

نقش کیفیت حسابرسی داخلی در مبارزه با فساد با تاکید بر مولفه‌های اقتصاد مقاومتی

جعفر میرزایی

دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران.
Email: jm23696@gmail.com

ولی خدادادی

دانشیار مدعو، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران (نویسنده مسئول)
Email: V.khodadadi@scu.ac.ir

علیرضا جر جزاده

استادیار گروه اقتصاد، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران
Arjorjor@iauhvaz.ac.ir

اله کرم صالحی

استادیار گروه حسابداری، واحد مسجد سلیمان، دانشگاه آزاد اسلامی، مسجد سلیمان، ایران
Email: A.k.salehi@iaumis.ac.ir

سعید نصیری

استادیار گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران
Email: saeed-nasiri@iauhvaz.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۸/۲۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۱/۰۵

چکیده

امروز دستیابی به رشد و توسعه اقتصادی از اهداف اصلی و مهم تمامی کشورها از جمله ایران می‌باشد. با توجه به شرایط خاص کشور ایران و وجود تحریم‌ها، دستیابی به رشد اقتصادی با محدودیت‌های خاص خود روبه‌رو است، به طوری که برای رسیدن به رفاه رشد اقتصادی مواردی همچون ساختن الگوهای متناسب با شرایط کشور و همچنین پیروی از آن برای کشور به امری مهم تبدیل شده است. فرضیه‌های پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد. با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حسابرسان شاغل و عضو انجمن حسابرسی داخلی می‌باشد. فرضیه اصلی این پژوهش به دنبال برقراری رابطه معناداری بین عوامل کیفیت حسابرسی داخلی با عناصر موثر فساد می‌باشد. با توجه به اینکه میزان (T-Value) $35/768$ می‌باشد، لذا مبنی بر تأیید فرضیه اصلی پژوهش هست. استفاده کنندگان از صورت‌های مالی به ویژه سرمایه‌گذاران و بستکاران، به طور متداول حسابرسان مستقل را مسئول کشف تقلب در صورتهای مالی می‌دانند. حسابرسان مستقل، مطابق با استانداردهای حرفه‌ای، تنها اطمینان معقول می‌دهند که صورت‌های مالی عاری از تحریف‌های با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب هستند. در عصر پس از انرون، سرمایه‌گذاران از حسابرسان مستقل انتظار دارند تا همه تحریف‌های با اهمیت، شامل اشتباه و تقلب را کشف و گزارش کنند. با این حال، حسابرسان مستقل در رعایت استانداردهای حرفه‌ای تنها اطمینان معقول می‌دهند که صورت‌های مالی عاری از تحریف‌های با اهمیت هستند.

واژه‌های کلیدی: اقتصاد مقاومتی، حسابرسی داخلی، فساد، شفافیت، پاسخگویی.

۱- مقدمه

در حال حاضر، بحران‌های اقتصادی، بسیاری از کشورهای بزرگ دنیا را در سراشیبی سقوط قرار داده است و البته در این بین اقتصاد کشور جمهوری اسلامی ایران نیز با توجه به مسایل مختلف اقتصادی، سیاسی و توطئه‌های بیگانگان از این مقوله مصون نمانده است. همین امر سبب شد تا راهبرد اقتصاد مقاومتی از سوی مسئولان نظام مطرح گردد تا به عنوان اقتصاد مقاوم، متحرک و پویا در برابر مشکلات و موانع به وجود آمده، ایستادگی لازم را از خود نشان دهد. اقتصاد مقاومتی در برگیرنده سیاست‌ها و مولفه‌هایی است که می‌توان با اجرایی کردن آن‌ها از مشکلات اقتصادی موجود در جامعه رهایی جست. اما جرایم اقتصادی به ویژه فساد می‌تواند این نوع اقتصاد را نیز دستخوش تاثیرات منفی نموده و باعث عدم رشد و فعالیت مثبت آن شوند. فساد می‌تواند همانند علف‌های هرز، ریشه‌های اقتصاد مقاومتی را ذره ذره بخشکاند و باعث شکست آن در برخی از حوزه‌ها گردد.

در واقع می‌توان گفت، فساد پدیده‌ای همزاد حکومت‌ها است. یعنی از زمانی که فعالیت‌های بشر شکل سازمان یافته و منسجمی به خود گرفت، از همان زمان فساد نیز جزء لاینفکی از تشکیلات سازمان ظهور کرده است و کنکاش پیرامون آن نشان می‌دهد که فساد با تأثیر منفی بر کارایی و اثربخشی فعالیت‌ها سبب به هدر رفتن منابع ملی و در نتیجه کاهش اثربخشی دولت در هدایت امور و سلب اعتماد مردم به بخش‌های خصوصی و دولتی می‌شود. فساد سبب افزایش بهای تمام شده محصولات و خدمات ارایه شده از جانب بنگاه‌های اقتصادی می‌گردد و رشد رقابت‌پذیری را دشوار می‌سازد. فساد مانع سرمایه‌گذاری می‌شود و مسیر رشد و توسعه اقتصادی را با موانع بسیار مواجه می‌سازد و از طریق هدایت ناصواب استعدادهای و منابع بالقوه و بالفعل انسانی به سمت فعالیت‌های نادرست برای دستیابی به درآمدهای سهل‌الوصول، زمینه رکود در تمام ابعاد را فراهم می‌سازد. (پایگاه دفتر حفظ و نشر آثار مقام معظم رهبری)

گزارش‌های صادره از طرف سازمان شفافیت بین المللی (سیمون و همکاران^۱، ۲۰۲۰) نشان می‌دهد که ایران از نظر شاخص ادارک فساد از میان ۱۸۰ کشور جهان عضو سازمان مذکور، در سال ۲۰۱۷ در رتبه ۱۳۰ و در سال ۲۰۱۸ در رتبه ۱۳۸ و در سال ۲۰۱۹ رتبه ۱۴۶ و در آخرین گزارش صادره در سال ۲۰۲۰ رتبه ۱۴۹ را به خود اختصاص داده است توجه به گزارش‌های صادره سازمان بین المللی شفافیت در خصوص میزان شیوع فساد در اقتصاد ایران، اطلاعات افشای شده

در ارتباط با فساد در روزنامه‌های کثیرالانتشار، برگزاری دادگاه مفاصد اقتصادی اخیر و... بیانگر رشد فزاینده فساد در زمینه‌های مختلف سیاسی، اقتصادی و فرهنگی می‌باشد. از این رو مبارزه با فساد پدیده‌ای است که بایستی به صورت عام توسط اقشار مختلف جامعه و به صورت خاص توسط سیاست‌گذاران و متولیان امور مورد توجه قرار گیرد تا امنیت و ثبات اقتصادی را برای کشورمان به ارمغان بیاورد. از این رو دستیابی به این هدف، علاوه بر مشارکت همگانی اقشار مختلف جامعه نیازمند طراحی تمهیدات ویژه و اجرایی نمودن به صورت مستمر و ارزیابی مستقل نتایج حاصل به طور مداوم است. یکی از ابزارهای مبارزه با فساد و جلوگیری از رشد آن، گزارشات حسابرسان داخلی است که می‌تواند با افشای به موقع موارد ابهام انگیز و شبهه‌ناک، زمینه‌های فساد را آشکار و از بروز آن جلوگیری کند. بنابراین هدف این پژوهش، تعیین نقش کیفیت حسابرسی داخلی در مبارزه با فساد با تأکید بر مولفه‌های اقتصاد مقاومتی می‌باشد. با عنایت به تاریخ تشکیل انجمن حسابرسان داخلی ایران در سال ۱۳۹۱ و عدم بررسی حسابرسی داخلی در موضوعات مختلف و مهم، جای امیدواری وجود دارد که با انجام تحقیق حاضر، جایگاه و نقش حسابرس داخلی در استقرار و اجرای اقتصاد مقاومتی تبیین و تشریح گردیده و نتایج حاصله از پژوهش بستر افزایش آگاهی و دانش در ارتباط حسابرسی داخلی را ارتقاء دهد (کالدروز و همکاران، ۲۰۲۰).

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

۱-۲- اقتصاد مقاومتی

بریگالیو^۲ (۲۰۰۶) از اصطلاحی تحت عنوان فنریت اقتصادی برای توان سیاستی که یک اقتصاد برای بهبود و با تطبیق خود با شوک‌های برون زای مخرب استفاده کرده است که این اصطلاح نزدیک ترین مفهوم به اقتصاد مقاومتی در ادبیات ایران است. فنریت اقتصادی دارای دو مفهوم است، اول توانایی اقتصاد برای بهبود سریع اقتصادی که تحت تأثیر شوک‌های خارجی اقتصادی مخرب قرار دارد و دوم توانایی مقابله در برابر آثاری که شوک‌های مخرب می‌توانند داشته باشند (سیف، ۱۳۹۱). در شرایطی که در سال‌های اخیر تحریم‌های ظالمانه بر علیه این کشور از سوی کشور ایالات متحده وضع شده است، اقتصاد مقاومتی به عنوان راهکاری مناسب جهت تبدیل تحریم‌ها به فرصت‌ها توسط مقام معظم رهبری مطرح شده است (پایگاه دفتر حفظ و نشر آثار مقام معظم رهبری). از دیدگاه مقام معظم رهبری، اقتصاد مقاومتی معنایش این است که ما یک اقتصادی داشته باشیم که

^۲ -Berigiagieliou

^۱ -Simoun and et al

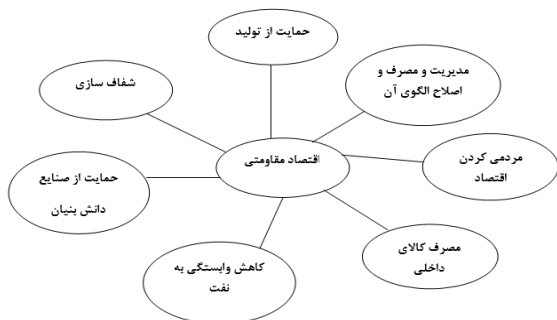
اعمال مدیریت‌های عقلایی و مدبرانه پیش شرط و الزام چنین موضوعی است (تراب زاده جهرمی، ۱۳۹۲) به همین منظور، وی در دهه اخیر با نام گذاری در ابتدای هر سال، سیاست راهبردی اقتصاد مقاومتی را برای مسئولین کشور ترسیم نموده است که در شکل (۱) نشان داده شده است.

هم روند رو به رشد اقتصادی در کشور محفوظ بماند، هم آسیب پذیری اش کاهش پیدا کند. از این رو اقتصاد مقاومتی یعنی تشخیص حوزه‌های فشار یا در شرایط کنونی تحریم و متعاقباً تلاش برای کنترل و بی اثر کردن و در شرایط آرمانی تبدیل چنین فشارهایی به فرصت، که قطعاً باور و مشارکت همگانی و

نام گذاری سال‌های ۱۳۹۱ لغایت ۱۴۰۰									
۱۴۰۰	۱۳۹۹	۱۳۹۸	۱۳۹۷	۱۳۹۶	۱۳۹۵	۱۳۹۴	۱۳۹۳	۱۳۹۲	۱۳۹۱
تولید، پشتیبانی‌ها، منابع زدایی‌ها	جهش تولید	رونق تولید	حمایت از کالای ایرانی	اقتصاد مقاومتی، تولید و اشتغال	اقتصاد مقاومتی، اقدام و عمل	دولت و ملت، همدلی و هم‌زبانی	اقتصاد و فرهنگ با عزم ملی و مدیریت جهادی	حماسه سیاسی و حماسه اقتصادی	تولید ملی و حمایت از کار و سرمایه ایرانی

شکل (۱): منظومه نام گذاری سال‌های ۱۳۹۱ تا ۱۴۰۰ توسط مقام معظم رهبری بر اساس مفهوم اقتصاد مقاومتی (خالقیان و همکاران، ۱۳۹۶)

ضروری است، بلکه باید از سیاست‌های فسادانگیز و رانت جویانه مثل اتخاذ سیاست‌های دو نرخ و سهمیه ای در ارز، بهره بانکی، قیمت کالا و خدمات و سایر موارد دیگر اکیداً پرهیز کرد. سیاست‌هایی که هم موجب فساد می‌شود و هم اتلاف منابع را در پی دارد. (پایگاه دفتر حفظ و نشر آثار مقام معظم رهبری).



