

A Comprehensive Framework for Improving the Quality of Internal Audit Reports

Ghassem Blue 

Department of Accounting, Faculty of
Management and Accounting, Allameh
Tabataba'i University, Tehran, Iran

Mohammad Marfou 

Department of Accounting, Faculty of
Management and Accounting, Allameh
Tabataba'i University, Tehran, Iran

**Mohammad Taghi
Taghavifard** 

Department of Operations Management and
Information Technology, Faculty of
Management and Accounting, Allameh
Tabataba'i University, Tehran, Iran

Mozafar Jamaloianpour 

Department of Accounting, Faculty of
Management and Accounting, Allameh
Tabataba'i University, Tehran, Iran

Raheleh Satkin* 

Student of PHD, Faculty of Management
and Accounting, Allameh Tabataba'i
University, Tehran, Iran

Abstract

Objective: The internal audit report is a critical communication link between the internal audit function and corporate governance bodies, including the audit committee, executive management, and the board of directors. Despite its strategic importance for audit effectiveness and organizational health, no comprehensive and systematic research has holistically addressed its quality dimensions, components, and indicators. A review of the literature reveals three fundamental gaps: fragmentation among existing research perspectives, the absence of a unified framework for measuring report quality, and the neglect of diverse stakeholder expectations in content development. To address these gaps, this study aims to provide a systematic framework for explaining the dimensions, components, and indicators of internal audit report quality in Iran.

Received: Original Research

Review

Accepted:

eISSN: 2538-5919 ISSN: 2821-0166

Methodology: This developmental-applied research employed a systematic literature review. A comprehensive search was conducted across major databases, including Scopus, Web of Science, ScienceDirect, Emerald, Google Scholar, Wiley, ProQuest, the IIA website, SID, Magiran, and Civilica, covering January 2000 to December 2025. The search strategy used Persian and English keywords such as "internal audit report," "internal audit reporting," "audit reporting quality," and "improving audit communication." To ensure rigor, the review protocol was based on the SPIDER framework, suitable for qualitative research on concepts and indicators. The initial search identified 1,274 articles. After title and keyword screening, 1,093 unrelated articles were removed. Subsequently, 181 articles were reviewed at the abstract level, excluding 113. The full texts of 68 articles were thoroughly evaluated, leading to the exclusion of 17 sources due to unavailability, exclusive focus on process quality without addressing report characteristics, lack of objective indicators, content duplication, or lack of credibility. Ultimately, 51 eligible sources—including 44 research articles, 3 doctoral dissertations, and 2 reference books—were selected for final analysis. Given the qualitative nature of the extracted data and study heterogeneity, narrative synthesis was used to combine findings, supplemented by thematic analysis to enhance transparency and trustworthiness. The synthesis proceeded in three stages: a preliminary review described each study in terms of objectives, methodology, and key findings; open coding extracted every statement related to report quality and grouped similar codes into broader components; and finally, related components were aggregated into higher-level dimensions, forming the final multi-level conceptual framework.

Findings: The analysis revealed a comprehensive framework consisting of 51 indicators, 15 components, and four main dimensions. The first dimension, labeled "Qualitative Communication Characteristics," encompasses eight components. Accuracy and precision require content accuracy, precise vocabulary, numerical correctness, and traceable citation. Objectivity and impartiality demand reliance on factual evidence, immunity from relationships or pressures, and balanced presentation of relevant facts. Transparency and clarity involve logical flow, simple and unambiguous language, guiding headings, and sufficient supporting details. Conciseness means avoiding redundancy and repetition, focusing on key points, and summarizing without sacrificing completeness. Constructiveness entails a positive, professional, non-blaming tone; focus on practical solutions; forward-looking perspective; and balanced feedback on strengths and weaknesses. Completeness requires coverage of all audit objectives and areas,

sufficient depth of analysis, mention of all significant considerations, and adaptation to audience needs. Timeliness involves appropriate timing based on issue importance, adherence to agreed deadlines, and currency of information. Readability and communicative effectiveness reduce cognitive load, enhance deep processing, and encourage stakeholder engagement and action.

The second dimension, "Structural Requirements," comprises two components. Mandatory content comprehensiveness includes stating objectives, scope, findings, priorities, recommendations, conclusions, and action plans; analyzing each finding based on criteria, conditions, root causes, impact, and priority; specifying responsible parties and deadlines; and disclosing scope limitations or non-compliance. Effective organization and formatting require adherence to organizational templates, logical hierarchical structure, clear information flow, and purposeful use of visual aids such as dashboards, heat maps, charts, and graphs.

The third dimension, "Stakeholder Alignment," includes two components. Audience appropriateness involves customizing detail levels and adjusting tone and language to the audience's knowledge and position. Professional balance and maintenance of role boundaries entail transparency regarding responsibility and limitations, providing advisory value without overstepping management prerogatives, maintaining independence by avoiding involvement in execution, and managing key stakeholder expectations.

The fourth dimension, "Informational and Strategic Value," consists of three components. Strategic focus on important issues requires intelligent prioritization to direct attention to high-impact areas and proportionality of analysis depth to issue significance. Relevance and entity specificity demand explicit linkage of findings to strategic objectives and risks, avoidance of clichés, and contextual, root-cause-driven analysis. Identification of macro trends involves horizontal integration of findings over time and across the organization, identifying and quantifying overarching patterns, and offering strategic, actionable recommendations at the macro level.

Conclusion: The proposed conceptual framework enables systematic assessment of internal audit report quality. It aligns with the IIA's mandatory professional standards and the classic Seven Cs of communication, while extending existing frameworks by incorporating two previously neglected dimensions: "Stakeholder Alignment" and "Informational and Strategic Value." However, empirical validation in the Iranian organizational context is

essential before operational application. This framework serves as an initial theoretical basis for developing national internal audit reporting standards, designing measurement tools for future research, and revising internal audit practices in Iran.

Keywords: "Internal audit report quality ،Qualitative reporting characteristics، Internal audit stakeholders، Structural requirements of the report، Informational and strategic value

پیش از انتشار

چارچوب مفهومی جامع بهبود کیفیت گزارش حسابرسی داخلی

دانشیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران،
ایران

قاسم بولو 

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران،
ایران

محمد مرفوع 

استاد گروه مدیریت عملیات و فناوری اطلاعات، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه
علامه طباطبائی

محمد تقی تقوی فرد 

استادیار گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی، تهران،
ایران

مظفر جمالیان پور 

دانشجوی دکتری رشته حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی، تهران، ایران

راحله ساتکین* 

چکیده

گزارش حسابرسی داخلی حلقه ارتباطی حیاتی میان واحد حسابرسی داخلی و ارکان حاکمیت شرکتی است. با وجود اهمیت راهبردی این گزارش در اثربخشی فرآیند حسابرسی و سلامت سازمان، تاکنون پژوهش نظام‌مندی که به شناسایی همه‌جانبه ابعاد و شاخص‌های کیفیت آن پرداخته باشد، انجام نشده بود. از این رو، پژوهش حاضر با هدف ارائه الگویی نظام‌مند برای تبیین ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های کیفیت گزارش حسابرسی داخلی در ایران صورت پذیرفت. این مطالعه توسعه‌ای-کاربردی بود و با روش مرور نظام‌مند ادبیات در بازه زمانی سال ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۵ انجام شد. پس از غربالگری با چارچوب اسپایدر، ۵۱ مقاله واجد شرایط انتخاب و یافته‌ها با سنتز روایتی و تحلیل مضمون ترکیب شدند. یافته‌ها نشان داد ابعاد کیفیت گزارش حسابرسی داخلی شامل چهار بعد اصلی است: «ویژگی‌های کیفی انتقال»، «الزامات ساختاری»، «تطابق با ذی‌نفعان» و «ارزش اطلاعاتی و راهبردی». به کارگیری ابعاد و شاخص‌های شناسایی شده، ارزیابی نظام‌مند کیفیت گزارش‌ها را فراهم می‌آورد. همچنین چارچوب مفهومی پیشنهادی این پژوهش، می‌تواند به عنوان یک مبنای نظری اولیه برای تدوین استانداردهای ملی گزارشگری حسابرسی داخلی و طراحی ابزارهای

مقاله حاضر برگرفته از رساله دکتری رشته حسابداری دانشگاه علامه طباطبائی است.

* نویسنده مسئول: ra_satkin@atu.ac.ir

اندازه‌گیری در پژوهش‌های آتی مورد استفاده قرار گیرد؛ هرچند پیش از هرگونه کاربرد عملیاتی، نیاز به اعتبارسنجی تجربی در سازمان‌های ایرانی دارد.

کلیدواژه‌ها: کیفیت گزارش حسابرسی داخلی، ویژگی‌های کیفی گزارش، ذی‌نفعان حسابرسی داخلی، الزامات ساختاری گزارش، ارزش اطلاعاتی و راهبردی

پیش‌اندیش
راهنمای انتشار

مقدمه

گزارش حسابرسی داخلی محصول نهایی فرآیند حسابرسی است که مشاهدات، نتیجه‌گیری‌ها، پیشنهادات و برنامه اقدام را رسماً به ذی‌نفعان ارائه می‌دهد و هدف آن اطلاع‌رسانی، متقاعدسازی و ترغیب به اقدام است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷). این گزارش به‌عنوان تنها خروجی ملموس و «ویرترین» اصلی حسابرسی داخلی، بازتاب‌دهنده کیفیت، دقت و جامعیت کار حسابرسان است (Mungal & Jokić et al, 2020; Slippers, 2015). و ابزار محوری ارتباط با ذی‌نفعان کلیدی (به‌ویژه کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد) محسوب می‌شود که تصویری از وضعیت راهبری، ریسک و اثربخشی کنترل‌های داخلی ارائه می‌دهد (Mungal & Slippers, 2015; Przybylska et al., ۲۰۲۰). از این‌رو، کیفیت کل فرآیند حسابرسی اغلب در گرو کیفیت همین گزارش نهایی ارزیابی می‌شود (متنی و زرین‌فر، ۱۴۰۲؛ مدیرکیاسرای و همکاران، ۱۴۰۲).

اهمیت راهبردی این گزارش فراتر از یک ابزار ارتباطی است و می‌تواند شاخص بلوغ و کیفیت حاکمیت شرکتی باشد؛ Holt و DeZoort (۲۰۰۹) نشان می‌دهند اعتماد سرمایه‌گذاران عمدتاً از طریق ادراک آنان از استقلال حسابرسی داخلی - که در گزارش‌ها منتقل می‌شود - شکل می‌گیرد. کیفیت گزارش سنگ‌بنای حاکمیت، پاسخگویی و شفافیت است و از عوامل کلیدی موفقیت کسب‌وکار به‌شمار می‌رود، چرا که بخش معناداری از تصمیم‌های حسابداری و مدیریتی بر محتوای آن اتکا دارد (Raweh et al., 2019; Arhin, 2024)؛ به همین دلیل بهبود مستمر آن باید هدفی بنیادین باشد، زیرا این گزارش‌ها مستقیماً بر عملکرد شرکت اثر می‌گذارند (Alzeban, 2020). Farkas و همکاران (۲۰۱۹) زنجیره‌ای نشان می‌دهند که در آن کیفیت گزارش به پذیرش توصیه‌ها و در نهایت اجرای راهکارهای اصلاحی می‌انجامد؛ یعنی کیفیت گزارش پیامدهای عملی و عینی دارد، نه فقط ذهنی.

در ایران نیز اجرای مؤثر حسابرسی داخلی با چالش مواجه است؛ مشایخی و همکاران (۱۴۰۰) نشان می‌دهند واحدهای حسابرسی داخلی در هر سه مرحله برنامه‌ریزی، اجرا و به‌ویژه گزارش‌گری با ناکارآمدی روبه‌رو هستند. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) با مشارکت ذی‌نفعان، چالش‌هایی چون پایین بودن مهارت گزارش‌نویسی، گزارش‌های تفصیلی بدون نتیجه، ابهام و اطناب، عدم پرداختن به مسائل ریشه‌ای، فقدان راهکار اجرایی مشخص و

تأخیر در ارائه گزارش را شناسایی کرده‌اند. نوروزی و سلیمانی (۱۴۰۵) نیز از منظر مدیران عامل هلدینگ‌های ایرانی، عواملی چون انعکاس بی‌اولویت تمام یافته‌ها، ساختار طولانی و پراکنده، اتکا به توصیه‌های کلیشه‌ای و فقدان خروجی محوری گزارش‌ها را از موانع اصلی اثربخشی گزارش حسابرسی داخلی در ایران برشمرده‌اند.

پژوهش‌های داخلی نیز کیفیت گزارشگری را یکی از ارکان اصلی برون‌داد الگوی اثربخشی حسابرسی داخلی معرفی کرده‌اند (زیوری کامران و فخاری، ۱۴۰۰) و مطالعات کتاب‌سنجی، گزارشگری حسابرسان داخلی و کیفیت گزارشگری مالی را از کلیدی‌ترین مفاهیم شکل‌دهنده به ساختار پژوهش‌های کیفیت حسابرسی داخلی دانسته‌اند (مشایخی و همکاران، ۱۴۰۲). منتهی و زرین‌فر (۱۴۰۲) با اشاره به جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران، تأکید می‌کنند مهارت گزارش‌نویسی حسابرسان بیشتر برگرفته از تجربه حسابرسان مستقل (قاعده‌محور و یکنواخت) است که با ماهیت اصول‌محور، متنوع و مخاطب‌محور حسابرسان داخلی تفاوت اساسی دارد؛ در مجموع شکاف معناداری میان وضعیت موجود گزارش‌ها و انتظارات ذی‌نفعان در ایران وجود دارد.

