

## ارائه الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا<sup>۱</sup>

منصور روضه‌ای<sup>۲</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۲۲

از صفحه ۳۳ تا ۵۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۵/۱۰

### چکیده

هدف این مقاله ارائه الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا است. این تحقیق با استفاده از روش تحقیق کیفی، شیوه فراتحلیل اقدام به تدوین الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی به روش بررسی اسنادی و مصاحبه نیمه ساختار یافته از خبرگان و مطالعه ۲۰۷ مقاله و انتخاب ۶۴ مقاله به صورت نمونه‌گیری انتخابی پرداخته و به منظور سنجش آزمون روایی و پایایی آن از روش اشباع نظری انجام شده است. یافته‌های پژوهش بیانگر این است که جذب نیروهای متدین، متخصص و باتجربه، توانمندسازی کارکنان حسابرسی، استفاده از ابزارهای مناسب و فناوری، پایبندی به منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای و منابع مالی کافی از شرایط علی الگوی مطلوب فرایند حسابرسی و نظارت مالی است. همچنین شرایط مداخله‌گر شامل قوانین و مقررات، نظارت نهادهای ناظر، علاقه و رضایتمندی حسابرسان، انتظارات ذی‌نفعان، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، توانمندسازی فرماندهان و مدیران با قوانین و مقررات مالی و پذیرش و قبول حسابرسان به عنوان مشاور فرمانده و مدیر و تعامل و هماهنگی با رده است و شرایط زمینه‌ای شامل نبود فشار کاری و نداشتن محدودیت کاری است. داشتن تفکر راهبردی، ایجاد انگیزه بین کارکنان، کارگروهی و هم‌افزایی، مدیریت کیفیت جامع، تدوین برنامه حسابرسی، حسابرسی مبتنی بر خطر، مدیریت زمان، گزارش نویسی مطلوب و حسابرسی راهبردی از راهبردهای الگو است و حسابرسی کارا و اثربخش، کاهش تخلفات مالی و افزایش انضباط در کارها و استفاده اقتصادی، بهینه و مؤثر از منابع از پیامدهای الگو است.

### واژگان کلیدی

حسابرسی و نظارت مالی، اخلاق حرفه‌ای حسابداری، حسابرسی مبتنی بر خطر

۱. این مقاله برگرفته از طرح تحقیقاتی با عنوان "ارائه مدل مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا" است که در دانشکده علوم و فنون مدیریت منابع سازمانی دانشگاه علوم انتظامی امین انجام شده است.

۲. استادیار حسابداری دانشگاه علوم انتظامی امین. رایانامه: man.phd.acc @ gmail.ocm

## ۱. مقدمه

در عصر کنونی، جوامع روز به روز در حال توسعه یافتن هستند و مسائل خاص آنها پیچیده‌تر می‌شود. این امر سبب افزایش نیاز به اطلاعات اقتصادی مربوط شده و در نتیجه افزایش تقاضا برای سامانه‌ها و فرایندهایی را ایجاد کرده است که فراهم کننده چنین اطلاعاتی هستند. همین عوامل موجب افزایش و گسترش نیاز به حسابرسی به عنوان قسمتی از کل فرایند انتقال اطلاعات شده است. سهل‌انگاری و کوتاهی حسابرسان در عرضه خدمات حسابرسی با کیفیتی که از آنان به‌عنوان افراد حرفه‌ای انتظار می‌رود، همواره با واکنش تنبیهی از سوی جامعه همراه بوده است. از سوی دیگر، حرفه حسابرسی هم، مانند دیگر حرفه‌ها برای حفظ جایگاه خود نیازمند کسب اعتماد عمومی است. آنچه جامعه از حرفه حسابرسی انتظار دارد، ارائه گزارش حسابرسی با کیفیت است. این کیفیت، ارزش افزوده‌ای است که تنها حرفه حسابرسی می‌تواند به اطلاعات مالی شرکتها بیفزاید. به طور کلی هدف حسابرسان، حفاظت از منافع سهامداران در مقابل تحریفات و اشتباهات با اهمیت موجود است (علوی طبری و همکاران، ۱۳۹۱).

فرایند حسابرسی و نظارت مالی در ناجا شامل مجموعه اقداماتی است که با تأمین الزامات اولیه باعث گزارشگری حسابرسی می‌شود و پیامد آن شامل حفظ حقوق دولت و کارکنان، سلامت و انضباط مالی و رضایتمندی مراجع و دستگاه‌های نظارتی است؛ منتها نتایج و پیامدهای اجرای حسابرسی و نظارت مالی در ناجا در چند ساله اخیر در مقایسه با نتایج و پیامدهای مطلوب و نشان از تفاوت معناداری است؛ این موضوع ضمن ائتلاف منابع مالی و انسانی، زمینه بروز فساد، تخلفات و جرائم مالی را فراهم می‌سازد. افزایش پیچیدگی روزافزون سامانه‌های اطلاعاتی، حجم عظیم داده‌ها و هم‌چنین پیچیدگی مبادلات و معاملات تجاری، باعث شده است تا حسابرسان قادر به استفاده از روشهای سنتی به منظور اظهارنظر مناسب نسبت به اطلاعات نباشند. مفهوم حسابرسی و نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی شفاف نیست. حرفه حسابرسی و نظارت مالی در ناجا نیز جوان، و درجه بلوغ حسابرسی و نظارت مالی در ناجا در مقایسه با دیگر دستگاهها ضعیف است. تاکنون پژوهش جامعی درباره حسابرسی و نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی صورت نپذیرفته است. از پژوهشها، دستاوردی درباره ارائه الگویی مشخص در حوزه آسیبهای حسابرسی و نظارت مالی مشاهده نشده است. هم‌چنین در زمینه ابعاد حسابرسی و چالشهای آن، پژوهشهای مبتنی بر پارادایم اثباتی، بینش محدودی در مورد حسابرسی ارائه کرده است که موارد منعکس شده عمدتاً از نگاه حسابرسان مستقل و با تأکید بر مفاهیم «صلاحیت»، «بیطرفی» و «اجرای عملیات حسابرسی» برجسته شده است. از جمله اهمیت تدوین این مقاله می‌توان به به کارگیری بهترین شیوه حسابرسی، نظارت و مشورت دهی به یگانها به منظور حسن اجرای قوانین،

مصرف صحیح و بهینه وجوه و پیشگیری از تخلفات احتمالی، تهیه و تنظیم مطلوب بازبینی‌های حسابرسی و نظارت مالی، نظارت مطلوب بر رسید و ایصال درآمدهای قانونی دولت، افزایش بهره‌وری فرایندهای حسابرسی و برآوردن نیاز ذی‌نفعان، توجه به ابعاد اخلاقی، روانی و شخصیتی در کنار عوامل مهمی چون تحصیلات و تخصص برای به کارگیری کارکنان در حسابرسی و نظارت مالی اشاره کرد. محقق با توجه به این موارد در پی طراحی الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا است که باعث افزایش کارایی و اثربخشی می‌شود. الگوی تدوینی از طریق شناخت عوامل علی، بستر (زمینه)، عوامل مداخله‌گر، راهبردها و پیامدهای آن محقق می‌گردد. هم‌چنین 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 است که حسابرسی و نظارت مالی کارا و اثربخش می‌تواند نقش مؤثری در تحقق آن داشته باشد؛ لذا حسابرسی و نظارت مالی بویژه در بخش دولتی به سبب درگیری اموال عمومی، اهمیت فراوانی دارد و توجه مناسب به آن می‌تواند زمینه مناسبی برای حسابداری و پاسخگویی بخشهای مختلف دولت در برابر منابع در اختیار باشد.

