

شناسایی مولفه های موثر در نحوه حسابرسی موفق از منظر حسابرسان دیوان محاسبات در جهت تحقق مدیریت موفق دستگاه های اجرایی کشور

محمد جواد طاهری

کارشناسی حسابداری، دیوان محاسبات استان کرمان، کرمان، ایران

چکیده

در سال های اخیر ارزیابی کنترل های داخلی مورد توجه حسابرسان قرار گرفته است چرا که در صورت ارزیابی صحیح این کنترل ها توسط حسابرسان ریسک انجام حسابرسی ملموس شده و این امر در نتیجه باعث ایجاد شناخت دقیق از سیستم تحت حسابرسی شده و به دلیل بکارگیری روش های صحیح حسابرسی که خود باعث کاهش ریسک می گردد موجبات اجرای یک حسابرسی موفق توسط حسابرسان فراهم می گردد. این پژوهش با هدف جایگاه ارزیابی کنترل های داخلی در حسابرسی موفق دستگاه های اجرایی دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات در سال ۱۳۹۳ انجام گردید. روش پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر گردآوری داده ها توصیفی از نوع پیمایشی و همبستگی است. جامعه آماری شامل کارکنان حوزه فنی (حسابرسان) دیوان محاسبات کشور به تعداد ۶۳۵ نفر بود که تعداد ۲۴۰ نفر بر اساس روش نمونه گیری کوکران جامعه محدود، انتخاب شدند. ابزار تحقیق پرسشنامه ۵ گزینه ای لیکرت بود. برای تجزیه و تحلیل داده ها از آمار توصیفی و آمار استنباطی همچون رگرسیون و از نرم افزار آماری SPSS استفاده شد. پس از بررسی و آزمون فرضیه های فرعی و در نهایت فرضیه اصلی مشخص گردید ارزیابی اجزای سیستم کنترل های داخلی بر اساس مدل کوزو که عبارتند از: محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت های کنترلی و اطلاعات و ارتباطات و نظارت بر انجام یک حسابرسی موفق در دستگاه های اجرایی تحت حسابرسی دیوان محاسبات کشور تأثیر گذارند، بدین صورت که بیشترین تأثیر مربوط به محیط کنترلی و کمترین تأثیر مربوط به نظارت می باشد و ارزیابی سیستم کنترل داخلی نیز در نهایت تأثیر معنی داری بر انجام یک حسابرسی موفق در دستگاه های اجرایی تحت حسابرسی دیوان محاسبات کشور دارد.

واژه های کلیدی: کنترل های داخلی، حسابرسی موفق، دستگاه های اجرایی، دیوان محاسبات کشور.

۱. مقدمه

در نظام مقدس جمهوری اسلامی انتظار عموم مردم از کارگزاران بخش دولتی این است که منصفانه در خدمت عموم مردم بوده و منابع عمومی را به طریق مناسب اداره کنند. البته اهمیت مراقبت ویژه از منابع عمومی که می‌بایست در مسیر تامین منافع عموم بکار گرفته شوند بر کسی پوشیده نیست و اهمیت حفاظت از این منابع که در اختیار دستگاه‌های اجرایی قرار دارد مستلزم تاکید بیشتری است.

با توجه به وظایف دستگاه‌های حکومتی و طبق قانون، هر ساله بودجه‌هایی برای اجرای عملیات قانونی آن‌ها تهیه شده که پس از سیر مراحل قانونی در اختیار آن‌ها قرار می‌گیرد تا در چارچوب قوانین و مقررات مربوطه هزینه نمایند که می‌بایست توسط قانونگذار نظارت گردد تا درآمدهای قانونی بر اساس قوانین و مجوزهای مربوطه وصول و به خزانه واریز گردد تا از آن محل وجوه مورد نیاز در قالب بودجه‌های جاری و تملک‌داری‌های سرمایه‌ای به دستگاه‌های اجرایی تخصیص یافته و دستگاه‌های متولی نیز بتوانند پس از دریافت وجه در قالب مجوزهای قانونی (قانون محاسبات عمومی، موافقتنامه متبادله و...) برنامه‌های خود را اجرا نمایند. از آنجائی که اعتبارات دولتی منابع بیت‌المال بوده و متعلق به همه افراد جامعه است لذا می‌بایست نظارت تخصصی حرفه‌ای بر آن صورت گیرد تا انحراف از قوانین و مقررات احصاء شده و در صورتی که انحراف از قوانین و مقررات باعث وارد شدن ضرر و زیان به بیت‌المال می‌گردد با آن برخورد مناسب شود و از تضییع بیت‌المال جلوگیری گردد. به جهت صیانت از بیت‌المال، براساس اصل (۵۵) قانون اساسی جمهوری اسلامی سازمانی تحت عنوان دیوان محاسبات کشور تشکیل گردیده- است که براساس تعریف: دیوان محاسبات به کلیه حساب‌های وزارتخانه‌ها، موسسات، شرکت‌های دولتی و سایر دستگاه‌هایی که بنحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند و به ترتیبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. با توجه به مواد (۵) و (۶) قانون دیوان محاسبات کشور، بررسی جهت اطمینان از برقراری روش‌ها و دستورالعمل‌های مناسب مالی و کاربرد موثر آن‌ها در جهت نیل به اهداف دستگاه‌های مورد رسیدگی و اعلام نظر در خصوص وجود و کفایت مراجع کنترل کننده دستگاه‌های اجرایی، از وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور می‌باشد. ارزیابی کنترل‌های داخلی مورد توجه حسابرسان دیوان محاسبات قرار دارد چرا که در صورت ارزیابی صحیح این کنترل‌ها توسط حسابرسان ریسک انجام حسابرسی ملموس شده و این امر در نتیجه باعث ایجاد شناخت دقیق از سیستم تحت حسابرسی شده و به دلیل بکارگیری روش‌های صحیح حسابرسی که خود باعث کاهش ریسک می‌گردد موجبات اجرای یک حسابرسی موفق توسط حسابرسان فراهم می‌آید.

