

بررسی اثر مدیریت عملکرد و سیستم تغییرات پاسخگویی بر حسابداری داخلی شرکت ها

*رضا قاضی نژاد پیرسرایی^۱، سعید روحی شالمایی^۲، هادی عباسی^۳

^۱ کارشناسی ارشد رشته حسابداری، گرایش: حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بین المللی بندرانزلی، گیلان، ایران

^۲ دکتری علم اطلاعات و مدیریت دانش، پردیس بین المللی کیش، دانشگاه تهران، تهران، ایران

^۳ کارشناسی ارشد رشته مدیریت بازرگانی، گرایش: بازرگانی بین الملل، دانشگاه آزاد اسلامی واحد اهر، زنجان، ایران

چکیده

هدف از پژوهش حاضر بررسی اثر مدیریت عملکرد و سیستم تغییرات پاسخگویی بر حسابداری داخلی شرکتها می باشد. این پژوهش توصیفی از نوع همبستگی بوده؛ جامعه آماری تحقیق، مدیران و معاونین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بودند که اطلاعات به صورت پرسشنامه های آنلاین برای این شرکت ها ارسال و جمع آوری شد. برای تعیین نمونه افراد جامعه با توجه به فرمول کوکران برای جامعه نامحدود ۹۶ نفر به روش تصادفی در دسترس به عنوان نمونه های این پژوهش انتخاب شدند. در این پژوهش برای انجام مطالعات کتابخانه ای از مقالات و مجلات مرتبط با عنوان استفاده شده است و برای مطالعات میدانی از پرسشنامه استفاده گردیده است. همچنین در بخش تجزیه و تحلیل داده ها از روش مدلیابی معادلات ساختاری^۱ استفاده شد. این تحلیل ها با استفاده از نرم افزار آماری SPSS^{۲۷} و Smart PLS نسخه ۴ انجام گرفت. یافته های بدست آمده نشان داد مدیریت عملکرد و سیستم تغییرات پاسخگویی بر حسابداری داخلی شرکت ها تاثیر مثبت و معنی داری دارند ($P < 0.05$). بر این اساس می توان نتیجه گرفت شرکت هایی که مدیریت عملکرد موثری دارند، در بازار رقابتی بهتر عمل می کنند، زیرا می توانند خط مشی های خود را بر اساس داده های واقعی و تجزیه و تحلیل های دقیق تنظیم کنند. این اثرات به وضوح نشان می دهند که مدیریت عملکرد نه تنها به بهبود حسابداری داخلی کمک می کند بلکه به ارتقای کل فرآیندهای سازمانی و بهبود نتیجه نهایی نیز تأثیر می گذارد. سیستم های تغییرات پاسخگویی به بهبود حسابداری داخلی کمک می کنند و می توانند به بهینه سازی فرآیندها و افزایش کارایی کل سازمان منجر شوند.

واژه های کلیدی: مدیریت عملکرد، سیستم تغییرات پاسخگویی، حسابداری داخلی

^۱ Structural Equation Modeling (SEM)

مقدمه

مدیریت عملکرد و پاسخگویی در حسابداری داخلی یکی از جنبه‌های کلیدی در فرآیندهای اقتصادی و مالی شرکت‌ها به شمار می‌آید. در دنیای امروز که تغییرات سریع و روزافزونی در محیط کسب‌وکار مشاهده می‌شود، توانایی سازمان‌ها در ایجاد سیستم‌های پاسخگو و موثر به نیازهای متغیر بازارها از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابداری داخلی به‌عنوان ابزاری برای جمع‌آوری، تجزیه و تحلیل و گزارش‌گیری اطلاعات مالی، نقش مؤثری در تصمیم‌گیری‌های مدیریتی ایفاء می‌کند. کارایی این سیستم در مدیریت عملکرد سازمان به‌طور مستقیم بر توانایی شرکت در پاسخگویی به چالش‌ها و فرصت‌های پیش‌رو تأثیر می‌گذارد. حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی به منظور کنترل منابع مالی و انحرافات آن بایستی در سازمان انجام شود تا از بروز مشکلات مالی و اشتباهات فاحش و زیان‌های ناشی از آن پیشگیری نماید. در واقع وظیفه بررسی رعایت الزامات قانونی را در سازمان بر عهده دارد و اگر این الزامات انجام نشده و یا ناقص انجام شده باشند آن‌ها را کشف و درصدد رفع آن برآیند (محسنی نیا و همکاران، ۱۳۹۸).

در صورت بروز سوء استفاده‌های مالی آن‌ها را شناسایی کرده و از ضررهای بیشتر پیشگیری می‌نماید. حسابرسی داخلی می‌تواند محل‌هایی که منابع مالی در حال هدر رفتن هستند را شناسایی کرده و به مدیران ارشد به منظور متوقف کردن آن گزارش دهد. حسابرسی داخلی فقط معطوف به شناسایی انحرافات مالی نبوده و سایر انحرافات سازمان که می‌تواند ضرر مالی برای شرکت داشته باشد هم شناسایی می‌کند (خجسته و همکاران، ۱۴۰۰).

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران با توجه به مسئولیت خود در راستای دستیابی به هدف‌های سازمانی و به منظور اطمینان یافتن از هدایت بهینه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی تشکیل دهند. حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. دامنه حسابرسی داخلی علاوه بر اینکه شامل حسابرسی، رعایت ارزیابی، کنترل‌های داخلی، رسیدگی به تقلب و بررسی فرایندهای عملیاتی می‌شود، بلکه مشورت دهی به مدیریت ارشد و مشارکت در مدیریت ریسک را نیز در برمی‌گیرد (منتی و همکاران، ۱۳۹۸).