در تعریف عملیاتی کیفیت گزارش، دو دیدگاه مکمل وجود دارد: دیدگاه انطباق‌محور (Crosby, 1979) که بر رعایت استانداردهای حرفه‌ای تأکید دارد، و دیدگاه مشتری‌محور (Juran, 1988) که بر برآوردن نیازهای ذی‌نفعان و ایجاد ارزش افزوده تمرکز می‌کند؛ تلفیق این دو، چارچوبی فراهم می‌آورد که هم ویژگی‌های ذاتی گزارش (دقت، شفافیت، کامل بودن) و هم تأثیر آن بر تصمیم‌گیری و بهبود عملیات سازمان را دربرمی‌گیرد. قاعده‌سی (Cutlip & Center, 1952) نیز به‌عنوان چارچوبی کلاسیک ارتباط مؤثر، بر کامل بودن، اختصار، شفافیت و عینیت تأکید می‌کند که مستقیماً بر گزارش حسابرسان داخلی قابل اعمال است (Przybylska et al., 2020).

بررسی ادبیات نشان می‌دهد مطالعات نظام‌مند و استانداردهای مشخصی برای محتوای ساختاریافته، راهکارهای عملی بهبود و سازوکارهای ارزیابی کیفیت گزارش حسابرسان داخلی وجود ندارد و این حوزه هنوز در مراحل اولیه تکامل است (منتهی و زرین‌فر، ۱۴۰۲). شکاف پژوهش حاضر را می‌توان در سه محور خلاصه کرد: کمبود مطالعات جامع در شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت گزارش، فاصله انتظاری میان ذی‌نفعان مختلف

(مدیریت، کمیته حسابرسی، حسابرسان مستقل)، و پراکندگی دیدگاه‌های پژوهشی موجود که هر یک تنها بخشی از ابعاد کیفیت را بررسی کرده‌اند.

در این راستا، طراحی چارچوبی جامع که ابعاد ساختاری، محتوایی، ارتباطی و راهبردی کیفیت گزارش حسابرسی داخلی را بر مبنای نیازهای ذی‌نفعان و شرایط بومی سازمان‌های ایرانی پوشش دهد، یک خلأ پژوهشی ملموس است. با توجه به نوپا بودن این حرفه در ایران و کمبود پژوهش نظام‌مند در حوزه گزارشگری (مشایخی و همکاران، ۱۴۰۱؛ نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶)، این پژوهش برای استخراج مفاهیم بنیادین کیفیت گزارش از ادبیات غنی تر حسابرسی مستقل نیز بهره گرفته است. این چارچوب می‌تواند مبنای نظری اولیه‌ای برای تدوین استانداردهای ملی گزارشگری، طراحی ابزارهای اندازه‌گیری در پژوهش‌های آتی و بازنگری رویه‌های حسابرسی داخلی در ایران باشد؛ هرچند کاربرد عملیاتی آن نیازمند اعتبارسنجی تجربی و بومی‌سازی است.

پیشینه پژوهش

در حالی که استانداردهای حسابرسی مستقل (ISA 700) ادبیات گسترده‌ای دارند، حوزه گزارشگری حسابرسی داخلی هنوز نوپاست و پژوهش محدودی به شاخص‌های کیفیت آن پرداخته (متی و زرین‌فر، ۱۴۰۲). کیفیت گزارش، مفهومی چندبعدی با ریشه در نظریه‌های حسابرسی و ارتباطات است. نظریه الهام‌بخش اعتماد (Limperg, 1932؛ بسط‌یافته توسط Carmichael, 2004) تأکید می‌کند ارزش اجتماعی حسابرسی وابسته به حفظ اعتماد ذی‌نفعان است؛ گزارش باکیفیت باید دامنه، روش‌ها و محدودیت‌های رسیدگی را شفاف بیان کند تا استفاده‌کننده درک واقعی از اطمینان‌بخشی آن داشته باشد (Carmichael, 2004؛ مؤسسه لیمرگ، ۱۹۸۵)، موضوعی که به دلیل تنوع مخاطبان گزارش حسابرسی داخلی (از مدیران اجرایی تا کمیته حسابرسی) اهمیت مضاعف دارد (Sarens & De Beelde, 2021). نظریه نمایندگی (Jensen & Meckling, 1976) و نظریه اطلاعات (Cosserat & Rodda, 2009) چارچوب مکملی ارائه می‌دهند: گزارش باکیفیت ابزار نظارتی برای کاهش هزینه‌های نمایندگی و عدم تقارن اطلاعاتی است (Seid Ahmad, 2021؛ Archambeault et al, 2008) و ارزش آن در «ارزش اطلاعاتی» برای تسهیل تصمیم‌گیری اقتصادی نهفته است (Elder et al., 2010)؛ گزارش باکیفیت باید مرتبط، به‌موقع، قابل‌اتکا، مبتنی بر شواهد کافی و شفاف باشد و چنین گزارش‌هایی توان نظارتی

مدیریت ارشد را افزایش و هزینه‌های نمایندگی را کاهش می‌دهند (Alzeban, 2018)؛ (Prawitt et al., 2009). نظریه مباشرت (Donaldson & Davis, 1991) نیز گزارش را ابزاری برای مدیران عملیاتی جهت اثبات عملکرد خود به مدیریت ارشد و ایجاد گفت‌وگوی مؤثر با حساب‌رسان داخلی می‌داند (موسوی و همکاران، ۱۴۰۰).

استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (۲۰۲۴) چارچوبی الزام‌آور برای کیفیت گزارش فراهم می‌کنند: استاندارد ۲,۱۱ (ارتباط مؤثر) هفت ویژگی دقت، عینیت، وضوح، اختصار، سازندگی، کامل بودن و به‌موقع بودن را الزامی می‌داند و استاندارد ۱,۱۵ (گزارش نهایی) محتوای الزامی گزارش شامل اهداف و دامنه، یافته‌ها و اولویت‌بندی، محدودیت‌ها، توصیه‌ها و برنامه اقدام مدیریت، نتیجه‌گیری درباره اثربخشی فرآیندها و مسئولان اجرا را مشخص می‌کند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۴). رعایت این استانداردها کیفیت شناسایی نقاط ضعف را افزایش می‌دهد (Alzeban, 2018)؛ با این حال Mungal و Slippers (۲۰۱۵) نشان دادند گزارش‌ها در عمل در وضوح، دقت، کامل بودن و تمرکز راهبردی ضعف دارند و اغلب فاقد تحلیل ریشه‌ای و زبان ساده‌اند.

نظریه‌های نوین نیز ابعاد کیفیت را تبیین می‌کنند: چارچوب «هفت‌سی» (Cutlip & Center, 1952) بر کامل بودن، اختصار، ملاحظه‌گری، شفافیت، عینیت، مودبانه بودن و صحت تأکید دارد و مستقیماً بر گزارش حسابرسی داخلی قابل اعمال است (Przybylska et al., 2020). دسته‌بندی Naumann و Rolker (۲۰۰۰) معیارهای کیفیت اطلاعات را در سه دسته ذهنی (قابلیت درک، مرتبط بودن، اعتبار)، عینی (دقت، کامل بودن، به‌موقع بودن) و فرآیندی (زمان پاسخ، دسترس‌پذیری) دسته‌بندی می‌کند. نظریه تعامل اجتماعی بن سیرا (۱۹۸۰) نشان می‌دهد کیفیت ادراک شده از خدمت حسابرسی بیش از ماهیت فنی، از عوامل ارتباطی و اجتماعی میان ارائه‌دهنده و دریافت‌کننده شکل می‌گیرد (Sarapaivanich et al., 2024) و در بستر حسابرسی داخلی نیز قابل تعمیم است. نظریه مشروعیت نیز واحد حسابرسی داخلی را ابزاری برای افزایش مشروعیت سازمان می‌داند که اثربخشی آن مستلزم گزارش‌هایی با کیفیت ارتباطی مطلوب برای درک، پذیرش و اجرای صحیح توسط گیرندگان متفاوت است (De Almeida, 2017).

پژوهش‌های اخیر بر ابعاد عینی و قابل اندازه‌گیری کیفیت گزارش تمرکز کرده‌اند: Favere-Marchesi (۲۰۲۵) نشان داد حسابرسان کاستی‌های سال قبل را کمتر گزارش

می‌کنند که لزوم پوشش جامع و تحلیل ریشه‌ای سوگیری را آشکار می‌سازد؛ Arhin (۲۰۲۴) تأثیر تخصص و استقلال کمیته حسابرسی بر کیفیت گزارش را با پنج شاخص کامل بودن، به موقع بودن، دقت، سازندگی و عینیت سنجید؛ Mauludina و همکاران (۲۰۲۴) نشان دادند تصویر سازی داده و مختصرنگاری کیفیت ارتباطی را بهبود می‌بخشد؛ Kosaiyakanont و همکاران (۲۰۲۴) دریافتند افشای موارد کلیدی با کاهش کلیشه‌ها شفافیت را افزایش می‌دهد؛ Seebeck و Kaya (۲۰۲۳) نشان دادند توصیف دقیق تر موضوعات کلیدی واکنش مثبت تر بازار سرمایه را به همراه دارد؛ و Hofmann و همکاران (۲۰۲۴) با مطالعه ۸۵ مدیر بانک آلمانی، اثربخشی برجسته سازی ساختاری اطلاعات و افزودن بخش عدم قطعیت تداوم فعالیت را تأیید کردند.

Kagiri (۲۰۲۳) در کنیا شش ضعف اصلی گزارش‌ها را شناسایی کرد: جزئیات ناکافی، عدم ارائه کامل دلائل و آثار یافته‌ها، مستندسازی ضعیف، بهره‌گیری محدود از تحلیل‌گری داده، عدم شناسایی ریسک‌های نوظهور و تأخیر در ارائه یافته‌ها؛ که مؤلفه‌های کامل بودن، دقت، مستندسازی، تحلیل روند، آینده‌نگری و به موقع بودن را پوشش می‌دهند. Minutti-Meza (۲۰۲۱) در تحلیل انتقادی گزارش‌های گسترش یافته نشان داد این گزارش‌ها با چالش‌هایی چون فقدان وضوح برای کاربران غیر حرفه‌ای، عدم بی‌طرفی کامل و گرایش به کلیشه سازی به جای بینش راهبردی مواجه‌اند و لزوم پرهیز از کلیشه و توجه به «خاص بودن و شرکت محوری» را یادآور شد.

Goicoechea و همکاران (۲۰۲۱) در پیمایشی با ۲۱۲ حسابرس و استفاده کننده در اسپانیا، هشت مؤلفه کلیدی (سطح اطمینان بخشی، مسئولیت در قبال قلب، ارزیابی کنترل‌های داخلی، اظهار نظر درباره معاملات غیر عادی) را مورد توافق یافتند و بر ضرورت اجماع میان تهیه کنندگان و استفاده کنندگان و حرکت به سمت «تناسب با مخاطب» تأکید کردند. Smith (۲۰۲۱) در انگلستان نشان داد پس از تصویب ISA 700، خوانایی گزارش‌ها افزایش یافته و مؤسسه‌های بزرگ تر گزارش‌های خواناتری تهیه می‌کنند؛ این مطالعه بر اهمیت خوانایی و نقش تخصص حرفه‌ای تأکید دارد. Yoga and Dinarjito (۲۰۲۱) در مروری نظام مند نتیجه گرفتند افشای موارد کلیدی، ارزش ارتباطی گزارش را افزایش می‌دهد اما عبارات کلیشه‌ای و قالب بندی طولانی این کیفیت را کاهش می‌دهند؛ یافته‌هایشان با ابعاد «ارزش اطلاعاتی و راهبردی» و «ویژگی‌های کیفی انتقال» همپوشانی

دارد. Jokić و همکاران (۲۰۲۰) گزارش حسابرسی داخلی را «ویترین» واحد حسابرسی معرفی کردند که کیفیت آن مستقیماً بر اعتبار واحد اثر می‌گذارد؛ آن‌ها ارائه شفاهی را برای پذیرش توصیه‌ها و گزارش مکتوب را برای جزئیات مناسب‌تر دانستند، اما گزارش طولانی را در معرض ریسک مطالعه‌نشدن.

Farkas و همکاران (۲۰۱۹) در طرحی آزمایشی نشان دادند گنجاندن تحلیل علی ریشه، ادراک مدیریت از کیفیت گزارش را بهبود می‌بخشد؛ Schramm (۲۰۱۹) در سوئیس معیارهای کیفیت ارتباطات IIA را مؤلفه‌های اصلی ارتباط مؤثر دانست؛ و Boskou و همکاران (۲۰۱۹) با تحلیل متنی گزارش‌های سالانه نشان دادند ویژگی‌های زبانی می‌توانند کیفیت واحد حسابرسی داخلی را با دقت بالای ۸۰٪ پیش‌بینی کنند. Samosir (۲۰۱۹) نشان داد تأخیر در ارائه گزارش از معیارهای کلیدی کیفیت از منظر استفاده‌کنندگان است، هرچند دوره تصدی طولانی‌تر می‌تواند این تأخیر را کاهش دهد. Pistoni و همکاران (۲۰۱۸) با تحلیل ۱۱۶ گزارش یکپارچه، چارچوب ارزیابی IRS را در چهار حوزه پیش‌زمینه، اطمینان‌بخشی، محتوا و فرم معرفی و نشان دادند شرکت‌ها بیشتر به فرم توجه دارند تا محتوای راهبردی. Mock و همکاران (۲۰۱۳) سه شکاف محوری ارتباطات حسابرس-انتظارات، اطلاعاتی و ارتباطی-را شناسایی کردند و نشان دادند اصلاحات صرفاً واژگانی این شکاف‌ها را ترمیم نمی‌کند؛ استفاده‌کنندگان گزارش‌های سفارشی‌سازی‌شده و ریسک‌محور را بر گزارش‌های کلیشه‌ای ترجیح می‌دهند.

