

## طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی

تاریخ دریافت: ۹۶/۶/۱۴

تاریخ پذیرش: ۹۶/۹/۱۸

محمدرضا نیک‌بخت<sup>۱</sup>

ذبیح‌الله رضایی<sup>۲</sup>

وحید منتی<sup>۳</sup>

### چکیده:

در این پژوهش با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی مورد پژوهش قرار گرفتند. در این راستا با ۳۲ نفر از ذینفعان اصلی (استفاده‌کنندگان و ارائه‌کنندگان) حسابرسی داخلی با عناوین «اعضای هیئت‌مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی، اعضای کمیته‌های حسابرسی، مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی و همچنین شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ عهده‌دار حسابرسی مستقل یا ارائه خدمات برون‌سپاری حسابرسی داخلی» و سایر ذینفعان و ناظران شامل «مسئولین سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی، هیئت‌مدیره انجمن حساب‌رسان داخلی و چند تن از مدیران سازمان حسابرسی» به‌عنوان نهادهای ناظر، نیز مصاحبه صورت گرفت. مضافاً از داده‌های متنی مندرج در ۲۶ مصاحبه، یادداشت و میزگرد منتشرشده در مجله‌ها و نشریه‌های حرفه‌ای پیرامون حسابرسی داخلی که عمدتاً ارائه‌کننده دیدگاه ذینفعان فوق‌الاشاره پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی بود نیز استفاده شد. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز که مختص رویکرد نظریه زمینه‌ای است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرد مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. به کمک رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرایند، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است، مدل کیفیت حسابرسی طراحی و مقوله‌های پدیدار شده در قالب آن ارائه گردید. با عنایت به محدود بودن دامنه پژوهش‌های پیشین پیرامون کیفیت حسابرسی و به‌ویژه فقدان پژوهش جامع در ایران در این خصوص، مدل طراحی شده که چندوجهی بوده و حاصل دیدگاه ذینفعان مختلف حسابرسی داخلی است، دیدگاه جامع و وسیعی از کیفیت حسابرسی داخلی ارائه می‌نماید که می‌توان از آن در برنامه‌های تضمین و بهبود کیفیت حسابرسی داخلی، ارزیابی کار حسابرسی داخلی، برنامه‌های توسعه‌ای حسابرسی داخلی، اعمال نظارت مؤثرتر (توسط کمیته حسابرسی، مدیران شرکت، انجمن‌های حرفه‌ای و نهادهای ناظر) و سایر راهبردهای کلان جهت توسعه حسابرسی داخلی در ایران، از آن بهره برد.

**کلمات کلیدی:** کیفیت حسابرسی داخلی، نظریه زمینه‌ای، پژوهش کیفی

۱. دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۲. استاد حسابداری، دانشگاه ممفیس، ممفیس، آمریکا.

۳. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران (نویسنده مسئول، [Vahid\\_menaty@yahoo.com](mailto:Vahid_menaty@yahoo.com)).

## ۱- مقدمه و بیان مسأله

حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های درون‌سازمانی اصلی راهبری شرکتی قلمداد می‌گردد. در این راستا سال ۱۳۹۱ از نقطه‌نظر اجرایی نمودن برخی از مکانیزم‌های راهبری شرکتی، سال درخشانی برای ایران (شرکت‌های ایرانی) تلقی می‌گردد. بر اساس مصوبه مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ هیئت‌مدیره سازمان بورس برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس ایران، به تصویب رسید. مفاد ماده ۱۰ دستورالعمل مزبور، استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی برای ناشران بورسی و فرابورسی الزامی نمود. مفاد ماده مزبور مقرر می‌دارد که واحد حسابرسی داخلی باید به‌طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را موردبررسی و ارزیابی قرار داده و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره گزارش نماید و روش‌های بهبود سیستم کنترل‌های داخلی را پیگیری نماید. همچنین منشور نمونه کمیته حسابرسی و منشور نمونه فعالیت حسابرسی داخلی به‌عنوان دو سند مهم در این حوزه در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ به تصویب هیئت‌مدیره سازمان بورس رسید. در این راستا مفاد اساسنامه انجمن حسابرسان داخلی در تاریخ ۱۳۹۱/۰۴/۰۴ و آیین‌نامه اجرایی آن به تصویب مجمع انجمن حسابرسان داخلی ایران رسید و انجمن مزبور نیز تشکیل شد. بر اساس فصل سوم دستورالعمل کنترل‌های داخلی مزبور، هیئت‌مدیره شرکت‌های مشمول باید حداقل به‌طور سالانه کنترل‌های داخلی شرکت را ارزیابی و نتایج ارزیابی‌های انجام‌گرفته را برای عموم منتشر سازند. همچنین ماده ۱۵ آن الزام می‌دارد که گزارش کنترل‌های داخلی شرکت باید دربرگیرنده ارزیابی و اظهارنظر نسبت به کنترل‌های داخلی شرکت‌های فرعی آن نیز باشد. با عنایت به آنکه عمده‌تاً واحد حسابرسی داخلی وظیفه ارزیابی نظام کنترل‌های داخلی شرکت را به نیابت از هیئت‌مدیره انجام می‌دهد، لاجرم استقرار حسابرسی داخلی (تشکیل واحد درون‌سازمانی یا برون‌سپاری) برای شرکت‌های فرعی ناشران بورسی و غیر بورسی نیز موضوعیت یافت که در این خصوص بسیاری از ناشران مزبور اقدام به استقرار حسابرسی داخلی در شرکت‌های فرعی خود نیز نمودند. تا قبل از سال ۱۳۹۱ به‌استثنای رهنمودهای بانک مرکزی در خصوص بانک‌های ایرانی، الزام دیگری در خصوص تشکیل واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس وجود نداشته است به‌طوری‌که به نقل از تارنمای واحد حسابرسی داخلی سازمان بورس، آمار واحدهای حسابرسی داخلی تشکیل‌شده ناشران قبل از دستورالعمل مزبور، تعداد ۱۰۸ شرکت عنوان گردیده است که عمدتاً زیر نظر مدیرعامل فعالیت می‌نمودند، لذا می‌توان ادعا نمود بسیاری از شرکت‌های ایرانی به‌منظور نظارت بر امور تجاری و استفاده از خدمات ارزش‌آفرین حسابرسی داخلی، به‌صورت داوطلبانه از خدمات آن بهره می‌گرفته‌اند. لذا می‌توان انتظار داشت که با افزایش سطح آگاهی مدیران، شرکت‌های ایرانی بیشتری نیز به‌طور داوطلبانه از خدمات حسابرسی داخلی استفاده نمایند چراکه در صورت استقرار اصولی آن، بازدهی حسابرسی داخلی (جلوگیری از نشت‌های غیرضروری ناشی از عدم کارایی و اثربخشی کنترل‌های داخلی، توجه دهی مدیریت به مسائل بحرانی، ارائه خدمات ارزش‌آفرین و مشاوره‌ای

و...) به مراتب بیشتر از مبالغ سرمایه‌گذاری شده در آن خواهد بود. با این توصیفات می‌توان انتظار داشت سالانه مبالغ هنگفتی توسط شرکت‌های ایرانی صرف اجرای حسابرسی داخلی (استخدام، برون‌سپاری، ترکیب استخدام و برون‌سپاری، انجام حسابرسی توسط شرکت‌های مادر) گردد. با عنایت به این‌چنین فراگیر شدن حسابرسی داخلی در ایران، نواحی بکر پژوهش نیز در این حوزه به وجود آمده است. لذا با توجه به اهمیت سرمایه‌گذاری‌های انجام‌شده در این حوزه، ادبیات و زمینه پژوهش پیرامون کیفیت خدمات حسابرسی داخلی در ایران واکاوی و تبیین نگردیده است، بنابراین پژوهش پیرامون «کیفیت حسابرسی داخلی» ضروری به نظر می‌رسد. موضوع بااهمیت دیگر آن است که توجه صرف به مبالغ سرمایه‌گذاری شده تنها موضوع اصلی نیست، بلکه انتظارات و اهدافی را که قانون‌گذاران، مراجع ناظر، هیئت‌مدیره و مدیران شرکت‌ها برای حسابرسی داخلی طرح‌ریزی کرده‌اند، اهمیت بیشتری دارد. به عبارت ساده‌تر، بازده و عواید حاصل از داشتن واحد حسابرسی داخلی به مراتب بالاتر از مبالغ سرمایه‌گذاری شده آن در قابل‌تصور است.

با توجه به نوظهور بودن واحدهای حسابرسی داخلی در عمده شرکت‌های ایرانی و عدم وجود استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی ملی در خصوص رویه‌های اجرایی حسابرسی داخلی، در خصوص کیفیت خدمات حسابرسی داخلی، چارچوب‌های مفهومی مدونی ارائه نگردیده و پژوهش‌های صورت گرفته دامنه محدودی از کیفیت را مدنظر قرار داده‌اند؛ لذا این پژوهش به دنبال آن است تا با طراحی مدل مفهومی کیفیت حسابرسی داخلی بر اساس نگاه دینفعان مختلف، دیدگاه جامعی در این خصوص ارائه نماید.

در خصوص واژه کیفیت چه به‌طور عام و چه به‌طور خاص (کیفیت خدمات حسابرسی داخلی)، تفاوت دیدگاه وجود دارد. واضح است که حسابرسی داخلی در خارج از ایران دارای تاریخچه طولانی‌تری است و تکامل‌های مربوطه را طی نموده است. خوشبختانه دستورالعمل‌ها و منشورهای مصوب داخلی نیز بر اساس ادبیات تکامل‌یافته تدوین گردیده و یا در حال تکوین می‌باشند. به نقل از داده‌های پژوهش، با عنایت به جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران و عدم توافق میان اجراکنندگان و یا اجراکنندگان با استفاده‌کنندگان در خصوص کیفیت خدمات حسابرسی داخلی، «طراحی مدل جامع کیفیت حسابرسی داخلی» ضروری به نظر می‌رسد چراکه عمده شرکت‌ها به دنبال پاسخ به این سؤال هستند که در مقابل مبالغ سرمایه‌گذاری شده و اهداف مدنظر قرار گرفته شده برای حسابرسی داخلی، آیا خدمات حسابرسی داخلی با کیفیتی ارائه می‌گردد و یا علی‌الاصول کیفیت حسابرسی داخلی دارای چه جوانبی است؟

بر اساس تعریف انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۳)،

«حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش واقع‌بینانه و مشاوره‌ای که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکرد سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند».

با عنایت به تعریف فوق، گزاره ارزش‌افزایی از طریق ارزیابی فرایندهای راهبردی شرکتی، مدیریت

ریسک و کنترل داخلی سازمان به کمک ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای بی‌طرفانه و با لحاظ نمودن استقلال و بی‌طرفی، محقق می‌گردد. با وجود اهمیت داشتن کیفیت حسابرسی داخلی، دانش (آگاهی) در سطح پایینی در خصوص آن وجود دارد. تا به امروز پژوهش‌های انجام‌گرفته اعم از داخلی و خارجی عمدتاً به ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی با حسابرسی صورت‌های مالی (حسابرسی مستقل) متمرکز بوده است. علاوه بر ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل، در خصوص درک سایر ذینفعان از کیفیت حسابرسی داخلی و قضاوت آن‌ها در این خصوص نیز بینش محدودی ارائه گردیده است. در این راستا، معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بیشتر بر سه جزء که توسط استانداردهای حسابرسی (مستقل) تجویز گردیده‌اند؛ متمرکز بوده است که آن‌ها شامل صلاحیت (خبرگی)، بی‌طرفی (واقع‌بینی) و اجرای عملیات حسابرسی داخلی، هستند (AICPA 1990; PCAOB 2007; IFAC 2009). این جنبه‌های کیفی در استانداردهای حسابرسی از قبیل استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۱۰ که حسابرس را ملزم می‌نماید تا کار واحد حسابرسی داخلی صاحبکار را ارزیابی نماید، ارائه گردیده‌اند. افزایش اتکا به حسابرسی داخلی توسط ذینفعان متعدد نظام راهبری شرکتی، نیاز درک کیفیت حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهد. نتایج پژوهش‌ها مبین آن است که هنگامی که ذینفعان کیفیت حسابرسی داخلی را در سطح پایینی ارزیابی کنند به گزارش‌ها و اطلاعات ارائه‌شده توسط آن واحد اتکا نکرده و یا کمتر اتکا می‌نمایند (برتون و همکاران، ۲۰۱۲؛ دسای و همکاران، ۲۰۱۰)؛ بنابراین دانستن قضاوت گروه‌های ذینفع در خصوص کیفیت حسابرسی داخلی و مؤلفه‌های کیفیت بالا توسط آن‌ها، اهمیت اساسی دارد.

دانش کنونی در این حوزه محدود بوده و عمدتاً بر دیدگاه یک ذینفع اصلی یعنی حسابرسان مستقل متمرکز می‌باشد. با مروری بر ادبیات موضوعی می‌توان دریافت که پژوهش‌های انجام‌گرفته به‌طور انحصاری در حوزه ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل استوار بوده است. پژوهش‌های جاری انجام‌گرفته نیز پیرو پژوهش‌های گذشته، بر این موضوع متمرکز بوده‌اند. شاید بتوان دو دلیل اصلی برای تمرکز بر ارتباط میان حسابرسی مستقل با کیفیت حسابرسی داخلی یافت؛ اول آنکه تا امروز به حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مکانیزم‌های اطمینان‌بخشی به کنترل‌های حاکم بر گزارشگری مالی، نگریده می‌شود (رامامورتی، ۲۰۰۳ و مولر، ۲۰۰۹) و دوم: برخلاف سایر استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی داخلی، حسابرسان مستقل بر اساس الزامات قانونی (استانداردهای حسابرسی) مکلف به ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی به‌منظور تعیین کیفیت و میزان اتکا بر کار آن‌ها، هستند.

انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) استفاده‌کنندگان و ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی را، هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی، مدیران شرکت و حسابرس مستقل برمی‌شمرد. هدف اصلی این پژوهش طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی است. با توجه به نوظهور بودن حسابرسی داخلی در ایران، محدود بودن بینش پژوهش‌های انجام‌شده پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی، عدم توافق میان اجراکنندگان و استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی داخلی پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی، ضرورت اصلی آن است که بتوان از دیدگاه ذینفعان مختلف

حسابرسی داخلی به کمک رهیافت کیفی نظریه زمینه‌ای<sup>۴</sup>، سیستمی (مدلی) از مفاهیم مشترک در خصوص کیفیت خدمات حسابرسی داخلی ارائه نمود تا بتوان بر گستره دانش موجود در خصوص کیفیت حسابرسی داخلی افزود. مضافاً چارچوب و مدل مزبور می‌تواند مبنایی برای برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی داخلی (استاندارد ۱۳۰۰)، ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی و برنامه‌ریزی‌های کلان جهت توسعه و پیشرفت حسابرسی داخلی در ایران، به وجود آورد.

## □ ۲- مروری بر پیشینه پژوهش

به‌طور معمول در بسیاری از پارادایم‌های پژوهش، مروری بر ادبیات صورت می‌پذیرد. به‌طور خاص در رویکرد کمی پژوهش، کلیه مراحل پژوهش قبل از انجام آن طراحی می‌شود اما در مورد رویکردهای کیفی پژوهش به‌ویژه نظریه زمینه‌ای چشم‌اندازهای متفاوتی به‌مرور ادبیات وجود دارد. چشم‌انداز اول: مرور ادبیات پژوهش به تأخیر انداخته شود؛ یعنی پژوهشگر بررسی ادبیات را بعد از جمع‌آوری داده‌ها موقوف کند تا بتواند به‌راحتی موضوعات در حال شکل‌گیری را از داده‌ها استخراج کند. طرفداران این چشم‌انداز معتقدند که مرور ادبیات ممکن است که به مطالعه جهت دهد. چشم‌انداز دوم: آن است که لازم است ادبیات پژوهش بررسی شود. این کار باعث می‌گردد که از جمع‌آوری داده‌ها نامناسب اجتناب گردد. بر اساس این دیدگاه، پژوهشگران باید به‌قدر کافی از ادبیات پژوهش آگاه باشند به‌گونه‌ای که اطمینان حاصل کنند که پژوهش آنان پژوهشی جدید است (ابوالعالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش رویکرد دوم مدنظر پژوهشگر بوده است. لذا در ابتدا مروری از ادبیات موجود به‌صورت طبقه‌بندی‌شده ارائه می‌گردد.

### ۲-۱- پژوهش‌های داخلی

بررسی پژوهش‌های انجام‌گرفته در ایران که عمدتاً مبتنی بر پایان‌نامه‌های کارشناسی ارشد حسابداری می‌باشند که به شرح ذیل طبقه‌بندی می‌گردند. نکته حائز اهمیت آن است که داده‌های مبنای نتیجه‌گیری و تجزیه و تحلیل اغلب این‌گونه پژوهش‌ها مبتنی بر پرسش‌نامه بوده و عمدتاً ذهن حسابرسان مستقل جهت پاسخگویی به آن‌ها واکاوی شده است. در بررسی اجمالی انجام‌شده، صرفاً یک رساله دکتری حسابداری (علوی طبری، ۱۳۸۲) با موضوع حسابرسی داخلی («رابطه بین منابع مصرف‌شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل») ملاحظه گردیده است. هرکدام از این پژوهش‌های صرفاً دیدگاه بسیار محدودی از کیفیت حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داده‌اند و از حیث روش پژوهش، مبتنی بر پارادایم پژوهش اثباتی، صورت گرفته‌اند. یکی از مهم‌ترین محدودیت‌های نظری این پژوهش‌ها آن است که عمدتاً کیفیت حسابرسی داخلی در آن‌ها تعریف نشده و عموماً بر اساس معیارهای مدنظر استانداردهای حسابرسی مستقل (صلاحیت، بی‌طرفی، اجرای عملیات) و واکاوی ذهن پرسش‌شوندگان، پیمایش شده‌اند. خلاصه اهم پژوهش‌های انجام‌شده داخلی به شرح جدول ۱ قابل طبقه‌بندی می‌باشند:

جدول ۱. اهم پژوهش‌های انجام‌شده داخلی در حوزه کیفیت حسابرسی داخلی

ردیف	ماهیت موضوعی	اهم نتایج	معیارهای استفاده‌شده به‌عنوان کیفیت حسابرسی داخلی	پژوهشگران
	ارتباط میان منبع حسابرسی داخلی (درون‌سپاری - برون‌سپاری) بر کار حساب‌برسان مستقل		صلاحیت (خبرگی)، بی‌طرفی، طرز کار، جایگاه سازمانی	عسگری (۱۳۹۰)، پزشکی زاده (۱۳۹۱)
	ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و پیامدهای گزارشگری مالی و عملکرد سازمانی	کاهش اقلام تعهدی اختیاری، کارایی کنترل‌های داخلی ارتقای عملکردهای سازمانی کاهش تحریف‌های مالی و مالیاتی	تجربه حساب‌برسان، داشتن مدرک حسابدار رسمی، نحوه گزارش دهی ایشان، میانگین ساعت آموزش و اندازه شرکت، اثربخشی، وجود حسابرسی داخلی در سازمان	کشتکار رجبی (۱۳۸۳)، برازنده (۱۳۹۰)، مقیسه (۱۳۹۱)، مبشری (۱۳۹۲)، جبار زاده کنگر لویی و همکاران (۲۰۱۳)، عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴)
	ارتباط میان وجود واحد حسابرسی داخلی و ارتقای مسئولیت پاسخگویی	ارتقای مسئولیت پاسخگویی اعمال کنترل‌های داخلی رعایت قوانین و مقررات		باباجانی و بابایی (۱۳۹۰)، باباجانی و خنکا (۱۳۹۱)
	تأثیر کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر برنامه‌ریزی (مشمتمل بر حق‌الزحمه) و اتکای حساب‌برسان مستقل بر کار حساب‌برسان داخلی	عدم ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و حق‌الزحمه، کیفیت حسابرسی داخلی موجب به هنگام بودن گزارش می‌شود. اجتناب از دوباره‌کاری حسابرسی مستقل در ارزیابی کنترل‌ها کاهش حق‌الزحمه حسابرسی	صلاحیت، همکاری، قدمت واحد حسابرسی داخلی، بی‌طرفی، اندازه واحد حسابرسی داخلی،	حساس یگانه (۱۳۷۹)، حساس یگانه و علوی (۱۳۸۲)، نیکبخت و معادی نژاد (۱۳۸۸)، انصاری و شفیعی (۱۳۸۸)، حاجی‌ها و رفیعی (۱۳۹۳)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵)
	حسابرسی داخلی به‌عنوان یک زمینه آموزشی مدیریت	کمیتة حامی استقلال حسابرسی داخلی است.	استقلال و بی‌طرفی	سیفی (۱۳۸۴)
	تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت تصمیمات مدیریت	استفاده از گزارش‌های حسابرسی داخلی در تصمیمات مدیریت		پور اسماعیلی (۱۳۸۱)

