



## تأثیر حسابرسی داخلی بر کارکردهای بودجه ریزی آماد و پشتیبانی ناجا؛ ص ۱-۲۳

وحید رنگریز<sup>۱</sup>، محمدرضا ضابط<sup>۲</sup>، مجید عبادی<sup>۳</sup>، منصور روضه‌ای<sup>۴</sup>

نوع مقاله: پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۱۱/۲۶

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۲/۲۶

### چکیده

حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره‌ای، اطمینان‌آور، مستقل و بی‌طرفانه است که به منظور افزودن ارزش و به‌سازی عملیات سازمان طراحی می‌شود. این مقاله به بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر کارکردهای بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا می‌پردازد. جامعه آماری این پژوهش ناجا، شامل مدیران عالی ۲۲ نفر و مدیران میانی ۳۹ نفر (در مجموع ۶۱ نفر) از سازمان مورد مطالعه می‌باشند. روش نمونه‌گیری، باتوجه به جامعه آماری تمام شمار می‌باشد. باتوجه به نرمال بودن داده‌ها، از آزمون آزمون ضریب همبستگی پیرسون برای پاسخ به سوال‌های تحقیق استفاده گردید. سوال اصلی پژوهش حاضر، سنجش میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر کارکردهای بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا است و سوالات فرعی پژوهش، سنجش میزان تأثیر نقش اطمینان‌بخشی و نقش مشاوره‌ای حسابرسی داخلی بر کارکرد بودجه‌ریزی و همچنین سنجش میزان تأثیر حسابرسی داخلی بر کارکرد کنترل و ارزیابی و کارکرد مدیریتی آماد و پشتیبانی ناجا است. نتایج پژوهش نشان داد اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی؛ مشاوره‌ای حسابرسی داخلی؛ کارکرد کنترل و حسابرسی داخلی بر کارکرد بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا تأثیر دارند.

**واژگان کلیدی:** اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی، مشاوره‌ای حسابرسی داخلی؛ کارکرد کنترل و حسابرسی داخلی، بودجه‌ریزی.

۱ استادیار و عضو هیئت علمی گروه مالی دانشگاه علوم انتظامی امین [rangriz.apu@outlook.com](mailto:rangriz.apu@outlook.com)

۲ مربی و عضو هیئت علمی گروه مالی دانشگاه علوم انتظامی امین [mohammadreza.zabet@gmail.com](mailto:mohammadreza.zabet@gmail.com)

۳ کارشناس ارشد مدیریت مالی و بودجه انتظامی [mjeb2322@gmail.com](mailto:mjeb2322@gmail.com)

۴ دکتری حسابداری، مربی و عضو هیئت علمی گروه مالی دانشگاه علوم انتظامی امین (نویسنده مسئول) [man.phd.acc@gmail.com](mailto:man.phd.acc@gmail.com)

## مقدمه و بیان مسأله

حیطه کار حسابرسی مالی، سوابق، مدارک و شواهد پشتوانه صورت‌های مالی است در حالی که در حسابرسی عملکرد، محیط عملیاتی و مالی مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. در این رابطه، مهارت‌های لازم (غیر از مهارت‌های حسابداری) در نظر گرفتن گذشته و توجه به آینده و سر و کار داشتن با ارقام کمی و کیفی از دیگر تفاوت‌های حسابرسی عملکرد با حسابرسی مالی و رعایت است. حسابرسی مالی به گزارش نتایج فعالیت اقتصادی گذشته و حسابرسی رعایت به رعایت دستورالعمل‌ها، قوانین و ... از قبیل تعیین شده ارتباط دارد. حسابرسی عملکرد به ارتقاء نحوه اجرا و عملکرد آن مربوط می‌شود و بر خط‌مشی‌ها، برنامه‌ریزی و سیستم‌های کنترل و روش‌های تصمیم‌گیری مربوط است. در رویکرد حسابرسی عملکرد گزارش‌دهی به مجلس و سایر مراجع ذینفع در خصوص وضعیت عملکردی دستگاه اجرایی محصول نهایی است و گزارشات حسابرسی عملکرد در اغلب موسسات عالی حسابرسی حاوی توصیه‌هایی است که پیگیری و پایش مراجع مسئول مانند مجلس نسبت به اجرای توصیه‌های اصلاحی حسابرسان، موجب کسب اطمینان از پاسخگویی و بهبود مؤلفه‌های عملکردی دستگاه اجرایی را فراهم می‌نماید. حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره‌ای، اطمینان‌آور، مستقل و بی‌طرفانه است که به منظور افزودن ارزش و به‌سازی عملیات سازمان طراحی می‌شود. هدف آن کمک به سازمان برای نیل به اهداف خود از طریق ارزیابی و به‌سازی کارآیی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی، با رویکردی منظم و منضبط است. (استونر<sup>۱</sup> ۲۰۰۲: ۵۶)

کنترل داخلی به‌عنوان یکی از شواهد مهم برای اظهار نظر حسابرسان در گزارش‌های حسابرسی است. هرگونه ضعف یا نقص در کنترل داخلی شرکت‌ها در صورت اهمیت داشتن و تاثیر بر عملکرد مالی و ارائه نتایج و گزارشات مالی ناصحیح می‌تواند منجر به صدور گزارش‌های حسابرسی غیرمقبول گردد. حسابرسی داخلی وظیفه ارزیابی مستقلی است که توسط مدیریت سازمان برای بررسی سامانه کنترل داخلی ایجاد می‌شود و کفایت سامانه کنترل داخلی را از لحاظ درست و مناسب، اقتصادی، اثر بخش و کارآمد بود استفاده از منابع سازمان، آزمون، ارزیابی و گزارش می‌کند. حسابرسی داخلی جایگاه والایی در سامانه کنترل داخلی و مدیریت واحدها را در انجام دادن مسئولیت‌ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند حسابرسی داخلی به‌منظور کمک به مدیریت واحدهای اقتصادی به‌وجود می‌آید، اما می‌تواند اطمینان‌های دیگری را چون اطمینان دادن به مراجع قانونی و سایر مراجع ذینفع نیز فراهم کند (کمالی زارع و همکاران، ۱۳۹۰: ۱۷۱).

در سیستم اقتصادی امروز، انتقال و گزارش اطلاعات صحیح مالی و اقتصادی برای مراکز تصمیم‌گیری دارای اهمیتی شگرف است، یکی از خصوصیات این سیستم وجود سازمان‌های بزرگی می‌باشد که به صورت شرکت‌های سهامی، سرمایه‌های هزاران سرمایه‌گذار را در یک جا جمع کرده‌اند و فعالیت‌های اقتصادی وسیعی را در یک کشور و یا حتی در سرتاسر جهان اداره می‌کنند. برای مدیرانی که در رأس این سازمان‌های وسیع قرار دارند، امکان نظارت مستقیم بر تمام جزئیات فعالیت‌های سازمان وجود ندارد. یکی از بهترین و شاید مهم‌ترین ابزار در دسترس مدیریت برای رفع نقص، استفاده از خدمات حسابرسی داخلی می‌باشد. بدین لحاظ باید مرتباً صحت و سلامت سیستم‌های کنترل داخلی و گزارشگری مورد ارزیابی قرار داده شود. معاونت آمد و پشتیبانی ناجا با توجه به شرح وظایف تعیین شده از طرف فرماندهی محترم ناجا وظیفه تامین (تمامی مایحتاج اولیه و ثانویه)، توزیع، حمل و نقل، نگهداری و تعمیرات، نظارت بر اموال، سلاح و مهمات و کلیه تجهیزات سازمان وسیع و بزرگی مثل نیروی انتظامی که حوزه فعالیتی آن تمامی مرزهای جغرافیای ایران می‌باشد را برعهده دارد. نظر به اینکه یکی از دغدغه‌های اصلی ناجا با توجه به حجم بالای نقدینگی و جذب منابع مالی، استقرار کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی برای اعمال مدیریت و سرپرستی در راستای برنامه‌های راهبردی، می‌باشد. معاونت آمد و پشتیبانی ناجا دارای الزامات قانونی است که باید به آنها عمل کنند؛ از این رو باید کنترل‌های داخلی و حسابرسی داخلی لازم را برای شناسایی و کنترل میزان رعایت این گونه الزامات قانونی برقرار نمایند. با این وجود به نظر می‌رسد به دلیل نبود کنترل داخلی و همچنین جزء مهم آن یعنی حسابرسی داخلی اثر بخش و کارا در تعدادی از فعالیت‌ها، تداخل وظایف در برخی از امور، با مشکلاتی من جمله کارکردهای بودجه‌ریزی روبه‌رو است که این تحقیق در صدد آن است که مشکلات ارائه گزارشات و اطلاعات مالی برای تعیین کارکرد مشاوره‌ای و کارکرد اطمینان بخشی صحیح فعالیت‌های معاونت آمد و پشتیبانی ناجا به صورت شفاف نمی‌باشد را برطرف نماید. لذا مساله اصلی پژوهش حاضر، سنجش میزان تاثیر حسابرسی داخلی بر کارکردهای بودجه‌ریزی آمد و پشتیبانی ناجا است. سوالات فرعی پژوهش، سنجش میزان تاثیر نقش اطمینان‌بخشی و نقش مشاوره‌ای حسابرسی داخلی بر کارکرد بودجه‌ریزی و همچنین سنجش میزان تاثیر حسابرسی داخلی بر کارکرد کنترل و ارزیابی و کارکرد مدیریتی آمد و پشتیبانی ناجا است.