حسابرسی داخلی درتدوین روش‌های 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 اثر بخشی و کارایی استفاده از منابع و بنگاه نقشی اساسی و کلیدی دارد. لذا بررسی فرآیند تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی و علی‌الخصوص اتخاذ تصمیمات اخلاقی توسط آنان با توجه به آثار گسترده‌ای که بر سازمان و مدیریت آن خواهد داشت از اهمیت قابل توجه‌ای برخوردار است (نیک بخت و همکاران، ۱۳۹۶).

ازحسابرسان داخلی به عنوان سنگ بنای نظام راهبری شرکتی انتظار می‌رود که در راستای تنظیم امور شرکت و کمک به حصول اطمینان از این رفتار اخلاقی از بالا به پایین در بین کارمندان جریان دارد با کمیته حسابرسی داخلی هیئت مدیره و مدیریت ارشد همکاری نمایند. حسابرسان داخلی قابلیت‌های نوآوری حسابرسی را بهبود می‌بخشند و یک سیستم شاخص سنجش اثربخشی حسابرسی داخلی را برای تقویت سیستم مسئولیت مدیریت اثربخشی حسابرسی داخلی ایجاد می‌کنند. حسابرسی داخلی ارزش سازمان و شرکت‌ها را حفظ و ایجاد می‌کنند. در فرآیند برنامه ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر

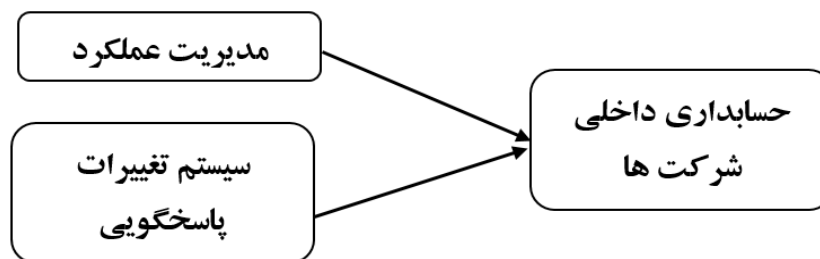
ریسک پس از تکمیل ارزیابی ریسک پروژه های حسابرسی بایدانتخاب شوند و منابع تخصص داده می شوند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۷).

فعالیت های حسابرسی داخلی در صورت انجام درست و اصولی کمک مؤثری در امر حسابرسی صورت های مالی پایان دوره بوده و قاعدتاً باید هزینه حسابرسی مستقل را کاهش دهد. حسابرسی داخلی به عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی بوده که در دهه ی اخیر به عنوان زیر مجموعه کمیته حسابرسی تلقی و توسط همین کمیته منصوب می شوند (محسنی نیا و همکاران، ۱۳۹۸).

در این پژوهش، به بررسی چگونگی مدیریت عملکرد و سیستم تغییرات پاسخگویی در حسابداری داخلی شرکت ها پرداخته می شود. هدف اصلی این تحقیق شناسایی و تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر بهبود عملکرد حسابداری داخلی، روش های ارتقاء پاسخگویی و تأثیر آن ها بر کارایی کلی سازمان می باشد.

توجه به مدیریت عملکرد و سیستم تغییرات پاسخگویی می تواند برای شرکت ها مزایای رقابتی قابل توجهی به ارمغان آورد. با تقویت فرآیندهای حسابداری داخلی و ایجاد یک سیستم پاسخگو، سازمان ها می توانند از انعطاف پذیری بیشتری در مواجهه بانوسانات بازار بهره مند شوند و به بهبود فرآیندهای تصمیم گیری کمک کنند (خجسته و همکاران، ۱۴۰۰).

در نهایت، این تحقیق تلاش خواهد کرد تا مدلی برای ارتقاء مدیریت عملکرد و بهبود پاسخگویی در سیستم های حسابداری داخلی ارائه دهد و نقشی مؤثر در ارتقاء سطح مدیریتی و کارایی سازمان ها ایفا کند.



نمودار ۱- مدل مفهومی پژوهش (براسی^۱ و همکاران، ۲۰۲۲)

مبانی نظری پژوهش

مسئولیت های اصلی حسابرسی داخلی

مسئولیت های اصلی حسابرسی داخلی، بررسی ارزیابی و نظارت بر کفایت و اثر بخشی اهداف کنترل داخلی نسبت به فرآیندها، گزارش ها و تطبیق ها است. همچنین گزارش های حسابرسی داخلی در هر مورد حسابرسی باید ابزاری باشد برای مدیران سازمان که از اثر بخشی سیستم کنترل داخلی اطمینان یابند. حسابرسی داخلی از طریق رسیدگی به گزارش های مالی و عملیاتی واحدهای تحت بررسی کارآیی، شفافیت و قابلیت اتکای اطلاعات در شرکت را ارزیابی می کنند (عباسیان، ۱۳۹۸).

¹ Bracci

ضرورت وجود حسابرسی داخلی

استقرار واحد حسابرسی داخلی درهرسازمانی برای بقاء و تداوم فعالیت در سازمان های پویا و همواره در حال تغییر است. به دنبال تقاضای روزافزون برای ایجاد واحد حسابرسی داخلی و گسترش قوانین و مقررات در این خصوص، شناخت عمیق این حرفه می تواند به طراحی و استقرار هرچه بهتر این حرفه کمک کند. در بیشتر موارد برای حسابرسی داخلی دو نقش عمده و اساسی متصور هستند، یکی نقش بازدارندگی و دیگری نقش پالایش و زدودن انحرافات و به عبارتی اعتبار بخشی به اطلاعات حسابرسی چه مستقل و چه داخلی در هر سازمان به لحاظ نظارتی که دارد و اشتباهاتی که کشف و گزارش می کند نقش بازدارندگی دارد و باعث می شود که هیچ کس نتواند در موقعیتی قرار گیرد که مرتکب تقلب و اشتباه شده و آن را پنهان کند (خجسته و همکاران، ۱۴۰۰).