۲. طرح مسأله

انجام رسالت و مأموریت سازمان متأثر از عوامل گوناگونی می‌باشد که برای تحقق آن از فرایندی بنیادی و برنامه‌ریزی شده تحت عنوان کنترل داخلی استفاده می‌شود. در این فرآیند، اهداف عمومی دیگر شامل اجرای کار، موثر و با صرفه عملیات سازمان، مطابقت عملیات با قوانین و مقررات و حفاظت از منابع سازمانی نیز دنبال می‌شود که لازمه فعالیت‌ها و عملیات در تحقق رسالت و مأموریت سازمان به شمار می‌رود.

در ماده ششم قانون دیوان محاسبات کشور اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع مزبور به منظور حفظ حقوق بیت‌المال از جمله ساز و کارهای مقرر برای پاسداری از بیت‌المال عنوان شده است و بر این اساس بررسی کفایت سیستم کنترل داخلی مترادف با وجود زمینه لازم برای حفظ بیت‌المال دانسته شده است. علاوه بر تکالیف و وظایف قانونی، در ادبیات حوزه حسابرسی نیز به مبحث کنترل داخلی توجه به سزایی شده است و بررسی سامانه کنترل داخلی را پیش از اجرای حسابرسی به منظور برنامه‌ریزی حسابرسی و تدوین رویکرد موثر حسابرسی ضروری دانسته‌است. این تحقیق در پی آن است تا جایگاه ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی موفق دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور را از دیدگاه حسابرسان دیوان براساس اجزای مدل پیش گفته بررسی نماید.

۳. اهداف پژوهش

با توجه به بیان مساله، هدف اصلی این تحقیق شناخت جایگاه ارزیابی کنترل‌های داخلی در حسابرسی موفق دستگاه‌های اجرایی دولتی از دیدگاه حسابرسان دیوان محاسبات و نیز نشان دادن اهمیت جایگاه ارزیابی کنترل‌های داخلی برای انجام حسابرسی موفق در بخش عمومی می‌باشد.

۳.۱ اهداف فرعی

- الف- شناخت تأثیر ارزیابی محیط کنترلی بر حسابرسی موفق دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات.
 - ب- شناخت تأثیر ارزیابی ریسک بر حسابرسی موفق دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات.
 - ج- شناخت تأثیر ارزیابی فعالیت‌های کنترلی و اطلاعات و ارتباطات بر حسابرسی موفق دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات.
 - د- شناخت تأثیر ارزیابی نظارت بر حسابرسی موفق دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات.
- نتایج این بررسی می‌تواند برای استاندارد گذاران بخش دولتی و نیز مدیران ارشد دیوان محاسبات کشور مورد استفاده قرار گیرد و هم‌زمانی این تحقیق با تدوین دستورالعمل ارزیابی کنترل‌های داخلی در دیوان محاسبات کشور فرصت خوبی را فراهم می‌کند تا از نتایج آن به گونه‌ای مناسب استفاده شود.

۴. فرضیه‌های تحقیق

با توجه به اهمیت و هدف موضوع تحقیق در این قسمت به بررسی و ارائه فرضیات پژوهش می‌پردازیم. همان‌طور که از موضوع پژوهش استنباط می‌شود، فرضیه اصلی پژوهش را می‌توان به صورت ذیل بیان نمود.

۴.۱ فرضیه اصلی تحقیق

ارزیابی کنترل‌های داخلی بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی‌داری دارد.

۴.۲ فرضیه‌های فرعی

- با توجه به مباحث پیش گفته، جهت سهولت در اخذ نتیجه، فرضیه اصلی به چهار فرضیه فرعی تقسیم می‌شود:
- ۱- ارزیابی محیط کنترلی بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی‌داری دارد.
 - ۲- ارزیابی ریسک بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی‌داری دارد.
 - ۳- ارزیابی فعالیت‌های کنترلی و اطلاعات و ارتباطات بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی‌داری دارد.
 - ۴- ارزیابی نظارت بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی‌داری دارد.