ردیف	ماهیت موضوعی	اهم نتایج	معیارهای استفاده شده به عنوان کیفیت حسابداری داخلی	پژوهشگران
	بررسی اثربخشی حسابداری داخلی		جایگاه سازمانی مناسب، استقلال و بی طرفی حسابرسی داخلی، تعریف روشن هدف های حسابداری داخلی، شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی، وجود پشتوانه اجرایی کافی برای پیگیری گزارش های حسابرسی داخلی، سنجش مهارت حسابرسان داخلی و در نهایت به روز بودن روش های رسیدگی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابداری داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابداری حرفه ای	خوزین (۱۳۸۳)، حسینی (۱۳۷۶)، حیدری (۱۳۸۸)، آقاجعفر (۱۳۸۸)، الیزه ای و گرامی مقدم (۱۳۹۵)، فتحی عبداللهی و آقایی (۱۳۹۶)
	نقش و کارکرد حسابداری داخلی در ایران و سایر پژوهش ها			نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۷)، منافی (۱۳۸۰)، مدرس و بیداری (۱۳۹۰)، موسوی شیری و همکاران (۱۳۹۲)، رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)

## □ ۲-۲- پژوهش‌های خارجی

### ۲-۲-۱- پژوهش‌های اولیه

گراملینگ و همکاران (۲۰۰۴)، پژوهش‌های اولیه در زمینه کیفیت حسابرسی داخلی را مرور نمودند. پژوهش‌های اولیه به دنبال بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر ارزیابی حسابرسان مستقل از کار آن‌ها و اتکا بر کار حسابرسان داخلی، تمرکز داشته است (بران، ۱۹۸۳؛ بران و کاران، ۱۹۸۶؛ اگ و فیرفلی، ۱۹۹۱؛ مالتا، ۱۹۹۳؛ مارگیم، ۱۹۸۶؛ میزر و اشنايدر، ۱۹۸۸؛ اشنايدر، ۱۹۸۴؛ ۱۹۸۵). این دسته از پژوهش‌ها بر سه فاکتور اصلی مدنظر حسابرسان مستقل (صلاحیت، بی‌طرفی و اجرای عملیات) متمرکز بوده‌اند. پژوهش‌های مزبور به‌طور خاص به دنبال رتبه‌بندی این عوامل از دیدگاه حسابرسان مستقل بوده‌اند. نتایج حاصل از پژوهش‌های مزبور یکسان نبوده است. یافته‌های عمده پژوهش‌های انجام‌شده، صلاحیت و اجرای کار را در اولویت اول و بی‌طرفی در رتبه دوم قرار می‌دهند؛ اما عبدالخلیق و همکاران (۱۹۸۳) نشان دادند که بی‌طرفی یکی از عوامل اصلی مدنظر حسابرسان مستقل است و بران (۱۹۸۳) نیز نشان داد که برای حسابرسان مستقل، بی‌طرفی حسابرس داخلی بسیار مهم‌تر از صلاحیت حرفه‌ای اوست.

### ۲-۲-۲- پژوهش‌های جاری

در این بخش به مؤلفه‌هایی که پژوهشگران مختلف از آن به‌عنوان کیفیت حسابرسی داخلی بهره‌جسته‌اند، پرداخته می‌شود. اغلب پژوهشگران برای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بر معیارهای تأکید شده در استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید نموده‌اند. استانداردهای حسابرسی مستقل به‌منظور اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی سه معیار را مدنظر قرار دادند (AICPA, ۱۹۹۰; IFAC, ۲۰۰۹; PCAOB, ۲۰۰۷). بر اساس استانداردهای مزبور، حسابرس مستقل می‌بایست قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی «صلاحیت و خبرگی»، «بی‌طرفی» و «ماهیت و دامنه کار انجام‌شده حسابرسی داخلی» مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی به‌کارگیرند. مفاهیم مرتبط باکیفیت حسابرسی مدنظر پژوهش‌های جاری در جدول ۲ خلاصه‌شده است که عمدتاً مبتنی بر رویکرد استانداردهای حسابرسی است. شایان‌ذکر است پژوهش‌های مزبور در حوزه‌های زیر قابل دسته‌بندی هستند:

کیفیت حسابرسی داخلی و پیامدهای سازمانی (ارتقای عملکرد، اثربخشی سازمان و کیفیت گزارشگری مالی)

کیفیت حسابرسی داخلی و میزان اتکای حسابرسان مستقل (شامل به‌موقع بودن گزارش، کاهش حق‌الزحمه و...)



## جدول ۲. پژوهش‌های جاری خارجی پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی

پژوهش‌ها	سه سنجه استانداردهای حسابرسی مستقل در خصوص کیفیت حسابرسی داخلی			سایر سنجه‌ها
	صلاحیت و خبرگی	واقع‌بینی (بی‌طرفی)	اجرای عملیات	
فلیکس، گراملینگ و مالتا، ۲۰۰۱				ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابرسی داخلی
فلیکس، گراملینگ و مالتا، ۲۰۰۵				ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابرسی داخلی
کاپلان و وشولز، ۲۰۰۷	گواهینامه حرفه‌ای	ارتباطات گزارشگری حقوق و مزایا	نظارت مالی در مقابل مشاوره تجاری	حجم سرمایه‌گذاری انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی
کریشنامورثی و مالتا، ۲۰۰۸				ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابرسی داخلی
گلاور، پراویت و وود، ۲۰۰۸	صلاحیت و خبرگی	بی‌طرفی		
پراویت، اسمیت و وود، ۲۰۰۹	تجربه گواهی‌نامه حرفه‌ای آموزش	ارتباطات گزارشگری	تمرکز بر امور مالی	سرمایه‌گذاری نسبی انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی
دی سای، رابرتز و سریوستاوا، ۲۰۱۰	تجربه گواهی‌نامه حرفه‌ای آموزش طرح‌ریزی و نظارت	ارتباطات گزارشگری عمق دامنه بررسی‌ها اجرای توصیه‌ها	تلاش‌ها اجرای طرح کامل بودن و کیفیت گزارش	
لین، پیزنی، ورگاس و بردان، ۲۰۱۱	تجربه گواهی‌نامه حرفه‌ای آموزش تحصیلات	سطح کنترل‌هایی که رییس حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی بررسی می‌نمایند. جایگاه رییس حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از مدیران شرکت	تمرکز بر گزارشگری مالی استفاده از کنترل کیفیت و تکنیک‌های آن در اجرای عملیات ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی پیگیری نارسایی‌های کنترل داخلی همکاری با حسابرسان مستقل	سرمایه‌گذاری نسبی انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی
میزیر، رینولد، سیمون و وود، ۲۰۱۱- کتابخانه‌ای	تجربه گواهی‌نامه حرفه‌ای آموزش	ارتباطات گزارشگری	تمرکز بر امور مالی	سرمایه‌گذاری نسبی در حسابرسی داخلی

پژوهش‌ها	سه سنجه استانداردهای حسابرسی مستقل در خصوص کیفیت حسابرسی داخلی			سایر سنجه‌ها
	صلاحیت و خبرگی	واقع‌بینی (بی‌طرفی)	اجرای عملیات	
میزیر، رینولد، سیمون و وود، ۲۰۱۱-تجربی	صلاحیت و خبرگی	بی‌طرفی		مراقبت حرفه‌ای
دی‌سای، جرارد و ترپسی، ۲۰۱۱	صلاحیت و خبرگی	بی‌طرفی		مهارت‌های فنی
لین، پیزینی، ورگاس و بردان، ۲۰۱۱	تجربه گواهی‌نامه حرفه‌ای آموزش تحصیلات	ارتباطات گزارشگری	تمرکز بر امور مالی	سرمایه‌گذاری نسبی انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی کنترل کیفیت اجرای عملیات (۶ فاکتور)
پراویت، شارپ و وود، ۲۰۱۲	تجربه گواهی‌نامه حرفه‌ای آموزش	ارتباطات گزارشگری	تمرکز بر امور مالی	سرمایه‌گذاری نسبی انجام‌شده در واحد حسابرسی داخلی
پیزینی، لین و زیگنفس، ۲۰۱۵	صلاحیت و خبرگی	واقع‌بینی (بی‌طرفی)	دقت نظر در اجرای عملیات	
ملسکیو و سوتن، ۲۰۱۵				استفاده حسابرسی داخلی از فن‌آوری‌های نوین از قبیل حسابرسی مستمر
اگ، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵	تجربه گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای آموزش	خطوط گزارشگری زمینه آموزش مدیریت (معکوس بی‌طرفی)		اندازه واحد حسابرسی داخلی سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی
دی‌سای، دی‌سای، لیبی و سربوستاوا، ۲۰۱۷	خبرگی	واقع‌بینی	اجرای عملیات	
گراس، کوخ و والک، ۲۰۱۷	گواهینامه‌های برون‌سازمانی واحد حسابرسی داخلی گواهینامه‌های کارکنان حسابرسی داخلی			

### ۲-۳- پژوهش‌های در حوزه اثربخشی حسابرسی داخلی

بادارا و سایدین<sup>۵</sup> (۲۰۱۳) به بررسی و مرور ادبیات (حدود ۳۰ مقاله پژوهشی یا مروری) اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته‌اند، اهم مؤلفه‌های اثربخشی یا عوامل مؤثر بر آن که از مجموع پژوهش‌های انجام‌شده استخراج گردیده به شرح زیر است. شایان‌ذکر است اثربخشی حسابرسی داخلی یکی از

جنبه‌های مهم کیفیت حسابرسی داخلی است:

کارکنان دارای صلاحیت و تجربه	اجرای عملیات حسابرسی داخلی	حمایت مدیریت ارشد
اخلاق حرفه‌ای	ارتباطات	رضایت صاحب‌کار
پذیرش حسابرسی داخلی از سوی ذینفعان	فرهنگ‌سازمانی	دانش حسابرس
سیستم کنترل داخلی اثربخش	استقلال	منابع حسابرسی داخلی
جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی	برنامه‌ریزی صحیح	خبرگی و شایستگی حسابرس داخلی

لنز (۲۰۱۳) در رساله دکتری (با موضوع اثربخشی حسابرسی داخلی) که آن را در قالب ۵ مقاله ارائه نموده است، به تشریح و تبیین اثربخشی حسابرسی داخلی پرداخته است. در مقاله دوم خود با عنوان «عوامل مؤثر بر نقش حسابرسی داخلی در راهبری شرکتی» که با استفاده از تحلیل داده‌های CBOK سال ۲۰۰۶ و پاسخ‌های ۷۸۲ نفر از روسای واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های مختلف صورت پذیرفته است عوامل مؤثر بر کیفیت (مؤثر بودن) حسابرسی داخلی را شامل موارد ذیل گزارش نموده است (سارنز و همکاران، ۲۰۱۲):

بهره‌گیری از شیوه ریسک محور	اندازه شرکت
وجود برنامه تضمین و بهبود کیفیت (QAIP)	وجود چارچوب کنترل‌های داخلی
نقش کمیته حسابرسی در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی	گواهینامه‌های حرفه‌ای رئیس حسابرسی داخلی
پذیرش سازمان واحد حسابرسی داخلی در بورس	

لنز (۲۰۱۳) در مقاله چهارم خود با عنوان «آزمون تمایز میان ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی: به ترتیب خوب از بد» و در پیمایش ۴۶ نفر از روسای واحدهای حسابرسی داخلی سازمان‌های خصوصی در آلمان به بررسی این موضوع می‌پردازد که آیا میان ویژگی‌های حسابرسی داخلی در تئوری و عمل تفاوتی وجود دارد یا خیر؟ آن‌ها نتیجه می‌گیرند که واحدهای حسابرسی داخلی مختلف دارای درجات مختلفی از اثربخشی هستند. اثربخشی حسابرسی داخلی را تحت تأثیر چهار بعد (۱- ویژگی‌های سازمان، ۲- منابع حسابرسی داخلی، ۳- فرایند حسابرسی داخلی و ۴- الگوی ارتباطی حسابرسی داخلی) برمی‌شمارند. عوامل متمایزکننده واحدهای حسابرسی داخلی را شامل موارد ذیل می‌دانند (لنز و همکاران، ۲۰۱۴):

وجود منشور موردتوافق	توصیه برای بهبود عملیات
امکان ارتقاء بعد از دوره حسابرسی	یافته‌ها
درجه همسپاری و برون‌سپاری	دسترسی مدیر حسابرسی داخلی به کمیته و هیئت‌مدیره
درجه آموزش و گواهینامه‌های رئیس و کارکنان واحد حسابرسی داخلی	بهره‌گیری رئیس حسابرسی داخلی از مدیریت ارشد، هیئت‌مدیره و کمیته در برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی
استفاده از حسابرسی مبتنی بر ریسک	ارتباطات غیررسمی رئیس حسابرسی داخلی با مدیران ارشد
استفاده از فن‌آوری	

لنز و هان (۲۰۱۵، ص ۱۹)، در بررسی ادبیات اثربخشی حساسی داخلی، اثربخشی حساسی داخلی را در نتیجه عوامل خرد (۱- منابع حساسی داخلی، ۲- فرایند حساسی داخلی، ۳- ارتباطات حساسی داخلی و ۴- سازمان) و عوامل کلان (۱- نیروهای قهریه همانند قوانین و مقررات، ۲- نیروهای هنجاری همانند استانداردهای اجرای حرفه‌ای، ۳- نیروهای وابسته به تقلید و هم‌ریختی با سایر سازمان‌ها و نهادها و ۴- سایر نیروهای کلان) به تصویر می‌کشاند.

### ۲-۲-۴- پژوهش‌های بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی<sup>۶</sup> (IIARF) با عنوان پیکره عمومی دانش<sup>۷</sup> (CBOK)

پژوهش‌های CBOK در سال‌های ۱۹۷۲، ۱۹۸۵، ۱۹۹۱، ۱۹۹۹، ۲۰۰۶، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۵ میلادی انجام شده است. در سال ۲۰۱۰ در ۱۰۷ کشور جهان و ۱۳،۵۸۲ نفر در آن مشارکت داشته و در سال ۲۰۱۵ در ۱۶۶ کشور جهان و ۱۴،۵۱۸ نفر مورد پیمایش قرار گرفته‌اند. CBOK یکی از بزرگ‌ترین پیمایش‌های بین‌المللی است که وضعیت حساسی داخلی و دیدگاه‌های حرفه حساسی داخلی را در سراسر جهان به‌عنوان «پیکره عمومی دانش» به تصویر می‌کشاند. پژوهش سال ۲۰۱۰ در ۵ گزارش جداگانه و پژوهش سال ۲۰۱۵ در ۳۱ گزارش جداگانه (۵ گزارش از دینفعان و ۲۶ گزارش از شاغلان حرفه‌ای) منتشر گردیده است. در این بخش صرفاً گزیده‌ای از نتایج و یافته‌های پژوهش‌های مزبور پیرامون کیفیت حساسی داخلی ارائه می‌گردد. بر اساس CBOK، ۲۰۱۰، شش شیوه برتر ارزیابی کیفیت یا عملکرد واحد حساسی داخلی به شرح جدول ۳ گزارش شده است (اندرسن و کریستوفر، ۲۰۱۱، ص ۱۸):

#### جدول ۳. شش شیوه برتر برای اندازه‌گیری ارزش واحد حساسی داخلی (CBOK، ۲۰۱۰)

رتبه	شیوه به‌کاررفته	درصد استفاده توسط پاسخ‌دهندگان
۱	ارزیابی میزان درصد طرح‌های حساسی داخلی تکمیل شده	٪۱۳/۷
۲	پذیرش و اجرای توصیه‌های حساسی داخلی	٪۱۱/۸
۳	ارزیابی از طریق پیمایش و بازخورد از هیئت‌مدیره، کمیته حساسی و مدیران ارشد	٪۱۰/۸
۴	ارزیابی‌های حاصل از پیمایش صاحب‌کاران واحدهای حساسی شده	٪۹/۱
۵	اطمینان از مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی	٪۸/۳
۶	میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار واحد حساسی داخلی	٪۸/۳

در گزارش پژوهشی CBOK سال ۲۰۱۵، به اعتقاد روسای واحدهای حساسی داخلی (۲،۶۴۱ نفر)، فعالیت‌های حساسی داخلی که دارای بیشترین ارزش افزوده (۵ انتخاب اول روسای حساسی داخلی) هستند به شرح جدول ۴ گزارش شده است (سیگو، ۲۰۱۵، ص ۷):

6. Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).

7. Common Body of Knowledge (CBOK).

جدول ۴. فعالیت‌های حساسی داخلی دارای بیشترین ارزش افزوده (CBOK, 2015)

رتبه	شرح فعالیت	نوع فعالیت	درصد*
۱	اطمینان بخشی در خصوص اثربخشی کنترل‌های داخلی	اطمینان بخشی	۸۶
۲	توصیه و پیشنهاد جهت بهبود عملیات تجاری	بینش	۵۵
۳	اطمینان بخشی پیرامون فرایند مدیریت ریسک	اطمینان بخشی	۵۳
۴	اطمینان بخشی پیرامون رعایت قوانین و مقررات	اطمینان بخشی	۵۰
۵	توجه دهی و مشاوره به مدیریت	بی طرفانه	۴۰
۶	شناسایی ریسک‌های نوظهور	بینش	۳۷
۷	اطمینان بخشی پیرامون فرایند راهبری بنگاه	اطمینان بخشی	۳۷
۸	بازرسی و کشف تقلب	بی طرفانه	۲۹
۹	توجه دهی و مشاوره به کمیته حساسی	بی طرفانه	۲۸

در گزارش پژوهشی CBOK سال ۲۰۱۵، رتبه‌بندی سنجه‌های اندازه‌گیری عملکرد واحد حساسی داخلی از نگاه روسای واحدهای حساسی داخلی (۲,۶۴۱ نفر) به شرح جدول ۵ گزارش شده است (سیگو، ۲۰۱۵، ص ۹):

جدول ۵. سنجه‌های اندازه‌گیری عملکرد واحد حساسی داخلی (CBOK, 2015)

رتبه	نوع سنجه	ماهیت سنجه	درصد*
۱	درصد طرح‌های تکمیل شده حساسی	سنجه درونی	۶۶
۲	افشای به‌موقع موضوعات حساسی	سنجه درونی	۴۲
۳	تکمیل و پوشش موضوعات قانونی	سنجه درونی	۴۱
۴	رضایت اهداف مشتریان	سنجه بیرونی	۳۸
۵	انجام انتظارات خاص ذینفعان اصلی که تنظیم و بر سر آن توافق شده است.	سنجه بیرونی	۳۲
۶	نسبت ساعت بودجه شده به ساعت کار واقعی	سنجه درونی	۲۹
۷	میزان عملکرد در مقایسه با بودجه مالی حساسی داخلی	سنجه درونی	۲۳
۸	میزان دوره زمانی از زمان تکمیل کار حساسی الی صدور گزارش نهایی	سنجه درونی	۲۳
۹	میزان دوره زمانی از تاریخ شروع و اولین مصاحبه الی صدور پیش‌نویس گزارش	سنجه درونی	۱۹
۱۰	ما معیارهای ارزیابی عملکرد رسمی نداشته‌ایم	سایر	۱۵
۱۱	سایر	سایر	۱۰

۲-۲-۵- پژوهش‌هایی که به استخراج مؤلفه‌هایی برای کیفیت حسابرسی داخلی پرداخته‌اند زیگنفس<sup>۸</sup> (۲۰۰۰) در پیمایش از روسای حسابرسی داخلی، ۲۰ مؤلفه برتر کیفیت حسابرسی داخلی در قالب «ورودی‌ها»، «محیط»، «فرایند» و «خروجی‌ها» حسابرسی داخلی به شرح ذیل را معرفی نمود.