شکل (۲): ابعاد اقتصاد مقاومتی

۲-۲- اهداف و ابعاد اقتصاد مقاومتی

۱- ایجاد زمینه به منظور اعتلای معنوی انسان‌ها؛ ۲- عدالت اقتصادی؛ ۳- استقلال اقتصادی؛ ۴- رفاه عمومی؛ ۵- رشد اقتصادی؛ ۶- مهار سوداگری و فساد، گام اول تحقق اقتصاد پایدار؛ ۷- مردمی‌سازی اقتصاد، ارتقاء مقاومت اقتصادی در برابر تحریم‌ها؛ ۸- خلاصی از وابستگی به درآمد نفت، مصداق خوداتکایی؛ ۹- اولویت بندی شرکای تجاری ایران؛ ۱۰- فرهنگ سازی اولویت تولید بر واردات و خرید کالای داخلی (شعبانی و نخلی، ۱۳۹۳).

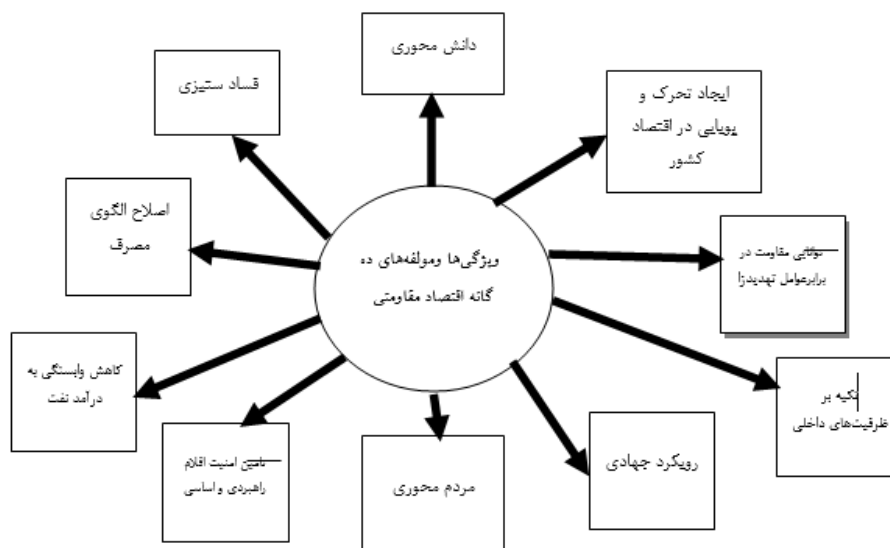
با توجه به اینکه در بند ۱۹ سیاست‌های اقتصاد مقاومتی به موضوع شفاف سازی اقتصاد و سالم سازی آن و جلوگیری از اقدامات، فعالیت‌ها و زمینه‌های فسادزا در حوزه‌های پولی، تجاری، ارزی و غیره اشاره شده، مبارزه با فساد در هر سیاست اقتصادی از اولویت برخوردار است، ولی این موضوع در اقتصاد مقاومتی، اهمیت افزون تری دارد، زیرا در اقتصاد مقاومتی ممکن است زمینه‌ها و شرایط برای فساد بیشتر فراهم شود و اگر مبارزه با فساد جدی نباشد، شاهد افزایش تصاعدی فساد خواهیم بود. از این رو نه تنها مبارزه‌ی حقوقی و سیاسی و تبلیغاتی علیه فساد

۲-۳- تفاوت بین اقتصاد مقاومتی و اقتصاد ریاضتی

اقتصاد مقاومتی، اقتصادی است که برای یک ملت، حتی در شرایط فشار و تحریم، زمینه رشد و شکوفایی را فراهم می‌کند، در حالی که ریاضت اقتصادی یک طرح یک طرفه است و از ناحیه دولت‌ها به مردم تحمیل می‌شود. این دو نوع اقتصاد دارای اهداف متفاوتی هستند، هدف اصلی در اقتصاد مقاومتی آن است که بر فشارها و ضربه‌های اقتصادی که از سوی نیروهای متخاصم اعمال می‌شود و سد راه پیشرفت جامعه است، غلبه کند، اما هدف اصلی ریاضت اقتصادی کاهش هزینه‌ها و رفع کسری بودجه‌ی دولت است از این رو، دولت‌ها با کاهش یا حذف برخی خدمات و مزایای عمومی، اقتصاد ریاضتی را اعمال می‌کنند. که گاهی اوقات به افزایش میزان مالیات و افزایش دریافت وام‌ها و کمک‌های مالی

خارجی نیز می‌انجامد، بنابراین اقتصاد مقاومتی و اقتصاد ریاضتی دو اصطلاح کاملاً متفاوت بوده و ارتباطی به یکدیگر ندارند (طوطیان و بایزدی، ۱۳۹۶). سیاستگذاران و مسئولان نظام، جهت مقابله با تحریم‌های ظالمانه مؤلفه‌های ده گانه اقتصاد مقاومتی را به شرح زیر ابلاغ فرمودند (پایگاه دفتر حفظ و نشر آثار مقام معظم رهبری).

لازم به ذکر است با توجه به تعدد مولفه‌های اقتصاد مقاومتی از یک طرف و محدودیت حاکم بر فرایند اجرای تحقیق، تمرکز پژوهش حاضر بر بررسی نقش حسابرسی داخلی در مبارزه با فساد (بعنوان یکی از مولفه‌های مهم اقتصاد مقاومتی) بسنده شده است.



شکل (۳): ویژگی‌های و مولفه‌های ده گانه اقتصاد مقاومتی

۲-۴- فساد

در جوامع گوناگون، نگرشها و برداشت‌های گوناگونی از فساد به عمل آمده است ریشه کلمه فساد از فعل کلمه لاتین Rum per به معنای شکستن است. بنابراین فساد وقتی اتفاق می‌افتد که چیزی شکسته یا نقض شود. فساد بر همه چیز اثر منفی می‌گذارد؛ در نتیجه فساد است که توسعه اقتصادی را مختل می‌کند، سرمایه‌گذاران با حساسیت و تردید بالا عمل می‌نمایند و کارآفرینان با هزینه بیشتر و مخاطره بالاتری در کسب و کار رو به رو می‌شوند، رتبه بندی اعتباری کشور تنزل می‌نماید، اعتبار اشخاص حرفه‌ای، تجاری و دولتی به میزان

زیادی از دست می‌رود، چنین وضعی موجب کاهش سرمایه‌گذاری و عدم مشارکت نهادهای اقتصادی داخلی و خارجی در فعالیت‌های اقتصادی می‌گردد و این امر سبب می‌گردد آثار منفی شدیدی بر توسعه اقتصادی و در نتیجه آن، افزایش ناملایمات اجتماعی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه بگذارد (رهایبو و رهایبو^۱، ۲۰۲۰).

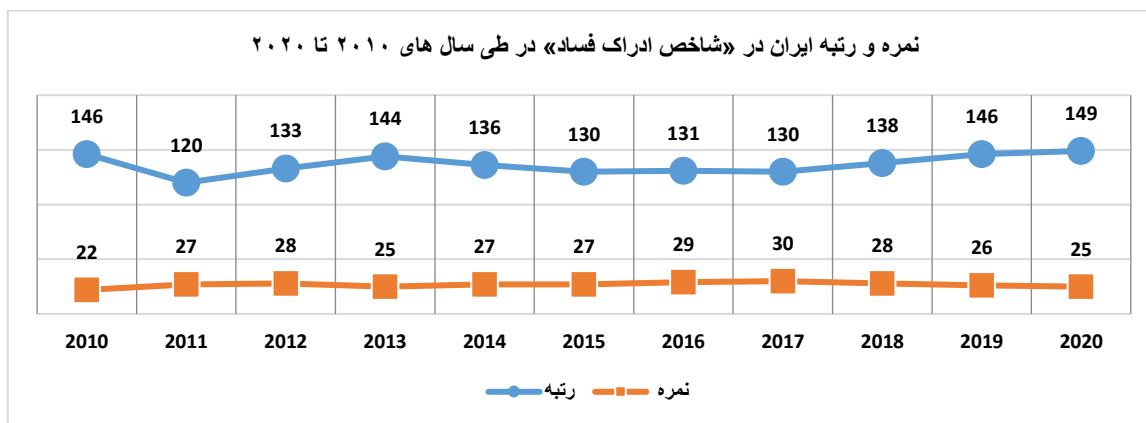
¹ -Rahayu and Rahayu

۵-۲- جایگاه ایران در ارتباط با فساد طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۰

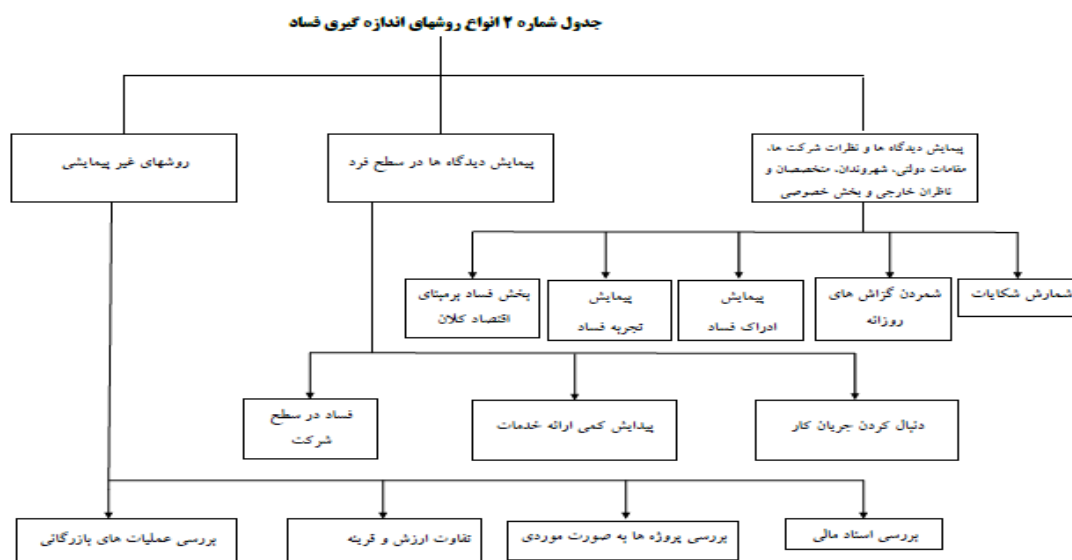
به استناد گزارش‌های صادره سازمان شفافیت بین المللی^۱ از سال ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۰، شاخص‌های ادراک فساد که مشخص کننده میزان فساد اداری و اقتصادی در کشورها را نشان می‌دهد، به شرح جدول زیر بیانگر گسترش فساد به ویژه طی سال‌های ۲۰۱۷ تا ۲۰۲۰ در کشور جمهوری اسلامی ایران است.

از این رو توجه به این مساله و لزوم مبارزه با آن بایستی سرلوحه سیاست‌ها، برنامه ریزی‌ها و اقدامات صورت گرفته از سوی مسئولان امر و کارگزاران بخش‌های دولتی و خصوصی باشد (سیمون و همکاران^۲، ۲۰۲۰) بنابراین انواع روشهای اندازه گیری فساد در قالب جدول شماره

براساس اطلاعات موجود ۱۸۰ کشور در جهان اعضای سازمان شفافیت بین المللی - که مقر آن در شهر مونیخ آلمان است- می‌باشند، سازمان مذکور هر ساله گزارشی از شاخص ادراک فساد در ارتباط با کشورهای عضو ارائه می‌دهد. در گزارش‌های صادره هر چقدر نمره یک کشور به صفر نزدیکتر باشد، اقتصاد آن کشور فاسدتر است و هر چقدر این نمره به صد نزدیکتر باشد، اقتصاد آن کشور از فساد به دور است. نمره تعلق گرفته به ایران در خصوص شاخص فساد در سال ۲۰۲۰ نسبت به سال گذشته (۲۰۱۹)، با یک نمره کاهش از ۲۶ به ۲۵ تنزل یافته است



شکل (۴): شاخص ادراک فساد در ایران طی سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۲۰



² -Simoun and et al

¹.Transparency International

۶-۲- پیشینه حسابرسی داخلی

پیچیدگی سازمانی و گسترش معاملات تجاری در اغلب کشورها موجب شده است که مدیران بنگاه‌های انتفاعی و غیرانتفاعی 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. حسابرسی داخلی، به عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی شناخته می‌شود که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است، تحول در محیط اقتصادی ایران به ویژه در سال‌های اخیر باعث شده که راهبری شرکتی به عنوان مکانیزمی نظارتی بیشتر مورد توجه قرار گیرد که یکی از ارکان آن کمیته حسابرسی و زیر مجموعه آن واحد حسابرسی داخلی است که نقش تعیین کننده در کفایت اثر بخشی و کارایی سیستم‌های کنترل داخلی دارد (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۴).

