

بررسی تاثیر عوامل موثر حسابرسي الكترونيكي بر سلامت مالي در دستگاه های دولتي و وابسته به دولت ايران

محمود همت فر^۱، حافظ آزاد بخت^۲، فرید صفتی^۳

چکیده

هدف: هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر عوامل موثر حسابرسي الكترونيكي بر سلامت مالي در دستگاه های دولتي و وابسته به دولت ايران می باشد. روش اين 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 دولتي 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 برآزش مدل بر اساس معیارهای استخراج شده از بخش کیفی، از نظر مدیران و کارکنان دستگاه های دولتي 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 برآزش مدل و ارتباط بین متغیرهای پژوهش حکایت دارد.

واژگان کلیدی: حسابرسي الكترونيكي، سلامت مالي، دستگاه های دولتي، تحلیل تم، معادلات ساختاری.

۱- مقدمه

کرده باشد (سليمی، ۱۳۹۳). ماهیت پیچیده ای داده است، که در نتیجه آن بسیاری از برنامه های اصلاحی و مقابله ای دولت ها به شکست انجامیده است. در تمام واحدهای تجاری احتمال وجود اشتباه می باش، بنابراین توجیه

بررسی های به عمل آمده درباره فساد اداری در سطح جهان نشان می دهد که این پدیده روز به روز پیچیده تر می شود و همین امر از اهمیت اتخاذ راه حل های جامع برای یک واحد تجاری از الزامات حرفه ای خود نهایت استفاده را

۱. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، بروجرد، ایران (نویسنده مسئول)

۲. دانشجو دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، بروجرد، ایران.

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بروجرد، بروجرد، ایران.

الکترونیکی یکی از اقدامات استراتژیک سازمان ها است (همت فر و همکاران، ۱۳۸۹).

سازمان بین المللی شفافیت، یکی از مهمترین شاخص ها در زمینه فساد یعنی شاخص ادراک فساد را هر ساله تهیه و منتشر می کند. گزارش سال ۲۰۱۸، نمره ایران نسبت به سال گذشته، با دو نمره کاهش از ۳۰ به ۲۸ تنزل یافته است. این نشان می دهد 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 می رسد. 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 بین المللی همچون سازمان شفافیت بین الملل مراجعه می کنند. نکته ای که باید به آن توجه نمود این است که تخلفات سازمانها و فساد تنها هزینه های ملموس بر جوامع تحمیل نمی کند، 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 هزینه ها و پیامدهای مشهود بر جوامع و افراد، پیامدهای نامشهودی نیز دارند که چه بسا در بلندمدت بسیار پرهزینه تر باشند (سلوی، ۲۰۰۶). بر این اساس هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر عوامل موثر حسابرسی الکترونیکی بر سلامت مالی در دستگاه های دولتی و وابسته به دولت ایران می باشد.

۲- چهارچوب نظری پژوهش

در عصر اطلاعات، سیستم های حسابداری سنتی و کاغذ-محور که موقعیت مالی و نتایج عملیات برای دوره های زمانی در گذشته را نشان می دهند به طور فزاینده ای در حال ناپدید شدن با روندهای جاری هستند و در حالی جایگزین شدن با سیستم های الکترونیک هستند و مفاهیم ضمنی مختلف برای

می باشد و قابلیت پیش بینی هم دارد. ولی اگر تقلبی در صورت های مالی واحد تجاری رخ دهد نشانه عمدی مبارزه با آن حکایت می کند (داداش ناصر و همکاران، ۱۴۰۰). در این بین نحوه شکل گیری، پیامدها، آثار و مصادیق فساد، به آن بودن آن است، به همین دلیل تقلب را می توان 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 می باشد 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 می اندازند.