### پیشینه تحقیق

رازبانی و کارگر (۱۳۹۵)، در مقاله‌ای به بررسی مفهوم حسابرسی و کاربرد آن در گزارشگری بخش عمومی پرداختند. آنها اعلام کردند سیستم اقتصادی یک کشور به میزان قابل توجهی به تصمیم‌گیری‌های مدیریت در واحدهای اقتصادی بستگی دارد. بدیهی است این تصمیم‌گیری‌ها نقش تعیین‌کننده‌ای در میزان درآمدهای اقتصادی و ثمربخش بودن فعالیت‌های تعیین شده و استفاده بهینه

از امکانات تولیدی و خدماتی مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی کشور دارند. لذا اصولاً صاحبان سهام و یا نمایندگان آنها همواره می‌خواهند بدانند که آیا مدیران اجرایی در تصمیم‌گیری‌های خود صحیح عمل کرده‌اند یا خیر؟ و آیا توانسته‌اند از امکانات موجود حداکثر استفاده را ببرند یا خیر؟ آیا در مؤسسات افزایش کارایی و رعایت صرفه اقتصادی انجام شده است؟ امروز در محیط اقتصادی که دارای نظام‌های متعدد و ابعاد گوناگون است، مدیریت سازمانی تأکید فزاینده‌ای بر ارزیابی صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی عملیات سازمانی دارد. حسابرسی داخلی به‌عنوان ابزاری برای این ارزیابی به کار می‌رود.

بایانی شیراز و همکاران (۱۳۹۳) تحقیقی تحت عنوان اتکاء حسابرسان مستقل بر کار حسابرسی داخلی از دیدگاه اندازه مؤسسات حسابرسی، انجام دادند. این پژوهش به افزایش نیاز برای اتکا بر کار حسابرس داخلی تأکید می‌کند و حسابرس داخلی را به‌عنوان منبعی برای حسابرس مستقل معرفی می‌کند. استانداردهای مربوط به حسابرسی مستقل که در جهان غرب شکل گرفته و در کشورهای در حال توسعه نیز به کار گرفته می‌شود، اتکاء حسابرس مستقل بر حسابرس داخلی را برای دستیابی به کارایی حسابرسی پیشنهاد می‌کند. با این وجود، انگیزه کارایی، در شرایط اقتصادی و حاکمیتی که متفاوت با غرب است، تاکنون به‌طور مناسبی یافت نشده است.

امین و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی به بررسی ادراک حسابرسان از تاثیر حسابرسی مستمر بر کیفیت اطلاعات مالی گزارش شده در اینترنت در کشور مصر پرداختند. برای این منظور تعداد ۹۶ حسابرس فعال در شرکتهای بزرگ حسابرسی مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که اکثریت حسابرسان در مصر موافق اجرای حسابرسی مستمر می‌باشند. بیشتر اینکه، آنها بر این عقیده بودند حسابرسی مستمر می‌تواند با محیط گزارشگری مالی اینترنتی رابطه داشته باشد

کورجه<sup>۱</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهشی به ارزیابی اجرای پیشنهادات حسابرسی در بخش عمومی دولت محلی ارومیان در کشور اتیوپی پرداخت. برای جمع‌آوری داده‌ها در این پژوهش از ابزار پرسشنامه، مصاحبه و مطالعه مستندات بهره گرفت. این مطالعه آشکار ساخت که اجرای حسابرسی در بخش عمومی منطقه رضایت‌بخش و کافی نبوده است. چرا که بودجه تخصیص یافته از سوی دولت برای اجرای آن ناکافی و بازده کاملی برای دولت نداشته است. همچنین، وی مشکلات و موانع اجرای حسابرسی عملکرد را عدم سیستم گزارش‌دهی در ارتباط با اجرای حسابرسی، فقدان پاسخ‌دهی، فقدان فعالیت‌های پیش‌برنده، توجه اندک رهبران در اجرای پیشنهادات، عدم وجود برنامه‌های اجرایی پیشنهادات و فقدان زمان کافی برای اجرا را اعلام کردند.

## مبانی نظری

در سال‌های اخیر، تعاریف فراوانی از سوی مراجع صاحب‌نظر در خصوص حسابرسی داخلی ارائه شده است. در نهایت، انجمن حسابرسان داخلی آمریکا<sup>۱</sup> تعریف جدیدی از حسابرسی داخلی ارائه داد که در آخرین ویرایش این استانداردها در نوامبر ۲۰۱۰ همچنان قابل اجرا است: (ساسانی و همکاران، ۱۳۹۱: ۱۵۶). حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره‌ای<sup>۲</sup>، اطمینان‌آور، مستقل<sup>۳</sup> و بی‌طرفانه است که به منظور افزودن ارزش<sup>۴</sup>، به‌سازی عملیات سازمان<sup>۵</sup> طراحی می‌شود. انجمن حسابرسان داخلی آمریکا، حسابرسی داخلی را این‌طور تعریف کرده است: «حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. حسابرسی داخلی با اتخاذ رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند تا به هدف‌های خود دست یابد و اثربخشی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل‌ها و حاکمیت را ارزیابی و بهبود بخشد» (باباجانی و همکاران، ۱۳۹۰: ۸۶).

بطور خلاصه این انجمن از حسابرسی داخلی به‌عنوان «وظیفه ارزیابی مستقلی که با هدف کمک به کارکنان بنگاه در ایفای هرچه بهتر و مؤثرتر وظایف‌شان، در درون واحد اقتصادی به‌وجود می‌آید تا فعالیت‌های آن را رسیدگی و ارزیابی کند»، یاد می‌کند.

انجمن حسابداران عمومی و دولتی انگلستان<sup>۶</sup> حسابرسی داخلی را وظیفه ارزیابی مستقلی می‌داند که توسط مدیریت سازمان برای بررسی سیستم کنترل داخلی ایجاد می‌شود تا کیفیت سیستم کنترل داخلی را از دیدگاه درست و مناسب اقتصادی، اثربخش و کارآمد بودن استفاده از منابع سازمان، آزمون و ارزیابی و گزارش کند (جبارزاده کنگرلویی و همکاران ۱۳۹۰: ۲۹).

مهمترین وظایف معاونت آآمد و پشتیبانی ناجا، پشتیبانی آآمدی طبقات ده‌گانه آآمدی شامل برآورد احتیاجات، خرید، انبارداری، کنترل موجودی، توزیع، جمع‌آوری و تعیین تکلیف اقلام فرسوده و مازاد؛ آآمدگی بمنظور پشتیبانی مستقیم و غیرمستقیم از عملیات یگان‌های ناجا؛ نگهداری و تعمیر و بازسازی وسایل و تجهیزات برابر مقررات و روش‌های جاری؛ برآورد و توزیع بودجه سالیانه مورد نیاز و پیش‌بینی سایر اعتبارات لازم واحدهای تابعه؛ کنترل موجودی، حسابداری مالی؛ تدوین روش‌ها و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌ها برای یگان‌های ناجا در بخش امور آآمدی؛ تنظیم برنامه‌های خرید

1 The Institute of Internal Auditors

2 Consulting Activity

3 Independent

4 Added Value

5 Improve an Organizations Operations

6 Chartered Institute of public Finance and Accountability

تمرکزی برای یگان‌های ناجا برابر اعتبارات تخصیصی؛ واگذاری اعتبارات غیرتمرکزی رده‌های ناجا؛ خدمات ترابری برای حمل وسایل و تجهیزات آمادی رده‌های ناجا می‌باشد. روش‌های بودجه‌بندی در معاونت آماج و پشتیبانی؛ باتوجه به ماموریت و شرح وظائف و پراکندگی واحدهای ناجا در اقصی نقاط کشور به ویژه در مرزها و نقاط دور افتاده این نیرو را از ویژگی خاص برخوردار ساخته و مسلماً "پشتیبانی اصولی و بموقع اینگونه واحدها می‌تواند اعتماد آنان را نسبت به سیستم تدارکات جلب و رغبت پرسنل را به تداوم اجرای ماموریت مطلوب فراهم سازد.

بعد از اینکه بودجه کل ناجا مشخص گردید، کمیسیون‌های تخصصی بودجه در ستاد ناجا سهم بودجه آمادی را مشخص کرده و معاونت آماج و پشتیبانی ناجا نسبت به برآورد و پیش‌بینی اعتبارات نگهداشت آمادی رده‌های ناجا اقدام می‌نماید.

پس از برآورد و تعیین بودجه، مراتب تحت عنوان بودجه پیشنهادی به معاونت طرح و برنامه و بودجه ناجا ارسال می‌شود تا پس از بررسی، آن را در بودجه پیشنهادی کل ناجا منظور کند.