بنابراین یکی از این نهادهای نظارتی که نقش عمده‌ای را در حمایت از حصول اطمینان از کفایت کارایی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی و همچنین کارایی، اثربخشی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های بنگاه‌های اقتصادی و در نهایت کیفیت گزارشگری مالی در سرتاسر دنیا چه در بخش عمومی و چه بخش خصوصی/دولتی ایفا می‌کند، حسابرسان داخلی هستند (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی‌های ویژه را در دامنه کار حسابرسی داخلی می‌باشد (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۰).

ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (استانداردهای حسابرسی، بخش ۶۱۰، بند ۵). حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و مشاوره‌ای با اهداف مشخص است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملکرد، طراحی شده است. حسابرسی داخلی به شرکت کمک می‌کند تا با رویکردی ساختارمند به اهداف خود برسد که در نتیجه اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌ها و فعالیت‌های حاکمیتی را ارزیابی می‌کند و بهبود می‌بخشد (2016، IIA). حسابرسان داخلی باید برای جلوگیری و کشف بی نظمی‌های کنترل داخلی، درک دقیقی از عملیات، فرآیندها و رویه‌های شرکت داشته باشند و به منظور تعیین اینکه آیا فرآیندها

و روشها همانطوری کار می‌کنند که مدنظر بوده است، باید قادر به طراحی و اجرای آزمون‌ها باشند. ارائه اطلاعات مربوط به کفایت اثر بخشی و کارایی نظام کنترل‌های داخلی و کیفیت عملکرد واحد تجاری به رئیس هیئت مدیره و مدیران اجرائی واحد تجاری، از مسئولیت‌های حسابرسان داخلی است. حسابرسی داخلی نقشی اساسی در حوزه مدیریت ریسک ایفا می‌کند. مدیریت سازمان مسئول تعیین ریسک‌های درونی و بیرونی است، بنابراین حسابرسان داخلی در تعیین ریسک‌های بالقوه، ارزیابی ریسک‌ها و تعیین نقاط ریسک پذیر سازمان به مدیریت کمک می‌کنند. همچنین در زمینه اثر معیارهای واکنش به ریسک‌ها، کنترل‌های کلیدی و اینکه آیا ریسک‌های سازمان به حدی قابل قبول کاهش یافته اند یا خیر، اظهارنظری بی طرفانه و مستقل ارائه می‌کنند (کمالی زارع و ارباب سلیمانی، ۱۳۹۰).

ساویر و وینتن^۷ (۱۹۹۶) به چهار منفعتی اشاره نمودند که از جانب حسابرسان داخلی عاید مدیران می‌شود:

(۱) آنان مبانی لازم برای اجرای عملیات و قضاوت را در دسترس مدیران قرار می‌دهند.

(۲) از طریق گزارش نقاط ضعف کنترل داخلی و پیشنهاد برای بهبود آن، به مدیران کمک می‌کنند.

(۳) در مورد راه حل مشکلات واحد تجاری به مدیران و هیئت مدیره‌ها، مشاوره می‌دهند.

(۴) برای تمام سطوح مدیریت اطلاعات بموقع، قابل اعتماد و مفید تهیه می‌کنند.

در استاندارد ۳۰۰ انجمن حسابرسان داخلی^{۱۱}، طبقه بندی حوزه کاری حسابرسی داخلی این چنین بیان شده است:

(۱) اعتبار و درستی اطلاعات (استاندارد ۳۱۰).

(۲) پذیرش و رعایت خط مشی‌ها، طرح‌ها، رویه‌ها، قوانین و مقررات (استاندارد ۳۲۰).

(۳) حفاظت از دارایی‌ها (استاندارد ۳۳۰).

(۴) استفاده اقتصادی و کارآمد از ثروت (استاندارد ۳۴۰).

(۵) اجرای اهداف با استفاده از بودجه‌های مقرر برای عملیات و برنامه‌ها (استاندارد ۳۵۰).

حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک بر ارزیابی فرآیند تجاری و پردازش استراتژیک و ارزیابی اهداف، ریسک‌ها و کنترل‌هایی که باید برای موفقیت یک سازمان، یکی شوند و به هم بپیوندند، متمرکز است. حسابرسی داخلی با شناسایی، ارزیابی و نظارت بر ریسک شرکت، به کسب اطمینان از کفایت منابع و اینکه آنها بر اولویت‌ها متمرکز هستند، کمک می‌کند. به طور کلی، حسابرسی مبتنی بر ریسک، نواحی پرخطر را ارزیابی می‌نماید (گریفیدس^۱، ۲۰۰۶).

¹ -Grifidis

۱-۶-۲- تعیین سنج‌های موثر بر کیفیت حسابرسی

داخلی

در تحقیق حاضر معیارهایی جهت سنجش و ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی در قالب پنج گروه به ترتیب:

- ۱) ویژگی فردی حسابرسان
- ۲) ویژگی گروه حسابرسی
- ۳) ویژگی فرآیندی
- ۴) ویژگی سازمانی
- ۵) عوامل کلان حرفه

شناسایی و ملاک سنجش قرار گرفته است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

۲-۶-۲- مسئولیت حسابرسان داخلی در مقابل تقلب و

فساد

مسئولیت حسابرسان در موارد تقلب و فساد مالی یکی از بحث برانگیزترین مسائل در حسابرسی می‌باشد. در کل می‌توان گفت حسابرسی به دلیل محدودیت‌های ذاتی خود و نبود امکان بررسی تمامی اسناد نمی‌تواند فساد مالی و تقلب را به طور قاطعانه شناسایی کند، اما می‌تواند قدمی در جهت شناسایی موارد مشکوک و فساد برانگیز برداشته و در جهت کنترل و کاهش فساد تلاش نماید. حسابرسان می‌بایست در بررسی‌های خود پرس و جوهای کاملی از مدیران به عمل آورد نتایج حاصل از روش‌های تحلیلی را در نظر گرفته عوامل ریسک را شناسایی کند همچنین توانایی مدیریت در برخورد با کنترل‌های داخلی را مدنظر قرار دهد و در صورت کشف هر نوع تقلبی موارد را به بخش‌های کلیدی (تصمیم‌گیرندگان و مسئولان ذیصلاح) گزارش نماید. بنابراین استقرار سیستم‌های کنترل داخلی و بهره‌گیری از خدمات با کیفیت حسابرسی نقش اساسی را در مبارزه با فساد در جهان ایفا می‌کند.

۲-۷- پیشینه تحقیق

در بررسی تحقیقات گذشته، مشاهده گردید به صورت خاص در ارتباط با نقش کیفیت حسابرسی داخلی در مبارزه با فساد با تاکید بر مولفه‌های اقتصاد مقاومتی مطالعه‌ای صورت نگرفته است و بیشتر مطالعات به تأثیر متغیرهای دیگری مانند حسابرسی مستقل، جریان آزاد اطلاعات، سیستم کنترل داخلی، فرهنگ سازمانی، دموکراسی و دولت الکترونیک ... بر فساد مورد

بررسی قرار گرفته است. در ادامه به مهم‌ترین مطالعات مشابه انجام یافته داخلی و خارجی پرداخته می‌شود.

۲-۷-۱- پیشینه پژوهش‌های خارجی

ابوت و همکاران^۱ (۲۰۲۱) در تحقیقی به بررسی ارتباط بین حاکمیت شرکتی و حسابرسی خارجی پرداخته اند این مطالعه به عنوان آزمایش شبه طبیعی برای کشف راه‌های مبارزه با فساد در کشور چین پرداخته است که با استفاده از رویکرد تفاوت - تفاوت دریافتند حاکمیت شرکتی در شرکت‌های دولتی بیشتر از شرکت‌های غیر دولتی توسعه یافته است. در صورتی که موسسات حسابرسی، حسابرسان کم تجربه را به شرکت‌های دولتی اختصاص داده اند و حقوق الزامه حسابرسی کمتری از آنها دریافت نموده اند. این تغییرات در شرکت‌های دولتی موفقیت بیشتری در استقرار حاکمیت شرکتی داشته اند. بنابراین اجرای حاکمیت شرکتی باعث بهبود کیفیت حسابرسی خارجی در مبارزه با فساد می‌گردد.

کالبرز و همکاران^۲ (۲۰۲۰) نشان دادند که شرکای حسابرسی و مدیران چنین برداشتی دارند که اختلاف زیاد بین رشد درآمد و معیارهای غیر مالی مربوطه در مقایسه با چند پرچم قرمز تقلب مثل اقلام تعهدی زیاد یا تغییرات زیاد مدیران مالی در سال جاری، به مراتب گویای ریسک بالاتر تقلب هستند. بنابراین اختلاف زیاد بین رشد درآمد و رشد معیارهای غیر مالی، یک معیار مهم برای ریسک بالای تقلب است که به طور آزمایشی درستی آن مورد سنجش قرار گرفته است.

کپنهاگ^۳ (۲۰۱۹) در تحقیقی به نقش انواع حسابرسی در مبارزه با فساد پرداخته است در پژوهش مزبور بیان گردیده در تحقیقات قبلی به تأثیر توانایی‌های حسابرسان در جلوگیری از فساد اشاره شده است در حالی که در این مقاله به پتانسیل‌های حسابرسی در کشف فساد پرداخته شده است. حسابرسان عبارت فساد را از کلاهبرداری تفکیک نموده و فساد را مترادف عدم انطباق با قوانین و مقررات بیان نموده است در نهایت نتیجه تحقیق نشان می‌دهد حسابرسان در مبارزه با فساد به موفقیت دست یافته اند بنابراین الزام است استانداردهای حسابرسی درباره موضوع فساد تبیین و تصویب گردد.

کیونگ و همکاران^۴ (۲۰۱۸) مطالعه‌ای در ارتباط با حاکمیت شرکتی و فساد (رشوه خواری) به استناد اطلاعات ۸۸۸۵ شرکت در چهار اقتصاد نوظهور؛ برزیل، روسیه، هند و چین انجام داده اند برای برآورد فساد در یک شرکت، از رگرسیون

^۳ -Kopenhak

^۴ -Ciong and et al

^۱ -About and et al

^۲ -Claberz and et al

با تقلب می باشند، همچنین فرآیند های دنبال شده توسط حسابرسان خارجی در شناسایی تقلب تا حدودی سخت گیرانه تر نسبت به حسابرسان داخلی می باشد.

لیزیک و همکاران^۵ (۲۰۱۴) به بررسی تاثیر حسابرسان بر تقلب پرداخته اند، آنها دریافته اند که شرکت های حسابداری شده توسط موسسات حسابداری بزرگ تمایل کمتری به انجام تقلب در صورت های مالی خود دارند در حالی که این تاثیر برای تقلب های وابسته به درآمد شدیدتر است.

