمار توصیفی بخش جمعیت شناختی پاسخ دهندگان

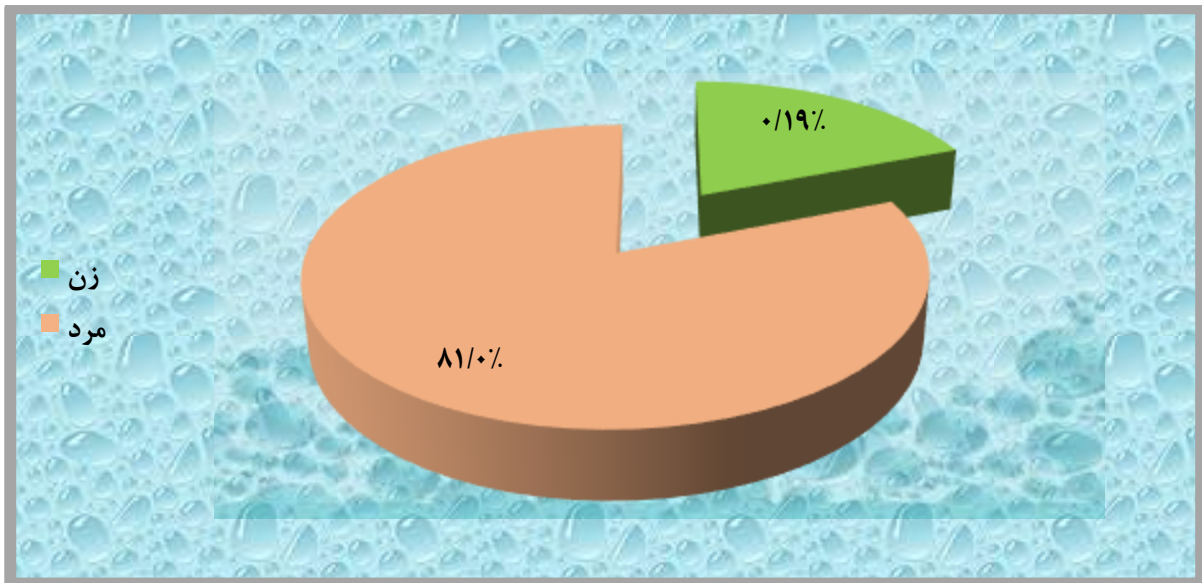
در این قسمت پس از گردآوری داده ها و اطلاعات با استفاده از آمار توصیفی، به توصیف نمونه پرداخته می شود. الف) جنسیت: بررسی اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه، فراوانی آزمودنی ها بر اساس جنسیت مطابق جدول (۴-۱) می باشد.

#### جدول (۲): توزیع جنسیت پاسخ دهندگان

جنسیت	فراوانی	درصد	فراوانی تجمعی
زن	۶۴	۱۹/۰	۱۹/۰
مرد	۲۷۲	۸۱/۰	۱۰۰/۰
جمع کل	۳۳۶	۱۰۰/۰	

مطابق جدول (۲) مشاهده می شود، ۱۶ نفر معادل (۸۱/۰) درصد از پاسخ دهندگان، مرد و ۴ نفر معادل (۱۹/۰) درصد آنها زن هستند.

