

## بررسی تاثیر عوامل موثر حسابداری الکترونیکی بر سلامت مالی در دستگاه های دولتی و وابسته به دولت ایران

### حافظ آزادبخت

دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی بروجرد، ایران.  
Hafez.azadbakht@yahoo.com

### محمود همت فر

دانشیار، گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی بروجرد، ایران. (نویسنده مسئول)  
Dr.hematfar@yahoo.com

### فرید صفتی

گروه حسابداری، واحد بروجرد، دانشگاه آزاد اسلامی بروجرد، ایران  
F\_sefatg51@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۵/۰۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۶/۱۹

### چکیده

هدف: هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر عوامل موثر حسابداری الکترونیکی بر سلامت مالی در دستگاه های دولتی و وابسته به دولت ایران می باشد. روش این پژوهش از نوع پژوهش های ترکیبی است و طرح تحقیق آمیخته اکتشافی است. جامعه آماری تحقیق حاضر شامل دو بخش می باشد. در بخش کیفی تحقیق، از نظر خبرگان امر و متخصصینی استفاده شد که در دستگاه های دولتی و وابسته به دولت در استان لرستان شهرستان کوهدشت تجربه دارند. بخش کیفی، از نمونه گیری گلوله برفی تا رسیدن به اشباع استفاده شده است. در بخش کمی، برای برازش مدل بر اساس معیارهای استخراج شده از بخش کیفی، از نظر مدیران و کارکنان دستگاه های دولتی و وابسته به دولت در استان لرستان شهرستان کوهدشت استفاده شد و برای انتخاب نمونه از نمونه گیری تصادفی ساده استفاده شده است. ابزار گردآوری اطلاعات در بخش کیفی، پرسشنامه نیمه ساختار یافته و مصاحبه به صورت میدانی بود. جهت تجزیه و تحلیل داده ها در بخش کیفی از روش تحلیل تم و در بخش کمی از نرم افزار PLS استفاده شد. نتایج حاصل از کدگذاری باز داده های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، مشاهده می گردد که تعداد ۶۲ کد اولیه از میان ۱۷۱ مفهوم شناسایی شده است. ۶۲ کد اولیه در قالب ۱۰ مقوله دسته بندی شده اند. توجه به مصاحبه های انجام شده و نظرات بدست آمده از خبرگان، در نهایت ۱۰ مقوله استخراج شده است. نتایج بخش کمی از برازش مدل و ارتباط بین متغیرهای پژوهش حکایت دارد.

واژه های کلیدی: حسابداری الکترونیکی، سلامت مالی، دستگاه های دولتی، تحلیل تم، معادلات ساختاری

## ۱- مقدمه

کارگیری حسابرسی الکترونیکی یکی از اقدامات استراتژیک سازمان‌ها است (همت فر و همکاران، ۱۳۸۹).

سازمان بین‌المللی شفافیت، یکی از مهمترین شاخص‌ها در زمینه فساد یعنی شاخص ادراک فساد را هر ساله تهیه و منتشر می‌کند. گزارش سال ۲۰۱۸، نمره ایران نسبت به سال گذشته، با دو نمره کاهش از ۳۰ به ۲۸ تنزل یافته است. این نشان می‌دهد که در سال ۲۰۱۸ در مقایسه با سال گذشته فساد در ایران بیشتر شده است. همچنین جایگاه ایران در سال ۲۰۱۷ در بین ۱۷۶ کشور دنیا ۱۳۰ بود که این جایگاه با هشت پله افزایش در سال ۲۰۱۸ در بین ۱۸۰ کشور دنیا به ۱۳۸ ارتقاء یافته است. روزانه اخبار متعددی از وقوع فسادهای جدید به گوش می‌رسد. در ایران به جز مشاهده شواهد عینی، هیچ متر و معیاری برای سنجش میزان فساد در نهادها و سازمانها وجود ندارد. شاهد این مدعا نیز این است که بسیاری از سازمانهای داخلی هم برای تعیین رتبه ایران در فساد به گزارشات سازمانهای بین‌المللی همچون سازمان شفافیت بین‌الملل مراجعه می‌کنند. نکته‌ای که باید به آن توجه نمود این است که تخلفات سازمانها و فساد تنها هزینه‌های ملموس بر جوامع تحمیل نمی‌کند، بلکه مواردی چون به خطر انداختن امنیت، سلامت و رفاه اعضای سازمان، مشتریان و جوامع نیز پیامد ناگزیر تخلفات سازمانی است. به عبارت دیگر تخلف و فساد علاوه بر هزینه‌ها و پیامدهای مشهود بر جوامع و افراد، پیامدهای نامشهودی نیز دارند که چه بسا در بلندمدت بسیار پرهزینه‌تر باشند (سلوی، ۲۰۰۶). بر این اساس هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر عوامل موثر حسابرسی الکترونیکی بر سلامت مالی در دستگاه‌های دولتی و وابسته به دولت ایران می‌باشد.

## ۲- چهارچوب نظری پژوهش

در عصر اطلاعات، سیستم‌های حسابداری سنتی و کاغذ-محور که موقعیت مالی و نتایج عملیات برای دوره‌های زمانی در گذشته را نشان می‌دهند به طور فزاینده‌ای در حال ناپدید شدن با روندهای جاری هستند و در حالی جایگزین شدن با سیستم‌های الکترونیک هستند و مفاهیم ضمنی مختلف برای کارکرد حسابرسی، به عنوان نتیجه‌ای از استفاده از چنین سیستم‌های الکترونیک ناشی می‌شوند، مانند بررسی شواهد حسابرسی الکترونیک، نیاز به توجه بیشتر به کنترل‌های داخلی نسبت به سیستم‌های الکترونیک، و نیاز به حساب‌رسان آگاه‌تر و با تجربه‌تر برای پرداختن به این سیستم‌های الکترونیک، و در برخی موارد نیاز به متخصصان حسابرسی IT یا حساب‌رسان سیستم اطلاعات می‌باشد (نورالدین، ۲۰۰۹).

بررسی‌های به عمل آمده درباره فساد اداری در سطح جهان نشان می‌دهد که این پدیده روز به روز پیچیده‌تر می‌شود و همین امر از اهمیت اتخاذ راه‌حل‌های جامع برای یک واحد تجاری از الزامات حرفه‌ای خود نهایت استفاده را کرده باشد (سلیمی، ۱۳۹۳). ماهیت پیچیده‌ای داده است، که در نتیجه آن بسیاری از برنامه‌های اصلاحی و مقابله‌ای دولت‌ها به شکست انجامیده است. در تمام واحدهای تجاری احتمال وجود اشتباه می‌باش، بنابراین توجیه می‌باشد و قابلیت پیش‌بینی هم دارد. ولی اگر تقلبی در صورت‌های مالی واحد تجاری رخ دهد نشانه عمده مبارزه با آن حکایت می‌کند (داداش ناصر و همکاران، ۱۴۰۰). در این بین نحوه شکل‌گیری، پیامدها، آثار و مصادیق فساد، به آن بودن آن است، به همین دلیل تقلب را می‌توان به فساد مالی یک واحد تجاری نسبت داد. اگر در یک واحد تجاری تقلب صورت بگیرد مسئول اصلی این مشکل با مدیریت واحد مورد رسیدگی می‌باشد و در این راستا حساب‌رسان باید مواظب خطراتی باشند که مدیران اجرایی واحد تجاری خود مرتکب شده ولی با ترفندهایی و با استفاده از سد سازی این جرم را به گردن دیگران می‌اندازند.