ارتباط متغیرها با اهداف تحقیق:

۱- نقش مدون بودن مقررات داخلی و محیط کنترلی مناسب بر بودجه‌ریزی آماج و پشتیبانی ناجا: نگرش اشخاص مسئول سیستم کنترل داخلی، تعیین کننده محیط کنترلی می‌باشد. قابلیت اتکای ادعاهای مدیریت در مورد منصفانه بودن صورت‌های مالی، شدیداً به الگوی مدیریت در حمایت مستمر از کنترل‌های داخلی بستگی دارد و همچنین منصفانه بودن ارائه آنها منوط به گزارشگری مالی صحیح می‌باشد. هنگامی که نگرش مدیریت درباره کنترل داخلی با درستکاری مدیریت و ارزش‌های اخلاقی مناسب ترکیب شوند، با انتخاب مناسب اصول حسابداری، وضعیت مالی، نتایج عملیات، جریان‌های نقدی و برآوردهای حسابداری واحد اقتصادی به‌طور منصفانه نشان داده می‌شوند. (منافی، ۱۳۸۰: ۶۰۱).

۲- نقش در اختیار قرار دادن اطلاعات مناسب و منابع مورد نیاز کافی و به‌موقع به کمیسیون بودجه داخلی بر بودجه‌ریزی آماج و پشتیبانی ناجا: طبق بند سه ماده سه منشور کمیته حسابرسی (۱۳۹۱)، سازمان بورس و اوراق بهادار با عنوان اختیارات، هیئت مدیره در چارچوب مسئولیت‌های کمیته حسابرسی، به آن اختیار می‌دهد که: به مدیران، کارکنان و اطلاعات مورد نیاز دسترسی نامحدود داشته باشد، همچنین طبق بند یک و دو ماده چهار همین منشور هیئت مدیره تمهیداتی را فراهم می‌آورد که منابع مورد نیاز برای انجام وظایف این کمیته به‌طور کامل و بدون هیچ مانعی در اختیار آن قرار گیرد و اطلاعات مناسب، کافی و به‌موقع در اختیار کمیته حسابرسی قرار گیرد. لذا می‌توان انتظار داشت در صورت امکان دسترسی کمیته حسابرسی به اطلاعات مناسب و منابع مورد نیاز کافی و به‌موقع به احتمال زیاد قدرت حسابرسی داخلی افزایش یابد.

۳- نقش مهارت‌های ارتباطی حسابرسان داخلی بر بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا: انجمن حسابرسان داخلی در گزارش دوم تحقیق ۲۰۱۰ خود که در ۱۰۷ کشور و با تعداد ۵۸۲ به، ۱۳ پاسخ تأیید شده انجام شده است، مهارت‌های زیر را به‌عنوان صلاحیت‌ها و شایستگی‌های اساسی برای حسابرسان داخلی را عنوان نموده است. این مهارت‌ها عبارت‌اند از: مهارت‌های برقراری ارتباط، مهارت‌های شناسایی و حل مشکلات، توانایی ارتقای ارزش حسابرسان داخلی، توانایی هماهنگ شدن با تغییرات صنعت، استانداردها و قوانین و مقررات، مهارت‌های سازمانی، مهارت‌های مذاکره و رفع تعارض‌ها، آموزش کارکنان و ارتقای آنان، فنون، ابزارها و چارچوب‌های حسابداری، مهارت‌های مدیریت تغییرات، فنون، ابزارها و چارچوب‌های فن‌آوری اطلاعات و فن‌آوری اطلاعات و ارتباطات، مهارت‌های فرهنگ شناختی و زبان‌های خارجه (بیلی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰).

۴- نقش حسابرسان داخلی در تشخیص و پیشگیری از تقلب بر بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا: بررسی‌های متعدد انجام شده، زیان مالی ناشی از تقلبات را با اهمیت ارزیابی می‌کنند درحالی‌که محاسبه‌ی دقیق زیان‌های ناشی از تقلب با توجه به افزایش آن در طول زمان و خسارت‌های ایجاد شده به شهرت و روابط با مشتریان قابل اندازه‌گیری نیست. بر حسب شدت خسارت حاصل از تقلب، سازمان‌ها از اثرات مالی اعمال متقلبانه آسیب می‌بینند. از این رو داشتن یک برنامه‌ی ضد تقلب که شامل برنامه‌های افزایش سطح آگاهی، پیشگیری و کشف تقلب و همچنین ارزیابی خطر تقلب که خطرهای تقلب در سطح سازمان را مشخص کند، اهمیت می‌یابد (منتی و بابایی، ۱۳۹۴: ۳۶۹).

۵- امکان دسترسی نامحدود به کلیه اسناد، مدارک، دارایی‌ها، کارکنان، مدیران و مشاهده فرآیندهای بودجه‌ریزی: مدیر حسابرسان داخلی از حق دسترسی مستقیم و بدون محدودیت به مدیریت ارشد و هیات مدیره<sup>۲</sup> برخوردار می‌باشد. این دسترسی، از طریق وجود یک رابطه گزارش‌دهی دوگانه قابل حصول است. (استانداردهای بین‌المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۳) در بند ۱۱۱۱ استانداردهای بین‌المللی حسابرسان داخلی، در مورد ارتباط مستقیم با هیات مدیره بیان شده است.

۶- نقش استقرار برنامه ارزیابی کیفیت از عملکرد مناسب حسابرسان داخلی بر بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا: حسابرسان داخلی دارای نقش مهم و حیاتی در مدیریت و راهبری عملیات سازمان است. سازمان‌هایی که از واحد حسابرسان داخلی کارآمد و اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرات کسب و کار، فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند. از همین‌رو، از اقدامات اصلاحی مناسب به‌منظور بهبود مستمر محیط کسب و کار خود استفاده می‌کنند. مدیران سازمانی از یک طرف به‌منظور اداره‌ی بهتر سازمان خود، خواهان استقرار یک واحد حسابرسان داخلی کارآمد

1 Bailey

2 Board

هستند که در کنار مشاوره و کمک به بهبود امور، قبل از اجرای حسابرسی مستقل از نواقص و کاستی های احتمالی آگاه شوند و نسبت به اصلاح آن اقدام کنند.

۷- نقش تغییر و جابجایی مدیریت ارشد حسابرسی داخلی بر بودجه ریزی آما و پشتیبانی ناچا: محققان بیان کردند که انتصاب مدیریت ارشد حسابرسی داخلی باید از نفوذ مدیریت ارشد آزاد باشد تا از بی طرفی اطمینان دهد و ترس از انتقام جویی احساس شده توسط حسابرسان داخلی را زمانی که باید در مورد رفتار مدیریتی ضعیف گزارش دهند، دور نگه دارند (کریستوفر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۹).

۸- نقش تدوین برنامه انعطاف پذیر سالانه حسابرسی داخلی بر بودجه ریزی آما و پشتیبانی ناچا: برنامه حسابرسی باید به طور مستمر و با توجه به وقوع رویدادها بازبینی شود. حداقل زمان بازبینی نباید کمتر از مقاطع برنامه ریزی سالانه حسابرسی باشد. سازمان هایی که دارای بخش حسابرسی داخلی می باشند از روش بازبینی مستمر برنامه استفاده می کنند. در این روش، برنامه بعد از هر سه ماه برای ۱۲ ماه بعد مورد بررسی و بازبینی قرار گرفته و سازمان همواره یک برنامه ی یکساله ی روبه رو دارد (ارنست و یانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲).

۹- نقش سابقه و تجربه حسابرس داخلی بر بودجه ریزی آما و پشتیبانی ناچا: حسابرسان داخلی باید افرادی باتجربه، دارای صلاحیت و دانش کافی بوده به صورتی که درک و شناخت بالایی از فرایندها، عملیات و اصلاح سیستم ها داشته باشند (ساسانی و شریفی راد، ۱۳۹۲: ۵۲۰).

۱۰- نقش تردید حرفه ای و توجه به شواهد عینی بر بودجه ریزی آما و پشتیبانی ناچا: تردید حرفه ای بدین معناست که حسابرس باید با ذهنی پرسش گر و ارزیابی نقادانه شواهد حسابرسی، امکان پذیر بودن و وجود تحریف های بااهمیت در صورت های مالی را صرف نظر از هرگونه شواهد قبلی در مورد واحد تجاری یا باور حسابرس در مورد صداقت مدیر و درستی او ارزیابی نماید. بنابراین تردید حرفه ای ایجاد پرسش های دائمی را ملزم می کند در مورد اینکه آیا اطلاعات و شواهد بدست آمده نشان می دهد که اشتباهات بااهمیتی در صورت های مالی (به علت تقلب) اتفاق افتاده است یا خیر (آهنگری، ۱۳۹۴: ۶۵۰).