۵. مبانی نظری پژوهش

۵.۱ محدودیت‌های کنترل‌های داخلی

کنترل‌های داخلی، صرف‌نظر از نحوه طراحی و اجرای آن، تنها می‌تواند اطمینانی معقول از دستیابی به اهداف گزارش‌گری مالی را برای واحد مورد رسیدگی تامین کند. احتمال دستیابی به این اهداف، تحت تأثیر محدودیت‌های ذاتی کنترل‌های داخلی است. این محدودیت‌ها، شامل این واقعیت است که قضاوت انسان در تصمیم‌گیری می‌تواند اشتباه‌آمیز باشد و به دلیل خطاهای انسانی، چون اشتباهات ساده، کنترل‌های داخلی می‌تواند مختل شود. برای مثال، چنانچه کارکنان سیستم اطلاعاتی واحد مورد رسیدگی چگونگی پردازش معاملات فروش توسط سیستم ثبت سفارش را به طور کامل درک ننمایند، ممکن است تغییراتی را به اشتباه در سیستم طراحی کنند که سیستم، فروش‌های یک خط تولید جدید را پردازش کند. از سوی دیگر، این تغییرات ممکن است به درستی طراحی شود، اما به وسیله افرادی که طرح را به برنامه تبدیل می‌کنند، اشتباه درک شود. اشتباهات ممکن است در اثر استفاده از اطلاعات تهیه شده توسط فناوری اطلاعات نیز رخ دهد. برای مثال، کنترل‌های خودکار

ممکن است به منظور گزارش معاملات بیش از یک مبلغ معین طراحی شود تا مورد بررسی مدیریت قرار گیرد، اما افراد مسئول بررسی ممکن است هدف از این گزارش‌ها را درک نکنند و از این رو، آنها را بررسی نکنند یا اقلام غیر عادی را پی‌جویی ننمایند (نوروش و مهرانی ۱۳۹۳، ۲۵۴).

۵.۲ مراحل ارزیابی ساختار کنترل داخلی صاحبکار توسط حسابرسان به شرح زیر است:

۱. کسب شناختی کافی از سیستم کنترل داخلی
۲. برآورد خطر کنترل اولیه و طراحی آزمون‌های اثربخشی کنترل‌ها (آزمون رعایت).
۳. اجرای آزمون‌های اثربخشی کنترل‌ها (نوروش و مهرانی ۱۳۹۳، ۲۴۵).

۵.۳ کسب شناختی کافی از سیستم کنترل داخلی

حسابرسان در هر حسابرسی باید شناختی از ساختار کنترل داخلی واحد امور رسیدگی بدست آورند که برای برنامه‌ریزی حسابرسی، کافی باشد و این، شامل کسب شناختی از محیط کنترلی، سیستم حسابرسی و روش‌های کنترل است.

۵.۴ سایر منابع کسب اطلاعات درباره ساختار کنترل‌های داخلی

چگونه حسابرسان شناختی از ساختار کنترل داخلی صاحبکار بدست می‌آورند؟ یکی از راه‌های کسب این اطلاعات، مرور و بررسی کاربرگ‌های سال‌های گذشته است. بدیهی است حسابرسان در حسابرسی‌های بعدی از تمام اطلاعاتی که در گذشته درباره صاحبکار بدست آورده‌اند، استفاده خواهند کرد. در نتیجه تحقیقات آنان بر زمینه‌هایی از کنترل‌های داخلی متمرکز خواهد شد که در سال‌های قبل، سؤال برانگیز بوده است؛ اما حسابرسان نباید فراموش کنند که روند عملیات، همواره در حال تغییر است، کنترل‌هایی که در سال قبل مناسب بوده است می‌تواند در سال جاری نامناسب باشد و جا افتادگی اجرای یک روش کنترل داخلی، دلیلی بر موثر و منطقی بودن نحوه اجرای آن در حال حاضر نیست.

۵.۵ نمودگر سیستم کنترل داخلی

امروزه بسیاری از موسسات حسابرسی، نمودگر سیستم را برای درک سیستم پردازش اطلاعات صاحبکار و کنترل‌های داخلی مربوط به آن، موثرتر از پرسش‌نامه یا شرح نوشته می‌دانند. نمودگر سیستم یک نمودار است - یعنی، نمایش تصویری یک سیستم یا یک سری روش که در آن، هر روش به ترتیب و در جای خود نشان داده می‌شود. نمودگر به چشم یک استفاده کننده با تجربه، تصویر روشنی از سیستم است که نوع و ترتیب روش‌ها، تفکیک مسئولیت‌ها، منابع و نحوه توزیع مدارک و نوع و محل مدارک و پرونده‌های حسابرسی را نشان می‌دهد (ارباب سلیمانی و همکاران، ۱۳۹۰).