در ایران مطالعات محدودی به ابعاد کیفیت گزارش پرداخته‌اند. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) با روش نظریه زمینه‌ای ابعادی چون جامعیت، تمرکز، عینیت، وضوح، اختصار، ساختار، به‌موقع بودن، تناسب با مخاطب، تعامل سازنده و راهبردی بودن را شناسایی کردند؛ نوروزی و سلیمانی (۱۴۰۵) از دیدگاه مدیران عامل هلدینگ‌ها، گزارش تمامی موارد بدون اولویت‌بندی، مفصل بودن و توصیه‌های کلیشه‌ای را عوامل ناکارآمدی دانستند؛ خورشیدی (۱۴۰۳) نشان داد سبک شناختی حسابرسان بر تمایل به ابزارهای نمایش اطلاعات اثرگذار است؛ و مشایخی و همکاران (۱۴۰۰) نبود استانداردهای ارتباطی خاص، طولانی بودن گزارش‌ها و فقدان پیشنهادی‌های عملی را دلیل کاهش جذابیت گزارش‌ها برشمردند. بررسی نظام‌مند ادبیات نشان می‌دهد پژوهش‌های جامع که ابعاد

چندگانه کیفیت گزارش را با رویکردی ترکیبی و مبتنی بر نظر خبرگان اولویت‌بندی کرده باشد همچنان محدود است و این شکاف ضرورت پژوهش حاضر را توجیه می‌کند.

روش^۱

پژوهش حاضر با هدف استخراج نظام‌مند ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های بهبود کیفیت گزارش حسابرسی داخلی، از روش مرور نظام‌مند ادبیات بهره گرفته است. گفتنی است که از آنجا که مفاهیم بنیادین کیفیت گزارش (نظیر شفافیت، عینیت و خوانایی) در هر دو نوع حسابرسی داخلی و مستقل مشترک هستند، مطالعات حوزه حسابرسی مستقل نیز - صرفاً برای استخراج این مفاهیم پایه - در مرور نظام‌مند لحاظ شده‌اند، هرچند الگوی نهایی به طور ویژه برای گزارش‌های حسابرسی داخلی اعتبار دارد.

مرور سیستماتیک با ارائه چارچوبی شفاف، قابل تکرار و مبتنی بر پروتکل از پیش تعیین شده، امکان گردآوری، ارزیابی و ترکیب یافته‌های مطالعات پیشین را به گونه‌ای فراهم می‌کند که سوگیری پژوهشگر به حداقل برسد (Xiao & Watson, 2019). پروتکل این مرور بر اساس چارچوب SPIDER (Cooke et al, 2012) تدوین شده است که به دلیل تناسب با ماهیت کیفی پژوهش و تمرکز بر مفاهیم و شاخص‌ها، نسبت به چارچوب پریزما اولویت دارد. با توجه به ماهیت کیفی داده‌های استخراج شده و ناهمگونی مطالعات از نظر روش شناسی، برای ترکیب یافته‌ها از روش سنتز روایتی استفاده شد. فرآیند اجرا بر اساس راهنمای پوپای و همکاران (۲۰۰۶) و گزارش‌دهی نهایی مطابق با بیانیه SWIM (Campbell et al., 2020) انجام گرفت.

فرآیند سنتز روایتی در سه مرحله اصلی انجام شد. مرحله اول: بررسی اولیه و توصیف مطالعات؛ در این مرحله، جدولی شامل اطلاعات مقاله (نویسنده و سال)، هدف پژوهش، روش تحقیق و یافته‌های کلیدی مرتبط با کیفیت گزارش حسابرسی داخلی تهیه گردید. مرحله دوم: کدگذاری و دسته‌بندی یافته‌ها (تحلیل مضمون)؛ برای شفاف‌سازی گام‌های اجرا و افزایش قابلیت اعتماد یافته‌ها، از روش تحلیل مضمون نیز بهره گرفته شد (Braun & Clarke, 2006; Harden & Thomas, 2008). مرحله سوم: ارائه چارچوب مفهومی پیشنهادی؛ خروجی نهایی به صورت یک چارچوب مفهومی چندسطحی متشکل از ۴ بعد، ۱۵ مؤلفه و ۵۱ شاخص تدوین گردید.

^۱ method

یافته‌ها

یافته‌های مرور سیستماتیک بر اساس راهنمای Pope و همکاران (۲۰۰۶) و بیانیه SWIM (۲۰۲۰) ارائه می‌شود. گام‌های مرور به شرح زیر است.

گام اول: سوالات پژوهش به شرح زیر می‌باشد:

۱. چه ابعادی برای کیفیت گزارش‌های حسابرسی داخلی در ادبیات و متون شناسایی می‌شود؟

۲. چه مؤلفه‌هایی ذیل هر بعد قابل طبقه‌بندی است؟

۳. چه شاخص‌های عینی برای سنجش هر مؤلفه ارائه شده است؟

۴. الگوی پیشنهادی جهت بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی داخلی طبق ادبیات بررسی شده چگونه است؟

گام دوم: روش جستجو و انتخاب مقالات: برای تعیین معیارهای ورود مطالعات به این مرور سیستماتیک، از چارچوب SPIDER استفاده شده است. این چارچوب به دلیل تناسب با ماهیت کیفی پژوهش و تمرکز بر مفاهیم و شاخص‌ها، ارجحیت دارد (Cooke et al, ۲۰۱۲). اگرچه معیارهای ورود مقالات بر اساس چارچوب SPIDER تعیین شده است، اما فلوچارت گزارش مراحل غربالگری به دلیل ساختار استاندارد و قابلیت نمایش کمی آن، بر اساس الگوی رایج PRISMA ترسیم گردید.

جدول شماره ۱: معیارهای ورود (پذیرش) مقالات بر اساس چارچوب SPIDER

مؤلفه‌های SPIDER	معیار ورود	توضیحات
نمونه S (Sample)	مقالات مرتبط با حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل	کلیه مقالاتی که به نوعی به گزارشگری حسابرسی (در بخش‌های دولتی، خصوصی، بانکی، سلامت و سایر صنایع) پرداخته‌اند.
پدیده مورد بررسی (علاقه) PI (Phenomenon of Interest)	کیفیت گزارش‌های حسابرسی	پدیده اصلی شامل: کیفیت گزارش حسابرسی داخلی، کیفیت گزارش حسابرسی مستقل، اثربخشی گزارشگری، ویژگی‌های گزارش مطلوب، شاخص‌های کیفیت گزارش و عوامل مؤثر بر بهبود گزارش‌ها.
طرح تحقیق D (Design)	انواع طرح‌های پژوهش کیفی و آمیخته	مطالعاتی که از روش‌های زیر استفاده کرده‌اند: تحلیل محتوای کیفی، تحلیل تماتیک، نظریه داده‌بنیاد، پدیدارشناسی، مطالعه موردی کیفی و طرح‌های آمیخته با مؤلفه کیفی.

ارزیابی E (Evaluation)	ابعاد، مؤلفه‌ها، شاخص‌ها و ویژگی‌ها	خروجی‌های مورد ارزیابی شامل: چارچوب‌های کیفیت گزارش، ابعاد محتوایی و ساختاری گزارش، شاخص‌های عینی کیفیت گزارش، معیارهای ارزیابی گزارش و ویژگی‌های گزارش اثربخش.
نوع پژوهش R (Research type)	انواع مطالعات علمی	کلیه مطالعات شامل: مطالعات کیفی، کمی، آمیخته، مرورهای سیستماتیک و مقالات مفهومی/نظری.

جدول شماره ۲ - معیارهای ورود مقالات جهت بررسی

معیار ورود	توضیحات
محدوده زمانی	از ژانویه سال ۲۰۰۰ تا دسامبر سال ۲۰۲۵ (با امکان گسترش در صورت لزوم)
زبان	فارسی و انگلیسی
نوع منبع	مقالات منتشر شده در مجلات علمی-پژوهشی معتبر. استفاده از مقالات کنفرانسی معتبر تنها در صورت کمبود منابع و پس از تأیید کیفیت. (پایان نامه‌های فارسی/انگلیسی و یک کتاب مرجع نیز به عنوان منبع استفاده شد)
دسترسی	مقاله‌ای که متن کامل آن‌ها در دسترس باشد و فقط شامل چکیده نباشد.
تمرکز اصلی	گزارش حسابرسی (داخلی یا مستقل)، کیفیت حسابرسی، اثربخشی ارتباطات حسابرسی یا شاخص‌های کیفیت در فرآیند گزارشگری

معیارهای خروج (حذف مقالات): مقالاتی که دارای یکی از ویژگی‌های زیر بودند، از فرآیند بررسی حذف شده‌اند:

جدول شماره ۳ - معیارهای حذف مقالات از فرآیند بررسی

معیار خروج	توضیحات
عدم ارتباط مستقیم با پدیده مورد بررسی	مقاله‌ای که صرفاً به اثربخشی یا کیفیت فرآیند حسابرسی داخلی پرداخته بودند بدون اشاره به خروجی گزارش به عنوان یکی از مؤلفه‌های کیفیت، یا مقاله‌ای که صرفاً به عوامل فردی، سازمانی یا رفتاری مؤثر بر گزارش حسابرسان پرداخته و به ویژگی‌های گزارش توجه نکرده بودند.
نداشتن اعتبار علمی	متون غیرعلمی شامل یادداشت‌های خبری، وبلاگ‌ها، گزارش‌های سازمانی داوری نشده و مطالب عمومی.
عدم امکان تحلیل	مقاله‌ای که متن کامل آن‌ها در دسترس نبود (حتی پس از مکاتبه با نویسندگان یا جستجو در منابع دیگر).
جلوگیری از دوباره‌کاری	مقالات تکراری در پایگاه‌های مختلف.

برای اطمینان از جامعیت جستجو، از ترکیب کلیدواژه‌های مرتبط استفاده شد. نمونه‌ای از این کلیدواژه‌ها به شرح زیر است:

جدول شماره ۴- کلیدواژه‌های مرتبط

کلیدواژه‌های فارسی	کلیدواژه‌های انگلیسی
گزارش حسابرسی داخلی	Internal audit report
گزارشگری حسابرسی داخلی	Internal audit reporting
گزارشگری حسابرس داخلی	Internal auditor reporting
کیفیت گزارشگری حسابرسی	Audit reporting quality
بهبود ارتباطات حسابرسی	Improving audit communication
کیفیت گزارش حسابرسی داخلی	Quality of internal audit report
کیفیت گزارش حسابرسی	Quality of audit report
ویژگی‌های گزارش حسابرسی موثر	Characteristics of effective audit report

در این مرحله با استفاده از کلیدواژه‌های ذکر شده به جستجو در منابع در پایگاه‌های اطلاعاتی پرداخته شد. جستجو در هر پایگاه با توجه به قابلیت‌های جستجوی آن پایگاه انجام شد. در پایگاه‌های Scopus، Web of Science و Science Direct، جستجو با محدودیت عنوان، چکیده و کلیدواژه انجام گردید. در پایگاه Emerald، جستجو در بخش عنوان، چکیده و کلیدواژه صورت گرفت. در پایگاه Google Scholar، به دلیل محدودیت در جستجوی پیشرفته، از ترکیب کلیدواژه‌ها در عنوان مقاله استفاده شد. از عملگرهای (AND) و (OR) برای پوشش همه مقالات مرتبط استفاده گردید. همچنین فهرست منابع مقالات کلیدی به صورت دستی بررسی شد تا هیچ مقاله مهمی مغفول نماند. بر اساس توصیه‌های روش‌شناختی مرورهای سیستماتیک مبنی بر لزوم جستجوی ادبیات خاکستری^۱، برای کاهش سوگیری انتشار و افزایش قابلیت تعمیم‌پذیری یافته‌ها، در این پژوهش علاوه بر مقالات پایگاه‌های داده، از پایان‌نامه‌های دکتری و کتاب‌های مرجع تخصصی نیز به عنوان منابع تاییدی و مکمل استفاده شد (Campbell et al., 2020; IIA, 2017, Lefebvre et al., 2019). همچنین استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی (

^۱Grey Literature

۲۰۲۴) به عنوان چارچوب هنجاری و مبنا برای شناسایی شاخص‌های الزامی کیفیت گزارش‌های حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار گرفتند.

با توجه به شمول کیفیت گزارش حسابرسی مستقل در کنار گزارش‌های حسابرسی داخلی، تعداد ۱۲۷۴ منبع در مرحله اول یافت گردید. همچنین به منظور کاهش سوگیری انتشار و افزایش جامعیت جستجو، منابع ادبیات خاکستری شامل پایان‌نامه‌های دکتری و کتاب‌های مرجع تخصصی نیز جستجو شدند که منجر به شناسایی ۵ منبع دیگر (۳ پایان‌نامه و ۲ کتاب مرجع) گردید؛ بنابراین مجموع منابع شناسایی شده در مرحله اول، ۱۲۷۴ مورد بود. تمرکز صرف بر کیفیت فرآیند حسابرسی بدون اشاره به ویژگی‌های گزارش نهایی از مهم‌ترین عوامل حذف منابع پس از مطالعه چکیده بود. پس از بررسی متن کامل ۶۸ منبع (شامل ۶۴ مقاله و ۴ منبع دیگر)، دلایل حذف ۱۷ منبع عبارت بودند از: تکرار محتوایی با مقالات دیگر بدون افزودن شاخص جدید (مهم‌ترین عامل)، بررسی عوامل فردی و سازمانی مؤثر بر گزارش‌دهی بدون ارائه شاخص عینی از خود گزارش و ضعف در اعتبار علمی (مانند مقالات کنفرانسی بدون داوری همتا). در مرورهای نظام‌مند، تعداد نهایی مطالعات بر اساس پروتکل ازپیش‌تعیین شده و با اعمال دقیق معیارهای ورود و خروج تعیین می‌شود (Xiao & Watson, 2019). در این پژوهش، فرآیند غربالگری تا جایی ادامه یافت که با اعمال معیارهای شفاف و قابل تکرار، مجموعه نهایی ۵۱ منبع واجد شرایط حاصل گردید که از این تعداد، ۴۶ منبع مقاله علمی (شامل ۳ منبع مروری تاییدی)، ۳ منبع، پایان‌نامه و ۲ منبع کتاب مرجع می‌باشند.