۱۱- نقش دانش رایانه و مهارت فناوری اطلاعات کارکنان حسابرسی داخلی بر بودجه ریزی آما و پشتیبانی ناچا: رشد سریع و پیچیده امروزه تجارت، حسابرسان داخلی را ملزم می کند تا به مهارت های فن آوری اطلاعات و رایانه به منظور انجام حسابرسی با قدرت بالا مجهز شوند. چنین دانش و مهارتی از آنجائی که از پرسنل حسابرسی داخلی انتظار می رود که ریسک را فهمیده و تشخیص

1 Christopher et al

2 Erenst & Young

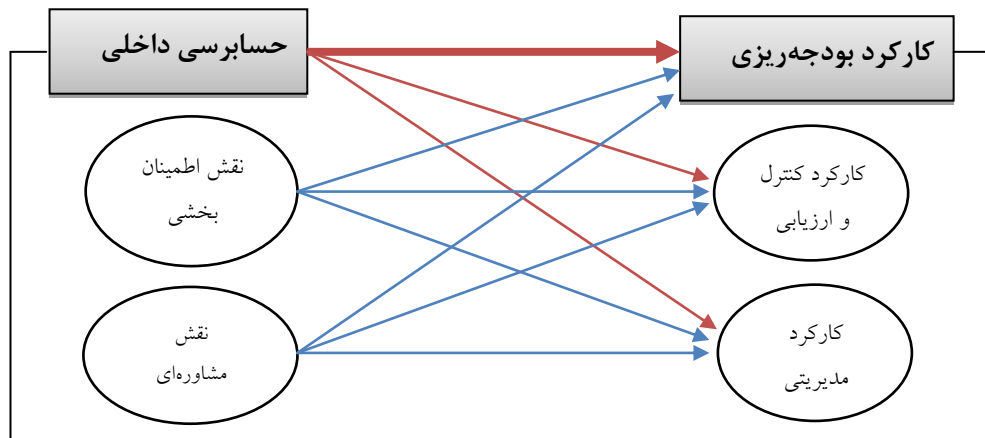


دهند مهم است، خصوصاً با توجه به سیستم‌های فن‌آوری اطلاعاتی کاملاً پیچیده و در همین حال قادر باشند که از دانش خود جهت تضمین کامل بودن فرایند حسابرسی داخلی استفاده نمایند (زلکیف لی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۱).

۱۲- نقش بودجه زمانی واحد حسابرسی داخلی بر بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا: عملیات حسابرسی باید به میزان کافی برنامه‌ریزی و به کار کارکنان به گونه‌ای مناسب نظارت شود. در این راستا بودجه زمانی و فرآیند بودجه‌گذاری نقش محوری در سیستم‌های کنترل مدیریت عملیات حسابرسی ایفا می‌کند (هاشمیان و همکاران، ۱۳۹۳: ۹۴).

۱۳- نقش کیفیت حسابرسی داخلی بر بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا: حسابرسی داخلی با ارزیابی کنترل‌های داخلی و کمک به مدیران سازمان‌ها در راستای ایفای هرچه بهتر مسئولیت‌های شان خدمات سودمندی به افراد درون سازمانی بطور خاص و افراد برون سازمانی بطور عام می‌دهد. مسئولیت پاسخ‌گویی حسابرسان باعث می‌گردد تا عملیات حسابرسی با کیفیت بالایی صورت پذیرد و کیفیت در حسابرسی مستلزم رعایت استانداردهای حسابرسی می‌باشد. (مهرانی، ۱۳۷۹: ۲۴۸)

مدل مفهومی پژوهش:



نمودار ۱: مدل مفهومی پژوهش براساس مدل کوزه

## روش پژوهش

این تحقیق از نظر هدف، توسعه‌ای می‌باشد و براساس نحوه گردآوری داده‌ها به صورت همبستگی می‌باشد. هدف محقق در این تحقیق بررسی آنچه هست بدون هیچ دخالت یا استنتاج ذهنی، گرفتن نتیجه عینی از واقعیت و در نهایت یاری دادن به فرایند تصمیم‌گیری می‌باشد. این تحقیق رابطه بین چند متغیر در یک جامعه را بررسی می‌کند و هدف اصلی این پژوهش نیز بررسی حساسی عملکرد و ارتقای کیفیت و کارایی فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی می‌باشد. پژوهشگر در اجرای این تحقیق، متغیرها را دستکاری نکرده و برای وقوع رویدادها شرایطی را به وجود نخواهد آورد، بلکه صرفاً پدیده‌های موجود را، آنطور که هست، مورد بررسی و توصیف قرار خواهد داد، لذا روش پژوهش براساس نحوه گردآوری داده‌ها و با در نظر گرفتن محتوای موضوع، شرایط حاکم و پدیده‌های موجود، از نوع توصیفی می‌باشد. مطالعه حاضر از لحاظ دسته‌بندی پژوهش‌های توصیفی، از نوع پیمایشی به‌شمار می‌آید.

جامعه آماری این پژوهش شامل مدیران عالی ۲۲ نفر و مدیران میانی ۳۹ نفر در مجموع ۶۱ نفر می‌باشند. روش‌های نمونه‌گیری، با توجه به جامعه آماری تمام شمار می‌باشد. مدیران عالی ۲۲ نفر، مدیران میانی ۳۹ نفر مجموع ۶۱ نفر می‌باشند. در این تحقیق برای گردآوری اطلاعات از دو روش اسنادی و میدانی استفاده شد.

روایی پرسشنامه‌ها توسط روایی صوری و نظرات اصلاحی اساتید به تایید رسیده و برای بررسی ضریب پایایی از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. ضریب آلفای کرونباخ به‌دست آمده برای پرسشنامه و ابعاد آن بیش از ۰,۷ به‌دست آمده است.

## روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

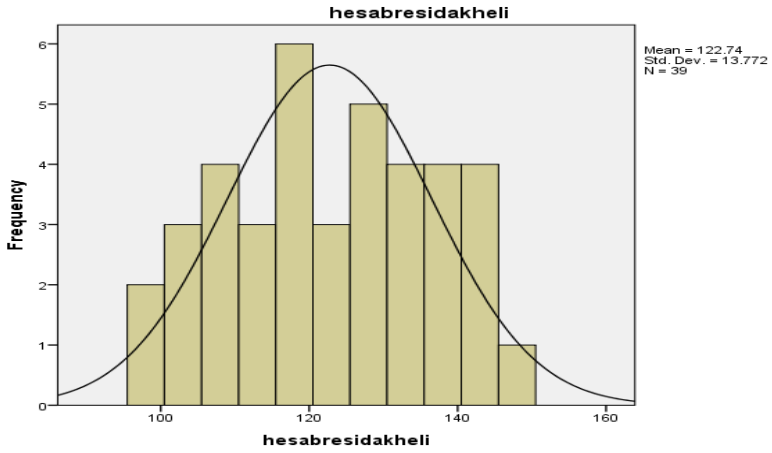
پس از جمع‌آوری داده‌ها و تکمیل پرسشنامه‌ها، داده‌های خام وارد نرم‌افزار اس پی اس اس<sup>۱</sup> گردید، به‌دلیل ماهیت پژوهش مجموعه عملیات آماری در دو سطح توصیفی و استنباطی انجام پذیرفت. به‌دلیل آن‌که در این تحقیق، از مقیاس فاصله‌ای با پیش فرض توزیع نرمال برای اندازه‌گیری متغیرها استفاده شده است؛ لذا ضریب همبستگی محاسبه شده در این تحقیق برای فرضیات اصلی و فرعی، ضریب همبستگی گشتاوری پیرسون بوده و جهت مشخص نمودن تاثیر ابعاد مختلف حساسی داخلی و کارکرد بودجه‌ریزی، به‌دلیل تعدد ابعاد و همچنین برآزش مدل

مفهومی پژوهش از روش مدل رگرسیون و تحلیل واریانس<sup>۱</sup> استفاده شده است. در این پژوهش، جهت تعیین نرمال بودن یا نبودن داده‌ها از آزمون‌های چولگی و کشیدگی استفاده شده است. مناسب‌ترین شاخص برای اندازه‌گیری نرمال بودن داده‌ها در طیف لیکرت، چولگی و کشیدگی است. در جدول زیر نتیجه آزمون‌های چولگی و کشیدگی آمده است.