نمودار(۱): توزیع درصد فراوانی جنسیت پاسخ دهندگان



(ب) سن

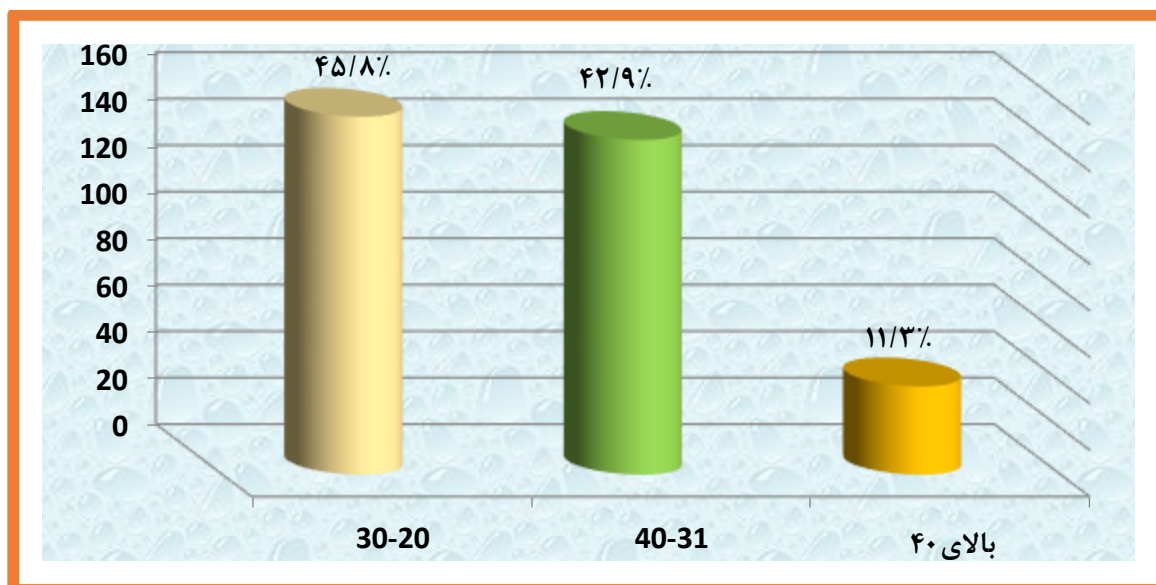
بررسی اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه، فراوانی آزمودنی ها بر اساس سن پاسخگویان مطابق با جدول (۴-۲) می باشد.

جدول(۳): توزیع سن پاسخ گویان

سن	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
۲۰-۳۰	۹	۴۵/۸	۴۵/۸
۳۱-۴۰	۸	۴۲/۹	۸۸/۷
بالای ۴۰	۳	۱۱/۳	۱۰۰/۰
جمع کل	۲۰	۱۰۰/۰	

مطابق جدول (۳) مشاهده می شود، بیشترین فراوانی مربوط به سن ۲۰ تا ۳۰ سال با ۹ نفر معادل (۴۵/۸) درصد و کمترین فراوانی مربوط به سن بالای ۴۰ سال با ۳ نفر معادل (۱۱/۳) درصد بوده است.

نمودار(۲): توزیع درصد فراوانی سن پاسخ دهندگان



ج) موقعیت شغلی

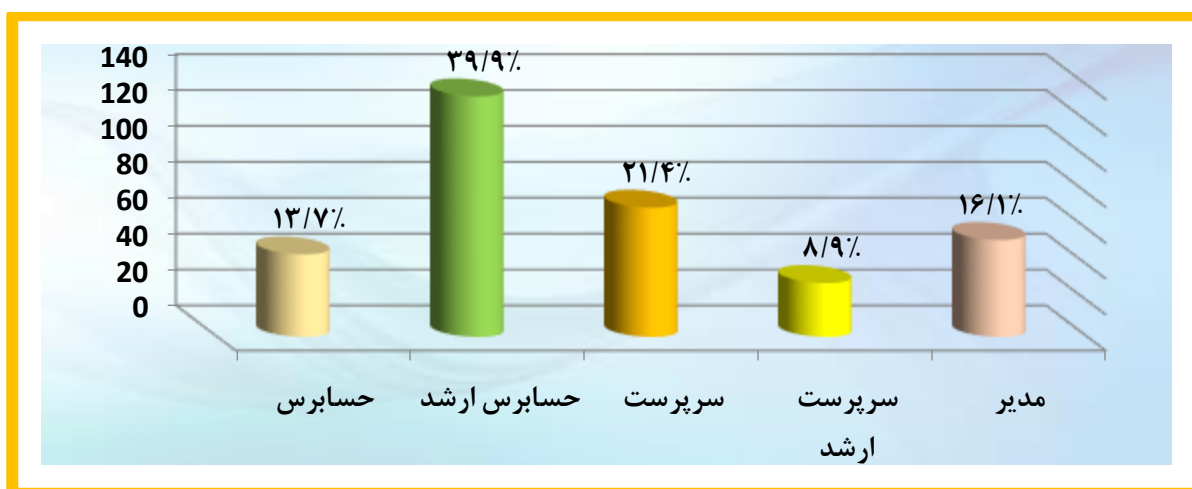
بررسی اطلاعات بدست آمده از پرسشنامه، فراوانی آزمودنی‌ها بر اساس موقعیت شغلی پاسخگویان مطابق با جدول (۴)- (۳) می‌باشد.