۲-۷-۲- پیشینه پژوهش های داخلی

شکر خواه و همکاران (۱۴۰۰) در پژوهشی به بررسی نقش حسابرسان مستقل و کمیته حسابداری در کاهش ریسک تقلب با تاکید بر کاهش ناهمخوانی بین معیارهای مالی و غیر مالی پرداختند. بر این اساس، این پژوهش به بررسی اثرات حسابرس مستقل و رئیس کمیته حسابداری بر احتمال بروز تقلب در صورتهای مالی می پردازد. در این راستا، اقدام به تدوین فرضیات جهت آزمون ارتباط بین تلاش حسابرس، دوره تصدی حسابرس، دوره تصدی رئیس کمیته حسابداری، تخصص حسابرس و تخصص رئیس کمیته حسابداری با احتمال کاهش ریسک تقلب شده است. قلمرو این پژوهش، شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال های ۱۳۹۳-۱۳۹۷ می باشد. آزمون فرضیات با استفاده از رگرسیون لجستیک انجام پذیرفت. یافته ها حاکی از رابطه منفی معنادار بین تلاش حسابرس، دوره تصدی حسابرس و رئیس کمیته حسابداری و تخصص حسابرس و رئیس کمیته حسابداری با ریسک تقلب می باشد. همچنین، رابطه معناداری بین تخصص رئیس کمیته حسابداری و احتمال ریسک تقلب یافت نشد. نتایج پژوهش نشان می دهد که فرآیند حسابداری می تواند ریسک تقلب را کاهش دهد اما هر نوع تخصصی در کمیته حسابداری نمی تواند مفید باشد.

داداشی و عتیقی (۱۳۹۹) در پژوهشی به بررسی امنیت شغلی یا افق تصمیم گیری؛ تصدی مدیران و گزارشگری مالی متقلبان به تکیه بر الزام قانونی به کارگیری حسابداری داخلی پرداختند. نتایج حاصل از تحلیل داده ها با رگرسیون لجستیک نشان داد که همسو با رویکرد امنیت شغلی، دوره تصدی اثر منفی بر وقوع تقلب داشته و در شرکت های دارای واحد حسابداری داخلی مبتنی بر رویکرد افق تصمیم گیری، این امر مثبت است. یافته های حاکی از آن است که در دوره اجباری بکارگیری حسابداری داخلی، دوره تصدی اثر منفی بر وقوع تقلب

لجستیک استفاده شده است متغیر وابسته رگرسیون، یک متغیر ساختگی همانند رشوه دادن است. در حالی که متغیر آزمون معیار، حاکمیت شرکتی متشکل از یک ساختار مالکیت اعم از سهامداران عمده و مالکیت خارجی می باشند. نتایج تحقیق نشان می دهد که رشوه خواری با سهامداران عمده و حسابداری خارجی صورتهای مالی ارتباط منفی دارد.

کوفی فلدر^۱ (۲۰۱۷) با استفاده از مدل سازی معادلات ساختاری از طریق نظرسنجی از مدیران سازمان های منتخب بخش دولتی، رابطه بین فساد و عملکرد حسابداری داخلی در کشور غنا را بررسی نموده است. پس از گذشت یک دهه از انتشار استاندارد ۶۵۸ تحت عنوان ابزاری برای مبارزه با فساد توسط انجمن حسابرسان داخلی، شواهد کمی برای اثبات تاثیر حسابداری داخلی در مبارزه با فساد وجود دارد اگر چه شواهد بیان کننده نقش حیاتی انضباط مالی و مسئولیت پذیری و شفافیت در بخش دولتی در کاهش فساد می باشد. در نتیجه پایبندی به رعایت قوانین و مقررات و استقلال عملکرد حسابداری داخلی ارتباط مثبت و معناداری با مبارزه با فساد دارد.

اسپیرو هارت^۲ (۲۰۱۷) پژوهشی پیرامون اهمیت حسابداری در مهار فساد انجام داده اند نتایج پژوهش نشان می دهد یک ارتباط قوی بین تقلب و فساد وجود دارد که توسط سیستم های الکترونیکی و سیستم عامل های مدرن وجود دارد. مطابق استاندارد های بین المللی حسابداری و حسابداری، موسسات حسابداری می تواند نقش مهمی در مهار فساد ایفا نمایند. از این رو کیفیت حسابداری خارجی و عملکرد حسابداری می تواند از خطا و تقلب در حسابداری جلوگیری کرده و فساد را نیز کاهش دهد.

تاپرا^۳ (۲۰۱۷) طی پژوهشی با عنوان مسئولیت حسابرسان برای کشف خطاها و تقلب در صورتهای مالی، اقدام به بررسی عوامل ایجاد ریسک مرتبط با وقوع تقلب در فعالیت های حسابداری نمود. این عوامل در ۵ طبقه اصلی شامل بدهی ها، مشتریان، صاحبان سهام، حساب های سود و زیان و موجودی کالا مورد تحلیل قرار گرفته اند. محقق در این پژوهش به وظایف گوناگون حسابرسان در پیشگیری کشف تقلب در قالب این ۵ طبقه اشاره نموده است.

هالیونی^۴ (۲۰۱۵) به شناسایی فرآیندهایی که حسابرسان داخلی و خارجی جهت شناسایی تقلب در طول حسابداری دنبال می نماید، پرداخته است. نتایج نشان می دهد که حسابرسان داخلی بیشتر نگران موضوعاتی در مورد گزارشگری وقایع مرتبط

^۴ -Haliouni

^۵ -Lizik and et al

^۱ -Kofi Folder

^۲ -Spirouhart

^۳ -Tapera

داشته که این امر دلیلی بر بهبود کارایی واحد های حسابرسی داخلی بعد از الزام قانونی سال ۱۳۹۱ است .

شیروانی و فتحی (۱۳۹۸) در پژوهشی به بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر پیشگیری از تخلفات مالی (مطالعه موردی : اداره امور مالیاتی استان چهارمحال و بختیاری) پرداختند. فساد و تخلفات مالی پدیده‌های نیست که بتوان تنها از طریق حسابرسی و شفاف سازی به مقابله با آن برخاست، اما اجرای مجموعه ای از روش ها و راهکارهای اجتماعی، اقتصادی و حسابرسی می تواند بستر مناسبات فساد و تخلفات مالی را خشک سازد یا محدوده عملیات آنرا به حداقل رساند. نتایج حاکی از این است که بین ابعاد کیفیت حسابرسی داخلی (ارزیابی، قابلیت اعتماد، صحت و اطلاعات درست، انگیزه عرضه اطلاعات، فرآیند حسابرسی، کمیته حسابرسی) در پیشگیری از تخلفات مالی رابطه مثبت و معنی داری وجود دارد.

داداشی و همکاران (۱۳۹۷) به بررسی تاثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورتهای مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۴ پرداخته اند. در این پژوهش احتمال وقوع تقلب، بر اساس مقادیر ۷ نسبت مالی وبا استفاده از مدل برنامه ریزی ژنتیک مورد سنجش قرار گرفته است. یافته‌های پژوهش یاد شده بیانگر آن بود که تجربه و دوره تصدی مدیر حسابرسی داخلی به ترتیب دارای اثرات منفی و مثبتی بر احتمال وقوع تقلب در صورتهای مالی مورد بررسی هستند.

ابراهیمی و مخمل باف (۱۳۹۵) تحقیقی تحت عنوان نقش سیستم کنترل داخلی در ارتقاء سلامت اداری و مالی انجام داده اند، تحقیق مذکور تلاش نموده است با روش اسناد کاوی و به صورت نظری، نقش سیستم کنترل داخلی به عنوان اولین خط دفاعی در حفاظت از دارایی‌ها، پیشگیری، کشف خطاها و تقلب‌ها در حرفه حسابداری و حسابرسی را در ارتقاء سلامت اداری و مالی تبیین کند.

۳- فرضیه‌های پژوهش

فرضیه اصلی: بین کیفیت حسابرسی داخلی در تحقق مولفه‌های اقتصاد مقاومتی (مبارزه با فساد) رابطه معناداری وجود دارد.

۳-۱- فرضیه‌های فرعی تحقیق

فرضیه اول: بین کیفیت حسابرسی داخلی و انحصار رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه دوم: بین کیفیت حسابرسی داخلی و پاسخگویی رابطه معناداری وجود دارد.

فرضیه سوم: بین کیفیت حسابرسی داخلی و شفافیت رابطه معناداری وجود دارد.

۴- روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نوع تحقیقات رفتاری است. تحقیقات رفتاری در حسابرسی شامل بررسی نظریه ها و روش های علوم رفتاری است که به بررسی رابطه بین اطلاعات حسابداری و رفتار حسابرسان می پردازد. از دیدگاه هدف کاربردی و از نظر ماهیت و روش توصیفی - پیمایشی از نوع همبستگی و هم چنین از لحاظ روش نیز میدانی و از لحاظ جمع آوری چارچوب نظری و پیشینه پژوهش از نوع قیاسی و کتابخانه ای محسوب می شود. جمع آوری داده ها و نتیجه نهایی، برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه از راه استقرایی و از طریق ابزار مورد استفاده برای سنجش متغیرهای تحقیق یعنی پرسشنامه انجام شده است. سوالات پرسشنامه را براساس پژوهش مشایخی و همکاران (۱۳۹۶) انجام شده و سپس بعد از جمع آوری داده های آماری (جواب های پرسشنامه)، برای جمع آوری داده ها از ابزار اندازه گیری پرسشنامه استفاده شده است. بعد از جمع آوری داده های آماری (از جواب پرسشنامه)، برای جمع بندی و محاسبات از نرم افزار Excel و فرضیه پژوهش از روش مدل سازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم افزار Smart PLS تجزیه و تحلیل شد. با توجه به هدف تحقیق جامعه آماری، حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران و اعضای انجمن حسابرسان داخلی ایران در نظر گرفته شده است. این پژوهش در بازه زمانی سه ساله از آبان ماه ۱۳۹۷ تا بهمن ماه ۱۳۹۹ می‌باشد.

۴-۱- آمار توصیفی

نتایج اطلاعات جمعیت شناختی نمونه جامعه آماری در جدول ۱ ارائه شده است. نتایج حاکی از آن است که ۷۳ درصد نمونه مورد نظر را مردان و ۲۷ درصد زنان تشکیل می‌دهند. و همچنین بخش اعظمی از نمونه دارای مدرک کارشناسی ارشد به بالا می‌باشند همچنین ۳۱ درصد فعالیت کاری نمونه پژوهش از حسابرسان داخلی تشکیل می‌شود. همچنین ۹۲ درصد نمونه در رشته حسابداری فارغ التحصیل شده یا مشغول تحصیل می‌باشند.

جدول ۱- اطلاعات جمعیت شناختی نمونه

متغیر	موارد	تعداد	درصد	متغیر	موارد	تعداد	درصد
جنسیت	مرد	۲۱۷	۷۳	شغل	حسابرس داخلی	۹۳	۳۱
	زن	۸۲	۲۷		حسابدار رسمی	۲۱	۷
تحصیلات	دکتری	۱۸	۶		حسابدار	۶۶	۲۲
	کارشناس ارشد	۱۲۲	۴۱	بازرس دیوان محاسبات	۲۷	۹	
	دانشجوی دکتری	۲۵	۸	عضو کمیته حسابرسی	۹۱	۳۱	
رشته دانشگاهی	دانشجوی کارشناسی ارشد	۱۳۳	۴۵	تجربه کاری	کمتر از ۵ سال	۴۷	۱۶
	حسابداری	۲۷۴	۹۲		بین ۶ تا ۱۰ سال	۸۵	۲۸
	حسابرسی	۱۶	۵		بین ۱۱ تا ۱۵ سال	۱۰۲	۳۴
	اقتصاد	۸	۳		بین ۱۶ تا ۲۰ سال	۵۵	۱۹
	منبع: محاسبات پژوهشگر					بیشتر از ۲۰ سال	۹

۴-۲- آزمون‌های تناسب داده‌ها در تحلیل عاملی

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های را تقلیل، و به چند عامل پنهانی کاهش داد یا خیر؟ که برای این مقصود از دو آزمون کیزر-میر-اولکین و بارتلت استفاده شده است. در جدول ۲ نتایج آزمون ارائه شده است.

جدول ۲- نتایج آزمون تناسب داده‌ها

نوع آزمون	آماره	نوع آزمون	آماره	درجه آزادی	معناداری
آزمون کیزر	۰/۹۱۶	آزمون کورویت بارتلت	۱۲۸۷۶۲/۹۸۱	۶۲۱۶	<۰/۰۰۰

منبع: محاسبات پژوهشگر

با توجه به اینکه مقادیر آماره آزمون کیزر بالاتر از ۷۰ درصد می‌باشد بنابراین تناسب داده‌های برای انجام تحلیل عاملی مورد تایید قرار گرفت. همچنین با توجه به معنادار بودن آزمون کورویت بارتلت می‌توان دریافت که ماتریس همبستگی همانی نیست و بین متغیرها همبستگی وجود دارد و امکان انجام تحلیل عاملی وجود دارد.