در فساد مالی سلامت مالی برای کلیه سهامداران و ذینفعان از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و اساساً همه‌ی ذینفعان در واحد‌های اقتصادی به داشتن ابزارهای مناسبی که بتوانند سودآوری و تداوم فعالیت این واحدها را ارزیابی و پیش‌بینی کنند علاقمندند؛ آنجایی که صورت‌های مالی تنها منبع اطلاعاتی مشترک در اختیار کلیه ذینفعان است اما از جمله مسائلی که در این گزارش‌ها به طور مشخص منعکس نمی‌شود، سلامت مالی و قدرت نسبی تداوم فعالیت آن در آینده است (حسین پور، ۱۴۰۰). حسابرسی الکترونیک، را می‌توان اجرای وظایف حسابرسی به صورت الکترونیکی و خودکار در طول اینترنت دانست که در آن اغلب سیستم‌های حسابداری صاحبکار به صورت الکترونیکی پردازش و ذخیره می‌شوند (رانولد، ۲۰۲۰). حسابرسی الکترونیکی در دستگاه‌های دولتی و وابسته سبب می‌شود تا عملیات مالی سازمان‌ها به صورت هم‌زمان در اختیار دیوان محاسبات قرار گرفته و دیوان محاسبات با بررسی و حسابرسی به موقع این گزارشات و مدارک بتواند به موقع گزارشات حسابرسی و تفریغ بودجه را تهیه و با اریه آن به مجلس شورای اسلامی موجب استفاده به موقع از آن و در نهایت کارایی و اثر بخشی این گزارشات در فرآیند تصویب بودجه سال بعد در مجلس گردد. لذا وابستگی رو به تزاید به حسابرسی الکترونیکی نگرانی‌های جدی از جانب متخصصان حسابرسی و سازمان‌های حرفه‌ای بودجه آورده است و برنامه ریزی جهت به

آموزش دیده اند، سابقه ی زیادی در کشف کلاهبرداری در حسابرسی های خود ندارند. همکاری اصلی آن ها در جلوگیری از فساد، عامل روانشناختی قوی بازدارندگی بوده است". بر اساس گزارش کنگره INCOSAI در سال ۱۹۹۸، آلن (۲۰۱۲) این عقیده را تأیید کرده ومی گوید: "بیشتر SAI ها اعتقاد دارند که مشارکت اصلی آن ها در رابطه با پیشگیری و کشف کلاهبرداری و فساد، در بهبود شفافیت و پاسخگویی قرار گرفته است، یعنی حمایت از محیطی که فرصت را برای اعمال فساد محدود می سازد". به طور مشابه، پیش نویس فعلی INTOSAI، تحت عنوان "دستورالعمل حسابرسی فساد در نهادهای دولتی"، برای یک استاندارد در رابطه با فساد است و نقش موسسات حسابرسی عالی (SAI ها) را در تشخیص فساد پوشش نمی دهد، چرا که به طور کلی به عنوان یک وظیفه برای پلیس یا سایر سازمان های تحقیقاتی دیده می شود.

به نظر می رسد دلیل ترجیح دادن نقش پیشگیرانه، واقع گرایانه باشد: "کارشناسان بر این باورند که جلوگیری از کلاهبرداری و فساد، آسان تر از کشف آن است". یک منطق مشترک برای این امر این است که برخی از حسابرسان بر این باورند که فساد ردی از شواهد باقی نمی گذارد. به عنوان مثال، بروک (۲۰۰۷) بر این عقیده است که حسابرسان "به سختی می توانند رویداد واقعی فساد را کشف کرده و بررسی نمایند، زیرا معمولاً مجرمان هیچ مدرک مستندی را باقی نمی گذارند".

### ۳- پیشینه ی تحقیق

قاپلو و خادمی (۱۳۹۷) به بررسی دیدگاه فناوری اطلاعات نوین برای حسابرسی در صنایع پرداختند. در این تحقیق ما به طراحی مدلی از حسابرسی فناوری اطلاعات در صنایع می پردازیم. تمامی ابعاد و بکارگرفته شده در این مدل همگی از فاکتورها و عناصر کلیدی است که برای صنایع مختلف قابل توجه بوده و برای توصیف فناوری اطلاعات در صنعت ارائه می شود. این عوامل عبارتند از: بازار، مالی، خرید و فروش، لیست دارایی، توزیع، مشتری و قیمت. میزان اهمیت هر یک از این فاکتورها با استفاده از نرم افزار SPSS مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نتایج تحقیق نشان می دهد که در وحله اول حمایت از مشتری بسیار با اهمیت بوده و سازمان ها و صنایع مختلف باید در این زمینه حساسیت بیشتری به خرج دهند و در مراحل بعدتر فاکتورهای مالی و سپس بازار قرار گرفته اند.

چابک و سوها (۲۰۱۸) معتقد است که اخلاقیات مانع اصلی در برابر فساد است. زیرا اخلاقیات در پی پیشینه سازی ارزشهاست، در حالی که فساد در دراز مدت به کمینه سازی ارزشها منجر می شود. البته هنجارهای اخلاقی در حال تغییر

روش حسابرسی از طریق کامپیوار، تنها به ورودی و یا خروجی ها، توجه نخواهد شد. و سیستم های کامپیوتری به یک مرتبه مورد بررسی قرار خواهد گرفت. بنابراین، نرم افزار هایی که در داخل کامپیوتر وظیفه عمل و اجرای تمام معاملات را بر عهده دارند، در فرآیند حسابرسی گنجانده خواهند شد. این روش، حسابرسان ملزم به استفاده از روش های حسابرسی به کمک کامپیوتر نموده، (حسابرس در درجه اول تلاش می کند تا به درک کاملی از ساختار کنترل های داخلی در سیستم های کامپیوتری دست یابد) (سلوی و همکاران، ۲۰۰۶). علاوه بر این، سه نوع استراتژی های آزمون که عبارتند از: آزمون داده، شبیه سازی موزی و مدل حسابرسی سیستم یکپارچه، در این رویکرد نقش اساسی دارند.

تأییدیه های حسابرسی الکترونیک می توانند صرفه جویی های قابل توجهی در زمان و پول حاصل کنند. فاکس در «دستورالعمل تأییدیه الکترونیک ۲۰۱۰» خود بازدهی تأییدیه های الکترونیک، روندهای جایگزین الکترونیک و تأییدیه های کاغذی را مقایسه کرد. این دستورالعمل میان تأییدیه های الکترونیک درون شبکه ای (شبکه های ایجاد شده بانک ها و دیگر نهادهای شرکت کننده پاسخگو) و تأییدیه های الکترونیک برون شبکه ای (این پلتفرم تأیید اعتبار و مجوز پاسخگوها را دربر نمی گیرد) تمایز قائل می شود. روند های الکترونیک جایگزین شامل مواردی مانند ایمیل و دسترسی مستقیم به یک پایگاه داده می شود که می تواند شواهد حسابرسی ی را فراهم کند، اما برای حسابرسی و اهداف تصدق کننده، تأییدیه محسوب نمی شود.

ممکن است در نظریه، حسابرسی دو نقش متفاوت در مبارزه با فساد داشته باشد: ممکن است مانع فساد شود یا فساد را شناسایی کند. این نقش ها تا حدودی به هم مرتبط هستند. اگر حسابرسان فساد را شناسایی کنند، این امر ممکن است به صورت بازدارنده عمل کند و در نتیجه از فساد بیشتر جلوگیری شود و اگر حسابرسان از فساد جلوگیری کنند، فساد کمتری برای شناسایی وجود خواهد داشت. در حالی که توکاک و همکاران (۲۰۰۵) نتیجه گرفته اند که ادبیات موجود نشان می دهد که ترکیبی از روش های پیشگیرانه و کارآگاهانه بهترین روش برای کاهش فساد است، تحقیقات قبلی تقریباً تنها در سمت پیشگیرانه بوده است. بنابراین، ادبیات تحت تاثیر حرفه حسابرسی قرار می گیرد که به روشنی نقش پیشگیرانه را ایفا می کند. همانطور که ISSAI 5700 اظهار کرده است، یک شعار عمومی این است که "جلوگیری فساد بسیار بهتر از کشف آن است". توتی (۲۰۱۷) اشاره کردند که حسابرسان مالی نقش خود را در جلوگیری از فساد می دانند نه تشخیص فساد: حسابرسان در بخش خصوصی یا دولتی که برای حسابرسی صورت های مالی

#### ۴-۲- فساد مالی

بهترین و ساده ترین تعریف برای فساد مالی سوء استفاده از قدرت و اختیارات دولتی به منظور تامین منافع شخصی است که بانک جهانی ارائه کرده است در مواردی از فعالیت های بخش خصوصی که دولت آنها را تنظیم می کند نیز فساد مالی وجود دارد.

#### ۵- فرضیه اصلی تحقیق

حسابرسی الکترونیکی بر سلامت مالی در دستگاه های دولتی و وابسته به دولت تاثیر گذار است.