میزان اهمیت دادن کمیته حسابرسی به ریسک	تجربه کارکنان
میزان شکایت‌ها در خصوص واحد حسابرسی داخلی	سرپرستی کمیته حسابرسی از امور حسابرسی داخلی
کارکرد حسابرسی داخلی از دیدگاه واحدهای حسابرسی شده	انتظارات مدیریت از حسابرسی داخلی
تعداد درخواست‌های مدیریت	نسبت اجرای پیشنهادهای حسابرسی داخلی
تعداد کارکنان دارای گواهینامه‌های حرفه‌ای	سطوح آموزش حسابرسان داخلی
میزان بهبود عملیات	پیمایش رضایت حسابرسان
توسعه تکنیک‌های کنترل کیفیت	اهمیت موضوعات حسابرسی
ملاقات خصوصی رییس حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی	میزان ساعت آموزش به ازای هر نفر
حسابرسی فن‌آوری اطلاعات	پیمایش رضایت کمیته حسابرسی
سنوات سابقه کاری حسابرسان داخلی	خطوط گزارشگری رییس حسابرسی داخلی و ساختار

بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۰۹) نیز به‌طور مشابه در پیمایشی از میان ۵۳ مشارکت‌کننده، ۲۷ مؤلفه کیفیت حسابرسی داخلی در حوزه‌های محیطی، خروجی، ورودی‌ها و کارایی معرفی نموده است.

### ۲-۲-۶- پژوهش‌های کیفی

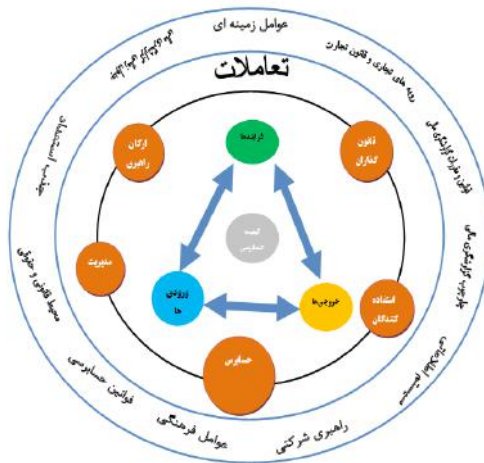
تروتمن (۲۰۱۳)، تروتمن و دانکن (۲۰۱۷) در استرالیا به بررسی کیفیت حسابرسی داخلی از نگاه ذینفعان مختلف (اعضای کمیته حسابرسی، مدیران ارشد، روسای حسابرسی داخلی و شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ عهده‌دار خدمات برون‌سپاری) پرداختند. این کار پژوهشی که حاصل رساله دکتری تروتمن (کیفیت حسابرسی داخلی از نگاه ذینفعان مختلف) بوده است به کمک رویکرد کیفی و استفاده از مصاحبه انجام‌شده است. آن‌ها یافته‌های حاصل از ۳۶ مصاحبه انجام‌شده با ذینفعان مزبور را در ابعاد مختلف (ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای) ارائه نمودند. یافته‌های آنان نشان می‌داد که ذینفعان مختلف دیدگاه‌های مختلفی نسبت به کیفیت حسابرسی داخلی دارند به‌طوری‌که مدیران (روسا) حسابرسی داخلی عمدتاً معیارهای اجرای عملیات را نشانه کیفیت حسابرسی داخلی عنوان می‌کردند. اعضای کمیته‌های حسابرسی و شرکای مؤسسات حسابرسی بر معیارهای خروجی (گزارش‌های حسابرسی داخلی) به‌عنوان معیار کیفیت حسابرسی تمرکز داشتند و همچنین مدیران اجرایی و شرکای مؤسسات حسابرسی نیز بر نتایج حسابرسی داخلی به‌عنوان کیفیت تمرکز داشتند، لذا نتایج نشان می‌داد که ذینفعان مختلف دارای دیدگاهی متفاوتی نسبت به کیفیت حسابرسی داخلی هستند. به نحو مشابه روسی و بریوت (۲۰۱۴) ذینفعان (اجراکنندگان،

استفاده‌کنندگان و استاندارد گذران) حسابرسی داخلی که شامل حسابرسان داخلی، اعضای کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل و رهنمودهای انجمن حسابرسان داخلی، بود را در کانادا مورد مطالعه قرار دادند. بر اساس ۵۶ مصاحبه انجام‌شده، آن‌ها نیز نشان دادند که کیفیت حسابرسی داخلی از نگاه ذینفعان مختلف دارای جنبه‌های متفاوتی است. حسابرسان مستقل بر «استقلال»، «صلاحیت» و «ارزیابی کنترل‌های داخلی» تأکید داشته‌اند. اعضای کمیته حسابرسی بر «ارائه خدمات مشاوره‌ای»، «ارتباطات نزدیک با مدیریت» تأکید نموده بودند. حسابرسان داخلی «ارائه راه‌حل به‌منظور تسکین و مدیریت ریسک»، «ارتباطات خوب با مدیریت»، «اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی»، «شناخت عمیق از کسب‌وکار شرکت»، «داشتن مهارت‌های ارتباطی»، «سخت‌کوشی و دقت»، «بی‌طرفی»، «فضاوت حرفه‌ای»، «مهارت‌های تحلیلی» و «مهارت‌های متنوع» را نشانه‌های از کیفیت حسابرسی داخلی، عنوان نموده بودند.

#### ۲-۲-۷- چارچوب‌های کیفیت حسابرسی مستقل

با توجه به مشابه بودن ماهیت خدماتی بودن حسابرسی داخلی و مستقل، پرداختن به جنبه‌های کیفیت حسابرسی مستقل به‌منظور مقایسه آن دو، خالی از ارزش نخواهد بود. هیئت استانداردهای بین‌المللی و اطمینان‌بخشی (IAASB ۲۰۱۴)، چارچوب خود را پیرامون کیفیت حسابرسی مستقل را شامل ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، تعاملات میان (ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرس، استفاده‌کنندگان، قانون‌گذاران) و عوامل زمینه‌ای (قوانین و مقررات گزارشگری مالی، رویه‌های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارشگری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابرسی، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارشگری مالی و عوامل فرهنگی) برشمرده است. چارچوب هیئت ناظر بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB ۲۰۱۳)، نیز با این چارچوب مشابه است. چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۴) به شرح شکل ۱ به نمایش درآمده است:

شکل ۱. چارچوب کیفیت حسابرسی داخلی (IAASB, ۲۰۱۴)



### ۳- پرسش‌های پژوهش

با عنایت به آنکه پرسش اصلی آن است که «مدل کیفیت حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی چیست؟» و به دلیل بهره‌گیری از مدل پارادایمی نظریه زمینه‌ای در این پژوهش و از آنجاکه مدل پارادایمی دربرگیرنده «مقوله‌ها»، «شرایط علی»، «شرایط زمینه‌ای»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» است، لذا پرسش‌های این پژوهش حول اجزای مدل پارادایمی مطرح می‌گردد. شایان ذکر است به دلیل هم‌جنس بودن شرایط علی، زمینه‌ای و مداخله‌گر، هر سه آن اجزاء در قالب عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی داخلی مدنظر قرار گرفته‌اند (پرسش ۲). با این توصیفات، پرسش‌های این پژوهش به شرح ذیل ارائه می‌گردد:

✓ پرسش اول: معانی ذهنی ذینفعان موردمطالعه از کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی چیست؟

✓ پرسش دوم: بر اساس دیدگاه ذینفعان موردمطالعه، عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی چیست؟

✓ پرسش سوم: بر اساس دیدگاه ذینفعان، پیامدهای کیفیت حسابرسی داخلی چیست؟  
با توجه به پرسش‌های پژوهش، تحلیل داده‌ها که به توصیف پاسخ به پرسش‌های بالا اختصاص دارد، به صورت توصیفی ارائه خواهد شد. به منظور ارائه قابل فهم از یافته‌های پژوهش و به عنوان پاسخ به پرسش‌های پژوهش یعنی معانی ذهنی ذینفعان از کیفیت حسابرسی داخلی، عوامل مؤثر بر کیفیت و پیامدهای آن در قالب مدل کیفیت سیستمی (ورودی‌ها، فرایند، خروجی، پیامد و عوامل زمینه‌ای) ارائه می‌گردد. با ارائه مدل سیستمی از کیفیت، به صورت خودکار پاسخ پرسش سوم نیز مدنظر قرار می‌گیرد چراکه پیامدها (نتایج) به عنوان یکی از اجزای مدل سیستمی ارائه می‌گردد. ذکر



این نکته ضروری است که کیفیت از نگاه سیستمی یک فرایند است که ورودی‌ها تا پیامدها را در برمی‌گیرد یعنی کلیه اجزای سیستم به نحوی بر کیفیت مؤثر هستند و همگی جنبه‌های کیفیت را به نمایش می‌گذارند. لذا با ارائه مدل سیستمی از کیفیت حسابرسی داخلی، عملاً کلیه پرسش‌های پژوهش پاسخ داده می‌شود.

#### □ ۴- روش پژوهش

در این پژوهش از روش پژوهش کیفی «نظریه زمینه‌ای» استفاده می‌گردد. مهم‌ترین دلایل انتخاب روش نظریه زمینه‌ای آن است که در ادبیات، دلایل انتخاب چنین رویکردی را به شرح ذیل برجسته نموده‌اند: (ابوالمعالی، ۱۳۹۱):

✓ زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته شده کمی وجود داشته باشد؛  
✓ زمانی که هیچ نظریه زمینه‌ای برای توضیح تناسب ساختارهای روان‌شناختی خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد؛

✓ زمانی که پژوهشگران علاقه داشته باشند که نظریه‌های موجود را به چالش بکشند؛  
✓ زمانی که پژوهشگران به فهم ادراکات و تجارب افراد شرکت‌کننده در مورد خاصی را داشته باشند؛  
زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد.

همان‌گونه که در بخش‌های قبلی تشریح شد در خصوص ابعاد کیفیت حسابرسی، پژوهش‌های مبتنی بر پارادایم اثباتی بینش محدودی در خصوص کیفیت حسابرسی داخلی ارائه نموده‌اند و موارد منعکس شده عمدتاً از نگاه حسابرسان مستقل و با تأکید بر مفاهیم: «صلاحیت»، «بی‌طرفی» و «اجرای عملیات حسابرسی داخلی» برجسته شده است. در خصوص چارچوب کیفیت حسابرسی داخلی، چارچوب شناخته شده‌ای ملاحظه نگردیده است. از طرفی با توجه به اهداف ذکر شده، این پژوهش به دنبال آن است تا با به‌کارگیری نظریه زمینه‌ای، فهم و آگاهی مناسبی از ادراکات و بینش‌های ذینفعان حسابرسی داخلی در مورد کیفیت حسابرسی داخلی در قالب مدلی کیفیت، ارائه نماید.

سابقه «نظریه زمینه‌ای» به سال ۱۹۶۷ و انتشار اثر «گلیزر و اشتراوس» بازمی‌گردد (ایمان، الف ۱۳۹۱) که عنوان می‌نماید:

«...کشف تئوری در پژوهش‌های علوم اجتماعی بر اساس گردآوری نظام‌مند داده‌ها... برای رسیدن به مرحله‌ای از شناخت از موضوع مورد مطالعه که ما را قادر می‌سازد نظریه‌ای را که بر اساس داده‌های واقعی ساخته‌ایم ... با نظریه‌های موجود مقایسه کنیم».

به کمک نظریه ساخته شده می‌توان فرضیه‌هایی تدوین کرد که پژوهش‌های بعدی به آزمون آن‌ها بپردازند. «نظریه زمینه‌ای» نه برای آزمون فرضیه که روشی برای تولید آن است. نظریه زمینه‌ای روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸ در ایمان، الف ۱۳۹۱). در این روش با استفاده از داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد که این نظریه، یک فرایند یا پدیده را تبیین می‌کند.

این پژوهش از حیث پارادایم‌های غالب پژوهش یعنی «اثباتی»، «تفسیری»، «انتقادی» با توجه به ماهیت خاص آن یعنی آنکه پدیده «حسابرسی داخلی» و «کیفیت حسابرسی داخلی» که علی‌الاصول ساخته ذهن بشر می‌باشد در گروه پارادایم تفسیری طبقه‌بندی می‌گردد؛ بنابراین از حیث روش‌شناسی در دسته پژوهش‌های کیفی قرار می‌گیرد (ایمان، ب ۱۳۹۱).

مطابق پارادایم تفسیری، جهان اجتماعی و پدیده موردبررسی همواره یک خلقت انسانی است نه یک کشف بشری، در این روش تعداد اندکی از پاسخگویان مورد مطالعه قرار می‌گیرند برخلاف پژوهش‌های کمی که با پیمایش شمار زیادی در ارتباط می‌باشد زیرا در این دسته از پژوهش‌ها هدف مطالعه عمیق می‌باشد. به جای نمونه‌گیری تصادفی بر نمونه‌گیری هدفمند تأکید می‌گردد یعنی نمونه‌هایی که حداکثر درگیری با مسئله پژوهش دارند و از اطلاعات زیادتری برخوردار می‌باشند؛ نمونه مناسب در پژوهش‌های کیفی است. اطلاعات به صورت شفاهی، جزئی و کامل جمع‌آوری می‌شوند و به همین لحاظ است که در این پژوهش از طریق مصاحبه با ذینفعان مورد استفاده قرار خواهد گرفت. در این روش‌شناسی اندازه‌گیری کمی و متغیر جایگاهی ندارد و به دنبال سازه‌های مفهومی می‌باشد. در این رویکرد پژوهشگر بدون تصورات از پیش پنداشته شده یا مدل یا الگوهای از پیش ساخته‌شده به واقعیت رجوع می‌نماید چراکه برخلاف پژوهش‌های کمی که از طریق نظریه و مدل وارد واقعیت می‌گردند (نظریه آزمایی)، در این رویکرد سعی بر استخراج نظریه و مدل از واقعیت می‌رود (نظریه‌سازی). برخلاف رویکرد کمی پژوهش که از تحلیل‌های آماری استفاده می‌کنند؛ در این رویکرد به تفسیر کنش‌های انسانی پرداخته می‌شود. برخلاف پژوهش‌های کمی که به دنبال کشف روابط و نظم از قبل تعیین شده است؛ کشف معنا و مفاهیم دارای اهمیت می‌باشد. لذا اساساً پژوهش‌های کیفی پژوهشی توصیفی است و بر این اساس، سیستم معانی مشترک پاسخگویان به صورت دقیق و همه‌جانبه توصیف می‌گردد.

روش‌های کیفی پژوهش برای پرده برداشتن از پدیده‌هایی که کمتر شناخته شده‌اند و دیدن اینکه در پشت آن‌ها چه نهفته است، به کار گرفته می‌شوند. علاوه بر این برای کسب نگاهی نو درباره آن چیزهایی که میزانی از آگاهی درباره‌شان وجود دارد، نیز به کار گرفته می‌شوند. می‌توانند جزئیات ظریفی از پدیده‌هایی که ارائه آن‌ها به روش‌های کمی مشکل است، به دست دهند. (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این نوع از پژوهش‌ها بجای تلاش در توضیح صرف روابط علت و معلولی، به تفسیر وقایع و پدیده‌ها در محیط‌های طبیعی پرداخته تا پیچیدگی‌های آن رخدادها و وقایع را به وضوح روشن نماید. لذا پدیده کیفیت حسابرسی داخلی در محیط طبیعی آن (شرکت‌های ایرانی) از طریق مطالعه ذینفعان آن که دارای تجربه و بیشترین درگیری با موضوع تحت بررسی هستند با رهیافتی کیفی و به کمک رویکرد نظریه زمینه‌ای مورد مطالعه قرار خواهند گرفت. مراحل اجرای پژوهش به شیوه نظریه زمینه‌ای شامل تدوین پرسش‌های پژوهش، گردآوری داده‌ها، کدگذاری داده‌ها در سه مرحله، کدگذاری باز، کدگذاری محوری، کدگذاری انتخابی، نوشتن یادداشت تحلیلی، ثبت اندیشه‌ها و تفسیر خود از داده‌ها، نگارش و تدوین نظریه است.

## □ ۵- ابزار گردآوری اطلاعات

در رویکردهای سنتی نسبت به پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به‌عنوان یک مرحله مجزا در پژوهش است که معمولاً قبل از تحلیل داده‌ها کامل می‌شود. در نظریه زمینه‌ای، الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است. در مطالعه نظریه زمینه‌ای فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به‌طور هم‌زمان صورت می‌گیرد. مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در نظریه زمینه‌ای است چراکه مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و گفتگوهای روزانه (تجارب زنده) هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به‌صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند. هرچند مصاحبه‌های چهره به چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند (ابوالعالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش از گروه‌های کانونی قبل از پژوهش و انجام مصاحبه‌های زمینه‌ای صورت پذیرفته است. برای این منظور از ۵ مدیر حسابرسی داخلی با تجربه دعوت به‌عمل آمده است. در مصاحبه صورت گرفته تحت عنوان گروه‌های کانونی، پرسش‌های اصلی این پژوهش به‌ویژه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی از آن‌ها مورد پرسش قرار گرفت. بینش‌های به‌دست‌آمده حاصل این مصاحبه اولیه به‌منظور توسعه و بهبود رهنمود مصاحبه، استفاده شده است. بعد از انجام مصاحبه گروه‌های کانونی، رهنمود مصاحبه تهیه گردید تا نسبت به دستیابی به موارد زیر، اطمینان حاصل گردد:

- ✓ یکنواختی و پوشش پرسش‌های پژوهش (موضوعات موردپژوهش)،
- ✓ کاهش سوءگیری‌های پژوهشگر نسبت به مسائل از پیش پنداشته،
- ✓ طرح پرسش‌های کلیدی به‌منظور کاویدن تجارب مشارکت‌کنندگان

شایان‌ذکر است رهنمود مصاحبه در اختیار چند تن از صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه قرار گرفت و نظرات ایشان اخذ و اصلاحات نهایی به وجود آمد. نهایتاً در این پژوهش از مصاحبه‌های عمیق که ماهیت مصاحبه غیر ساختاریافته دارد استفاده شده است. مهم‌ترین پرسش موردبحث در مصاحبه آن بوده است که بتوان قضاوت‌های مصاحبه‌شوندگان پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی و مؤلفه‌های آن به دست آورد، لذا واکاوی ذهن مصاحبه‌شوندگان در خصوص کیفیت بالا یا پایین واحدهای حسابرسی داخلی که با آن ارتباط داشته‌اند، از مهم‌ترین پرسش‌ها قلمداد گردیده است. پرسش باز مزبور در ابتدای مصاحبه پرسیده شده است چراکه پرسیدن پرسش‌های اساسی در ابتدای مصاحبه برای پاسخ‌دهندگان این فرصت را به وجود می‌آورد تا عمیقاً در موضوع مورد مطالعه غرق گردند. شایان‌ذکر است هم‌راستا با رویکرد پژوهشگران گذشته (کوهن و همکاران، ۲۰۱۰ در تروتمن، ۲۰۱۳) پرسش‌ها به‌گونه‌ای طراحی گردیده است تا عمدتاً بر تجارت پاسخ‌دهندگان تمرکز گردد نه صرفاً بر عقاید ذهنی ایشان. ذکر این نکته ضروری است عمدتاً مصاحبه‌شوندگان مستقیماً مورد پرسش قرار نگرفته‌اند یعنی مستقیماً از آن در خصوص قضاوت‌هایشان پیرامون مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی داخلی پرسش نشده است، بلکه پرسش‌های به‌صورت غیرمستقیم و بر پایه مثال‌هایی انجام گرفت تا عقاید از پیش پنداشته شده مصاحبه‌شوندگان محدود گردد. در حقیقت با طرح پرسش‌ها و گفتمان مختلف، تجارب، انتظارات، ارزیابی، مقایسه و نظرات ایشان پیرامون واحد/واحدهای حسابرسی داخلی

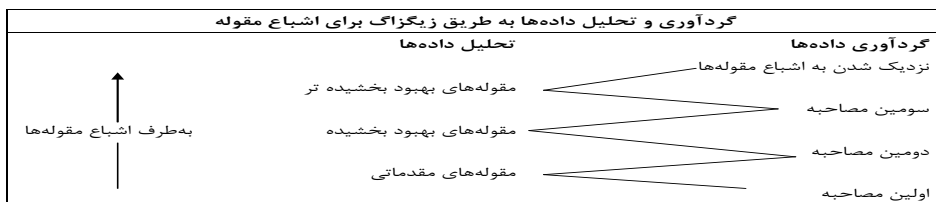
تحت نظارتشان، واکاوی گردیده است.