در فساد مالی سلامت مالی برای کلیه سهامداران و ذینفعان از اهمیت بسیار بالایی برخوردار است و اساسا همه ی ذینفعان در واحد های اقتصادی به داشتن ابزارهای مناسبی که بتوانند سودآوری و تداوم فعالیت این واحدها را ارزیابی و پیش بینی کنند علاقمندند؛ آنجایی که صورت های مالی تنها منبع اطلاعاتی مشترک در اختیار کلیه ذینفعان است اما از جمله مسائلی که در این گزارش ها به طور مشخص منعکس نمی شود، سلامت مالی و قدرت نسبی تداوم فعالیت آن در آینده است (حسین پور، ۱۴۰۰). حسابرسی الکترونیک، را می توان اجرای وظایف حسابرسی به صورت الکترونیکی و خودکار در طول اینترنت دانست که در آن اغلب سیستم های حسابداری صاحبکار به صورت الکترونیکی پردازش و ذخیره می شوند (رانولد، ۲۰۲۰). حسابرسی الکترونیکی در دستگاه های دولتی و وابسته سبب می شود تا عملیات مالی سازمان ها به صورت هم زمان 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 نگرانی های جدی از جانب متخصصان حسابرسی و سازمان های حرفه ای بودجه آورده است و برنامه ریزی جهت به کارگیری حسابرسی

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 ۵۷۰۰ 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 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 تایید کرده و می 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

کارکرد حسابرسی، به عنوان نتیجه ای از استفاده از چنین سیستم های الکترونیک ناشی می شوند، مانند بررسی شواهد حسابرسی الکترونیک، نیاز به توجه بیشتر به کنترل های داخلی نسبت به سیستم های الکترونیک، و نیاز به حسابرسان آگاه تر و با تجربه تر برای پرداختن به این سیستم های الکترونیک، و در برخی موارد نیاز به متخصصان حسابرسی IT یا حسابرسان سیستم اطلاعات می باشد (نورالدین، ۲۰۰۹). 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، حسابرس 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 آزمونی که عبارتند از: آزمون داده، شبیه سازی موازی 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

کنترل فساد در سطوح فردی و سازمانی، تعمیق اخلاقیات در سازمان‌ها و جامعه است.

تاناکا^۱ (۲۰۰۱) اشاره می‌کند، هرچند در بخش آموزش نیز درجاتی از فساد قابل مشاهده است، آموزش شهروندان و کارکنان سازمانهای دولتی می‌تواند در تقلیل پدیده ی فساد مؤثر باشد. آموزش این امکان را فراهم می‌سازد 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 می‌توانند، 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 می‌شود. 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 می‌توان مجموعه جرائمی دانست که توسط مأموران دولتی، برای کسب منافع یا اهداف شخصی به کار می‌رود 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 آفسردگی مردم جامعه می‌شود. 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 می‌افزایند.

۴-۲- فساد مالی

بهترین و ساده ترین تعریف برای فساد مالی سوء استفاده

این باورند که فساد ردی از شواهد باقی نمی‌گذارد. به عنوان مثال، بروک (۲۰۰۷) بر این عقیده است که حسابرسان «به سختی می‌توانند رویداد واقعی فساد را کشف کرده و بررسی نمایند، زیرا معمولاً مجرمان هیچ مدرک مستندی را باقی نمی‌گذارند».

۳- پیشینه ی تحقیق

قایلو 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 می‌پردازیم. 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 می‌شود. 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 می‌دهد که در وحله اول حمایت از مشتری بسیار با اهمیت بوده و سازمان‌ها 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 می‌شود. البته هنجارهای اخلاقی در حال تغییر هستند و از فرهنگ، فناوری، و مذهب تأثیر می‌پذیرند. 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 می‌گیرد.

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 می‌رسد رایج ترین راه برای اطمینان از

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).^۲

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 می‌دهد:

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

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 می‌کند.^۴ منطق تراشی: قلب روانشناسی متقلبین است، متقلبین قادر به توجیه یا منطقی جلوه دادن اعمال متقلبان خود هستند، در واقع مجموعه ای از ارزشهای اخلاقی در محیطی که در آن فعالیت می‌کنند آنها را وادار می‌کند 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، صورتهای مالی» بیان می‌کند (عرب مازار و همکاران، ۱۳۹۳).^۵

نظارت و کنترل بودجه بخش عمومی به‌عنوان شاهرگ حیاتی و قلب تپنده برنامه ریزی‌های آتی دولت است. نظارت یکی از اجزای اصلی مدیریت مالی بخش عمومی و در ذات

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 می‌کند 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 تحت‌تاثیر قرار دهد، دارای اهمیت بسزایی میباشد. 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.^۱

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).^۲

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

۱. 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، لیلا علیزادگان، محمود صمدی لرگانی، محسن ایمنی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۵ / شماره ۱ (پیاپی ۵۷) بهار ۱۴۰۲، صفحه ۱۴۹ تا ۱۸۴