جدول شماره ۵- نوع منابع پژوهش

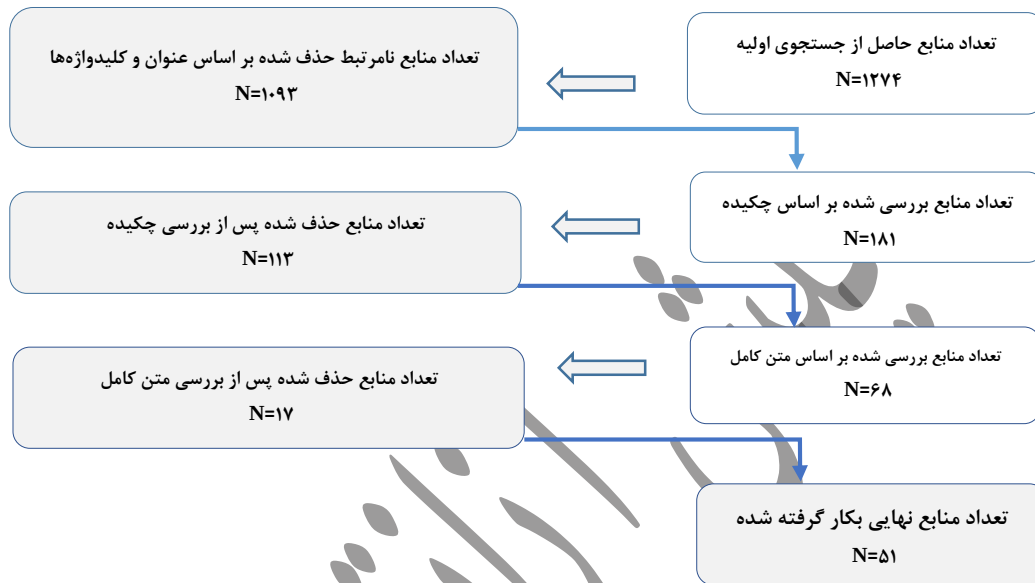
شناسه‌ها		
ER-۱, ۰۰-۳, ۰۰-۴, ۰۰-۵, ۰۰-۶, ۰۰-۷, ۰۰-۸, ۰۰-۹, ۰۰-۱۰, ۰۰-۱۱, ۰۰-۱۲, ۰۰-۱۳, ۰۰-۱۵, ۰۰-۱۶, ۰۰-۱۷, ۰۰-۱۸, ۰۰-۲۰, ۰۰-۲۱, ۰۰-۲۲, ۰۰-۲۴, ۰۰-۲۵, ۰۰-۲۶, ۰۰-۲۷, ۰۰-۲۸, ۰۰-۲۹, ۰۰-۳۰, ۰۰-۳۱, ۰۰-۳۲, ۰۰-۳۳, ۰۰-۳۴, ۰۰-۳۵, ۰۰-۳۷, ۰۰-۳۸, ۰۰-۳۹, ۰۰-۴۰, ۰۰-۱, ۰۰-۲, ۰۰-۳, PR-4, PR-5, PR-6, PR-7, PR-10, PR-11	مقاله علی ی- ۴۶ پژوه شی	
(ER-3, ER-16, ER-3۴) شامل ۳ منبع مروری تأییدی		
ER-2 (Arhin, 2024), ER-14 (Seid Ahmad, 2۰۲۱), ۰۰-۲۳ (۰۰۰۰۰۰۰۰, ۲۰۱۹)	۳	پایان نامه
ER-19 (Przybylska et al., 2020), ER-۳۶ (۰۰۰۰۰۰۰۰, ۲۰۱۰)	۲	کت اب مرج ع
۵۱	مجم وع کل	

پایگاه‌های اطلاعاتی مورد استفاده در این پژوهش به شرح زیر می‌باشند:

جدول شماره ۶- پایگاه‌های اطلاعاتی مورد استفاده

آدرس	پایگاه اطلاعاتی	ردیف
https://www.scopus.com/	Scopus	۱
https://www.webofscience.com/	Web Of Science	۲
https://www.sciencedirect.com/	Science Direct	۳
https://www.emerald.com/insight	Emerald	۴
https://www.scholar.google.com	Google Scholar	۵
https://onlinelibrary.wiley.com/	Wiley	۶
https://www.proquest.com	ProQuest	۷
https://www.theiia.org	Institute of Internal Auditors	۸
https://www.sid.ir	SID	۹
https://www.magiran.com	MagIran	۱۰
https://en.civilica.com	Civilica	۱۱

شکل شماره ۱- مراحل انتخاب منابع



کیفیت مقالات با استفاده از چک‌لیست ۷ معیاری محقق ساخته (برگرفته از CASP و JBI) شامل وضوح هدف، تناسب روش‌شناسی، جامعیت استدلال‌ها، شفافیت فرآیند جمع‌آوری داده، استحکام تحلیل، ارتباط با پدیده مورد مطالعه، و اعتبار مجله ارزیابی شد. از میان ۵۱ مقاله، ۱۰ مقاله (۲۰ درصد) به صورت تصادفی انتخاب و بررسی شدند. پایایی ارزیابی کیفیت مقالات با مشارکت یک کدگذار دوم و محاسبه ضریب کاپا (۰,۷۸) برای مرحله ارزیابی کیفیت تأیید گردید. نتایج نشان داد اکثریت قریب به اتفاق مقالات نمونه (۷۰ درصد) از کیفیت عالی برخوردار بوده و مابقی در سطوح خوب تا متوسط قرار دارند. نتایج ارزیابی ۱۰ مقاله (موجود در پیوست) در جدول زیر خلاصه شده است:

جدول شماره ۷- نتایج ارزیابی کیفیت ۱۰ مقاله

شناسه مقاله	اطلاعات مقاله	سال انتشار	امتیاز (از ۷)	کیفیت
ER-1	فاورمارچسی	۲۰۲۵	۷	عالی
ER-5	ساراپای‌وانیچ و همکاران	۲۰۲۴	۷	عالی
ER-10	دیزورت و پولارد	۲۰۲۳	۷	عالی

ER-15	اسمیت	۲۰۲۳	۷	عالی
ER-20	باسکو و همکاران	۲۰۱۹	۷	عالی
ER-25	گراملینگ و اشنایدر	۲۰۱۸	۷	عالی
ER-30	مونگال و اسلیپرز	۲۰۱۵	۴.۵	متوسط
ER-35	کورام و همکاران	۲۰۱۱	۶	خوب
ER-40	اسمیت	۲۰۰۵	۳	پایین تا متوسط
PR-5	اثنی عشری و همکاران	۱۴۰۰	۴.۵	متوسط

از مجموع ۵۱ منبع شناسایی شده در جدول شماره ۷، چهار منبع دارای ماهیت مروری (شامل مرور نظام‌مند، فراترکیب و کتاب مرجع) هستند این چهار منبع مروری، داده‌های اولیه پژوهش را تشکیل نمی‌دهند، بلکه به عنوان منابع مکمل و تاییدی برای تقویت استدلال‌ها، تکمیل شاخص‌ها و مقایسه نتایج با پژوهش‌های پیشین استفاده شده‌اند. داده‌های اصلی و شاخص‌های نهایی بر اساس ۴۷ مطالعه اولیه استخراج شده‌اند و منابع مروری صرفاً در مراحل نهایی تحلیل (تأیید و تکمیل یافته‌ها) به کار گرفته شده‌اند. بدین ترتیب از مجموع ۵۱ منبع شناسایی شده، ۴۶ مقاله علمی، ۳ پایان‌نامه و ۲ کتاب مرجع بوده‌اند که پس از کسر ۴ منبع مروری/تاییدی، ۴۷ مطالعه اولیه مبنای استخراج داده قرار گرفتند. منابع مروری در جدول شماره ۸ با عنوان مروری (تاییدی) مشخص شده‌اند.

جدول شماره ۸- منابع نهایی، کدهای تخصیص یافته و معیارهای ورود

شناسه	نویسنده (سال)	S(نمونه)	PI(پدیده)	D(طرح)	E(ارزیابی)	R(نوع پژوهش)
ER-1	فاورمارچسی (۲۰۲۵)	حسابرسی داخلی	عینیت گزارش (گزارش کاستی‌های کنترل داخلی)	کمی/تجربی	عینیت، کامل بودن	علمی
ER-2	آرهین (۲۰۲۴)	حسابرسی داخلی	کیفیت گزارش حسابرسی (۵ شاخص)	پیمایش کمی	کامل بودن، به موقع بودن، دقت، سازنده بودن، عینیت	علمی پایان نامه
ER-3	ماولدینا و همکاران (۲۰۲۴)	حسابرسی مستقل و داخلی	تصویرسازی داده و شفافیت	مرور نظام‌مند	شفافیت، وضوح، مختصرنگاری، اثرگذاری ارتباطی	مروری (تاییدی)

شناسه	نویسنده (سال)	S(نمونه)	PI(پدیده)	D(طرح)	E(ارزیابی)	R(نوع پژوهش)
ER-4	کاسایاکانونت و همکاران (۲۰۲۴)	حسابرسی مستقل	خوانایی و لحن گزارش	کمی/تحلیل محتوا	خوانایی، لحن، شفافیت، وضوح	علمی
ER-5	ساراپای وانیچ و همکاران (۲۰۲۴)	حسابرسی مستقل	ارتباط مؤثر و کیفیت ادراک شده	پیمایش کمی	سبک ارتباطی، به موقع بودن	علمی
ER-6	نیروخ و کاگلار (۲۰۲۴)	حسابرسی مستقل	خوانایی و کیفیت گزارش	کمی/آرشیوی	خوانایی، کیفیت گزارش، تأثیر موضوعات کلیدی	علمی
ER-7	هافمن و همکاران (۲۰۲۴)	حسابرسی مستقل	تغییر در ساختار و قالب بندی گزارش	تجربی/آزمایش	ساختار، سازماندهی، اثر برجسته سازی	علمی
ER-8	سیبک و کایا (۲۰۲۳)	حسابرسی مستقل	ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی توسعه یافته	کمی/زبان شناسی محاسباتی	خوانایی، اختصاصی بودن، ابزار بصری	علمی
ER-9	کاگیری (۲۰۲۳)	حسابرسی داخلی	کیفیت گزارش حسابرسی	کیفی/موردی	کامل بودن، دقت، به موقع بودن، تحلیل روند	علمی
ER-10	دیزورت و پولارد (۲۰۲۳)	حسابرسی داخلی	تحلیل علل ریشه ای	کیفی/مصاحبه	کامل بودن، سازنده بودن، استقلال، عینیت	علمی
ER-11	هراویتی و نوگراها (۲۰۲۳)	حسابرسی مستقل	تأخیر گزارش حسابرسی	کمی/رگرسیون	به موقع بودن	علمی
ER-12	مینوتی مزا (۲۰۲۱)	حسابرسی مستقل	گزارش حسابرسی گسترش یافته	مروری/تحلیلی	خاص بودن، شرکت محوری، پرهیز از کلیشه	علمی
ER-13	گویکوچنا و همکاران (۲۰۲۱)	حسابرسی مستقل	بهبود گزارش (اجماع)	پیمایش کمی	تناسب با مخاطب، خاص بودن، شفافیت، مختصر بودن	علمی
ER-14	سید احمد (۲۰۲۱)	حسابرسی داخلی	استقلال و کیفیت گزارش	کیفی/مفهومی	عینیت، بی طرفی، کامل بودن	علمی پایان نامه
ER-15	اسمیت (۲۰۲۳)	حسابرسی مستقل	خوانایی گزارش	تحلیل محتوا	خوانایی، اثرگذاری ارتباطی	علمی
ER-16	یوگا و دینارجیتو (۲۰۲۱)	حسابرسی مستقل	ارزش ارتباطی گزارش حسابرسی	مروری نظام مند	شفافیت، وضوح، مختصرگویی، تطبیق با مخاطب	مروری (تأییدی)
ER-17	جاکچ و همکاران (۲۰۲۰)	حسابرسی داخلی	اهمیت کیفیت گزارش به عنوان «ویرتین» کار حسابرسی	مفهومی	ساختار، محتوا، مستندسازی	علمی

شناسه	نویسنده (سال)	S(نمونه)	PI(پدیده)	D(طرح)	E(ارزیابی)	R(نوع پژوهش)
ER-18	کوهلر و همکاران (۲۰۲۰)	حسابرسی مستقل	ارزش ارتباطی موضوعات کلیدی گزارش برای سرمایه‌گذاران	آزمایشی	تناسب با مخاطب، سطح‌بندی اطلاعات	علمی
ER-19	پرژبیلسکا و همکاران (۲۰۲۰)	حسابرسی داخلی	ارتباطات در حسابرسی داخلی	کتاب مرجع	دقت، عینیت، وضوح، اختصار، سازندگی، به موقع بودن	کتاب مرجع (تأییدی)
ER-20	باسکو و همکاران (۲۰۱۹)	حسابرسی داخلی	طبقه‌بندی کیفیت با تحلیل متنی گزارش	تحلیل متن	ویژگی‌های زبانی و ساختاری گزارش	علمی
ER-21	ساموسیر (۲۰۱۹)	حسابرسی داخلی	به موقع بودن گزارش	مروری مفهومی	به موقع بودن، کارایی کمیته حسابرسی	علمی
ER-22	فارکاس و همکاران (۲۰۱۹)	حسابرسی داخلی	ارتباطات حسابرسی و پذیرش توصیه‌ها توسط مدیریت	آزمایشی	تحلیل ریشه‌ای، وضوح، سازنده بودن	علمی
ER-23	اسکرام (۲۰۱۹)	حسابرسی داخلی	ارتباط مؤثر حسابرس داخلی با هیئت مدیره	کیفی/مطالعه موردی	هفت معیار کیفیت ارتباطات (IIA)	علمی پایان نامه
ER-24	راوه و همکاران (۲۰۱۹)	حسابرسی مستقل	تأخیر گزارش	پیمایش کمی	به موقع بودن، تخصص مالی کمیته	علمی
ER-25	گراملینگ و اشنایدر (۲۰۱۸)	حسابرسی داخلی	عینیت در گزارشگری نقاط ضعف	تجربی	عینیت، استقلال، تأثیر روابط سازمانی	علمی
ER-26	پیستونی و همکاران (۲۰۱۸)	گزارشگری یکپارچه	کیفیت گزارش یکپارچه	تحلیل محتوا	فرم در مقابل محتوا، ارزش اطلاعاتی	علمی
ER-27	آلتوایجری (۲۰۱۷)	حسابرسی داخلی	کیفیت حسابرسی و معیارهای اتکای حسابرس مستقل	پیمایش	توصیه‌های عملی، پیگیری، تمرکز راهبردی	علمی
ER-28	سایویتز و کیدا (۲۰۱۷)	حسابرسی مستقل	حالت ارتباطی و لحن حرفه‌ای گزارش	تجربی	لحن حرفه‌ای، کانال ارتباطی	علمی
ER-29	فخرفاخ (۲۰۱۶)	حسابرسی مستقل	خوانایی گزارش و ویژگی‌های زبانی	تحلیل محتوا	خوانایی، شفافیت	علمی
ER-30	مونگال و اسلیپرز (۲۰۱۵)	حسابرسی داخلی	کیفیت گزارش از دیدگاه کمیته حسابرسی	پیمایش	وضوح، دقت، کامل بودن، تمرکز راهبردی	علمی
ER-31	بویله و همکاران (۲۰۱۵)	حسابرسی داخلی	نوع گزارش حسابرسی و محتوای اطمینان‌بخشی	تجربی	سازنده بودن، دقت قضاوت	علمی