## □ ۶- جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش، مصاحبه با ۳۲ نفر انجام شده است که ترکیب آن به شرح جدول ۶ آمده است. نمونه‌های مورد مطالعه در این پژوهش، شامل ذینفعان اصلی (استفاده‌کننده و ارائه‌کننده خدمات حسابرسی) حسابرسی داخلی یعنی اعضای هیئت‌مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی، اعضای کمیته حسابرسی (شامل نماینده هیئت‌مدیره در کمیته حسابرسی با عنوان رئیس کمیته حسابرسی)، مدیران حسابرسی داخلی، شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ ارائه‌کننده خدمات برون‌سپاری و حسابرسی مستقل به شرکت‌های ایرانی و مسئولین، اعضای هیئت‌مدیره و مدیران سازمان حسابرسی، سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی و انجمن حسابران داخلی ایران به‌عنوان نهادهای حرفه‌ای و ناظر، می‌باشد. ذکر این نکته ضروری است که مشارکت‌کنندگان عمدتاً دارای تجربه در سمت‌های مختلف فوق‌الاشاره بوده‌اند. به‌عنوان نمونه، مشارکت‌کننده‌ای که در حال حاضر عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های مختلف است، پیش‌تر سوابق عضویت در هیئت‌مدیره، مدیر حسابرسی داخلی، شریک موسسه حسابرسی، اشتغال در سازمان حسابرسی را نیز بر عهده داشته است. همچنین بسیاری از شرکای مؤسسات حسابرسی مشارکت‌کننده در این پژوهش، ضمن ارائه خدمات حسابرسی داخلی در قالب قراردادهای برون‌سپاری به جامعه، عضو کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های مختلف نیز بوده‌اند. لذا می‌توان گفت، به‌استثنای مدیران عامل و مدیران ارشد اجرایی مشارکت‌کننده که عموماً طی سنوات اخیر صرفاً دارای سمت‌های اجرایی بوده‌اند، سایر مشارکت‌کنندگان در سمت‌های مختلفی، فعالیت نموده‌اند. حسابران مستقل (شرکا مؤسسات حسابرسی و مدیران سازمان حسابرسی) از دو منظر با حسابرسی داخلی در ارتباط هستند. اول اینکه آن‌ها بر اساس استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی)، ملزم به ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی صاحب‌کار هستند و دوم آنکه با عنایت به الزام دستورالعمل ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ سازمان بورس مبنی بر استقرار حسابرسی داخلی، بسیاری از شرکت‌ها (در گام اول) اقدام به برون‌سپاری خدمات حسابرسی خود به مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی به‌منظور رعایت دستورالعمل مزبور، نموده‌اند به‌طوری‌که برخی از مؤسسات در این خصوص دپارتمان تخصصی حسابرسی داخلی مستقر نموده‌اند. همچنین بر اساس اصول راهبری شرکتی و به‌موجب مفاد منشور نمونه کمیته حسابرسی مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ سازمان بورس، یکی از وظایف اصلی کمیته حسابرسی شرکت، نظارت و هدایت واحد حسابرسی داخلی است با این توصیفات، مشارکت‌کنندگانی که دارای تجربه (به‌عنوان ارائه‌کننده یا استفاده‌کننده) حسابرسی داخلی فعال بوده‌اند به کمک روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند؛ یعنی از هر مشارکت‌کننده درخواست گردیده است تا مشارکت‌کننده بعدی که دارای تجارب مفید جهت پیشبرد اهداف این پژوهش است، معرفی نمایند. ذکر این نکته ضروری است به دلیل شناخت پژوهشگر نسبت به برخی از مشارکت‌کنندگان، همه مشارکت‌کنندگان به روش گلوله برفی انتخاب نگردیدند. با توجه به بهره‌گیری این پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای و

از آنجائی که روش نظریه زمینه‌ای مانند انواع دیگر پژوهش‌های کیفی متکی بر تصورات معرف بودن نمونه آماری برای تعمیم‌پذیری داده‌ها و اصالت یافته‌ها نیست و عموماً نمونه‌ها به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند، لذا طی فرآیند پژوهش از فرآیند نمونه‌گیری نظری<sup>۹</sup> استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری، به‌عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است، به‌گونه‌ای که تحلیل قبلی بر نحوه تصمیم‌گیری در مورد این که چه داده‌هایی باید جمع‌آوری شود اثر می‌گذارد. این روش نظری است، چون از طریق الگوی در حال تکوین راهنمایی می‌شود. نمونه‌گیری نظری در واقع یکی از ویژگی‌های اساسی نظریه زمینه‌ای است. تمرکز اساسی بر نمونه‌گیری در نظریه زمینه‌ای بر ایده‌ها است نه بر افراد نمونه. اگرچه بعضی مواقع به اشخاصی به‌عنوان نمونه مورد مطالعه رجوع می‌گردد تا ایده‌هایی کشف شود، ولی علت اصلی رجوع به افراد نیز کامل کردن قطعه‌ای از پازل است؛ بنابراین، نمونه‌گیری نظری بر مبنای نقضی که در تبیین نظری مشاهده می‌شود، انجام می‌گیرد. بنا بر عقیده صاحب‌نظران در تعریف نمونه‌گیری نظری معتقد است که در جمع‌آوری اطلاعات نظریه زمینه‌ای، پژوهشگر اقدام به‌گزینش نمونه‌ای از افراد می‌کند که در توسعه نظریه مشارکت نمایند. غالباً فرآیند نمونه‌گیری نظری در ابتدا با نمونه‌ای از افراد شبیه به یکدیگر شروع می‌شود و همچنان که اطلاعات جمع‌آوری و مقولات ظهور می‌یابند، پژوهشگر به سمت نمونه‌های گوناگون و متفاوت از یکدیگر متمایل می‌گردد تا دریابد که تحت چه شرایطی، مقوله‌ها پایدار می‌گردند. نمونه‌گیری نظری غالباً با نمونه‌گیری موجود در رویکرد سنتی پژوهش (پارادایم اثباتی) اشتباه گرفته می‌شود. لذا در رویکرد نظریه زمینه‌ای از دو نوع نمونه‌گیری استفاده می‌شود که اول، نمونه‌گیری هدفمند است یعنی مشخص گردد که با چه گروه‌هایی و افرادی باید گفتگو کرد و دوم، نمونه‌گیری نظری است یعنی آنکه پژوهشگر برای تکمیل اطلاعات و رفع موارد مفقودشده باید کجا رجوع نماید (ایمان، الف، ۱۳۹۱). فرآیند نمونه‌گیری تا جایی ادامه می‌یابد تا به اشباع نظری دست یابد. منظور از اشباع در نظریه زمینه‌ای از داده‌ها حالتی است که پژوهشگر در آن به‌طور ذهنی به این مفاهیم می‌رسد که داده‌های جدید اطلاعات جدید یا شناخت بیشتری نسبت به تدوین مقوله‌ها به دست نمی‌دهد (بازرگان، ۱۳۹۱، ص ۱۱۲).

## شکل ۲. گردآوری و تحلیل داده‌ها به طریق خط شکسته (بازرگان، ۱۳۹۱، ص ۱۱۳)



در چارچوب شیوه توصیف‌شده در بالا، تعداد ۳۲ مصاحبه صورت گرفته است چراکه بر اساس آخرین مصاحبه‌های صورت گرفته، داده‌های گردآوری‌شده مفاهیم بیشتری اضافه ننموده است و درواقع به اشباع نظری رسیده است. منظور از اشباع نظری آن است که مصاحبه با آخرین نفرات بینش‌های اضافی بسیار کمی اضافه ننموده‌اند. حقیقتاً می‌توان انجام چند مصاحبه پایانی را صرفاً جهت اطمینان پژوهشگر به دستیابی به اشباع نظری دانست. مصاحبه‌ها در نیمه دوم سال ۱۳۹۵ و اوایل سال ۱۳۹۶ صورت گرفته است. کل زمان اجرای ۳۲ مصاحبه حدود ۳۹/۵ ساعت بوده است که به‌طور متوسط هر مصاحبه حدود ۷۴ دقیقه به طول انجامیده است. کوتاه‌ترین مصاحبه حدود ۳۰ دقیقه و بیشترین آن حدود ۱۲۹ دقیقه به طول انجامیده است. عموم مصاحبه‌ها حدود ۱ ساعت به طول انجامیده است. در ادامه اطلاعات مرتبط با مشارکت‌کنندگان در این پژوهش ارائه می‌گردد. به شرح جدول ۶ وضعیت مدارک حرفه‌ای مشارکت‌کنندگان به تصویر کشیده شده است.

جدول ۶. وضعیت مدارک تحصیلی مشارکت‌کنندگان در پژوهش

مدرک تحصیلی	اقتصاد	حسابداری	مالی	بازرگانی	مدیریت صنعتی	مدیریت مالی	مدیریت کسب‌وکار	جمع کل
دکتری		۶		۱				۷
دکتری مدیریت کسب‌وکار (DBA)							۱	۱
دانشجوی دکتری		۳						۳
دانشجوی دوره مدیریت کسب‌وکار (DBA)							۱	۱
کارشناسی ارشد		۱۱	۱	۲	۱	۱		۱۶
کارشناسی	۱		۲	۱				۴
جمع کل	۱	۲۲	۱	۴	۱	۱	۲	۳۲

میزان تجارت حرفه‌ای (برحسب سال) آنان به شرح جدول ۷ به تصویر کشیده شده است.

جدول ۷. سابقه کار (تجارب) مشارکت‌کنندگان

شرح	فراوانی - سابقه کار برحسب سال	درصد فراوانی
سابقه ۳۰ سال به بالا	۱۸	۵۶
۲۰ تا ۳۰ سال	۶	۱۹
۱۰ تا ۲۰ سال	۶	۱۹
۵ تا ۱۰ سال	۲	۶
مجموع	۳۲	۱۰۰

سمت سازمان مشارکت‌کنندگان در این پژوهش نیز به شرح جدول ۸ بوده است.

جدول ۸. جایگاه سازمانی مشارکت‌کننده و جنسیت

جمع		مصاحبه‌ها، میزگردها و یادداشت‌های چاپ‌شده		مصاحبه		سمت سازمانی
درصد	نفر	درصد	نفر	درصد	نفر	
۱۹	۱۱	۳۱	۸	۹	۳	عضو کمیته حسابرسی
۲۳	۱۳	۱۹	۵	۲۵	۸	مدیر حسابرسی داخلی
۳۱	۱۸	۲۷	۷	۳۴	۱۱	شریک موسسه حسابرسی
۵	۳	۴	۱	۶	۲	مدیر سازمان حسابرسی
۳	۲	-	-	۶	۲	عضو هیئت‌مدیره انجمن
۵	۳	۱۱	۳	-	-	مسئولین سازمان بورس
۹	۵	۴	۱	۱۲	۴	مدیرعامل
۲	۱	-	-	۴	۱	مقامات جامعه حسابداران رسمی
۳	۲	۴	۱	۴	۱	مدیر ارشد اجرایی
۱۰۰	۵۸	۱۰۰	۲۶	۱۰۰	۳۲	جمع
۷	۴	۸	۲	۶	۲	زن
۹۳	۵۴	۹۲	۲۴	۹۴	۳۰	مرد

عبارت «همه‌چیز داده است» در رویکرد نظریه زمینه‌ای اهمیت بسیار دارد. این عبارت بدین معنی است که هر چیزی که در مسیر پژوهشگر در هنگام مطالعه یک حیطه خاص قرار می‌گیرد، داده است. تنها مصاحبه‌ها یا مشاهدات داده نیست، بلکه هر چیزی که به پژوهشگر در تولید مفاهیمی برای نظریه در حال ظهور کمک کند، داده است. یادداشت‌های میدانی می‌تواند از طریق مصاحبه‌های غیررسمی، سخنرانی‌ها، سمینارها، ملاقات گروه‌های متخصص، مقالات روزنامه‌ها، فهرست‌های پستی اینترنتی، حتی برنامه‌های تلویزیونی، صحبت با دوستان و... فراهم شود (ابوالمعالی، ۱۳۹۱، ص. ۳۹۱؛ دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۲، ص. ۹۱). لذا علاوه بر بهره‌گیری از داده‌های حاصل از مصاحبه با ۳۲ مشارکت‌کننده، در این پژوهش از متن مصاحبه‌ها (گفتگوها)، میزگردها، یادداشت‌ها و اظهارنظرهای منتشرشده (در روزنامه و مجله‌ها) پیرامون حسابرسی داخلی در سنوات اخیر به‌ویژه همزمان با اجرایی شدن الزام دستورالعمل کنترل‌های داخلی (۱۳۹۱/۰۲/۱۶) و بعدازآن نیز استفاده‌شده است. در این راستا ۲۶ مصاحبه، میزگرد، یادداشت و گفتگو چاپ‌شده انتخاب گردیده و به داده‌های پژوهش اضافه‌شده‌اند. شایان‌ذکر است مصاحبه‌ها و گفتگوهای مزبور با نمونه‌های مدنظر این پژوهش (مدیران و مقامات سازمان بورس، شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ، مدیران حسابرسی داخلی، اعضای کمیته حسابرسی شرکت‌ها، اعضای هیئت‌مدیره سازمان بورس) صورت پذیرفته است.

## ۷- تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌ای طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. اولین مرحله، یافتن مقولات مفهومی در داده‌ها در سطح اولیه انتزاع است. دومین مرحله یافتن ارتباطات بین این مقولات است و سومین مرحله مفهوم‌سازی و گزارش این ارتباطات در سطح بالاتری از انتزاع است. شایان‌ذکر است که این مراحل ضرورتاً به‌صورت متوالی انجام نمی‌گیرند. به‌احتمال فراوان با همدیگر همپوشانی دارند و به‌طور همزمان انجام می‌گیرند.

کدگذاری باز (Open Coding): عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه‌تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق مواد آن انجام می‌شود. واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نام‌گذاری می‌شوند. این واحدها ممکن است لغات، عبارت و یا قطعات بزرگ‌تر متن باشند. در فرایند پژوهش ممکن است که پژوهشگر به ده‌ها و حتی صدها برچسب مفهومی دست یابد. این مفاهیم باید طبقه‌بندی شوند. مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌گردند که به این کار مقوله‌پردازی می‌گویند. وقتی مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده و به نظر برسند که به پدیده‌های مشابه مربوط‌اند مقوله‌ها کشف می‌شوند و بدین ترتیب مفاهیم در نظمی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصاص داده می‌شود انتزاعی‌تر از مفاهیمی که مجموعاً آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقولات دارای قدرت مفهومی بالایی هستند زیرا می‌توانند مفاهیم و خرده مقولات را بر محور خود جمع کنند؛ بنابراین تحت این نوع کدگذاری مجموعه‌ای از مقولات مفهومی ایجاد شده است. سپس مجموعه‌ای از این مفاهیم که دارای اشتراک بوده‌اند در سطح بالاتر طبقه‌بندی شده‌اند (بازرگان، ۱۳۹۱). به عبارت ساده و به زبان حسابداری، مفاهیم شبیه حساب‌های تفصیلی، مقوله‌ها شبیه حساب‌های معین و مقوله‌های کلان شبیه حساب‌های کل هستند. به شرح جدول ۹ نمونه مصدافی از آن‌ها ارائه می‌گردد:



جدول ۹. نمونه مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله (مفاهیم) استخراجی

مقوله کلان (حساب کل)	مقوله اصلی (حساب معین)	خرده مقوله، مفهوم (حساب تفصیل)
کیفیت منابع انسانی	صلاحیت مدیر حسابرسی داخلی	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ استقلال مدیر حسابرسی داخلی</li> <li>✓ داشتن تجربه معتبر حسابرسی</li> <li>✓ دانش و تجربه مدیر حسابرسی داخلی</li> <li>✓ سطح تحصیلات مدیر حسابرسی داخلی</li> <li>✓ صلاحیت مدیر حسابرسی داخلی</li> <li>✓ مدارک دانشگاهی (اعتبار دانشگاه محل تحصیل)</li> <li>✓ میزان آگاهی و مطالعه مدیر حسابرسی داخلی</li> </ul>
	ویژگی‌های فرد حسابرسی داخلی	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ اجتناب از نگاه بازرس گونه</li> <li>✓ اعتقاد قلبی کارکنان حسابرسی داخلی به حسابرسی داخلی</li> <li>✓ انگیزه حسابرسی داخلی</li> <li>✓ آینده محور بودن</li> <li>✓ بینش عمیق نسبت به موضوعات</li> <li>✓ تسلط حسابرسی داخلی به حسابداری</li> <li>✓ دارا بودن روحیه انتقادی حسابرسی داخلی</li> <li>✓ دارا بودن نگرش بهبود مستمر</li> <li>✓ داشتن سیاست و تدبیر حسابرسی داخلی</li> <li>✓ داشتن نگاه از زاویه مدیران</li> <li>✓ دقت نظر حسابرسی داخلی</li> <li>✓ دیدگاه اقتصادی حسابرسی داخلی</li> <li>✓ صراحت در بیان</li> <li>✓ همیشه به دنبال یادگیری بودن حسابرسی داخلی</li> <li>✓ نگاه شهودی حسابرسی داخلی</li> <li>✓ باهوش بودن (تیز بودن)</li> <li>✓ دارا بودن روابط اجتماعی خوب</li> <li>✓ متواضع بودن حسابرسی داخلی</li> </ul>

در این راستا به هر جمله، پاراگراف از داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها یا داده‌های حاصل از میزگردهای چاپ‌شده) یک برچسب مفهومی در پایین‌ترین سطح، چسبانده می‌شود. به‌عنوان مثال، داده‌های حاصل از مصاحبه (شماره ۱۵) یکی مشارکت‌کنندگان به شرح ذیل چنین کدگذاری شده است:

«... عرض من این است که تا زمانی که نیروی باکیفیت نداشته باشیم کارمان نمی‌تواند باکیفیت باشد. من اولین چیزی که به آن توجه کرده‌ام این است که باید آدم‌های باکیفیتی داشته باشیم؛ و این موضوع در حسابرسی مستقل و داخلی فرقی ندارد و یکی است چون به قول مولانا «علم‌آموزی طریقتش قولی است حرفت آموزی طریقتش فعلی است»؛ یعنی اگر بخواهی حرفه‌ای بشوی باید کارکنید... (۱۱۵)»

برچسب‌های مفهومی «کیفیت تجربه»، «میزان تجربه»، «کیفیت منابع انسانی» استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است. بدین ترتیب مفاهیم (خرده مقوله‌ها) از داده‌های پژوهش استخراج گردیدند.

برای تحلیل داده‌ها، ابتدا متن مصاحبه‌ها و میزگردها و گفتگوهای چاپ‌شده در نرم‌افزار word پیاده‌سازی گردیدند. در گام دوم جملات یا پاراگراف‌های آنان در نرم‌افزار Excel و هرکدام در یک رکورد (ردیف) پیاده‌سازی گردید. به طوری که تعداد رکوردها به حدود ۲,۹۰۰ ردیف بالغ گردید. جملات یا پاراگراف‌هایی که دربرگیرنده بیش از یک مفهوم و مقوله بوده‌اند به تعداد آن‌ها، در ردیف‌های جدیدی، اضافه شدند. به منظور جلوگیری از تکرار کدها، هر برجسب مفهومی به صورت یونیک (منحصربه‌فرد) در نرم‌افزار تعریف گردید. پس از تحلیل و کدگذاری داده‌های پژوهش، نهایتاً تعداد مفاهیم استخراجی حدود ۱,۱۰۰ مفهوم، تعداد مقوله‌های اصلی حدود ۵۰۰ مقوله و تعداد مقوله‌های کلان به حدود ۸۰ مورد استخراج و بالغ گردید. مقوله‌های مزبور به کمک روش کدگذاری محوری در طبقه‌های آن یعنی ورودی‌ها (شرایط علی)، فرایندها، راهبردها، پیامدها، عوامل زمینه‌ای (عوامل مداخله‌گر و بستر) قرار گرفتند.