۲. همان

۳. همان

۴. همان

۵. همان

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 بر روی دستگاه های دولتی و وابسته به دولت می باشند، استان لرستان است. طبق آمار به دست آمده تعداد کل دهیاری ها در استان لرستان ۸۰۰ دهیاری می باشد. در این تحقیق شهرستان کوهدشت از استان در نظر گرفته شده است که تعداد دهیاری های این شهرستان ۱۵۶ دهیاری می باشد و جامعه آماری تحقیق می باشد به دلیل محدود بودن جامعه تحقیق نمونه گیری 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 می شود. در روایی صوری کیفی، برای

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، به عنوان محوری این سند مالی، تلاش می کند با پیوند اعتبارات بودجه های به نتایج اقدامات سازمان به اهداف صرفه جوئی، 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 گردآوری، تحلیل و ترکیب داده های کمی و کیفی است برای این منظور ابتدا به گردآوری داده های کیفی می پردازد پس از آن، در مرحله بعدی، پژوهشگر می تواند از طریق گردآوری داده های کمی، فرضیه (ها) را مورد آزمون قرار دهد. در توالی گردآوری داده ها ابتدا داده های کیفی و سپس داده های کمی گردآوری می شود بالاخره، پژوهشگر بر مبنای یافته های حاصل از داده های کیفی، سعی بر آن دارد که داده های کمی را گردآوری کند تا تعمیم پذیری یافته را میسر سازد. جامعه آماری تحقیق حاضر شامل دو بخش می باشد. در

معادل ۱۷/۳٪ از پاسخ دهندگان مدرک ديپلم دارند ۴۸ نفر
 معادل ۳۰/۸٪ از پاسخ دهندگان مدرک کاردانی دارند. ۵۶ نفر
 معادل ۳۵/۹٪ از پاسخ دهندگان مدرک کارشناسی دارند. ۲۳ نفر
 معادل ۱۴/۷٪ از پاسخ دهندگان مدرک کارشناسی ارشد دارند و ۲ نفر معادل ۱/۳٪ از پاسخ دهندگان 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.

دریافت نظرات گروه هدف یا همان پاسخ دهندگان، 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 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 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٪ پاسخ دهندگان زن هستند. ۴۵ نفر یعنی ۲۸/۸٪ افراد کمتر از ۳۰ سال سن دارند. ۵۲ نفر یعنی ۳۳/۳٪ 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