۵.۶ فرآیند حسابرسی و بررسی‌های فنی و مالی در دیوان محاسبات کشور:

قوه مقننه به عنوان یکی از قوای حاکم در کشور است که در عین حال، تبلور عینی حاکمیت مردم به شمار می‌رود، نظارت‌ها و تصمیمات این قوه در امر دخل و خرج عمومی که می‌تواند بیان کننده اراده و خواست مردم باشد در تنظیم بودجه و نحوه مصرف آن از سوی دستگاه‌های اجرایی موثر است.

۵.۷ حسابرسی مورد عمل در دیوان محاسبات کشور

همان‌گونه که بیان شد نخستین و مهم‌ترین وظیفه دیوان محاسبات کشور که در قوانین و مقررات مربوط به ویژه در اصل (۵۵) قانون اساسی مورد اشاره قرار گرفته، حسابرسی نسبت به دریافت‌ها و پرداخت‌ها و... می‌باشد پس لازم است نوع و ماهیت حسابرسی، مشخص و تبیین گردد.

گفته شده؛ حسابرسی فرآیندی است انتقادی که در آن حسابرسی یا ذی‌حساب، داده‌های خام حسابرسی را برآورد و ارزیابی می‌کند تا هر وجهی در جای خود به مصرف رسیده و دریافت و پرداخت و به طور کلی عملکرد دستگاه‌های اجرایی مطابق قانون و اهداف و سیاست‌های پیش‌بینی شده صورت گرفته باشد (رنجبر، ۱۳۸۴). لذا حسابرس از راه کسب آگاهی از سیستم کنترل داخلی، بازرسی مدارک، مشاهده دارایی‌ها و... بررسی لازم را انجام می‌دهد.

۶. پیشینه پژوهش

۶.۱. تحقیقات انجام شده در داخل کشور

۱) رضایی (۱۳۸۷) با بررسی میزان اتکاء حسابرسان مستقل بر کنترل‌های داخلی شرکت‌های مورد رسیدگی به این نتیجه رسید که روش حسابرسی مبتنی بر سیستم بطور کامل اجرا نمی‌گردد. وی معضلات زیر را در این رابطه بر شمرده است:

۲) ودیعی و کوچکی (۱۳۸۷) با ارزیابی اثربخشی نظام کنترل‌های داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تأثیر آن بر فرآیند حسابرسی به این نتیجه رسید که سیستم کنترل‌های داخلی شرکت‌ها به منظور دستیابی به اهداف واحد اقتصادی، فاقد اثربخشی کافی است و ارزیابی حسابرسان مستقل از این کنترل‌ها برای اجرای عملیات حسابرسی در شرکت‌ها تأثیرگذار نیست.

۳) محمد حسین حسینی (۱۳۸۹) به بررسی اثر حسابرسی داخلی در صنعت گاز ایران که یکی از صنایع مهم در کشور و در بخش انرژی می‌باشد، پرداخته است. این تحقیق نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی در صنعت گاز ایران اثربخش نمی‌باشد. به عبارت دیگر، اهداف حسابرسی داخلی در صنعت گاز ایران تحقق پیدا نکرده است.

۶.۲. تحقیقات انجام شده در خارج از کشور:

۱) چان و همکاران (۲۰۰۸)^۱ در مقاله‌ای به بررسی دلایل شکست مدیریت و حسابرسان در شناسایی ضعف‌های کنترل‌های داخلی پرداختند. آن‌ها با استفاده از رگرسیون لجستیک یک نمونه ۵۶ شرکتی را از نظر ضعف‌های کنترل داخلی در سال ۲۰۰۷ مورد بررسی قرار دادند. نتایج مطالعه آنها نشان داد که اندازه شرکت، استفاده از چهار حسابرس، نسبت غیرحسابرسی به کل هزینه‌ها و نیاز به بیان دیگرگونه‌های حسابرسی، تعداد جلسات کمیته حسابرسی نقش مهمی و اثرات مثبتی در اصلاح گزارش کنترل‌های داخلی خواهد داشت.

۲) چی چن (۲۰۰۹)^۲ و همکارانش در تحقیق خود به این نتیجه رسیدند که حسابرسی داخلی بر عملکرد کلی شرکت‌های تایوانی تأثیر داشته است و میزان این آثار رابطه مستقیمی با ضعف عملکرد هیئت مدیره شرکت دارد. همچنین نقش پررنگ‌تری در جهت کنترل مدیران ارشدی که مستقل و حرفه‌ای می‌باشند، ایفا نموده است.

۳) بخش (۴۰۴) قانون ساربینز-اکسلی (۲۰۱۰)^۳ در مورد کنترل داخلی الزام می‌کند که گزارش کنترل‌های داخلی باید به صورت سالانه توسط مدیریت تهیه شود و شامل ارزیابی مدیریت از اثربخشی ساختار کنترل‌های داخلی و رویه‌های گزارشگری مالی باشد. همچنین، حسابرسان نیز ملزم به اظهارنظر در خصوص ارزیابی مدیریت از کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی هستند.