۴-۳- روایی و پایایی پرسشنامه

از آنجا که در پژوهش حاضر، پرسشنامه بهترین ابزار جمع‌آوری اطلاعات و اندازه‌گیری متغیرها می‌باشد. بنابراین سنجش و اندازه‌گیری روایی پرسشنامه نیز از اهمیت خاصی برخوردار است. زیرا روایی پژوهش نیز میزان سازگاری پرسشنامه را با اهداف پژوهش نشان می‌دهد. در این پژوهش به منظور تعیین اعتبار ابزار اندازه‌گیری از دو روش اعتبار محتوا و اعتبار سازه بهره گرفته شده است. ضریب نسبی (CVI) و شاخص روایی

$$CVR = \frac{n_e - \frac{N}{2}}{\frac{N}{2}}$$

در این رابطه:

n_e تعداد متخصصانی است که به گزینه‌ی «ضروری» پاسخ داده‌اند

N تعداد کل متخصصان مشارکت کننده در این روایی می‌باشد. حداقل CVR با توجه به انتخاب ۱۵ خبره جهت تعیین روایی پرسشنامه برابر ۰/۴۹ می‌باشد. اگر مقدار محاسبه شده از ۰/۴۹ بیشتر باشد اعتبار محتوای آن آزمون پذیرفته می‌شود. همچنین ضریب نسبی (CVI) بصورت تجمیع امتیازات موافق (ضروری و مفید اما غیر ضروری) برای هر آزمون را محاسبه می‌کند. هر چقدر روایی محتوایی بالاتر باشد. مقدار ضریب نسبی به سمت ۱ میل می‌کند. معادله زیر نحوه محاسبه ضریب نسبی را تعیین می‌کند.

$$CVI = \frac{\sum CVR}{Retained\ Numbers}$$

$\sum CVR$: مجموع مقادیر محاسبه شده شاخص محتوایی روایی

Retained Numbers: تعداد سوالات باقیمانده

استفاده گردیده است. در جدول ۴ نتایج بررسی روایی و پایایی پرسشنامه ارائه شده است.

همچنین یکی از موضوعات اصلی در بحث روش پژوهش پایایی ابزار اندازه‌گیری است. در این پژوهش به منظور ارزیابی قابلیت اطمینان پرسش‌نامه از آزمون آلفای کرونباخ در نرم افزار SPSS

سازه اصلی	مؤلفه	گویه	CVR	CVI	همخطی (VIF)	بارهای عاملی		پایایی مولفه‌ها			پایایی سازه اصلی	
						مرتبه اول	مرتبه دوم	آلفای کرونباخ	C.R	AVE	آلفای کرونباخ	C.R
عوامل کیفیت حسابرسی داخلی	عوامل فرآیندی	Q52	٪۷۳/۳۳	٪۸۶/۶۷	۱/۹۴۵	۰/۹۶۲	۰/۹۷۷	۰/۹۹۰	۰/۹۲۴	۰/۹۸۸	۰/۹۹۳	۰/۹۹۰
		Q57	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۳/۴۵۱	۰/۹۵۴						
		Q71	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۳/۲۶۶	۰/۹۷۲						
		Q72	٪۸۶/۶۷	۱	۴/۲۴۳	۰/۹۶۵						
		Q81	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۳/۶۴۰	۰/۹۷۰						
		Q82	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۳/۷۵۴	۰/۹۵۶						
		Q83	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۲/۳۷۸	۰/۹۵۵						
		Q87	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۲/۶۹۰	۰/۹۵۷						
	عوامل گروه حسابرسی	Q27	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۲/۴۱۶	۰/۹۶۳	۰/۹۸۲	۰/۹۹۱	۰/۹۴۰	۰/۹۸۹		
		Q51	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۱/۶۹۴	۰/۹۷۳						
		Q53	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۱/۳۱۳	۰/۹۷۰						
		Q73	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۱/۸۶۰	۰/۹۶۷						
		Q76	٪۶۰	۱	۴/۶۰۹	۰/۹۷۵						
		Q77	٪۷۳/۳۳	۱	۱/۰۴۴	۰/۹۶۹						
		Q86	٪۸۶/۶۷	۱	۳/۵۵۴	۰/۹۷۲						
	عوامل کلان چرخه	Q17	٪۸۶/۶۷	٪۹۳/۳۳	۴/۷۴۲	۰/۹۷۹	۰/۹۹۵	۰/۹۹۶	۰/۹۵۷	۰/۹۹۵		
		Q21	٪۷۳/۳۳	۱	۳/۶۶۹	۰/۹۸۳						
		Q22	٪۶۰	۱	۳/۵۰۶	۰/۹۸۷						
		Q23	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۲/۲۳۷	۰/۹۷۸						
		Q38	٪۸۶/۶۷	۱	۱/۵۵۶	۰/۹۷۸						
		Q46	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۳/۱۵۰	۰/۹۸۳						
		Q47	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۲/۴۶۵	۰/۹۷۶						
		Q58	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۳/۶۴۲	۰/۹۶۲						
		Q61	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۴/۷۲۷	۰/۹۸۷						
		Q62	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۳/۱۹۲	۰/۹۷۹						
	Q66	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۱/۳۱۸	۰/۹۶۹							
	عوامل سازمانی	Q11	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۴/۳۷۷	۰/۹۸۳	۰/۹۹۲	۰/۹۹۷	۰/۹۶۵	۰/۹۹۶		
		Q13	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۲/۳۸۲	۰/۹۹۰						
		Q31	٪۶۰	۱	۴/۷۱۴	۰/۹۸۱						
		Q33	٪۷۳/۳۳	۱	۳/۶۳۱	۰/۹۸۶						
		Q41	٪۸۶/۶۷	۱	۱/۱۴۴	۰/۹۸۲						
		Q43	٪۸۶/۶۷	٪۹۳/۳۳	۳/۵۸۷	۰/۹۸۲						
		Q48	٪۷۳/۳۳	۱	۴/۲۹۶	۰/۹۸۷						
		Q56	٪۶۰	۱	۱/۷۹۱	۰/۹۶۴						
		Q68	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۲/۵۰۱	۰/۹۸۸						
		Q78	٪۸۶/۶۷	۱	۲/۰۰۳	۰/۹۸۵						
		Q88	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۲/۲۸۸	۰/۹۸۰						
	عوامل فردی حسابرس	Q12	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۲/۱۵۱	۰/۹۹۳	۰/۹۹۶	۰/۹۹۷	۰/۹۷۶	۰/۹۹۶		
		Q36	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۳/۲۵۱	۰/۹۸۱						
		Q42	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۲/۸۶۹	۰/۹۹۱						
Q6		٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۳/۱۲۹	۰/۹۹۱							
Q63		٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۳/۷۲۳	۰/۹۸۱							
Q67	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۳/۱۷۱	۰/۹۸۴								

سازه اصلی	مولفه	گویه	CVR	CVI	همخطی (VIF)	بارهای عاملی		پایایی مولفه ها			پایایی سازه اصلی		
						مرتبه اول	مرتبه دوم	AVE	C.R	آلفای کرونباخ	AVE	C.R	آلفای کرونباخ
عناصر مؤثر بر فساد	انحصار	Q7	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۲/۸۹۵	۰/۹۹۲	۰/۹۶۱	۰/۹۷۱	۰/۹۹۶	۰/۹۹۶	۰/۸۸۹	۰/۹۳۲	۰/۸۲۱
		Q8	٪۶۰	۱	۴/۵۶۵	۰/۹۸۸							
		Q105	٪۷۳/۳۳	۱	۱/۱۷۶	۰/۹۷۰							
		Q15	٪۸۶/۶۷	۱	۱/۱۹۸	۰/۹۹۳							
		Q20	٪۸۶/۶۷	٪۹۳/۳۳	۴/۷۹۴	۰/۹۹۳							
		Q25	٪۷۳/۳۳	۱	۲/۵۶۳	۰/۹۸۷							
		Q35	٪۸۶/۶۷	۱	۴/۱۰۶	۰/۹۸۵							
		Q45	٪۸۶/۶۷	٪۹۳/۳۳	۲/۰۰۵	۰/۹۸۱							
		Q50	٪۷۳/۳۳	۱	۲/۹۲۷	۰/۹۸۲							
	Q70	٪۶۰	۱	۳/۳۷۵	۰/۹۹۱								
	پاسخگویی	Q106	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۱/۶۲۴	۰/۹۵۳	۰/۹۵۸	۰/۹۵۱	۰/۹۹۵	۰/۹۹۵			
		Q40	٪۸۶/۶۷	۱	۲/۳۳۲	۰/۹۸۴							
		Q55	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۱/۷۹۹	۰/۹۷۱							
		Q65	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۲/۳۱۶	۰/۹۷۳							
		Q91	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۲/۴۱۶	۰/۹۸۳							
		Q92	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۲/۵۱۵	۰/۹۷۳							
		Q93	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۳/۷۰۱	۰/۹۸۰							
		Q94	٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۴/۷۰۲	۰/۹۷۸							
		Q95	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۳/۲۱۵	۰/۹۸۴							
	Q96	٪۶۰	٪۹۳/۳۳	۲/۳۶۸	۰/۹۷۴								
	Q97	٪۶۰	۱	۱/۱۸۲	۰/۹۷۵								
	شفافیت	Q100	٪۷۳/۳۳	۱	۱/۵۶۷	۰/۹۶۵	۰/۹۶۰	۰/۹۳۳	۰/۹۹۴	۰/۹۹۳			
		Q102	٪۸۶/۶۷	۱	۲/۴۶۳	۰/۹۵۲							
		Q103	٪۸۶/۶۷	٪۹۳/۳۳	۱/۲۴۳	۰/۹۶۴							
		Q104	٪۷۳/۳۳	۱	۳/۴۸۱	۰/۹۷۱							
		Q108	٪۸۶/۶۷	۱	۱/۹۶۴	۰/۹۶۹							
		Q60	٪۸۶/۶۷	٪۹۳/۳۳	۳/۲۸۸	۰/۹۵۹							
		Q75	٪۷۳/۳۳	۱	۲/۶۸۲	۰/۹۸۱							
		Q80	٪۶۰	۱	۳/۶۹۱	۰/۹۷۰							
		Q85	٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۲/۸۱۸	۰/۹۶۹							
Q90		٪۸۶/۶۷	۱	۴/۹۳۰	۰/۹۵۴								
Q98		٪۷۳/۳۳	٪۹۳/۳۳	۱/۲۵۶	۰/۹۶۵								
Q99		٪۶۰	٪۸۶/۶۷	۱/۸۵۱	۰/۹۷۲								

منبع: محاسبات پژوهشگر

ضریب آلفا تک تک معیارها بالای ۷۰ درصد می باشد بنابراین هیچ یک از معیارها پرسشنامه حذف نشدند. در مدل اندازه گیری انعکاسی بررسی اعتبار همگرا و واگرا از اهمیت بالایی برخوردار است. اعتبار همگرا به میزان همبستگی که یک معرف با سایر معرف های همان متغیر دارد، اطلاق می شود. در این پژوهش برای بررسی اعتبار همگرا از معیارهای بارهای بیرونی معرف ها، پایایی ترکیبی و میانگین واریانس استخراج شده بهره گرفته شده است. بر اساس نظر هیولند^۳

با توجه به اینکه مقادیر شاخص روایی محتوایی (CVR) همه آیتها بالای ۰/۴۹ می باشد و همچنین با توجه به اینکه شاخص ضریب نسبی (CVI) برای همه معیارها بالاتر از مقدار قابل قبول (۰/۶۹) می باشد. بنابراین روایی محتوایی همه معیارها مورد تایید قرار می گیرد. بنابراین می توان نتیجه گرفت که پرسشنامه از پایایی خوبی برخوردار است و می تواند در جهت سنجش اهداف پژوهشگر مورد استفاده قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه

5. Hulland

1. Outing Loading
2. Average Variance Extracted(AVE)

دارد. آماره هم‌خطی بیانگر آن است که روابط بین متغیرهای مستقل بیش از همبستگی‌شان با متغیر وابسته است. که موجب پایین آمدن مقدار ضریب تعیین می‌گردد در این پژوهش برای بررسی هم‌خطی بین متغیرهای پژوهش از عامل تورم واریانس استفاده شده است که نتایج حاصل از آن در جدول (۳) ارائه شده است. با توجه به اینکه مقادیر آماره هم‌خطی تمام معرف‌ها کمتر از ۵ می‌باشد بنابراین هم‌خطی بین شاخص‌ها وجود ندارد.

