

طراحی الگوی احصای استراتژی‌های بهینه رفتار

سیدحسام وقفی^{۱*}، محمد مهدی قمیان^۲، سامیران خواجه‌زاده^۳، حمید رضا قاسمی^۴

^۱استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه پیام نور، تهران، ایران (عهده دار مکاتبات)

^۲دکتری، گروه مدیریت دولتی، دانشگاه تهران، تهران، ایران

^۳دکتری، گروه مهندسی مالی، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

^۴کارشناس ارشد، گروه حسابداری، واحد شهر قدس، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

تاریخ دریافت: شهریور ۱۳۹۷، اصلاحیه: مهر ۱۳۹۷، پذیرش: آبان ۱۳۹۷

چکیده

اهمیت امر حسابرسی داخلی در دهه‌های اخیر رو به رشد بوده و حساب‌رسان داخلی در دنیای امروز نقش و جایگاه مناسبی را در سازمان‌ها ایفا می‌کنند. در راستای ارزش افزایی بیشتر حسابرسی داخلی و بهبود عملیات سازمان، اتخاذ استراتژی‌های بهینه رفتار واجد اهمیت زیادی است. در این پژوهش، ابتدا وضع مطلوب استراتژی‌های رفتاری (با تأکید بر تناسب سه مؤلفه وظیفه، رهبری و انگیزش) در اداره حسابرسی داخلی شهرداری مشهد، احصاء شد و پس‌از آن وضع موجود استراتژی‌ها در اداره موصوف شناسایی گردید. سپس به مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب پرداخته شد تا عدم تطابق‌های احتمالی استخراج گردد. ابزار گردآوری اطلاعات در این پژوهش، مصاحبه، روش جمع‌بندی نظرات، دلفی و روش تعیین حجم نمونه، مورگان بوده است. نتایج پژوهش نشان داد استراتژی بعد "انگیزش" متناسب با وضع مطلوب است به‌طوری‌که مکانیزم پاداش‌دهی به کارکنان هم بر اساس نتایج بوده و هم اینکه پرداخت‌ها به‌صورت فردی انجام‌شده است. لیکن استراتژی‌های بعد "طراحی وظیفه" به نحو مطلوب پیاده‌سازی نشده است به‌طوری‌که بخش‌بندی وظایف پایین است و وظایف تکراری بالاست. درحالی‌که این استراتژی بایستی تغییر کند به‌گونه‌ای که از دادن وظایف تکراری به کارکنان، پرهیز نموده و از سوی دیگر وظایف را حتی‌الامکان بخش‌بندی و تفکیک نمود. همچنین در خصوص استراتژی بعد "رهبری"، بایستی تغییرات لازم (در دو منظر تفویض اختیار و اجتناب از ابهام) اعمال شود به‌نحوی که تفویض اختیار به حساب‌رسان در انتخاب موضوعات رسیدگی بیشتر شود و مدیر از ابهام و ریسک اجتناب نماید.

واژه‌های اصلی: حسابرسی داخلی، استراتژی بهینه رفتار، شهرداری مشهد

۱- مقدمه

برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و راهبری، سازمان را در دستیابی به اهدافش یاری می‌کند. لذا نقش مهمی که حسابرسی داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند آن را در زمره یکی از متشکل‌ترین حرفه‌ها قرار داده است [۱۲]. به‌این‌ترتیب، هدف پژوهش، احصای استراتژی‌های بهینه رفتار می‌باشد به‌طوری‌که بین وظیفه حرفه‌ای، شیوه رهبری و سبک انگیزش، استراتژی بهینه انتخاب و اعمال گردد.

۲- چارچوب نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

حسابرسی داخلی به‌عنوان عنصر کارآمد در نظام اقتصادی دانش‌محور و جهانی تنها مربوط به واحدهای تجاری و انتفاعی نیست، بلکه دستگاه‌های دولتی هم اگر بخواهند خدمات بهتری عرضه کنند باید از حسابرسی داخلی استفاده کنند. علاوه بر آن در شرکت‌ها یا

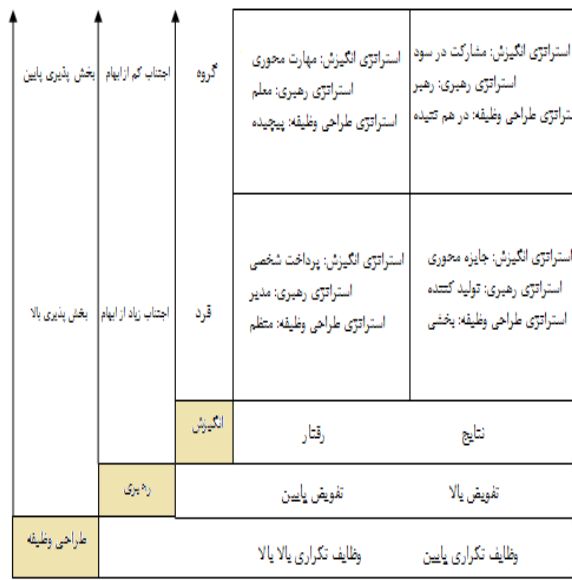
وجود عواملی نظیر پیچیدگی‌های محیط کسب‌وکار، مواجهه شرکت با ریسک‌های مختلف و تأثیری که این ریسک‌ها بر عملکرد شرکت و بازده ذینفعان دارد، نهادهای نظارتی و شرکت‌ها را بر آن داشت تا راه‌حلی برای مواجهه صحیح با این‌گونه ریسک‌ها بیندیشند که ازجمله مهم‌ترین این اقدامات ایجاد واحدهای حسابرسی داخلی در شرکت‌ها می‌باشد. در ایران نیز سازمان بورس اوراق بهادار پروژه بهبود نظام راهبری شرکتی را در دستور کار خود قرار داده است که تشکیل واحد حسابرسی داخلی در راستای الزامات دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران بورسی و فرابورسی از آن جمله می‌باشد. انجمن حساب‌رسان داخلی، حسابرسی داخلی را یک فعالیت مستقل اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای می‌داند که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی نظام‌مند

* h.vaghfi2012@gmail.com

یکی از پایه‌های اصلی دانش مالی کلاسیک است و تقریباً تمامی نظریه‌های مالی کلاسیک مثل نظریه پرتفوی، بازار کارآی سرمایه، مدل قیمت‌گذاری دارایی‌های سرمایه‌ای، تئوری نمایندگی و نظریه‌های نشاط گرفته از آن‌ها، متأثر از این فرض است. از نظر دانش مالی رفتاری، این فرض به دلیل واقعی نبودن آن قادر به توضیح رفتار سرمایه‌گذاران نیست. ظهور پدیده‌های مثل حباب‌های قیمتی در بازار سهام، وجود نوسانات بیش‌ازحد در قیمت سهام، واکنش بیشتر و کمتر از اندازه سرمایه‌گذاران به اطلاعات جدید، در تقابل با دومین پایه اصلی دانش مالی کلاسیک یعنی فرض "کارایی بازار" قرار گرفته است.

وجود این بی‌قاعدگی‌ها یا استثناها در بازار، با نظریه کارایی بازار ناسازگار است. برای تشخیص بهینه بودن یا نبودن یک استراتژی رفتار بایستی بدانیم که آیا این استراتژی با استراتژی‌های هم‌عرض خود، متناسب هست یا خیر. به‌عنوان مثال آیا استراتژی انگیزش در واحد تحلیل ما، با استراتژی رهبری سازگار است یا خیر. همین‌طور آیا با استراتژی طراحی وظیفه نیز سازگار است یا خیر. حتی می‌توان ریزتر شد و تناسب درونی را هم آزمون نمود به‌طوری‌که میزان سازگاری استراتژی‌های رفتار فردی با یکدیگر هم مورد مذاقه قرار گیرند. مثلاً استراتژی انگیزش با استراتژی‌های شخصیت، ادراک و ... الگوی زیر تحلیل تناسب افقی را در نمونه استراتژی‌های رفتاری این تحقیق، به‌خوبی نشان داده است.