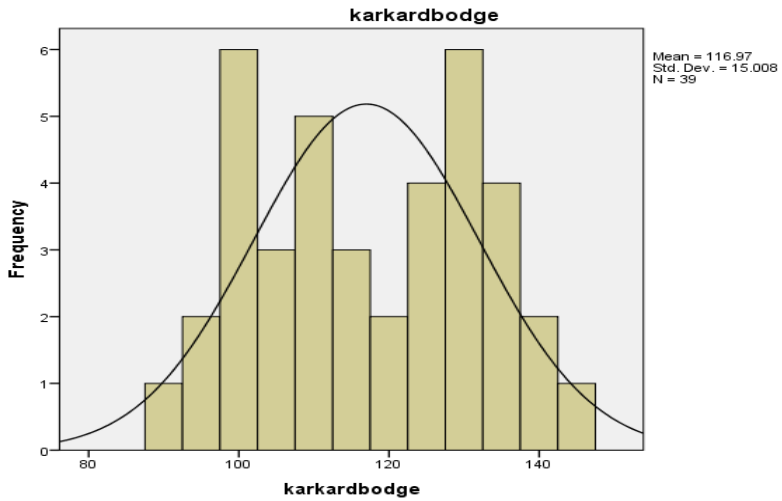
جدول ۱: چولگی و کشیدگی توزیع داده‌ها

<i>kurtosis</i>		<i>Skewness</i>		متغیر
<i>Std. Error</i>	<i>Statistic</i>	<i>Std. Error</i>	<i>Statistic</i>	
۰/۷۴۱	-۱/۰۹۷	۰/۳۷۸	-۰/۰۳۹	حسابرسی داخلی
۰/۷۴۱	-۱/۲۰۳	۰/۳۷۸	-۰/۰۵۵	کارکرد بودجه‌ریزی

مقدار چولگی مشاهده شده برای متغیر حسابرسی داخلی برابر با  $-۰/۰۳۹$  است و در بازه  $(۲, -۲)$  قرار دارد. یعنی از لحاظ کجی متغیر حسابرسی داخلی نرمال بوده و توزیع آن متقارن است. مقدار کشیدگی آن  $-۱/۰۹۷$  است و در بازه  $(۵, -۵)$  قرار دارد. این نشان می‌دهد توزیع متغیر حسابرسی داخلی از کشیدگی نرمال برخوردار است. همچنین برای متغیر کارکرد بودجه‌ریزی نیز همین شرایط برقرار است (با توجه به  $-۰/۰۵۵$  و  $-۱/۲۰۳$ ). بنابراین براساس آزمون چولگی و کشیدگی، شرط لازم برای نرمال بودن داده‌ها وجود دارد و توزیع داده‌ها نرمال فرض می‌شود. در ادامه منحنی نرمال و نمودار هیستوگرام این دو متغیر مشاهده می‌شود.



نمودار ۲: آزمون نرمالیته متغیر حسابرسی داخلی



نمودار ۳: آزمون نرمالیته متغیر کارکرد بودجه‌ریزی

پس از بررسی و مشخص کردن نرمال بودن کشیدگی و یا چولگی توزیع داده‌ها در ادامه به بررسی نرمال بودن توزیع داده‌های پژوهش از طریق آزمون کولموگروف-اسمیرنوف<sup>۱</sup> پرداخته می‌شود.

جدول ۲: نتایج آزمون نرمال بودن متغیرها

نتیجه آزمون	کولموگروف-اسمیرنوف		متغیرها
	Sig	آماره	
$p > 0/05$ و نرمال است	0/200	0/085	حسابرسی داخلی
$p > 0/05$ و نرمال است	0/082	0/133	کارکرد بودجه‌ریزی

همان‌طور که در جدول فوق گزارش شده است سطح معنی‌داری آزمون کولموگروف-اسمیرنوف برای متغیرهای حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه‌ریزی از 0/05 بزرگتر است. بنابراین بین توزیع‌های مشاهده شده و توزیع نظری تفاوت وجود ندارد و در نتیجه توزیع این متغیرها نرمال است. باتوجه به نرمال بودن داده‌ها، فاصله‌ای و کمی بودن متغیرهای این تحقیق، آزمون مناسب برای پاسخ به سوال‌های تحقیق، آزمون ضریب همبستگی پیرسون و رگرسیون می‌باشد.

### فرضیه اصلی پژوهش: حسابرسی داخلی بر کارکرد بودجه‌ریزی آماد و پیش ناجا تاثیر دارد.

جدول ۳: ضریب همبستگی بین حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه‌ریزی

متغیر	ضریب همبستگی	سطح معناداری
حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه‌ریزی	0/874	0/000

$$P < 0/01$$

بر اساس نتایج جدول فوق، مقدار *Sig* که برابر با 0/000 است در سطح اطمینان ۹۹ درصد قرار دارد؛ به این معنی که فرض  $H_0$  رد و فرض  $H_1$  که خبر از وجود رابطه معنادار بین متغیرها می‌دهد، تایید می‌شود. یعنی دو متغیر حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه‌ریزی رابطه معناداری دارند. کیفیت رابطه از دو بخش شدت و جهت رابطه تشکیل شده است. شدت رابطه بین حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه‌ریزی 0/874 می‌باشد که با توجه به راهنمای تقریبی همبستگی در سطح روابط بالا قرار می‌گیرد و جهت ضرائب نیز با توجه به علامت  $r$  مثبت یا مستقیم است. بنابراین بین حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا رابطه مثبت و معنادار وجود دارد و فرضیه اصلی پژوهش تایید می‌گردد.

1-Kolmogorov-Smirnov

فرضیه فرعی اول پژوهش: نقش اطمینان بخشی حسابرسی داخلی بر کارکرد بودجه ریزی آما و پشتیبانی ناجا تاثیر دارد.

جدول ۴: ضریب همبستگی بین اطمینان بخشی حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه ریزی

سطح معناداری	ضریب همبستگی	همبستگی بین اطمینان بخشی حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه ریزی
۰/۰۰۰	۰/۷۵۶	

$P < 0/01$

باتوجه به نتیجه به دست آمده از آزمون فرض بین اطمینان بخشی حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه ریزی، ضریب بدست آمده در سطح معناداری  $0/000 \leq p$  است. شدت رابطه در سطح همبستگی بالا و جهت رابطه مثبت و مستقیم می باشد. بنابراین بین اطمینان بخشی حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه ریزی آما و پشتیبانی ناجا رابطه مثبت و معنادار وجود دارد و فرضیه تایید می شود. فرضیه فرعی دوم پژوهش: نقش مشاوره ای حسابرسی داخلی بر کارکرد بودجه ریزی آما و پشتیبانی ناجا تاثیر دارد.

جدول ۵: ضریب همبستگی بین نقش مشاوره ای حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه ریزی

سطح معناداری	ضریب همبستگی	همبستگی بین نقش مشاوره ای حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه ریزی
۰/۰۰۰	۰/۸۳۵	

$P < 0/01$

با توجه به نتیجه به دست آمده از جدول فوق، مشخص است که بین نقش مشاوره ای حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه ریزی در سطح معناداری  $0/000 \leq p$  رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. همان طور که از میزان ضریب همبستگی  $0/835$  پیداست، شدت رابطه بین این دو متغیر در سطح بالا و جهت رابطه مثبت است. بنابراین فرضیه پژوهش تایید می شود. فرضیه فرعی ۳ پژوهش: حسابرسی داخلی بر کارکرد کنترل و ارزیابی آما و پشتیبانی ناجا تاثیر دارد.

جدول ۶: ضریب همبستگی بین حسابرسی داخلی و کارکرد کنترل و ارزیابی

سطح معناداری	ضریب همبستگی	همبستگی بین حسابرسی داخلی و کارکرد کنترل و ارزیابی
۰/۰۰۰	۰/۹۸۰	

 $P < 0/01$ 

با توجه به نتیجه به دست آمده از آزمون فرض بین حسابرسی داخلی و کارکرد کنترل و ارزیابی آماد و پشتیبانی ناجا، مشخص شد که ضریب همبستگی بدست آمده در سطح معناداری ( $p \leq 0/000$ ) و کمتر از ۰/۵ است، جهت رابطه مثبت و شدت رابطه در سطح روابط خیلی بالا می باشد ( $r=0/980$ )؛ بدین معنی که استفاده از حسابرسی داخلی باعث بهبود کارکرد کنترل و ارزیابی آماد و پشتیبانی ناجا می شود. بنابراین فرضیه سوم فرعی تحقیق نیز تایید می گردد. فرضیه فرعی ۴ پژوهش: حسابرسی داخلی بر کارکرد مدیریتی آماد و پشتیبانی ناجا تاثیر دارد.

جدول ۷: ضریب همبستگی بین حسابرسی داخلی و کارکرد مدیریتی آماد و پشتیبانی ناجا

سطح معناداری	ضریب همبستگی	همبستگی بین حسابرسی داخلی و کارکرد مدیریتی
۰/۰۰۰	۰/۹۸۱	

 $P < 0/01$ 

با توجه به نتیجه جدول فوق چنین مستفاد می گردد که بین حسابرسی داخلی و کارکرد مدیریتی نیز در سطح بالای رابطه، ارتباطی مثبت و معنادار وجود دارد. بدین معنی که استفاده از حسابرسی داخلی در آماد و پشتیبانی ناجا باعث بهبود کارکرد مدیریتی این سازمان می شود. بنابراین فرضیه پژوهشی تایید می گردد.