## ۲. سؤالات پژوهش

### ۱-۲. سؤال اصلی

الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا چیست؟

### ۲-۲. سؤالات فرعی

۱. شرایط علی در الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا چیست؟
۲. شرایط زمینه‌ای در الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا چیست؟
۳. شرایط مداخله‌گر در الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا چیست؟
۴. راهبردها در الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا چیست؟
۵. پیامدهای الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا چیست؟

## ۳. پیشینه پژوهش

شهبازی (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان «تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل» به این نتیجه رسید که قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل، ماهیت پیچیده و چندوجهی دارد و علاوه بر ویژگیها و عملکرد شخصی حسابرسان، تحت تأثیر ویژگیهای شرکت، ذی‌نفعان، محیط

قانونی و مقرراتی پیرامون قرار می‌گیرد. مرانجوری (۱۳۹۹) در تحقیقی با عنوان «شناسایی و رتبه‌بندی استراتژیهای بازاریابی در حرفه حسابرسی» به این نتیجه رسید که اجرای حسابرسی با کیفیت عالی، شهرت، اعتبار و خوشنامی حسابرسی، کمک به صاحبکاران در زمینه حل مشکلات، ارتباط با صاحبکاران و صحبت درباره نیازهای فعلی و بالقوه آنان، راهبردهای بازاریابی در حرفه حسابرسی است. صهبای قرقی (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «گزارش حسابرسی و حق‌الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب و کار» به این نتیجه رسید که نوع راهبرد کسب و کار شرکتها می‌تواند بر نوع گزارش حسابرسی و چگونگی اظهارنظر حسابرسی تأثیرگذار باشد. در شرکت‌های پیرو راهبرد تدافعی، بندهای شرط گزارش حسابرسی کمتر است. زیوری کامران (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذی‌نفعان» به این نتیجه رسید مقوله‌های اصلی بخش دروندادها شامل دسترسی به منابع و امکانات کافی، استقلال واحد حسابرسی داخلی، شفافیت سامانه اطلاعاتی سازمان، وجود نظام مدون راهبری، شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان و سیاستهای منابع انسانی است و اثربخشی اجرای عملیات یا فرایندهای حسابرسی داخلی از جمله مدیریت خطر، ارزیابی عملکرد، راهبردهای کنترل، ارتقای مهارت‌های حسابرسان داخلی، کارایی ارتباطات سازمانی و همگام و هماهنگی با تحولات نوین است. بختیاری (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان «رابطه‌مداری و استقلال حسابرسی؛ آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی» به این نتیجه رسید که هر چه تمایل به رابطه‌مداری در حسابرسان بیشتر باشد، احتمال اینکه حسابرسان حتی با وجود نظارت‌های حرفه‌ای، استقلال خود را زیر پا بگذارند، افزایش می‌یابد. این تحقیق نشان داد فرهنگ رابطه‌مداری به عنوان عاملی تأثیرگذار در روابط حسابرسی و صاحبکار در بازار حسابرسی کشور به شمار می‌رود. حسابرسان به منظور حفظ ارتباط با صاحبکاران خود سعی می‌کنند تا قضاوت خود را منطبق با روابط خود با صاحبکارانشان انجام دهند. این موضوع بیانگر این است که ارتباطات و پیوندهای اجتماعی می‌تواند بر استقلال و کیفیت حسابرسی تأثیر منفی بگذارد. ناظمی اردکانی (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان «شاخصهای کیفیت حسابرسی» به این نتیجه رسید که بهبود ارتباطها به کمک شاخصهای کیفیت حسابرسی در سطح حسابرسی موجب آغاز اقدامهایی می‌شود که ممکن است به حفظ یا افزایش کیفیت حسابرسی کمک کند و در عین حال، کمیته‌های حسابرسی با این روش می‌توانند اثربخشی مؤسسه حسابرسی را بهتر ارزیابی کنند. ایزد<sup>۱</sup> (۲۰۱۶) «چالشهای حرفه حسابرسی را در بخش دولتی نیجریه»، مورد بررسی قرار داد. وی وضعیت کنونی حرفه حسابرسی را در این کشور چندان

مطلوب توصیف نمی‌کند و از بعد کارایی و اثربخشی به آن انتقاداتی وارد می‌کند. نتایج نشان می‌دهد با توجه به چالش‌های 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، باید در جذب نیروهای متخصص اقدامات لازم انجام شود.

#### ۴. مبانی نظری پژوهش

حسابرسی بخش عمومی به گونه‌ای است که دولت و دستگاه‌های اجرایی در برابر استفاده از منابعی که در اختیار آنها قرار می‌گیرد در برابر شهروندان و دیگر مراجع ذی‌صلاح، مسئول و پاسخگو هستند. حسابرسی بخش عمومی به ایجاد شرایط مناسب کمک می‌کند و بر این انتظار تأکید می‌ورزد که دستگاه‌های اجرایی و مستخدمان دولت، وظایف خود را به شکلی اثربخش، کارا، با صرفه اقتصادی، اخلاق مدار و مطابق با قوانین و مقررات انجام می‌دهند. به طور کلی، حسابرسی بخش عمومی را می‌توان فرایند قاعده‌مند جمع‌آوری و ارزیابی شواهد به شکلی عینی به منظور تعیین انطباق اطلاعات یا شرایط واقعی با معیارهای وضع شده، تعریف کرد. حسابرسی بخش عمومی از ضرورت زیادی برخوردار است؛ زیرا برای نهادهای قانونگذاری و نظارتی و کسانی که پست حاکمیتی دارند و هم‌چنین عموم مردم، اطلاعات و ارزیابی‌های مستقل و هدفمندی را درباره مباشرت و اجرای خطمشی‌ها، برنامه‌ها یا عملیات دولتی فراهم می‌آورد (استانداردهای حسابرسی دیوان محاسبات کشور). به طور کلی حسابرسی‌های بخش عمومی را می‌توان به سه نوع اصلی طبقه‌بندی کرد: حسابرسی مالی، حسابرسی رعایت و حسابرسی عملکرد. اهداف هر یک از انواع حسابرسی، تعیین کننده نوع استانداردی است که باید استفاده شود. مهمترین عوامل تأثیرگذار بر اجرای حسابرسی و نظارت مالی در دستگاه‌های دولتی شامل این موارد است:

#### ۴-۱. فرهنگ سازمانی اخلاقی

عامل مهم موفقیت سازمانهای امروزی، تبدیل آنها به سازمانهای اخلاقی است. ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاقی، ضرورتی انکارناپذیر برای سازمانهای امروزی است. در این نوع فرهنگ سازمانی، ارزشها، باورهای اخلاقی محیطی و روشهای فلسفه‌ای که سازمان بر اساس آن تأسیس شده است، تمام فرایندهای ساختاری و رفتاری سازمان را تحت تأثیر قرار داده و در قالب عملیات سازمانی متبلور می‌شود (مقیمی، ۱۳۸۷: ۶۳). موج اخیر ورشکستگی و رسواییهای مالی شرکتها و سازمانها، توجه به فوریت نیاز سازمانها به حکمرانی مناسب سازمانی، مسئولیت‌پذیری اجتماعی و اخلاق سازمانی را به اوج خود رسانده است. علاوه بر سازمانهای عمومی، سازمانهای بازرگانی

نیز به این تشخیص رسیده‌اند که مجبورند علاوه بر رفتارهای اقتصادی (حداکثرسازی سود) به رفتارهای اخلاقی روی بیاورند؛ لذا رفتارهای اقتصادی و اخلاقی به صورت توأمان تنها گزینه آنها برای دستیابی به اهداف سازمانی است (کوهیان و بو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴). رفتارهای غیرحرفه‌ای حسابرسی، که ناشی از اعمال حسابرسان در طی دوره حسابرسی است، سبب کاهش اثربخشی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و نیز به اعتبار حرفه خدشه وارد می‌کند (عرب صالحی و همکاران، ۱۳۹۰).

#### ۲-۴. ماکیاولیسم یا فرصت طلبی

ماکیاولیسم یا فرصت طلبی به عنوان یکی از ویژگیهای اخلاقی و روانشناختی افراد، میزان نفوذ و سلطه یک شخص بر طرف مقابل خود است که به موجب آن، طرف مقابل خود را به اجرای خواسته‌های شخص متقاعد می‌سازد. با افزایش میزان نفوذ شخص بر طرف مقابل، دیگران در چنگ او در می‌آیند و آنچه را او می‌خواهد، انجام می‌دهند. در این راستا آنها برای اجرای وظیفه خود از افراد تحت سلطه، به منظور رسیدن به هدف به عنوان ابزار استفاده می‌کنند؛ به عبارت دیگر ماکیاولیسم به معنای به کار بردن روشهای غیراخلاقی برای رسیدن به هدف است. دروغگویی و گرایش به نیرنگ، فریبکاری، کنترل اوضاع به نفع خود، جاه طلبی، جعل شخصیت واقعی، تفرقه افکنی، تخریب شخصیت افراد، به بردگی گرفتن دیگران، احترام به افراد صاحب ثروت، قدرت و شهرت، تحمیق دیگران، نقش بازی کردن و مطابق میل دیگران رفتار کردن به منظور رسیدن به هدف از جمله ویژگیهای افراد با شخصیت ماکیاولیستی است (فرهنگی، ۱۳۸۸). هر چقدر افراد، سطح بالایی از احساس عدم اثربخشی را داشته باشند، احتمال عدم رعایت هنجارها و رفتارهای اخلاقی در آنان بیشتر خواهد بود (مستروویچ<sup>۲</sup>، ۱۹۸۹). افراد با شخصیت ماکیاولی و فرصت طلب، دنبال منافع شخصی خود هستند و رعایت اخلاق برای آنها مهم نیست (شعبان و همکاران، ۱۳۹۶)؛ از این رو، دو مفهوم ماکیاولیسم و اثربخشی فردی حسابرسان از دیدگاه نظری با یکدیگر ارتباط دارد. افراد با ماکیاولیسم قوی از هنجارهای اخلاقی به منظور دستیابی به اهداف شخصی چشم‌پوشی می‌کنند (رایبورن و رایبورن<sup>۳</sup>، ۲۰۰۶). آیین رفتار حرفه‌ای، رفتار ماکیاولی را ممنوع کرده است. این مقررات می‌تواند برای افراد با سطح بالایی از ماکیاولیسم برخی از محدودیتها و تعارضات را با میل درونی آنها ایجاد کند که این امر ممکن است به عدم رضایت شغلی در این افراد منجر شود. از آنجا که متون تحقیق ادعان می‌کند رضایت شغلی یکی از عوامل

1. Koh Hian & Boo

2. Mestrovic

3. Rayburn, J Michael, Rayburn

مهم در افزایش بهره‌وری است، ماکیاولیسیم می‌تواند بر بهره‌وری فرد تأثیرگذار باشد. تحقیقات نشان می‌دهد کارآمدی کارکنان و تمایل آنها به رفتارهای غیراخلاقی سازمانی به ویژگیهای فردی و میزان تعارضات رفتاری آنها با دیگران بستگی دارد. هم‌چنین متغیرهای مهم سازمانی مانند ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی با سرخوردگی و بی‌اعتمادی کارکنان در ارتباط است (راوب<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸).

#### ۳-۴. حسابرسی مبتنی بر سامانه

در الگوی حسابرسی مبتنی بر سامانه، استفاده واقعی از ملاحظات تجاری در ظاهر به اطلاعات پیش زمینه، اطلاعات مربوط به برنامه‌ریزی حسابرسی و اطلاعات پرسشنامه کنترل داخلی یا چک لیست ارزیابی کنترلها محدود است. در الگوی حسابرسی مبتنی بر سامانه، اگر چه این مدارک حول اهداف کنترلی کلیدی شکل گرفته است، چگونگی تأثیر ملاحظات تجاری مندرج در پرسشنامه یا چک لیست مورد اشاره بر ماهیت، زمان و میزان آزمونهای حسابرسی عملاً قابل درک نیست. سئوالات تفصیلی در پرسشنامه کنترل داخلی یا موارد مندرج در چک لیست ارزیابی، تماماً بر سامانه مبتنی است و در نتیجه، رابطه مستقیمی بین ملاحظات تجاری و آزمون‌های حسابرسی برقرار نمی‌شود (غلامرضایی، ۱۳۹۳).

#### ۴-۴. حسابرسی مبتنی بر خطر

از نظر شیوه، خطر می‌تواند هم فرصت باشد و هم تهدید (باقرپور و جهانبانی، ۱۳۹۲). حسابرسان در مرحله برنامه‌ریزی، به منظور دستیابی به شواهد حسابرسی از الگوی خطر حسابرسی استفاده می‌کنند. این الگو میزان شواهد حسابرسی در مورد هریک از حسابها و یا گروه معاملات را مشخص می‌سازد (وودز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۶). این الگو رویکرد مبتنی بر خطر را سازماندهی می‌کند تا مقدار آزمون جزئیاتی را انتخاب کند که برای حسابرسی کارا و اثربخش ضروری است. به دلیل اینکه آزمون جزئیات به صورت وسیع پرهزینه است، انجام دادن چنین آزمونهایی تنها تا حدی کافی است که عملیات حسابرسی اثربخش باشد؛ زیرا کارایی حسابرسی را می‌تواند کاهش دهد. الگوی خطر حسابرسی تعادلی بین کارایی و حسابرسی برقرار می‌کند؛ خطر کلی حسابرسی به خطرهای جزئی تجزیه، و به عنوان ورودی این الگو استفاده می‌شود (دوسنبری<sup>۳</sup>، ۲۰۰۰).