۷. روش تحقیق

تحقیق حاضر، از نظر هدف کاربردی و از نظر روش، توصیفی-پیمایشی است. بدین صورت که جایگاه ارزیابی کنترل‌های داخلی در انجام حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی را توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور مورد بررسی و پیمایش قرار می‌دهد.

مدل طراحی شده برای ساختار کنترل‌های داخلی مطلوب توسط کوزو به صورت جهانی مورد قبول قرار گرفته و از آن برای استقرار نظام کنترل‌های داخلی استفاده می‌شود، در این مدل کنترل‌های داخلی به پنج جزء تقسیم می‌شود که دیوان محاسبات کشور برای انجام حسابرسی کنترل‌های داخلی مدل کنترل داخلی را به اجزای چهارگانه زیر تقسیم نموده است:

- ۱- ارزیابی محیط کنترلی
- ۲- ارزیابی خطر (مدیریت ریسک)
- ۳- فعالیت‌های کنترلی و اطلاعات و ارتباطات از جنبه

^۱ -Chun and etal(2008)

^۲ -Chi chen(2009)

^۳ -Sarbins - excely(2010)

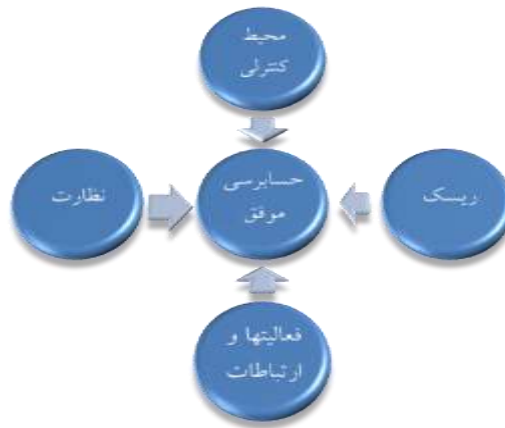
۳-۱- اعتبارات هزینه‌ای

۳-۲- اعتبارات تملک دارائی‌های سرمایه‌ای

۳-۳- بودجه شرکت‌های دولتی

۴- ارزیابی نظارت

متغیر مستقل در این تحقیق اجزای چهارگانه مدل کنترل‌های داخلی و متغیر وابسته حسابرسی موفق می‌باشد. از آنجائی که وظیفه کنترل داخلی رصد فعالیت‌های مالی و اداری در دستگاه‌های اجرایی و شرکت‌های دولتی بوده و شناسایی انحرافات و گزارش به موقع به مدیریت دستگاه می‌باشد لذا در صورت خوب عمل نمودن و توجه بموقع به هشدارهای سیستم کنترل داخلی می‌توان از انحرافات مالی و اداری جلوگیری کرد و از طرفی حسابرسان می‌توانند با یک بررسی صحیح ریسک‌های موجود را به دقت بسنجند و برنامه‌ریزی حسابرسی را با توجه به نقاط قوت و ضعف سیستم به گونه ای طراحی کنند که در نهایت بتوانند به یک حسابرسی موفق دست یابند.



نمودار ۱: مدل مفهومی

۸. یافته های پژوهش

بررسی نرمال بودن متغیرهای اصلی

جدول ۱: آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای بررسی نرمال بودن داده ها

نتیجه آزمون	سطح معناداری	آماره Z	متغیر
نرمال	۰.۰۷۷	۱.۶۳۸	محیط کنترلی
نرمال	۰.۰۵۴	۱.۵۴۹	ارزیابی ریسک
نرمال	۰.۰۶۲	۱.۵۶۹	فعالیت‌های کنترلی، اطلاعاتی و ارتباطی
نرمال	۰.۰۸۲	۱.۵۰۱	نظارت
نرمال	۰.۰۵۱	۰.۰۷۰	حسابرسی موفق

برای آزمون نرمال یاعدم نرمال بودن داده‌های پژوهش از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف^۱ استفاده شده، همانگونه که در جدول بالا نشان داده شده با توجه به مقادیر آماره Z کولموگروف-اسمیرنوف برای متغیرها و همچنین سطح معنا داری آزمون برای متغیرها که همه بزرگتر از ۰/۰۵ می باشند که از لحاظ آماری هیچکدام معنا دار نیست به عبارت دیگر فرض غیر نرمال بودن داده‌ها معنا دار نیست. (توزیع داده‌های گردآوری شده نرمال می باشد)

فرضیه اول

ارزیابی محیط کنترلی بر حساسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی داری دارد. برای مشخص کردن نقش ارزیابی محیط کنترلی در تبیین حساسی موفق از روش آماری رگرسیون خطی استفاده شد. پیش فرض رگرسیون خطی استقلال باقیمانده‌ها یا عدم وجود خود همبستگی می باشد که از آزمون دوربین واتسون سنجیده می شود. آماره آزمون دوربین واتسون برای آزمون رگرسیون زیر برابر با ۱/۸۲۸ با سطح معنا داری ۰/۳۴۲ می باشد که در سطح خطای کمتر از ۵٪ معنا دار نیست یعنی فرض استقلال باقیمانده‌ها رد نمی شود و استفاده از رگرسیون خطی امکان پذیر است.