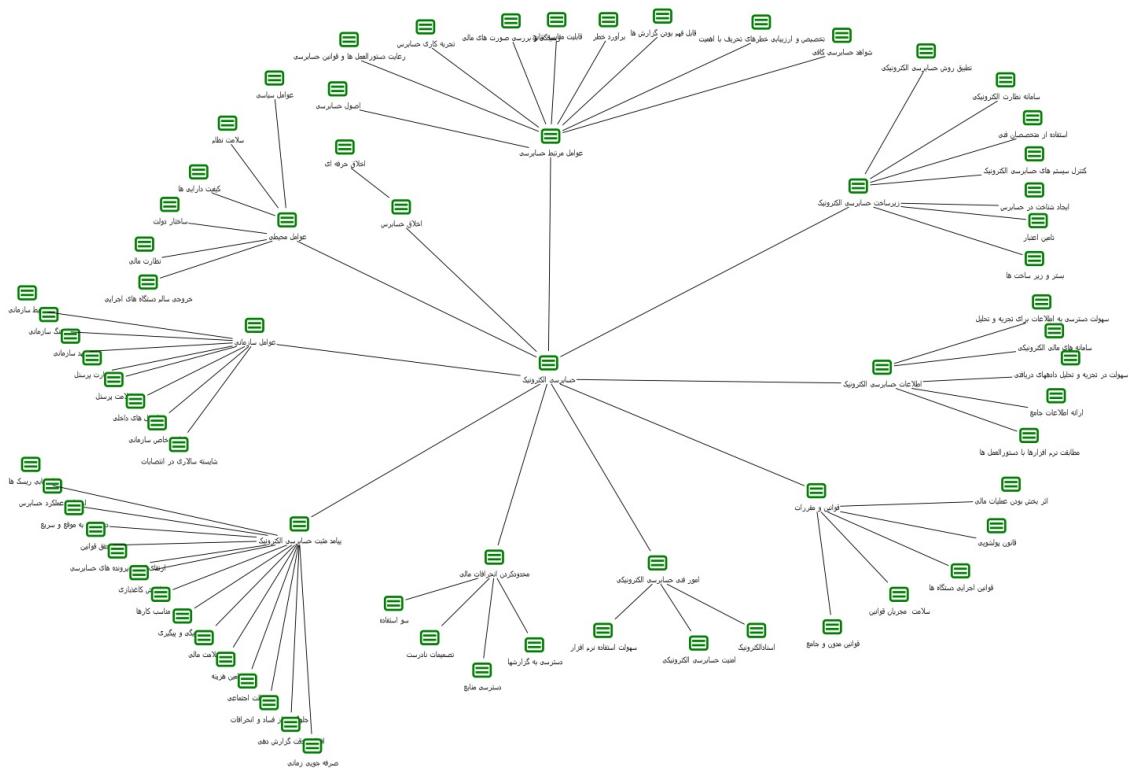
جدول ۱- کدگذاری محوری

تکرار کد	کدهای اولیه	مقوله
۲	۱. سهولت دسترسی به اطلاعات برای تجزیه و تحلیل	۱. اطلاعات حسابرسي الكترونيك
۱	۲. سامانه های مالی الكترونيكي	
۲	۳. سهولت در تجزیه و تحلیل داده‌های دریافتی	
۱	۴. ارائه اطلاعات جامع	
۲	۵. مطابقت نرم افزارها با دستورالعمل ها	
۳	۶. تطبيق روش حسابرسي الكترونيكي	۲. زیرساخت حسابرسي الكترونيك
۱	۷. سامانه نظارت الكترونيكي	
۵	۸. استفاده از متخصصان فنی	
۳	۹. کنترل سیستم های حسابرسي الكترونيك	
۵	۱۰. ایجاد شناخت در حسابرسي	
۲	۱۱. تامین اعتبار	
۵	۱۲. بستر و زیر ساخت ها	

۱	۱۳. شواهد حسابرسی کافی	
۱	۱۴. تخصیص و ارزیابی خطرهای تحریف با اهمیت	
۱	۱۵. قابل فهم بودن گزارش ها	
۱	۱۶. برآورد خطر	
۱	۱۷. قابلیت مقایسه نتایج	۳. عوامل مرتبط حسابرسی
۳	۱۸. رسیدگی و بررسی صورت های مالی	
۲	۱۹. تجربه کاری حسابرس	
۹	۲۰. رعایت دستورالعمل ها و قوانین حسابرسی	
۱	۲۱. اصول حسابرسی	
۶	۲۲. اخلاق حرفه ای	۴. اخلاق حسابرس
۲	۲۳. خروجی سالم دستگاه های اجرایی	
۱	۲۴. نظارت مالی	
۲	۲۵. ساختار دولت	۵. عوامل محیطی
۳	۲۶. کیفیت دارایی ها	
۲	۲۷. سلامت نظام	
۱	۲۸. عوامل سیاسی	
۱	۲۹. محیط سازمانی	
۱	۳۰. فرهنگ سازمانی	
۳	۳۱. تعهد سازمانی	
۱	۳۲. مهارت پرسنل	۶. عوامل سازمانی
۴	۳۳. سلامت پرسنل	
۱۲	۳۴. کنترل های داخلی	
۳	۳۵. قوانین خاص سازمانی	
۲	۳۶. شایسته سالاری در انتصابات	
۱	۳۷. ارزیابی ریسک ها	
۱	۳۸. ارزیابی عملکرد حسابرس	
۱	۳۹. دسترسی به موقع و سریع	
۱	۴۰. تحقق قوانین	
۲	۴۱. ارتقای کیفیت پرونده های حسابرسی	
۱	۴۲. کاهش کاغذبازی	
۲	۴۳. تقسیم مناسب کارها	۷. پیامد مثبت حسابرسی الکترونیک
۳	۴۴. رسیدگی و پیگیری	
۳	۴۵. سلامت مالی	
۲	۴۶. تامین هزینه	
۳	۴۷. عدالت اجتماعی	
۹	۴۸. جلوگیری از فساد و انحرافات	
۵	۴۹. افزایش دقت گزارش دهی	
۴	۵۰. صرفه جویی زمانی	
۱	۵۱. سو استفاده	
۱	۵۲. تصمیمات نادرست	۸. محدودکردن انحرافات مالی
۴	۵۳. دسترسی منابع	
۱	۵۴. دسترسی به گزارشها	