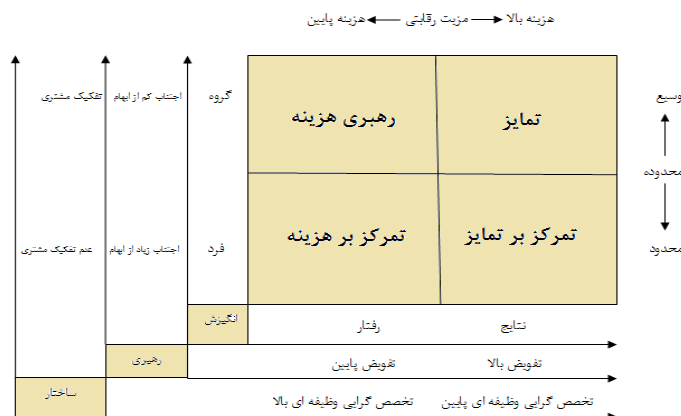
سازمان‌هایی که از حسابرسی داخلی استفاده می‌کنند به حسابرسی داخلی تنها به‌عنوان فرآیند سند رسی یا بررسی کفایت کنترل‌های داخلی و قابلیت اتکای اطلاعات صورت‌های مالی نگرسته می‌شود، درحالی‌که در دنیای امروز دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی به‌مراتب بیش‌ازپیش گسترش‌یافته است. آن‌ها نه‌تنها در استقرار کنترل‌های داخلی و نظارت بر رعایت آنان شرکت می‌کنند بلکه به بررسی کارایی عملیات، قابلیت اتکای فناوری اطلاعات، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری داخل و خارج از کشور، کمک به بهبود فرآیندها و عملیات شرکت و نظارت بر رضایت مشتریان در کی کلام به خلق ارزش در شرکت کمک می‌کنند. ما باید به حسابرسی داخلی در کلیه سازمان‌ها به‌عنوان یک امر جدی توجه ویژه‌ای داشته باشیم. این امر نیازمند توسعه فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در کشور است که یکی از اصول مترقی در حرفه مالی است. تا زمانی که حساب‌خواهی و حساب دهی وجود نداشته باشد، حسابرسی داخلی معنی پیدا نخواهد کرد و هزینه حسابرسی داخلی هزینه بدون منفعت محسوب می‌شود [۲۶]. رفتار پاسخی است که ارگانسیم به انگیزه بیرونی می‌دهد. به‌بیان دیگر رفتار واکنشی است که در برابر یک عمل یا کنش بیرونی از موجود زنده سر می‌زند. این رفتار در انسان پیچیده‌تر از سایر موجودات است. دلیل این پیچیدگی فرایندهای ذهنی گسترده و تودرتوی انسان است که روی‌هم‌رفته موضوع دانش روانشناسی را تشکیل می‌دهد. فرض "عقلایی بودن" سرمایه‌گذاران به‌عنوان مدل ساده‌ای از رفتار انسان،



شکل (۱): نمونه‌ای از تناسب افقی

ارزیابی عملکرد) و نیز استراتژی‌های ساختاری و همین‌طور استراتژی‌های بالادستی کسب‌وکار و نیز استراتژی کل سازمان سازگار می‌باشد یا خیر؟

همچنین برای تعیین بهینه بودن یک استراتژی، بایستی میزان سازگاری آن استراتژی با استراتژی‌های بالادستی مورد بررسی قرار گیرد. به‌عنوان مثال آیا این استراتژی رفتاری، با استراتژی‌های کارکردی (به‌طور نمونه استراتژی‌های منابع انسانی در حوزه جذب، آموزش و



شکل (۲): نمونه‌ای از تناسب عمودی

-توانایی‌های مربوط به نوآوری و خلاقیت در تصمیم‌گیری، در تمام جامعه توزیع و پراکنده‌شده است و الزاماً در انحصار مقامات بالای سازمان نیست [۴].

واحد حسابرسی داخلی از طریق بررسی و ارزیابی‌های تخصصی و ارائه گزارش‌های لازم به شهردار و مدیران شهرداری درباره موارد موجود و همچنین درباره کیفیت سیستم کنترل داخلی در مورد شیوه تفویض اختیار و مسئولیت و کنترل‌های کشف‌کننده و پیشگیرانه تقلب، سوءاستفاده و اتلاف منابع، ثبت به‌موقع رویدادهای مالی در دفاتر حسابداری و رعایت استانداردها، روش‌ها و رویه‌های پذیرفته‌شده حسابداری و میزان رضایتمندی شهروندان از طرح‌ها و برنامه‌ها، موجب ارتقای سطح ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود [۱]. حسابرسی در هر کار حسابرسی از ویژگی‌های فردی خود استفاده می‌کند. حسابرسی حرفه‌ای بیش از تمامی حرفه‌ها با ویژگی‌های رفتاری افراد درگیر می‌باشد. تصمیم‌گیری افراد در حال حاضر یکی از مهم‌ترین مسائل در مطالعات رفتاری می‌باشد. بنابراین، برای کسب اطمینان جامعه، حسابرسان باید رفتارهای اخلاقی را سرلوحه کار خود قرار دهند.

انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (۲۰۰۰) نیز حسابرسی داخلی را چنین تعریف می‌کند:

در سال ۲۰۱۰، انجمن حسابرسان داخلی آمریکا تعریف جامعی از حسابرسی داخلی ارائه نموده است. این انجمن حسابرسی داخلی را یک فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرف دانسته که هدف

داگلاس مک‌گریگور، دو دیدگاه متمایز از انسان ارائه کرد؛ یکی که در اصل منفی است و آن را نظریه X نامید و دیگری که در اصل مثبت است و او آن را نظریه Y نام نهاد. با توجه به نظریه X، مدیران رفتار خود را بر پایه چهار فرضیه می‌گذارند:

-کارگران به‌صورت ذاتی و فطری کار را دوست ندارند و از هر فرصتی که پیش می‌آید استفاده می‌کنند تا از زیر بار کار شانه خالی کنند.

-از آنجاکه کارکنان از کار بدشان می‌آید، پس باید آن‌ها را مجبور کرد، کنترل کرد یا تهدید به توبیخ و جریمه نمود.

-کارکنان از زیر بار مسئولیت، شانه خالی می‌کنند و هرگاه امکان‌پذیر باشد، دستورات و راهنمایی‌های مستقیم درخواست می‌نمایند.

-بیشتر کارگران، به مسئله امنیت بیش از هر چیز دیگری، اهمیت می‌دهند و هیچ نوع جاه‌طلبی و بلندپروازی ندارند.

فرضیات نظریه نیز به‌صورت زیر بود:

-کارگران می‌توانند کار را همانند تفریح، سرگرمی یا بازی ببینند.

-اگر کسی خود را به تأمین هدفی متعهد بداند هیچ نیازی به راهنمایی و کنترل نخواهد داشت و او خود را راهنمایی و کنترل می‌کند.

-عموم مردم می‌توانند مسئولیت‌پذیری را یاد بگیرند و حتی در پی پذیرش آن برآیند.

اظهار نظر نسبت به صورت‌های مالی اقدام می‌کنند. حسابرسان در این مرحله نظر خود را نسبت به صورت‌های مالی به صورت مختصر و به شکل رسمی به صاحب‌کار مکاتبه می‌کنند

مرحله ششم: گزارشگری صورت‌های مالی: اگرچه حسابرسان گزارش حسابرسی را منتشر می‌کنند، ولی مدیریت نسبت به صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن مسئول است. حتی اگر حسابرسان صورت‌های مالی و یادداشت‌های همراه آن را تأیید کنند، بازهم مدیریت باید مسئولیت صورت‌های مالی سالانه را بپذیرد [۳].