جدول (۴): توزیع موقعیت شغلی پاسخ‌گویان

موقعیت شغلی	فراوانی	درصد
حسابدار ارشد	۵	۳۰
حسابدار	۱۵	۷۰
جمع کل	۲۰	۱۰۰/۰

مطابق جدول (۴) مشاهده می‌شود، بیشترین فراوانی مربوط به موقعیت شغلی حسابرس ارشد با ۵ نفر معادل (۳۰) درصد و کمترین فراوانی مربوط به موقعیت شغلی حسابدار با ۱۵ نفر معادل (۷۰) درصد بوده است.

نمودار (۳): توزیع درصد فراوانی موقعیت شغلی پاسخ‌دهندگان



### بررسی روایی و پایایی مدل اندازه گیری

برای تأیید روایی ابزار اندازه گیری روایی صوری (در فصل سوم بیان گردیده)، روایی سازه، روایی همگرا مورد بررسی قرار گرفته است. همانطور که بیان شد روایی صوری به وسیله اطمینان از سازگاری بین شاخص های اندازه گیری و ادبیات موجود ایجاد شده است، این روایی توسط نظرسنجی از استادان حاصل شد. روایی سازه برای بررسی دقت و اهمیت نشانگرهای انتخاب شده است که نشان می دهد که آیا نشانگرها ساختارهای عاملی مناسبی را جهت اندازه گیری سازه های مورد مطالعه در مدل تحقیق فراهم می آورند. چنانچه مقدار بار عاملی بیشتر از ۰/۴ و مقدار مطلق آماره  $t$  بزرگتر از ۱/۹۶ باشد، در سطح اطمینان ۰/۹۵ می توان نتیجه گرفت که نشانگرها ساختار عاملی مناسبی را جهت اندازه گیری سازه های مورد مطالعه در مدل تحقیق فراهم می کنند (چین، ۲۰۰۳). جهت بررسی روایی سازه تحلیل عاملی تأییدی مورد استفاده قرار گرفته است (هومن، ۱۳۸۷).

نتایج تحلیل عاملی تأییدی در جدول زیر نشان داده شده است.

جدول (۵): نتایج تحلیل عاملی تأییدی متغیرها

متغیرها	سؤالات	بار عاملی	آماره $t$
ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی	q1	۰/۶۳	۸/۵۵
	q2	۰/۷۲	۱۰/۴۸
	q3	۰/۷۷	۱۲/۴۲
	q4	۰/۸۳	۲۱/۲۷
	q5	۰/۷۲	۸/۶۲
	q6	۰/۷۱	۸/۹۲
	q7	۰/۵۴	۴/۵۷
رعایت اخلاق حرفه ای	q8	۰/۷۱	۱۲/۰۰
	q9	۰/۶۹	۹/۸۰
	q10	۰/۷۹	۱۶/۷۱
	q11	۰/۸۱	۱۷/۹۹
	q12	۰/۶۳	۸/۳۱
	q13	۰/۸۴	۲۴/۵۳
	q14	۰/۴۵	۳/۵۱
برنامه ریزی کار حسابرسی	q15	۰/۷۶	۱۱/۹۰
	q16	۰/۶۷	۹/۸۲
	q17	۰/۸۰	۱۵/۵۱
	q18	۰/۷۸	۱۴/۲۲
	q19	۰/۵۴	۴/۹۶
	q20	۰/۶۹	۸/۵۸
ارزیابی کار حسابرسی داخلی واحد تحت رسیدگی	q21	۰/۷۵	۱۳/۸۵
	q22	۰/۷۸	۱۹/۲۶
	q23	۰/۸۵	۲۷/۱۷
	q24	۰/۸۹	۳۹/۱۲
	q25	۰/۸۴	۲۰/۴۶