از آنجا که تقلب نوعی تلاش انسانی مشتمل بر فریب، قصد هدفمند، میل شدید، نقض اعتماد، عقلانیت و غیره است، درک عوامل روانشناختی که ممکن است رفتار عاملان تقلب را تحت تأثیر قرار دهد، دارای اهمیت بسزایی می باشد. بسیاری از متخصصان کسب و کار، به خصوص کسانی که در عرصه مالی هستند، تمایل دارند که تبیین های رفتاری را کمرنگ کنند؛ اما همچنان که میزان بروز تقلب در حال افزایش است، در مرکز توجه قراردادن عوامل رفتاری هم برای تشخیص تقلب و هم برای بازدارندگی آن رویکردی با اهمیت است.<sup>۲</sup>

پیشینه پژوهش در مورد گزارشگری تقلب به دهه ۱۹۸۰ بازمیگردد (کیل و همکاران، ۲۰۱۰). با توجه به تکامل تدریجی در ادبیات گزارشگری تقلب، تعریف گوناگونی از این نوع گزارشگری ارائه شده است. طبق استانداردهای بینالمللی حسابرسی تقلب عبارت است از فعالیت عمدی از سوی یک یا چند نفر در میان مدیران، کسانی که مسئول حاکمیت، کارکنان یا اشخاص ثالث هستند که شامل استفاده از تقلب برای به دست آوردن یک مزیت ناعادلانه یا غیرقانونی است (هیئت استانداردهای حسابداری بین المللی، ۲۰۰۹، ۳۲).<sup>۳</sup>

تقلب، بر اساس تعریف انجمن بازرسان رسمی تقلب، عبارت است از هر عمل غیرقانونی که دارای ویژگیهای نیرنگ، پنهان کاری و خیانت در امانت باشد. این اعمال، نیاز به کاربرد خشونت و اجبار فیزیکی ندارد بلکه از سوی افراد و سازمانها برای به دست آوردن پول، دارایی یا خدمت انجام میشود تا از پرداخت وجوه یا از دست دادن خدمات خودداری کنند؛ یا نفع تجاری یا فردی به دست آورند (گلدمن و کافمن، ۲۰۰۹، ۳۳).<sup>۴</sup>

هستند و از فرهنگ، فناوری، و مذهب تأثیر می پذیرند. به سخن دیگر، سطح استاندارد از اخلاقیات در بخش های مختلف زندگی اجتماعی وجود ندارد؛ اما جهت گیری اصلی هنجارهای اخلاقی در نقطه مقابل فساد قرار می گیرد.

به زعم کوهن و همکاران (۲۰۱۷) همگانی ترین راه برای نهادی کردن اصول اخلاقی پدید آوردن یک قانون اخلاقی است، قانونی که منعکس کننده قضاوت اخلاقی جامعه باشد. از این رو، به نظر می رسد رایج ترین راه برای اطمینان از کنترل فساد در سطوح فردی و سازمانی، تعمیق اخلاقیات در سازمانها و جامعه است.

تاناکا<sup>۱</sup> (۲۰۰۱) اشاره می کند، هرچند در بخش آموزش نیز درجاتی از فساد قابل مشاهده است، آموزش شهروندان و کارکنان سازمانهای دولتی می تواند در تقلیل پدیده ی فساد مؤثر باشد. آموزش این امکان را فراهم می سازد که فراگیران ضمن آشنایی با قوانین و مقررات و حقوق شهروندی خود، به درجهای از آگاهی دست یابند که بدون نیاز به پرداخت های اضافی می توانند، به پیشرفت کاری خود در محیط های اداری و اقتصادی امیدوار باشند.

#### ۴- متغیرهای تحقیق

##### ۴-۱- مفهوم حسابرسی الکترونیک

حسابرسی الکترونیکی شامل کل ساختار از فعالیت های حسابرسی انجام شده از طریق محیط الکترونیکی است. این عملیات و وظایف از طریق رسیدگی الکترونیکی به اسناد و اطلاعات ورودی انجام می شود. عملکرد حسابرسی الکترونیکی زمانی منجر به درک آسان تر خواهد شد که عملیات حسابرسی از یک شرکت یا سازمانی که دارای اطلاعات شبکه ای است به عمل آید (بل، ۱۹۹۸).

فساد اداری: فساد اداری را می توان مجموعه جرائمی دانست که توسط مأموران دولتی، برای کسب منافع یا اهداف شخصی به کار می رود که در محیط اداری یا غیر اداری قابل ارتکاب بوده و ممکن است بزه دیده آن دولت یا اشخاص عادی باشند. ارتکاب جرائمی هم چون ارتشاء، اختلاس، کلاهبرداری، شکنجه متهمان باعث افزایش افسردگی مردم جامعه می شود. رسانه های جمعی نیز با ایجاد جوی آشفته از بزهکاری سیاستمداران، کارکنان و مدیران رده بالا (که انعکاس کننده عمق فساد اداری است) بر این نگرانی ها می افزایند.

علیز ادگان، محمود صمدی لرگانی، محسن اینهی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵ / شماره ۱ (پیاپی ۵۷) بهار ۱۴۰۲، صفحه ۱۴۹ تا ۱۸۴ همان همان همان

<sup>۱</sup> Tanaka

<sup>۲</sup> تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرس و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه ای، لایلا

به عنوان محوری این سند مالی، تلاش می کند با پیوند اعتبارات بودجهای به نتایج اقدامات سازمان به اهداف صرفه جویی، شفافیت، کارایی و اثربخشی بودجه دست یابد (باباجانی و اوستا ۱۳۹۴، ۹).

#### ۶- روش تحقیق

این پژوهش از نوع پژوهش های ترکیبی است و طرح تحقیق آمیخته اکتشافی است. پژوهش بر اساس شیوه های ترکیبی نوعی استراتژی پژوهشی یا روش شناسی برای گرد آوری، تحلیل و ترکیب داده های کمی و کیفی است برای این منظور ابتدا به گرد آوری داده های کیفی می پردازد پس از آن، در مرحله بعدی، پژوهشگر می تواند از طریق گرد آوری داده های کمی، فرضیه (ها) را مورد آزمون قرار دهد. در توالی گردآوری داده ها ابتدا داده های کیفی و سپس داده های کمی گرد آوری می شود بالاخره، پژوهشگر بر مبنای یافته های حاصل از داده های کیفی، سعی بر آن دارد که داده های کمی را گرد آوری کند تا تعمیم پذیری یافته را میسر سازد.

جامعه آماری تحقیق حاضر شامل دو بخش می باشد. در بخش کیفی تحقیق، از نظر خبرگان امر و متخصصینی که سالهاست در دستگاه های دولتی و وابسته به دولت در استان لرستان شهرستان کوهدشت، به طور مستقیم با موضوع مورد بررسی، سرو کار دارند، استفاده شد در نهایت منجر به استخراج و شناسایی متغیرها، می گردد. این خبرگان دارای تخصص، تجربه و زمینه ی فعالیت مرتبط باید باشند. در بخش کمی، برای برازش مدل بر اساس معیارهای استخراج شده از بخش کیفی، از نظر مدیران و کارکنان دستگاه های دولتی و وابسته به دولت در استان لرستان شهرستان کوهدشت استفاده شده است.

در این تحقیق در بخش کیفی، از نمونه گیری گلوله برفی تا رسیدن به اشباع استفاده شده است، به طوری که به حد اشباع تئوریک از خبرگان دستگاه های دولتی و وابسته به دولت در استان لرستان شهرستان کوهدشت، مصاحبه نیمه ساختار یافته عمیق به عمل آمد. در بخش کمی این پژوهش، برای انتخاب نمونه با استفاده از نمونه گیری تصادفی ساده، شانس برابر برای انتخاب همه اعضای جامعه پژوهش شامل مدیران، کارشناسان ارشد و کارشناسان دستگاه های دولتی و وابسته به دولت در استان لرستان شهرستان کوهدشت، وجود دارد که برای برازش مدل، انتخاب شده اند. جامعه آماری تحقیق حاضر در کشور ایران

انجمن حسابداران رسمی آمریکا در بیانیه (استاندارد) حسابرسی شماره ۹۹ (در اکتبر ۲۰۰۲) سه ویژگی برای تقلب در نظر گرفته و اعتقاد دارد این سه عامل موجب بروز تقلب هستند که به "مثلث تقلب" معروفاند. اصطلاح مثلث تقلب توسط کریزی (۱۹۵۳) مطرح شد. به اعتقاد کریزی سه عامل "فشار"، "فرصت" و "توجیه" از عوامل مؤثر در وقوع تقلب هستند. براین اساس، تقلب معمولاً در صورت بروز سه وضعیت زیر رخ می دهد:

فشار (انگیزه): مدیریت یا سایر کارکنان را به ارتکاب تقلب اغوا و تحریک می کند.