یکی از استانداردهای اجرای عملیات حرفه‌ای حسابرسی داخلی شامل استانداردهای ویژگی است که بخشی از آن بر مهارت و اعمال مراقبت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی تأکید دارد. استانداردهای ویژگی (عمومی و کیفی) خصوصیات سازمان‌ها و افرادی که حسابرسی داخلی انجام می‌دهند را مورد توجه قرار می‌دهد. طبق بیانیه این استاندارد، حسابرسی داخلی باید به وسیله افراد ذیصلاح و ماهر و همراه با مراقبت‌های حرفه‌ای انجام شود. واحد حسابرسی داخلی به طور جمعی باید از مهارت، دانش و سایر صلاحیت‌های لازم برای ایفای مسئولیت‌هایشان برخوردار باشند و به طور مستمر آن را بهبود بخشند. از مواردی که باعث ارتقای سطح مهارت و صلاحیت لازم می‌شود داشتن مدارک حرفه‌ای و تجارب حسابداری و حسابرسی کارمندان واحد حسابرسی داخلی است. همچنین مدت وجود و تصدی حسابرسی داخلی در سازمان مربوطه از عوامل تأثیرگذار بر ویژگی‌های کیفی این واحد است [۱۱].

پهچیدگی سازمانی و رشد روزافزون معاملات تجاری در بیشتر کشورها باعث شده است که مدیران بنگاه‌های اقتصادی با توجه به مسئولیت خود و در جهت دستیابی به اهداف سازمانی و نیز به منظور کسب اطمینان از هدایت بهینه کلیه منابع، واحدی به نام حسابرسی داخلی را تشکیل دهند. انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را فعالیتی اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه دانسته که برای افزایش ارزش و بهبود عملیات یک سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی از طریق ارائه‌ی رویه‌های سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل و فرایندهای حاکمیتی، سازمان را در رسیدن به اهدافش کمک می‌کند [۹].

۲-۱- حسابرسی داخلی در ایران

سازمان بورس و اوراق بهادار، در ۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱، در راستای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز سامان‌دهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار مطابق قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران (مصوب ۱ آذر ۱۳۸۴، مجلس شورای اسلامی) "دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران" را تصویب کرد. طبق ماده ۱۰ این دستورالعمل، مدیریت ارشد شرکت باید کمیته حسابرسی

آن ارزش افزایی و بهبود عملکرد سازمان است. حسابرسی داخلی، با به‌کارگیری شیوه‌های اصولی و نظام‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت سازمان را در دستیابی به اهداف یاری می‌نماید. در این تعریف به استقلال و بی‌طرفی، اطمینان‌بخشی و مشاوره، ارزش‌آفرینی و بهبود عملکرد شرکت، همکاری با مدیریت در جهت حل مسائل شرکت، دیدگاه کلان و متمرکز بر تحقق هدف‌های راهبردی شرکت، توسعه مفهوم ریسک، تأکید بر آنچه باید باشد، نه آنچه انجام شده است و کمک به استقرار نظام خودکنترلی در قسمت‌ها اشاره شده است [۹].

فیلیکس و کینی^۱ (۱۹۸۲) چارچوب و مدلی در خصوص ساختار شغلی حسابرسی جهت کمک به امر تصمیم‌گیری برای تحقیقات رفتاری در نظر گرفته‌اند که این فرآیند به پنج مرحله تقسیم شده است. عبدالمحمدی^۲ (۱۹۹۹) نیز با ارائه مدلی جدید، یک مرحله نهایی به این پنج مرحله اضافه کرد. این شش مرحله عبارتند از:

مرحله اول: شناخت: شناخت به‌طور گسترده به‌عنوان جمع‌آوری اطلاعات درباره صاحب‌کار و محیطی که صاحب‌کار در آن فعالیت می‌کند تعریف می‌شود. شناخت می‌تواند به‌عنوان یک پیش‌شرط برای تمهیدات برنامه‌ریزی در یک سطح استراتژیک تلقی شود. در این مرحله، اطلاعاتی در خصوص موقعیت جغرافیایی، اقتصاد و صنعتی که صاحب‌کار در آن فعالیت می‌کند، ماهیت عملیات صاحب‌کار، صلاحیت و خصوصیات اخلاقی پرسنل مالی و مدیریتی و ماهیت و ویژگی‌های سیستم‌های حسابداری و گزارشگری مالی جمع‌آوری می‌شود.

مرحله دوم: درک ساختار کنترلی: این مرحله بر اساس مشاهده و پرس‌وجو برای توصیف رویه‌های بکار گرفته‌شده، سازمان‌دهی می‌شود. اساساً این مرحله شامل ارزیابی اشتباهات موجود در سیستم حسابداری صاحب‌کار می‌باشد که کیفیت عملیات سیستم موجود با سیستم طراحی شده مقایسه می‌شود.

مرحله سوم: آزمون کنترل‌ها: هدف این مرحله کسب اطمینان منطقی از رعایت رویه‌های تجویز شده کنترلی حسابداری می‌باشد

مرحله چهارم: آزمون‌های منحصربه‌فرد: هدف این مرحله، دستیابی به شواهد جهت آزمون صحت معاملات و مانده حساب‌ها و یا کشف خطاها و اشتباهات و عدم رعایت قوانین و مقررات می‌باشد. این آزمون‌ها هنگامی که اهداف حسابرسان تعیین این است که آیا مقدار ریالی یک مانده حساب به‌صورت بااهمیت تحریف شده است یا خیر به کار گرفته می‌شود.

مرحله پنجم: اظهار نظر: پس از اینکه فرآیند ارزیابی برای همه عناصر صورت‌های مالی انجام شد، شواهد پشتوانه عناصر صورت‌های مالی به‌گونه‌ای مناسب جمع‌آوری می‌شود و بعد از آن حسابرسان جهت ارائه

¹ Felix, W. L., JR., and W. R. Kinney

² Abdolmohammadi,

اهمیت امر حسابرسی داخلی در دهه‌های اخیر رو به رشد بوده و حسابرسان داخلی در دنیای امروز نقش و جایگاه مناسبی را در بنگاه‌ها ایفا می‌کنند. برخلاف سنوات قبل که به حسابرسان داخلی به‌عنوان عضو غیرمستقل و چشم و گوش مدیریت اجرایی نگاه می‌شد و بیشتر بر نقش ممیزی و رسیدگی‌های خاص موردنظر تکیه می‌شد اکنون حسابرسان داخلی دارای انجمن‌های قوی بین‌المللی و استانداردهای انجام کار هستند و با جایگاهی متصل به هیئت‌مدیره و ارتباط تنگاتنگ با کمیته حسابرسی و با نگاه راهبردی در راستای ارزش افزایی و بهبود عملیات بنگاه انجام‌وظیفه می‌کنند. حسابرسان داخلی به مدیریت دستگاه کمک می‌کنند تا با ارائه نگرش نظام‌مند و منضبط، برای بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت سازمانی اقدام نمایند. استانداردهای حسابرسی داخلی بر جنبه‌های مختلف کار حسابرسان داخلی مشتمل بر مسائل "اخلاقی" با تعیین خصائص سازمان‌ها و حسابرسان داخلی، "عملکردی" جهت توصیف ماهیت خدمات و ارائه معیار کیفی برای آن و "اجرایی" برای ارائه رهنمودهای انجام انواع کارهای حسابرس داخلی تأکید دارد. طبق این استانداردها زمانی می‌شود از حسابرسان داخلی خدمات باکیفیت مطلوب انتظار داشت که:

- * هدف اختیار و مسئولیت فعالیت حسابرس داخلی با رعایت استانداردها توسط هیئت‌مدیره تأیید شود.
- * تعریف حسابرسی داخلی، آیین‌نامه اخلاقی و استانداردها در منشور حسابرسی داخلی به رسمیت شناخته شود.
- * با ایجاد جایگاه و ارتباطات مناسب زمینه استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی فراهم گردد.
- * مهارت و دقت حرفه‌ای در کلیه جهات برای حسابرسان داخلی موردتوجه قرار گیرد.
- * برنامه تضمین و ارتقای کیفیت کار حسابرسی تدوین و مورد عمل قرار گیرد و ارزیابی‌های مستمر نسبت به آن صورت پذیرد.
- * واحد حسابرسی داخلی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت بنگاه به نحو سامان‌یافته و منظم ارزشیابی نموده و در بهبود آن مشارکت نمایند.
- * برنامه‌ریزی مشتمل به تعیین دامنه اهداف، زمان‌بندی، تسهیم و تخصیص منابع مدون گردد.
- * جهت تحقق اهداف، اطلاعات کافی را شناسایی، تحلیل، ارزشیابی و مستند نماید.
- * نتایج حاصله از انجام کارها به نحو مناسب اطلاع‌رسانی شود.
- هدف حسابرسی داخلی باید منطبق باهدف‌ها و برنامه‌های شرکت باشد تا رشد و توسعه شرکت پایدار باشد، هدف حسابرسی داخلی کمک به هیئت‌مدیره است تا اطمینان حاصل شود که موارد ذیل همان‌گونه که باید اجرا، رعایت یا محقق شده است:

را زیر نظر هیئت‌مدیره مطابق با ضوابط سازمان بورس و اوراق بهادار تشکیل دهد. اعضای کمیته حسابرسی باید متشکل از سه تا پنج نفر و اکثریت آنان مستقل و دارای تخصص مالی باشند. ریاست کمیته با عضو مستقل یا عضو مالی غیرموظف هیئت‌مدیره است. همچنین شرکت باید واحد حسابرسی داخلی را زیر نظر کمیته حسابرسی تشکیل دهد. واحد حسابرسی داخلی باید به‌طور مستمر اثربخشی سامانه کنترل داخلی را موردبررسی و ارزیابی قرار دهد و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره گزارش دهد و روش‌های بهبود سامانه کنترل داخلی را پیگیری کند. مدیر حسابرسی داخلی نیز با پیشنهاد کمیته حسابرسی و تصویب هیئت‌مدیره منصوب می‌شود و باید دارای صلاحیت‌های علمی و حرفه‌ای لازم باشد. سازمان بورس و اوراق بهادار، پس از تصویب دستورالعمل کنترل داخلی، به‌منظور هماهنگ‌سازی برداشت عمومی از جایگاه، اختیارات و مسئولیت‌های مورد انتظار حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی "منشور نمونه فعالیت حسابرسی داخلی" و "منشور نمونه کمیته حسابرسی" را در تاریخ ۲۳ بهمن‌ماه ۱۳۹۱ تصویب کرد. پیش‌تر سازمان تا ۱۹ مهر ۱۳۹۱ به شرکت‌ها فرصت داده بود تا رئیس کمیته حسابرسی و دیگر اعضای این کمیته و همچنین مدیر حسابرسی داخلی خود را به مدیریت نظارت بر ناشران سازمان بورس اوراق بهادار معرفی کنند. در ۴ تیر ۱۳۹۱، انجمن حسابرسان داخلی ایران با پشتیبانی سازمان بورس اوراق بهادار و بورس اوراق بهادار تهران و جمعی از دانشگاهیان و اهالی حرفه حسابداری ایران راه‌اندازی شد تا به پیشرفت و تنظیم حرفه حسابرسی داخلی در ایران کمک کنند. اکنون، دامنه‌ی حسابرسی داخلی بسیار بیش از گذشته توسعه‌یافته است. در حسابرسی داخلی، کارایی عملیات و نحوه‌ی عمل فناوری اطلاعات موردبررسی قرار می‌گیرد. در این نوع حسابرسی، اثربخشی و کارایی معاملات تجاری، نقش فعالیت‌ها در بهبود فرایندها و عملیات شرکت، مدیریت ریسک و نظارت بر رضایت مشتریان موردتوجه قرار دارد. این وظیفه‌ی جدید در کنار همان کارکرد قدیمی یعنی جست‌وجو و کشف تقلب صورت می‌گیرد. به‌عبارتی دیگر دامنه‌ی فعالیت حسابرسان داخلی به‌مراتب از مقوله‌ی کنترل مالی و نقش مباشرتی سنتی فراتر رفته است. حسابرسان داخلی عملاً با توجه به کارکرد جدید حسابرسی داخلی نقش جدیدی در سازمان پیدا کرده‌اند که این نقش را هم خودشان پذیرفته‌اند و هم مدیریت واحدهای تجاری از آن استقبال کرده است. یکی از چالش‌های پیش روی حسابرسان داخلی همواره این بوده که عموماً جایگاه سازمانی مناسب نداشته و وظایف آنان به‌طور صحیح و شفاف مشخص نشده است. البته در پاره‌ای موارد به‌رغم اینکه این موضوع صورت پذیرفته اما در عمل به دلیل فرهنگ حاکم بر شرکت‌ها قابل اجرا نیست.

هاشمیان و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی الگوی رفتاری حسابرسان داخلی در مقابله با فشار بودجه زمانی تحت تیوری اخلاقی پرداختند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که فشار بودجه زمانی باعث بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای و غیراخلاقی در حسابرسان داخلی می‌شود و حسابرسان برای رعایت بودجه‌های زمانی نامتعارف که حصول آن غیرممکن است ناگزیر به انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌شوند. همچنین نتایج نشان می‌دهد که مهم‌ترین عامل بروز رفتارهای غیرحرفه‌ای فشار بودجه زمانی است.

مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج حاکی از عدم تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل می‌باشد.

تجلی (۱۳۹۵) مطالعه‌ای با عنوان رابطه‌ی بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود نشان داد که بین تخصص مالی اعضا با مدیریت سود و بین اندازه کمیته حسابرسی با مدیریت سود رابطه‌ی منفی و معنی‌داری وجود دارد. بین استقلال اعضای کمیته حسابرسی با مدیریت سود رابطه‌ی مثبت و معنی‌داری وجود دارد. همچنین بین حسابدار رسمی بودن مدیر حسابرس داخلی و مدیریت سود رابطه‌ی منفی و معنی‌داری وجود دارد.

عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها پرداختند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهند که شرکت‌هایی که دارای حسابرسی داخلی هستند، تعداد بندهای حسابرسی مربوط به تحریف‌های قانونی و مالیاتی و حسابداری کمتری در مقایسه با سایر شرکت‌ها دارند علاوه بر این در شرکت‌هایی که نسبت اعضای غیرموظف هیئت‌مدیره بیشتر است میزان انحراف‌های کمتر است و عمده تحریف‌های مربوط به عدم رعایت قانون می‌باشد و اظهارنظر حسابرس مستقل در شرکت‌های فاقد حسابرس داخلی عمدتاً غیر مقبول می‌باشد. مرادی و زکی زاده (۱۳۹۳) به مطالعه‌ی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارش‌گری مالی پرداختند. یافته‌ها نشان داد، مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی باهم تعامل دارند و بر انجام عمل غیراخلاقی تأثیر می‌گذارند.

نتایج سلمان پناه و طالب نیا (۱۳۹۲) حاکی از این است که بین ویژگی‌های فردی و قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی هیچ ارتباط معناداری وجود ندارد.