همانطور که می دانیم هر کار علمی پیش از سنجش تاثیر، رابطه را می سنجد. در ادامه برای سنجش ابعاد حسابرسی داخلی، پیش بینی این ابعاد از متغیر کارکرد بودجه ریزی و برازش مدل مفهومی پژوهش، همچنین بررسی تاثیرات متغیرها بر یکدیگر، از ضریب رگرسیون استفاده می شود؛ زیرا این نوع ضریب از جمله تحلیل های همبستگی از نوع پیش بینی و بررسی رابطه علی و معلولی می باشد. در منابع متنوع پیش شرط های گوناگونی برای اجرای رگرسیون تبیین گردیده است که تعداد آنها از ۳ تا ۱۱ پیش شرط گزارش شده است؛ اما تقریباً تمامی منابع معتبر آماری روی پنج پیش شرط به عنوان پیش شرط های حداقلی برای اجرای رگرسیون چندگانه توافق دارند و اگر حتی یکی از این پنج پیش شرط نقض گردد، دیگر اجازه استفاده از تحلیل رگرسیون را نخواهیم داشت. این پنج شرط عبارتند از: کمی بودن متغیرها؛ باتوجه به اینکه در این پژوهش، دو متغیر اصلی (حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه ریزی) و ابعاد آنان (اطمینان بخشی، مشاوره، کارکرد کنترل و ارزیابی، کارکرد

مدیریتی) از جمله شاخص‌هایی با طیف لیکرت هستند، پس از عملیات کامپیوت یا ایمپیوت، داده‌های متغیرها دارای مقیاس فاصله‌ای یا نسبی می‌باشند. بنابراین کلیه متغیرهای مدل رگرسیونی کمی بوده و شرط اول برقرار است.

- نرمال بودن توزیع داده‌های متغیرها: که در بخش قبل به تفصیل شروط لازم و کافی برای نرمال بودن توزیع داده‌ها مورد آزمون قرار گرفته شد و بنابراین محقق اجازه استفاده از آزمون پارامتریک رگرسیون چندگانه را دارد.

- عدم هم‌خطی متغیرهای مستقل: مهم‌ترین پیش‌شرط اجرای مدل رگرسیونی این است که متغیرهای مستقل با یکدیگر همبستگی یا هم‌خطی بحرانی نداشته باشند. کلمه بحرانی بیان‌کننده این واقعیت است که همه متغیرها به دلیل اشتراک مفاهیم می‌توانند تا حدی همبستگی داشته باشند؛ اما مساله این است که اگر همبستگی بحرانی باشد، مقدار  $R^2$  به صورت کاذب بالا می‌رود و مدل رگرسیونی از اعتبار ساقط می‌شود. برای بررسی عدم هم‌خطی از جدول زیر استفاده می‌شود.

جدول ۸: تشخیص عدم هم‌خطی متغیرهای مستقل

Condition Index	Eigenvalue	Tolerance	VIF	متغیرهای مستقل
۱۶/۸۸۵	۰/۰۱۰	۰/۵۴۴	۱/۸۳۸	اطمینان‌بخشی
۲۹/۷۷۳	۰/۰۰۳	۰/۵۴۴	۱/۸۳۸	مشاوره

چهار شاخص بیان شده در جدول فوق، هر یک دارای حدود عددی برای تشخیص عدم هم‌خطی متغیرهای مستقل می‌باشند. سه شاخص  $VIF$ ، تلورانس و مقدار ویژه<sup>۱</sup> بصورت تقریبی هم‌خطی را بیان می‌کنند اما حکم نهایی را شاخص شرطی<sup>۲</sup> براساس نقطه برش مشخص اعلام می‌نماید. شاخص تورش واریانس هرچقدر به مقدار دو نزدیکتر شود اعلام هم‌خطی بیشتر و هرچه از دو دورتر باشد، هم‌خطی کمتر است. جدول بالا نشان می‌دهد که این شاخص در همه متغیرهای مستقل کمتر از دو بوده و هم‌خطی کمی دارند. همچنین تلورانس که دقیقاً عکس تورش واریانس است، با عدد صفر مقایسه می‌شود. حکم نهایی را شاخص شرطی یا  $CI$  بیان می‌کند. زیرا دارای یک نقطه برش مشخص است که اگر  $CI$  بزرگتر از ۱۵ باشد، هم‌خطی وجود دارد، اما هنوز به مرز بحرانی نرسیده. در صورتی که  $CI$  بزرگتر از ۳۰ باشد، هم‌خطی در ناحیه بحرانی قرار داشته و

1 - Eigenvalue

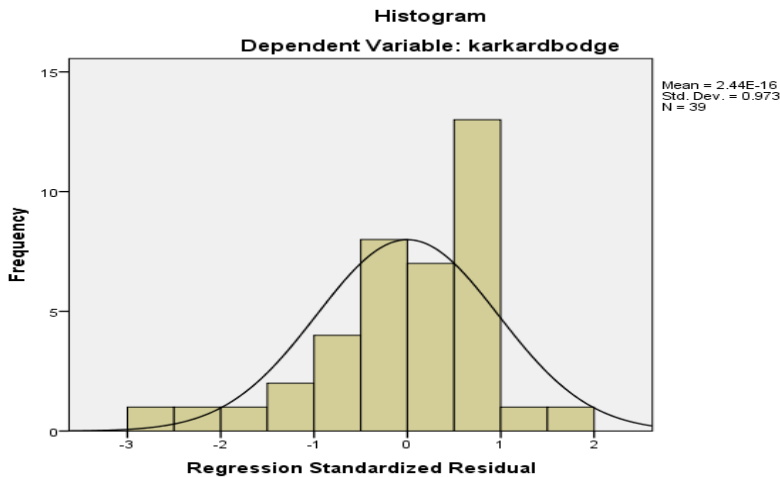
2 - Condition Index



رگرسیون باطل و خارج از اعتبار است. نتایج جدول فوق نشان می‌دهد که متغیرهای مورد مطالعه دارای مقدار  $CI$  بالای ۱۵ هستند اما از نقطه برش ۳۰ عبور نکرده‌اند. بنابراین می‌توان گفت شرط عدم همخطی متغیرهای مستقل برقرار است.

- عدم همخطی خطاها: علاوه بر عدم همخطی متغیرهای مستقل، خطاهای هر متغیر مستقل باید قابل تشخیص و افتراق از خطاهای متغیرهای مستقل دیگر باشد. این وظیفه توسط آزمون دوربین واتسون انجام می‌شود. دوربین واتسون می‌تواند بین  $1/5$  تا  $2/5$  باشد، اگر عدد بدست آمده از آزمون دوربین واتسون بین این دو عدد نباشد، پیش شرط استفاده از مدل رگرسیونی برقرار نیست. در این پژوهش میزان آزمون دوربین واتسون  $2/040$  بدست آمده که نشان از عدم همخطی خطاها دارد. بنابراین شرط چهارم استفاده از رگرسیون نیز برقرار است.

- نرمال بودن توزیع خطاها: متاسفانه چون خطاها در دل نرم‌افزار محاسبه می‌شوند محقق قادر به دستیابی به آنها نیست، بنابراین در اینجا تنها چاره تشخیص نرمال بودن توزیع خطاها استفاده از روش‌های گرافیکی و نموداری است. برای تشخیص خطاها نمودار هیستوگرام زیر ارائه می‌شود.



نمودار ۴: نمودار هیستوگرام نرمال بودن توزیع خطاها

از آنجا که نمودار هیستوگرام نیز نرمال بودن توزیع خطاها را مورد تایید قرار داد، بنابراین جمع‌بندی هر پنج پیش‌شرط به ما اجازه می‌دهد که از رگرسیون استفاده کنیم. در این تحقیق مدل رگرسیونی از دو متغیر مستقل (نقش اطمینان‌بخشی و نقش مشاوره‌ای) تشکیل شده است؛ که به جهت آزمون فرضیات با روش همزمان به مدل رگرسیونی راه یافته است. در ادامه به بررسی کامل رگرسیون پرداخته می‌شود.

Std. Error of the Estimate	Adjusted R square	R square	R	مدل رگرسیونی
۷/۴۷۶	۰/۷۵۲	۰/۷۶۵	۰/۸۷۵	روش همزمان

جدول ۹: واریانس تبیین شده توسط متغیرهای مستقل

در مدل‌های رگرسیونی پیش از بررسی تاثیر متغیرهای مستقل بر وابسته، ابتدا رابطه متغیرهای مستقل بصورت یکجا با متغیر وابسته بررسی می‌شود. مقدار  $R$  که  $۰/۸۷۵$  بدست آمده، نشان دهنده اهمیت متغیر مستقل وارد شده است. همچنین هدف اصلی پژوهش تبیین واریانس یا پیش‌بینی رفتار متغیر وابسته است که بر اساس شاخص  $R^2$  مشخص می‌شود. در اینجا  $R^2$  برابر با  $۰/۷۶۵$  است که از نوع روابط بالا است. همچنین این شاخص به حجم نمونه وابسته است؛ بنابراین محقق آنرا اصلاح کرده و شاخص  $Adjusted R^2$  بدست آمده که مقدار آن  $۰/۷۵۲$  است. این مقدار نشان می‌دهد که نزدیک به ۷۶ درصد تغییرات متغیر وابسته در سطح نمونه و ۷۵ درصد تغییرات در سطح جامعه اصلی توسط تغییرات متغیر مستقل تبیین می‌شود. جدول  $Anova$  اهمیت  $R$  را از طریق آزمون  $F$  نشان می‌دهد.