فرصت: عاملی است که متوجه ساختار سازمانی است و عواملی از قبیل نبود کنترل ها یا توانایی مدیریت برای زیر پا گذاشتن کنترلها، زمینه فرصت ارتکاب تقلب را فراهم می کند.<sup>۱</sup> منطق تراشی: قلب روانشناسی متقلبین است، متقلبین قادر به توجیه یا منطقی جلوه دادن اعمال متقلبانه خود هستند، در واقع مجموعه ای از ارزشهای اخلاقی در محیطی که در آن فعالیت می کنند آنها را وادار می کند ارتکاب تقلب را توجیه کنند (مهدوی و کاظم نژاد، ۱۳۸۹). نهایتاً بیانیه (استاندارد) حسابرسی شماره ۹۹ تقلب را به عنوان "ارائه نادرست یا حذف عمدی مقادیر یا افشاهای، صورت های مالی" بیان می کند (عرب مازار و همکاران، ۱۳۹۳).<sup>۲</sup>

نظارت و کنترل بودجه بخش عمومی به عنوان شاهرگ حیاتی و قلب تپنده برنامه ریزی های آتی دولت است. نظارت یکی از اجزای اصلی مدیریت مالی بخش عمومی و در ذات آن نهفته است. مهمترین هدف نظام بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، اصلاح نظام مدیریت بخش عمومی و افزایش اثربخشی مخارج این بخش است. نظارت اقدامی مستمر است که از داده های سیستماتیک گردآوری شده بر اساس شاخص های خاص عملکردی استفاده میکند تا اطلاعات مستمر در مورد دستیابی به اهداف و پیشرفت فعالیتها را به مدیریت و ذینفعان کلیدی ارائه کند. داده های نظارت باید در ارزیابی برنامه مورد استفاده قرار گیرد. ارزیابی جمع آوری دوره های و سیستماتیک و تجزیه و تحلیل عینی شواهد، برنامه ها و پروژه ها اثربخشی تا کارایی، ارزش توصیه های ارتقاء دهنده و بهبود است و سؤال می کند که آیا منافع موردنظر حاصل شده است؟ واژه ارزیابی در نص صریح لغت، به عنوان «حسابرسی اثربخش» معنی میشود. نظام بودجه ریزی عملیاتی باهدف نتیجه «حسابرسی اثربخش» لغت،

حسابرسی، دوره ۳۵ / شماره ۴ (پیاپی ۳۵) / زمستان ۱۴۰۰، صفحه ۳۵ تا ۶، مقاله علمی

<sup>۱</sup> همان

<sup>۲</sup> همان

<sup>۳</sup> ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، حافظ امرانی، عادل آذر، پژوهش های حسابداری مالی و

نفر یعنی ۲۸.۸٪ افراد کمتر از ۳۰ سال سن دارند. ۵۲ نفر یعنی ۳۳٪/۳۱ افراد بین ۳۱ تا ۴۰ سال سن دارند. ۳۶ نفر یعنی ۲۳٪/۱ افراد بین ۴۱ تا ۵۰ سال سن دارند و ۲۳ نفر یعنی ۱۴٪/۷ درصد افراد نیز بیشتر از ۵۰ سال هستند. ۲۷ نفر معادل ۱۷٪/۳ از پاسخ‌دهندگان مدرک دیپلم دارند ۴۸ نفر معادل ۳۰٪/۸ از پاسخ‌دهندگان مدرک کاردانی دارند. ۵۶ نفر معادل ۳۵٪/۹ از پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی دارند. ۲۳ نفر معادل ۱۴٪/۷ از پاسخ‌دهندگان مدرک کارشناسی ارشد دارند و ۲ نفر معادل ۱٪/۳ از پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات دکتری هستند.

در کدگذاری باز، کوچک‌ترین واحدهای مفهومی در داده‌های کیفی گردآوری شده از طریق مرور ادبیات، بر اساس سطوح عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، استراتژی‌ها و پیامدها، با رویکرد اکتشافی استخراج می‌شوند. در ایجاد کدهای اولیه، نخست بر روی واحدهای معنادار داده با استفاده از یک نام مفهومی برچسب زده می‌شود و سپس با استفاده از نام‌هایی انتزاعی‌تر، مفاهیم به دست آمده دسته‌بندی می‌شوند. نتایج حاصل از کدهای اولیه داده‌های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، مشاهده شد که تعداد ۶۲ کد اولیه از میان ۱۷۱ مفهوم شناسایی شده است.

تمامی کدهای مشابه در گروه خاص خود قرار می‌گیرند. در این راستا، تمامی کدهای ایجاد شده دوباره بازبینی شده و با متون مقایسه می‌شود تا مطلبی از قلم نیفتد.

نتایج حاصل از کدگذاری محوری در جدول (۱) نشان داده شده است. مشاهده می‌گردد ۶۲ کد اولیه در قالب ۱۰ مقوله به شرح ذیل دسته بندی شده‌اند.

بر روی دستگاه‌های دولتی و وابسته به دولت می‌باشند، استان لرستان است. طبق آمار به دست آمده تعداد کل دهیاری‌ها در استان لرستان ۸۰۰ دهیاری می‌باشد. در این تحقیق شهرستان کوه‌دشت از استان در نظر گرفته شده است که تعداد دهیاری‌های این شهرستان ۱۵۶ دهیاری می‌باشد و جامعه آماری تحقیق می‌باشد به دلیل محدود بودن جامعه تحقیق نمونه‌گیری نداریم. ابزار گردآوری اطلاعات در بخش کیفی، پرسشنامه نیمه ساختار یافته و مصاحبه به صورت میدانی بوده است.

برای بررسی روایی کیفی تحقیق، از روایی صوری و روایی کیفی محتوا، استفاده می‌شود. در روایی صوری کیفی، برای دریافت نظرات گروه هدف یا همان پاسخ‌دهندگان، بهتر است از طریق مصاحبه با تعدادی از پاسخگویان (بین حداقل ۳۰ نفر) برای یافتن دشواری در درک عبارات و کلمات، تناسب و ارتباط مطلوب شاخص‌ها، احتمال وجود ابهام و برداشت‌های نارسا از عبارات و یا وجود نارسایی‌هایی که ممکن است در معانی کلمات وجود داشته باشد، انجام شده است. برای ارزیابی پایایی کمی این پژوهش، از روش آلفای کرونباخ استفاده شد.

رابطه متغیرهای مورد بررسی بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده است.

#### ۷- یافته‌ها

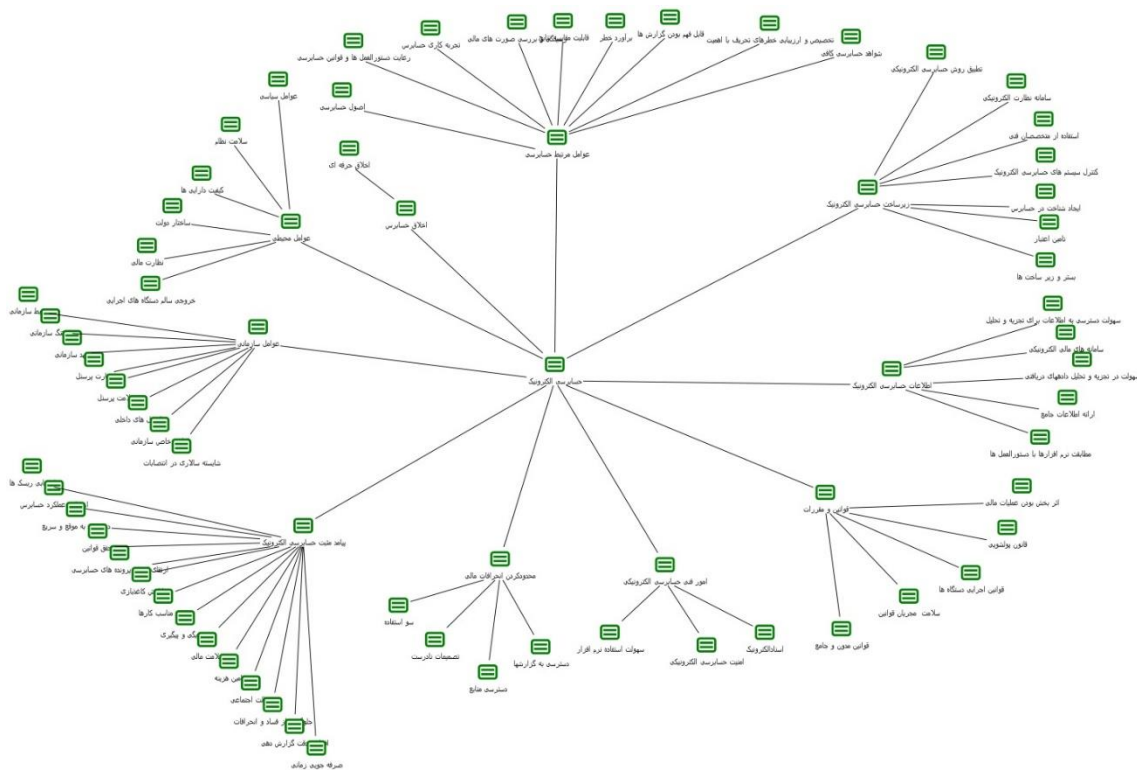
نتایج نشان داد ۱۳۵ نفر از پاسخگویان بخش کمی یعنی ۸۶٪/۵ نمونه مرد و ۲۱ نفر یعنی ۱۳٪/۵ پاسخ‌دهندگان زن هستند. ۴۵