جدول ۲: آزمون دوربین - واتسون

سطح معنا داری	میانگین باقیمانده خطاها	آماره دوربین - واتسون
۰.۳۴۲	۰.۰۰۰	۱.۸۲۸

فرضیه دوم:

ارزیابی ریسک بر حساسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی داری دارد. برای مشخص کردن نقش ارزیابی ریسک در تبیین حساسی موفق از روش آماری رگرسیون خطی استفاده شد. آماره آزمون دوربین واتسون برای آزمون رگرسیون زیر برابر با ۱/۳۸۶ با سطح معنا داری ۰/۳۶۸ می باشد که در سطح خطای کمتر از ۵٪ معنا دار نیست یعنی فرض استقلال باقیمانده‌ها رد نمی شود و استفاده از رگرسیون خطی امکان پذیر است.

جدول ۳: آزمون دوربین - واتسون

سطح معنا داری	میانگین باقیمانده خطاها	آماره دوربین - واتسون
۰.۳۶۸	۰.۰۰۰	۱.۳۸۶

فرضیه سوم:

ارزیابی فعالیت‌های کنترلی و اطلاعات و ارتباطات بر حساسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی داری دارد.

آماره آزمون دوربین واتسون برای آزمون رگرسیون زیر برابر با ۱/۷۹۹ با سطح معنا داری ۰/۲۴۸ می باشد که در سطح خطای کمتر از ۵٪ معنا دار نیست یعنی فرض استقلال باقیمانده‌ها رد نمی شود و استفاده از رگرسیون خطی امکان پذیر است.

جدول ۴: آزمون دوربین - واتسون

سطح معنا داری	میانگین باقیمانده خطاها	آماره دوربین - واتسون
۰.۲۴۸	۰.۰۰۰	۱.۷۹۹

^۱ -A.N. Kolmogorov & N.V. Smirnov

فرضیه چهارم:

ارزیابی نظارت بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی توسط دیوان محاسبات کشور تأثیر معنی‌داری دارد. آماره آزمون دوربین واتسون برای آزمون رگرسیون زیر برابر با ۱/۸۷۰ با سطح معنا داری ۰/۳۶۹ می باشد که در سطح خطای کمتر از ۵٪ معنا دار نیست یعنی فرض استقلال باقیمانده ها رد نمی شود و استفاده از رگرسیون خطی امکان پذیر است.

جدول ۵: آزمون دوربین - واتسون

سطح معنا داری	میانگین باقیمانده خطاها	آماره دوربین-واتسون
۰.۳۶۹	۰.۰۰۰	۱.۸۷۰

۹. نتیجه گیری**فرضیه اول**

برای مشخص کردن نقش ارزیابی محیط کنترلی بعنوان یکی از اجزای سیستم کنترل داخلی در تبیین حسابرسی موفق از روش آماری رگرسیون خطی استفاده شد. نتایج حاصل بیانگر آن است که ضریب همبستگی چند گانه متغیرهای ارزیابی محیط کنترلی و حسابرسی موفق افراد نمونه برابر با ۰/۶۷۲ و ضریب تعیین چند گانه نیز ۰/۴۵۲ به دست آمده است که نشان می دهد بین دو متغیر رابطه مستقیم و قوی وجود دارد، همچنین نتایج نشان داد بین مدل ارزیابی محیط کنترلی بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی ۵۴/۳٪ واریانس مشترک وجود دارد. مقدار F در مدل برابر با ۱۹۶/۲۷۱ که در سطح خطای کمتر از ۱٪ معنا دار است که این امر نشانگر این است که ارزیابی محیط کنترلی بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی تأثیر معنی‌داری دارد.

فرضیه دوم

برای مشخص کردن نقش ارزیابی ریسک در تبیین حسابرسی موفق از روش آماری رگرسیون خطی استفاده شد. ضریب همبستگی چند گانه ی متغیرهای ارزیابی ریسک و حسابرسی موفق افراد نمونه و ضریب تعیین چند گانه به دست آمده نشانگر اینست بین دو متغیر رابطه مستقیم و قوی وجود دارد، همچنین نتایج نشان داد بین مدل ارزیابی ارزیابی ریسک بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی واریانس مشترک وجود دارد؛ که مقدار F در مدل که در سطح خطای کمتر از ۱٪ معنا دار است نشانگر این است ارزیابی ریسک بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی تأثیر معنی‌داری دارد. مقدار t متناظر با بتای ارزیابی ریسک برابر با ۱۱/۴۹۲ می باشد که در سطح خطای کمتر ۱٪ معنا دار است به این معنا که مولفه ارزیابی ریسک تأثیر معنی‌داری بر حسابرسی موفق دارد. در نهایت ضریب تأثیر ارزیابی ریسک بر حسابرسی موفق برابر با ۰/۵۹۷ می باشد که نشان دهنده رابطه مستقیم بین دو متغیر است.