جدول ۱۰: ماتریس آنالیز واریانس (ANOVA)

سطح معناداری	$F$	میانگین مجزورات $MS$	درجه آزادی $df$	مجموع مجزورات انحراف از میانگین $SS$	—
۰/۰۰۰	۵۸/۵۶۱	۳۲۷۳	۲	۶۵۴۶	رگرسیون
		۸۹۶	۳۶	۲۰۱۲	باقی مانده
			۳۸	۸۵۵۸	جمع کل

تحلیل واریانس که به آن شاخص  $F$  گویند، جایگزین مناسبی برای برازش است. تحلیل واریانس می‌تواند بگوید آیا مدل رگرسیونی ما مدل مناسبی برای پیش‌بینی متغیر وابسته در جامعه است یا خیر. در جدول فوق واریانس بین میانگین‌ها، تأثیر متغیر وابسته را نشان می‌دهد و مقدار باقی مانده نقش سایر متغیرها را مشخص می‌نماید. مقدار رگرسیون بدست آمده نشانگر این است که تأثیر متغیر وابسته در پژوهش زیاد بوده و تأثیر سایر متغیرها با توجه به مقدار باقی مانده کم بوده است. مقدار آزمون  $F$  که بالاتر از  $3/84$  بوده و مقدار سطح معنی‌داری که زیر  $0/05$  است، نشان می‌دهد که فرض  $H_0$  در خصوص بی‌اهمیتی مقدار همبستگی  $R$  چندگانه رد شده و فرض  $H_1$  یا اهمیت آن همبستگی تایید می‌گردد. بنابراین با توجه به مقدار  $sig$  در سطح اطمینان ۹۹ درصد ضریب  $F$  معنادار است و این به آن معناست که مدل رگرسیونی به خوبی رفتار متغیر وابسته را پیش‌بینی می‌کند. به عبارت ساده‌تر کیفیت پیش‌بینی در وضعیت مناسبی قرار دارد و می‌توان گفت که مدل وضعیت برازشی مناسبی دارد.

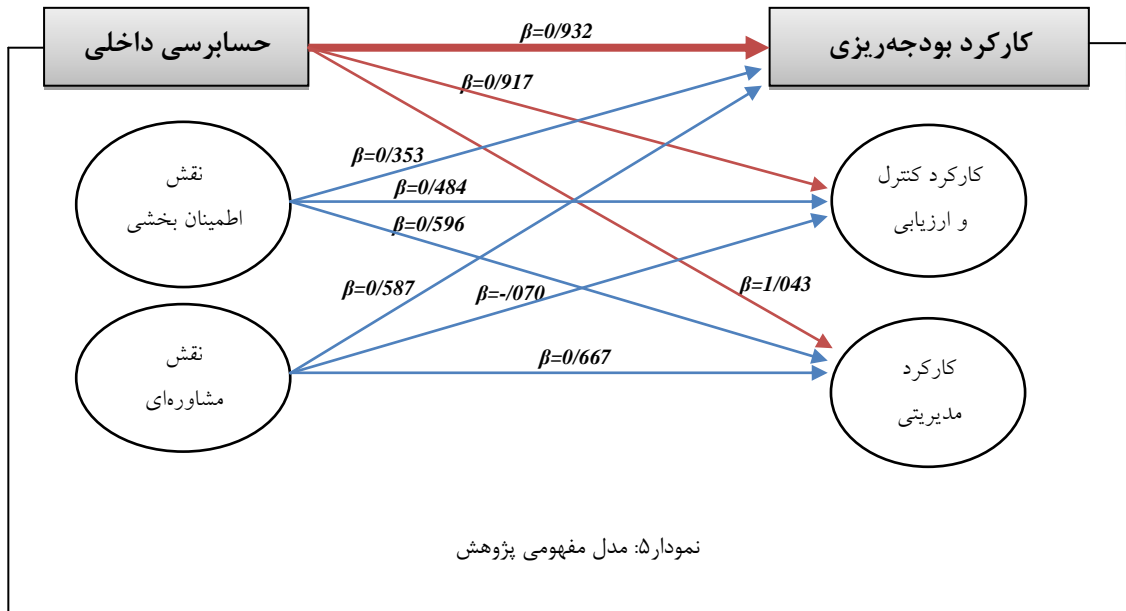
ضریب رگرسیون	$B$	انحراف معیار	$Beta(\beta)$	$t$	سطح معناداری
مقادیر ثابت	۲/۳۶۶	۱۲/۳۹۴	---	۰/۱۹۱	۰/۸۵۰
نقش اطمینان‌بخشی	۰/۸۵۶	۰/۲۶۵	۰/۳۵۳	۳/۲۲۴	۰/۰۰۳
نقش مشاوره‌ای	۰/۰۱۶	۰/۱۸۷	۰/۵۹۶	۵/۴۴۵	۰/۰۰۰

جدول ۱۱: نتایج تحلیل رگرسیون ابعاد حسابرسی داخلی

در جدول فوق،  $B$  ضریب استاندارد نشده رگرسیون و نمایانگر تغییر منتظره متغیر وابسته به‌ازای تغییر در متغیر مستقل است.

$\beta$  برآورد  $B$  (ضریب استاندارد شده) نمایانگر تغییر منتظره متغیر وابسته است که به‌صورت نمرات استاندارد شده بیان شده است.

$t$  جدول برای سنجش معناداری ضریب  $Beta$  می‌باشد. از جدول ضریب رگرسیون نتیجه گرفته می‌شود که بین متغیرهای نقش اطمینان‌بخشی و نقش مشاوره‌ای با کارکرد بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا رابطه وجود دارد و ضریب به‌دست آمده نشان دهنده معناداری مدل رگرسیون می‌باشد؛ به این معنا که دو متغیر پیش‌بین (اطمینان‌بخشی و نقش مشاوره‌ای) قدرت توضیح متغیر ملاکی (کارکرد بودجه‌ریزی) را دارند. متغیر نقش مشاوره‌ای با بتای  $0/596$  (در سطح  $p \leq 0/000$ ) بیشترین قدرت پیش‌بینی کنندگی کارکرد بودجه‌ریزی را دارد. با توجه به ضرائب بدست آمده از مدل رگرسیونی مدل مفهومی پژوهش به‌صورت زیر برازش می‌شود.



### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

نتایج یافته‌های پژوهش به شرح زیر هستند:

۱- نقش اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی بر کارکرد بودجه‌ریزی آما و پشتیبانی: باتوجه به نتیجه به‌دست آمده شدت رابطه در سطح همبستگی بالا و جهت رابطه مثبت و مستقیم می‌باشد. بنابراین بین اطمینان بخشی حسابرسی داخلی و کارکرد بودجه‌ریزی آما و پشتیبانی ناجا رابطه مثبت و معنادار وجود دارد و فرضیه تایید می‌شود. باتوجه به اینکه اطمینان‌بخشی حسابرسی داخلی شامل محیط کنترلی مناسب، قابلیت اتکاء و دستی اطلاعات مالی، پیشگیری از تقلب و یا سواستفاده، استقرار سیستم ارزیابی کنترل داخلی و توجه به شواهد عینی توسط حسابرسی داخلی می‌باشد مطابق فرضیه‌ها و پیش‌بینی محقق رابطه مثبت و معناداری بین متغیرهای بالا و مبانی نظری پیش‌بینی می‌شد که باتوجه به نتایج به‌دست آمده این موضوع به اثبات رسید. هم‌چنین این نتایج با پژوهش بالاسکو و همکاران، ۲۰۰۳، برای حساب‌رسان، بهبود مداوم سیستم کنترل داخلی موجب حمایت از مشتریان و کاهش کار حسابرسی می‌شود. زیرا می‌تواند باعث افزایش کیفیت اسناد و ثبت‌های حسابداری شود. در مورد حسابرسی، کنترل داخلی کارهای متداول و تکراری را کاهش می‌دهد و به جای آنها حساب‌رسان می‌تواند آزمون‌هایی را انجام دهد که زمان حسابرسی برای انجام آنها محدود است هم‌چنین موجب بهبود کارکرد حسابرسی

می‌شود. هدف از تدوین برنامه کنترل و بهبود کیفیت، امکان ارزیابی انطباق فعالیت حسابرسی داخلی با "تعریف حسابرسی داخلی" و استانداردها و ارزیابی رعایت "آئین رفتار حرفه‌ای" است. این برنامه ضمناً کارایی و اثربخشی فعالیت حسابرسی داخلی را ارزیابی نموده و فرصت‌های بهبود را شناسایی می‌کند. بنابراین نتایج این پژوهش با موارد بالا همسو است.