✓ کدگذاری محوری (Axial Coding): عبارت است از سلسله رویه‌هایی که پس از کدگذاری باز انجام می‌شوند تا با برقراری پیوند بین مقوله‌ها، اطلاعات را به شیوه‌های جدیدی با یکدیگر مرتبط سازند (بازرگان، ۱۳۹۱).

در کدگذاری محوری، مقوله‌های استخراجی حول محورهای «شرایط علی»، «پدیده»، «بستر»، «شرایط مداخله‌گر»، «راهبردها» و «پیامدها» ارائه می‌گردند. در این پژوهش این کدگذاری در قالب ارائه مدل سیستمی (بصری) صورت پذیرفته است.

✓ کدگذاری انتخابی (Selective Coding): عبارت است از روند انتخاب مقوله هسته به‌طور منظم و ارتباط دادن آن با سایر مقوله‌ها، اعتبار بخشیدن به روابط و پر کردن جاهای خالی با مقوله‌هایی که نیاز به اصلاح و گسترش دارند. تحلیل خط داستان و تشریح روابط میان مقوله‌های استخراجی حاصل این نوع کدگذاری است که در این مقاله در تحلیل یافته‌ها و نتیجه‌گیری به‌طور مختصر به آن پرداخته شده است (بازرگان، ۱۳۹۱).

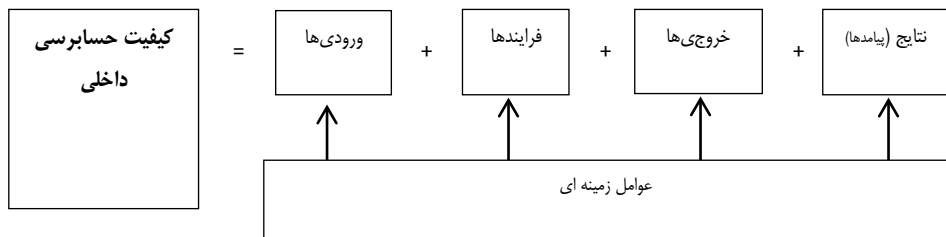
به‌منظور اعتبار یافته‌ها نتایج تحلیل و کدگذاری در اختیار ۱۰ نفر (شامل ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش) و ۵ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و نظر آن‌ها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. عموماً برجسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند. مضافاً گردآوری داده‌ها از منابع مختلف (مثلث‌سازی) و مشارکت‌کنندگان مختلف داده‌ها گردآوری شده و نهایتاً دستیابی به اشباع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر) گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است.

## □ ۸- یافته‌های پژوهش

بررسی مفهوم کیفیت نشان می‌دهد که مفهوم «کیفیت» چندبعدی است. کیفیت شامل طیف وسیعی از ابعاد کلیدی از جمله ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است. معیار کیفیت اغلب شامل یک جنبه، ترکیبی از جنبه‌ها و یا تمام این جنبه‌ها هست. به‌طور خلاصه، ورودی‌ها، منابع انسانی و جنبه‌های کاربردی از کار هستند، فرآیندها اقدامات صورت گرفته

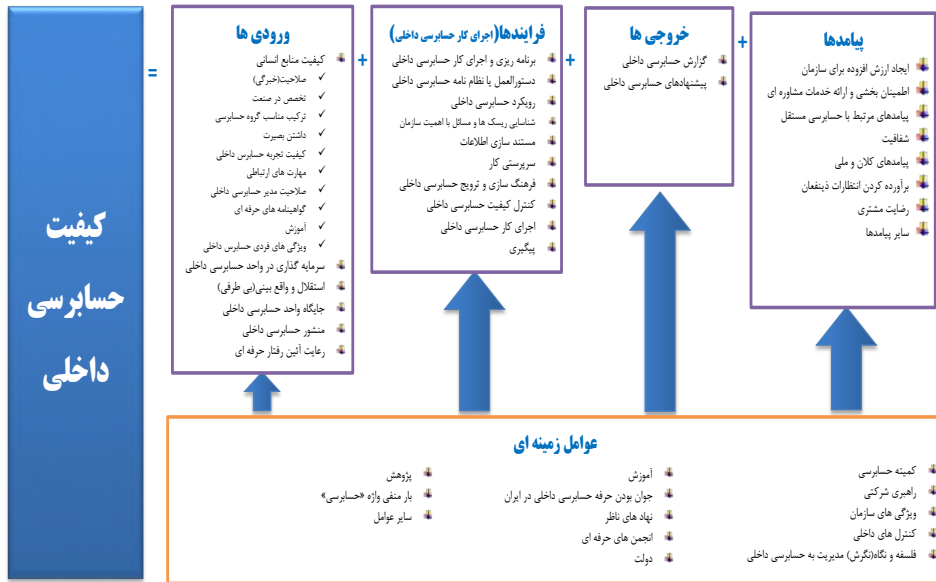
در انجام و تصمیمات اتخاذشده در کار (حسابرسی داخلی) هستند، خروجی‌ها نتایج کار هستند. ورودی‌ها، فرایندها و خروجی‌ها سه بعد اصلی هستند و «مدل‌های فرایند گرا» از کیفیت را ایجاد می‌کنند. پیامدها آن چیزی هستند که به‌عنوان نتیجه خدمات و یا کار در حال انجام رخ می‌دهد؛ و عوامل زمینه‌ای عوامل خارج از کنترل ارائه‌دهنده کار هستند که ممکن است کیفیت را تحت تأثیر قرار دهند. ترکیب هر یک از این ابعاد مهم است. مدل کیفیت حساسی داخلی چهار بعد را به تصویر می‌کشد: ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها و پیامدها که هر کدام می‌تواند تحت تأثیر بعد پنجم یعنی عوامل زمینه‌ای قرار گیرند. مدل کیفیت حساسی داخلی بکار رفته می‌توان به شرح شکل ۳ ارائه خواهد شد:

شکل ۳. مدل سیستمی از کیفیت حساسی داخلی



با عنایت به توضیحات بالا، نشانه‌ها و معنای ذهنی مشارکت‌کنندگان از کیفیت حساسی داخلی در مدل کیفیت حساسی داخلی و به تفکیک ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای، ارائه خواهد شد. با عنایت به توضیحات بالا، مدل سیستمی کیفیت حساسی داخلی استخراجی از داده‌های پژوهش، در شکل ۴ به تصویر درآمده است:

### شکل ۴. مدل طراحی شده کیفیت حسابرسی داخلی بر اساس مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش



#### ۸-۱- تشریح مدل کیفیت حسابرسی داخلی

بر اساس مدل مزبور، به تشریح مدل حسابرسی داخلی به تفکیک اجزای آن یعنی «ورودی‌ها»، «فرایندها»، «خروجی‌ها»، «پیامدها» و «عوامل زمینه‌ای» پرداخته می‌شود.

#### ۸-۱-۱- ورودی‌ها

ورودی‌های یک خدمت، وظیفه یا فعالیت از قبیل حسابرسی داخلی شامل ویژگی‌های شخصی ارائه‌دهنده خدمات و عناصر ساختاری آن وظیفه از جمله اهداف وظیفه و منابع آن است (IAASB, 2014). عمدتاً از ورودی‌ها برای توضیح کیفیت استفاده می‌شود زیرا اغلب یک رابطه صریح، شفاف و مثبت میان ورودی‌های باکیفیت بالا و خروجی‌های باکیفیت وجود دارد. بسیاری از مشارکت‌کنندگان در این پژوهش نیز از ورودی‌های حسابرسی داخلی (نظیر منابع انسانی و...) به‌عنوان نشانه‌های اطلاعاتی از کیفیت حسابرسی استفاده کرده‌اند. با این حال همواره این رابطه به‌صورت خطی نیست. استفاده از معیارهای ورودی برای کیفیت خروجی، هنگامی مناسب است که رابطه بین ورودی‌ها و خروجی‌ها مستقیم، سازگار و بدون سوگیری باشد؛ چراکه در بسیاری از موارد این شرایط برقرار نیست. مشارکت‌کنندگان عوامل دیگر که این ارتباطات را تحت شعاع قرار می‌دهد نیز برشمرده‌اند از قبیل عوامل زمینه‌ای (عوامل سازمانی و عوامل محیطی) لذا همیشه یک رابطه مستقیم بین کیفیت ورودی‌ها و خروجی‌ها وجود ندارد. با این وجود، اغلب از ورودی‌ها به‌عنوان معیارهای کیفیت استفاده

می‌شود زیرا اولاً اندازه‌گیری آن‌ها نسبت به فرآیند و اطلاعات خروجی راحت‌تر و در دسترس‌تر (در نتیجه کم‌هزینه‌تر) می‌باشد؛ و دوم آنکه افراد، به‌طور خودکار اطلاعات در مورد ورودی‌ها (که اغلب مقادیر) را با کیفیت خروجی مرتبط می‌سازند؛ و سوم آنکه ارزیابان به‌منظور توجیه نتایج ارزیابی خود، از ارزیابی ورودی‌ها استفاده می‌کنند (تروتمن، ۲۰۱۳). همچنین صاحب‌نظران ادعا می‌کنند که ورودی‌ها همیشه به‌درستی اندازه‌گیری نمی‌شوند؛ به‌عنوان مثال، مطابق استانداردهای حسابداری، حساب‌رسان مستقل باید در زمان بررسی، نظارت و یا اتکا بر کار سایر حساب‌رسان، صلاحیت حرفه‌ای آن‌ها را مدنظر قرار دهد. پژوهش‌ها در این زمینه نشان داده است که ارزیابی‌های صلاحیت اغلب دارای اعتماد به بیش‌از‌واقع (کاذب) و گاهی اوقات نادرست صورت می‌پذیرد (هاردینگ و تروتمن، ۲۰۰۹؛ کندی و پیچر، ۱۹۹۷؛ تان و جمال، ۲۰۰۱) و این اعتماد بیش‌از‌حد (کاذب) نسبت به صلاحیت‌ها ممکن است اثربخشی حسابداری (مستقل) را کاهش داده و یا ممکن است منجر به نتایج نامناسبی برای بررسی‌کنندگان حسابداری شود (تروتمن، ۲۰۰۹).

بنابراین، اندازه‌گیری کیفیت از طریق تأکید صرف بر ورودی‌ها، ممکن است منجر به ارزیابی‌های نادرست از کیفیت شوند. همچنین، تمرکز صرف بر ورودی‌ها یا خروجی‌ها، ممکن است اساس فعالیت حسابداری داخلی که همان اجرای کار است را نادیده بگیرد. ناگفته پیداست که ورودی‌ها مناسب در صورتی که با اجرای حرفه‌ای مناسب صورت پذیرد می‌تواند به نتایج باکیفیتی منتج گردد. چارچوب‌های معتبر و مطرح کیفیت حسابداری مستقل از قبیل چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی (IAASB، ۲۰۱۴)، چارچوب و مدل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB، ۲۰۱۳) و عوامل کیفیت حسابداری سال ۲۰۱۵ هیئت مزبور نیز ورودی‌ها حسابداری را جز لاینفک مدل کیفیت حسابداری می‌دانند.

در این پژوهش نیز بر اساس پرسش‌های غیرمستقیم مطرح‌شده، بسیاری از مشارکت‌کنندگان دو وضعیت را تصویر نموده‌اند که واحدهای حسابداری داخلی از حیث مشابه بودن منابع ورودی، لیکن دارای کیفیت‌های مختلفی توسط آن‌ها ارزیابی شده‌اند. آن‌ها عوامل دیگری که باعث ارزش‌گذاری کیفی بالاتری در این خصوص شده بود را فراتر از عوامل ورودی عنوان نمودند. به‌عنوان مثال ویژگی‌های رئیس کمیته حسابداری و سازوکارهای راهبری شرکتی آن شرکت‌ها در ارزیابی کیفیت حسابداری داخلی در وضعیت یکسان ورودی‌ها، بااهمیت برشمرده‌اند.

مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش با عنوان «ورودی‌های حسابداری داخلی» در مدل مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. به‌منظور اجتناب از تفصیل، به‌عنوان نمونه صرفاً گزیده‌ای از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش (در قالب ورودی‌ها) که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان نشانه‌های اطلاعاتی کیفیت حسابداری داخلی برشمرده‌اند به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

### استقلال و واقع‌بینی (بی‌طرفی)

- ✓ استقلال حسابررس داخلی
- ✓ اعتماد به نفس
- ✓ بی‌طرفی
- ✓ جابه‌جایی کارکنان واحد حسابررسی داخلی
- ✓ جایگاه حسابررسی داخلی در سازمان
- ✓ جایگاه سازمانی واحد حسابررسی داخلی
- ✓ چرخش دوره‌ای همکاران حسابررسی داخلی
- ✓ شجاعت حسابررسی داخلی در ارائه عقاید
- ✓ نگرش بدون سوگیری

### سرمایه‌گذاری در واحد حسابررسی داخلی

- ✓ میزان سرمایه‌گذاری در واحد حسابررسی داخلی
- ✓ میزان بودجه‌ای که برای واحد حسابررسی داخلی در نظر گرفته شده است.
- ✓ میزان حقوق و دستمزد گروه حسابررسی داخلی
- ✓ تقبل هزینه‌های حسابررسی داخلی
- ✓ میزان استفاده و به‌کارگیری منابع سخت‌افزاری و نرم‌افزاری
- ✓ ترکیب و میزان مدارک دانشگاهی واحد حسابررسی داخلی
- ✓ فضا و امکانات کار
- ✓ تخصیص حقوق و مزایای مناسب به کارکنان حسابررسی داخلی
- ✓ تناسب میان اندازه سازمان و اندازه واحد حسابررسی داخلی
- ✓ ابزارها و فن‌آوری‌های حسابررسی داخلی
- ✓ آموزش

### ۸-۱-۲- فرآیندها

فرآیندها اقدامات، مراحل، شیوه‌ها، رفتارها و قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌شده در چگونگی دستیابی ارائه‌دهنده خدمات به خروجی‌هایشان هستند (تروتمن، ۲۰۱۳). فرآیندها بخش مهمی از ارزیابی کیفیت هستند زیرا کیفیت خروجی‌ها و نتایج می‌توانند تحت تأثیر کیفیت فرآیندها قرار بگیرند. به‌عنوان مثال، یکی از دلایل پایین بودن کیفیت خروجی‌ها آن است که مراحل زیادی در فرایندها وجود دارند که مستلزم به‌کارگیری قضاوت هستند و این قضاوت‌ها حتی اگر توسط افراد واجد صلاحیت نیز صورت پذیرد (به دلیل وجود سوگیری‌های ذهنی) می‌توانند آسیب‌پذیر باشند. لذا قضاوت‌ها می‌تواند فرایند اجرای کار حسابررسی داخلی را تحت شعاع قرار دهد. مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش با عنوان «فرایند اجرای کار حسابررسی داخلی» در مدل مفهومی استخراجی به تصویر کشیده شده است. به‌منظور اجتناب از تفصیل، به‌عنوان نمونه صرفاً گزیده‌ای

از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش (در قالب اجرای کار) که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان نشانه‌های اطلاعاتی کیفیت حسابرسی داخلی برشمرده‌اند به شرح جدول ۱۰ ارائه می‌گردد:

جدول ۱۰. خلاصه مقوله‌ها و مفاهیم مرتبط با فرایند حسابرسی داخلی

مقوله فرعی (مفاهیم)	گزیده‌ای از مقوله‌های اصلی استخراجی
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ کامل بودن برنامه‌ها و چک‌لیست‌های حسابرسی داخلی</li> <li>✓ حصول اطمینان از اجرای کار مطابق متدولوژی برنامه‌ریزی شده</li> <li>✓ کامل بودن روش‌های رسیدگی</li> <li>✓ داشتن برنامه حسابرسی داخلی</li> <li>✓ اجرای کار طبق طرح حسابرسی داخلی</li> <li>✓ وجود طرح و برنامه مدون حسابرسی داخلی</li> <li>✓ اجرای کار طبق برنامه حسابرسی داخلی</li> <li>✓ داشتن برنامه کامل و مدون</li> <li>✓ متعهد بودن واحد حسابرسی داخلی به اجرای برنامه در چارچوب زمانی</li> <li>✓ جامع بودن برنامه رسیدگی</li> <li>✓ اجرای برنامه‌های حسابرسی داخلی جنبه مهمی از کیفیت است.</li> </ul>	برنامه‌ریزی و اجرای برنامه‌های حسابرسی داخلی
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ داشتن رویکرد (برنامه) مبتنی بر اولویت (ریسک محور)</li> <li>✓ اجرای حسابرسی داخلی به شیوه سیستماتیک</li> <li>✓ اجرای حسابرسی داخلی مبتنی بر متدولوژی</li> <li>✓ فرایند گرا بودن حسابرسی داخلی</li> </ul>	رویکرد حسابرسی داخلی
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ارزیابی مستمر پیشرفت برنامه‌های حسابرسی داخلی</li> <li>✓ ارزیابی یافته‌های اولیه حسابرسی داخلی</li> <li>✓ بررسی پرونده‌های حسابرسی داخلی</li> <li>✓ دانش بالا سرپرست کار حسابرسی داخلی</li> <li>✓ سرپرستی و نظارت بر کار حسابرسی داخلی</li> <li>✓ کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی داخلی</li> <li>✓ نظارت بر کار برون‌سپاری حسابرسی داخلی</li> <li>✓ بررسی پرونده‌ها حین رسیدگی‌ها (Hot Review)</li> </ul>	سرپرستی کار
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ بازاریابی خدمات حسابرسی داخلی</li> <li>✓ برگزاری سمینار برای مشتری</li> <li>✓ تشریح کیفیت حسابرسی داخلی برای مشتری</li> <li>✓ روشن ساختن منافع حسابرسی داخلی</li> <li>✓ فرهنگ‌سازی حسابرسی داخلی</li> <li>✓ معرفی مناسب اهداف حسابرسی داخلی برای مشتری</li> <li>✓ معرفی مناسب حسابرسی داخلی</li> <li>✓ معرفی مناسب حسابرسی داخلی برای مشتری</li> </ul>	فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی
<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ پیگیری اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی</li> <li>✓ پیگیری بیش از یک‌بار</li> <li>✓ پیگیری بیشتر افراد در استخدام (نسبت به برون‌سپاری)</li> <li>✓ پیگیری واحد حسابرسی داخلی</li> <li>✓ صدور گزارش در خصوص پیگیری یافته‌های گزارش شده قبلی</li> <li>✓ نظارت مؤثر کمیته بر فرایند پیگیری حسابرسی داخلی</li> </ul>	پیگیری

### ۸-۱-۳- خروجی‌ها

خروجی‌ها مواردی هستند که در نتیجه ارائه خدمات یا اجرای کار، تولید شده‌اند و این خروجی‌ها توجیهی برای تداوم آن فعالیت محسوب می‌شوند. اغلب استفاده‌کنندگان خروجی‌های یک فعالیت را به‌عنوان کیفیت حسابرسی داخلی قلمداد می‌نمایند. به نظر می‌رسد دیدگاه خروجی از کیفیت با نحوه ارزیابی فرد در دنیای واقعی سازگاری بیشتری داشته باشد. در ذیل گزیده‌ای از مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان نشانه‌های کیفیت حسابرسی داخلی (خروجی‌ها) استفاده کرده‌اند، ارائه می‌گردد:

- ✓ اجتناب از ابهام و کلی‌گویی در گزارش‌های حسابرسی داخلی
- ✓ اجتناب از اطناب و لفاظی در گزارش‌نویسی
- ✓ اجتناب از کلمات و عبارات تخصصی در گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ اجتناب از گزارش موارد کم‌اهمیت به هیئت‌مدیره
- ✓ ادبیات نوشتاری مناسب
- ✓ ارائه پیش‌نویس گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ ارائه راه‌کارهای مناسب جهت رفع نقاط ضعف
- ✓ ارائه محصولات باکیفیت به صاحب‌کار
- ✓ ارائه یافته‌ها بر اساس اولویت و رتبه‌بندی کردن آن
- ✓ انتقال آسان مفاهیم
- ✓ برگزاری جلسه با صاحب‌کار به‌منظور نهایی کردن گزارش‌ها
- ✓ به‌موقع بودن گزارش‌های حسابرسی داخلی
- ✓ بهره‌گیری از جملات کوتاه در گزارش‌نویسی
- ✓ پختگی در ارائه یافته‌ها
- ✓ پرسش و پاسخ از مدیر حسابرسی داخلی پیرامون گزارش حسابرسی
- ✓ پیوستگی اجزای گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ تبیین ریشه مشکلات شرکت
- ✓ تدوین گزارش بر اساس چارچوب تعیین‌شده
- ✓ تشخیص مسائل بااهمیت
- ✓ تصمیم‌سازی برای مدیران
- ✓ تعداد گزارش‌های حسابرسی داخلی صادرشده طی سال
- ✓ توجه به مسائل مهم سازمان
- ✓ توجه (شناسایی) به ریسک‌های بااهمیت سازمان
- ✓ توصیه‌های زیاد
- ✓ جامع بودن گزارش حسابرسی داخلی



- ✓ جمع‌بندی نقطه نظرات گروه حسابرسی
- ✓ دارا بودن جنبه‌های بصری گزارش‌ها (شکل، نمودار و...)
- ✓ درج نقطه نظرات کارفرما در گزارش‌های حسابرسی
- ✓ دقت در پرداختن به موضوعات در گزارش
- ✓ سازگاری میان یافته‌های حسابرسی مستقل و داخلی
- ✓ صدور گزارش با توجه به شرایط کسب‌وکار
- ✓ صدور گزارش توسط اعضای حرفه‌ای
- ✓ قابل‌اتکا بودن گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ کامل بودن تعداد یافته‌ها در گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ کامل بودن گزارش حسابرسی
- ✓ کیفیت پیشنهادهای ارائه‌شده
- ✓ کیفیت گزارش‌های حسابرسی داخلی
- ✓ گزارش برای بهبود راهبردهای سازمانی
- ✓ گزارش به سطح مناسبی از مدیریت شرکت (خط گزارشگری)
- ✓ گزارش گلوگاه‌های اصلی
- ✓ گزارش منظم یافته‌های حسابرسی داخلی
- ✓ گزارش نقاط مستعد بهبود کنترل‌های داخلی
- ✓ گزارش‌های حسابرسی داخلی
- ✓ گزارش‌های حسابرسی داخلی با فرمت و محتوای مناسب
- ✓ مبهم نبود گزارش
- ✓ متعادل بودن (درج نقاط قوت) گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ محتوای گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ مشخص ساختن موارد عدم رعایت
- ✓ موجز و مفید بودن گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ مؤلفه‌ها و ساختار گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ نحوه ارائه گزارش‌ها در کمیته حسابرسی
- ✓ ارائه یافته‌ها به صورت ۵C (توصیف، معیار، علل، پیامدها، پیشنهادهای اصلاحی)
- ✓ نگارش فنی مناسب گزارش
- ✓ نگارش مناسب گزارش
- ✓ نوشتار روان گزارش حسابرسی داخلی
- ✓ نوع نگارش گزارش حسابرسی
- ✓ ارتباط منسجم میان یافته‌ها
- ✓ نهایی کردن پیش‌نویس گزارش‌های قبل از انتشار با واحد حسابرسی شونده

✓ کمی (ریالی) بودن گزارش‌های حساسی داخلی

#### ۸-۱-۴- پیامدها (نتایج)

استفاده از پیامدها به‌عنوان معیار ارزیابی خروجی معمول و رایج است. کیفیت پیامدها تا حد زیادی یک ساختار ادراکی و معمولاً غیرقابل مشاهده است. با این حال پیامدها، یک معیار تعیین‌کننده در ارزیابی کیفیت خدمات است. ارزیابی کیفیت از طریق پیامدها عمدتاً با نگاهی عمل‌گرایانه صورت می‌گیرد. اغلب پیامدهای واقعی را نمی‌توان به انجام کار خاصی مرتبط ساخت. در برخی از موارد علی‌الاصول نمی‌توان پیامد خاصی را متصور بود به‌عنوان مثال تعیین پیامدهای کار واحد حسابداری ممکن است دشوار باشد. پیامدهای کیفیت را می‌توان با فرآیندهای ضعیف به دست آورد و پیامدهای ضعیف حتی با وجود برقراری فرآیندهای کیفیت می‌توانند وجود داشته باشند. اغلب پیامدهای واقعی را نمی‌توان به‌طور انحصاری به یک کار مرتبط ساخت. ناملموس بودن برخی از پیامدها، می‌تواند مانع از یادگیری شود زیرا پیامدها بازخورد فعلی و منحصر به فردی برای بهبود ارائه نمی‌کنند. بر اساس تعریف حساسی داخلی، یکی از مهم‌ترین وظایف آن، ارزش‌آفرینی برای شرکت می‌باشد لذا می‌توان از پیامدها به‌عنوان شاخص‌هایی از کیفیت حساسی داخلی استفاده نمود زیرا هدف اصلی حساسی داخلی این است که برای استفاده‌کنندگان خود ارزش‌آفرینی کند (تروتمن، ۲۰۱۳). شایان ذکر است «ایجاد ارزش افزوده برای سازمان» به‌عنوان یکی از پیامدهای اصلی کیفیت حساسی داخلی توسط مشارکت‌کنندگان مختلف عنوان شده است. در زیر گزینه‌های از مقوله‌های و مفاهیم استخراجی پیرامون پیامدهای کیفیت حساسی داخلی استخراجی از داده‌های پژوهش، ارائه می‌گردد:

#### ایجاد ارزش افزوده برای سازمان

- ✓ اجرای پیشنهادها و واحد حساسی داخلی
- ✓ ارائه هشدارهای به‌موقع به مدیریت سازمان
- ✓ اصلاح امور شرکت
- ✓ اعمال مدیریت بهتر
- ✓ انتفاع استفاده‌کنندگان از حساسی داخلی
- ✓ ایجاد ارزش افزوده برای سازمان
- ✓ ایجاد تغییر (مثبت) در سازمان
- ✓ ایجاد تغییر (مثبت) در عملکرد سازمان
- ✓ ایفای نقش به‌عنوان بازوی مدیریت
- ✓ بازخوردهای حساسی داخلی
- ✓ بهبود فرآیندهای عملیاتی شرکت
- ✓ پیشگیری از خطا و اشتباه
- ✓ تخصیص بهینه منابع

- ✓ تقویت عملکرد و سودآوری شرکت
- ✓ جلوگیری از سوءاستفاده
- ✓ جلوگیری از هدر رفت منابع
- ✓ حذف فعالیت‌های فاقد ارزش افزوده برای سازمان
- ✓ حل مشکلات سازمان
- ✓ داشتن پیامدهای سازمانی
- ✓ دستیابی به بهترین نتایج
- ✓ شناسایی و گزارش فرصت‌های بهبود توسط واحد حسابداری داخلی
- ✓ فزونی منافع حسابداری داخلی بر مخارج آن
- ✓ کارایی و اثربخشی سازمان در استفاده از منابع
- ✓ کاربردی بودن حسابداری داخلی
- ✓ کمک به حفظ منافع سازمان
- ✓ کمک به سازمان جهت دستیابی به اهداف آن
- ✓ کمک به مدیریت سازمان
- ✓ کمک در بهتر استفاده کرده از منابع و امکانات شرکت
- ✓ گره‌گشایی از مشکلات سازمان و جلوگیری از گره‌های جدید
- ✓ مهار و کنترل ریسک‌های شرکت
- ✓ ارتقای قدرت رقابت‌پذیری بنگاه
- ✓ کشف نارسایی‌ها
- ✓ افزایش ثروت سهامداران
- ✓ صرفه‌جویی در هزینه‌ها

#### پیامدهای مرتبط با حسابداری مستقل

- ✓ اتکا حسابرس مستقل بر کار حسابرسان داخلی
- ✓ افزایش درآمد مؤسسات حسابداری
- ✓ برطرف شدن نارسایی‌های مندرج در نامه مدیریت حسابرس مستقل
- ✓ دستیابی به گزارش حسابرس مستقل مقبول
- ✓ کاهش ریسک حسابداری مستقل
- ✓ کاهش هزینه‌های حسابداری مستقل
- ✓ افزایش استقلال مؤسسات حسابداری (در نتیجه افزایش درآمدها)
- ✓ تعامل مناسب میان حسابداری داخلی و مستقل

### پیامدهای کلان و ملی

- ✓ اجتناب از بحران‌های مالی
- ✓ انضباط مالی
- ✓ پیامدهای ملی
- ✓ جذب صحیح مالیات
- ✓ دستیابی به اهداف کلان اقتصادی
- ✓ دستیابی به مؤلفه‌های اقتصاد مقاومتی
- ✓ رشد و توسعه اقتصاد
- ✓ رعایت قوانین و مقررات
- ✓ مبارزه با پولشویی
- ✓ مبارزه با فساد

### ۸-۱-۵- عوامل زمینه‌ای

عوامل زمینه‌ای عواملی هستند که ممکن است کیفیت خدمات را تحت تأثیر قرار دهند و اغلب خارج از کنترل ارائه‌دهنده خدمات می‌باشند. چارچوب‌های کیفیت حسابداری مستقل همگی دربرگیرنده عوامل زمینه‌ای مانند کیفیت نظام راهبری شرکتی و مقررات هستند (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۰۸؛ فرانسیس، ۲۰۱۱؛ هیئت چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۴؛ چارچوب و مدل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام، ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵). عوامل زمینه‌ای به دودسته عوامل خاص (زمینه) که صرفاً کیفیت حسابداری داخلی شرکت خاصی را تحت شعاع قرار می‌دهد از قبیل ویژگی‌های نظام راهبری آن، فرهنگ‌سازمانی و غیر درحالی‌که عوامل عام (شرایط مداخله‌گر) به‌صورت عام می‌تواند کیفیت حسابداری داخلی کلیه شرکت‌های ایرانی را تحت شعاع قرار دهد از قبیل فرهنگ پاسخگویی، وضعیت نظارت نهادهای ناظر، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات و ... می‌باشد. مطابق پژوهش‌های گذشته، عوامل زمینه‌ای که ارزیابی حسابرسان مستقل و اتکا بر کار حسابداری داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند عبارت‌اند از: کیفیت کمیته حسابداری (کوهن و همکاران، ۲۰۰۷؛ کریشناورثی و مالتا، ۲۰۰۸)، تعامل کمیته حسابداری و نظارت (ابوت و همکاران، ۲۰۱۲؛ گراملینگ و همکاران، ۲۰۰۴)، ریسک ذاتی (گلادور و همکاران، ۲۰۰۸؛ مالتا، ۱۹۹۳؛ مالتا و کیدا، ۱۹۹۳) و فرهنگ شرکت (کریشناورثی و مالتا، ۲۰۰۸؛ لمپ و ساتون، ۱۹۹۴؛ مارگیم و لبل، ۱۹۹۰). شایان‌ذکر است کلیه موارد مدنظر قرار گرفته در پژوهش‌های پیشین، توسط مشارکت‌کنندگان در این پژوهش نیز به‌عنوان عناصر مدل کیفیت حسابداری داخلی برشمرده شده‌اند.

دسای و همکاران (۲۰۱۰) ادعا می‌کنند که کیفیت راهبری شرکتی باید توسط حسابرسان مستقل در نظر گرفته شود زیرا تأثیر قابل‌توجهی بر کیفیت حسابداری داخلی دارد. به‌طور خاص، یک حسابرسان مستقل زمانی که کیفیت راهبری شرکتی را پایین ارزیابی می‌نماید و یا زمانی که

کیفیت راهبری شرکتی را نمی‌تواند ارزیابی نماید، نمی‌تواند ارزیابی مثبتی از کیفیت حسابرسی داخلی داشته باشد، حتی اگر حسابرس مستقل ارزیابی مثبتی در مورد صلاحیت و خبرگی، بی‌طرفی و اجرای عملیات حسابرسی داخلی داشته باشد (دسای و همکاران، ۲۰۱۰). ذکر این نکته ضروری است که جنبه‌های مختلف راهبری شرکتی از قبیل ویژگی‌های هیئت‌مدیره، محیط کنترلی، نظام کنترل‌های داخلی، فرهنگ پاسخگویی، وجود کمیته‌های هیئت‌مدیره، اعتقاد هیئت‌مدیره، قدرت سازوکارهای راهبری شرکت و... نیز توسط مشارکت‌کنندگان در این پژوهش به‌عنوان عناصر اصلی زمینه‌ای در مدل کیفیت حسابرسی داخلی، مدنظر قرار داده‌اند.

در زیر گزیده‌ای از مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان نشانه‌های اطلاعاتی کیفیت حسابرسی داخلی استفاده کرده‌اند، ارائه می‌گردد:

#### کیفیت کمیته حسابرسی

- ✓ وجود کمیته حسابرسی اثربخش
- ✓ استقلال اعضای کمیته حسابرسی
- ✓ صلاحیت اعضای کمیته حسابرسی
- ✓ شناخت اعضای کمیته از فعالیت شرکت
- ✓ نظارت منظم کمیته حسابرسی
- ✓ نظارت و ارزیابی مستمر عملکرد واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی
- ✓ نظارت مؤثر کمیته حسابرسی بر فرایند پیگیری حسابرسی داخلی
- ✓ اجرای توصیه‌ها و مصوبات کمیته حسابرسی
- ✓ بینش اعضای کمیته حسابرسی نسبت به حسابرسی داخلی
- ✓ فعال بودن کمیته حسابرسی
- ✓ تأمین استقلال حسابرسی داخلی از طرف کمیته حسابرسی
- ✓ برگزاری جلسات مستمر میان حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی
- ✓ ترکیب اعضای کمیته حسابرسی
- ✓ تعامل مناسب کمیته حسابرسی با مدیریت شرکت
- ✓ دیدگاه اقتصادی اعضای کمیته حسابرسی
- ✓ دیدگاه مدیریتی اعضای کمیته حسابرسی
- ✓ آگاه بودن کمیته حسابرسی نسبت به نقش‌های حسابرسی داخلی
- ✓ تخصص اعضای کمیته حسابرسی
- ✓ پشتیبانی و حمایت کمیته از واحد حسابرسی داخلی
- ✓ اتصال کمیته حسابرسی به هیئت‌مدیره از طریق ریاست کمیته حسابرسی
- ✓ تخصیص زمان کافی توسط کمیته حسابرسی
- ✓ هدایت مناسب واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی

- ✓ استقلال رئیس کمیته حسابرسی
- ✓ صرف زمان مناسب توسط رئیس کمیته حسابرسی برای حسابرسی داخلی
- ✓ ضمانت اجرایی مصوبات کمیته حسابرسی
- ✓ تصویب برنامه‌های حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی
- ✓ رعایت مفاد منشور کمیته حسابرسی
- ✓ تعامل مناسب میان کمیته و هیئت‌مدیره شرکت
- ✓ تعداد جلسات برگزارشده کمیته حسابرسی
- ✓ دیدگاه رئیس کمیته حسابرسی نسبت به حسابرسی داخلی

#### کیفیت نظام راهبری شرکتی

- ✓ وضع ارزش‌های اخلاقی در سطح بالای سازمان
- ✓ وجود ارکان راهبری شرکتی قوی
- ✓ استقلال هیئت‌مدیره
- ✓ استقرار (احساس نیاز) واحد حسابرسی داخلی
- ✓ عدم دخالت سهامدار عمده
- ✓ پاسخگویی مدیرعامل به هیئت‌مدیره
- ✓ درستکاری هیئت‌مدیره و مدیرعامل
- ✓ عدم وابستگی به سهامدار عمده
- ✓ ثبات مدیریت
- ✓ فرایند صحیح انتخاب مدیران
- ✓ فرهنگ پاسخگویی
- ✓ وجود هیئت‌مدیره اثربخش
- ✓ طرح گزارش‌های حسابرسی داخلی در هیئت‌مدیره
- ✓ تصویب برنامه حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره
- ✓ تفکیک پست مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره
- ✓ وجود نظام ارزیابی عملکرد
- ✓ تصویب گزارش‌های حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره
- ✓ دانش و تخصص اعضای هیئت‌مدیره
- ✓ اعتقادات هیئت‌مدیره نسبت به حسابرسی داخلی

#### ویژگی‌های سازمان

- ✓ اندازه شرکت
- ✓ پیچیدگی‌های سازمان

- ✓ خصوصی سازی بنگاه‌ها
- ✓ درجه بلوغ سازمان
- ✓ دولتی بودن اقتصاد شرکت
- ✓ دولتی بودن بسیاری از شرکت‌های ایرانی
- ✓ دولتی بودن یا خصوصی بودن شرکت‌ها
- ✓ ساختار سازمانی
- ✓ عوامل شرکتی
- ✓ فرهنگ پاسخگویی
- ✓ فرهنگ سازمانی
- ✓ فرهنگ سازمانی مناسب
- ✓ نگاه شرکت نسبت به حسابداری داخلی
- ✓ نوع و ساختار مالکیت شرکت‌ها
- ✓ وجود واحد حسابداری داخلی در نمودار سازمانی

## □ ۹- نتیجه‌گیری و پیشنهادهای

### ۹-۱- نتیجه‌گیری

در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از کدگذاری‌های مختص روش نظریه زمینه‌ای، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه‌ها و متون استفاده‌شده) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به‌عنوان مدل یکپارچه کیفیت حسابداری داخلی ارائه گردید. با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، مدل کیفیت حسابداری داخلی در قالب مدل کیفیت سیستمی که دربرگیرنده، ورودی‌ها، فرایند اجرای کار، خروجی، نتایج و عوامل زمینه‌ای است، ارائه شد. نتیجه‌گیری می‌شود کیفیت حسابداری داخلی شامل کیفیت ورودی‌های آن (ویژگی‌های منابع انسانی، استقلال، بی‌طرفی، سرمایه‌گذاری، منابع و...)، کیفیت اجرای عملیات یا فرایند حسابداری داخلی (برنامه‌ریزی، اجرای عملیات، اطلاعات و ارتباطات و...)، کیفیت خروجی‌های حسابداری داخلی (یافته‌ها، پیشنهادها و گزارش‌های حسابداری داخلی)، کیفیت نتایج حسابداری داخلی (ایجاد ارزش افزوده برای سازمان، اثربخشی حسابداری داخلی، پیامدهای ملی و... و عوامل زمینه‌ای) (عوامل بستر و خاص شامل ویژگی‌های سازمان، نظام راهبری سازمان، وضعیت کنترل‌های داخلی، نگاه و فلسفه مدیریت و... و همچنین شرایط عام از قبیل وضعیت آموزش در ایران، وضعیت راهبری شرکتی در ایران، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، تعامل با جامعه بین‌المللی و...) است. مدل طراحی شده از کیفیت حسابداری داخلی نشان می‌دهد، یافته‌های پژوهشگران داخلی و خارجی (جدول شماره ۱ و ۲) که عمدتاً بر معیارهای کیفیت حسابداری داخلی از نگاه استانداردهای حسابداری مستقل متمرکز بوده‌اند (شامل «صلاحیت و شایستگی»، «استقلال و واقع‌بینی»