جدول ۱- کدگذاری محوری

تکرار کد	کدهای اولیه	مقوله
۲	(۱) سهولت دسترسی به اطلاعات برای تجزیه و تحلیل	۱. اطلاعات حسابرسی الکترونیک
۱	(۲) سامانه های مالی الکترونیکی	
۲	(۳) سهولت در تجزیه و تحلیل داده‌های دریافتی	
۱	(۴) ارائه اطلاعات جامع	
۲	(۵) مطابقت نرم افزارها با دستورالعمل‌ها	
۳	(۶) تطبیق روش حسابرسی الکترونیکی	۲. زیرساخت حسابرسی الکترونیک
۱	(۷) سامانه نظارت الکترونیکی	
۵	(۸) استفاده از متخصصان فنی	
۳	(۹) کنترل سیستم های حسابرسی الکترونیک	
۵	(۱۰) ایجاد شناخت در حسابرس	
۲	(۱۱) تامین اعتبار	۳. عوامل مرتبط حسابرسی
۵	(۱۲) بستر و زیر ساخت ها	
۱	(۱۳) شواهد حسابرسی کافی	
۱	(۱۴) تخصیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت	

تكرار كد	كدهاي اوليه	مقوله
۱	۱۵) قابل فهم بودن گزارش ها	
۱	۱۶) برآورد خطر	
۱	۱۷) قابليت مقايسه نتايج	
۳	۱۸) رسيدگي و بررسي صورت هاي مالي	
۲	۱۹) تجربه كاري حسابرسي	
۹	۲۰) رعايت دستورالعمل ها و قوانين حسابرسي	
۱	۲۱) اصول حسابرسي	
۶	۲۲) اخلاق حرفه اي	
۲	۲۳) خروجي سالم دستگاه هاي اجرايي	
۱	۲۴) نظارت مالي	
۲	۲۵) ساختار دولت	
۳	۲۶) كيفيت دارايي ها	
۲	۲۷) سلامت نظام	
۱	۲۸) عوامل سياسي	
۱	۲۹) محيط سازماني	۶. عوامل سازماني
۱	۳۰) فرهنگ سازماني	
۳	۳۱) تعهد سازماني	
۱	۳۲) مهارت پرسنل	
۴	۳۳) سلامت پرسنل	
۱۲	۳۴) كنترل هاي داخلي	
۳	۳۵) قوانين خاص سازماني	
۲	۳۶) شايسنه سالاري در انتصابات	
۱	۳۷) ارزيابي ريسك ها	
۱	۳۸) ارزيابي عملكرد حسابرسي	
۱	۳۹) دسترسي به موقع و سريع	
۱	۴۰) تحقق قوانين	
۲	۴۱) ارتقاي كيفيت پرونده هاي حسابرسي	
۱	۴۲) کاهش كاغذبازي	
۲	۴۳) تقسيم مناسب كارها	
۳	۴۴) رسيدگي و پيگيري	
۳	۴۵) سلامت مالي	
۲	۴۶) تامين هزينه	
۳	۴۷) عدالت اجتماعي	
۹	۴۸) جلوگيري از فساد و انحرافات	
۵	۴۹) افزايش دقت گزارش دهی	
۴	۵۰) صرفه جويي زماني	۸. محدود كردن انحرافات مالي
۱	۵۱) سو استفاده	
۱	۵۲) تصميمات نادرست	
۴	۵۳) دسترسي منابع	
۱	۵۴) دسترسي به گزارشها	
۱	۵۵) سهولت استفاده نرم افزار	
۲	۵۶) اسناد الكترونيك	

تکرار کد	کدهای اولیه	مقوله
۴	۵۷) امنیت حسابداری الکترونیکی	۱۰. قوانین و مقررات
۴	۵۸) اثر بخش بودن عملیات مالی	
۲	۵۹) قانون پولشویی	
۸	۶۰) قوانین اجرایی دستگاه ها	
۳	۶۱) سلامت مجریان قوانین	
۶	۶۲) قوانین مدون و جامع	



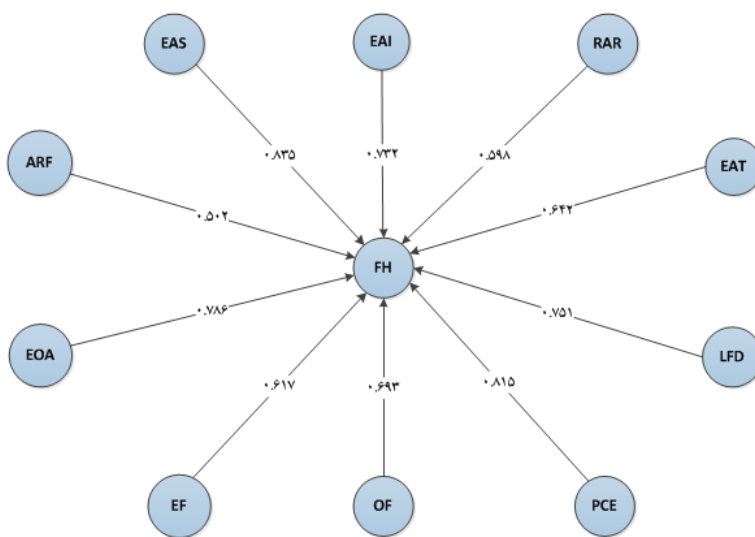
شکل ۱- نمودار درختی مقولات شناسایی شده

جدول ۲- آمار توصیفی

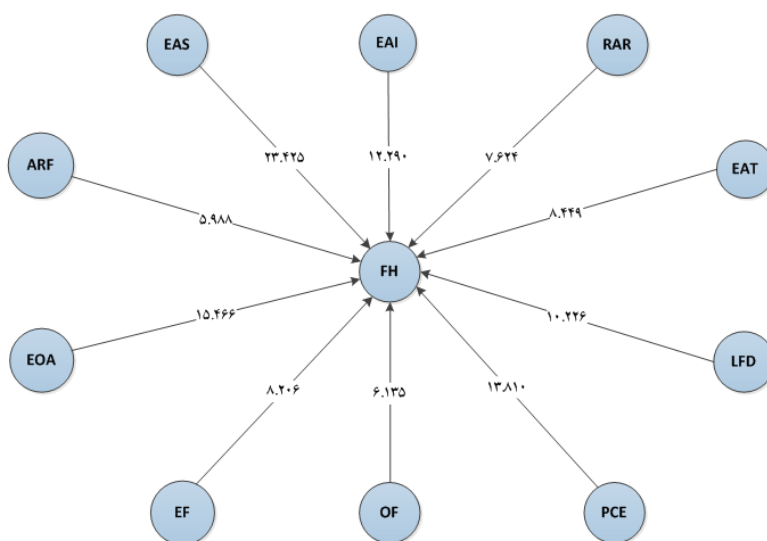
متغیرها	تعداد	دامنه تغییرات	کمینه	بیشینه	میانگین	خطای استاندارد	انحراف معیار
اطلاعات حسابداری	۱۵۶	۳/۲۰	۱/۰۰	۴/۲۰	۲/۸۹۴۹	۰/۰۵۳۵۷	۰/۶۶۹۱۲
زیرساخت حسابداری	۱۵۶	۳/۴۳	۱/۴۳	۴/۸۶	۳/۴۰۵۷	۰/۰۵۹۱۵	۰/۷۳۸۷۵
عوامل مرتبط حسابداری	۱۵۶	۳/۶۷	۱/۱۱	۴/۷۸	۳/۳۸۲۵	۰/۰۶۴۲۰	۰/۸۰۱۸۷
اخلاق حسابداری	۱۵۶	۴/۰۰	۱/۰۰	۵/۰۰	۳/۱۲۸۲	۰/۰۸۶۶۲	۱/۰۸۱۹۲
عوامل محیطی	۱۵۶	۳/۰۰	۱/۸۳	۴/۸۳	۳/۴۷۹۷	۰/۰۵۷۶۱	۰/۷۱۹۵۲
عوامل سازمانی	۱۵۶	۲/۸۸	۱/۷۵	۴/۶۳	۱/۴۴۹۵	۰/۰۵۶۰۱	۰/۶۹۹۶۲
پیامد مثبت حسابداری	۱۵۶	۳/۸۶	۱/۱۴	۵/۰۰	۳/۲۲۲۰	۰/۰۶۳۶۵	۰/۷۹۴۹۶
محدود کردن انحرافات مالی	۱۵۶	۳/۵۰	۱/۲۵	۴/۷۵	۳/۱۱۷۰	۰/۰۷۵۰۵	۰/۹۳۷۳۲
امور فنی حسابداری	۱۵۶	۴/۰۰	۱/۰۰	۵/۰۰	۳/۷۴۵۷	۰/۰۷۲۵۱	۰/۹۰۵۶۳
قوانین و مقررات	۱۵۶	۳/۴۰	۱/۶۰	۵/۰۰	۳/۴۳۳۲۱	۰/۰۵۷۶۲	۰/۷۱۹۶۸