فرضیه سوم

ضریب همبستگی چند گانه ی متغیرهای ارزیابی فعالیت‌های کنترلی و حسابرسی موفق افراد نمونه و ضریب تعیین چند گانه به دست آمده نشانگر اینست بین دو متغیر رابطه مستقیم و قوی وجود دارد، همچنین نتایج نشان داد بین مدل ارزیابی فعالیت‌های کنترلی بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی ۲۴/۹٪ واریانس مشترک وجود دارد. نشان می دهد که مقدار F در مدل که در سطح خطای کمتر از ۱٪ معنا دار است نشانگر این است که ارزیابی فعالیت‌های کنترلی بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی تأثیر معنی‌داری دارد.

فرضیه چهارم

ضریب همبستگی چند گانه ی متغیرهای ارزیابی نظارت و حسابرسی موفق افراد نمونه و ضریب تعیین چند گانه به دست آمده نشانگر این است که بین دو متغیر رابطه مستقیم و قوی وجود دارد، همچنین نتایج نشان داد بین مدل ارزیابی نظارتی بر

حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی واریانس مشترک وجود دارد؛ که مقدار F در مدل که در سطح خطای کمتر از ۱٪ معنا دار است و این امر نشانگر این است که ارزیابی نظارت بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی تأثیر معناداری دارد.

فرضیه اصلی

برای مشخص کردن نقش ارزیابی مولفه‌های کنترل داخلی در تبیین حسابرسی موفق از روش آماری رگرسیون خطی استفاده شد. ضریب همبستگی چندگانه متغیرهای کل مولفه‌های کنترل داخلی و حسابرسی موفق افراد نمونه برابر با ۰/۷۹۴ و ضریب تعیین چندگانه نیز ۰/۶۳۰ به دست آمده است که نشان می‌دهد بین دو متغیر رابطه مستقیم و قوی وجود دارد، همچنین نتایج نشان داد بین مدل مولفه‌های ارزیابی کنترل داخلی بر حسابرسی موفق در دستگاه‌های اجرایی ۰/۶۲۳ واریانس مشترک وجود دارد.

۱۰. پیشنهادها

با توجه به یافته‌های پژوهش مبنی بر تأثیر ارزیابی کنترل‌های داخلی بر حسابرسی موفق توسط حسابرسان دیوان محاسبات کشور پیشنهاد می‌گردد:

برای ارتقای محیط کنترلی

بالا بردن آگاهی مسئولین و کارکنان دستگاه‌های اجرایی نسبت به اهداف سازمانی با برگزاری سمینار و جلسات متعدد. افزایش دانش قوانین و مقررات اداری و استخدامی مسئولین دستگاه‌های اجرایی با برگزاری دوره‌های آموزشی مداوم. الزام مدیران برای گذراندن دوره آموزشی اداری و استخدامی قبل از انتصاب استفاده از روش‌های نوین پذیرفته شده علمی در ایجاد سیستم کنترل‌های داخلی

برای ارتقای ارزیابی ریسک

تشویق مسئولین دستگاه‌های اجرایی برای شناسایی و تجزیه و تحلیل ریسک‌های مرتبط با هدف‌های عام و هدف فعالیت‌ها بوسیله کسب شناخت صحیح از سیستم تحت مدیریت به منظور شناخت صحیح از نقاط قوت و ضعف.

برای ارتقای فعالیت‌های کنترلی

وجود دستورالعمل‌های مدون (در زمینه فناوری اطلاعات) تا اندازه زیادی در افزایش استفاده مسئولین دستگاه‌های اجرایی از سیستم اطلاعاتی جهت شناسایی، گردآوری، پردازش و گزارش اطلاعات تاثیرگذار است بنابراین پیشنهاد می‌گردد مسئولین ذی ربط در دستگاه‌های اجرایی جهت استقرار دستورالعمل‌های مذکور تمام توان خود را بکارگیرند.

منابع

۱. ارباب سلیمانی، عباس، (۱۳۸۴)، اصول حسابرسی جلد اول، انتشارات سازمان حسابرسی، نشریه شماره ۸۷
۲. ارباب سلیمانی، عباس، نفری، محمود، (۱۳۹۰)، اصول حسابرسی، انتشارات سازمان حسابرسی، جلد اول، چاپ بیست و نهم.
۳. اسکندری، جمشید و دیگران، (۱۳۸۸)، اصول حسابرسی ۱، انتشارات کیومرث.
۴. پوریانسب، امیر، کیهان، (۱۳۸۸)، کنترل داخلی چارچوب یکپارچه، انتشارات سازمان حسابرسی، جلد اول، چاپ دوم.
۵. حجت پناه، حمید و دیگران، (۱۳۸۹)، بررسی موانع اجرای حسابرسی عملکرد و راهکارهای اجرایی آن با استفاده از بودجه‌ریزی عملیاتی در سازمان‌های دولتی، مجموعه مقالات و سخنرانی‌های حسابرسی عملکرد پاسخگویی و ارتقای بهره‌وری، انتشارات مرکز آموزش و بهسازی منابع انسانی دیوان محاسبات کشور.