به طور کلی حسابرسی داخلی ارزیابی مستقل کار کرد کنترل هاست. در حالی که کنترل به دنبال ارزیابی و بررسی فعالیت ها بوده و ابزاری ارزش افزا به حساب می آید، حسابرسی داخلی این کنترل ها را ارزیابی می نماید (منتی و همکاران، ۱۳۹۸). از منظر مدیریت، حسابرسی داخلی همه مسئولیت هایی که نشان دهنده نقش مطلوب کنترل های داخلی است را برعهده دارد. نقش حسابرسی داخلی پشتیبانی از واحد تجاری در دستیابی به اهداف ارزیابی سیستماتیک روش ها و رویه ها و کنترل سازمانی است (نیک بخت و همکاران، ۱۳۹۶).

امروزه به دنبال تغییرات سریع در محیط اقتصادی پیچیده و پیشرفت های تکنولوژی و فناوری اطلاعات و همچنین گسترش الزامات قانونی نیاز به داشتن حسابرسی داخلی اثر بخش به عنوان بخشی از مجموعه فرصت های حمایت کننده مدیریت و البته یاری دهنده سایر بخش های شرکت امری ضروری است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۷).

چند نظریه در مورد حسابرسی داخلی

موریس، اعتقاد دارد حسابرسی داخلی نقشی اساسی و پشتیبانی کننده به منظور مدیریت کنترل داخلی برای اعضای هیئت مدیره دارد. هالت، معتقد است حسابرسی داخلی نقش حیاتی در راهبری شرکتی دارد و از جمله مزایای آن می توان به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و افزایش شفافیت اشاره نمود (روسی^۱ و همکاران، ۲۰۱۸).

فادزیل و همکاران بیان می دارند که واحد حسابرسی داخلی توانایی های حرفه ای و بی طرفی حسابرسان داخلی بر توانایی سیستم کنترل داخلی در امر پایشگری شرکت تأثیر قابل ملاحظه ای دارد و مراحلی از حسابرسی که با ارزیابی سیستم کنترل داخلی انجام می شود را تحت تأثیر قرار می دهد و همچنین از نظر ایشان اگرچه تکامل حرفه حسابرسی داخلی و تغییرات ایجاد شده در آن در صد سال گذشته به کندی رخ داده است اما توسعه و به کارگیری واحد حسابرسی داخلی به صورت شتاب آمیزتری رواج یافته است و میزان تأثیر واحد حسابرسی داخلی بر بهبود کنترل های داخلی رو به فزونی گذاشته است (بتی^۲ و همکاران، ۲۰۲۱).

هاس و همکاران بیان می دارند تمرکز حسابرسی داخلی بر کشف و نه جلوگیری بوده است. علاوه براین حسابرسان داخلی از قرار گرفتن در یک رویکرد متضاد به همکاری و مشارکت با مدیریت پرداختند و از رویکرد کنترلی به رویکرد مبتنی بر ریسک و ارائه خدمات مشاوره ای تغییر رویه دادند (چانگ^۳ و همکاران، ۲۰۱۹).

¹ Roussy

² Betti

³ Chang

جندرون بیان می دارد امروزه واحد حسابرسی داخلی اثر بخش پس از وقوع رسوایی های مالی متعدد بیش از پیش اهمیت خود را نشان می دهد. وی معتقد است وقوع بسیاری از رسوایی های منجر به توجه مستقیم به سمت نقش حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی به عنوان یکی از ارکان مهم راهبری شرکتی شد (روسی^۱ و همکاران، ۲۰۱۸).

آسیب شناسی حسابرسی داخلی

اگرچه ویژگی ها و مزایای متعددی برای حسابرسان وجود دارد. لیکن آسیب های متعددی نیز برای کار در حوزه حسابرسی نام برده می شود. فقدان نیروی کار آزموده که دارای مهارت های لازم از قبیل توانایی تجزیه و تحلیل و برقراری ارتباط قوی در حوزه فناوری اطلاعات باشد یکی از مشکلات به حساب می آید. در این خصوص آموزش مستمر و کاربردی نکته دیگری است که باید به آن توجه ویژه ای داشت. البته در این رابطه هماهنگی با مدیریت منابع انسانی بخش مهمی از استراتژی منابع انسانی مرتبط با حسابرسی داخلی است (محسنی نیا و همکاران، ۱۳۹۸).

حسابرسان داخلی باید حداقل تجربه و مهارت های لازم برای مواجه با تقلب های گوناگون را داشته باشند و با تکنیک های مرتبط با حسابداری، حسابرسی و کنترل های داخلی آشنا باشند. موضوع هایی که ممکن است آموزش آن ها برای حسابرسان داخلی سودمند باشد، به شرح زیر است:

- مدیریت مالی و ریسک
- عملیات و کنترل های خزانه داری
- تحول های حسابداری و گزارشگری شرکت ها
- الزام های قانونی لازم الاجرا توسط شرکت شامل قانون شرکت ها (خجسته و همکاران، ۱۴۰۰).