مقدار شاخص KMO برابر ۰/۸۴۷ به دست آمده است، تعداد نمونه برای تحلیل عاملی کافیت. همچنین مقدار معناداری آزمون بارتلت، کوچک تر از ۰/۰۵ است که نشان می دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل عاملی، مناسب است. رابطه متغیرهای موردبررسی بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با تکنیک بوت استراپینگ محاسبه شده است. در این مدل که خروجی نرم افزار اسمارت پی. ال. اس. است خلاصه نتایج مربوط به معناداری بار عاملی استاندارد و معناداری روابط متغیرهای تحقیق ارائه شده است.

بر اساس داده های مندرج در جدول (۲) مشخص است ۱۵۶ داده صحیح پیرامون متغیرهای تحقیق گردآوری شده است. میانگین نمرات متغیرها بین ۲/۸۹۵ تا ۳/۷۴۶ بوده است که در این میان امور فنی حسابرسي بیشترین میانگین را دارد. بیشترین میزان پراکندگی از لحاظ شاخص دامنه تغییرات برابر ۴/۰۰ می باشد که حداکثر میزان آن است. از نظر شاخص انحراف معیار متغیر اخلاق حسابرسي دارای بیشترین پراکندگی است. براساس نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، مقدار معناداری تمامی متغیرها کوچکتر از سطح خطای (۰/۰۵) بدست آمده است. بنابراین توزیع داده ها نرمال نمی باشد. از آنجا که



شکل ۲- مدل کلی پژوهش با تکنیک حداقل مربعات جزئی



شکل ۳- آماره تی مدل کلی پژوهش با تکنیک بوت استراپینگ

مشاهده می‌گردد که مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) همواره بزرگ‌تر از ۰/۵ است و مقدار پایای ترکیبی نیز در تمام موارد مقداری بیشتر از ۰/۷ به دست آمده که از مقدار میانگین واریانس استخراج‌شده (AVE) نیز بزرگ‌تر است؛ بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود.

در نتیجه برای سنجش بهتر و دقیق‌تر پایایی پرسشنامه، آلفای کرونباخ و نیز پایایی ترکیبی محاسبه شدند. با توجه به جدول (۳) مقدار ضریب پایایی ترکیبی (CR) و آلفای کرونباخ برای تمامی ابعاد مدل مورد مطالعه بیشتر از ۰/۷ است و از این رو می‌توان ادعا کرد که پرسشنامه از پایایی قابل قبولی برخوردار است.

جدول ۳- آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی

متغیرها	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)
عوامل مرتبط حسابرسی	۰/۸۹۵	۰/۹۱۵
اطلاعات حسابرسی الکترونیک	۰/۷۹۳	۰/۸۵۹
زیرساخت حسابرسی	۰/۸۵۲	۰/۸۸۸
امور فنی حسابرسی الکترونیکی	۰/۷۶۱	۰/۸۶۳
عوامل محیطی	۰/۸۲۰	۰/۸۷۰
اخلاق حسابرس	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
محدودکردن انحرافات مالی	۰/۹۱۱	۰/۹۳۸
عوامل سازمانی	۰/۸۶۱	۰/۸۹۳
پیامد مثبت حسابرسی الکترونیک	۰/۹۳۶	۰/۹۴۵
قوانین و مقررات	۰/۷۵۸	۰/۸۳۷

جدول ۴- روایی همگرایی متغیرهای تحقیق

متغیرها	AVE	CR
عوامل مرتبط حسابرسی	۰/۵۵۲	۰/۹۱۵
اطلاعات حسابرسی الکترونیک	۰/۵۵۳	۰/۸۵۹
زیرساخت حسابرسی	۰/۵۳۵	۰/۸۸۸
امور فنی حسابرسی الکترونیکی	۰/۶۷۷	۰/۸۶۳
عوامل محیطی	۰/۵۳۲	۰/۸۷۰
اخلاق حسابرس	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
محدودکردن انحرافات مالی	۰/۷۹۱	۰/۹۳۸
عوامل سازمانی	۰/۵۱۵	۰/۸۹۳
پیامد مثبت حسابرسی الکترونیک	۰/۵۵۴	۰/۹۴۶
قوانین و مقررات	۰/۵۱۱	۰/۸۳۷

جدول ۵- نتایج رابطه بین متغیرها

جهت مسیر	تأثیر	آماره تی
حسابرسی الکترونیک → عوامل مرتبط حسابرسی	۰/۵۰۲	۵/۹۸۸
حسابرسی الکترونیک → اطلاعات حسابرسی الکترونیک	۰/۷۳۲	۱۲/۲۹۰
حسابرسی الکترونیک → زیرساخت حسابرسی	۰/۸۳۵	۲۳/۴۲۵
حسابرسی الکترونیک → امور فنی حسابرسی الکترونیکی	۰/۶۴۲	۸/۴۴۹
حسابرسی الکترونیک → عوامل محیطی	۰/۶۱۷	۸/۲۰۶
حسابرسی الکترونیک → اخلاق حسابرس	۰/۷۸۶	۱۵/۴۶۸
حسابرسی الکترونیک → محدودکردن انحرافات مالی	۰/۷۵۱	۱۰/۲۲۶
حسابرسی الکترونیک → عوامل سازمانی	۰/۶۹۳	۶/۱۳۵
حسابرسی الکترونیک → پیامد مثبت حسابرسی الکترونیک	۰/۸۱۵	۱۳/۸۱۰
حسابرسی الکترونیک → قوانین و مقررات	۰/۵۹۸	۷/۶۲۴

## ۸- بحث و نتیجه گیری

در این تحقیق برای بررسی متغیرهای حسابرسی الکترونیکی بر سلامت مالی در دستگاه های دولتی و وابسته به دولت، بر اساس مصاحبه با خبرگان تحقیق، مدل ها و متغیرهای مرتبط، شناسایی شده است. در نهایت، بر اساس معیارهای نهایی شناسایی شده، مدل بر آمده از روش تحلیل تم، ارائه شده است. نتایج حاصل از کدگذاری باز داده های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، مشاهده می گردد که تعداد ۶۲ کد اولیه از میان ۱۷۱ مفهوم شناسایی شده است. ۶۲ کد اولیه در قالب ۱۰ مقوله دسته بندی شده اند. که شامل اطلاعات حسابرسی الکترونیک، زیرساخت حسابرسی الکترونیک، عوامل مرتبط حسابرسی، اخلاق حسابرس، عوامل محیطی، عوامل سازمانی، پیامد مثبت حسابرسی الکترونیک، محدود کردن انحرافات مالی، امور فنی حسابرسی الکترونیک و قوانین و مقررات می باشد. با توجه به مصاحبه های انجام شده و نظرات بدست آمده از خبرگان، در نهایت ۱۰ مقوله استخراج شده است.