همچنین در این پژوهش برای بررسی اعتبار واگرایی^۲ پژوهش از معیار فورنل و لارکر استفاده شده است. معیار فورنل و لارکر مبتنی بر این ایده است که یک متغیر، واریانس بیشتری با معرف‌هایش در مقایسه با سایر متغیرها به اشتراک گذارد (هیر و همکاران، ۲۰۱۷). نتایج آزمون در جدول شماره (۵) ارائه گردیده است. بعد از اجرای PLS الگوریتم نتایج تحلیل که در آن مقادیر میانگین واریانس استخراج شده به صورت پررنگ و مورب روی قطر اصلی مشخص شده است. در نتیجه، طبق معیار فورنل و لارکر، روایی واگرا برای مدل پژوهش برقرار است.

در پژوهش‌های علوم اجتماعی حفظ معرف‌هایی با مقادیر بین ۴۰ تا ۷۰ درصد در صورتی که به اعتبار محتوایی متغیر و پایایی ترکیبی و متوسط واریانس استخراج شده خدشه-ای وارد نکند و باعث افزایش معیارهای ذکر شده گردد، قابل تأمل است. همچنین مقادیر بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده (AVE) و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی مرکب (CR) بیانگر برآزش مناسب مدل‌های اندازه‌گیری‌اند و اینکه از نظر پایایی و روایی همگرا هستند (هالاند^۱، ۱۹۹۹). با توجه به پایین بودن مقادیر بارهای عاملی و مقادیر متوسط واریانس ((عوامل فرهنگی، عوامل سازمانی، عوامل فرهنگی و متغیرهای جمعیت شناختی)) از الگوی ساختاری حذف شدند. جدول (۴) نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی مرتبه اول و دوم را نشان می‌دهد. پس از انجام دادن تحلیل عاملی تأییدی که نتایج حاصل از آن در جدول (۳)، نشان داده شد، مشخص شد که تمامی گویه‌ها دارای بارعاملی بالاتر از ملاک ۰/۴، متوسط واریانس استخراج شده بالای ۰/۵ و پایایی مرکب بالای ۰/۷ می‌باشند که نشان از مناسب بودن این معیار و پایایی مناسب مدل‌های اندازه‌گیری

جدول ۵- معیار فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرا

متغیرهای مکنون	انحصار	شفافیت	عوامل سازمانی	عوامل فرآیندی	عوامل فردی حسابررس	عوامل کلان چرخه	عوامل گروه حسابررسی	پاسخگویی
انحصار	۰/۹۸۵							
شفافیت	۰/۶۹۴	۰/۹۶۶						
عوامل سازمانی	۰/۶۶۷	۰/۶۶۴	۰/۹۸۳					
عوامل فرآیندی	۰/۶۷۴	۰/۶۷	۰/۸۷۹	۰/۹۶۱				
عوامل فردی حسابررس	۰/۶۶۸	۰/۶۶۳	۰/۷۹۵	۰/۷۸۴	۰/۹۸۸			
عوامل کلان چرخه	۰/۶۷۲	۰/۶۶۸	۰/۶۹۶	۰/۶۸۴	۰/۷۹۷	۰/۹۷۸		
عوامل گروه حسابررسی	۰/۶۷۴	۰/۶۷۲	۰/۸۸۷	۰/۷۸۷	۰/۸۸۷	۰/۸۸۹	۰/۹۷	
پاسخگویی	۰/۷۹۸	۰/۷۹۴	۰/۶۶۳	۰/۶۷۱	۰/۶۶۴	۰/۶۶۹	۰/۶۷۲	۰/۹۷۵

منبع: محاسبات پژوهشگر

داشت، نتایج حاصله از جدول ۶ بررسی این نسبت را در این پژوهش نشان می‌دهند. نتایج حاصله روایی مدل اندازه‌گیری پژوهش حاضر را مطلوب نشان می‌دهند.

همچنین در این پژوهش علاوه بر معیار فورنل و لارکر، از معیار اعتبار نسبت خصیصه متفاوت به مشابه (HTMT) استفاده شده است. که برابر است با میانگین همه ضرایب معرف‌ها که متغیرهای متفاوت را می‌سنجند، نسبت به میانگین متوسط همبستگی معرف‌هایی که همان متغیرها را مطالعه می‌کنند. مقدار قابل قبول این نسبت کمتر از ۰/۹ است که اگر از این مقدار بیشتر باشد، مدل اندازه‌گیری، شرایط روایی مناسبی را نخواهد

1. Discriminant Validity

¹ HULLAND

جدول ۶- معیار اعتبار نسبت خصیصه متفاوت به مشابه برای بررسی روایی واگرا

متغیرهای مکنون	انحصار	شفافیت	عوامل سازمانی	عوامل فرآیندی	عوامل فردی حسابرس	عوامل کلان چرخه	عوامل گروه حسابرسی	پاسخگویی
انحصار								
شفافیت	۰/۷۹۹							
عوامل سازمانی	۰/۶۷	۰/۶۶۷						
عوامل فرآیندی	۰/۶۷۹	۰/۶۷۶	۰/۷۸۶					
عوامل فردی حسابرس	۰/۶۷۱	۰/۶۶۶	۰/۷۹۸	۰/۶۹۲				
عوامل کلان چرخه	۰/۶۷۵	۰/۶۷۲	۰/۴۵۴	۰/۷۹۲	۰/۷۰۱			
عوامل گروه حسابرسی	۰/۶۷۹	۰/۶۷۸	۰/۶۹۴	۰/۵۹۸	۰/۸۹۴	۰/۷۹۶		
پاسخگویی	۰/۷۰۳	۰/۵۹۹	۰/۶۶۶	۰/۶۷۶	۰/۶۶۷	۰/۶۷۲	۰/۶۷۷	
کارایی	۰/۵۷۳	۰/۵۷۲	۰/۶۳۳	۰/۶۴۵	۰/۶۴۱	۰/۶۳۷	۰/۶۳۴	۰/۵۷۴

منبع: محاسبات پژوهشگر

پیش بینی کنندگی مدل ساختاری که توسط گیزر و استون (۱۹۷۵) مطرح گردید تناسب پیش‌بینی مدل را نشان می‌دهد. در واقع یک مدل وقتی مناسب است که به پیش‌بینی معرف‌های متغیرهای پنهان درونزا بپردازد. در این پژوهش از معیار Q برای انجام این آزمون بهره گرفته شده است. سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود.

۵-ارزیابی مدل ساختاری

مهم‌ترین مقادیر مورد استفاده برای ارزیابی مدل ساختاری ضریب تعیین است. که بیانگر میزان پیش‌بینی مدل می‌باشد. این ضریب از مربع روابط متغیرهای درونزا با متغیرهای پیش‌بین به دست می‌آید. بر اساس نظر (هنسلر، ۲۰۰۹؛ چن، ۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی در نظر گرفته می‌شود. همچنین توان

جدول (۷) مقادیر ضریب تعیین (R²) و ضریب قدرت پیش‌بینی (Q²)

Q ²	R ²	متغیر مکنون	سازه اصلی
۰/۸۲۰	۰/۹۵۵	عوامل فرآیندی	عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی
۰/۸۴۰	۰/۹۶۴	عوامل گروه حسابرسی	
۰/۸۸۰	۰/۹۹۰	عوامل کلان چرخه	
۰/۸۸۳	۰/۹۸۵	عوامل سازمانی	
۰/۹۰	۰/۹۹۲	عوامل فردی حسابرس	
۰/۸۳۲	۰/۹۲۴	انحصار	عناصر موثر بر فساد
۰/۸۱۰	۰/۹۱۷	پاسخگویی	
۰/۷۹۷	۰/۹۲۱	شفافیت	

منبع: محاسبات پژوهشگر

می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی از معیار نیکویی برازش (GOF) تنن هاوس و همکاران (۲۰۰۵) استفاده می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\overline{AVE} \times \overline{R^2}} = \sqrt{0/941 \times 0/925} = 0/933$$

با توجه به اینکه مقدار GOF بالاتر از ۰/۳۶ می‌باشد بنابراین برازش کلی مدل قوی می‌باشد.

نتایج هر دو آزمون بر اساس جدول (۷) نشان دهنده برازش نسبتاً قوی مدل با توجه به متغیرهای درونزا می‌باشد.

۵-۱- معیار نیکویی برازش

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تایید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل، کامل

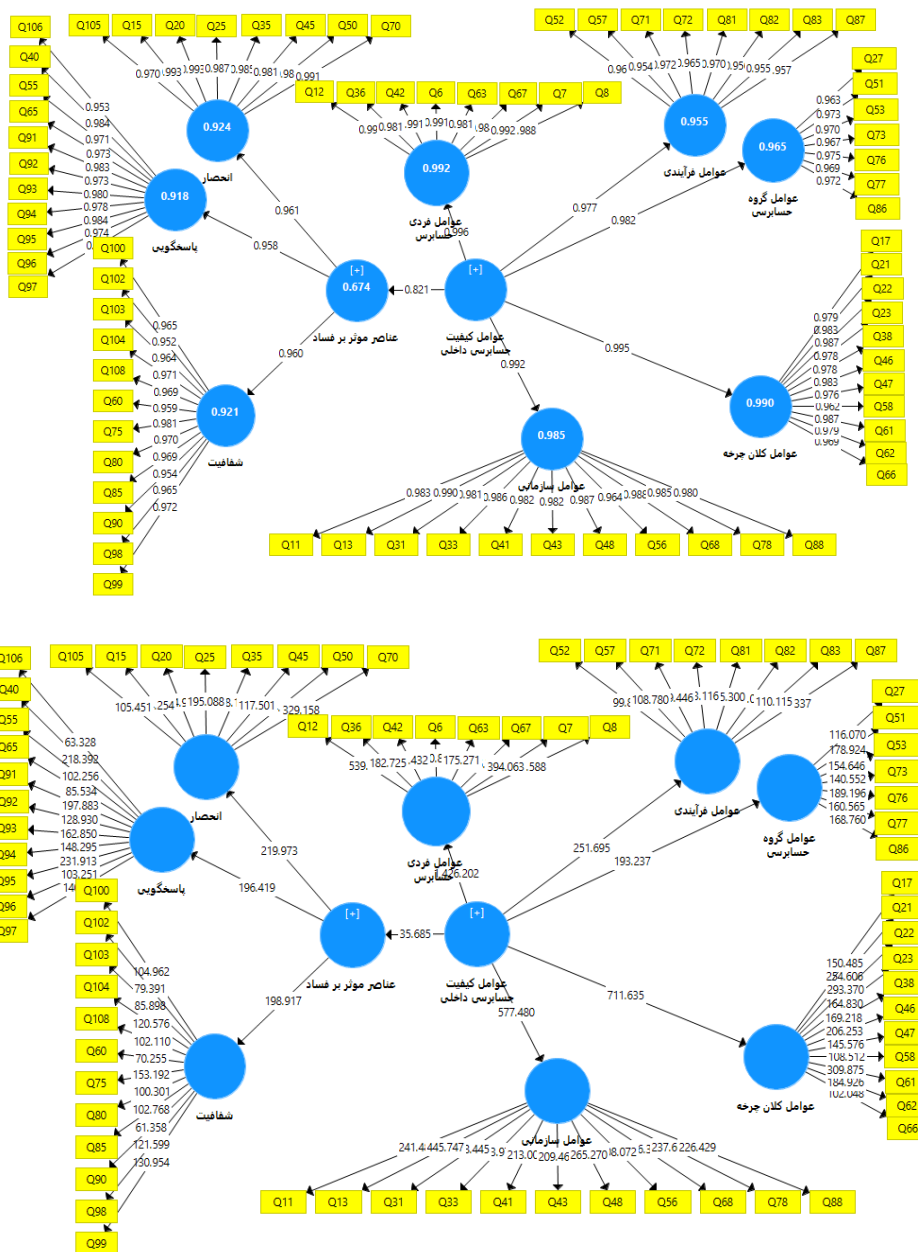
Chi-Square	SRMR	مدل
۳۲۳۳۵/۰۴۲	۰/۰۸۷	الگوی اندازه-گیری

منبع: محاسبات پژوهشگر

با توجه به اینکه از مقدار ۱۰ درصد کمتر می‌باشد می‌توان گفت مدل برازش مناسبی داشته است و داده‌های این پژوهش با ساختار عاملی و زیربنای نظری تحقیق برازش مناسبی دارد و این بیانگر همسو بودن سؤالات با سازه‌های نظری است.