1. Raut
2. Woods
3. Dusenbury

#### ۴-۵. حسابرسی مستمر

مفهوم حسابرسی مستمر، انجام دادن حسابرسی به گونه‌ای پیوسته است که تمام دوره مالی را دربرمی‌گیرد. به طور کلی، حسابرسی فرایندی است که میزان انطباق صورتهای مالی را با معیارهای معین مثل وظایف، خطمشی و استانداردهای حسابداری نشان می‌دهد. حسابرسی مستمر، رویکردی است که امکان تهیه گزارشهای حسابرسی را همزمان یا بعد از دوره مالی کوتاه مدت برای حسابرسان فراهم می‌آورد و زمان وقوع رویدادهای مربوط به موضوع خاص برای مشتری و اظهارنظر حسابرس درباره اظهارات مشتری در مورد آن موضوع را از بین می‌برد. برخورداری از شرایط زیر برای هدایت و پشتیبانی از حسابرسی مستمر الزامی است:

۱. مشتری باید سامانه‌ای قابل اتکا داشته باشد که بموقع موضوعات اساسی مورد نیاز حسابرس را در اختیار او قرار دهد.
۲. هدف حسابرسی باید شامل ویژگیهای لازم برای هدایت حسابرسی باشد؛ به عنوان نمونه، اگر حسابرسی بر ارزیابی کنترل داخلی تأکید کند، باید توانایی ارزیابی این کنترلها را داشته باشد.
۳. حسابرس باید در سامانه‌های اطلاعاتی، فناوری رایانه و موضوعات اساسی حسابرسی، تخصص داشته باشد.
۴. رویکرد خودکار حسابرسی، بیشتر شواهد مورد نیاز حسابرسی را برای اظهارنظر فراهم کند.
۵. حسابرس برای اظهارنظر باید وسیله‌ای قابل اطمینان به منظور کشف شواهد حسابرسی داشته باشد.
۶. حسابرس باید زمان لازم برای ارزیابی و کنترل شواهد حسابرسی را داشته باشد که نتیجه حسابرسی مستمر است.
۷. وجود مقام اجرایی ارشد در سازمان مشتری برای تعریف، اجرا و پشتیبانی مستمر ضروری است (رحیمیان و همکاران، ۱۳۹۶).

#### ۴-۶. کیفیت حسابرسی

اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی مشکل است؛ زیرا با رفتار افرادی مرتبط است که کار حسابرسی را انجام می‌دهند. تمایلات شرکای حسابرس و دیگر اعضای مؤسسات، اغلب متفاوت است. رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی، که ناشی از رفتار حسابرسان طی دوره حسابرسی است، سبب کاهش اثربخشی در جمع‌آوری شواهد حسابرسی می‌شود. این رفتارها کیفیت حسابرسی را تحت تأثیر قرار می‌دهد و به اعتبار حرفه نیز خدشه وارد می‌کند. رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی به طور کلی به دو بخش تقسیم می‌شود: الف) رفتارهای حرفه کاهنده کیفیت حسابرسی ب) رفتارهای غیرحرفه‌ای کاهنده کیفیت حسابرسی (محمدی، ۱۳۹۶).



## ۵. روش شناسی پژوهش

این تحقیق با استفاده از شیوه فراتحلیل صورت گرفته است. روش فراتحلیل به توصیف، تلخیص و ارزیابی نقادانه پژوهشها در یک حوزه از یک یا چند دیدگاه خاص می‌پردازد. ترکیب و تلفیق کردن نتایج تحقیقات گذشته به تکمیل و یکپارچه‌سازی همه تلاش‌های تحقیقاتی کمک می‌کند که در یک زمینه انجام گرفته است. در این پژوهش از روش هفت مرحله‌ای فراترکیب سندلوسکی و باروسو<sup>۱</sup> (۲۰۰۳) استفاده شده است.

### گام یک: تنظیم سؤالهای پژوهش

#### جدول (۱): عوامل و سؤالهای پژوهش

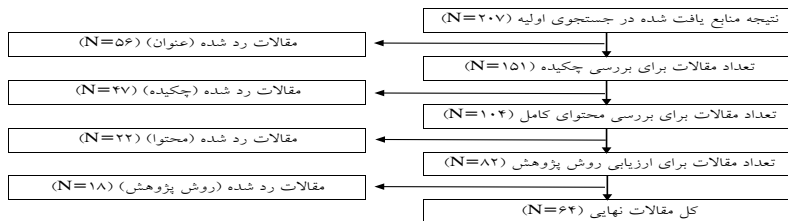
عوامل		سؤالهای پژوهش
چه چیزی	What	عوامل حسابرسی و نظارت مالی مطلوب را چه چیزهایی تشکیل می‌دهد؟
چه جامعه‌ای	Who	الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی برای چه جامعه‌ای کاربرد دارد؟
محدودیت زمانی	When	الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی برای چه دوره زمانی کاربرد دارد؟
چگونگی روش	How	چارچوب الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی چگونه است؟

### گام دوم: بررسی نظام‌مند متون

برای این پژوهش، پایگاه‌های داده، نشریه‌های داخلی و خارجی با تمرکز بر مقالات مرتبط با حسابرسی و نظارت مالی به دلیل انعکاس مطالعات قبلتر در مقالات بین سالهای ۱۳۸۹-۱۳۹۹ بررسی شده است. واژه‌های کلیدی گوناگونی از جمله: حسابرسی و نظارت مالی برای جستجوی مقاله‌های پژوهش مورد استفاده قرار گرفت. در نتیجه جستجو و بررسی پایگاه‌های داده، نشریه‌ها و موتورهای جستجوی مختلف و با استفاده از واژه‌های کلیدی مورد نظر، ۲۰۷ مقاله یافت شد.

### گام سوم: جستجو و انتخاب مقاله‌های مناسب

برای انتخاب مقاله‌های مناسب بر اساس الگوریتم نشان داده شده در شکل (۱) عوامل مختلفی مانند عنوان، چکیده، محتوا، دسترس، محتوا و کیفیت روش پژوهش مورد ارزیابی قرار گرفته است.



شکل (۱): الگوریتم انتخاب مقاله‌های نهایی

## گام چهارم: استخراج نتایج

مقاله‌ها بر اساس مرجع مربوط به هر مقاله شامل نام و نام خانوادگی نویسنده به همراه سال انتشار مقاله و اجزای هماهنگی بیان شده طبقه‌بندی شد که در هر مقاله به آنها اشاره شده است.

### گام پنجم: تجزیه و تحلیل و تلفیق یافته‌های کیفی

در این پژوهش، ابتدا برای تمام عوامل استخراج شده از مطالعات پیشین، شناسه‌ای در نظر گرفته، و سپس با در نظر گرفتن مفهوم هر یک از این شناسه‌ها، آنها در یک مفهوم مشابه دسته‌بندی شد؛ به این ترتیب، مفاهیم پژوهش مشخص شد. بر اساس تحلیلها به کمک روش تحلیل محتوا روی ۶۴ مقاله نهایی انتخاب شده در مجموع ۱۴۵ مفهوم و ۲۶ مقوله برای عوامل الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا در این پژوهش کشف و برجسب‌گذاری شد. یافته‌های این مرحله بیانگر این بود که در مطالعات قبلی تاکنون چنین مطالعه نظام‌مندی انجام نشده و هر یک از مطالعات، فقط به جنبه خاصی از مقوله حسابرسی و نظارت مالی توجه کرده و ابعاد چندگانه در قالب چارچوبی منسجم و به صورت نظام‌مند در نظر گرفته نشده است. در فصل چهارم شناسه‌های نهایی استخراج شده مرتبط با هر مقوله و مفهوم نشان داده شده است.