۲. نقش مشاوره‌ای حسابرسی داخلی بر کارکرد بودجه‌ریزی آمد و پشتیبانی ناجا: باتوجه به نتیجه به‌دست آمده از آزمون فرض، مشخص است که رابطه مثبت و معنادار وجود دارد. همانطور که از میزان ضریب همبستگی  $0/835$  پیداست، شدت رابطه بین این دو متغیر در سطح بالا و جهت رابطه مثبت است. بنابراین فرضیه پژوهش تایید می‌شود. باتوجه به اینکه نقش مشاوره‌ای حسابرسی داخلی شامل اجرای فناوری اطلاعات، تغییر مدیر ارشد حسابرسی، نرخ گردش کارکنان، تدوین برنامه‌های انعطاف-پذیر سالانه، مهارت ارتباطات فردی حسابرسی داخلی می‌باشد، مطابق فرضیه‌ها و پیش‌بینی محقق رابطه مثبت و معناداری بین متغیرهای بالا و مبانی نظری پیش‌بینی می‌شد که باتوجه به نتایج به‌دست آمده این موضوع به اثبات رسید. همچنین این نتایج با پژوهش کریستوفر و همکاران،  $2009$ ؛ بیلی،  $2007$ ، محققان بیان کردند که انتصاب مدیریت ارشد حسابرسی داخلی باید از نفوذ مدیریت ارشد آزاد باشد تا از بیطرفی اطمینان دهد و ترس از انتقام‌جویی حس شده توسط حسابرسان داخلی را زمانی که باید در مورد رفتار مدیریتی ضعیف گزارش دهند دور نگه دارند هرچه مدیریت ارشد حسابرسی مستقل و دارای سوابق بهینه باشد امر کنترل و کارکرد بودجه‌بندی بهبود می‌یابد که با نتیجه این پژوهش همسو می‌باشد.

۳. تاثیر حسابرسی داخلی بر کارکرد کنترل و ارزیابی آمد و پشتیبانی ناجا: باتوجه به نتیجه به‌دست آمده رابطه مثبت و شدت رابطه در سطح روابط خیلی بالا می‌باشد ( $r=0/980$ )؛ بدین معنی که استفاده از حسابرسی داخلی باعث بهبود کارکرد کنترل و ارزیابی آمد و پشتیبانی ناجا می‌شود. بنابراین فرضیه سوم فرعی تحقیق نیز تایید می‌گردد. باتوجه به اینکه کارکرد کنترل و ارزیابی آمد و پشتیبانی ناجا شامل رعایت قوانین و آیین‌نامه‌ها، محیط کنترل مناسب، امکان دسترسی نامحدود به اسناد و مدارک، پیشگیری از تقلب و یا سوءاستفاده از بودجه، استقرار سیستم ارزیابی کنترل داخلی، تعیین بودجه زمانی مناسب می‌باشد مطابق فرضیه‌ها و پیش‌بینی محقق رابطه مثبت و معناداری بین متغیرهای بالا و مبانی نظری پیش‌بینی می‌شد که باتوجه به نتایج به‌دست آمده این موضوع به اثبات رسید. همچنین این نتایج با پژوهش رازقی،  $1386$  در حسابرسی داخلی سنتی، تمرکز بر کنترل و عملیات قرار داشت. در تعریف جدید به این واقعیت توجه می‌شود که کنترل در خلاء وجود ندارد، بلکه کنترل‌ها برای کمک به سازمان در زمینه مدیریت خطر و بهبود فرایند نظارت موثر ایجاد می‌شود. افزون بر این، باید پذیرفت که برای هر

وضعیت خاص نیز کنترل جامع و ویژه‌ای وجود ندارد. چارچوب کنترل خطر براین مبنا قرار دارد که حسابرسان باید طیف گسترده‌ای از عملیات کنترلی را در پاسخ به شرایط متغیر روز مورد توجه قرار دهند. دورانی که تنها از یک نوع کنترل برای همه فعالیت‌ها و از چک‌لیست‌های کلیشه‌ای برای کنترل استفاده می‌شد، سپری شده است.

۴. تاثیر حسابرسی داخلی بر کارکرد مدیریتی آماد و پشتیبانی ناجا: باتوجه به نتیجه اشاره شده ارتباطی مثبت و معنادار وجود دارد. بدین معنی که استفاده از حسابرسی داخلی در آماد و پشتیبانی ناجا باعث بهبود کارکرد مدیریتی این سازمان می‌شود. بنابراین فرضیه پژوهشی تایید می‌گردد. توجه به اینکه کارکرد مدیریتی آماد و پشتیبانی ناجا شامل مشاوره به مدیریت در مورد راهبرد کنترل و مدیریت ریسک، تغییر و جابجایی مدیر ارشد حسابرسی، مهارت ارتباطات فردی، امکان دسترسی نامحدود به اسناد، مدارک، دارایی‌ها، افراد و مدیران و فرایندهای بودجه‌ریزی و قابلیت اتکاء و درستی اطلاعات مالی می‌باشد مطابق فرضیه‌ها و پیش‌بینی محقق رابطه مثبت و معناداری بین متغیرهای بالا و مبانی نظری پیش‌بینی می‌شد که باتوجه به نتایج به‌دست آمده این موضوع به اثبات رسید. همچنین این نتایج با پژوهش کمالی زارع و همکار، ۱۳۹۳ حسابرسی داخلی در سیستم‌های کنترل داخلی، جایگاهی والا دارد. حسابرسی داخلی، مدیریت را در انجام دادن مسئولیت‌ها و وظایف خود از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند.

باتوجه به پژوهش‌های مطرح شده در بالا نتایج کلیه آنها با نتایج پژوهش همسو می‌باشد.

## پیشنهادها

برای رسیدن به هدف کارکردهای بودجه‌ریزی آماد و پشتیبانی ناجا موارد زیر پیشنهاد می‌شود:

۱- حرفه حسابرسی داخلی به‌طور کلی در تمام سازمان‌ها و علی‌الخصوص در دستگاه‌های نظامی و انتظامی اهمیت بیشتری داده شود و کمیته حسابرسی در دستگاه‌ها فعال گردد و ریاست و اعضای آن حتماً اعضای داخلی و خارجی در هر یگان باشند تا بتوانند مستقلاً گزارش‌هایی را در خصوص ارزیابی کنترل‌های داخلی و کفایت آنها تهیه نمایند.

۲- با توجه به تأثیر مستقیم تجربه در ساختار حسابرسی داخلی به‌نظر می‌رسد سابقه و تجربه کاری نقش مهمی در عملکرد حسابرسی داخلی، شناخت فعالیت، بررسی کفایت سیستم کنترل داخلی و نظارت بر رعایت آن ایفا نموده و در نتیجه بهبود کارکردهای بودجه‌ریزی دارد. بنابراین مدیران درانتخاب حسابرس داخلی برای ویژگی تجربه اهمیت ویژه قائل شوند.

## منابع

- آئین رفتار حرفه‌ای جامعه حسابداران رسمی ایران، ۱۳۸۲
- استونز، جیمز ادوارد، (۲۰۰۲)، *مدیریت*، ترجمه علی پارسائیان و سیدمحمد اعرابی، (۱۳۷۹)، تهران، انتشارات دفتر پژوهشهای فرهنگی
- باباجانی، جعفر، بابایی، مسعود (۱۳۹۰)، *تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی*، مجله دانش حسابداری، سال دوم، شماره ۴، صص ۷-۲۷
- جبارزاده کنگرلویی، سعید؛ نجاتبخش، حسین؛ سلیمانی، بهزاد؛ تدین، شهاب؛ ۱۳۹۰، *اهمیت حسابرسی داخلی: گامی در جهت افزایش قابلیت اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی*. حسابدار رسمی، شماره ۲۸، صص ۷۶ - ۸۴
- ساسانی، علیرضا و شریفی‌راد، محمد، ۱۳۹۲، *"اثر بخشی کمیته حسابرسی"* مجله حسابرس شماره ۶۹
- عالی‌نژاد احمدی *"آئین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی"* ویرایش ۲۰۱۳
- کمالی زارع، علی و همکاران، ۱۳۹۰، *"حسابرسی داخلی اثربخش"* نشریه شماره ۱۳۶، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی.
- منتی، وحید و مقداد بابایی، ۱۳۹۴، *ارتباطات در حسابرسی داخلی*، دومین کنگره سالانه حسابرسی داخلی؛ ارزش‌آفرینی در اقتصاد، نقش‌آفرینی در فرهنگ، تهران، انجمن حسابرسان داخلی ایران.
- مهرانی، ساسان (۱۳۷۹)، *تأثیر فشار بودجه‌زمانی بر رفتار حسابرسان مستقل تحت تئوری عدالت نسبی*. رساله دکتری حسابداری. دانشگاه تهران.
- هاشمیان، سعید. غلامحسینی، مستانه. غلامی، آرزو. (۱۳۹۳). *تئوری انگیزشی و تأثیر فشار بودجه‌زمانی بر رفتار حسابرسان داخلی*. اولین همایش ملی الکترونیکی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری.
- Bailey. J.A. (2010). *Core Competencies for Today's Internal Auditor, Report II, and the institute of internal Auditors research foundation*
- Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). *a critical analysis of the independence of the internal audit function: Evidence from Australia*. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200.
- Erenst & Young. (2012). *"The Future of Internal Audit is Now"*. BSC No. 1204-1354105, EYG No. AU1233, July 2012