شناسه	نویسنده (سال)	S(نمونه)	PI(پدیده)	D(طرح)	E(ارزیابی)	R(نوع پژوهش)
ER-32	سیمنت و هاگینز (۲۰۱۴)	حسابرسی مستقل	بهبود گزارش حسابرسی	پیمایش	سه شکاف اصلی در گزارش دهی حسابرس	علمی
ER-33	هوک و زوهر (۲۰۱۴)	حسابرسی داخلی	افشای گزارش حسابرسی	تجربی	شفافیت، کامل بودن، اعتماد	علمی
ER-34	ماک و همکاران (۲۰۱۳)	حسابرسی مستقل	مدل گزارشگری حسابرسی	فرا ترکیب	سه شکاف، نیاز به گزارش سفارشی و خاص شرکت	مروری (تأییدی)
ER-35	کورام و همکاران (۲۰۱۱)	حسابرسی مستقل	طول گزارش و ارزش ارتباطی گزارش	تحلیل پروتکل کلام	مختصر بودن، ارزش ارتباطی	علمی
ER-۳۶	کاتلر (۲۰۱۰)	حسابرسی داخلی	گزارش پیش محور	کتاب راهنما	وضوح، ساختار منطقی، زبان گویا، توصیه قابل اجرا	کتاب مرجع (تأییدی)
ER-۳۷	فلورده و وان (۲۰۱۰)	حسابرسی مستقل	نقش زبان و بافت گزارش حسابرسی	تحلیل محتوا	تطبیق پذیری، انتقال مؤثر یافته ها	علمی
ER-۳۸	هولت و دیزورت (۲۰۰۹)	حسابرسی داخلی	ساختار گزارشگری	تجربی	استقلال ساختاری، اعتبار افشای مالی	علمی
ER-۳۹	آرچامبالت و همکاران (۲۰۰۸)	حسابرسی داخلی	گزارش به ذی نفعان خارجی	نظری تحلیلی	شفافیت، پاسخگویی، ساختارمند بودن	علمی
ER-۴۰	اسمیت (۲۰۰۵)	حسابرسی داخلی	مهارت های ارتباطی	مروری مفهومی	وضوح، ایجاز، خوانایی، دقت نگارش	علمی
PR-۱	نوروزی و سلیمانی (۱۴۰۵)	حسابرسی داخلی	انتظارات مدیران عامل هلدینگ ها از گزارش حسابرسی داخلی	کیفی/تجربی	ارائه موارد با اهمیت در گزارش ها، ارائه گزارش های مختصر با پیشنهادات کاربردی	علمی
PR-۲	اسکندری، بیات و محمدی (۱۴۰۲ پ)	حسابرسی مستقل	کیفیت گزارش و رفتار استفاده کنندگان	توصیفی همبستگی + دلفی	ساختار گزارشگری، ساختار قانونی، ساختار زبانی (لحن و صراحت)	علمی
PR-۳	اسکندری، بیات و محمدی (۱۴۰۲ الف)	حسابرسی مستقل	الگوی سنجش کیفیت گزارش	دلفی + تحلیل گزارش های مؤسسات	۴۲ شاخص، لحن، صراحت، درج آثار مالی	علمی
PR-۴	موسوی، هنرمندی و زارعی (۱۴۰۰)	حسابرسی داخلی	عوامل اخلاقی مؤثر بر تصمیمات گزارشگری	پیمایش کمی (۲۰۰ نفر)	قضاوت حرفه ای، فشار مدیریت ارشد، فناوری اطلاعات	علمی

شناسه	نویسنده (سال)	S(نمونه)	PI(پدیده)	D(طرح)	E(ارزیابی)	R(نوع پژوهش)
PR-۵	اثنی عشری، متی و پاک‌نژاد (۱۴۰۰)	حسابرسی داخلی	مهارت‌های متقاعدسازی و پذیرش پیشنهادها	پیمایش کمی	مهارت انگیزش، انتقال پیام، جنسیت، تجربه، جایگاه سازمانی	علمی
PR-6	مشایخی، جلالی و رضایی (۱۴۰۰)	حسابرسی داخلی	ادراک ذی‌نفعان از وضعیت حسابرسی داخلی در ایران و نقش بازیگران کلیدی	کیفی تفسیری	مشکلات گزارشگری حسابرسی داخلی در ایران مانند عینیت نداشتن، طولانی بودن، نبود توصیه‌های عملی و ...	علمی
PR-7	رضایی و نوروزی (۱۳۹۹)	حسابرسی مستقل	خوانایی گزارش و کیفیت تصمیم‌گیری	کمی/همبستگی	خوانایی گزارش، کیفیت تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاران	علمی
PR-8	عباس‌زاده و صالحی (۱۳۹۸)	حسابرسی مستقل	خوانایی گزارش با دیدگاه زبانی	کمی/تحلیل محتوا	خوانایی (شاخص گائینگ فاک)، ویژگی‌های حسابرس، به موقع بودن	علمی
PR-9	تقی‌نجاج و نجمی (۱۳۹۷)	حسابرسی داخلی	چالش‌های استقرار حسابرسی اثربخش	مطالعه موردی (کیفی)	گزارشگری به عنوان رکن اثربخشی، هدف و دامنه، پیشنهادها، اقدامات مدیریت	علمی
PR-10	نیک‌بخت، رضایی و متی (۱۳۹۶)	حسابرسی داخلی	راهنماهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی	کیفی/نظریه زمینه‌ای (مصاحبه عمیق)	وضوح، کامل بودن، به موقع بودن، اعتباربخشی، ساختار مناسب، تناسب با مخاطب، تعامل سازنده	علمی
PR-11	پورحسینی و شریفی (۱۳۹۱)	حسابرسی داخلی	گزارش رسمی حسابرسی داخلی به ذی‌نفعان خارجی	نظری/مدل‌سازی	الگوی پنج بخشی: ترکیب و صلاحیت، مسئولیت‌پذیری، حسابداری، فعالیت‌ها، منابع مالی	علمی

گام سوم: استخراج و تحلیل داده‌ها: به دلیل ماهیت کیفی داده‌ها و ناهمگونی مطالعات، از روش سنتز روایتی برای ترکیب یافته‌ها استفاده شد. فرآیند تحلیل در سه مرحله انجام گردید: (۱) کدگذاری اولیه و استخراج گزاره‌های مرتبط با کیفیت گزارش، (۲) دسته‌بندی کدهای مشابه در مؤلفه‌ها، و (۳) گروه‌بندی مؤلفه‌های مرتبط در ابعاد. جدول زیر نمونه‌ای از فرآیند کدگذاری برای مؤلفه «سازنده بودن» را نشان می‌دهد.

جدول شماره ۹: نمونه فرآیند کدگذاری برای مؤلفه "سازنده بودن"

شناسه منبع	متن استخراج شده از مقاله	کد اولیه	شاخص	مؤلفه	بعد
ER-5 (ساراپای وانیچ و همکاران، ۲۰۲۴)	سبک ارتباطی پیوندجویانه شامل لحن دوستانه، گرم، دلسوزانه، تشویق کننده و باز است.	سبک ارتباطی خوب با لحن دوستانه، گرم، دلسوزانه، تشویق کننده و باز	لحن مثبت، حرفه‌ای و غیرسرزنش گر	سازنده بودن	ویژگی‌های کیفی انتقال
ER-13 (گویکوچتا و همکاران، ۲۰۲۱)	گزارش پیشنهادی، قابلیت استفاده از گزارش را برای تصمیم‌گیری بهبود می‌بخشد.	بهبود قابلیت استفاده برای تصمیم‌گیری	تمرکز بر راه حل سازنده و کاربردی و بهبود آینده	سازنده بودن	ویژگی‌های کیفی انتقال
ER-30 (مونگال و اسلیپر، ۲۰۱۵)	گزارش‌ها متوازن هستند و شامل رویه‌های کنترلی مثبت به همراه نقاط ضعف مشاهده شده می‌باشند.	ارائه تصویر متوازن از نقاط قوت و ضعف کنترل‌های داخلی	ارائه بازخورد متعادل (نقاط قوت و ضعف)	سازنده بودن	ویژگی‌های کیفی انتقال
ER-9 (کاگیری، ۲۰۲۳)	لزوم توجه گزارش‌ها به ریسک‌های نوظهور.	توجه به ریسک‌های نوظهور و آینده‌نگر	نگاه آینده‌نگر	سازنده بودن	ویژگی‌های کیفی انتقال

گام چهارم: ارائه چارچوب مفهومی پیشنهادی: در این مرحله، خروجی نهایی به صورت یک چارچوب مفهومی چندسطحی متشکل از بعد، مؤلفه و شاخص ارائه گردید که ۴ بعد، ۱۵ مؤلفه و ۵۱ شاخص را در بر می‌گیرد.

جدول شماره ۱۰- ابعاد، مؤلفه‌ها و شاخص‌های چارچوب مفهومی پیشنهادی برای بهبود کیفیت گزارش حسابرسی داخلی و فراوانی آنها در منابع تحقیق

بعد	مؤلفه	شاخص	منابع (با شناسه)	تعداد تکرار
۷۸	صحت و دقت	صحت محتوایی (عاری از اشتباه و تحریف)	ER-1, ER-2, ER-11, ER-17, ER-19, ER-23, ER-29, ER-30, ER-36, ER-37, ER-38, ER-40, PR-3, PR-10, PR-11	۱۵
		استفاده از واژگان و توصیفات دقیق	ER-9, ER-19, ER-20, ER-30, ER-36, ER-37, ER-40, PR-3, PR-10	۹
		صحت عددی و محاسباتی	ER-11, ER-13, ER-19, PR-2, PR-3	۵
		استناددهی دقیق و قابل ردیابی	ER-13, ER-14, ER-17, ER-19, ER-26, ER-34, ER-36, PR-6, PR-9	۹
	عینیت و بی‌طرفی	مبتنی بر اطلاعات واقعی و شواهد کافی و معتبر	ER-1, ER-4, ER-8, ER-11, ER-13, ER-14, ER-19, ER-23, ER-24, ER-25, ER-30, ER-36, ER-38, PR-3, PR-10	۱۵

تعداد تکرار	منابع (با شناسه)	شاخص	مؤلفه	بعد
۱۴	ER-1, ER-2, ER-4, ER-10, ER-12, ER-14, ER-19, ER-21, ER-25, ER-27, ER-31, ER-37, PR-4, PR-6	عدم تأثیرپذیری از روابط یا فشارها		
۱۲	ER-1, ER-2, ER-4, ER-25, ER-30, ER-31, ER-33, ER-34, ER-37, PR-3, PR-8, PR-10	ارائه متوازن همه حقایق و جنبه‌های مرتبط		
۲۲	ER-3, ER-4, ER-5, ER-6, ER-7, ER-8, ER-11, ER-12, ER-13, ER-16, ER-17, ER-18, ER-26, ER-29, ER-30, ER-34, ER-36, ER-40, PR-1, PR-6, PR-7, PR-10	منطقی بودن و قابلیت درک آسان	شفافیت و وضوح	
۱۸	ER-4, ER-5, ER-6, ER-8, ER-10, ER-19, ER-20, ER-29, ER-30, ER-32, ER-34, ER-36, ER-37, ER-40, PR-3, PR-6, PR-10, PR-11	زبان ساده، گویا و فاقد ابهام		
۷	ER-4, ER-6, ER-19, ER-30, ER-36, PR-3, PR-10	استفاده از عناوین و سرفصل‌های راهنما		
۱۴	ER-5, ER-7, ER-8, ER-11, ER-12, ER-13, ER-16, ER-18, ER-19, ER-22, ER-26, ER-30, ER-35, ER-40	گنجانیدن جزئیات مهم پشتیبان یافته‌ها		
۱۶	ER-8, ER-9, ER-12, ER-13, ER-16, ER-17, ER-19, ER-26, ER-29, ER-30, ER-34, ER-35, ER-36, ER-37, PR-1, PR-10	پرهیز از حشو، تکرار و اطلاعات غیرضروری	مختصر بودن	
۱۴	ER-11, ER-13, ER-16, ER-17, ER-26, ER-29, ER-30, ER-32, ER-35, ER-36, PR-1, PR-3, PR-10, PR-11	تمرکز بر نکات اصلی و کلیدی		
۸	ER-17, ER-19, ER-29, ER-36, PR-1, PR-6, PR-10, PR-11	خلاصه‌گویی در عین کامل بودن		
۱۴	ER-5, ER-10, ER-15, ER-19, ER-22, ER-23, ER-28, ER-30, ER-32, ER-34, ER-36, ER-37, PR-1, PR-10	لحن مثبت، حرفه‌ای و غیرسرزنش‌گر	سازنده بودن	
۱۸	ER-2, ER-5, ER-6, ER-9, ER-10, ER-13, ER-17, ER-19, ER-22, ER-27, ER-30, ER-32, ER-33, ER-38, PR-1, PR-3, PR-5, PR-10	تمرکز بر راه‌حل سازنده و کاربردی و بهبود آینده		
۱۰	ER-6, ER-9, ER-19, ER-23, ER-30, ER-32, ER-33, PR-1, PR-10, PR-11	نگاه آینده‌نگر		
۸	ER-18, ER-30, ER-32, ER-33, ER-36, ER-37, PR-1, PR-10	ارائه بازخورد متعادل (نقاط قوت و ضعف)		
۲۲	ER-1, ER-2, ER-4, ER-6, ER-9, ER-11, ER-14, ER-17, ER-18, ER-20, ER-27, ER-30, ER-33, ER-34, ER-36, ER-39, PR-1, PR-3, PR-5, PR-9, PR-10, PR-11	پوشش تمام اهداف و حوزه‌های حسابداری	کامل بودن	