### گام ششم: کنترل شناسه‌های استخراجی

موقعی که دو رتبه دهنده، پاسخگویان را رتبه‌بندی می‌کنند و قصد داریم میزان توافق بین این دو رتبه دهنده را بسنجیم از شاخص کاپا استفاده می‌کنیم (حبیب‌پور، ۱۳۸۸). برای کنترل مفاهیم استخراجی از مقایسه نظر پژوهشگر با یک خبره استفاده شده است. شاخص کاپا بین صفر تا یک نوسان دارد. هر چه مقدار این سنجه به عدد یک نزدیکتر باشد، نشان می‌دهد که توافق بیشتری بین رتبه دهنده‌گان وجود دارد؛ اما زمانی که مقدار کاپا به عدد صفر نزدیکتر باشد، توافق کمتر بین دو رتبه دهنده وجود دارد (محرر و همکاران، ۱۳۹۲). با استفاده از نرم‌افزار SPSS عدد معناداری ۰/۰۰۰ و مقدار شاخص ۰/۷۷۳ محاسبه شد که در جدول (۲) نشان داده شده است.

جدول (۲): مقادیر اندازه توافق

عدد معناداری	انحراف استاندارد	مقدار	
۰/۰۰۰	۰/۰۶۹	۰/۷۷۳	کاپای مقدار توافق
		۱۴۵	تعداد موارد معتبر

با توجه به کوچکتر بودن عدد معناداری از ۰/۰۵ فرض استقلال شناسه‌های استخراجی رد می‌شود؛ پس می‌توان ادعا کرد که استخراج شناسه‌ها از پایایی مناسبی برخوردار است.

بر اساس مطالعه پژوهشهای پیشین و شناسه‌های استخراج شده، عوامل اصلی الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی طراحی شد.

### ۶. یافته‌های پژوهش

در این تحقیق برای شناسایی و جمع‌آوری اطلاعات درباره الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا از روش فراتحلیل استفاده شد. پس از تعیین مقوله‌ها، مرحله ساخت طبقه‌های اصلی نظریه است که نتایج در قالب الگوی تحقیق تدوین شد. با توجه به تحلیل، ۱۴۵ مقوله فرعی و ۲۶ مقوله اصلی گردآوری شد. به منظور سنجش روایی و پایایی ابعاد، عوامل و شاخصها ابتدا با نظرخواهی از سرخبره، تمامی ابعاد و عوامل مورد تأیید سرخبره قرار گرفت. سپس شاخصهای عوامل مورد سنجش قرار گرفت و تعدادی از شاخصها توسط سرخبره به دلیل نداشتن ارتباط، حذف شد و بقیه شاخصها که ارتباط داشته‌اند و میزان شدت آنها از ۳ (ضعیف و کم) کمتر است، مورد سنجش پنج خبره منتخب سرخبره قرار گرفت. پس از سنجش تعدادی از شاخصها توسط خبرگان در نهایت با نظر سرخبره و خبرگان و سپس با نظر ناظر طرح، شاخصهای مشابه و همپوشان در چند مرحله بازبینی و اصلاح و شاخصهای مکنون شناسایی، و سرانجام الگوی نهایی تدوین شد. پس از سنجش تعدادی از شاخصها توسط خبرگان در نهایت سه شاخص توسط خبرگان حذف و بقیه شاخصها به عنوان الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا مطابق جدول (۳) و شکل (۲) شناسایی شد.

جدول (۳): ابعاد، عوامل و شاخصهای الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا

ابعاد	عامل	شاخص
شرایط علی	جذب نیروهای متدین، متخصص و باتجربه	جذب نیروهای تحصیل کرده دانشگاهی و خبره
		خلاقیت، ساده‌سازی مسئله و تحلیل آن
		توانایی تجزیه و تحلیل داده‌ها
		انتقال و به کارگیری کارکنان باتجربه به اداره حسابرسی
		جوانگرایی
		مسئولیت‌پذیری

ادامه جدول (۳): ابعاد، عوامل و شاخصهای الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا

ابعاد	عامل	شاخص
شرایط علی	توانمندسازی کارکنان حسابرسی و نظارت مالی	آموزش در حوزه حسابرسی قانونی و تقلب
		ارتقای مهارتهای تفکر سیستمی
		ارتقای مهارتهای ارزیابی خطر
		ارتقای مهارتهای ساختن الگو
		برگزاری دورههای ضمن خدمت
		دانش کافی در مورد خطرهای مهم فناوری اطلاعات و کنترلها و نرم افزارهای حسابرسی
		آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه
		برخورداری از دانش آماری
		شرکت حسابرسان در دورهها و سمینارهای تخصصی
		ارتقای مهارت گزارش نویسی
		نظارت بر کار حسابرسان کم تجربه
		ارتقای صبر و تحمل
		تسلط کامل گروه حسابرسی به دستورالعملهای مالی
		آشنایی کافی با تجربه و فنون و کاربردهای حسابرسی در دیگر کشورها
آشنایی با برنامه ریزی حسابرسی، فرایندهای حسابرسی و حسابداری قانونی		
استفاده از ابزارهای مناسب و فناوری		استفاده از بستر دیجیتالی و حسابرسی از راه دور
		استقرار سامانه حسابرسی رایانه ای ACL
		درک درستی از ابزار استخراج دادهها
		وجود سامانه جامع مالی
		حذف بروکراسی اداری

ادامه جدول (۳): ابعاد، عوامل و شاخصهای الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا

ابعاد	عامل	شاخص
شرایط علی	پایبندی به منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای	امانتداری
		صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای
		استقلال
		صداقت و درستکاری
		بیطرفی
		دقت و پشتکار در عرضه خدمات
		دانش و مهارت حرفه‌ای
		رازداری
		وجدان کاری
		نپذیرفتن هدیه، پاداش و رشوه
		دخیل نکردن مشکلات شخصی حسابرسان هنگام حسابرسی
		اطمینان از پایبندی مستمر به ارزشهای اخلاقی
		منابع مالی کافی
یک شغله بودن حسابرسان		
شرایط زمینه‌ای	نبود فشار کاری	نداشتن محدودیت زمانی برای اجرای حسابرسی
		برخورداری از آزادی عمل بیشتر (محدودیت کمتر)
	نداشتن محدودیت کاری	نداشتن محدودیت دسترسی به اطلاعات دارای سطح طبقه‌بندی
امکان دسترسی آنی به گزارشهای مالی و آمار و ارقام اصلی		

ادامه جدول (۳): ابعاد، عوامل و شاخصهای الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا

ابعاد	عامل	شاخص
	قوانین و مقررات	کافی بودن قوانین و مقررات تخصصی
		نبود خلأهای قانونی
		نبودن مقررات مالی متداخل و موازی یا متناقض
		تناسب مجازات با جرائم مالی
		برتری قوانین بر اجرای مأموریتهای سازمانی
توانمندسازی فرماندهان و مدیران با قوانین و مقررات مالی	توانمندسازی فرماندهان و مدیران با قوانین و مقررات مالی	نداشتن اعمال سلیقه از سوی مدیران و کارکنان در اجرای قوانین و مقررات مالی
		برگزاری جلسات منظم و مستمر با فرماندهان و مدیران درباره محتوای گزارش حسابرسی
		توانمندسازی فرماندهان و مدیران با قوانین و مقررات مالی
شرایط مداخله‌گر	انتظارات ذی‌نفعان	کشف اشتباه و تقلب
		نوع نگاه به حسابرسان
		درخواست از حسابرسان
		تقویت فرهنگ حسابداری و حسابرسی در جامعه
		تأمین منافع عمومی
		تعامل و روابط سازنده با ذی‌نفعان درون و برون سازمانی
		پذیرش و حمایت فرماندهان و مدیران از حسابرسی
		کمک به فرماندهان و مدیران یگانها در زمینه حل مشکلات مالی
		افزایش قدرت حسابرسی از طریق شناخت راهبردهای قدرت در یگانهای مورد حسابرسی و استفاده از الگوهای مدیریتی و اجتماعی
		فعالیت‌های مشاوره‌ای
ارتباط با فرماندهان و مدیران یگانها و صحبت درباره نیازهای فعلی و بالقوه آنان		
پذیرش و قبول حسابرسی به عنوان مشاور فرمانده و مدیر و تعامل و هماهنگی با رده	پذیرش و قبول حسابرسی به عنوان مشاور فرمانده و مدیر و تعامل و هماهنگی با رده	تأثیر روانی حضور فیزیکی حسابرسان کارآموده در یگانها بر انضباطبخشی مالی

ادامه جدول (۳): ابعاد، عوامل و شاخصهای الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا

ابعاد	عامل	شاخص
	نظارت نهادهای ناظر	میزان و چگونگی حسابرسی از سوی دیوان محاسبات
		میزان و چگونگی حسابرسی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی
		عضویت در جامعه حسابداران رسمی ایران
شرایط مداخله‌گر	قضاوت حرفه‌ای حساب‌برسان	قضاوت‌های معقول
		جانبداری در قضاوت
		قضاوت حرفه‌ای در مرحله برنامه‌ریزی
		قضاوت حرفه‌ای در مرحله جمع‌آوری شواهد
		قضاوت حرفه‌ای در مرحله اظهارنظر و گزارشگری
علاقه و رضایت‌مندی حساب‌برس		حس موفقیت در حسابرسی
		حس مثبت و مؤثر بودن در حسابرسی
ایجاد انگیزه بین کارکنان		ایجاد طرح‌های انگیزشی
		اعتماد به نفس و ارتباطات قوی
راهبردها	کارگروهی و هم‌افزایی	تعریف نقش‌ها و مسئولیت‌ها در مأموریت‌ها
		حمایت سرپرست حسابرسی بر اعضا
		تدوین شرح وظایف هر حساب‌برس
		نقش ارزش‌افزایی حسابرسی
		مشورت با دیگر اعضای گروه حسابرسی در مورد موضوعات پیچیده و بحث‌برانگیز
		وجود یک سازمان منسجم و مستقل حسابرسی در ناجا و استانها
		سطح توانایی و مهارت‌های فنی نیروی‌های باتجربه

ادامه جدول (۳): ابعاد، عوامل و شاخصهای الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا

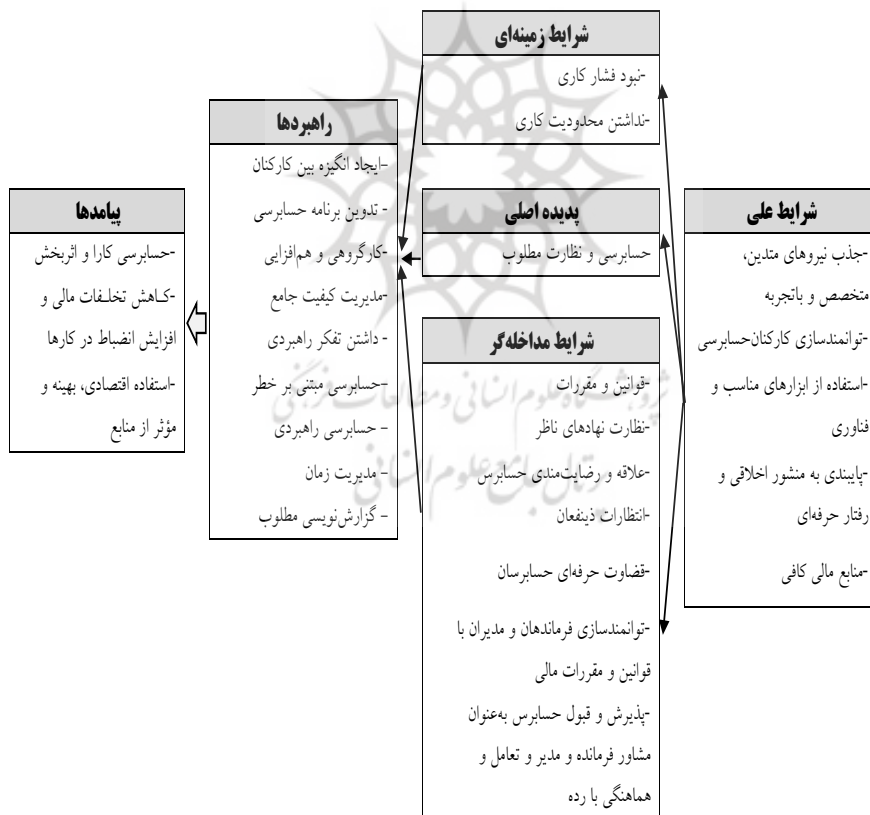
ابعاد	عامل	شاخص
تدوین برنامه حسابرسی	تدوین برنامه حسابرسی	تعریف عملیاتی حسابرسی
		تدوین دستورالعمل (نظامنامه) برای حسابرسی
		تدوین استانداردهای حسابرسی در ناجا
		مستندسازی برای شواهد پشتیبان یافته‌های مندرج در گزارش
		اعمال تعدیلات لازم در برنامه‌های حسابرسی هنگام فعالیت
		طراحی کاربرگ استاندارد حسابرسی
		کسب اطلاع از میزان برطرف شدن ایرادات
		ارزیابی و مستندسازی مدون نظام کنترل‌های داخلی
راهبردها	مدیریت زمان	کنترل کار از نظر زمانبندی
		صرفه‌جویی در زمان عرضه خدمات
		کاهش زمان صرف شده برای حسابرسی
		مستندسازی چرخه زمانی کل فعالیت حسابرسی
		طولانی نبودن فاصله زمانی بین دو حسابرسی
		تعیین جدولهای زمانی و تعداد روزهای کاری لازم
		اجرای حسابرسی مستمر
مدیریت کیفیت جامع	مدیریت کیفیت جامع	اجرای الگوی هزینه‌یابی کیفیت در نظارت و حسابرسی
		اجرای حسابرسی باکیفیت
		اجرای حسابرسی مطابق با استانداردها
		تدوین استاندارد کنترل کیفیت
		ترکیب مناسب گروه حسابرسی
		شیوه نگهداری مدارک و پرونده‌ها
		بهبود فرایندهای عملیاتی امور مالی رده‌ها
		کاهش و حذف فعالیتهای تکراری حسابرسان
		به کارگیری فنون حسابداری مدیریت در حسابرسی