۱	۵۵. سهولت استفاده نرم افزار	۹. امور فنی حسابرسی الکترونیکی
۲	۵۶. اسناد الکترونیک	
۴	۵۷. امنیت حسابرسی الکترونیکی	
۴	۵۸. اثر بخش بودن عملیات مالی	۱۰. قوانین و مقررات
۲	۵۹. قانون پولشویی	
۸	۶۰. قوانین اجرایی دستگاه ها	
۳	۶۱. سلامت مجریان قوانین	
۶	۶۲. قوانین مدون و جامع	

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



شکل ۱- نمودار درختی مقولات شناسایی شده

جدول ۲- آمار توصیفی

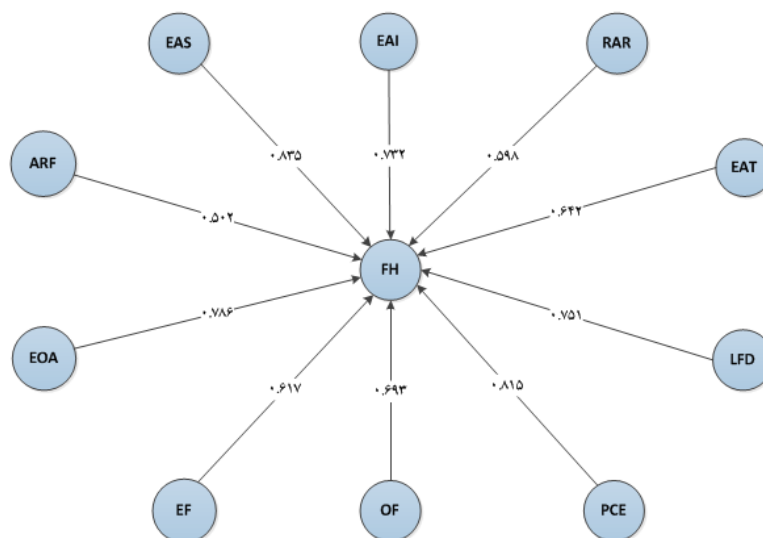
متغیرها	تعداد	دامنه تغییرات	کمینه	بیشینه	میانگین	خطای استاندارد	انحراف معیار
اطلاعات حسابرسی	۱۵۶	۳/۲۰	۱/۰۰	۴/۲۰	۲/۸۹۴۹	۰/۰۵۳۵۷	۰/۶۶۹۱۲
زیرساخت حسابرسی	۱۵۶	۳/۴۳	۱/۴۳	۴/۸۶	۳/۴۰۵۷	۰/۰۵۹۱۵	۰/۷۳۸۷۵
عوامل مرتبط حسابرسی	۱۵۶	۳/۶۷	۱/۱۱	۴/۷۸	۳/۳۸۲۵	۰/۰۶۴۲۰	۰/۸۰۱۸۷
اخلاق حسابرس	۱۵۶	۴/۰۰	۱/۰۰	۵/۰۰	۳/۱۲۸۲	۰/۰۸۶۶۲	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	۱/۴۹۵	۰/۰۵۶۰۱	۰/۶۹۹۶۲
پیامد مثبت حسابرسی	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 حسابرسی	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

آنجا که مقدار شاخص KMO برابر ۰/۸۴۷ به دست آمده است، تعداد نمونه برای تحلیل عاملی کافیتست. همچنین مقدار معناداری آزمون بارتلت، کوچکتر از ۰/۰۵ است که نشان می‌دهد تحلیل عاملی برای شناسایی ساختار مدل عاملی، مناسب است.