همچنین در بحث ارزیابی کیفیت مدل مقدار ریشه دوم میانگین مربعات باقیمانده استاندارد شده (SRMR) معیاری است که بیانگر تفاوت حاصل بین ماتریس مشاهده شده با ماتریس همبستگی مدل ضمنی است. نقطه برش برای این معیار ۱۰ درصد در نظر گرفته شده که مقدار هرچه کمتر باشد مدل تناسب بیشتری دارد.

جدول ۷- شاخصهای برازندگی الگوی اندازه‌گیری متغیرهای پژوهش و الگوی ساختاری مدل فرضی



۵-۲-آزمون فرضیه‌های پژوهش

پس از بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری و مدل ساختاری و داشتن برازش مناسب مدل‌ها، فرضیه‌های پژوهش، بررسی و آزمون شد. در ادامه، نتایج ضرایب معناداری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از

فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی فرضیه در سطح اطمینان ۹۵ درصد در جدول (۶) ارائه شده است. ضرایب معناداری متغیرها در شکل ۱ و جدول ۶ بیان شده است. با توجه به این که ضرایب معناداری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ می‌باشد فرضیه‌ها تایید می‌شوند.

جدول (۶) آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر (β)	(T-Value)	(P-Value)	نتیجه آزمون
H ₁	عوامل کیفیت حسابداری داخلی -> عناصر موثر بر فساد	۰/۸۲۱	۳۵/۶۸۵	۰/۰۰۰	تایید
H ₁₋₁	عوامل کیفیت حسابداری داخلی -> انحصار	۰/۷۸۹	۳۳/۴۷۰	۰/۰۰۰	تایید
H ₁₋₂	عوامل کیفیت حسابداری داخلی -> پاسخگویی	۰/۷۸۶	۳۳/۱۸۶	۰/۰۰۰	تایید
H ₁₋₃	عوامل کیفیت حسابداری داخلی -> شفافیت	۰/۷۸۸	۳۳/۲۹۰	۰/۰۰۰	تایید

۶- نتیجه گیری

اگر چه شواهد نشان می‌دهد که حسابداری به مبارزه با فساد کمک می‌کند، هنوز فاصله زیادی نسبت به شناخت این زمینه، به ویژه نقش عملکردی حسابداری در کشف و بازدارندگی فساد در کشور های در حال توسعه، وجود دارد. از آن جا که حسابداری یک سنگ بنا و یک عامل ضروری مبارزه با فساد است، مردم انتظار دارند که حسابرسان نقش موثری در کاهش، اگر نه ریشه کن کردن، فساد داشته باشند. این انتظار از آن جا نشأت می‌گیرد که اطلاعات حسابداری شده به طور منطقی صحیح، کامل و غیر جانبدارانه است. حسابداری جزو مهمی از پاسخگویی است، چرا که به اطلاعات مالی حسابداری شده اعتبار قانونی می‌بخشد (کاهن و همکاران، ۲۰۱۶).

فرضیه اصلی این پژوهش به دنبال برقراری رابطه معناداری بین عوامل کیفیت حسابداری داخلی با عناصر موثر فساد می‌باشد. با توجه به اینکه میزان (T-Value) ۳۵/۷۶۸ می‌باشد، لذا مبنی بر تاثیر گذاری و تائید فرضیه اصلی پژوهش هست. نتایج این فرضیه با پژوهش های کپنهاگ (۲۰۱۹)، لیزیک و همکاران (۲۰۱۴)، داداشی و عتیقی (۱۳۹۹) و شیروانی و فتحی (۱۳۹۸) همخوانی دارد.

حسابرس به منظور تشخیص و برآورد خطرهای تحریف با اهمیت ناشی از تقلب یا اشتباه در صورت‌های مالی و طراحی و اجرای روش‌های حسابداری لازم باید شناخت کافی از واحد مورد رسیدگی و محیط آن، شامل کنترل‌های داخلی، کسب کند (استانداردهای حسابداری، بخش ۳۱۵، بند ۲). توصیف‌های ارائه شده در استاندارد ۲۴۰ حسابداری جنبه‌های مختلف مسئولیت حسابرسان در زمینه‌ی تقلب، نشانگرهای اشتباه و تقلب، مسئولیت هیأت مدیره و مدیریت در استقرار سیستم‌های کنترل داخلی، مسئولیت حسابرسان در گزارشگری مالی را روشن

ساخته است. دستورالعمل‌های نظارت و حسابداری، رویه‌های نظارتی به هم پیچیده‌ای هستند که می‌توانند به منظور جلوگیری، کشف و واکنش نسبت به تقلب و سوء استفاده، اطلاعات مهمی را در اختیار مدیریت قرار دهند؛ علاوه بر این فعالیت‌ها، ابزاری عمده و اساسی برای سازمان در سنجش کارایی عملکرد محیط کنترلی هستند (هدلی و بن چورین، ۲۰۱۱). حسابداری قانونی نیز حوزه جدیدی در حسابداری است که تنها هدف آن کشف تقلب در داخل و خارج از سازمان است. حسابداری قانونی در واقع کاربرد حسابداری مالی و مهارت‌های تحقیقی در حد استاندارد قابل قبول به وسیله دادگاه برای رسیدگی به مسائل مورد اختلاف در زمینه دادخواهی مدنی و کیفری است (شامکی، ۲۰۰۹). فساد (سوء استفاده از موقعیت و جایگاه در اختیار برای منافع شخصی) و تقلب، سازمان‌های زیادی را تحت تأثیر فرار می‌دهند. هزینه‌های بالای راهبری شرکت‌ها، تبعات مرتبط با آن و جرایم و مجازات‌ها، نتیجه‌ی مستقیم تقلبات است. بنابراین با افزایش روز افزون فساد مالی در سازمان‌ها، شرکت‌ها و موسسات مختلف بررسی راه حل‌ها و روش‌های مبارزه با آن امری ضروری به نظر می‌رسد. یکی از ابزارهای تأثیرگذار بر سلامت اداری در جهت مبارزه با فساد مالی، به ارتقا کارایی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی مستقر در سازمان‌ها به کمک کیفیت حسابداری داخلی و مستقل در سازمان‌ها است (منتی و باپایی، ۱۳۹۴).

به رغم این تاکیدات و الزامات قانونی، بحران سال ۲۰۰۷ نشان داد که متأسفانه با حضور کمیته‌ی حسابداری همچنان نرخ رشد تقلب در شرکت‌ها نگران کننده است این موضوع نشانی می‌دهد که حتی با وجود کمیته‌ی حسابداری نیز پدیده‌ی تقلب کماکان تأثیرات قابل ملاحظه‌ای بر فعالیت‌های مالی دارد و از طرفی آمارهای انجمن بازرسان تقلب و تقلبات کشف

حرفه ای تنها اطمینان معقول می دهند که صورت های مالی عاری از تحریف های با اهمیت هستند. ماهیت و اندازه مسئولیت حسابرسی برای کشف تقلب در صورت های مالی یک مسئله اساسی برای کیفیت حسابرسی است. با این وجود، بین آنچه که حسابرسان باید انجام دهند و آنچه که حسابرسان جهت کشف تقلب، مطابق با استانداردهای حسابرسی و حق الزحمه وصول شده برای خدمات آنها، حاضر و قادر به انجام آن هستند شکاف انتظارات فزایندهای وجود دارد (رضایی و رایلی، ۲۰۱۷).

در نهایت از نتایج حاصله می توان استنباط نمود نقش کیفیت حسابرسی داخلی و خارجی، اثرات مستقیم و غیرمستقیم بر مؤلفه های فساد شامل، بهبود پاسخگویی، افزایش شفافیت و ارتقای اعتماد و درستی به گزارشهای مالی و همچنین کاهش انحصار وراثت است که موجب تسریع و تصحیح امور و کاهش فساد و افزایش رضایتمندی ذینفعان می شود.

در سطح عمومی، حسابرسان کشور با تولید و پالایش اطلاعات مبنای تصمیم گیری مسوولان، نقش اساسی در افزایش اعتبار اطلاعات ایفا می کنند. علاوه بر آنکه با استقرار و نظارت بر اجرای نظام کنترل های داخلی از سوء استفاده، ائتلاف و عدم کارایی نیز جلوگیری می شود، نقش حسابرسان در شفاف سازی عملیات، کاهش ریسک سرمایه گذاری ها، اعمال مدیریت بهینه، توسعه فرهنگ حسابداری و رعایت قوانین و مقررات، فساد زدایی و نظارت بر حسن اجرای سیاست ها نیز کاملاً چشمگیر است.

همچنین حسابرسان در حوزه آسیب شناسی موانع و نیازمندی های تحقق اقتصاد مقاومتی، آگاهی بخشی به ذینفعان برای تأمین منابع مالی در پروژه های کلان اقتصادی، ارائه تحلیل ها و راهکارهای کارشناسی در زمینه مالی، توجه به کیفیت خدمات، توجه به نیاز ذینفعان، مشارکت و همکاری با نهادها و سازمان های ذی ربط می توانند اثر گذار باشند.

به طور قطع نقش حسابرسان کشور در «شناسایی جامع امکانات و منابع و تقویم مالی صحیح آن» می تواند اطلاعات مناسبی از این منابع و امکانات را در اختیار بگذارد، حسابرسی عملیاتی، در خدمت رشد بهره وری، استفاده از «هزینه یابی بر مبنای فعالیت» و «تقویت کنترل های داخلی و سیستم های مالی مناسب» در راستای شفاف سازی عوامل هزینه در زنجیره تولید تا مصرف و «تأمین اطلاعات دقیق و مناسب» جهت تقویت نظام مالی، برنامه ریزی تولید ملی و افزایش ارزش افزوده، «شفافیت در عوامل هزینه» و «استفاده از تحلیل های مالی و مقایسه اطلاعات از طریق بهینه کاوی» در خدمت نشان دادن زمینه های لازم برای صرفه جویی، «کمک در تعیین مالیات حقه» در راستای افزایش سهم درآمدهای مالیاتی، اجرای وظایف حسابرسان در زمینه «مدیریت ریسک تقلب»، «مبارزه با پول

شده در بازار جهانی سرمایه موجب سلب اعتماد افکار عمومی از بازارهای سرمایه شده است به طوری که در سه سال اخیر به رغم همه ی اقدامات مالی و پولی شاخص های بازار های سهام نگران کننده است. اولین گام عملی در حوزه فساد و تقلب پایبندی به اخلاق و منشور اخلاقی بنگاه های اقتصادی است و دومین گام وجود کمیته ی حسابرسی اثربخش و مستقل در شرکت است که وجود کمیته حسابرسی برای مقابله با تقلب از طریق ارتقای حسابرسی داخلی و برقراری سیستم کنترل داخلی قوی ضرورت دارد. (داونی، ۱۳۹۰). لذا تقلب و فساد مالی، باعث تحلیل رفتن سیستم و افت عملکرد در سازمان ها می شود. همچنین بر دلگرمی، صداقت و درستی مدیران و کارکنانی که نظارت و کنترل در اجرای قانون را بر عهده دارند، تاثیر منفی می گذارد. وجود یک سیستم تنظیم کننده و نظارتی قوی و یک چارچوب قانونی مناسب، به خوبی می تواند باعث افزایش دلگرمی عمومی و کاهش ریسک فساد مالی در جامعه شود. به همین خاطر استقرار کنترل های داخلی اثر بخش یکی از عوامل جلوگیری از تقلب و فساد مالی خواهد بود.