و «اجرای عملیات» را نیز در برمی‌گیرد؛ اما معیارهای استفاده‌شده در پژوهش‌های فوق صرفاً جنبه محدودی از ورودی‌ها (صلاحیت، استقلال و بی‌طرفی) و فرایند حسابرسی داخلی (دامنه و اجرای عملیات به‌صورت کلی) را مدنظر قرار داده‌اند و در این پژوهش برخلاف آن‌ها که عموماً از دیدگاه حسابرسان مستقل مطرح‌شده است، از زاویه دید و تجارب ذینفعان مختلف (استفاده‌کننده، ناظر، تهیه‌کننده و ارائه‌دهنده خدمات، نهادهای ناظر، استاندارد گذار) به کیفیت پرداخته است و مدل جامع و یکپارچه‌ای از کیفیت حسابرسی داخلی ارائه نموده است. در بررسی ادبیات اثربخشی حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از جنبه‌های اصلی کیفیت حسابرسی داخلی، سازنز و همکاران (۲۰۱۲)، بادارا و سایدین (۲۰۱۳)، لنز (۲۰۱۳)، لنز و همکاران (۲۰۱۴)، لنز و هان (۲۰۱۵) خلاصه مؤلفه‌های اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی را استخراج و یا مورد آزمون قرار داده‌اند. لنز و همکاران (۲۰۱۴) نتیجه گرفتند که واحدهای حسابرسی داخلی مختلف دارای درجات مختلفی از اثربخشی هستند. آن‌ها اثربخشی حسابرسی داخلی را تحت تأثیر چهار بعد (۱- ویژگی‌های سازمان، ۲- منابع حسابرسی داخلی، ۳- فرایند حسابرسی داخلی و ۴- الگوی ارتباطی حسابرسی داخلی) برمی‌شمارند که موارد مزبور در مدل مفهومی استخراجی از داده‌های این پژوهش نیز مدنظر قرار گرفته است به‌طوری‌که ویژگی‌های سازمان به‌عنوان «عوامل زمینه‌ای»، منابع حسابرسی داخلی به‌عنوان «ورودی‌های حسابرسی داخلی» و فرایند حسابرسی داخلی و الگوی ارتباطی نیز در «فرایند اجرای کار» در مدل مفهومی حاصل آمده این پژوهش نیز مدنظر قرار گرفته است. همچنین لنز و هان (۲۰۱۵) در نمایشی دیگر، اثربخشی حسابرسی داخلی را در نتیجه عوامل خرد (۱- منابع حسابرسی داخلی، ۲- فرایند حسابرسی داخلی، ۳- ارتباطات حسابرسی داخلی و ۴- سازمان) و عوامل کلان (۱- نیروهای قهریه همانند قوانین و مقررات، ۲- نیروهای هنجاری همانند استانداردهای اجرای حرفه‌ای، ۳- نیروهای وابسته به تقلید و هم‌ریختی با سایر سازمان‌ها و نهادها و ۴- سایر نیروهای کلان) به تصویر می‌کشاند که این عوامل نیز در مدل مفهومی استخراجی این پژوهش نیز مدنظر قرار گرفته است. همچنین مطابق بررسی بادارا و سایدین (۲۰۱۳) در بررسی ادبیات پژوهش‌های انجام‌گرفته، حدود ۱۵ مؤلفه‌های حاصل آمده بود که عوامل مزبور نیز در مدل مفهومی استخراجی از داده‌های این پژوهش به تفکیک عناصر سیستمی (ورودی، فرایند، خروجی، عوامل زمینه‌ای) مدنظر قرار گرفته است. یادآوری این نکته ضروری است که لنز (۲۰۱۳) اثربخشی (کیفیت حسابرسی داخلی) را متأثر از اثربخشی سازمان می‌داند. در این پژوهش نیز بسیاری از مشارکت‌کنندگان با توجه به وضعیت اقتصادی و نحوه اداره شرکت‌های ایرانی، به مفاهیمی از قبیل «وجود مشکلات و نارسایی‌های فراوان در سازمان»، «وضعیت کنترل‌های داخلی صاحبکار»، «میزان کارایی و اثربخشی منابع» و مفاهیمی از این دست، به‌عنوان عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی اشاره داشته‌اند که با یافته‌های لنز (۲۰۱۳) مطابقت می‌نماید.

مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های (مفاهیم) مندرج در مدل طراحی‌شده در این پژوهش، یافته‌های پژوهش‌های پیشین شامل مجموع مؤلفه‌های استخراجی در سایر پژوهش‌های انجام‌شده پیشین، از جمله مؤلفه‌های استخراجی حاصل پیمایش انجام‌شده توسط زیگنفس (۲۰۰۰)،



مؤلفه‌های کیفیت پدیدار شده در پژوهش‌های پیکره عمومی دانش (CIBOK, ۲۰۱۵, ۲۰۱۰) انجام شده توسط بنیاد پژوهشی انجام حسابرسان داخلی (IIARF) را نیز در برمی‌گیرد. به طوری که مؤلفه‌های استخراج شده در پژوهش‌های ذکر شده، صرفاً جنبه‌های محدودی از کیفیت حسابداری داخلی را در برمی‌گیرند. همچنین نتایج این پژوهش با پژوهش‌های انجام شده کیفی در استرالیا (تروتمن، ۲۰۱۳؛ تروتمن و دانکن، ۲۰۱۷) و کانادا (روسی و بریوت، ۲۰۱۴) که مؤلفه‌های چندوجهی و از نگاه ذینفعان مختلف از کیفیت حسابداری داخلی را عرضه می‌نمایند، نیز مطابقت دارد، اما مشارکت کنندگان (انواع ذینفعان مختلف) این پژوهش گسترده‌تر از پژوهش‌های مزبور بوده و مضافاً به اینکه مقوله‌های استخراجی در این پژوهش نیز وسیع‌تر و ویژه (بستر خاص) شرکت‌های ایرانی است. به طوری که پژوهش تروتمن (۲۰۱۳) و تروتمن و دانکن (۲۰۱۷) نتیجه‌گیری نموده بودند که کیفیت حسابداری داخلی دارای ابعاد مختلفی است. مؤلفه‌های شناسایی شده توسط آن‌ها شامل ابعاد ورودی مرتبط با منابع انسانی (مهارت‌های نرم، مهارت‌های فنی، ویژگی‌های شخصیتی، تجربه، بی‌طرفی)، ورودی مرتبط با ساختار واحد حسابداری داخلی (خطوط گزارشگری، استفاده از حسابداری داخلی به‌عنوان زمینه آموزش مدیریت)، فرایند حسابداری داخلی (ارتباطات قوی، حسابداری مبتنی بر شناخت کسب‌وکار، رویکرد حسابداری، نهایی کردن پیش‌نویس قبل از صدور آن)، خروجی‌های حسابداری داخلی (ارتباطات مؤثر، یافته‌ها و توصیه‌های عملی و مربوط) و عوامل زمینه‌ای (فرهنگ سازمانی، نگرش نسبت به حسابداری داخلی، جذب کارکنان حسابداری داخلی) بوده است. مقایسه مدل مفهومی کیفیت استخراجی از داده‌های این پژوهش با نتایج پژوهش آن‌ها کاملاً منطبق است. یادآوری این نکته ضروری است که مقوله‌ها و مفاهیم ظهور یافته این پژوهش، علاوه بر اینکه بستر خاص کشور ایران را مدنظر قرار داده، بلکه کیفیت حسابداری داخلی را در ابعاد گسترده‌تری نیز به نمایش می‌گذارد.

همچنین یافته‌های این پژوهش چارچوب‌های جامع کیفیت حسابداری مستقل از قبیل چارچوب سال ۲۰۱۴ «هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابداری و اطمینان‌بخشی (IAASB)» و چارچوب‌های سنوات ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵ «هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB)» سازگاری دارد به طوری که هیئت‌های مزبور نیز چارچوب‌های خود را بر اساس نگاه سیستمی و چندوجهی از کیفیت حسابداری، ارائه داده‌اند. هیئت استانداردهای بین‌المللی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۴) چارچوب خود را پیرامون کیفیت حسابداری مستقل را شامل ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، تعاملات میان (ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرس، استفاده‌کنندگان، قانون‌گذاران) و عوامل زمینه‌ای (قوانین و مقررات گزارشگری مالی، رویه‌های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارشگری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابداری، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارشگری مالی و عوامل فرهنگی) برشمرده است. چارچوب هیئت ناظر بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۳) نیز با این چارچوب مشابه است. با توجه به مشابه بودن ماهیت خدماتی بودن حسابداری داخلی و مستقل، می‌توان گفت یافته‌های این پژوهش (ورودی‌ها، خروجی، فرایند اجرای کار) به‌طور کامل از نظر ماهیت با چارچوب‌های مزبور مطابقت می‌نماید.

شایان ذکر است عوامل زمینه‌ای در مدل مفهومی این پژوهش به‌عنوان یکی از عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی از داده‌های پژوهش استخراج گردیده و به نمایش درآمده است. همچنین یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که انجمن حسابرسان داخلی (IIA) در رهنمودهای اجرایی خود به‌ویژه با عنوان «کمک به واحدهای حسابرسی داخلی کوچک برای رعایت استانداردهای اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی» توجه نموده است پیرامون واحدهای حسابرسی داخلی کوچک بوده است. به‌استثنای استاندارد ۱۰۰۰ (هدف، اختیار و مسئولیت) اجرای سایر استانداردهای حسابرسی داخلی در واحدهای حسابرسی داخلی کوچک را با چالش متوسط و بالا عنوان می‌نماید. محدود بودن تعداد کارکنان، محدودیت منابع، محدودیت در نگهداشت کارکنان دارای صلاحیت، محدودیت در بهره‌گیری از متخصصان و خدشه‌دار شدن استقلال و واقع‌بینی (بی‌طرفی) از جمله مهم‌ترین چالش‌های پیش روی واحدهای حسابرسی داخلی کوچک عنوان گردیده است (جین و همکاران، ۲۰۱۱، ص ۲). ذکر این نکته ضروری است به دلیل جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران و به لحاظ تعداد کارکنان اندک واحدهای حسابرسی داخلی در اغلب سازمان‌های ایرانی (مفهوم استخراج‌شده با عنوان «عدم تناسب اندازه واحد حسابرسی داخلی با اندازه سازمان»، واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌ها و سازمان‌های ایرانی، عمدتاً به‌عنوان واحدهای حسابرسی داخلی کوچک قلمداد می‌گردند و چالش‌های مزبور در مورد واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های ایرانی نیز مصداق پیدا می‌کند.

#### ۹-۲- پیشنهادهای کاربردی پژوهش

با عنایت به توضیحات مزبور به‌منظور دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در ایران، کلیه عوامل مزبور (ورودی‌ها، فرایند، خروجی، نتایج، عوامل زمینه‌ای) دارای نقش‌های مؤثری هستند که مستلزم توجه است. لذا اهم راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص باید پیرامون مؤلفه‌های استخراجی مدل مزبور (نظرات و تجارب مشارکت‌کنندگان) صورت پذیرد. قاعدتاً می‌توان راهبردهای متنوعی در این خصوص ارائه داد که در این بخش گزیده خلاصه‌ای از اهم راهبردهای پیشنهادی این پژوهش ارائه می‌گردد:

راهبردها در سطح سازمان: با توجه به روشن شدن جنبه‌های مختلف مدل کیفیت حسابرسی داخلی، سرمایه‌گذاری در منابع انسانی، ترویج و فرهنگ‌سازی حسابرسی داخلی، ایجاد سازوکارهای مناسب اجرای عملیات (از قبیل نظام پیگیری مؤثر)، ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی، آموزش، ارائه سازوکارهای کنترل کیفیت درون‌سازمانی و برون‌سازمانی (به‌صورت دوره‌ای)، آگاهی از نیازهای ذینفعان و شناسایی آن، به‌کارگیری افراد متخصص در کمیته حسابرسی، از جمله مهم‌ترین راهبردهایی است که می‌توان جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی اتخاذ نمود.

راهبردهای نهادهای ناظر و انجمن حسابرسان داخلی: نظام‌مند کردن اعطای گواهینامه‌های حرفه‌ای و عضویت، نظارت مؤثر بر کیفیت واحدهای حسابرسی داخلی، نظارت مؤثرتر بر اعضا، آموزش، ترویج حسابرسی داخلی، تلاش به‌منظور استقرار پیش‌نیازهای حسابرسی داخلی، تدوین چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای، ارائه خدمات کنترل کیفیت، تدوین رهنمودهای حرفه‌ای، انتشار

نشریات حرفه‌ای، نظارت بر حسن اجرای دستورالعمل‌ها به‌عنوان گزیده‌ای از راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی در این حوزه می‌باشد.

جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی: ضرورت نظارت مؤثر بر اجرای استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی)، تدوین چک‌لیست‌های کنترل کیفیت و ارزیابی واحدهای حسابرسی داخلی صاحب‌کار، ارائه خدمات در چارچوب اصول و ضوابط حرفه‌ای، آموزش، ضرورت انجام کنترل کیفیت خدمات حسابرسی داخلی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، بهره‌گیری از تجارب موفق، استفاده از تجارب بین‌المللی نیز به‌عنوان گزیده‌ای از پیشنهادها و راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

دولت و کلان جامعه: سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی، ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، استقرار نظام راهبری شرکتی و حسابرسی داخلی در بخش دولتی به‌عنوان الگو، اختصاص بودجه به حسابرسی داخلی، اختصاص بودجه مناسب به پژوهش‌های حسابرسی داخلی نیز خلاصه‌ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

دانشگاه‌ها و مؤسسات متولی امر آموزش: اختصاص واحدهای درسی به حسابرسی داخلی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها، تجدیدنظر در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها به‌منظور پوشش نیازهای حرفه‌ای، ارائه آموزش‌های حرفه‌ای، تقویت منابع آموزشی، شناسایی نیازهای حرفه‌ای نیز به‌عنوان گزیده‌ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

### ۹-۳- پیشنهاد برای انجام پژوهش‌های آتی

نظریه و مدل پدیدار شده در این پژوهش پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند در پژوهش‌های آتی به‌صورت تخصصی و پرداختن به جنبه‌های خاص آن مدنظر قرار گیرد. در این پژوهش جنبه‌های مختلفی از کیفیت حسابرسی داخلی ارائه شد. در پژوهش‌های آتی ضمن آنکه می‌توان اهمیت هر کدام از مقوله‌های استخراجی در بخش‌های مختلف به‌صورت جداگانه مورد پژوهش قرار داد بلکه اهمیت آن‌ها نیز می‌توان رتبه‌بندی نمود. به‌عنوان مثال صرفاً به مقوله‌های استخراج‌شده پیرامون گزارش‌های حسابرسی داخلی پرداخته شود و جوانب کیفیت آن به‌طور تخصصی و ویژه مورد بررسی و رتبه‌بندی قرار گیرد. هر کدام از مقوله‌های استخراجی (از قبیل آموزش، فرهنگ‌سازی و ترویج، کنترل کیفیت، مهارت‌های ارتباطی، بینش، تردید حرفه‌ای، بی‌طرفی و واقع‌بینی، آموزش‌های دانشگاهی، مؤثر بودن آموزش، تعامل با کمیته حسابرسی، برنامه‌های حسابرسی مبتنی بر اولویت، ارزیابی عملکرد، کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی، تعامل میان حسابرسی داخلی و مستقل، مدیر حسابرسی داخلی ...) که در قالب ورودی‌ها، فرایند، خروجی، نتایج و عوامل زمینه‌ای طبقه‌بندی و در قالب مدل یکپارچه ارائه گردید می‌تواند به‌طور خاص مورد پژوهش قرار گرفته و تبیین لازم در این خصوص صورت گیرد. شک به رهیافت آن یعنی «رهیافت پژوهش کیفی» برمی‌گردد. از آنجائی که پژوهش‌های کیفی پدیده مورد مطالعه را در بستر خاص مورد پژوهش قرار می‌دهند، لذا امکان تعمیم‌پذیری یافته‌های پژوهش محدود به بستر خاص بوده و لازم است با احتیاط صورت گیرد. با توجه به رهیافت کیفی و استفاده از نظریه زمینه‌ای، اهم محدودیت‌های این پژوهش به شرح زیر است. لذا لازم است قبل از

هرگونه تفسیر و مدنظر قرار دادن یافته‌ها و نتایج، این محدودیت‌ها نیز مدنظر قرار گیرد: متفاوت بودن درجه بلوغ حسابداری داخلی: نتایج پژوهش‌های بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی (IIARF) با عنوان «پیکره عمومی دانش» (CBOK) در سال ۲۰۱۵ نشان می‌دهد که درجه بلوغ حسابداری داخلی در مناطق مختلف جغرافیایی و سازمان‌های مختلف متفاوت می‌باشد. اندازه شرکت‌ها، نوع صنعت، قوانین و مقررات به‌ویژه قوانین و مقررات راهبری شرکتی از جمله مهم‌ترین عوامل مؤثر بر آن عنوان گردیده است (سویل، ۲۰۱۵؛ عبدالمحمدی و همکاران، ۲۰۱۶). همچنین داده‌های های گردآوری‌شده و تحلیل‌شده این پژوهش نیز این موضوع را تأیید می‌نماید. لذا در تعمیم‌پذیری نتایج حاصل‌شده این پژوهش، می‌بایست احتیاط لازم صورت پذیرد. جوان بودن و توسعه‌نیافتگی حرفه حسابداری داخلی در ایران: با عنایت به آنکه فراگیر بودن استقرار حسابداری داخلی در ایران طی سال‌های اخیر مطرح بوده است. طبیعتاً تجارب عمیق و فراگیری در داخل کشور پیرامون حسابداری داخلی کمتر وجود ندارد. هرچند رویکرد پژوهش مصاحبه با افرادی بوده است که بیشترین تجربه در حوزه حسابداری داخلی داشته باشند، لیکن جوان بودن حرفه حسابداری داخلی در ایران و کمیاب بودن تجارب در این حوزه از محدودیت‌های اصلی این پژوهش به شمار می‌آید.

## □ منابع

- ۱- ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.
- ۲- اسدی، مرتضی. (۱۳۹۱). ابلاغ به‌تنهایی کافی نیست، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۱، زمستان، ص ۷-۱۱.
- ۳- اسدی، مرتضی. (۱۳۹۲). کمیته حسابداری اثربخش؛ دانش و تجربه مربوط، گفتگو با مرتضی اسدی، دوماهنامه حسابرس، سال ۱۵، شماره ۶۹، بهمن- اسفند، ص ۳۸-۴۵.
- ۴- اشتراوس، آنسلم، کوربین، جولیت. (۱۹۹۸). اصول روش پژوهش کیفی، نظریه مبنایی- رویه‌ها و شیوه‌ها، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۳، چاپ سوم.
- ۵- امجدیان، فریدون. (۱۳۹۴). از «حقیقت» کنترل‌های داخلی تا «واقعیت» اجرای آن، ماهنامه حسابدار، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان ماه، ص ۳۷-۴۴.
- ۶- امیدواری، ناصر. (۱۳۹۲). دل‌نگرانی‌های بزرگان حرفه حسابداری داخلی، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۳۲-۳۳.
- ۷- امیدواری، ناصر. (۱۳۹۳). دشواری‌های استقرار نظام حسابداری داخلی، دوماهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۱، شماره ۱، خرداد و اردیبهشت، ص ۲۰-۲۶.
- ۸- انصاری، عبدالمهدی، شفیعی، حسین. (۱۳۸۸). بررسی تأثیر متغیرهای حسابداری داخلی بر برنامه حسابداری، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، شماره ۵۸، زمستان ص ۲۱-۳۴.
- ۹- ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ الف). روش‌شناسی پژوهش‌های کیفی، قم، پژوهشگاه حوزه و

دانشگاه، چاپ اول.

۱۰- ایمان، محمدتقی. (۱۳۹۱ ب). فلسفه روش پژوهش در علوم انسانی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.

۱۱- آقاجعفری، مهدی. (۱۳۸۰). بررسی اثربخشی حسابداری داخلی در شرکت ملی نفت ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.

۱۲- باباجانی، جعفر و عبدالخالق خنکا. (۱۳۹۱). ضرورت تشکیل کمیته حسابداری و استقرار واحد حسابداری داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۳۳، بهار، ص ۳۹-۷۲.

۱۳- باباجانی، جعفر و مسعود بابایی. (۱۳۹۰). تأثیر استقرار واحد حسابداری داخلی و تشکیل کمیته حسابداری در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۴، بهار، ص ۷-۲۷.