تعداد تکرار	منابع (با شناسه)	شاخص	مؤلفه	بعد
۹	ER-10, ER-18, ER-22, ER-25, ER-33, ER-36, PR-1, PR-3, PR-10	ارائه تحلیل با عمق کافی برای هر یافته		
۸	ER-13, ER-16, ER-25, ER-26, ER-27, ER-34, PR-3, PR-10	ذکر تمام ملاحظات با اهمیت		
۷	ER-9, ER-19, ER-26, ER-30, ER-36, PR-1, PR-10	تطبیق داده و اطلاعات موردنیاز مخاطبان مختلف		
۱۰	ER-2, ER-9, ER-11, ER-17, ER-19, ER-21, PR-1, PR-6, PR-9, PR-10	زمان‌بندی مناسب با توجه به اهمیت موضوع	به‌موقع بودن	
۷	ER-2, ER-11, ER-21, ER-24, ER-29, PR-9, PR-10	رعایت زمان‌بندی توافق‌شده با ذی‌نفعان		
۶	ER-21, ER-24, PR-1, PR-3, PR-6, PR-10	به‌روز بودن اطلاعات مندرج		
۲۲	ER-3, ER-4, ER-6, ER-8, ER-15, ER-17, ER-19, ER-23, ER-26, ER-29, ER-30, ER-32, ER-33, ER-34, ER-35, ER-36, ER-38, PR-1, PR-6, PR-7, PR-8, PR-10	کاهش بار شناختی	خوانایی و اثرگذاری ارتباطی	
۱۳	ER-3, ER-5, ER-6, ER-8, ER-15, ER-16, ER-26, ER-29, ER-32, ER-35, PR-5, PR-7, PR-10	تقویت پردازش و درک عمیق		
۲۳	ER-3, ER-5, ER-6, ER-7, ER-8, ER-12, ER-13, ER-15, ER-17, ER-19, ER-26, ER-28, ER-30, ER-32, ER-33, ER-34, ER-36, ER-38, PR-1, PR-5, PR-6, PR-8, PR-10	ایجاد مشارکت و تحریک به اقدام		
۲۲	ER-1, ER-2, ER-6, ER-7, ER-9, ER-11, ER-12, ER-13, ER-17, ER-19, ER-22, ER-27, ER-31, ER-33, ER-34, ER-36, ER-39, PR-3, PR-6, PR-9, PR-10, PR-11	ذکر عناصر ساختاری پایه شامل اهداف، دامنه، یافته‌ها، اولویت‌ها، توصیه‌ها، نتیجه‌گیری	جامعیت محتوای الزامی	الزامات ساختاری
۱۳	ER-2, ER-9, ER-10, ER-18, ER-20, ER-22, ER-25, ER-30, ER-33, ER-36, PR-2, PR-3, PR-10	توسعه و تحلیل هر یافته (پنج مؤلفه کلیدی: معیارها، شرایط، علت ریشه‌ای، تأثیر و اهمیت، اولویت)		
۱۰	ER-2, ER-9, ER-10, ER-13, ER-19, ER-27, ER-30, PR-1, PR-3, PR-10	تصریح مسئول پیگیری و مهلت اقدام (اکشن پلن یا برنامه اقدام اصلاحی)		
۴	ER-1, ER-4, PR-2, PR-3	افشای محدودیت دامنه یا عدم انطباق با استانداردها		
۹	ER-4, ER-8, ER-13, ER-19, ER-26, ER-29, ER-36, PR-3, PR-10	رعایت الگوها و دستورالعمل‌های سازمانی	سازماندهی و قالب‌بندی مؤثر	

تعداد تکرار	منابع (با شناسه)	شاخص	مؤلفه	بعد
۱۷	ER-6, ER-8, ER-12, ER-13, ER-17, ER-18, ER-19, ER-26, ER-30, ER-32, ER-33, ER-36, PR-1, PR-3, PR-9, PR-10, PR-11	ساختار سلسله‌مراتبی منطقی و جریان اطلاعات واضح		
۱۱	ER-3, ER-6, ER-8, ER-17, ER-19, ER-26, ER-30, ER-36, PR-1, PR-3, PR-10	استفاده هدفمند از ابزارهای بصری		
۱۸	ER-2, ER-5, ER-7, ER-8, ER-11, ER-12, ER-13, ER-16, ER-18, ER-22, ER-25, ER-30, ER-33, ER-35, PR-1, PR-5, PR-8, PR-10	سفارشی‌سازی سطح جزئیات برای مخاطبان مختلف	تناسب با مخاطب	تطابق با ذی‌نفعان و مخاطبان
۱۱	ER-5, ER-6, ER-8, ER-12, ER-13, ER-16, ER-28, ER-30, ER-32, PR-5, PR-10	تناسب لحن و زبان با دانش و موقعیت مخاطب		
۱۱	ER-7, ER-12, ER-13, ER-14, ER-32, ER-34, ER-36, PR-1, PR-3, PR-9, PR-10	شفافیت در دامنه مسئولیتی و محدودیت‌ها		
۷	ER-2, ER-10, ER-19, ER-30, ER-32, PR-1, PR-10	ارزش‌آفرینی مشورتی بدون نقض حریم مدیریتی	تعادل حرفه‌ای و حفظ مرزهای نقش	
۱۴	ER-1, ER-4, ER-5, ER-10, ER-13, ER-14, ER-25, ER-27, ER-30, ER-34, ER-39, PR-1, PR-3, PR-10	حفظ استقلال و بی‌طرفی از طریق پرهیز از درگیر شدن در اجرا		
۱۳	ER-1, ER-4, ER-5, ER-13, ER-14, ER-19, ER-25, ER-28, ER-30, ER-34, PR-5, PR-10, PR-11	مدیریت انتظارات ذی‌نفعان کلیدی		
۱۸	ER-1, ER-2, ER-3, ER-4, ER-7, ER-10, ER-11, ER-12, ER-13, ER-16, ER-17, ER-27, ER-30, ER-34, ER-39, PR-1, PR-3, PR-10	گزینش و اولویت‌بندی هوشمندانه و هدایت توجه به سمت اولویت‌ها	تمرکز راهبردی بر مسائل مهم	ارزش اطلاعاتی و راهبردی
۱۱	ER-11, ER-13, ER-14, ER-19, ER-25, ER-30, ER-34, ER-36, PR-1, PR-3, PR-10	تناسب حجم و عمق تحلیل با سطح اهمیت		
۱۵	ER-2, ER-7, ER-9, ER-10, ER-11, ER-12, ER-16, ER-23, ER-32, ER-34, PR-1, PR-6, PR-9, PR-10, PR-11	ارتباط صریح یافته‌ها با اهداف و ریسک‌های راهبردی	مربوط بودن و شرکت‌محوری	
۱۱	ER-1, ER-6, ER-8, ER-12, ER-13, ER-16, ER-26, ER-34, ER-35, PR-1, PR-10	خاص بودن و پرهیز از کلیشه		
۱۷	ER-5, ER-8, ER-9, ER-10, ER-12, ER-16, ER-18, ER-22, ER-23, ER-25, ER-26, ER-30, ER-33, PR-1, PR-3, PR-4, PR-10	تحلیل زمینه‌محور و ریشه‌ای		
۸	ER-2, ER-10, ER-19, ER-23, ER-26, ER-30, PR-1, PR-10	یکپارچه‌سازی افقی یافته‌ها در طول زمان و در سراسر سازمان	شناسایی روندها	
۸	ER-3, ER-8, ER-9, ER-23, ER-26, ER-30, PR-1, PR-10	شناسایی و کمی‌سازی روندهای کلان		

تعداد تکرار	منابع (با شناسه)	شاخص	مؤلفه	بعد
۱۲	ER-2, ER-3, ER-8, ER-10, ER-18, ER-22, ER-30, ER-34, PR-1, PR-6, PR-10, PR-11	تحلیل علل، ارائه بینش و نیز ارائه توصیه‌های راهبردی و عمل‌گرا در سطح کلان		

به منظور ارزیابی پایایی فرآیند کدگذاری، ۲۵ درصد از مقالات به طور تصادفی انتخاب و توسط یک کدگذار دوم (متخصص حوزه حسابرسی داخلی) به طور مستقل کدگذاری گردید. به طور جداگانه، برای ارزیابی پایایی فرآیند کدگذاری تحلیل محتوا (مجزا از پایایی ارزیابی کیفیت مقالات)، پایایی مرحله اول (استخراج کدهای اولیه از مقالات) با ضریب کاپای کوهن ۰,۷۸ و پایایی مرحله دوم (انتساب کدها به مؤلفه‌ها و ابعاد) با ضریب کاپای ۰,۷۲ تأیید شد. هر دو مقدار بر اساس معیار Landis & Koch (۱۹۷۷) در سطح توافق قابل توجه قرار دارند و نشان‌دهنده قابلیت اعتماد بالای فرآیند تحلیل است.

جدول شماره ۱۱- فراوانی مؤلفه‌های کیفیت گزارش حسابرسی در مطالعات منتخب

ضریب اهمیت	فراوانی	مؤلفه	بعد
۹,۹٪	۶۱	شفافیت و وضوح	ویژگی‌های کیفی انتقال
۹,۴٪	۵۸	خوانایی و اثرگذاری ارتباطی	ویژگی‌های کیفی انتقال
۸,۱٪	۵۰	سازنده بودن	ویژگی‌های کیفی انتقال
۸,۰٪	۴۹	جامعیت محتوای الزامی	الزامات ساختاری
۷,۵٪	۴۶	کامل بودن	ویژگی‌های کیفی انتقال
۷,۳٪	۴۵	تعادل حرفه‌ای و حفظ مرزهای نقش	تطابق با ذی‌نفعان و مخاطبان
۷,۰٪	۴۳	مربوط بودن و شرکت‌محوری	ارزش اطلاعاتی و راهبردی
۶,۷٪	۴۱	عینیت و بی‌طرفی	ویژگی‌های کیفی انتقال
۶,۲٪	۳۸	صحت و دقت	ویژگی‌های کیفی انتقال
۶,۲٪	۳۸	مختصر بودن	ویژگی‌های کیفی انتقال
۶,۰٪	۳۷	سازماندهی و قالب‌بندی مؤثر	الزامات ساختاری
۴,۷٪	۲۹	تناسب با مخاطب	تطابق با ذی‌نفعان و مخاطبان
۴,۷٪	۲۹	تمرکز راهبردی بر مسائل مهم	ارزش اطلاعاتی و راهبردی
۴,۶٪	۲۸	شناسایی بوندها	ارزش اطلاعاتی و راهبردی
۳,۷٪	۲۳	به‌موقع بودن	ویژگی‌های کیفی انتقال
۱۰۰٪	۶۱۵	جمع کل	

بحث و نتیجه‌گیری

چارچوب چهاربعدی استخراج‌شده (شامل ۱۵ مؤلفه و ۵۱ شاخص) به‌عنوان چارچوب مفهومی پیشنهادی برای ارزیابی و بهبود کیفیت گزارش‌های حسابرسی داخلی تدوین شده است. این چارچوب هرچند بر اساس ادبیات موجود تدوین شده، اما برای کاربرد عملی نیازمند اعتبارسنجی تجربی در سازمان‌های ایرانی است و در مرحله فعلی می‌تواند به‌عنوان مبنای نظری اولیه برای تدوین استانداردهای گزارشگری، آموزش حسابرسان داخلی و طراحی ابزارهای اندازه‌گیری در پژوهش‌های آتی مورد استفاده قرار گیرد.

چارچوب ارائه‌شده با استانداردهای الزام‌آور حرفه‌ای (IIA) و اصول کلاسیک ارتباطات (VC) همپوشانی قابل توجهی دارد و افزودن دو بعد «تطابق با ذی‌نفعان» و «ارزش اطلاعاتی و راهبردی» گامی در جهت تکمیل چارچوب‌های موجود تلقی می‌شود. یافته‌های فراوانی مؤلفه‌ها نشان می‌دهد «شفافیت و وضوح» (۶۱ بار)، «خوانایی و اثرگذاری ارتباطی» (۵۸ بار) و «سازنده بودن» (۵۰ بار) بیشترین و «به‌موقع بودن» (۲۳ بار) کمترین فراوانی را

داشته‌اند. این نشان می‌دهد ادبیات پژوهش عمدتاً بر ویژگی‌های کیفی انتقال متمرکز بوده و توجه کمتری به «به‌موقع بودن» داشته است که می‌تواند مسیری برای پژوهش‌های آتی باشد.