در کنار موارد فوق الذکر بدون تجربه کافی، حسابرسان داخلی توانایی دستیابی به اهداف خود را نخواهند داشت و از این رو ضرورت دارد حسابرسان داخلی دارای تجربه کافی باشند. علاوه بر با تجربه بودن، شناخت، آگاهی و تجربه عمومی داشتن، تجربه در صنعت خاص و آگاهی نسبت به پیچیدگی ها و شرایط خاص یک صنعت را به دنبال دارد. فرد دارای تجربه، از چرخه فعالیت و عمر آن صنعت مطلع بوده و در پستی ها و بلندی های صنعتی که شرکت در آن فعال است به آن کمک می کند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶).

دخالت مدیرعامل در امور حسابرسی داخلی علی رغم این که حسابرسان داخلی کارمند آن ها برشمرده نمی شوند نیز از جمله موارد دیگر است. عدم الزام به آموزش حین خدمت، فقدان روحیه کار تیمی و یا ضعف نظارت مقام های ناظر سازمان از دیگر آسیب هایی است که حسابرسان داخلی با آن مواجه هستند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۷).

وجه تمایز حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل

وجه تمایز حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل در فرآیند گزارشگری مالی است. حسابرس مستقل از جهت اعتباردهی به بیرون سازمان و حسابرس داخلی از جهت اعتباردهی به درون سازمان باعث می شود که چنانچه اشتباهات و تحریف هایی در گزارش های مالی صورت گرفته آن ها را کشف و گزارش کند (منتی و همکاران، ۱۳۹۸).

¹ Roussy

در عین همسویی هدف حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل می توان وجه تمایز را نیز برای آن برشمرد. نخست اینکه حسابرسی مستقل یک ضرورت قانونی است و مدیریت سازمان آن را به وجود نمی آورد ولی حسابرسی داخلی ارزیابی مستقلی است که توسط مدیران سازمان به وجود می آید (عباسیان، ۱۳۹۸).

تفاوت اصلی و اساسی حسابرس مستقل و داخلی تفاوت در نوع رابطه همکاری آن ها با واحد تجاری است. حسابرسی داخلی در استخدام واحد تجاری است و پیوسته با مدیریت همکاری دارد درحالی که حسابرسی مستقل فقط به موجب قرارداد به واحد تجاری ورود می یابد. این اصل زمینه ساز تفاوت اساسی این دو رشته فعالیت یا همان استقلال حسابرس است (نیک بخت و همکاران، ۱۳۹۶).

حسابرس مستقل دارای استقلال کاملی در مقایسه با حسابرس داخلی است. مسئولیت حسابرسی مستقل بیشتر در برابر استفاده کنندگان از صورت های مالی برون سازمانی و تصمیم گیرندگان و به عبارت دیگر صاحبان سهام است، درحالی که حسابرسی داخلی در برابر دستگاه مدیریت یا واحد انتخاب کننده آن همانند کمیته حسابرسی یا هیات مدیره پاسخگو خواهد بود (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶).

بررسی و رسیدگی های حسابرسی مستقل تنها از لحاظ مالی است و اطمینان از رعایت اصول و استانداردهای حسابداری و گاهی اوقات اصالت و صحت اسناد و مدارک مالی و سیستم کنترل های داخلی وی را به ابراز عقیده حرفه ای در خصوص صورت های مالی اساسی قانع می کند. در حالی که حسابرسی داخلی خط و مشی و سیاست مدیریت را در تمام جنبه های سازمان اعم از مالی و غیرمالی بررسی و حسابرسی می کند (محسنی نیا و همکاران، ۱۳۹۸).

نحوه رسیدگی حسابرسان مستقل به عملیات شرکت های بزرگ به خصوص با توجه به زمان محدود متکی بر نمونه گیری و استفاده از تکنیک های جدید حسابرسی است و در عمل نمی توانند آن چنان که حسابرسان داخلی به آزمایش و بررسی حساب ها و مدارک و مطالعات می پردازند در جزئیات وارد شوند. البته حسابرسان داخلی از روش های رسیدگی و تکنیک های حسابرسان مستقل استفاده می کنند اما حیطه فعالیت حسابرسان داخلی بسیار بیشتر از حسابرسان مستقل خواهد بود و به همین خاطر حسابرسان داخلی باید توانایی های بیشتری نسبت به حسابرسان مستقل داشته باشند (خجسته و همکاران، ۱۴۰۰).

درعین حال باید توجه داشت که حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل هر دو بخشی از زنجیره نظارت محسوب می شوند و این دو با یکدیگر مرتبطند. فقدان یا کارا نبودن حسابرسی داخلی یک خلاء جدی است و هنگامی که حسابرسی داخلی به ویژه در واحدهای تجاری بزرگ وجود نداشته باشد حسابرسی مستقل هم به درستی انجام نمی پذیرد (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶). ازسوی دیگر باید به این نکته توجه داشت که ساز و کار حسابرس مستقل با این فرض است که حسابرسی داخلی وجود دارد و بدون وجود آن حسابرسی مستقل ناقص خواهد بود. به دلیل همین ضرورت است که در آیین نامه حاکمیت شرکتی نیز تأکیدی جدی بر حسابرس داخلی صورت پذیرفته است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۷).

حسابرسی داخلی را می توان حسابرسی یک سازمان توسط خودش یا حسابرس مستقل دانست. تفاوت اصلی حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل را می توان هدف آن ها دانست که حسابرسی داخلی معمولاً با هدف گزارشگری به مدیریت صورت می گیرد. حسابرسی داخلی کمک می کند تا مدیران به شکل سیستماتیک و روشمند همراه با کارایی و اثر بخشی به اهداف خود که همانا ارائه خدمات می باشد دست یابند (نیک بخت و همکاران، ۱۳۹۶).