۱۳/۵۶	۰/۷۶	q26	فساد مالی و گزارشگری متقلبانه
۷/۳۸	۰/۶۳	q27	
۱۱/۶۳	۰/۷۱	q28	
۶/۰۳	۰/۵۹	q29	
۸/۴۷	۰/۶۸	q30	
۵/۸۰	۰/۵۶	q31	
۱۱/۸۶	۰/۶۸	q32	
۲۶/۳۸	۰/۸۴	q33	
۹/۶۶	۰/۷۳	q34	
۱۷/۸۶	۰/۸۰	q35	

بر اساس نتایج جدول فوق مشخص شده است که تمام نشانگرهای سازه‌های مورد مطالعه به دلیل بیشتر بودن مقدار آماره  $t$  از ۱/۹۶ و نیز بیشتر بودن مقادیر بارهای عاملی از ۰/۴، از اهمیت لازم برای اندازه‌گیری سازه‌های خود برخوردار هستند. لذا روایی سازه که برای بررسی دقت و اهمیت نشانگرهای انتخاب شده است، نشان می‌دهد که نشانگرها، ساختارهای عاملی مناسبی را جهت اندازه‌گیری ابعاد مورد مطالعه در مدل تحقیق فراهم می‌آوردند. برای تایید روایی ابزار اندازه‌گیری علاوه بر روایی سازه از شاخص روایی همگرا استفاده شده است. روایی همگرا با شاخص میانگین واریانس استخراج شده شناسایی می‌شود که به اختصار آن را AVE می‌نامند. این شاخص نشان‌دهنده میزان همبستگی بین بارهای عاملی یک متغیر است. اگرچه اغلب مقدار ۰/۵ را برای تایید روایی همگرا پیشنهاد کرده‌اند اما فورنل و لارکر (۱۹۸۱) معتقدند AVE کمتر از ۰/۵ به شرطی که ضریب پایایی ترکیبی بالاتر از ۰/۶ باشد قابل قبول است و نشان‌دهنده اعتبار پرسشنامه است. مقدار ۰/۵ تضمین می‌کند حداقل ۵۰ درصد واریانس یک سازه توسط نشانگرهایش تعریف می‌شود. در ادامه نتایج حاصل از بررسی روایی همگرا در پژوهش حاضر ارائه شده است.

جدول (۶): نتایج اعتبار همگرایی

متغیرها	AVE > ۰/۵
سلامت نظام اداری	۰/۴۹۷
ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی	۰/۵۰۰
رعایت اخلاق حرفه‌ای	۰/۵۱۲
برنامه‌ریزی کار حسابرسان	۰/۵۰۹
ارزیابی کار حسابرسی داخلی واحد تحت رسیدگی	۰/۶۲۴

با توجه به نتایج جدول فوق می‌توان نتیجه گرفت که روایی همگرایی مطلوب می‌باشد.

### ضریب تعیین و شاخص برازش مدل

قدرت پیش‌بینی مدل طراحی شده، با استفاده از مقدار واریانس توضیح داده (R2) برای متغیرهای وابسته تحلیل می‌شود. تحلیل ضریب تعیین به درک این موضوع که چه اندازه از واریانس متغیر وابسته توسط مجموعه‌ای از پیش‌بینی‌کننده‌ها قابل تعیین است، کمک می‌نماید. ضریب تعیین بین صفر و یک در نوسان است و به این صورت توجیه می‌شود که اگر برابر صفر باشد یعنی خط رگرسیون هرگز نتوانسته است تغییرات متغیر تابع را به تغییرات متغیر مستقل نسبت دهد اگر ضریب تعیین برابر یک باشد، یعنی خط رگرسیون دقیقاً توانسته است تغییرات متغیر وابسته را به تغییرات متغیر مستقل نسبت دهد. هیر