نتایج بخش کمی نشان داد که ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و اطلاعات حسابرسی الکترونیک برابر ۰/۷۳۲ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۱۲/۲۹۰ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ اطلاعات حسابرسی الکترونیک جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد. ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و زیرساخت حسابرسی الکترونیک برابر ۰/۸۳۵ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۲۳/۴۲۵ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ زیرساخت حسابرسی الکترونیک جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد. ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و عوامل مرتبط حسابرسی برابر ۰/۵۰۲ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۵/۹۸۸ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ عوامل مرتبط حسابرسی جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد.

ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و اخلاق حسابرس برابر ۰/۷۸۶ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۱۵/۴۶۸ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ اخلاق حسابرس جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد. ضریب مسیر حسابرسی

الکترونیک و عوامل محیطی برابر ۰/۶۱۷ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۸/۲۰۶ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ عوامل محیطی جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد. ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و عوامل سازمانی برابر ۰/۶۹۳ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۶/۱۳۵ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ عوامل سازمانی جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد. ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و پیامد مثبت حسابرسی الکترونیک برابر ۰/۸۱۵ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۱۳/۸۱۰ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ پیامد مثبت حسابرسی الکترونیک جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد.

ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و محدود کردن انحرافات مالی برابر ۰/۷۵۱ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۱۰/۲۲۶ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ محدود کردن انحرافات مالی جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد. ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و امور فنی حسابرسی الکترونیکی برابر ۰/۶۴۲ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۸/۴۴۹ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ امور فنی حسابرسی الکترونیکی جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد. مشاهده می گردد که ضریب مسیر حسابرسی الکترونیک و قوانین و مقررات برابر ۰/۵۹۸ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نیز ۷/۶۲۴ به دست آمده است که بزرگتر از مقدار بحرانی  $t$  در سطح خطای ۵٪ یعنی ۱/۹۶ بوده و نشان می دهد تأثیر مشاهده شده معنادار است. بنابراین با اطمینان ۹۵٪ قوانین و مقررات جزو عوامل موثر حسابرسی الکترونیک می باشد. رابطه ی بین ابعاد مدل نهایی تحقیق در شکل زیر آورده شده است.

حسابرس ممکن است برای دستیابی به شواهد حسابرسی مناسب نیاز به اتخاذ رویکردی ترکیبی و انجام آزمایش ها کنترلی داشته باشد. در این راستا قایلخو و خادمی (۱۳۹۷) نشان دادند دهد که در وحله اول حمایت از مشتری بسیار با اهمیت بوده و سازمانها و صنایع مختلف باید در این زمینه حساسیت بیشتری

استاندارد های لازم الاجرا، عوامل خطر مرتبط با شرایط بازار و صنعت، ویژگی های عملیاتی، نقدینگی و ثبات مالی با احتمال وقوع تقلب رابطه‌ی معناداری وجود دارد. هم‌چنین نتایج حاکی از وجود رابطه‌ی معنادار بین عملکرد شرکت (متغیرهای نرخ بازده دارایی ها، جریان های نقدی عملیاتی، بازده سهام و بازده شرکت) با ریسک تقلب است.

به طور خلاصه، پرداختن به سیستم های الکترونیک و شواهد حسابرسی الکترونیکی ممکن است حسابرسان را مستلزم این کند که توجه بیشتری به اعتبار سیستم ها و کنترل های آنها برای اتخاذ تکنیک های حسابرسی جدید مانند تکنیک های حسابرسی کامپیوتری (CAATs) روشها و ابزار حسابرسی مبتنی بر کامپیوتر (و حسابرسی پیوسته، داشته باشد علاوه بر این، آن نیاز به به حسابرسان مالی برای بهبود دانش و مهارت های آن ها در پرداختن به سیستم های الکترونیک را تایید می کند و بر نیاز آن ها برای استفاده از کار یک حسابرس سیستم اطلاعاتی، به عنوان یک متخصص، هنگام پرداختن به سیستم های الکترونیک پیشرفته و پیچیده تاکید دارد. با توجه به نتایج بدست آمده پیشنهادات زیر ارائه می گردد:

لازم است ریسک ها و مخاطرات محیط های رایانه ای، حسابرسی درونی به خوبی شناسایی و مرتفع گردد. پیشنهاد می شود که کنترل های سازمان و مدیریت در زمینه های کنترل های مرحله انشاء، ایجاد، تغییر، بهبود، نگهداری و مستندسازی سیستم های کاربردی رایانه ای به خوبی اجرایی شود.

به منظور توسعه بکارگیری حسابرسی الکترونیکی پیشنهاد می شود کنترل های سخت افزاری و نرم افزاری، کنترل های دسترسی به رایانه ای و کنترل های اطلاعات و روشهای کاربردی به درستی اجرا و شاخص های کاربردی و قابل سنجشی در این راستا تبیین شود.

پیشنهاد می شود به منظور ایجاد شناخت و آگاهی در حسابرسان، دوره های آموزشی مناسب در زمینه ی نرم افزارهای عمومی حسابرسی رایانه ای-IDEA، ACL و نرم افزارهای داخلی برگزار شود.

به منظور کاهش انحراف های گزارش دهی در حسابرسی الکترونیکی لازم است پرسشنامه های کنترل های داخلی به خوبی در سازمان تبیین گردد.

پیشنهاد می شود موارد اختلافی بین حسابرسی در محیط های رایانه ای و محیط های معمولی و آثار آن بر شرکت ها به خوبی شناسایی و رفع گردد.

به منظور کاهش انحراف های گزارش دهی در حسابرسی الکترونیکی لازم است پرسشنامه های کنترل های داخلی به

به خرج دهند و در مراحل بعدتر فاکتورهای مالی و سپس بازار قرار گرفته اند. قدرتی (۱۳۹۷) نشان دادند در رابطه با رویکرد کنترل داخلی، نویسندگان چارچوب کوزو به نام چارچوب مدیریت ریسک سازمانی را انتخاب کرده اند که کنترل داخلی را به عنوان یک پروسه در نظر گرفته و دیدگاهی جهانی نسبت به سازمان دارد. قاسمی موحد و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند نشان هایی متعددی از جمله، عوامل معاملاتی، عدم توافق با صاحبکار یا معاملات غیرمجاز، انجام تعدیلات در لحظه آخر، موارد مشکوک، اسناد گم شده، مدارک دستکاری شده، دسترسی اسناد و مدارک الکترونیکی، تعداد کم تاییدیه های دریافتی، مفقود شدن حجم زیادی از دارایی ها، تهدید اعضای تیم رسیدگی توسط مدیریت صاحبکار، شکایت مدیران در مورد انجام حسابرسی یا از اعضای تیم تعامل، تاخیر غیرعادی شرکت در ارائه اطلاعات، عدم دسترسی حسابرسان به کارکنان و تجهیزات فناوری اطلاعات، عدم تمایل صاحبکار به افزودن حجم افزایشی اطلاعات، عدم تمایل صاحبکار جهت رسیدگی به نقص های شناسایی شده، تغییرات مکرر برآوردهای حسابداری و عدم واکنش مدیریت در برابر نقض دستورالعمل های صاحبکار می تواند به احتمال وجود تقلب در صورت های مالی اشاره نماید. سلیمی (۱۳۹۳) نشان دادند اگر چه حسابرسی می تواند عاملی بازدارنده محسوب شود، اما مسئولیت پیشگیری از تقلب و اشتباه به عهده حسابرس نیست و نمی تواند باشد. بنابراین مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است. تحقیقات نشان دادند بین ویژگی های مدیریت، تبعیت مدیریت از کنترل های داخلی و استاندارد های لازم الاجرا، عوامل خطر مرتبط با شرایط بازار و صنعت، ویژگی های عملیاتی، نقدینگی و ثبات مالی با احتمال وقوع تقلب رابطه‌ی معناداری وجود دارد. هم‌چنین نتایج حاکی از وجود رابطه‌ی معنادار بین عملکرد شرکت (متغیرهای نرخ بازده دارایی ها، جریان های نقدی عملیاتی، بازده سهام و بازده شرکت) با ریسک تقلب است.

همت فر و همکاران (۱۳۸۹) نشان دادند آموزش، زیرساخت های امنیتی و قانونی، زیر ساختهای فناوری اطلاعات و عوامل مدیریتی سبب اجرایی شدن حسابرسی الکترونیک می شود. نور الدین (۲۰۰۹) نشان دادند یک شبکه ی متشکل از انسان و غیر انسان هیبرید (ترکیبی) بازیگران (عوامل) محلی و جهانی، که با یکدیگر از طریق گردش واسطه های مختلف در تعامل هستند که دارای تاثیر روی فرایند حسابرسی هستند، است.