اثر بخشی و کیفیت حسابرسی داخلی

جایگاه ویژه حسابرسان داخلی به عنوان بخشی از اجزای نظام راهبری یکپارچه از یک سو و نیازمندی شرکت به ارزیابی مستمر کنترل های داخلی توسط حسابرسان داخلی از سویی دیگر باعث پررنگی و اهمیت نقش حسابرسی داخلی و کیفیت آن به عنوان عضو اصلی سیستم راهبردی شرکتی شده است. درخصوص مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی دورویکرد وجود دارد. در رویکرد اول، اثر بخشی حسابرسی داخلی با توجه به تناسب حسابرسی و تعدادی از استانداردهای جهانی که از خصوصیات حسابرسی داخلی تدوین شده تعریف می شود (عباسیان، ۱۳۹۸).

در رویکرد دوم، اثر بخشی حسابرسی داخلی یک واقعیت قابل محاسبه نیست، بلکه توسط ارزیابی های ذهنی اختصاص یافته است به این مفهوم توسط مدیریت تعیین می شود. به عبارت دیگر موفقیت هر حسابرسی داخلی فقط می تواند بر اساس انتظارات ذینفعان اندازه گیری شود (منتی و همکاران، ۱۳۹۸).

کیفیت حسابرسی داخلی می تواند موجب اطمینان ذینفعان در محیط کسب و کار شود و اتکاء آنان را به اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسی داخلی میسر نماید. این اتکاء مستلزم ارزیابی ذینفعان از کیفیت حسابرسی داخلی به عنوان ارائه دهنده خدمات اطمینان بخشی و مشاوره ای نیز می باشد. بنابراین حسابرسی داخلی باید از حد مطلوبی از کیفیت برخوردار باشد. عوامل موثر بر اثر بخشی و کیفیت حسابرسی داخلی به شرح زیر می باشد:

- استقلال سازمانی که الزام حسابرسی داخلی بوده و به آن اجازه می دهد بدون تقابل با حسابرسی شونده کارش را انجام دهد. همراه با عامل بی طرفی می تواند موجب دقت و افزایش قابلیت اتکاء بر گزارش ها شود.
- منشور رسمی حسابرسی حاوی وظایف و اختیارات حسابرسی داخلی می بایست به شکل رسمی ایجاد و ابلاغ شود. این منشور حاوی روش ها و دستورالعمل ها و الزامات گزارشگری بوده و تعهدات واحد رسیدگی شونده نسبت به حسابرسان را مورد تاکید قرار می دهد.
- حسابرسان داخلی در دسترسی کامل به اطلاعات، کارمندان، دارائی ها و اسناد مورد لزوم برای انجام فعالیت های حسابرسی نباید محدودیتی داشته باشد.
- حسابرسی داخلی بایستی متناسب با مسئولیت ها و اندازه خود از منابع کافی برخوردار و به این دلیل که این عامل می تواند ظرفیت انجام مسئولیت های حسابرسی داخلی را تحت تاثیر قرار دهد نبایستی در اختیار واحد رسیدگی شونده قرار گیرد.
- رئیس حسابرسی داخلی بایستی بتواند در استخدام، نگهداری و مدیریت کارمندان حرفه ای سطح بالا به طور مستقل و موثر اقدام نماید از توانمندی های حرفه ای و احاطه به استانداردها برخوردار و ترجیحاً دارای مدرک حرفه ای نیز باشد.
- کارمندان حسابرسی داخلی بایستی بی طرف و از هرگونه تضاد منافع نیز امتناع نمایند.
- حسابرسی داخلی باید دارای کارمندان توانمند حرفه ای باشد.
- حسابرسی داخلی و مأموریت حرفه ای آن بایستی مورد تایید نمایندگان منتخب در شرکت های دولتی باشند. حسابرسی داخلی استانداردهای حرفه ای حسابرسی داخلی را به طور سیستماتیک و در جهت ارتقاء کیفیت حسابرسی باید رعایت نماید (خجسته و همکاران، ۱۴۰۰).

روش تحقیق

این پژوهش توصیفی از نوع همبستگی می باشد؛ زیرا در پژوهش حاضر به دنبال روابطی میان متغیرها هستیم و ماهیت کاربردی دارد، زیرا نتایج این پژوهش را شرکت ها می توانند استفاده نمایند. جامعه آماری تحقیق مدیران و معاونین شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بودند که اطلاعات به صورت پرسشنامه های آنلاین برای این شرکت ها ارسال و جمع آوری شد. برای تعیین نمونه افراد جامعه با توجه به فرمول کوکران برای جامعه نامحدود ۹۶ نفر به روش تصادفی در دسترس به عنوان نمونه های این پژوهش انتخاب شدند.

$$n = \frac{(Z_{\alpha}^2 \times S^2)}{d^2} = 96$$

- در این محاسبات $Z_{\frac{\alpha}{2}}$ در سطح خطای ۵٪ محاسبه شده و برابر ۱/۱۹۶ است.
 - مقدار خطای d را پژوهشگر تعیین می کند و ۱۰٪ در نظر گرفته شد.
 - اگر واریانس جامعه در دسترس نباشد مقدار σ براساس واریانس داده های نمونه اولیه تعیین می شود.
- در این پژوهش برای انجام مطالعات کتابخانه ای از مقالات و مجلات مرتبط با عنوان استفاده شده است و برای مطالعات میدانی از پرسشنامه استفاده گردیده است.