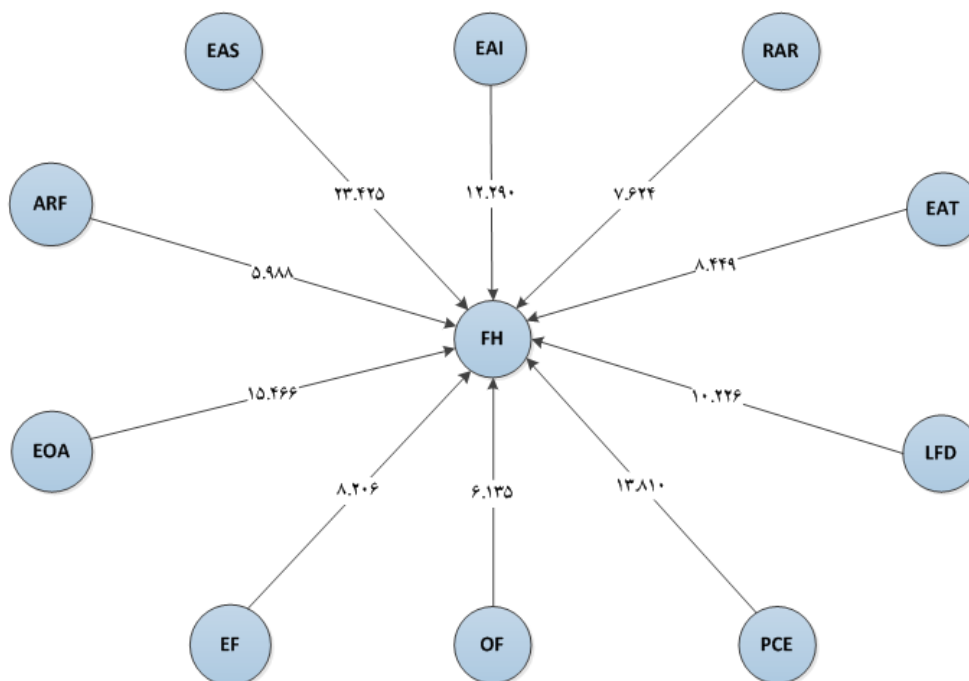
رابطه متغیرهای موردبررسی بر اساس یک ساختار علی با تکنیک حداقل مربعات جزئی PLS آزمون شده است برای سنجش معناداری روابط نیز آماره t با تکنیک بوت استرپینگ محاسبه شده است. در این مدل که خروجی نرم‌افزار اسمارت پی. ال. اس. است خلاصه نتایج مربوط به معناداری بار عاملی استاندارد و معناداری روابط متغیرهای تحقیق ارائه شده است.

بر اساس داده‌های 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 حسابرسی 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 حسابرس دارای بیشترین پراکندگی است.

براساس نتایج آزمون کولموگروف-اسمیرنوف، مقدار معناداری تمامی متغیرها کوچکتر از سطح خطای (۰/۰۵) بدست آمده است. بنابراین توزیع داده‌ها نرمال نمی باشد. از



شکل ۲- مدل کلی پژوهش با تکنیک حداقل مربعات جزئی



شكل ۳- آماره تي مدل كلي پژوهش با تكنيك بوت استرايپنگ

در نتيجه براي سنجش بهتر و دقيق تر پايابي پرسشنامه، آلفاي كرونباخ و نيز پايابي تركيبی محاسبه شدند.

جدول ۳- آلفاي كرونباخ و پايابي تركيبی

متغيرها	آلفاي كرونباخ	پايابي تركيبی (CR)
عوامل مرتبط حسابرسي	۰/۸۹۵	۰/۹۱۵
اطلاعات حسابرسي الكترونيك	۰/۷۹۳	۰/۸۵۹
زيرساخت حسابرسي	۰/۸۵۲	۰/۸۸۸
امور فني حسابرسي الكترونيكي	۰/۷۶۱	۰/۸۶۳
عوامل محيطی	۰/۸۲۰	۰/۸۷۰
اخلاق حسابرسي	۱/۰۰۰	۱/۰۰۰
محدود كردن انحرافات مالي	۰/۹۱۱	۰/۹۳۸
عوامل سازماني	۰/۸۶۱	۰/۸۹۳
پيامد مثبت حسابرسي الكترونيك	۰/۹۳۶	۰/۹۴۵
قوانين و مقررات	۰/۷۵۸	۰/۸۳۷

با توجه به جدول (۳) مقدار ضريب پايابي تركيبی (CR) و آلفاي كرونباخ براي تمامی ابعاد مدل مورد مطالعه بيشتر از ۰/۷ است و از اين رو می توان ادعا كرد كه پرسشنامه از پايابي قابل قبولی برخوردار است.