بنابراین مسئولیت اصلی پیشگیری و کشف تقلب و اشتباه با مدیریت واحد مورد رسیدگی است. تحقیقات نشان دادند بین ویژگی های مدیریت، تبعیت مدیریت از کنترل های داخلی و

قايخلو، سارا، خادمي، ميلاد (۱۳۹۷). ديدگاه فناوري اطلاعات نوين براي حسابرسي در صنايع، چهارمين كنفرانس بين المللي پژوهش هاي مديريت و علوم انساني در ايران، تهران، موسسه پژوهشي مديريت مدبر،  
https://www.civilica.com/Paper-ICMHSR-۰۴.html

قدرتي، جابر (۱۳۹۷). تأثير تجارت الكترونيكي بر كنترل داخلي و عمليات حسابرسي، پنجمين كنفرانس ملي پژوهشهاي کاربردي در مديريت و حسابداري، تهران، انجمن مديريت  
https://www.civilica.com/Paper-AMSCONF-۰۵.html

همت فر، محمود، هادي نيا، صالح، ايزدي، محمد مهدي (۱۳۸۹). شناسايي موانع اجرايي شدن حسابرسي الكترونيك در ديوان محاسبات كشور. فصلنامه پژوهش هاي مديريت راهبردي، ۱۷(۴۶).

- Alan R.P. (2012). An analysis of critical information technology issues facing organizations. *Industrial Management & Data Systems*, 112(5): 808 – 827.
- Bakre, O.M. (2007). The unethical practices of accountants and auditors and the compromising stance of professional bodies in the corporate world: Evidence from corporate Nigeria. *Accounting Forum*, 31(3): 277-303.
- Bell, T. B., Knechel, W. R., Payne, J. L., & Willingham, J. J. (1998). An empirical investigation of the relationship between the computerisation of accounting system and the incidence and size of audit differences. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 17(1): 13–26.
- Chabke, S.B., & Haddad, G. (2018), "The Influence of Human Resources' Practices on Corruption Behaviour in Humanitarian aid", *Hybridity in the Governance and Delivery of Public Services (Studies in Public and Non-Profit Governance, Vol. 7)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. 89-122. <https://doi.org/10.1108/S2051-663020180000007002>
- Cohen, S., & Karatzimas, S. (2017). Accounting information quality and decision-usefulness of governmental financial reporting: Moving from cash to modified cash. *Meditari Accountancy Research*, 25(1): 95-113, doi: 10.1108/MEDAR-10-2015-0070.
- Nour Ei Din, E.S. (2009). *Auditing in Electronic Environments from an Actor Network Theory Perspective: Case of Egypt*. Being a Thesis Submitted for the Degree of Doctor of Philosophy at The University of HULL.
- Pulido, N.R., Poveda, A.C., & Carvajal, J.E.M. (2020). Corruption and institutions: An analysis for the Colombian case. *Heliyon*, 6(9), p. e04874. doi: 10.1016/j.heliyon.2020.e04874. PMID: 32995598; PMCID: PMC7509193.

خوبي در سازمان تبیین گردد. پیشنهاد می شود موارد اختلافی بین حسابرسي در محيط هاي رایانه ای و محيط هاي معمولی و آثار آن بر شرکت ها به خوبي شناسايي و رفع گردد. لازم است به احراز هويت در هنگام استفاده از اين اطلاعات حسابرسي الكترونيكي توجه شود. هويت شخص يا نهادي كه اطلاعات را ايجاد کرده است قابل تأييد باشد.

## فهرست منابع

- امرائي، حافظ، آذر، عادل (۱۴۰۰). ارائه الگوي مؤثر نظارت و ارزيابي عملکرد مالي بخش عمومي در بودجه ريزي بر مبنای عملکرد، پژوهش هاي حسابداری مالي و حسابرسي، ۳۵(۴) (پياپي ۳۵)، صص ۶-۳۵.
- حسين پور، سعيد، خرديار، سينا، خوزين، علي، محمدی نوده، فاضل (۱۴۰۰). بررسی اثر سلامت روانی و کمال گرایی بر تصمیم گیری اخلاقی حسابداران با نقش میانجی اهمال کاری. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۱۱(۱)، صص ۱۲۱-۹۳.
- داداش، ناصر، خواجوی، شکراله، سروش یار، افسانه (۱۴۰۰). تأثير قدرت مديران و شفافيت گزارشگري مالي بر احتمال وقوع تقلب با به کارگيري رويکردهاي مختلف تشخيص تقلب. حسابداری مالي، ۱۳(۵۰)، صص ۴۰-۱.
- سليمي، سمانه (۱۳۹۳). حسابرسي صورتهای مالي و نقش آن در کشف، پيشگيري از تقلب و فساد مالي، اولين همایش ملي الكترونيكي دستاوردهای نوين در علوم مديريت و حسابداری، تهران، <https://civilica.com/doc/358926>
- صمدي لرگانی، محمود، ایمنی، محسن، عليزادگان، ليلا (۱۴۰۲). تحليل توانايي حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوري رفتار برنامه ريزي شده: تأثير تجربه حسابرسي و تيپ شخصيتي با نقش ترديد حرفه ای، پژوهش هاي حسابداری مالي و حسابرسي، ۱۱(۱) (پياپي ۵۷)، ۱۴۹-۱۸۴.
- قاسمی موحد، مجتبی، بزاززاده تربتي، حميدرضا (۱۳۹۷). نشانگرهای احتمال وجود تقلب در صورتهای مالي از ديدگاه حسابرسان مستقل شاغل در موسسه هاي حسابرسي شهر مشهد، سومين كنفرانس بين المللي مديريت، حسابداری و حسابرسي پويا، تهران، دانشگاه صالحان،  
https://www.civilica.com/Paper-MANAGECONF-۰۳.html

- Selvi, Y., Turel, A., Senyigit, B. (2006). Accounting Auditig Sympoaium, Vill. Turkish Financial Auditing Symposium. Istanbul, Turkey.
- Tokac, A. (2005). Financial Organization AND Auditing in Enterprises. Istanbul, Turkey: Tunca pub.
- Tuti, T., Nzinga, J., Njoroge, M., Brown, B., Peek, N., English, M., Paton, C., & van der Veer, S.N. (2017). A systematic review of electronic audit and feedback: intervention effectiveness and use of behaviour change theory. *Implement Sci*, 12(1), p. 61. doi: 10.1186/s13012-017-0590-z. PMID: 28494799; PMCID: PMC5427645.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 15/ No. 57/ Spring 2025

## **Investigating the effect of electronic audit factors on financial health in government and government-affiliated institutions of Iran**

**Hafez Azadbakht**

Ph.D Student, Department of Accounting, Broojerd Branch, Islamic Azad University, Broojerd, Iran.

**Mahmoud Hematfar**

Associate Professor, Department of Accounting, Broojerd Branch, Islamic Azad University, Broojerd, Iran.  
(Corresponding Author)

**Farid Sefati**

Department of Accounting, Broojerd Branch, Islamic Azad University, Broojerd, Iran.

### **Abstract**

Investigations carried out about administrative corruption at the world level show that this phenomenon is becoming more complex day by day, and this has made the most of the importance of adopting comprehensive solutions for a business unit from its professional requirements. The purpose of this research is to investigate the effect of electronic auditing on financial health in government and government-affiliated institutions of Iran. This research is a hybrid type of research and the research design is mixed exploratory. The statistical community of this research includes two parts. In the qualitative part of the research, it is in the opinion of experts and specialists who have experience in government and government-affiliated institutions in Lorestan province, Kohdasht city. In the qualitative part, saturation sampling is used. In the quantitative part, it was used to fit the model based on the criteria extracted from the qualitative part, according to the managers and employees of government and government-affiliated institutions in Lorestan province, Kohdasht city, to select the sample using random sampling available due to limited Being a research community, we do not have sampling. The tools of data collection in the qualitative part were semi-structured questionnaires and field interviews. In order to analyze the data, in the qualitative part, the Grand Theory method was used, and in the quantitative part, Pls software was used. The results of the open coding of the qualitative data collected using the interview tool show that 62 primary codes have been identified among 171 concepts. 62 primary codes are grouped into 10 categories. Paying attention to the conducted interviews and opinions obtained from experts, finally 10 categories have been extracted. The results of the quantitative part indicate the fit of the model and the relationship between the research variables.

**Keywords:** electronic audit, financial health, government agencies, ground theory, structural equations