و همکاران (۲۰۱۴) این مقادیر را به ترتیب ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ برای دقت های کم، متوسط و زیاد معرفی نموده اند. مقدار ضریب تعیین سلامت نظام اداری (۰/۷۹) نشان می دهد این مدل بیش از ۵۰ درصد عوامل تاثیرگذار بر سلامت نظام اداری را شناسایی و آزمون کرده است.

جدول (۷): ضریب تعیین متغیرهای پژوهش

متغیرها	ضریب تعیین
سلامت نظام اداری	۰/۷۹
ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی	-----
رعایت اخلاق حرفه ای	-----
برنامه ریزی کار حسابرسان	-----
ارزیابی کار حسابرسی داخلی واحد تحت رسیدگی	-----

به منظور سنجش مدل و برازندگی آن به بررسی شاخص های برازندگی مدل پرداخته می شود. منظور از برازش مدل این است که تا چه حد مدل با داده های مربوطه سازگاری و توافق دارد. در تحلیل معادلات ساختاری متعاقب انجام تخمین پارامترها و قبل از تفسیر آنها باید از برازندگی مدل اطمینان شود. تننهاوس و همکاران (۲۰۰۵) شاخص کلی برازش را برای بررسی برازش مدل معرفی نموده اند. ملاک کلی برازش (GOF) را می توان با محاسبه میانگین هندسی میانگین اشتراک و  $R^2$  به دست آورد.

$$\sqrt{GOF} = \text{Average} (AVE * R^2)$$

به باور تننهاوس و همکاران (۲۰۰۵) شاخص GOF در مدل PLS راه حلی عملی برای این مشکل بررسی برازش کلی مدل بوده و همانند شاخص های برازش در روش های مبتنی بر کوواریانس عمل می کند و از آن می توان برای بررسی اعتبار یا کیفیت مدل PLS به صورت کلی استفاده کرد. مقدار این شاخص بین صفر تا یک قرار دارد و مقادیر نزدیک به یک نشانگر کیفیت مناسب مدل هستند.

جدول (۸): مقادیر برازش کلی مدل

عنوان شاخص	شاخص برازش	حد مجاز	مقدار محاسبه شده
میانگین ضریب تعیین	مجذور R	بزرگتر از ۰/۳۶	۰/۷۹
میانگین اعتبار همگرایی	AVE	حداقل ۰/۵	۰/۵۳
برازش کلی مدل	GOF	حداقل ۰/۳۶	۰/۶۵

با توجه به تائید برازش مدل در قسمت بعد به آزمون و بررسی فرضیه های مربوطه با استفاده از ابعاد تائید شده پرداخته شده است.

### آزمون فرضیه اول پژوهش

بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی با فساد مالی و گزارش متقلبانانه رابطه معناداری وجود دارد. همانطور که در نمودار (۴-۴) ملاحظه می شود، ضریب مسیر برابر با (۰/۱۹) است که مقدار مثبتی می باشد و مقدار قدر مطلق آماره  $t$  در نمودار (۴-۵) برابر با (۲/۹۷) است که از عدد ۱/۹۶ بیشتر می باشد در نتیجه با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی با فساد مالی و گزارش متقلبانانه رابطه معناداری وجود دارد و در نتیجه فرضیه اول پژوهش پذیرفته می شود.