سیرانی و همکاران (۱۳۸۸) به این نتیجه رسیدند که تفاوت‌های معناداری در تصمیم‌گیری افراد باتجربه و کم‌تجربه میان وظایف ساختار نیافته و وظایف ساختار یافته وجود دارد.

- استقرار سیستم کنترل‌های داخلی به‌منظور اطمینان از اینکه کلیه عملیات شرکت در جهت اهداف شرکت و در چارچوب قانون، اساسنامه و مقررات صورت می‌پذیرد.

- اجرای برنامه‌ها در چارچوب سیاست‌های شرکت

- قابلیت اعتماد و درستی اطلاعات و گزارش‌های منتشرشده

- مدیریت کارآمد و اثربخش نیروی انسانی و سایر منابع

- حفاظت از دارایی‌ها

- اطمینان‌بخشی به گزارش‌ها و شفافیت اطلاعات و گزارش‌های

مالی [۱۴].

۲-۳- پیشینه تجربی پژوهش

ناصح (۱۳۹۶) به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اعمال نقطه نظرات حسابرس داخلی پرداخت. نتایج حاصل از بررسی همبستگی بین متغیرهای موردبررسی، حاکی از این است که ارتباط معناداری بین ویژگی‌های استقلال، تخصص و تعداد جلسات کمیته حسابرسی با متغیر اعمال نقطه نظرات حسابرسی داخلی وجود ندارد. رحمانی نیا و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) پژوهشی با عنوان عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی انجام دادند. یافته‌های پژوهش حاکی از آن است که سن حسابرس داخلی، عضویت حسابرس داخلی در جامعه‌ی حسابداران رسمی ایران، جنسیت حسابرس داخلی، میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرس داخلی (محیط اخلاقی) و فرهنگ‌سازمانی که حوزه‌ی فعالیت حسابرس داخلی است، می‌توانند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. همچنین، نتایج نشان داد، آن دسته از حسابرس‌های داخلی که میزان عاقبت‌اندیشی در آن‌ها بیش‌تر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آتی ناشی از اتخاذ تصمیم‌های خود توجه می‌کنند، افراد اخلاق‌مدارتری هستند و اینکه هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیش‌تر (محدودیت کم‌تری) برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیش‌تری خواهند داشت و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی، بیش‌تر توجه خواهند نمود. همچنین، در بررسی الگوی رفتاری حسابرسان داخلی، نتایج نشان داد، حسابرسان داخلی با ویژگی شخصیت متفکر هدفمند، به مسائل اخلاقی، توجه بیش‌تری دارند.

محمود الجبوری (۱۳۹۶) به بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در عراق پرداخت. نتایج حاصل از بررسی‌های انجام‌شده بر روی ۱۱۵ پرسش‌نامه دریافتی، نشان می‌دهد که از دیدگاه پاسخ‌دهندگان اثربخشی حسابرسی داخلی با استقلال و حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معنی‌دار و با اندازه حسابرسی داخلی رابطه منفی و معناداری دارد. همچنین، بین اثربخشی حسابرسی داخلی باصلاحیت حسابرس هیچ‌گونه رابطه معناداری وجود ندارد.

ماری^{۱۰} و همکاران (۲۰۰۷) عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی آفریقای جنوبی را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که آیین رفتار حرفه‌ای مورد توافق حسابداران رسمی است و یک فرهنگ اخلاقی مستحکم نیازمند بهبود مستمر است.

۳- روش‌شناسی تحقیق

جهت طراحی الگوی تحلیل رفتار در واحد تحلیل (اداره حسابرسی داخلی شهرداری مشهد) از نظرات خبرگان این حوزه (که حداقل دارای دو شرط: ۱- سابقه کار حرفه‌ای حسابرسی بیش از ۸ سال و ۲- دارای مسئولیت حرفه‌ای حسابرسی، بودند)، بهره گرفته شد. ابزار گردآوری اطلاعات، مصاحبه بوده است. به طوری که در کل حوزه مالی و اداری شهرداری مشهد، صرفاً ۱۳ نفر (N) دارای دو شرط فوق بودند که طبق روش تعیین حجم نمونه مورگان، هماهنگی لازم با کل ۱۳ نفر برای مصاحبه انجام شد، لیکن به دلیل برخی محدودیت‌های اداری امکان مصاحبه با یک نفر فراهم نشد و در نهایت، نظر ۱۲ نفر (n) از این افراد (با حداقل سمت حسابرس ارشد و حداکثر مدیر حسابرسی) به روش دلفی و طی سه مرحله احصاء گردید. ویژگی مشارکت‌کنندگان در این تحقیق به شرح زیر بود:

مرحله اول دلفی: احصای ابعاد

در مرحله نخست از مشارکت‌کنندگان در تحقیق خواسته شد تا به سه سؤال زیر پاسخ دهند؛

- به نظر شما ابعاد انگیزش کدامند؟
- به نظر شما ابعاد رهبری کدامند؟
- به نظر شما ابعاد وظیفه کدامند؟

در پایان مرحله اول، ۷ بعد برای انگیزش، ۵ بعد برای رهبری و ۵ بعد نیز برای وظیفه، احصاء شد.

مرحله دوم دلفی: اجماع بر روی ابعاد

پس از جمع‌بندی پاسخ‌های مرحله اول، اقدام به مراجعه مجدد به خبرگان تحقیق گردید تا نظر هر یک از ایشان در مورد درجه اهمیت ابعاد احصاء شده در مرحله اول، دریافت گردد.

با توجه به وزندهی ابعاد توسط خبرگان، برای هر یک از مؤلفه‌های انگیزش، رهبری و وظیفه، دو بعد وزین‌تر (بااهمیت‌تر از نظر خبرگان) شناسایی گردید. به این صورت که دو بعد "توجه به رفتار یا نتیجه" و "توجه به فرد یا گروه" برای مؤلفه انگیزش شناسایی شد. همچنین برای مؤلفه رهبری نیز دو بعد "میزان تفویض اختیار" و "میزان اجتناب از ابهام" احصاء شد و در نهایت برای مؤلفه وظیفه نیز دو بعد "میزان تکراری بودن وظایف" و "میزان تفکیک وظایف" شناسایی گردید.

مرحله سوم دلفی: وضع مطلوب استراتژی‌های رفتاری

دسای^۳ و همکاران (۲۰۱۷) پژوهشی با عنوان حسابرسان مستقل، ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی، ارزیابی تجربی انجام دادند. نتایج نشان می‌دهد که هیچ عاملی در تمام مواد بر قضاوت‌های قوی غالب نیست.

حلیمه احمد و دیگران^۴ (۲۰۱۷) در پژوهشی با عنوان اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور مالزی پرداختند. نتایج این تحقیق نشان داد که عملکرد حسابرسی داخلی در این کشور، تحت تأثیر حمایت ناکافی از جانب مدیریت ارشد، محدود و مختل شده است به طوری که حسابرسان به‌ندرت همکاری خود را در سازمان توسعه می‌دهند. البته حسابرسان داخلی از فقدان، دانش و آموزش کافی در رویکردهای حسابرسی اثربخش نیز رنج می‌برند.

ماجد و قائم^۵ (۲۰۱۵) در مطالعه‌ای تحت عنوان مسئله‌ی پذیرش وظیفه حسابرسی داخلی: نقش فشار حاکمیت شرکتی و مدیریت منابع سازمانی، نشان دادند که حاکمیت شرکتی و کنترل ناشی از مدیریت منابع سازمانی، می‌توانند تأثیری قابل توجه بر وظیفه حسابرسی داخلی داشته باشند.