مرور نظام‌مند مطالعات ایرانی نشان می‌دهد سه شاخص مختصر بودن، تناسب با مخاطب و ارائه پیشنهاد عملی در ایران از وزن مضاعفی برخوردارند؛ هرچند تعیین اولویت‌های نهایی نیازمند اعتبارسنجی تجربی است. در مطالعات داخلی، طولانی و پراکنده بودن ساختار گزارش‌ها، عدم ارائه خلاصه اجرایی، عدم تفکیک گزارش برای هیئت مدیره و مدیران اجرایی و فقدان پیشنهادهای عملی به‌عنوان مهم‌ترین موانع اثربخشی گزارش‌ها شناسایی شده‌اند. در بافت سازمانی ایران، به دلیل تراکم بالای مسئولیت‌ها و ساختار متمرکز تصمیم‌گیری، شاخص‌های مذکور از حساسیت بیشتری برخوردارند. بنابراین به حساب‌رسان داخلی توصیه می‌شود این سه شاخص را در اولویت قرار دهند و چارچوب پیشنهادی را با رویکرد آزمایشی و مبتنی بر بازخورد ذی‌نفعان بومی‌سازی کنند.

از منظر عملی، حساب‌رسان داخلی می‌تواند با تأکید بر مؤلفه‌های پرتکرار (شفافیت، خوانایی، سازنده بودن و جامعیت محتوای الزامی) بهبود کیفیت گزارش‌ها را در دستور کار قرار دهند. ادبیات پژوهش نشان می‌دهد مؤلفه‌ها در روابط علی با یکدیگر قرار دارند؛ استفاده از تحلیل ریشه‌ای سازنده بودن و کامل بودن را افزایش می‌دهد، تصویرسازی داده خوانایی و مختصر بودن را ارتقا می‌بخشد، و خط گزارش‌دهی مستقیم به کمیته حساب‌رسی عینیت و بی‌طرفی را بهبود می‌بخشد. در مقابل، پیوندهای اجتماعی میان حساب‌رسان و تکرار مأموریت از عوامل تهدیدکننده عینیت هستند. کیفیت گزارش نتیجه تعامل نظام‌مند مؤلفه‌ها و عوامل زمینه‌ای است. استفاده از ادبیات خاکستری (۳ پایان‌نامه و ۲ کتاب مرجع) در این پژوهش، ضمن کاهش سوگیری انتشار، نشان داد شاخص‌های کلیدی کیفیت گزارش (مانند هفت معیار IIA و مدل ۵C) در منابع غیررسمی نیز مورد تأکید قرار گرفته‌اند. این امر بیانگر ضرورت توجه به ادبیات خاکستری به‌عنوان مکملی ارزشمند برای مقالات علمی است.

محدودیت‌های پژوهش و پیشنهاد

این پژوهش با سه محدودیت اصلی مواجه است: (۱) چارچوب ارائه‌شده صرفاً بر اساس مرور نظام‌مند ادبیات تدوین شده و فاقد اعتبارسنجی تجربی در بافت سازمانی ایران است،

(۲) ممکن است برخی شاخص‌های بومی یا صنعتی خاص در منابع بررسی نشده باشند، و (۳) به بررسی روابط علی و اولویت‌بندی میان شاخص‌ها پرداخته است.

بر این اساس، به پژوهشگران آینده توصیه می‌شود: چارچوب پیشنهادی را با روش‌های تجربی (پیمایش، تحلیل محتوای گزارش‌های واقعی، یا دلفی) اعتبارسنجی و بومی‌سازی کنند؛ با روش‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره مانند AHP به اولویت‌بندی شاخص‌ها پردازند؛ و با مدل‌سازی معادلات ساختاری، روابط علی میان ابعاد (مانند تأثیر تحلیل ریشه‌ای بر سازنده بودن و تأثیر تصویرسازی داده بر خوانایی) را آزمون نمایند. همچنین توجه ویژه به ابعاد مغفول تطابق با ذی‌نفعان و ارزش اطلاعاتی و راهبردی در پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود.

ORCID

Ghassem Blue		https://orcid.org/0000-0002-6984-6368
Mohammad Marfou		https://orcid.org/0000-0003-4925-7029
Mohammad Taghi Taghavifard		https://orcid.org/0000-0002-4212-2079
Mozafar Jamaloianpour		https://orcid.org/0000-0002-2649-5975
Raheleh Satkin		https://orcid.org/0009-0006-2899-1872

منابع

- اثنی‌عشری، حمیده، متی، وحید، و پاک‌نژاد، فرانہ. (۱۴۰۰). رابطه‌ی توانمندی‌های حساب‌رسان داخلی با پذیرش پیشنهاد‌های آن‌ها. *فصلنامه پژوهش‌های حرفه‌ای حساب‌رسی*، ۱(۴)، ۸-۳۱. [doi:10.22034/JPAR.2022.539704.1062](https://doi.org/10.22034/JPAR.2022.539704.1062)
- اسکندری، احمد، بیات، علی، و محمدی، علی. (۱۴۰۲ الف). تدوین الگوی جامع سنجش کیفیت گزارش حساب‌رسی، ارائه رتبه کیفیت و مقایسه تطبیقی آن با رتبه‌بندی موسسات حساب‌رسی. *فصلنامه بورس اوراق بهادار*، ۱۶(۶۲)، ۲۲۴-۲۳۹. doi: [10.22034/jse.2022.11947.1964](https://doi.org/10.22034/jse.2022.11947.1964)

اسکندری، احمد، بیات، علی و محمدی، علی. (۱۴۰۲). بررسی تاثیر ویژگی‌های فرهنگی و ساختاری موسسات حسابرسی بر کیفیت گزارش‌های حسابرسی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۵)، ۳۳۵-۳۵۸. [doi:10.22034/JPAR.2023.1988163.1136](https://doi.org/10.22034/JPAR.2023.1988163.1136)

پورحسینی، جلیل و شریفی، صدیقه. (۱۳۹۱). نیاز به گزارش حسابرسی داخلی برای ذی‌نفعان خارجی در جهت بهبود حاکمیت شرکتی. *پژوهش حسابرسی*، ۱(۴)، ۴۲-۵۰. [doi: 10.22051/ijar.2013.452](https://doi.org/10.22051/ijar.2013.452)

تقی‌نجاج، غلامحسین و نجمی، غلامرضا. (۱۳۹۷). چالش‌های استقرار حسابرسی داخلی اثربخش در مؤسسات اعتباری (مطالعه موردی یکی از بانک‌های ایران). *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۱)، ۱۸۳-۲۰۲. [doi: 10.22034/iaar.2020.119056](https://doi.org/10.22034/iaar.2020.119056)

خورشیدی، صبا. (۱۴۰۳). بررسی رابطه سبک شناختی با روش مصورسازی در گزارش حسابرسی داخلی: با تاکید بر سطح دشواری مسئله. پایان‌نامه دکتری، دانشگاه شهید بهشتی. <https://ganj.irandoc.ac.ir>

رضایی، فرزین و نوروزی، نرگس. (۱۳۹۹). بررسی رابطه بین خوانایی گزارش حسابرسی و کیفیت تصمیم‌گیری استفاده‌کنندگان. *پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای*، ۱(۱)، ۱۳۸-۱۵۶. [doi: 10.22034/arj.2021.243330](https://doi.org/10.22034/arj.2021.243330)

زیوری کامران، محمدجعفر و فخاری، حسین. (۱۳۹۸). تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶(۶۴)، ۸۱-۱۱۱. [doi: 10.22054/qjma.2020.42676.2019](https://doi.org/10.22054/qjma.2020.42676.2019)

عباس‌زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی و نسیم‌طوسی، فرهاد. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر خوانایی گزارش حسابرسی: یک رویکرد زبانی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۱۶(۶۴)، ۳۱-۵۷. [doi: 10.22054/qjma.2020.30865.1775](https://doi.org/10.22054/qjma.2020.30865.1775)

مشایخی، بیتا، جلالی، فرهاد و رضایی، ذبیح‌الله. (۱۴۰۱). نقش ادراک ذی‌نفعان در وضعیت حسابرسی داخلی: مطالعه موردی ایران. *مجله حسابداری در اقتصادهای نوظهور*، ۱۲(۴)، ۵۸۹-۶۱۴. [doi: 10.1108/JAEE-03-2020-0064](https://doi.org/10.1108/JAEE-03-2020-0064)

مشایخی، بیتا، سماوات، میلاد و جهانگرد، امین. (۱۴۰۲). ترسیم نقشه علمی پژوهش‌های کیفیت حسابرسی داخلی. *مطالعات تجربی حسابداری مالی*، ۲۰(۷۸)، ۳۵-۷۵. [doi: 10.22054/qjma.2023.73687.2458](https://doi.org/10.22054/qjma.2023.73687.2458)

مدیرکیاسرای، پروانه، فغانی ماکرانی، خسرو و فاضلی، نقی. (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۲(۴۷)، ۲۵۹-۲۷۶. https://www.jmaak.ir/article_21647.html

- متنی، وحید و زرین فر، غزاله. (بی تا). اصول نگارش گزارش در حسابداری داخلی (نشریه شماره ۶۱). تهران: انتشارات مرکز آموزش حسابداری ایران.
- موسوی، سیده زهرا، هنرمندی، زهرا، و زارعی، سمیرا. (۱۴۰۰). بررسی عوامل اخلاقی مؤثر بر تصمیمات گزارشگری حسابداری داخلی. فصلنامه پژوهش های مالی و رفتاری در حسابداری، ۳۱(۳). [doi: 10.30486/FBRA.2022.1940679.1032](https://doi.org/10.30486/FBRA.2022.1940679.1032)
- نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح الله و متنی، وحید. (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری داخلی. مطالعات تجربی حسابداری مالی، ۱۴(۵۵)، ۳۱-۷۰. [doi: 2017,24956,1663/qjma.10.22054](https://doi.org/10.22054/10.22054/qjma.10.22054.2017.24956.1663)
- نیکبخت، محمدرضا، متنی، وحید، رضایی، ذبیح الله و رحمانی، علی. (۱۳۹۷). کیفیت حسابداری داخلی در ایران: چالش ها و موانع. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۷(۲۷)، ۱-۲۸. <https://sid.ir/paper/238103/fa>
- نوروزی، سوئا و سلیمانی امیری، غلامرضا. (۱۴۰۴). ارائه الگوی مؤثر حسابداری داخلی از دیدگاه مدیران عامل در شرکت های هلدینگ. پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۸(۶۹)، ۲۵۱-۲۹۴. [doi: 10.71608/faar.2025.1073261](https://doi.org/10.71608/faar.2025.1073261)

References

- Altwaijry, A. (2017). Internal audit quality evaluation and reliance decision: External auditors' perception. *International Journal of Economics and Management Sciences*, 6, 464. <https://doi.org/10.4172/2162-6359.1000464>
- Archambeault, D. S., DeZoort, F. T., & Holt, T. P. (2008). The need for an internal auditor report to external stakeholders to improve governance transparency. *Accounting Horizons*, 22(4), 375-388. [DOI:10.2308/acch.2008.22.4.375](https://doi.org/10.2308/acch.2008.22.4.375)
- Arhin, A. (2024). Audit committee expertise and quality of internal audit report: The case of Metropolitan, Municipal and District Assemblies in the Central Region of Ghana [Master's thesis, University of Cape Coast]. <https://ir.ucc.edu.gh/>
- Boskou, G., Kirkos, E., & Spathis, C. (2019). Classifying internal audit quality using textual analysis: The case of auditor selection. *Managerial Auditing Journal*, 34(8), 924-950. [DOI:10.1108/MAJ-01-2018-1785](https://doi.org/10.1108/MAJ-01-2018-1785)
- Boyle, D. M., DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2015). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' risk judgments. *Accounting Horizons*, 29(3), 695-718. <https://doi.org/10.2308/acch-51110>
- Braun, V., & Clarke, V. (2006). Using thematic analysis in psychology. *Qualitative Research in Psychology*, 3(2), 77-101. <https://doi.org/10.1191/1478088706qp063oa>
- Bruen, A. A., Forcinito, M., & McQuillan, J. (2021). Information theory and its applications. In *Cryptography, information theory, and error-correction: A*