جدول ۱- مولفه های پرسشنامه

منبع سوالات	تعداد سوالات	متغیرهای پژوهش
بررسی و همکاران، ۲۰۲۲	۳-۱	مدیریت عملکرد
	۱۰-۴	سیستم تغییرات پاسخگویی
	۱۸-۱۱	حسابداری داخلی شرکت ها

از آنجا که به لحاظ هدف، این پژوهش بر آن است که با بررسی دقیق متغیرهای پژوهش به استنباط علی آن ها نائل آید. برای تحلیل داده های به دست آمده از نمونه ها، از آماره های توصیفی شامل فراوانی، درصد، میانگین و انحراف معیار استفاده گردیده است. همچنین در بخش آمار استنباطی از روش مدل یابی معادلات ساختاری^۱ استفاده شد. این تحلیل ها با استفاده از نرم افزار آماری SPSS²⁷ و Smart PLS نسخه ۴ انجام گرفت.

یافته ها

در گروه مورد بررسی مشاهده شد که جنسیت ۷۷/۱ درصد از پاسخ دهندگان مرد و ۲۲/۹ درصد زن بودند. وضعیت سنی ۲۵ درصد از پاسخ دهندگان ۳۰ الی ۴۰ سال، ۴۶/۹ درصد بین ۴۱ الی ۵۰ سال و ۲۸/۱ درصد بیش از ۵۱ سال سن داشتند. پست سازمانی ۱۴/۶ درصد از پاسخ دهندگان مدیرعامل، ۶/۳ درصد مدیر مالی، ۱۴/۶ درصد مدیر تولید، ۱۶/۷ درصد مدیریت منابع انسانی، ۳۳/۳ درصد مدیر بازرگانی، ۱۱/۵ درصد حسابرس داخلی و ۳/۱ درصد سایر پست سازمانی مشغول ارائه خدمات بودند. همچنین متغیر مدیریت عملکرد دارای کمترین امتیاز ۲، بیشترین مقدار ۵، میانگین ۳/۶۵، انحراف معیار ۰/۸۹ و واریانس ۰/۷۹ است. با توجه به این که میانگین بدست آمده بالاتر از حد متوسط می باشد، لذا متغیر مدیریت عملکرد در سطح متوسط

¹ Structural Equation Modeling (SEM)

رو به بالا قرارداد. متغیرسیستم تغییرات پاسخگویی دارای کمترین امتیاز ۲، بیشترین مقدار ۵، میانگین ۳/۴۳، انحراف معیار ۰/۹۲ و واریانس ۰/۸۵ است. با توجه به این که میانگین بدست آمده بالاتر از حد متوسط می باشد، لذا متغیر سیستم تغییرات پاسخگویی در سطح متوسط رو به بالایی قرار داشت. متغیر حسابداری داخلی شرکت ها دارای کمترین امتیاز ۲، بیشترین مقدار ۵، میانگین ۳/۸۸، انحراف معیار ۰/۹۹ و واریانس ۰/۹۸ است. با توجه به این که میانگین بدست آمده بالاتر از حد متوسط می باشد، لذا متغیر حسابداری داخلی شرکت هادر سطح متوسط رو به بالا قرار دارد. درجدول (۲) همبستگی متغیرها برروی قطر ماتریس همبستگی از مقادیر همبستگی آن متغیر با سایر متغیر ها بزرگتر می باشد که نشان دهنده مناسب بودن روایی و اگرای مدل اندازه گیری می باشد.

جدول ۲- میزان همبستگی بین متغیرها و جذر متوسط واریانس استخراج شده

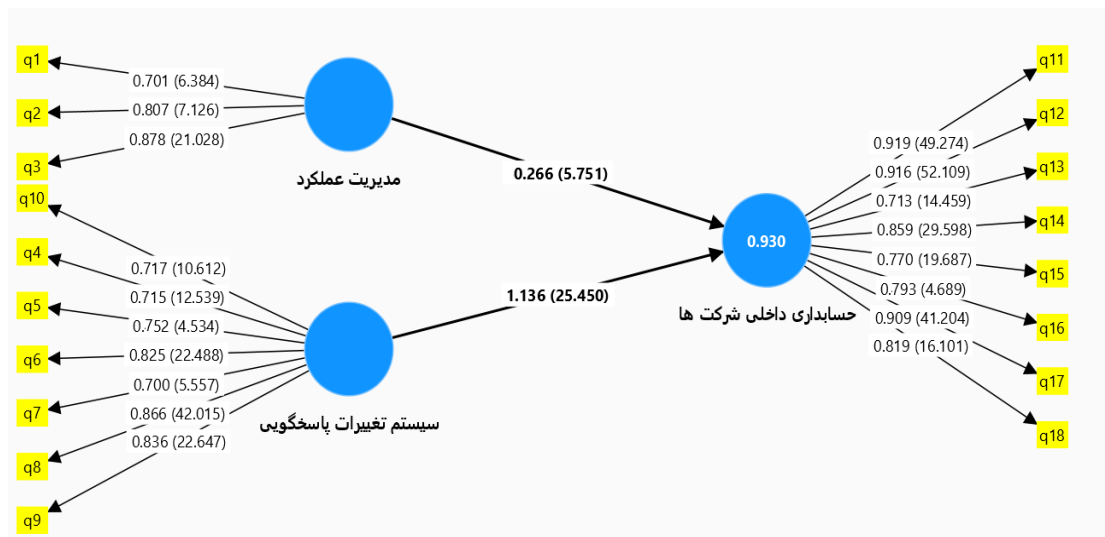
مولفه ها	مدیریت عملکرد	سیستم تغییرات پاسخگویی	حسابداری داخلی
مدیریت عملکرد	0/998		
سیستم تغییرات پاسخگویی	0/993	0/972	
حسابداری داخلی	0/988	0/964	0/891