آزبان و ساوان^۶ (۲۰۱۵) به بررسی تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر پیاده‌سازی پیشنهادات حسابرسان داخلی پرداختند. نتایج نیز نشان داد که ادراکات اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی تحت تأثیر جلسات مکرر بین کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی ارشد قرار می‌گیرد.

بالنتین^۷ و دیگران (۲۰۱۱) تأثیر جهت‌یابی اخلاقی و جنسیت را بر قضاوت‌های اخلاقی دانشجویان سال آخر حسابرسی در استرالیا، مورد بررسی قرار داده‌اند. در کل هیچ رابطه معناداری بین جهت‌یابی اخلاقی و قضاوت اخلاقی و بین جنسیت و قضاوت اخلاقی، رابطه معناداری یافت نشد.

دبی^۸ و همکاران (۲۰۱۰) به بررسی تأثیر اهمیت و جایگاه حسابرسان داخلی بر عملکرد شرکت‌های خانوادگی و تک مالکی پرداخته‌اند آن‌ها بر این نکته اشاره داشتند که در شرکت‌های فامیلی که تئوری نمایندگی به‌شدت شرکت‌های سهامی و بزرگ نقش ایفا نمی‌نماید ولیکن وجود حسابرسان داخلی می‌تواند به تأثیر کنترل‌های داخلی کمک نماید و نقش نظارتی را بهبود ببخشد.

مارکز^۹ و همکاران (۲۰۰۹) رابطه ایدئولوژی اخلاقی و قضاوت اخلاقی در حرفه حسابداری را مورد آزمون قرار داده‌اند. نتایج حاکی از اینست جنسیت، مهم‌ترین عامل قضاوت اخلاقی باشد.

³ Desai

⁴ Halimah & et al.

⁵ Ghoneim, H., Elbardan, M. and Ali, A.

⁶ Abdulaziz Alzebana, Nedal Sawan

⁷ Ballantine,

⁸ Debbie

⁹ Marques,

¹⁰ Maree,

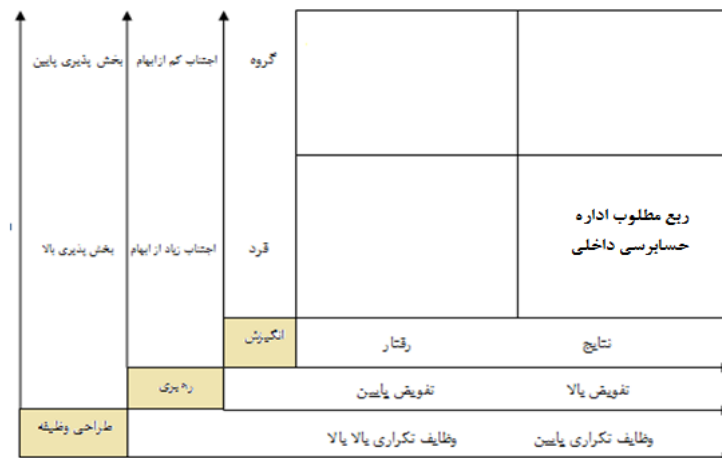
شود و از رفتارهای پر ریسک و پر ابهام اجتناب شود. همچنین در این وضعیت باید پاداش در ازای نتایج و بازده فردی (و نه جمعی) به حسابرسان اعطا گردد.

پس از تعیین ابعاد سه مؤلفه موردنظر، برای تناظر یک‌به‌یک ابعاد مؤلفه‌ها با یکدیگر (تعیین ربع مطلوب استراتژی‌های رفتاری برای اداره حسابرسی داخلی شهرداری مشهد)، پرسشنامه‌ای تنظیم گردید. این پرسشنامه، حاوی ۶ سؤال بوده که به‌صورت بسته و پنج گزینه‌ای طراحی شده که گزینه‌های پاسخ آن از "بسیار زیاد" تا "بسیار کم" مرتب شده‌اند. سؤالات به‌صورت هدفدار طرح گردیده به‌نحوی که هر سؤال، متناظر با یکی از ابعاد استراتژی‌های رفتاری بوده است.

پس از جمع‌بندی نتایج مرحله سوم دلفی، الگوی مفهومی تحقیق و ربع مطلوب، به‌صورت زیر، تعیین گردید. بدین معنا که اکثریت مشارکت‌کنندگان بر این عقیده بودند که زمانی که وظایف تکراری، کم است و بخش‌بندی وظایف بالاست باید تفویض اختیار بیشتری انجام

جدول (۱): دموگرافی افراد پاسخ‌دهنده

سمت	تعداد (نفر)	میزان سابقه کار (سال)	جنسیت	سن (سال)	تحصیلات	وضعیت تأهل	سمت
		کل سابقه کار	سابقه در این واحد				
مدیر حسابرسی	۱	۲۵	۱۵	مرد	۴۷	فوق لیسانس	متاهل
معاون مدیر حسابرسی	۱	۱۵	۱۵	مرد	۴۰	فوق لیسانس	مجرد
رئیس اداره	۱	۱۴	۹	مرد	۳۷	لیسانس	متاهل
سرپرست گروه حسابرسی	۲	۱۰	۱۰	مرد	۳۶	دکتری	متاهل
		۱۳	۱۳	زن	۳۳	لیسانس	مجرد
حسابرس ارشد	۷	۳۰	۱۵	مرد	۶۰	فوق لیسانس	متاهل
		۲۳	۵	مرد	۴۴	لیسانس	متاهل
		۱۳	۱۳	زن	۳۵	لیسانس	متاهل
		۸	۸	مرد	۳۵	فوق لیسانس	متاهل
		۱۰	۸	مرد	۳۳	فوق لیسانس	متاهل
		۸	۸	زن	۳۰	لیسانس	متاهل
		۸	۸	زن	۳۰	لیسانس	متاهل



شکل (۳): الگوی مفهومی تحقیق و احصای ربع مطلوب

همان‌گونه که در پایین مشاهده می‌کنید، برای هر مؤلفه، دو بخش پیش‌بینی‌شده است؛ ابتدا نمودار دوبعدی استراتژی که بیانگر موقعیت نظرات خبرگان بر روی هر یک از ربع‌های چهارگانه و پراکنش نقاط مورد انتظار بر روی آن است و دیگر، جداولی که بیانگر نتایج حاصل از نظرسنجی به‌صورت کمی و در قالب فراوانی و درصد، می‌باشد. بدیهی است که در هر دستگاه دوبعدی، آن ربعی بیانگر موقعیت واقعی (وضع موجود) سازمان در استراتژی موردنظر است که دارای اجماع نظر خبرگان بوده و بیشترین نقاط (نظرات)، در آن واقع شده باشد.

در ادامه، به نحوه پراکنش نقاط موردنظر در مدل‌های دوبعدی انگیزش (رفتار فردی)، رهبری (رفتار گروهی)، طراحی وظیفه (رفتار سازمانی)، اشاره شده است و همچنین برای هر یک جداول مبنای رسم نمودار، حاوی اطلاعات کمی مربوطه، درج گردیده است.