ادعا می شود که حسابرسی، مسوول اطمینان بخشی منطقی مبنی بر عدم وجود گزارش نادرست ناشی از اشتباه یا تقلب در صورتهای مالی است (برازل و شمیت، ۲۰۱۸). با این حال پژوهش های اخیر توانایی حسابرسی در تشخیص تقلب را زیر سؤال برده اند (دیک و همکاران، ۲۰۱۶) به علاوه شواهدی دال بر شکاف در انتظارات وجود دارد؛ یعنی انتظار استفاده کنندگان صورتهای مالی از حسابرسی خیلی بیشتر از آن چیزی است که حرفه حسابرسی باور دارد که در برابر تشخیص تقلب می تواند ارائه کند. از طرفی، اصل هشتم چارچوب کوزو (۲۰۱۵) بر اهمیت ارزیابی ریسک تقلب برای مسوولین شرکت تأکید کرده است. رئیس کمیته حسابرسی در مقام مسوول اجرایی ارشد کمیته حسابرسی، با نظارت بر فرایندهای حسابداری، گزارشگری مالی و حسابرسی شرکت ها نقش حاکمیتی مهمی را در شرکت ایفا می کند. بنابراین، رئیس کمیته حسابرسی باید در کاهش ریسک تقلب نقش داشته باشد (برازل و شمیت، ۲۰۱۴).

استفاده کنندگان از صورت های مالی به ویژه سرمایه گذاران و بستانکاران، به طور متداول حسابرسان مستقل را مسوول کشف تقلب در صورتهای مالی می دانند. با این وجود، حسابرسان مستقل، مطابق با استانداردهای حرفه ای، تنها اطمینان معقول می دهند که صورت های مالی عاری از تحریف های با اهمیت ناشی از اشتباه یا تقلب هستند. در عصر پس از انرون، سرمایه گذاران از حسابرسان مستقل انتظار دارند تا همه تحریف های با اهمیت، شامل اشتباه و تقلب را کشف و گزارش کنند. با این حال، حسابرسان مستقل در رعایت استانداردهای

- * دارابی ، رویا ، مخمل باف ، احمد ، نظیفی ، زهرا (۱۳۹۷). نقش حسابداران در پیاده سازی اقتصاد مقاومتی، دستاوردهای نوین در مطالعات علوم انسانی ، سال اول، شماره ۱۰، صص ۲۷ تا ۳۶.
- * داداشی ، ایمان ، عتیقی ، امیر (۱۳۹۸). امنیت شغلی یا افق تصمیم گیری ؛ تصدی مدیران و گزارشگری مالی متقلبانه با تکیه بر الزام قانونی به کارگیری حسابرسی داخلی ، دانش حسابرسی ، سال بیستم ، شماره ۷۸ ، صص ۲۸۲-۳۰۲.
- * داداشی ، ایمان ، کدمنجیری ، سجاد ، برادران ، مریم (۱۳۹۷). تاثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت های مالی شرکت های پذیرفته شده در بوری اوراق بهادار تهران ، فصلنامه دانش حسابرسی ، شماره ۷۰ ف صص ۱۵۹-۱۷۴.

- * رستم نیا ، محمد (۱۳۹۷). تاثیر اقتصاد مقاومتی بر اخلاق در حسابداری و حسابرسی، مجله پژوهش های جدید در مدیریت و حسابداری، شماره ۱۹.
- * سیف ، اله مراد (۱۳۹۱). الگوی پیشنهادی اقتصاد مقاومتی جمهوری اسلامی ایران، مجله آفاق امنیت، شماره ۱۶.
- * شعبانی ، احمد ، نخلی ، سید رضا (۱۳۹۳). مولفه های اقتصاد مقاومتی در ادبیات رایج و در بیان مقام معظم رهبری ، مجله آفاق امنیت، شماره ۲۵
- * شکر خواه ، جواد ، احمدی پاک ، فرشته ، بهشور ، اسحاق (۱۴۰۰). نقش حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی در کاهش ریسک تقلب با تاکید بر کاهش ناهمخوانی بین معیارهای مالی و غیر مالی ، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی ، دوره ۱۸ ، شماره ۶۹ ، صص ۵۴-۲۹.
- * شیروانی ، علیرضا ، فتحی ، علی (۱۳۹۸). بررسی تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر پیشگیری از تخلفات مالی (مطالعه موردی : اداره امور مالیاتی استان چهار محال و بختیاری) ، دومین کنفرانس بین المللی مدیریت ، مهندسی صنایع ، اقتصاد و حسابداری .

- * طوطیان ، صدیقه ، بایزدی ، چالاک (۱۳۹۶). شناسایی مولفه های اثرگذار بر فساد اقتصادی مجله : اقتصاد دفاع ، سال دوم، شماره ۵.
- * کمالی زارع، علی و ارباب سلیمانی، عباس (۱۳۹۰). حسابرسی داخلی اثربخش. تهران انتشارات سازمان حسابرسی.
- * مشایخی ، بیتا ، مهرانی ، کاوه ، رحمانی ، علی ، رحمانی ، آزاده (۱۳۹۲). تدوین مدل کیفیت حسابرسی داخلی ، فصلنامه بورس اوراق بهادار ، شماره ۲۳.

شویی»، «استانداردهای برخورد با موارد عدم اجرای قوانین و مقررات» و «افشای موارد فساد»، در جهت شفاف سازی و سالم سازی اقتصاد نقش جدی در « تعیین قیمت واقعی تمام شده محصولات» و در راستای روان سازی نظام قیمت گذاری و نهایتاً «استفاده از فن آوری اطلاعات و استقرار حسابرسی مداوم»، در به روزآوری شیوه های نظارت بر بازار و فعالیت های اقتصادی قابل طرح است. خدمات حرفه حسابرسی در جهت رشد پویا و بهبود شاخص های اقتصادی و دستیابی به اهداف سند چشم انداز بیست ساله کشور ارزنده و قابل توجه است.

۷- پیشنهادهای کاربردی پژوهش

- با توجه به تحقیق انجام شده و نتایج کسب شده مواردی به شرح زیر به عنوان پیشنهادات کاربردی ارائه می گردد:-
- ۱) تدوین و تصویب قوانین مرتبط با شفاف سازی اطلاعات و مبارزه با فساد با ضمانت اجرایی.
 - ۲) به منظور کاهش انحصار و رانت اقتصادی رعایت دقیق و صحیح اصل ۴۴ قانون اساسی ضرورت دارد.
 - ۳) در جهت افزایش کیفیت خدمات ارائه شده از سوی واحدهای نظارتی توصیه میگردد سیاست مداران با وضع مقررات مرتبط و همچنین اختصاص بودجه وامکانات لازم به ارتقای جایگاه سازمانی و استقلال حسابرسی داخلی کمک نمایند.
 - ۴) ارزیابی مستمر واحدهای نظارتی از جمله واحدهای حسابرسی اعم از داخلی و خارجی در فواصل زمانی معین باسنجه های استاندارد .
 - ۵) با توجه به اهمیت بودجه ریزی در دستیابی به اهداف مورد انتظار در اقتصاد مقاومتی، ضرورت بازنگری مجدد در خصوص روشهای تنظیم بودجه ارکان مختلف نظام اقتصادی اجتناب ناپذیر است..

فهرست منابع

- * تراب زاده ، محمد صادق (۱۳۹۲). بررسی ابعاد و مولفه های اقتصاد مقاومتی جمهوری اسلامی ایران - فصلنامه علمی - پژوهشی مطالعات انقلاب اسلامی، سال دهم، شماره ۳۲
- * پایگاه دفتر حفظ و نشر آثار مقام معظم رهبری، www.khamemeh.ir
- * خالقیان میمند ، علی ، واعظ ، محمد ، برزانی ، طغیانی ، محمد رضا (۱۳۹۶). سیاست های مالی تحت راهبرد اقتصاد مقاومتی ، مجله اقتصاد اسلامی، شماره ۶.

- * About. NA, Arif SM, Othman R, Mohamed Zain, (2021), Fraudulent Financial Statement Detection Using Statistical Techniques: The Case Of Small Medium Automotive Enterprise, The Journal of Applied Business Research, Vol. 31 No. 4, pp.1469-1478.
- * Briegagouli J.N. (2006). Fraud prevention and internal control in the Nigerian banking system. International journal of economics and financial issues, 6(3), 1172-1179.
- * Copenhak, Y., J. (2019) Board Gender Diversity and Internal Control Weaknesses. Advances in Accounting, 32(1),65-90.
- * Coffi, K.A. Allgood,S (2017). The Effect of CEO Tenure on the Relation between Firm Performance and Turnover. Journal of Financial Research (Fall 2000). 5(12), 373-390.
- * 18-Grifidy, F. (2006). Understanding the Influence of CEO Tenure and CEO Reputation on Corporate Reputation, International Journal of Business and Management, 13(3), 54-66.
- * Kalbers, L. P. (2020). Fraudulent financial reporting, corporate governance and ethics: 1987-2007. Review of Accounting and Finance, 8(2), 187-209.
- * Kioung, C. E. and M.S. Wilkins. (2018). Evidence on the audit risk model: Do auditors increase audit fees in the presence of internal control deficiencies? Contemporary Accounting Research 25 (1): 219-242.
- * Lizeing Jensen, M. Meckling, W. (2014) "Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure", Journal of Financial Economics, 1(3), 305-360
- * Maliouner, A. S (2015). The Causal Relationship Between CEO Tenure and Firm Financial Performance in the Shipping Industry, The Journal of auditing, (68), 357-373.
- * Spir, M. Hart, A (2017). The Relationship Between Board Structures and Fraud, International Journal of Business and Management, 12(2), 1-38.
- * Simon, C., Smith, J.L., Zimbelman, M.F. (2020). The influence of judgment decomposition on auditors' fraud risk assessments: Some tradeoffs. The Accounting Review, 93(5), 273-291
- * Rahayu .S. Rahayu .y. (2020) Internal auditors role indicators and their support of good governance , Critical Perspectives on Accounting 16, 277-298.
- * Tapier, D. L. (2017). The Auditor's Responsibility for Finding Errors and Fraud from Financial Situations: Case Study, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, 7(1), 342-352.



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 12/ No. 46/ Summer 2023

The role of internal audit quality in the fight against corruption With emphasis on the components of resistance economics

Jafar Mirzaee

PhD Student in Accounting, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran

Vali khodadadi

Visiting Associate Professor, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran (Corresponding Author)

Alireza Jorjorzadeh

Assistant Professor, Department of Economics, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran

Allahkaram Salehi

Assistant Professor of Accounting, Masjed Soleiman Branch, Islamic Azad University, Masjed Soleiman, Iran

Saeid Nasiri

Accounting Department, Islamic Azad, University of Ahvaz, Iran

Abstract

Today, achieving economic growth and development is one of the main and important goals of all countries, including Iran. Due to the special conditions of Iran and the existence of sanctions, achieving economic growth is faced with its own limitations, so that in order to achieve economic growth welfare, such as creating models tailored to the country's conditions and also following it has become important for the country. Has been. The research hypotheses were analyzed by structural equation modeling using Smart PLS software. According to the purpose of the research, the statistical population is employed auditors and a member of the Internal Audit Association. The main hypothesis of this study is to establish a significant relationship between internal audit quality factors and effective elements of corruption. Considering that the amount (T-Value) is 35.768, so it is based on confirming the main hypothesis of the research. Users of financial statements, especially investors and creditors, often hold independent auditors accountable for detecting financial statements. Independent auditors, by professional standards, can only reasonably assure that their financial statements are free from material misstatement due to error or fraud. In the post-Enron era, investors expect independent auditors to make all material misstatements. , Detect and report errors and fraud. However, independent auditors in compliance with professional standards can only reasonably ensure that the financial statements are free from material misstatement.

Keywords: Resistance Economy, Audit Quality, Internal Audit, Corruption, Transparency