- handbook for the 21st century (2nd ed., pp. 183-200). Wiley.
<https://doi.org/10.1002/9781119582397.ch9>
- Campbell, M., McKenzie, J. E., Sowden, A., et al. (2020). Synthesis without meta-analysis (SWIM) in systematic reviews: Reporting guideline. *BMJ*, 368, l6890.
<https://doi.org/10.1136/bmj.l6890>
- Carmichael, D. R. (2004). The PCAOB and the social responsibility of the independent auditor. *Accounting Horizons*, 18(2), 127-133.
[DOI:10.2308/acch.2004.18.2.127](https://doi.org/10.2308/acch.2004.18.2.127)
- Cooke, A., Smith, D., & Booth, A. (2012). Beyond PICO: The SPIDER tool for qualitative evidence synthesis. *Qualitative Health Research*, 22(10), 1435-1443. [DOI: 10.1177/1049732312452938](https://doi.org/10.1177/1049732312452938)
- Crosby, P. B. (1979). *Quality is free: The art of making quality certain*. McGraw-Hill.
<https://archive.org/details/qualityisfree00cros>
- Cutler, S. F. (2010). A few good words: How internal auditors can write better, more insightful reports. iUniverse. <https://books.google.com/books/about/>
- Cutlip, S. M., & Center, A. H. (1952). *Effective public relations: Pathways to public favor*. Prentice-Hall. <https://archive.org>
- DeZoort, F. T., & Pollard, T. J. (2023). An evaluation of root cause analysis use by internal auditors. *Journal of Accounting and Public Policy*.
[DOI:10.1016/j.jaccpubpol.2023.107081](https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2023.107081)
- Donaldson, L., & Davis, J. H. (1991). Stewardship theory or agency theory: CEO governance and shareholder returns. *Australian Journal of Management*, 16(1), 49-65. <https://doi.org/10.1177/031289629101600103>
- Elder, R. J., Beasley, M. S., & Arens, A. A. (2010). *Auditing and assurance services: An integrated approach* (13th ed.). Prentice-Hall. <https://books.google.com/mt>
- Fakhfakh, M. (2015). Linguistic features and legibility of the consolidated audit reports. *Cogent Business & Management*, 7(1), 173-190.
[DOI:10.1080/23311975.2016.1234360](https://doi.org/10.1080/23311975.2016.1234360)
- Farkas, M., Hirsch, R., & Kokina, J. (2019). Internal auditor communications: An experimental investigation of management perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 34(5). [DOI:10.1108/MAJ-06-2018-1910](https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2018-1910)
- Fatema-Tuz-Zohra, & Huq, U. R. (2014). The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and decisions. *Dhaka University Journal of Business Studies*, 35(2), 165-186. http://lib.ewubd.edu/article_index/
- Favere-Marchesi, M. (2025). Reporting control deficiencies in repeat internal audit engagements. *Accounting Perspectives*, 24. <https://doi.org/10.1111/1911-3838.12360>
- Flowerdew, J., & Wan, A. (2010). Genre analysis of audit reports. *English for Specific Purposes*. [DOI:10.1016/j.esp.2009.07.001](https://doi.org/10.1016/j.esp.2009.07.001)
- Glaser, B. G., & Strauss, A. L. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Aldine Publishing.
<https://doi.org/10.4324/9780203793206>
- Goicoechea, E., Gómez-Bezares, F., & Ugarte, J. V. (2021). Improving audit reports: A consensus between auditors and users. *International Journal of Financial Studies*, 9, 25. <https://doi.org/10.3390/ijfs9020025>
- Gramling, A., & Schneider, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations. *Managerial Auditing Journal*, 37(3), 318-330. <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1606>
- Herawaty, V., & Nugraha, M. A. (2023). Antecedents of audit report lag with audit quality as a moderator. *JASF: Journal of Accounting and Strategic Finance*, 6(2), 320-342. <https://doi.org/10.33005/jasf.v6i2.477>

- Höfmann, M., Pott, C., & Quick, R. (2023). The impact of changes to auditors' reporting and audit committee strength on bank directors' perceptions and decisions: An experimental investigation. *International Journal of Auditing*, 28(2), 408-431. <https://doi.org/10.1111/ijau.12308>
- Holt, T., & DeZoort, T. (2009). The effects of internal audit report disclosure on investor confidence and investment decisions. *International Journal of Auditing*, 13(1), 61-77. <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2008.00391.x>
- IIA (The Institute of Internal Auditors). (2017). Global perspectives and insights: Reporting. IIA. <https://www.theiia.org/>
- IIA (The Institute of Internal Auditors). (2024). Global internal audit standards. IIA. <https://www.theiia.org/>
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behaviour, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360. [https://doi.org/10.1016/0304-405X\(76\)90026-X](https://doi.org/10.1016/0304-405X(76)90026-X)
- Jokić, M., Laban, B., Arnautović, I., Popović, D., & Popović, S. (2020). The importance of preparing an internal audit report in reporting to top management. *Annals of the "Constantin Brâncuși" University of Târgu Jiu, Economy Series*, (2), 209-219. http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2020-02/05_Jovik3.pdf
- Juran, J. M., & Gryna, F. M. (Eds.). (1988). *Juran's quality control handbook* (4th ed.). McGraw-Hill. <https://www.academia.edu/>
- Kagiri, B. (2023). Internal audit report quality and financial statement accuracy in SACCOS. *African Journal of Commercial Studies*. <https://doi.org/10.59413/ajocs/v3.i1.5>
- Koehler, A., Ratzinger-Sakel, N., & Theis, J. (2020). The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value. *Accounting in Europe*, 17(2), 105-128. <https://doi.org/10.1080/17449480.2020.172642>
- Kosaiyakanont, A., Trakarnsirinont, W., Jitaree, W., & Sukthomyad, D. (2024). Enhancing communicative value in audit reports. *Pakistan Journal of Life & Social Sciences*, 22(2). <https://doi.org/10.57239/PJLSS-2024-22.2.001066>
- Landis, J. R., & Koch, G. G. (1977). The measurement of observer agreement for categorical data. *Biometrics*, 33(1), 159-174. <https://doi.org/10.2307/2529310>
- Lefebvre, C., Glanville, J., Briscoe, S., et al. (2019). Searching for and selecting studies. In J. P. T. Higgins, J. Thomas, J. Chandler, M. Cumpston, T. Li, M. J. Page, & V. A. Welch (Eds.), *Cochrane handbook for systematic reviews of interventions*. <https://doi.org/10.1002/9781119536604.ch4>
- Limperg Institute. (1985). The theory of inspired confidence. Limperg Institute. (Original work published 1932) <https://www.scirp.org/>
- Mauludina, M. A., Mulyani, S., Winarningsih, S., & Susanto, H. (2024). The role of data visualization in auditing: A systematic literature review. *Cogent Business & Management*, 11(1), Article 2358168. <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2358168>
- Minutti-Meza, M. (2021). The art of conversation: The expanded audit report. *Accounting and Business Research*, 51(5), 548-581. <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1932264>
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S., Espahbodi, R., & Warne, R. C. (2012). The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(Supplement 1), 323-351. <https://ssrn.com/abstract=2141924>
- Mungal, S., & Slippers, J. (2015). Quality of internal audit reports. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*, 17(1), 61-71. <https://www.researchgate.net/publication/282251659>

- Neiroukh, N., & Caglar, D. (2024). Towards transparent financial reporting: Analyzing the effects of audit firm and key audit matters type on audit report quality. *Journal of Infrastructure, Policy and Development*, 8(12), 7977. <https://doi.org/10.24294/jipd.v8i12.7977>
- Pistoni, A., Songini, L., & Bavagnoli, F. (2018). Integrated reporting quality: An empirical analysis. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*, 25(4), 489-507. <https://doi.org/10.1002/csr.1474>
- Pope, C., Mays, N., & Popay, J. (2006). Synthesizing qualitative and quantitative health research: A guide to methods. Open University Press. <https://www.researchgate.net/publication/282021016>
- Przybylska, J., Rydzak, W., & Trębecki, J. (2020). Communication in internal audit: Theory and practice. <https://www.researchgate.net/publication/347979243>
- Raweh, N. A. M., Kamardin, H., & Malik, M. (2019). Audit committee characteristics and audit report lag: Evidence from Oman. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 9(1), 152-169. <https://doi.org/10.5296/ijaf.v9i1.14170>
- Saiewitz, A., & Kida, T. (2017). The effect of communication mode and auditor professionalism on client responses. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2017.10.002>
- Samosir, H. E. S. (2019). Audit quality report: A conceptual review of perceived effects of selected factors. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 23(3), 1-6. <https://www.semanticscholar.org/paper/>
- Sarapaivanich, N., Ekasingh, E., Sampet, J., & Patterson, P. (2024). SME clients evaluation of audit quality: The roles of auditors' communication effectiveness, rapport and social capital. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 14(2), 373-390. <https://doi.org/10.1108/JAEE-10-2022-0300>
- Schramm, K. (2019). Effective communication between internal audit and the board and senior management [Doctoral dissertation, University of St. Gallen]. <https://www.unisg.ch/en/search/>
- Seebeck, A., & Kaya, D. (2023). The power of words: An empirical analysis of the communicative value of extended auditor reports. *European Accounting Review*, 32(5), 1185-1215. <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.2021097>
- Seid Ahmad, S. M. (2021). The feasibility of internal audit report's disclosure in the presence of the internal auditor's independence gap [Doctoral dissertation, South Valley University].
- Simnett, R., & Huggins, A. (2014). Enhancing the auditor's report: The extent of support for proposed changes. *Accounting Horizons*. <https://doi.org/10.2308/acch-50791>
- Smith, G. (2005). Communication skills are critical for internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 20(5), 513-519. <https://doi.org/10.1108/02686900510598858>
- Smith, K. W. (2023). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society*, 108, 101456. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2023.101456>
- Thomas, J., & Harden, A. (2008). Methods for the thematic synthesis of qualitative research in systematic reviews. *BMC Medical Research Methodology*, 8(1), 45. <https://doi.org/10.1186/1471-2288-8-45>
- Xiao, Y., & Watson, M. (2019). Guidance on conducting a systematic literature review. *Journal of Planning Education and Research*, 39(1), 93-112. <https://doi.org/10.1177/0739456X17723971>
- Yoga, B. S., & Dinarjito, A. (2021). The impact of key audit matters disclosure on communicative value of the auditor's report: A systematic literature review.

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia, 18(1), Article 2.
<https://doi.org/10.21002/jaki.2021.02>

References in Persian

- Abbaszadeh, M. R., Salehi, M., & Nasim-Tusi, F. (2019). Investigating factors affecting the readability of the auditor's report: A linguistic approach. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(64), 31-57. doi: [10.22054/qjma.2020.30865.1775](https://doi.org/10.22054/qjma.2020.30865.1775). [In Persian]
- Asna-Ashari, H., Monti, V., & Paknejad, F. (2021). The relationship between internal auditors' competencies and the acceptance of their recommendations. *Quarterly Journal of Professional Auditing Research*, 1(4), 8-31. doi: [10.22034/JPAR.2022.539704.1062](https://doi.org/10.22034/JPAR.2022.539704.1062) [In Persian]
- Eskandari, A., Bayat, A., & Mohammadi, A. (2023a). Developing a comprehensive model for measuring audit report quality, providing a quality rating, and its comparative comparison with the ranking of audit firms. *Quarterly Journal of Securities and Exchange*, 16(62), 224-239. doi: [10.22034/jse.2022.11947.1964](https://doi.org/10.22034/jse.2022.11947.1964) [In Persian]
- Eskandari, A., Bayat, A., & Mohammadi, A. (2023b). Investigating the effect of cultural and structural characteristics of audit firms on the quality of audit reports. *Journal of Accounting and Auditing Management Knowledge*, 12(45), 335-358. doi: [10.22034/JPAR.2023.1988163.1136](https://doi.org/10.22034/JPAR.2023.1988163.1136) [In Persian]
- Khorshidi, F. (2024). Investigating the relationship between cognitive style and visualization method in internal audit reporting: Emphasizing the level of problem difficulty [Doctoral dissertation, Shahid Beheshti University]. <https://ganj.irandoc.ac.ir/> [In Persian]
- Mashayekhi, B., Jalali, F., & Rezaee, Z. (2022). The role of stakeholders' perception in internal audit status: The case of Iran. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 12(4), 589-614. <https://doi.org/10.1108/JAEE-03-2020-0064>
- Mashayekhi, B., Samavat, M., & Jahangard, A. (2023). Mapping the scientific landscape of internal audit quality research. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 20(78), 35-75. doi: [10.22054/qjma.2023.73687.2458](https://doi.org/10.22054/qjma.2023.73687.2458) [In Persian]
- Modirkia Sarai, P., Faghani Makrani, K., & Fazeli, N. (2023). Identifying and ranking the factors affecting the quality of internal audit performance. *Journal of Accounting and Auditing Management Knowledge*, 12(47), 259-276. https://www.jmaak.ir/article_21647.html [In Persian]
- Menati, V., & Zarrinfar, Gh. (n.d.). Principles of report writing in internal auditing (Publication No. 61). Iran Accounting Education Center Publications. [In Persian]
- Mousavi, S. Z., Honarmandi, Z., & Zarei, S. (2021). Investigating the ethical factors affecting internal audit reporting decisions. *Quarterly Journal of Financial and Behavioral Research in Accounting*, 1(3). doi: [10.30486/FBRA.2022.1940679.1032](https://doi.org/10.30486/FBRA.2022.1940679.1032) [In Persian]
- Nikbakht, M. R., Monti, V., & Rezaei, Z. (2017). Strategies for improving internal audit quality. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 14(55), 31-70. doi: [10.22054/qjma.2017.24906.1663](https://doi.org/10.22054/qjma.2017.24906.1663) [In Persian]
- Nikbakht, M. R., Monti, V., Rezaei, Z., & Rahmani, A. (2018). Internal audit quality in Iran: Challenges and obstacles. *Journal of Accounting and Auditing Management Knowledge*, 7(27), 1-28. <https://sid.ir/paper/238103/fa> [In Persian]

- Norouzi, S., & Soleimany Amiri, Gh. (2025). Presenting an effective internal audit model from the point of view of CEOs in holding companies. *Financial Accounting and Auditing Research*, 18(69), 251-294. [doi: 10.71608/faar.2025.1073261](https://doi.org/10.71608/faar.2025.1073261) [In Persian]
- Pourhosseini, J., & Sharifi, S. (2012). The need for internal audit reporting to external stakeholders to improve corporate governance. *Auditing Research*, 1(4), 42-50. [doi: 10.22051/ijar.2013.452](https://doi.org/10.22051/ijar.2013.452) [In Persian]
- Rezaei, Z., & Norouzi, S. (2020). Investigating the relationship between audit report readability and users' decision quality. *Professional Auditing Research*, 1(1), 138-156. [doi: 10.22034/arj.2021.243330](https://doi.org/10.22034/arj.2021.243330). [In Persian]
- Taghi-Nataj, G. H., & Najmi, G. R. (2018). Challenges of establishing an effective internal audit in credit institutions (A case study of an Iranian bank). *Auditing Knowledge*, 18(71), 183-202. [doi: 10.22034/iaar.2020.119056](https://doi.org/10.22034/iaar.2020.119056) [In Persian]
- Zivari Kamran, M. J., & Fakhari, H. (2019). Explaining the effective internal audit model from the stakeholders' perspective. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 16(64), 81-111. [doi: 10.22054/qjma.2020.42676.2019](https://doi.org/10.22054/qjma.2020.42676.2019) [In Persian]