ابعاد	عامل	شاخص
راهبردها	داشتن تفکر راهبردی	شناسایی و تعیین اهداف و فرایندهای سازمانی
		تعیین چشم‌انداز و مأموریت مشخص
		تدوین راهبردی مناسب حسابرسی براساس الگوی SWOT
		بهره‌گیری از ابزارها و الگوهای تحلیل راهبردی
		داشتن تفکر راهبردی، سیستمی و نهادی
	حسابرسی مبتنی بر خطر	به کارگیری حسابرسی و نظارت خطر محور
		تجزیه و تحلیل و اولویت‌بندی خطرها
		شناسایی نقاط ضعف کنترلی و فعالیتهای کنترلی
		توجه به نوع راهبرد یگان (تهاجمی، محافظه‌کارانه و ...) در سند راهبردی
		همسویی راهبردی منابع انسانی
گزارش نویسی مطلوب	حسابرسی راهبردی	توجه به مزیت‌های رقابتی یگان
		تدوین گزارش حسابرسی مدون و استاندارد
		پرداختن به مسائل ریشه‌ای در گزارش حسابرسی
		ارائه بموقع گزارش حسابرسی
		تدوین فرایند مناسب از گزارش نویسی تا دریافت پاسخ و تهیه گزارش‌های نهایی
	حسابرسی کارا و اثربخش	میزان به کارگیری رویکردهای نوین در گزارشگری حسابرسی
		ارائه راهکارهای مشخص در گزارش حسابرسی
		اجرای حسابرسی با کیفیت عالی
		بهبود سامانه کنترلهای داخلی در امور مالی رده‌ها
		تقویت سامانه‌های مالی و مدیریتی یگانها
پیامدها	افزایش بهره‌وری	
	درصد حسابرسی انجام شده از کل برنامه حسابرسی در زمان پیش‌بینی شده	
	حل ریشه‌ای معایب مشخص شده و پیگیری اصولی برای رفع معایب	
	بهبود روند عملیات سازمان در نتیجه اقدامات و فعالیتهای حسابرسی	
	افزایش ضمانت اجرایی کافی برای فعالیت حسابرسان	

ادامه جدول (۳): ابعاد، عوامل و شاخصهای الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا

ابعاد	عامل	شاخص
پیامدها	کاهش تخلفات مالی و افزایش انضباط در کارها	تقویت انضباط، سلامت و شفافیت مالی در ناجا
		امکان اطمینان و درستی فرایندهای گزارشگری
		افزایش اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مربوط
		پیشگیری از وقوع رویدادهای نامطلوب
		کاستن از اتلاف یا سوءاستفاده از سرمایه‌ها و اموال عمومی
استفاده اقتصادی، بهینه و مؤثر از منابع	حفاظت از داراییها	
	کاهش اوقات کارگروه حسابرسی	



شکل (۲): الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی

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 تحقیق همین مورد است؛ اما مقایسه یافته‌های این تحقیق با برخی از پژوهش‌های قبلی حاکی است که این پژوهش 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) این راهبردها اجرایی شده و پیامدهای آن چه بوده است. این الگو با استفاده از روش فراتحلیل و با مصاحبه با ۱۲ نفر از خبرگان امور مالی ناجا به روش نمونه‌گیری گلوله برفی و بررسی اسنادی در جمع‌آوری داده‌ها ارائه شد و به عنوان نقشه راهی برای ناجا و دیگر سازمانهای دولتی در جهت افزایش سطح اطمینان‌بخشی حسابرسی است. در واقع پژوهشگر سعی کرد که با استفاده از این روش به طور کامل و عمیق موضوع را بررسی، و عوامل الگو را بررسی کند.

بر اساس هدف فرعی اول این تحقیق، که طراحی شرایط علی در الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا است، نتایج پژوهش بیانگر این است که جذب نیروهای متدین، متخصص و باتجربه، توانمندسازی کارکنان حسابرسی، استفاده از ابزارهای مناسب و فناوری، پابندی به منشور اخلاقی و رفتار حرفه‌ای و منابع مالی کافی از شرایط علی الگوی مطلوب فرایند حسابرسی و نظارت مالی است. این نتایج با نتایج تحقیقات زیوری کامران (۱۳۹۸)، صهبای قرقی (۱۳۹۸)، بختیاری (۱۳۹۸) و ناظمی اردکانی (۱۳۹۷) همسو است.

بر اساس هدف فرعی دوم این تحقیق، که طراحی شرایط زمینه‌ای تأثیرگذار در الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا است، نتایج پژوهش بیانگر این است که شرایط زمینه‌ای شامل نبود فشار کاری و نداشتن محدودیت کاری است که با نتایج تحقیقات صهبای قرقی (۱۳۹۸) و ناظمی اردکانی (۱۳۹۷) همسو است.

بر اساس هدف فرعی سوم این تحقیق، که طراحی شرایط مداخله‌گر تأثیرگذار در الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا است، نتایج پژوهش بیانگر این است که شرایط مداخله‌گر شامل قوانین و مقررات، نظارت نهادهای ناظر، علاقه و رضایتمندی حسابرسان، انتظارات ذی‌نفعان، قضاوت حرفه‌ای حسابرسان، توانمندسازی فرماندهان و مدیران با قوانین و مقررات مالی و پذیرش و قبول حسابرسان به عنوان مشاور فرمانده و مدیر و تعامل و هماهنگی با رده است که با نتایج تحقیقات شهبازی (۱۳۹۹)، زیوری کامران (۱۳۹۸) و بختیاری (۱۳۹۸)، همسو است.

بر اساس هدف فرعی چهارم این تحقیق، که طراحی راهبردها در الگوی مطلوب حسابرسی و

نظارت مالی در ناجا است، نتایج پژوهش بیانگر این است که داشتن تفکر راهبردی، ایجاد انگیزه بین کارکنان، کارگروهی و هم‌افزایی، مدیریت کیفیت جامع، تدوین برنامه حسابرسی، حسابرسی مبتنی بر خطر، مدیریت زمان، گزارش‌نویسی مطلوب و حسابرسی راهبردی از راهبردهای الگو است که با نتایج تحقیقات مران جوری (۱۳۹۹)، صهبای قرقی (۱۳۹۸) و زیوری کامران (۱۳۹۸) همسو است.

بر اساس هدف فرعی پنجم این تحقیق، که طراحی پیامدها در الگوی مطلوب حسابرسی و نظارت مالی در ناجا است، نتایج پژوهش بیانگر این است که حسابرسی کارا و اثربخش، کاهش تخلفات مالی و افزایش انضباط در کارها و استفاده اقتصادی، بهینه و مؤثر از منابع از پیامدهای الگو است که با نتایج تحقیقات زیوری کامران (۱۳۹۸) و ناظمی اردکانی (۱۳۹۷) همسو است.