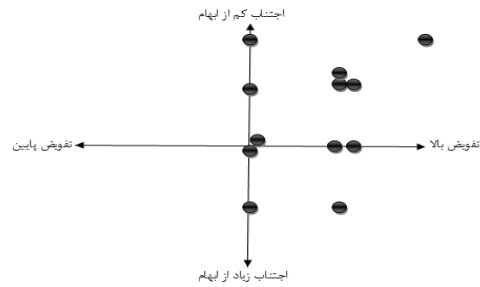
شکل (۴): نحوه پراکنش نقاط (وضع موجود طبق نظر مشارکت‌کنندگان) در مدل دوبعدی انگیزش

جدول (۲): نتایج بررسی در طیف رفتار-نتایج

ردیف	میزان تأکید بر هر یک از مبانی		نظرات خبرگان	
	نتایج	رفتار	فراوانی (نفر)	درصد پاسخ‌دهندگان
۱	بسیار کم	بسیار زیاد	۰	۰
۲	کم	زیاد	۱	۰/۰۸
۳	به یک اندازه		۳	۰/۲۵
۴	زیاد	کم	۶	۰/۵
۵	بسیار زیاد	بسیار کم	۲	۰/۱۷

جدول (۳): نتایج بررسی در طیف گروهی-فردی

ردیف	میزان تأکید بر هر یک از مبانی		نظرات خبرگان	
	عملکرد گروهی	عملکرد فردی	فراوانی (نفر)	درصد پاسخ‌دهندگان
۱	بسیار کم	بسیار زیاد	۱	۰/۰۸
۲	کم	زیاد	۶	۰/۵
۳	به یک اندازه		۳	۰/۲۵
۴	زیاد	کم	۲	۰/۷
۵	بسیار زیاد	بسیار کم	۰	۰



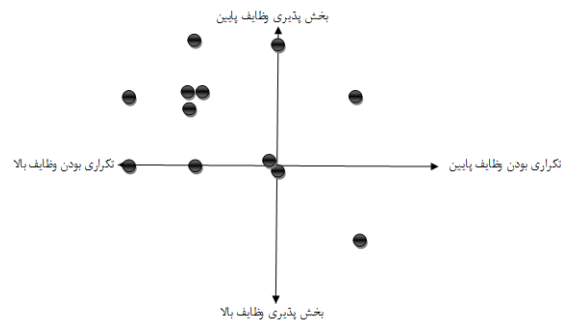
شکل (۵): نحوه پراکنش نقاط (وضع موجود طبق نظر مشارکت‌کنندگان) در مدل دوبعدی رهبری

جدول (۴): نتایج بررسی در طیف تفویض بالا - پایین

ردیف	میزان تأکید بر هریک از مبانی		نظرات خبرگان	
	تفویض بالا	تفویض پایین	فراوانی (نفر)	درصد پاسخ‌دهندگان
۱	بسیار کم	بسیار زیاد	۰	۰
۲	کم	زیاد	۰	۰
۳	به یک اندازه		۵	۰/۴۲
۴	زیاد	کم	۶	۰/۵۰
۵	بسیار زیاد	بسیار کم	۱	۰/۰۸

جدول (۵): نتایج بررسی در طیف اجتناب از ابهام بالا - پایین

ردیف	میزان تأکید بر هریک از مبانی		نظرات خبرگان	
	اجتناب از ابهام پایین	اجتناب از ابهام بالا	فراوانی (نفر)	درصد پاسخ‌دهندگان
۱	بسیار کم	بسیار زیاد	۰	۰
۲	کم	زیاد	۲	۰/۱۷
۳	به یک اندازه		۴	۰/۳۳
۴	زیاد	کم	۴	۰/۳۳
۵	بسیار زیاد	بسیار کم	۲	۰/۱۷



شکل (۶): نحوه پراکنش نقاط (وضع موجود طبق نظر مشارکت‌کنندگان) در مدل دوبعدی طراحی وظیفه

جدول (۶): نتایج بررسی در طیف بخش‌پذیری بالا - پایین

ردیف	میزان تأکید بر هریک از مبانی		نظرات خبرگان	
	بخش‌پذیری بالا	بخش‌پذیری پایین	فراوانی (نفر)	درصد پاسخ‌دهندگان
۱	بسیار کم	بسیار زیاد	۲	۰/۱۶
۲	کم	زیاد	۵	۰/۴۲
۳	به یک اندازه		۴	۰/۳۴
۴	زیاد	کم	۱	۰/۰۸
۵	بسیار زیاد	بسیار کم	۰	۰

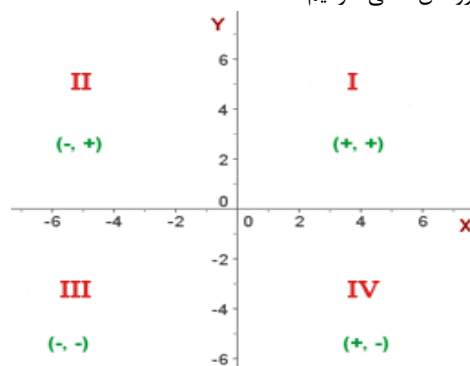
جدول (۷): نتایج بررسی در طیف تکراری بودن وظایف بالا - پایین

ردیف	میزان تأکید بر هریک از مبانی		نظرات خبرگان	
	تکراری بودن وظایف بالا	تکراری بودن وظایف پایین	فراوانی (نفر)	درصد پاسخ‌دهندگان
۱	بسیار کم	بسیار زیاد	۰	۰
۲	کم	زیاد	۲	۰/۱۶
۳	به یک اندازه		۳	۰/۲۵
۴	زیاد	کم	۵	۰/۴۳
۵	بسیار زیاد	بسیار کم	۲	۰/۱۶

۵- نتیجه‌گیری

الگوی احصای استراتژی‌های بهینه رفتار را طراحی کنیم. به این سبب ابتدا وضع مطلوب استراتژی‌های رفتاری (با تأکید بر تناسب سه مؤلفه وظیفه، رهبری و انگیزش) در اداره حسابرسی داخلی شهرداری مشهد، احصاء شد و پس‌از آن وضع موجود استراتژی‌ها در اداره موصوف شناسایی گردید. حال به مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب پرداخته می‌شود تا عدم تطابق‌های احتمالی استخراج گردد. در شکل ۵ ربع‌های معمول در یک محور مختصات، قابل مشاهده است.

واحد حسابرسی داخلی فعالیتی مشاوره‌ای، اطمینان آور، مستقل و بیطرفانه است که به منظور افزودن ارزش و بهسازی عملیات سازمان طراحی می‌شود و هدف آن کمک به سازمان برای نیل به اهداف خود از طریق ارزیابی، بهسازی کارایی فرایندهای مدیریت خطر، کنترل و نظارت سازمانی با رویکردی منظم و منضبط است و از طرف دیگر سبب کاهش هزینه‌ی حسابرسی مستقل صورت‌های مالی و صرفه‌جویی در زمان ارائه‌ی خدمات می‌شود. در این پژوهش سعی کردیم