۱۴- بازرگان، عباس. (۱۳۹۱). مقدمه ای بر روش‌های پژوهش کیفی و آمیخته- رویکردهای متداول در علوم رفتاری، نشردیدار، تهران.

۱۵- برازنده، مریم. (۱۳۹۰). کیفیت عملکرد حسابداری داخلی و مدیریت سود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه الزهرا.

۱۶- بنی مهد، قاسم. (۱۳۹۴). ضعف‌های سنتی واحدهای حسابداری داخلی و کمیته حسابداری در شرکت‌های ایرانی، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۳۶۶۵، ۱۰ دی‌ماه.

۱۷- پزیشک زاده، فاطمه. (۱۳۸۰). بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل بر انواع حسابداری داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت، دانشگاه الزهرا.

۱۸- پور اسماعیلی، کیهان. (۱۳۸۱). بررسی تأثیر گزارش‌های حسابداری داخلی بر کیفیت تصمیم‌گیری مدیران در شرکت‌های تولیدی و صنعتی پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه مدیر ساز، شماره ۱۱، پائیز، ص ۵۱-۵۹.

۱۹- پور زرنندی، ابراهیم. (۱۳۹۲). درک اندک حسابداری داخلی از مدیران گرفته تا حسابرسان! ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۵۲-۵۳.

۲۰- جواد، بستانیان. (۱۳۹۲). حسابرسان داخلی کارآمد: ویژگی‌های فنی و عمومی، نخستین کنگره سالانه حسابرسان داخلی: حرفه‌ای شدن حسابداری داخلی در ایران: الزامات و چالش‌ها.

۲۱- حاجی‌ها، زهره، رفیعی، آزاده. (۱۳۹۳). تأثیر کیفیت عملکرد حسابداری داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابداری مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال ۶، شماره ۲۴، زمستان، ص ۱۲۱-۱۳۷.

۲۲- حساس یگانه، یحیی (۱۳۹۲). کندوکاوی در چیستی حسابداری و کنترل‌های داخلی، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۱۰-۱۲.

۲۳- حساس یگانه، یحیی و سید حسین علوی طبری. (۱۳۸۲). رابطه بین منابع صرف شده برای حسابداری داخلی و مخارج حسابداری مستقل، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۴، ص ۷۱-۹۶.

- ۲۴- حساس یگانه، یحیی. (۱۳۷۹). شناسایی عوامل مؤثر در عدم اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، نشریه مطالعات مدیریت بهبود و تحول، شماره ۲۵ و ۲۶، بهار و تابستان.
- ۲۵- حسینی، محمدحسین. (۱۳۷۶). بررسی تحلیلی اثربخشی حسابرسی داخلی در صنعت گاز ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی.
- ۲۶- حیدری، محمد. (۱۳۸۸). بررسی تحلیلی اثربخشی حسابرسی داخلی در بانک‌های ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شهید باهنر کرمان، دانشکده حسابداری و اقتصاد.
- ۲۷- خستویی، هوشنگ؛ مداحی، آزاده؛ دوانی، غلامحسین و محمد پور، مسعود. (۱۳۹۳). میزگرد: استقرار سامانه‌های حسابرسی داخلی: از ضابطه‌گذاری تا دشواری‌های اجرایی، دومانه‌نامه حسابرسان داخلی، دوره ۱، شماره ۲، تیر و مرداد، ص ۱۰-۲۶.
- ۲۸- خوزین، علی. (۱۳۸۳). بررسی تحلیلی اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌های زیرمجموعه سازمان اتکا، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی.
- ۲۹- دانایی‌فرد، حسن، الوانی، سید مهدی، آذر، عادل. (۱۳۹۲). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، انتشارات صفار، تهران، چاپ دوم.
- ۳۰- رحمانی، علی. (۱۳۹۲). هیچ اطلاعی از کارکرد حسابرسی داخلی در ایران نداریم، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۴۰-۴۱.
- ۳۱- رحمانی، علی، مداحی، آزاده، قشقایی، فاطمه. (۱۳۹۴). موانع استقرار حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران، فصلنامه مدیریت نظامی، سال پانزدهم، شماره ۵۷، ص ۱۲۰-۱۴۸.
- ۳۲- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱/۰۲/۱۶)، قابل‌دسترسی از طریق ([www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp](http://www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp))
- ۳۳- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور فعالیت حسابرسی داخلی، مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱/۱۱/۲۳)، قابل‌دسترسی از طریق ([www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp](http://www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp))
- ۳۴- سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور کمیته حسابرسی، مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱/۱۱/۲۳)، قابل‌دسترسی از طریق ([www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp](http://www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp))
- ۳۵- سیفی، سعیده. (۱۳۸۴). بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی و استفاده از کار حسابرسی داخلی به‌عنوان یک زمینه آموزشی مدیریت و تأثیر این دو بر استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه الزهرا.
- ۳۶- شمس احمدی، منصور. (۱۳۹۴). راهبری شرکتی پیش‌شرط موفقیت کمیته‌های حسابرسی است، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۸۳، آبان‌ماه، ص ۲۳-۲۶.
- ۳۷- طاهرخانی، معصومه. (۱۳۹۲). کارشناسان در میزگرد ماهنامه بورس تأکید کردند: حسابرسی داخلی استانداردسازی می‌خواهد، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۲۷-۳۱.

- ۳۸- عبدلی، محمدرضا، نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر وجود حسابرسی داخلی بر کاهش رخداد تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها، دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۶۱، زمستان، ص ۱۷۷-۱۹۲.
- ۳۹- عسگری، سمیرا. (۱۳۹۰). اثر منبع حسابرسی داخلی بر تصمیم حسابرس مستقل به‌منظور اتکا بر حسابرسی داخلی (درون‌سازمانی و برون‌سازمانی) در سطوح مختلف ریسک، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه الزهرا.
- ۴۰- علوی طبری، سید حسین. (۱۳۸۲). «رابطه بین منابع مصرف‌شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل»، رساله دکتری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبایی.
- ۴۱- علوی طبری، حسین و نازنین بشیری منش. (۱۳۹۱). مروری بر تحقیقات اثربخشی حسابرسی داخلی، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۳۰، پاییز، ص ۶-۱۱ و ص ۶۲-۷۲.
- ۴۲- فتحی عبداللهی، احمد، آقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۵، شماره ۳، ص ۸۳-۹۶.
- ۴۳- قاسمی، محسن. (۱۳۹۴). بازآفرینی حسابرسی داخلی در ایران: از ضابطه‌گذاری تا عمل، ماهنامه حسابداری، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان ماه، ص ۳۲-۳۶.
- ۴۴- کثیری، حسین. (۱۳۹۲). حسابرسی داخلی ترمز سازمان نیست، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۱۶-۲۱.
- ۴۵- کثیری، حسین. (۱۳۹۴). حسابرس داخلی باید شخصیت حرفه‌ای داشته باشد، ماهنامه حسابداری، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان ماه، ص ۱۴-۲۲.
- ۴۶- کشتکار رجبی، مهناز. (۱۳۸۳). بررسی تأثیر حسابرسی داخلی بر عملکرد شعب بانک مسکن، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد، دانشکده حسابداری و مدیریت، استاد راهنما حمید حقیقت.
- ۴۷- لنگری، محمود (۱۳۹۲). بازنگری در متون دانشگاهی حسابرسی الزامی است. ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۵۶-۵۷.
- ۴۸- مبشری، آق محمد. (۱۳۹۲). بررسی میزان اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت‌های مادر تخصصی (هلدینگ) و تابعه بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه گیلان.
- ۴۹- محمدپور، مسعود. (۱۳۹۲). استقرار حسابرسی داخلی در سازمان‌ها: چالش‌ها و راهکارهای غلبه بر آن، نخستین کنگره سالانه حسابرسان داخلی: حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی در ایران: الزامات و چالش‌ها.
- ۵۰- محمودزاده، علی. (۱۳۹۳). بسترها و نیازهای حسابرسی داخلی، دوم‌ماهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۱، شماره ۱، خرداد و اردیبهشت، ص ۱۰-۱۴.
- ۵۱- مداحی، آزاده. (۱۳۹۱). تدوین مدل کیفیت حسابرسی، رساله دکتری حسابداری، دانشکده

مدیریت دانشگاه تهران.

- ۵۲- مدرس، احمد و محمدعلی بیداری. (۱۳۹۰). بررسی نقش ارزش‌افزوده حسابداری داخلی، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره یازدهم ص ۶۵.
- ۵۳- مشایخی، بیتا، حسن‌زاده، شادی، امینی، یاسین، منتی، وحید. (۱۳۹۴). تأثیر همکاری حسابداری داخلی در به‌موقع بودن گزارش حسابداری مستقل، فصلنامه حسابداری نظریه و عمل، سال دوم، شماره ۳، ص ۹۱-۱۰۹.
- ۵۴- مشایخی، بیتا، حسن‌زاده، شادی، امینی، یاسین، منتی، وحید. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق‌الزحمه حسابداری مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، سال ۸، شماره ۳۱، پاییز، ص ۴۱-۵۶.
- ۵۵- مشیر زاده، همایون. (۱۳۹۱). چالش استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در ایران، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۲۱، زمستان، ص ۱۸-۲۳.
- ۵۶- مقیسه، مهدی. (۱۳۹۱). بررسی رابطه بین کیفیت عملیات حسابداری داخلی و گردش وجه نقد عملیاتی با ارقام تعهدی اختیاری با توجه به اطلاعات بورس اوراق بهادار ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه تربیت مدرس، استاد راهنما دکتر علی‌اصغر انوری رستمی
- ۵۷- منافی، نقی. (۱۳۸۰). بررسی نقش و جایگاه حسابداری داخلی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت، استاد راهنما دکتر ایرج نوروش
- ۵۸- منتی، وحید. (۱۳۹۲). کمیته‌های حسابداری نوپا. ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۵۴-۵۵.
- ۵۹- منتی، وحید. (۱۳۹۶). معرفی اجمالی تغییرات استانداردهای بین‌المللی حسابداری داخلی بازنگاری شده، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۴۰۲۹، دوم اردیبهشت‌ماه.
- ۶۰- موسوی شیرینی، محمود، توکل نیا، اسماعیل و ماهرخ شاکری. (۱۳۹۲). مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، سال دوم، شماره هفتم، ص ۲۹.
- ۶۱- مهمان، کیهان. (۱۳۹۴). گام بزرگی که لوازم آن آماده نیست. ماهنامه حسابدار، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان‌ماه، ص ۲۷-۳۱.
- ۶۲- نادریان، هوشنگ. (۱۳۹۴). تحلیلی بر حسابداری داخلی در بخش عمومی، دو ماهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۲، شماره ۷، ص ۴-۵.
- ۶۳- نیکخواه آزاد، علی، فناده، حمیدرضا. (۱۳۷۷). عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقاء حسابداری داخلی در ایران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، شماره ۲۲.
- ۶۴- نیکبخت، محمدرضا، معاذی نژاد، محمدمهدی. (۱۳۸۷). عوامل مؤثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی: دو فصلنامه تحقیقات مالی، شماره ۲۶، پاییز و زمستان، ص ۹۳.



۶۵- وحیدی الیزایی، ابراهیم، گرامی مقدم، مرضیه. (۱۳۹۵). ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری و حسابداری، سال هشتم، شماره ۳۱.

۶۶- ولاشانی، محمدباقر. (۱۳۹۴). باید در شکل فعلی گزارشگری حسابداری داخلی بازنگری شود، ماهنامه حسابداری، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان ماه، ص ۴۴-۴۶.

1. Abbott, L. J. S. Parker, and G. F. Peters. (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Accounting Horizons* 24 (1):124-.
2. Abdolmohammadi, M. D'Onza, G. & Sarens, G. (2016). Benchmarking Internal Audit Maturity: A High-Level Look at Audit Planning & Processes Worldwide, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF), July.
3. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1990). The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements. In *Statement on Auditing Standards No. 65*. New York, NY: AICPA.
4. Anderson, R. J. and J. Christopher Svare. (2011). Imperatives for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action, The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study, Report V, the IIA research Foundation (IIARF).
5. Anderson, U. (1983). *Quality Assurance for Internal Auditing*. Altomonte Springs, FL: IIARF.
6. Anderson, U. (2003). Assurance and Consulting Services. In *Research Opportunities in Internal Auditing*, edited by A. D. J. Bailey, A. A. Gramling and S. Ramamoorti. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
7. Badara, M.S. & Sadin, S.Z. (2013). The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion. *international Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 3, No.3, PP 340351-.
8. Burton, G. F. S. A. Emmet, C. A. Simon, and D. A. Wood. (2012). Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31 (2):151166-.
9. Cohen, J. G. Krishnamoorthy, and A. Wright. (2004). The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality. *Journal of Accounting Literature* 23:87152-.
10. Desai, N. K. G. J. Gerard, and A. Tripathy. (2011). Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (1):149171-.
11. Desai, R. Desai, V. Libby, T. and Srivastava, R.P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation, *International Journal of Accounting Information Systems*, Volume 24, February, Pages 114-.

12. Desai, V. R. W. Roberts, and R. Srivastava. (2010). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research* 27 (2):537575-.
13. Ege, M.S. (2015). Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct? *The Accounting Review*, March, Vol. 90, No. 2, pp. 495527-.
14. Felix, W. L. Jr. A. A. Gramling, and M. J. Maletta. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research* 39 (3):513534-.
15. Felix, W. L. Jr. A. A. Gramling, and M. J. Maletta. (2005). The Influence of Non audit Service Revenues and Client Pressure on External Auditors' Decisions to Rely on Internal Audit. *Contemporary Accounting Research* 22 (1):3153-.
16. Financial Reporting Council (FRC). (2008). *The Audit Quality Framework*. London: Financial Reporting Council.
17. Glover, S. M. D. F. Prawitt, and D. A. Wood. (2008). Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision. *Contemporary Accounting Research* 25 (1):193213-.
18. Gramling, A. A. M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church. (2004). The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature* 23:194244-.
19. Gramling, A. A. (1999). External Auditors' Reliance on Work Performed by Internal Auditors: The Influence of Fee Pressure on This Reliance Decision. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 18 (2):117135-.
20. Gros, M. Koch, S. (2017). Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, June, Volume 21, Issue 2, pp 291–329.
21. Harrington, L. and Arthur Piper. (2015). *Driving Success in a Changing World: 10 Imperatives for Internal Audit*, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF).
22. IAASB. (2014). *A Framework For Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality*, February.
23. Institute of Chartered Accountants in Australia (ICAA), Financial Reporting Council (FRC), and Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS). (2012). *Walk the Line: Discussions and Insights with Leading Audit Committee Members*.
24. Institute of Internal Auditors (IIA) research foundation. (2009). *Performance Measures For Internal Audit Function: A Research Project*. 20082009- project, Austin chapter committee
25. Institute of Internal Auditors (IIA). (2010). *Measuring Internal Audit Effectiveness*

and Efficiency. IPPF – Practice Guide, December.

26. Jabbarzadeh Kangarlouei, S. Motavassel, M. and Mohammadzadeh, V. (2013). Evaluation of internal audit effectiveness in Tehran Stock Exchange (TSE). *International Journal of Advances in Management and Economics*.
27. Kaplan, S. and J. Schultz. (2007). Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of the Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality, and Setting. *Journal of Business Ethics* 71 (2):109124-.
28. Krishnamoorthy, G. and M. J. Maletta. (2008). The Role of Internal Audit in the Financial Statement Audit: The Contingent Effects of Board Independence and Audit Committee Effectiveness. Working Paper (Northeastern University).
29. Krishnamoorthy, G. (2001). A Cascaded Inference Model for Evaluation of the Internal Audit Report. *Decision Sciences* 32 (3):499520-.
30. Krishnamoorthy, G. (2002). A Multistage Approach to External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 21 (1):95121-.
31. Lampe, J. C. and S. G. Sutton. (1994). Evaluating the Work of Internal Audit: A Comparison of Standards and Empirical Evidence. *Accounting & Business Research* 24 (96):335348-.
32. Lenz, R. (2013). Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study, dissertation at the Université catholique de Louvain - Louvain School of Management Research Institute.
33. Lenz, R. and Sarens, G. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong?, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 27 No. 6, pp. 532549-.
34. Lenz, R., Sarens, G. and D'Silva, K. (2013). Probing the discriminatory power of characteristics of internal audit functions: sorting the wheat from the chaff, *International Journal of Auditing*, Vol. 18 No. 2, pp. 126138-.
35. Lenz, Rainer, Hahn, Ulrich, (2015), A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30 No. 1.
36. Lenz, Rainer, Sarens, Gerrit, (2012), Internal Auditing Effectiveness: Multiple Case Study Research in Germany That Hardens Role Theory and the Relational Theory of Coordination Accepted for presentation at the CAAA ANNUAL CONFERENCE, May 31 - June 3.
37. Lin, S. M. Pizzini, M. Vargus, and I. Bardhan. (2011). The Role of the Internal Audit Function in the Disclosure of Material Weaknesses. *The Accounting Review* 86 (1):287-323.
38. Malaescu, I. and Sutton, S.G. (2015). The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit, *Journal of Information Systems*, Spring, Vol. 29, No. 1, pp. 95114-.

39. Maletta, M. J. (1993). An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk. *Contemporary Accounting Research* 9 (2):508525-.
40. Messier, W. F. Jr. and A. Schneider. (1988). A Hierarchical Approach to the External Auditor's Evaluation of the Internal Auditing Function. *Contemporary Accounting Research* 4 (2):33735-.
41. Messier, W. F. Jr. J. K. Reynolds, C. A. Simon, and D. A. Wood. (2011). The Effect of Using the Internal Audit Function as a Management Training Ground on the External Auditor's Reliance Decision. *The Accounting Review* 86 (6):21312154-.
42. Moeller, R. R. (2009). *Brinks Modern Internal Auditing: A Common Body of Knowledge*. 7th ed. Hoboken, NJ: Wiley.
43. Pizzini, M. Lin, S. and Ziegenfuss, D.E. (2015). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay, *A Journal of Practice & Theory*, February 2015, Vol. 34, No. 1, pp. 2558-.
44. Pizzini, M. S. Lin, M. E. Vargus, and D. E. Ziegenfuss. (2012). The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delays. Working Paper.
45. Prawitt, D. F. J. L. Smith, and D. A. Wood. (2009). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review* 84 (4):12551280-.
46. Prawitt, D. F. N. Y. Sharp, and D. A. Wood. (2011). Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee? *Behavioral Research in Accounting* 23 (2):187206-.
47. Prawitt, D. F. N. Y. Sharp, and D. A. Wood. (2012). Internal Audit Outsourcing and the Risk of Misleading or Fraudulent Financial Reporting: Did Sarbanes-Oxley Get It Wrong? *Contemporary Accounting Research* 29 (4):11091136-.
48. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2007). *An Audit of Internal Control over Financial Reporting That Is Integrated with an Audit of Financial Statements*. In Auditing Standard No. 5. Washington, D.C.
49. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013). *Discussion Audit Quality Indicators*, May 1516-.
50. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). *Audit Quality Indicators*, July.
51. Ramamoorti, S. (2003). Internal Auditing: History, Evolution, and Prospects. In *Research Opportunities in Internal Auditing*, edited by A. D. J. Bailey, A. A. Gramling and S. Ramamoorti. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors Research Foundation.
52. Roussy, M. and Brivot M. (2014). The contested viewpoints of external auditors, audit committee members, internal auditors and the institute of internal auditors, working paper, October.

53. Seago, J. (2015). Delivering on the Promise: Measuring Internal Audit Value and Performance, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF).
54. Sobel, P.J. (2015). Who Owns Risk? A Look at Internal Audit's Changing Role, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF), October.
55. Trotman, A.J. (2013). Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis, Submitted in partial fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, School of Business Bond University, Australia.
56. Trotman, A.J. and Duncan, K. (2017). Internal Audit Quality: Insights from Audit Committee Members, Senior Management and Internal Auditors, AUDITING: A Journal of Practice & Theory.
57. Ziegenfuss, D.E. (2000). Measuring performance. Internal Auditor. February, accessible on-line at [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m4153/is157/ai\\_62599893/?tag=content;coll](http://findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is157/ai_62599893/?tag=content;coll).