**جدول (۹): ضریب مسیر و آماره t برای فرضیه اول**

نتیجه	ضریب مسیر	مقدار آماره t
پذیرش فرضیه	۰/۱۹	۲/۹۷

**آزمون فرضیه دوم پژوهش**

بین رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان با فساد مالی و گزارش متقربانه رابطه معناداری وجود دارد. همانطور که در نمودار (۴-۴) ملاحظه می شود، ضریب مسیر برابر با (۰/۲۶) است که مقدار مثبتی می باشد و مقدار قدر مطلق آماره t در نمودار (۴-۵) برابر با (۲/۸۱) است که از عدد ۱/۹۶ بیشتر می باشد در نتیجه با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که بین رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان با فساد مالی و گزارش متقربانه رابطه معناداری وجود دارد و در نتیجه فرضیه دوم پژوهش پذیرفته می شود.

**جدول (۱۰): ضریب مسیر و آماره t برای فرضیه دوم**

نتیجه	ضریب مسیر	مقدار آماره t
پذیرش فرضیه	۰/۲۶	۲/۸۱

**آزمون فرضیه سوم پژوهش**

بین برنامه ریزی کاری حسابرسان با فساد مالی و گزارش متقربانه رابطه معناداری وجود دارد. همانطور که در نمودار (۴-۴) ملاحظه می شود، ضریب مسیر برابر با (۰/۳۴) است که مقدار مثبتی می باشد و مقدار قدر مطلق آماره t در نمودار (۴-۵) برابر با (۵/۷۱) است که از عدد ۱/۹۶ بیشتر می باشد در نتیجه با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که بین برنامه ریزی کاری حسابرسان با فساد مالی و گزارش متقربانه رابطه معناداری وجود دارد و در نتیجه فرضیه سوم پژوهش پذیرفته می شود.

**جدول (۱۱): ضریب مسیر و آماره t برای فرضیه سوم**

نتیجه	ضریب مسیر	مقدار آماره t
پذیرش فرضیه	۰/۳۴	۵/۷۱

**آزمون فرضیه چهارم پژوهش**

بین ارزیابی کار حسابرسی داخلی واحد تحت رسیدگی با فساد مالی و گزارش متقربانه رابطه معناداری وجود دارد. همانطور که در نمودار (۴-۴) ملاحظه می شود، ضریب مسیر برابر با (۰/۲۶) است که مقدار مثبتی می باشد و مقدار قدر مطلق آماره t در نمودار (۴-۵) برابر با (۲/۸۴) است که از عدد ۱/۹۶ بیشتر می باشد در نتیجه با اطمینان ۹۵ درصد می توان گفت که بین ارزیابی کار حسابرسی داخلی واحد تحت رسیدگی با فساد مالی و گزارش متقربانه رابطه معناداری وجود دارد و در نتیجه فرضیه چهارم پژوهش پذیرفته می شود.

**جدول (۱۲): ضریب مسیر و آماره t برای فرضیه چهارم**

نتیجه	ضریب مسیر	مقدار آماره t
پذیرش فرضیه	۰/۲۶	۲/۸۴

### نتیجه گیری و پیشنهادات

در پژوهش حاضر این نتیجه حاصل شد که: بین ارزیابی سیستم کنترل داخلی واحد تحت رسیدگی، رعایت اخلاق حرفه ای توسط حسابرسان، برنامه ریزی کاری حسابرسان با فساد مالی و گزارش متقلبانه رابطه معناداری وجود دارد. در این راستا عثمان و همکاران (۲۰۰۹) به بررسی اهمیت حسابرسی داخلی در بخش دولتی مالزی پرداخت. تحقیق اخیر از نوع پرسش نامه ای بوده و نشان می دهد که عملکرد حسابرسی داخلی در بخش عمومی مالزی به دلیل کمبود کارمندان و از طرفی عدم پشتیبانی مناسب مدیریت ارشد با محدود مواجه است. همچنین دیروگالاس و همکاران (۲۰۱۵) عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی در محیط کسب و کار یونان را مورد بررسی قرار داد. شواهد تجربی با استفاده از پرسش نامه جمع آوری و تجزیه و تحلیل داده ها بر اساس مدل رگرسیون چند متغیره صورت گرفت. یافته های پژوهش نشان می دهد که کیفیت حسابرسی داخلی، صلاحیت و شایستگی حسابرسی داخلی، استقلال حسابرسی داخلی و حمایت مدیریت، عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی است. آرنا و آزنا (۲۰۰۹) به بررسی نقش جایگاه رؤسای سازمانی در اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. تحقیق آنان نشان می دهد ویژگی های تیم حسابرسی داخلی، فرآیندها و فعالیت های حسابرسی و ارتباطات سازمانی علاوه بر نقش حمایتی روسا در اثربخشی حسابرسی داخلی موثر است.