## ۸. پیشنهادهای کاربردی

- کارکنان اداره حسابرسی و نظارت مالی در همایشها، کارگاه‌ها و تعامل با انجمنهای حرفه‌ای همچون انجمن حسابرسی ایران، انجمن حسابداری مدیریت، انجمن مهندسی مالی، انجمن حسابرسان داخلی و ... فعالیت کنند.

- فشار وارد شده از سوی گروه‌های علاقه‌مند به اجرای حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر، فشار نمایندگان 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 منجر می‌شود، پذیرش توصیه‌ها با توجه به گزارشهای حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر با موفقیت بیشتری همراه است.

- از تجربیات کشورهای پیشرو در اجرای حسابرسی مبتنی بر مدیریت خطر استفاده شود.  
- ارتباط مؤثر بین حسابرسان و مدیران ارشد بخش عمومی برقرار گردد.  
- سامانه نرم‌افزاری در شناسایی و پیش‌بینی خطرهای راهبردی طراحی و استقرار یابد.  
- روشهای کمی و کیفی پیش‌بینی خطرهای راهبردی و استقرار نظام درجه‌بندی این خطرها براساس شاخصها تلفیق شود.

- نظام مدیریت خطر به طور اعم و مدیریت خطر راهبردی به طور اخص در ساختار اداره حسابرسی و نظارت مالی استقرار یابد.

- یکی از مهمترین چالشها و مشکلات مربوط به پذیرش و به کارگیری سامانه‌ها و فناوریهای

جدید، نبود شناخت و دانش کافی برای استفاده از آنها است. بنابراین، افزایش سطح آگاهی و دانش کاربران و کارکنان سازمان درباره توان و چگونگی به کارگیری سامانه‌ها و فناوریهای جدید می‌تواند نقش بارزی در پذیرش و اجرای آنها در سازمان داشته باشد.

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

## ۹. سپاسگزاری

پژوهشگر بر خود لازم می‌داند از زحمات مدیر کل محترم مالی و ذی حساب ناجا به دلیل حمایتها و همکاریهای فراوان برای پیشبرد این مقاله قدردانی کند.



## فهرست منابع

- ابراهیمی کردلر، علی؛ حسن بیگی، وحید و غواصی کناری، محمد (۱۳۹۷). بررسی تأثیر نقاط ضعف کنترل‌های داخلی بر عملکرد و ارزش شرکت. مجله دانش حسابداری مالی. دوره ۵. ش ۳. ص ۴۵-۶۸.
- باقرپور ولاشانی، محمد علی؛ جهانبانی، مصطفی و ظفرزاده، سمیه (۱۳۹۱). ارائه مدلی تجربی برای پیاده‌سازی و به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران. مجله مطالعات حسابداری و حسابرسی، ش ۶، ص ۱۰۱-۸۰.
- بختیاری، جواد؛ پورزمانی، زهرا و رویایی، رضاعلی (۱۳۹۸). رابطه‌مداری و استقلال حسابرِس: آزمون نظریه پیوندهای اجتماعی. فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. س هشتم. شماره ۲۰، ص ۳۹-۲۷.
- زیوری کامران، محمد جعفر و فخاری، حسین (۱۳۹۸). تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذی‌نفعان. فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی. س ۱۶، ش ۶۴، ص ۸۱-۱۱۱.
- شعبان، رضوان؛ بنی‌مهد، بهمن و رویایی، رمضان علی (۱۳۹۶). اثر محافظه کاری اجتماعی و ماکیاویلیسم بر استقلال حسابرِس، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، س ششم، ش ۲۲.
- شهبازی، مجید و مهرانی، کاوه (۱۳۹۹). تدوین مدل قضاوت حرفه‌ای حسابرسان مستقل. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۷، ش ۱، ص ۶۰-۸۶.
- صهبای قرقی، المیرا؛ لاری دشت بیاض، محمود و فکور ثقیه، امیر محمد (۱۳۹۸). گزارش حسابرِس و حق الزحمه حسابرسی: نقش راهبردهای کسب و کار. بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۶، ش ۴، ص ۵۱۷-۵۴۳.
- عرب صالحی، محمد؛ کاظمی، جواد و ذولفعلی‌زاده، مهدی (۱۳۹۰). بررسی رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی از دیدگاه قرارداد روانی و تعهدات عاطفی سازمانی. مجله دانش حسابداری، ش ۵، ص ۱۴۷-۱۲۷.
- علوی طبری، حسن؛ مجتهدزاده، ویدا و بختیاری، نغمه (۱۳۹۱). تأثیر جنسیت حسابرِس بر کیفیت حسابرسی، پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابرسی، ۴ (۱۳).

- محمودخانی، مهناز و احمدی، ریحانه (۱۳۹۷). حسابرسی عملکرد با تأکید بر بخش عمومی. مجله پژوهش حسابداری. ش ۲۹، ص ۷۱-۹۶.
- مران جوری، مهدی (۱۳۹۹). شناسایی و رتبه‌بندی استراتژیهای بازاریابی در حرفه حسابرسی. بررسیهای حسابداری و حسابرسی. دوره ۲۷، ش ۱.
- مقیمی، سعید (۱۳۸۷). اخلاق سازمانی؛ جوهره فرهنگ سازمانی کارآمد. مجله فرهنگ مدیریت، س ششم، ش ۱۷، ص ۶۳-۸۷.
- ناظمی اردکانی، مهدی (۱۳۹۷). شاخصهای کیفیت حسابرسی. مجله حسابرس. ش ۹۶، ص ۴۴-۵۰.
- Dusenbury, Richard; Reimers, Jane; and Stephen Wheeler (2000). "The Audit Risk Model: An Empirical Test for Conditional Dependencies among Assessed Component Risks". **Auditing**, Vol. 19, No. 2, pp. 105-117.
- 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
- Koh Hian & Boo elfred.(2004), Organizational ethics and employee satisfaction and commitment, **Management Decision**, Vol. 42,No.5.677-693.
- Mestrovic, Stepan, G. (1989). Durkheim Conceptualization of Politicl Anomie. **Research in Political Sociology**. No. 4.
- Raub, S. (2008). The impact of structure on organizational citizenship behavior in the hospitality industry.**Journal of Hospitality Management**, 27, 179 - 186.
- Rayburn, J Michael, Rayburn, L Gayle (2006). Relationship between Machiavellianism and Type A Personality and Ethical-Orientation; **Journal of Business Ethics**.
- Sandelowski, M. & Barroso, J. (2003). Toward a Meta synthesis of qualitative findings on motherhood in HIV-positive women. **Research in Nursing & Health**, 26 (2): 153-170.
- Woods, M, (2006), " **Linking Risk Management to Strategic controls**". [Abstract]. **Journal of Risk and Uncertainty**, [online]. <http://www.emeraldinsight.com>. [Jun. 2007]. 40-42.



شروېشگاه علوم انساني و مطالعات فرهنگي  
پرتال جامع علوم انساني