برای بررسی فرضیه های تحقیق از مقادیر ضرایب مسیر^۱ و مقادیر معناداری^۲ استفاده شده است که در شکل (۱) مقادیر ضرایب مسیر و معناداری نشان داده شده است. چنانچه در رابطه ای مقدار آماره t بیش از ۱.۹۶ باشد در سطح اطمینان ۵ درصد و چنانچه مقادیر از ۲.۵۸ بزرگتر باشد در سطح اطمینان ۰.۰۱ معنادار می باشند (آذر و همکاران، ۱۳۹۱). همچنین با توجه به خروجی آزمون تاثیر متغیرها برهم در حالت تخمین استاندارد، عدد داخل متغیرهای درون را نشان دهنده ضریب تبیین یا R^2 می باشد که نشان می دهد چه میزان از متغیر وابسته به وسیله متغیر مستقل تبیین می گردد. در جدول (۳) شاخص های مدل ساختاری از جمله ضریب تبیین و شاخص استون گایسر (Q^2) شامل افزونگی اعتبار متقاطع^۳ و اشتراک اعتبار متقاطع^۴ ذکر شده است. همچنین از شاخص SRMR به منظور ارزیابی کل مدل، شامل مدل درونی ساختاری و مدل های بیرونی اندازه گیری استفاده شده است و مقادیر کمتر از ۰.۰۸ برای این شاخص مطلوب تلقی می گردد (هیر و همکاران، ۲۰۱۶). در این پژوهش مقدار SRMR در خروجی مدل برآورد شده ۰.۰۷۴ و مدل اشباع ۰.۰۶۳ گزارش شده است که برآزش مناسب مدل اندازه گیری و ساختاری را نشان می دهد.

جدول ۳- شاخص های مدل ساختاری

متغیر	R^2	Adjusted R^2	CC-Red	CC-Com
مدیریت عملکرد	-	-	-	۲۶۳.۰
سیستم تغییرات پاسخگویی	-	-	-	۱۸۹.۰
حسابداری داخلی	۹۳٪	۹۱٪	۱۰۸.۰	۲۸۹.۰

^۱ Path Coefficients^۲ T-Statistics^۳ Construct Crossvalidated Redundancy(CC-Red)^۴ Construct Crossvalidated Communality(CC-Com)^۵ Hair et al.



شکل ۱- بررسی مدل در حالت ضریب مسیر معناداری و آماره تی

با توجه به شکل (۱)، نتایج فرضیه ها به شرح زیر می باشد.

جدول ۴- نتایج فرضیه ها

فرضیه	ضریب مسیر مستقیم	سطح معناداری	نتیجه	اثر
مدیریت عملکرد --- < حسابداری داخلی شرکت	۰/۲۶۶	۵/۷۵۱	تایید	مثبت
سیستم تغییرات پاسخگویی --- < حسابداری داخلی شرکت	۱/۱۳۶	۲۵/۴۵۰	تایید	مثبت

بحث و نتیجه گیری

باتوجه به بررسی های صورت گرفته می توان نتیجه گرفت مدیریت عملکرد در حسابداری داخلی شرکت ها اثر مثبت و معناداری دارد؛ مدیریت عملکرد به تحلیل داده ها و اطلاعات مالی کمک می کند، که به مدیران این امکان را می دهد تا تصمیمات بهتری بر اساس اطلاعات دقیق و به روز بگیرند. مدیریت عملکرد می تواند کارایی را از طریق شناسایی نقاط قوت و ضعف در فرایندهای عملیاتی افزایش دهد. این به بهینه سازی منابع و کاهش هزینه ها کمک می کند. با داشتن یک سیستم مدیریت عملکرد مؤثر، شرکت ها می توانند اهداف روشنی را تعیین کرده و معیاری برای سنجش پیشرفت خود فراهم کنند. این امر باعث می شود که تمامی اعضای سازمان در راستای این اهداف عمل کنند. مدیریت عملکرد معمولاً شامل ارائه گزارشات و ارزیابی های دوره ای است که موجب افزایش پاسخگویی و شفافیت در فعالیت های مالی داخلی می شود. این نوع مدیریت به سازمان ها کمک می کند تا سریع تر به تغییرات بازار و شرایط اقتصادی واکنش نشان دهند و این امر می تواند به موفقیت های بلندمدت تری منجر شود. شرکت هایی که مدیریت عملکرد مؤثری دارند، در بازار رقابتی بهتر عمل می کنند، زیرا می توانند خط مشی های خود را بر اساس داده های واقعی و تجزیه و تحلیل های دقیق تنظیم کنند. این اثرات به وضوح نشان می دهند که مدیریت عملکرد نه تنها به بهبود حسابداری داخلی کمک می کند بلکه به ارتقای کل فرآیندهای سازمانی و بهبود نتیجه نهایی نیز تأثیر می گذارد.