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

مشاهده می‌گردد که مقدار میانگین واریانس استخراج شده (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 استخراج شده (AVE) نیز بزرگ‌تر است؛ بنابراین روایی همگرا نیز تأیید می‌شود.

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 نتیجه‌گیری

در این تحقیق برای بررسی متغیرهای حسابرسی الکترونیکی بر سلامت مالی در دستگاه‌های دولتی و وابسته به دولت، بر اساس مصاحبه با خبرگان تحقیق، مدل‌ها 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 داده‌های

کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، مشاهده می‌گردد که تعداد ۶۲ کد اولیه از میان ۱۷۱ مفهوم شناسایی شده است. ۶۲ کد اولیه در قالب ۱۰ مقوله دسته‌بندی شده‌اند. که شامل اطلاعات حسابرسی الکترونیک، زیرساخت حسابرسی الکترونیک، عوامل مرتبط حسابرسی، اخلاق حسابرس، عوامل محیطی، عوامل سازمانی، پیامد مثبت حسابرسی الکترونیک، محدودکردن انحرافات مالی، امور فنی حسابرسی الکترونیکی

و قوانين و مقررات مي باشد. با توجه به مصاحبه هاي انجام شده و نظرات بدست آمده از خبرگان، در نهايت ۱۰ مقوله استخراج شده است.

نتايج بخش كمي نشان داد كه ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و اطلاعات حسابرسي الكترونيك برابر ۰/۷۳۲ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۱۲/۲۹۰ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ اطلاعات حسابرسي الكترونيك جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد. ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و زير ساخت حسابرسي الكترونيك برابر ۰/۸۳۵ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۲۳/۴۲۵ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ زير ساخت حسابرسي الكترونيك جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد. ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و عوامل مرتبط حسابرسي برابر ۰/۵۰۲ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۵/۹۸۸ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ عوامل مرتبط حسابرسي جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد.

ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و اخلاق حسابرسي برابر ۰/۷۸۶ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۱۵/۴۶۸ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ اخلاق حسابرسي جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد. ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و عوامل محيطي برابر ۰/۶۱۷ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۸/۲۰۶ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ عوامل محيطي جزو

عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد.

ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و عوامل سازماني برابر ۰/۶۹۳ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۶/۱۳۵ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ عوامل سازماني جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد. ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و پيامد مثبت حسابرسي الكترونيك برابر ۰/۸۱۵ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۱۳/۸۱۰ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ پيامد مثبت حسابرسي الكترونيك جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد.

ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و محدود كردن انحرافات مالي برابر ۰/۷۵۱ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۱۰/۲۲۶ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ محدود كردن انحرافات مالي جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد. ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و امور فني حسابرسي الكترونيكي برابر ۰/۶۴۲ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۸/۴۴۹ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ امور فني حسابرسي الكترونيكي جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد. ضريب مسير حسابرسي الكترونيك و قوانين و مقررات برابر ۰/۵۹۸ محاسبه شده است و آماره احتمال آزمون نيز ۷/۶۲۴ به دست آمده است كه بزرگ تر از مقدار بحراني t در سطح خطاي ۵٪ يعني ۱/۹۶ بوده و نشان مي دهد تاثير مشاهده شده معنادار است. بنا بر اين با اطمينان ۹۵٪ قوانين و مقررات جزو عوامل موثر حسابرسي الكترونيك مي باشد. رابطه ي بين ابعاد مدل نهايي تحقيقي در شكل زير آورده شده است.

مرتبط با شرایط بازار و صنعت، ویژگیهای 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 داراییها، جریانهای نقدی عملیاتی، بازده سهام و بازده شرکت) با ریسک تقلب است. به منظور کاهش انحراف های گزارش دهی در حسابرسی الکترونیکی لازم است پرسشنامه‌های کنترل‌های داخلی به خوبی در سازمان تبیین گردد. پیشنهاد می شود موارد اختلافی بین حسابرسی در محیط‌های رایانه‌ای و محیط‌های معمولی و آثار آن بر شرکتها به خوبی شناسایی و رفع گردد. لازم است به احراز هویت در هنگام استفاده از این اطلاعات حسابرسی الکترونیکی توجه شود. هویت شخص یا نهادی که اطلاعات را ایجاد کرده است قابل تأیید باشد.