## منابع

- [۱] حساس یگانه، یحیی و وحیدی معیری (۱۳۸۵) مفهوم اهمیت و ارتباط آن با ریسک حسابرسی، ماهنامه حسابداری، شماره ۱۷۸، سال ۲۱، شماره ۱۷۸، شماره ۵، صفحات ۷۴-۷۷.
- [۲] نیکبخت، محمدرضا؛ شعبان زاده، مهدی؛ کنارکار، امین (۱۳۹۵)، رابطه بین حق الزحمه حسابرسی و تجربه حسابرس با کیفیت حسابرسی، فصلنامه مطالعات مدیریت و حسابداری، دوره ۲، شماره ۱، بهار ۱۳۹۵، صفحات ۱۹۰-۲۰۸.
- [۳] سجادی، سید حسین؛ زارعی، رضا (۱۳۸۶) تأثیر ویژگی های موسسه حسابرسی و صاحب کار بر حق الزحمه حسابرسی، بررسی های حسابداری و حسابرسی، سال ۱۴، شماره ۴۹، صص ۶۷-۹۰.
- [4] AICPA. 2006. Understanding the entity and its environment and assessing the risks of material misstatement. Statement on Auditing Standards No. 109. New York: AICPA. Asquith, P., R. Bruner, and JR, D. Mullins. 1983. The gains to bidding firms from merger. *Journal of Financial Economics* 11: 121-139.
- [5] Bell, T., W. Landsman, and D. Shackelford. 2001. Auditors' perceived business risk and audit fees: Analysis and evidence. *Journal of Accounting Research* 39: 35-43.
- [6] Cassell, C., M. Drake, and S. Rasmussen. 2011. Short interest as a signal of audit risk. *Contemporary Accounting Research* 28: 1278-1297.
- [7] Huang, H. R., Parker, Y. Yan and Y. Lin. 2014. CEO turnover and audit pricing. *Accounting Horizons* 28: 297-312.
- [8] Jenter, D. and F. Kanaan. 2015. CEO turnover and relative performance evaluation. *Journal of Finance* 70: 2155-2183.
- [9] Kannan, Y. T., Skantaz, and J. Higgs. 2014. The impact of CEO and CFO equity incentives on audit scope and perceived risks as revealed through audit fees. *Auditing: A Journal of practice and Theory* 33: 111-139.
- [10] Kim, J. B., X. Liu, and L. Zheng. 2012. The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: Theory and evidence. *The Accounting Review* 87: 2061-2094.
- [11] Kim, Y., H. Li, and S. Li. 2015. CEO equity incentives and audit fees. *Contemporary Accounting Research* 32: 608-638.
- [12] Knechel, W. and J. Payne. 2001. Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of practice and Theory* 20: 137-146.
- [13] Lehn, K. and M. Zhao. 2006. CEO turnover after acquisitions: Are bad bidders fired? *The Journal of Finance* 61: 1759-1811.
- [14] Murphy, K. and J. Zimmerman. 1993. Financial performance surrounding CEO turnover. *Journal of Accounting and Economics* 16: 273-315.
- [15] Parrino, R. 1997. CEO turnover and outside succession: A cross-sectional analysis. *Journal of Financial Economics* 46: 165-197.
- [16] Public company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2004. Audit risk. *Auditing standards NO. 8*. Washington, D.C. PCAOB.
- [17] Simunic, D. and M. Stein. 1996. Impact of litigation risk on audit pricing: A review of the economics and the evidence. *Auditing: A Journal of practice and Theory* 15: 119-134.