سیستم‌های تغییرات پاسخگویی در حسابداری داخلی شرکت‌ها تأثیر مثبت و معناداری دارند؛ زیرا سیستم‌های پاسخگویی موجب می‌شوند که فعالیت‌ها و عملکردهای مالی شرکت قابل مشاهده و شفاف‌تر شوند. این امر باعث می‌شود تمامی ذینفعان، از جمله مدیران و کارکنان، بهتر از وضعیت مالی و عملکرد سازمان آگاه شوند. وجود یک سیستم پاسخگویی قوی، احتمال بروز خطاها و تقلب در گزارش‌های مالی را کاهش می‌دهد. با نظارت و کنترل‌های داخلی مناسب، شرکت‌ها می‌توانند از انحرافات جلوگیری کنند. داشتن اطلاعات دقیق و قابل اعتماد به مدیران کمک می‌کند تا تصمیمات بهتری بگیرند. سیستمی که باعث پاسخگویی می‌شود، می‌تواند داده‌های مربوط به عملکرد مالی شرکت را به‌طور منظم تأمین کند. توجه به پاسخگویی در سیستم‌های حسابداری به شناسایی و بهبود فرآیندهای ناکارآمد کمک می‌کند. این موضوع باعث می‌شود کارکنان در استفاده بهینه از منابع و زمان تلاش بیشتری را به کار ببرند. سیستم‌های پاسخگویی به وضوح وظایف و مسئولیت‌ها را مشخص می‌کنند. این شفافیت در نقش‌ها باعث می‌شود که کارکنان بیشتر در قبال عملکرد خود پاسخگو باشند. وجود یک سیستم تغییرات پاسخگویی می‌تواند به تأمین و نظارت بر اهداف مالی و عملیاتی کمک کند و اطمینان حاصل کند که سازمان به اهداف خود نزدیک‌تر می‌شود. زمانی که کارکنان ببینند که عملکرد آن‌ها به‌خوبی ارزیابی و به‌طور عادلانه پاسخگو هستند، ممکن است احساس رضایت و تعهد بیشتری به سازمان داشته باشند. سیستم‌های پاسخگویی می‌توانند به برقراری فرهنگ سازمانی که بر اساس صداقت و شفافیت بنا شده، کمک کنند و این امر نه تنها بر حسابداری بلکه بر کل جو سازمان تأثیر مثبت دارد. به‌طور کلی، سیستم‌های تغییرات پاسخگویی به بهبود حسابداری داخلی کمک می‌کنند و می‌توانند به بهینه‌سازی فرآیندها و افزایش کارایی کل سازمان منجر شوند.

بر اساس یافته‌های بدست آمده می‌توان پیشنهادات کاربردی زیر را ارائه داد:

- تعیین شاخص‌های کلیدی عملکرد مالی و عملیاتی را شناسایی کرده که تأثیر مستقیمی بر حسابداری داخلی دارند، مانند نسبت‌های نقدینگی، سودآوری و کارایی.
- نظارت منظم بر عملکرد به‌صورت دوره‌ای و با استفاده از نرم‌افزارهای مدیریتی عملکرد.
- دوره‌های آموزشی منظم برای کارکنان مالی و حسابداری برگزار کنید تا با روش‌های جدید مدیریت عملکرد و تحلیل داده‌ها آشنا شوند.
- کارکنان را تشویق کنید که در فرآیند تعیین اهداف و KPIها مشارکت داشته باشند.
- از نرم‌افزارهای پیشرفته استفاده شود که امکان جمع‌آوری و تجزیه و تحلیل داده‌های مالی را به‌صورت لحظه‌ای فراهم می‌آورند.
- برای افرادی که به‌خوبی به اهداف عملکردی دست می‌یابند، سیستم‌های پاداش‌دهی طراحی کنید تا انگیزه‌های لازم برای بهبود عملکرد فراهم شود.
- ایجاد سیستم‌هایی برای جمع‌آوری بازخورد از ذینفعان در مورد کارایی سیستم‌های پاسخگویی و حسابداری.
- ارزیابی عملکرد کارکنان و نظارت بر پیشرفت سیستم پیشرفت کار را به‌صورت سالانه انجام دهید.

منابع

۱. اعتمادی، حسین، رجبی، روح اله، و مقدم، عبدالله. (۱۳۹۶). قدرت حرفه ای حسابرسی داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶ (۲۳)، ۱۶۹-۱۸۵.
۲. خجسته، علیرضا، و وادی زاده، کاظم. (۱۴۰۰). نقش بازدارندگی تقلب کنترل های داخلی و واحد حسابرسی داخلی. (پژوهش های حسابرسی) پژوهشهای حسابرسی حرفه ای، ۲ (۵)، ۵۵-۸۵.
۳. عباسیان، یکتا. (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود. شباک، ۵ (۹) (پیاپی ۴۸)، ۱۰۷-۱۲۰.
۴. محسنی نیا، سعید، باباجانی، جعفر، و بولو، قاسم. (۱۳۹۸). الگوی کیفیت حسابرسی داخلی. پژوهش های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸ (۱۵)، ۷-۳۸.
۵. مشایخی، بیتا، و یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی. بررسیهای حسابداری و حسابرسی، ۲۵ (۱)، ۱۳۵-۱۵۸.
۶. منتی، وحید، و زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. پژوهش های تجربی حسابداری، ۹ (۳۴)، ۲۶۹-۲۴۷.
۷. نیک بخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح اله، و منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. دانش حسابرسی، ۱۷ (۶۹)، ۵-۵۷.
8. Betti, N. , & Sarens, G. (2021). Understanding the internal audit function in a digitalised business environment. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17 (2) , 197-216.
9. Bracci, E. , Mouhcine, T. , Rana, T. , & Wickramasinghe, D. (2022). Risk management and management accounting control systems in public sector organizations: a systematic literature review. *Public Money & Management*, 42 (6) , 395-402.
10. Chang, Y. T. , Chen, H. , Cheng, R. K. , & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of contemporary accounting & economics*, 15 (1) , 1-19.
11. Roussy, M. , & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting perspectives*, 17 (3) , 345-385.