منابع

امرائی، حافظ، آذر، عادل (۱۴۰۰). ارائه الگوی مؤثر نظارت و ارزیابی عملکرد مالی بخش عمومی در بودجه ریزی بر مبنای عملکرد، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی، ۳۵(۴) (پیاپی ۳۵)، صص ۶-۳۵.

حسین پور، سعید، خردیار، سینا، خوزین، علی، محمدی نوده، فاضل (۱۴۰۰). بررسی اثر سلامت روانی و کمال‌گرایی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با نقش میانجی اهمال‌کاری. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۶(۱۱)، صص ۱۲۱-۹۳.

داداش، ناصر، خواجه‌وی، شکراله، سروش یار، افسانه (۱۴۰۰). تاثیر قدرت مدیران و شفافیت گزارشگری مالی بر احتمال وقوع تقلب با به کارگیری رویکردهای مختلف تشخیص تقلب. حسابداری مالی، ۱۳(۵۰)، صص ۴۰-۱.

سلیمی، سمانه (۱۳۹۳). حسابرسی صورت‌های مالی و نقش آن در کشف، پیشگیری از تقلب و فساد مالی، اولین همایش ملی الکترونیکی دستاوردهای نوین در علوم مدیریت و حسابداری، تهران، <https://civilica.com/doc/358926>

حسابرس ممکن است برای دستیابی به شواهد حسابرسی مناسب نیاز به اتخاذ رویکردی ترکیبی و انجام آزمایش‌ها 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 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 کرده‌اند 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 نشان‌هایی 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 افشای اطلاعات، عدم تمایل صاحبکار جهت رسیدگی به موقع به نقص های شناسایی شده، تغییرات مکرردر 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 ویژگیهای مدیریت، تبعیت مدیریت از کنترل‌های داخلی و استانداردهای لازم الاجرا، عوامل خطر

- 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), pp. 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), pp. 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), pp.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.
- صمدی لرگانی، محمود، ایمنی، محسن، علیزادگان، لایلا (۱۴۰۲). تحلیل توانایی حسابرسان در کشف تقلب با استفاده از تئوری رفتار برنامه ریزی شده: تأثیر تجربه حسابرسان و تیپ شخصیتی با نقش تردید حرفه ای، پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسي، ۱۵(۱) (پیاپی ۵۷)، ۱۴۹ - ۱۸۴.
- قاسمی موحد، مجتبی، بزاززاده تربتی، حمیدرضا (۱۳۹۷). نشانگرهای احتمال وجود تقلب در صورتهای مالی از دیدگاه حسابرسان مستقل شاغل در موسسه های حسابرسي شهر مشهد، سومین کنفرانس بین المللی مدیریت، حسابداری و حسابرسي پویا، تهران، دانشگاه صالحان، https://www.civilica.com/Paper-MANAGECONF03-MANAGECONF03_276.html
- قایخلو، سارا، خادمی، میلاد (۱۳۹۷). دیدگاه فناوری اطلاعات نوین برای حسابرسي در صنایع، چهارمین کنفرانس بین المللی پژوهش های مدیریت و علوم انسانی در ایران، تهران، موسسه پژوهشی مدیریت مدبر، https://www.civilica.com/Paper-ICMHSR04-ICMHSR04_049.html
- قدرتی، جابر (۱۳۹۷). تاثیر تجارت الكترونيكي بر کنترل داخلی و عملیات حسابرسي، پنجمین کنفرانس ملی پژوهشهای کاربردی در مدیریت و حسابداری، تهران، انجمن مدیریت ایران، https://www.civilica.com/Paper-AMSCONF05-AMSCONF05_115.html
- همت فر، محمود، هادی نیا، صالح، ایزدی، محمد مهدی (۱۳۸۹). شناسایی موانع اجرایی شدن حسابرسي الكترونيكي در دیوان محاسبات کشور. فصلنامه پژوهش های مدیریت راهبردی، ۱۷(۴۶).
- Alan R.P. (2012). An analysis of critical information technology issues facing organizations. *Industrial Management & Data Systems*, 112(5), pp.808 - 827.

- 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.
- 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.
- Selvi, Y., Turel, A., Senyigit, B. (2006). *Accounting Auditig Sympoaium*, Vill. Turkish Financial Auditing Symposium. Istanbul, Turkey.