شکل (۷): ربع‌ها

همان‌گونه که قبلاً اشاره شد، همه استراتژی‌های سه‌گانه (انگیزش، رهبری و وظیفه) باید در ربع چهارم قرار داشته باشند. به عبارت دیگر، مکانیزم‌های انگیزشی، فردی و مبتنی بر نتایج باشد، شیوه رهبری به‌گونه‌ای باشد که از ابهام اجتناب شود و به کارکنان، تفویض اختیار بالایی صورت پذیرد و نهایتاً از وظایف تکراری پرهیز شود ولی بخش‌بندی وظایف در سطح بالایی انجام شود. نتایج تحقیق نشان داد که طراحی وظیفه به نحو مطلوب انجام نشده است به‌نحوی که بخش‌بندی وظایف پایین است و وظایف تکراری بالاست. درحالی که این استراتژی بایستی تغییر کند به‌گونه‌ای که از دادن وظایف تکراری به کارکنان، پرهیز نموده و از سوی دیگر وظایف را حتی‌الامکان بخش‌بندی و تفکیک نمود. پیشنهاد می‌شود برای حوزه‌های رسیدگی مختلف، افراد متفاوتی را بکار گرفت. مثلاً برای هر یک از حوزه‌های مالی، شهرسازی، خدمات شهری، فنی و عمران، حقوقی و املاک و... فردی را به‌طور خاص تعیین رسیدگی در آن حوزه نمود. استراتژی رهبری نیز بایستی تغییر کند چراکه در وضعیت موجود، از ابهام، اجتناب نمی‌شود و به عبارت دیگر رفتار مدیران پرخطر است. این استراتژی بایستی به‌گونه‌ای تعدیل یابد که تفویض اختیار بالا بوده و حسابرسان بخشی از موضوعات مورد رسیدگی را خود انتخاب نمایند و به‌صورت پروژه‌ای به سرپرست تحویل دهند و همچنین مدیر از ابهام و تصمیمات پر ریسک اجتناب نماید. استراتژی انگیزشی، اما متناسب با وضع مطلوب است؛ به عبارت دیگر سیستم پاداش‌دهی به کارکنان بر اساس نتایج بوده و به‌صورت فردی اعمال می‌گردد که این استراتژی قابل قبول می‌باشد. جمشیدی نوید و نادری (۱۳۹۵) باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) ایروین^{۱۱} (۲۰۰۹) نیز تحقیقی مشابه تحقیق حاضر انجام دادند. از بین استراتژی‌های سه‌گانه (انگیزش، رهبری و وظیفه) در مورد ارتباط انگیزه این تحقیق را میتوان با نتایج حاصل از پژوهش مرادی و زکی زاده (۱۳۹۳) مشابه دانست. از حیث وظیفه دیتنهایفر^{۱۲} (۱۹۸۲) و فریدبرگ و لوترین^{۱۳} (۲۰۰۱) و در ارتباط با استراتژی راهبری میتوان به تحقیق رحمانی و کدخدایی (۱۳۹۶) السون و دینکینز^{۱۴} (۲۰۰۹) و رشید صبری و یاسرجابر^{۱۵} (۲۰۰۷) اشاره کرد که همسو با تحقیق حاضر میباشد و از آنجا که هر سازمان، باید یک راه حل منحصر به فرد که صنعت، بلوغ، استراتژی کسب و کار، فرهنگ سازمانی و موقعیت رقابتی آنها را در نظر میگیرد، ایجاد کند، به نظر میرسد بزرگترین چالش شرکتها و حسابرسان داخلی، فقدان یک الگوی واحد برای ارزیابی و بهبود راهبری شرکت است.

منابع و ماخذ

- [۱] باباجانی، جعفر، خنکا، عبدالخالق، (۱۳۹۱)، ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی‌های کالان داخلی در شهرداری شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی سال دهم، شماره ۳۳، صص ۳۹-۷۲.
- [۲] تجلی، داود، (۱۳۹۵)، رابطه‌ی بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی و حسابرس داخلی با مدیریت سود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد شاهرود.
- [۳] خواجوی، شکرالله، نوشاد، میثم، (۱۳۹۱)، نقش الگوهای رفتاری و مدل‌های تصمیم‌گیری در قضاوت حسابرسان، پژوهش حسابداری، شماره ۵: ۱۲۳-۱۴۵.
- [۴] رابینز، استیفن پی، (۱۳۹۲)، رفتار سازمانی، جلد اول، فرد، ترجمه سید محمد اعرابی و علی پارساییان، انتشارات دفتر پژوهش‌های فرهنگی، چاپ نوزدهم.
- [۵] رحمانی نیا، احسان، یعقوب نژاد، احمد، (۱۳۹۶)، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۶، شماره ۲۴، صص ۱۴۵-۱۶۵.
- [۶] سلمان پناه، نجمه، طالب نیا، قدرت الله، (۱۳۹۲)، بررسی گزیده عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی ایران، فصلنامه علمی پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره ۱۸: ۸۷-۹۶.
- [۷] سیرانی، محمد، خواجوی، شکرالله، نوشادی، میثم، (۱۳۸۸)، تأثیر تجربه و پیچیدگی موضوعات حسابرسی بر قضاوت حسابرس، مجله بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۵، صص ۲۲-۴۰.
- [۸] عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی‌اکبر، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر وجود حسابرس داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها، دانش حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۱، صص ۱۷۷-۱۹۳.
- [۹] محمود الجبوری، محمود عبدالله، (۱۳۹۶)، بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در عراق، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه فردوسی مشهد.
- [۱۰] مرادی، جواد، زکی زاده، زهره، (۱۳۹۳)، بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی، دانش حسابرسی، شماره ۱۸، صص ۱۴۱-۱۶۳.
- [۱۱] مشایخی، بیتا، حسن‌زاده، شادی، امینی، یاسین، متی، وحید، (۱۳۹۵)، تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل، حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳۱، صص ۴۱-۵۶.
- [۱۲] موسوی، میرجعفر، حاجیها، زهره، (۱۳۹۷)، ادراک حسابرسان داخلی از نقش آنان در مشاوره و اطمینان‌بخشی درباره محیط زیست. امور اجتماعی و راهبری، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۷، شماره ۲۵، صص ۱۵۳-۱۶۳.
- [۱۳] ناصح عبدالعزیز، ساری، (۱۳۹۶)، تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر اعمال نقطه نظرات حسابرس داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه رازی.
- [۱۴] نظامنامه حسابرسی داخلی، بورس اوراق بهادار، (۱۳۸۷).

11 Irwin
 12 Dittenhofer
 13 Friedberg & Lutrin
 14 Elson & Dinkins
 15 Rashid Sabri & Yaser Jaber

- [20] Desai, R., Vikram Desai, A., Theresa Libby, B., Rajendra, P., (2017), **External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: An Empirical Investigation**, International Journal of Accounting Information Systems 24, 1-14.
- [21] Felix, W. L., JR., W. R., Kinney, JR., (1982), **Research in the Auditor's Opinion Formulation Process: State of the Art.**, The Accounting Review, PP. 245-271.
- [22] Ghoneim, H., Elbardan, M., Ali, A., (2015), **the Dilemma of Internal Audit Function Adaptation: The Impact of ERP and Corporate Governance Pressures**. Management 28 (1), 93-106.
- [23] Halimah, A. N., Othman, R., Othman, R., Jusoff, K., (2017), **The Effectiveness of Internal Audit in Malaysian Public Sector**, Journal of Modern Accounting and Auditing, 5 (9).
- [24] Maree, KW., Radloff, S., (2007), **Factors Affecting Ethical Judgement of South African Chartered Accountants**, Meditari Accountancy Research Vol. 15 No. 1,
- [25] Marques, P., Azevedo-Pereira, J., (2009), **Ethical Ideology and Ethical Judgments in the Portuguese Accounting Profession**, Journal of Business Ethics 2009, vol 86, pp 227-242
- [26] Watts, R.L., Zimmerman, J. L., (1986) **Positive Accounting Theory**. Prentice-Hall.
- [۱۵] هاشمیان، سعید، گنجی زاده، قباد، آقامراد، مریم، (۱۳۹۶)، **بررسی الگوی رفتاری حسابرسان داخلی در مقابله با فشار بودجه زمانی تحت تیوری اخلاقی، پنجمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه‌گذاری.**
- [16] Abdolmohammadi, M., (1999), **A Comprehensive Taxonomy of Audit Task Structure, Professional Rank and Decision Aids for Behavioral Research**, Behavioral Research in Accounting, PP. 51-91.
- [17] Alzebana, A., Sawan, N., (2015), **The Impact of Audit Committee Characteristics on the Implementation of Internal Audit Recommendations**, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 24 (2015) 61-71.
- [18] Ballantine, J., Mccourt, P., (2011), **The Impact of Ethical Orientation and Gender on Final Year Undergraduate Auditing Students' Ethical Judgments**, accounting education, vol20, 2011, pp 187-201.
- [19] Debbie Lasher, K., (2010), **Firm Characteristics Associated with the Investment In Internal Auditing in Family Businesses**, 19th EDAMBA Summer Academy Soreze, France