۶. حسینی عراقی، سیدحسین، (۱۳۸۰)، کنکاشی درقوانین و مقررات مالی و محاسباتی، انتشارات پژوهشکده اموراقتصادی.
۷. حسینی عراقی، سیدحسن، (۱۳۷۸)، حسابرسی دولتی نظری و عملی، نشریه دانشکده اموراقتصادی، شماره ۱۹.
۸. خاکی، غلامرضا، (۱۳۷۹)، روش تحقیق با رویکردی بر پایانامه نویسی.
۹. رحیمیان، نظامالدین، (۱۳۸۷)، حسابرسی دولتی و انواع آن، فصلنامه دانش حسابرسی، شماره ۲۷، انتشارات دیوان محاسبات کشور.
۱۰. رضایی، مهرداد، (۱۳۸۷)، بررسی تحلیلی میزان اتکای حسابرسان مستقل به کنترل‌های داخلی شرکت‌های مورد رسیدگی، پایان‌نامه کارشناسی‌ارشد، دانشگاه تهران.
۱۱. زارعی، علی، عبدی، رضا، (۱۳۹۰)، مقاله کنترل‌های داخلی و مشکلات آن در بخش دولتی.
۱۲. شعری، صابر، (۱۳۸۶)، مقاله سیستم‌های اطلاعاتی حسابرسی و کنترل‌های داخلی، مجله حسابدار.
۱۳. صابری، محمد، (۱۳۸۸)، رهنمودهای اینتوسای برای استانداردهای کنترل داخلی دربخش عمومی، انتشارات دیوان محاسبات کشور، چاپ اول.

14. Bedard, J. C., And Johnstone, K. M". (2010), Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors Planning and Pricing Decisions". The Accounting Review, 79,
15. Charalambos T. Spathis, (2008). "Audit Qualification, Firm Litigation, and Financial Information: an Empirical Analysis in Greece"
16. Chi Chen Kun. (2005). Study of Corporate Governance and International Auditing Operate in Taiwan MBA, Internet, www.Google.com
17. Chuanlian Song (2010). "Audit Recognition to Falsified Methods in Financial Statements of Listed Companies in China"
18. Cohen, J.V., Hanno, D. M. (2007) "Auditors' Consideration of Corporate Governance and Management Control Philosophy in Preplanning and Planning Judgments"
19. Elliott W.B, Krusche S.D., Peecher M.E (2009) "Expected Mispricing: The Joint Influence Of Accounting Transparency And Investor Base"
20. Frankel, R.M., Johnson M.F. and Nelson, K. K (2005). "The Relation between Auditors' Fees for Non Audit Services and Earnings Quality". The Accounting Review, Vol. 77, pp. 71-105
21. Hochberg Y., A. Vissing-Jorgensen, P. (2009). Sapienza, A Lobbying Approach to Evaluating the Sarbanes-Oxley Act of 2002
22. Hsiu-Jen Fu., (2006). "Effects Of Financial Information Transparency On Investor Behavior In Taiwan Stock Market"
23. Lin S., M. Pizzini, M. Vargus, I. R. (2011). Bardhan, The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses, Accounting Review, Vol. 86, pp. 287-323

Identifying the Effective Components of Successful Audit from the Viewpoint of the Auditors of the Supreme Audit Court of Iran in order to Realize the Successful Management of the Executive Agencies of the Country

Mohammad Javad Taheri

Bachelor in Accounting, Kerman Province Department of Audit Court, Kerman, Iran

Abstract

The evaluation of internal controls has attracted the attention of auditors in recent years because, if properly assessed by auditors, the risk of these audits will become tangible, which will result in accurate identification of the audited system and will lead to the execution of a successful audit by auditors due to the use of proper risk-reducing methods of auditing. This research aims at assessing internal controls in the successful audit of the executive agencies of the public sector from the viewpoint of the auditors of the Supreme Audit Court of Iran in 2014. This is an applied research in terms of the purpose and a descriptive and correlational survey in terms of the data collection method. The study population consists of 635 employees in the technical field (auditors) of the Supreme Audit Court of Iran, among whom 240 employees were selected as the sample size using the Cochran sampling method. The research tool was Likert's 5-point scale. Descriptive statistics and inferential statistics such as regression and SPSS software were used for the data analysis. After examining and testing the main hypotheses and sub-hypotheses of the research, we found that the evaluation of the internal control system components based on the Coso model, which are: the control environment, risk assessment, control activities, and information and communication; and monitoring the execution of a successful audit in the executive agencies audited by the Supreme Audit Court are effective, so that the highest level of impact belongs to the control environment and the lowest level of impact goes to monitoring, and finally the internal control system assessment has a significant effect on performing a successful auditing in the executive agencies audited by the Supreme Audit Court of Iran.

Keywords: internal controls, successful audit, executive agencies, the Supreme Audit Court of Iran
