

## راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری داخلی

محمد رضا نیکبخت \*

ذبیح الله رضایی \*\*

وحید متی \*\*\*

### چکیده

حسابداری داخلی نوین در ایران، به تازگی در کانون توجه قرار گرفته است لذا تاکنون بسیاری از جنبه‌های آن از جمله کیفیت حسابداری داخلی و راهبردهای دستیابی و ارتقای آن، تبیین نگردیده است. همچنین پژوهش‌های گذشته جنبه‌های محدودی از کیفیت حسابداری داخلی را مدنظر قرار داده‌اند؛ بنابراین برای تبیین و توصیف جنبه‌های گوناگون کیفیت حسابداری داخلی و راهبردهای ارتقای آن، برای بار نخست، با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذینفعان اصلی حسابداری داخلی مورد پژوهش قرار گرفتند. برای این منظور با ۳۳ نفر از ذینفعان اصلی (استفاده‌کنندگان و ارائه‌کنندگان) حسابداری داخلی در نیمه دوم سال ۱۳۹۵ و اوایل سال ۱۳۹۶ مصاحبه صورت گرفت. مضافاً از داده‌های متنی مندرج در ۳۰ مصاحبه، یادداشت و میزگرد منتشر شده در مجله‌ها و نشریه‌های حرفه‌ای پیرامون حسابداری داخلی که عمدتاً ارائه‌کننده دیدگاه ذینفعان فوق‌الاشاره پیرامون کیفیت حسابداری داخلی بود، نیز استفاده شد. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی که مختص رویکرد نظریه زمینه‌ای است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرد مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. مدل راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری داخلی بر اساس رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرایند، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای است، طراحی و ارائه شد. **واژگان کلیدی:** کیفیت حسابداری داخلی، حسابداری داخلی، راهبردهای ارتقاء، نظریه زمینه‌ای، رهیافت کیفی

\* دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران

\*\* استاد حسابداری دانشگاه ممفیس آمریکا

\*\*\* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران (نویسنده مسئول) vahid\_menaty@yahoo.com

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۶/۱۱/۴

تاریخ دریافت: ۱۳۹۶/۰۶/۱۹

## مقدمه

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون‌سازمانی اصلی راهبری شرکتی قلمداد می‌گردد. به منظور تقویت این سازوکارها، هیئت‌مدیره سازمان بورس به موجب مصوبه مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ دستورالعمل کنترل‌های داخلی را برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس ایران، به تصویب رساند. تشکیل واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی (ماده ۱۰) یکی از الزامات اصلی دستورالعمل مزبور بود. همچنین در تاریخ ۱۳۹۱/۰۴/۰۴ اساسنامه انجمن حسابرسان داخلی و آیین‌نامه اجرایی آن به تصویب مجمع انجمن حسابرسان داخلی ایران رسید و انجمن مزبور نیز تشکیل شد. با عنایت به ضرورت ارزیابی کنترل‌های داخلی ناشران مزبور که دربرگیرنده کنترل‌های داخلی شرکت‌های فرعی آنها نیز می‌باشد، حسابرسی داخلی در عمده ناشران بورسی، فرابورسی و شرکت‌های فرعی آنها، استقرار یافته است. استقرار واحد حسابرسی داخلی در مؤسسات اعتباری و شرکت‌های فرعی (تابعه) آنها نیز تابع الزامات، دستورالعمل‌ها و رهنمودهای بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که بعداً این «بانک مرکزی» خوانده می‌شود، می‌باشد. در این راستا «بانک مرکزی»، همواره طی بخشنامه‌ها و رهنمودهای مختلفی بر استقرار واحد حسابرسی داخلی اثربخش در مؤسسات اعتباری تأکید نموده است. به عنوان نمونه می‌توان به بخشنامه شماره ۱۱۷۲/مب مورخ ۱۳۸۶/۰۳/۳۱ و با عنوان «رهنمودهایی برای نظام مؤثر کنترل داخلی در مؤسسات اعتباری» که ترجمه نسخه سال ۱۹۹۸ رهنمود کمیته بال است، اشاره کرد که در آن حسابرسی داخلی به عنوان یکی از عناصر اساسی فصل ششم آن یعنی «جزء نظارت چارچوب کنترل‌های داخلی» مطرح شده است. همچنین اصول توسعه راهبری شرکتی منتشرشده توسط کمیته بال بیان می‌کند که بانک‌ها باید دارای واحد حسابرسی داخلی باشند و نظام کنترل‌های داخلی قوی را شامل واحد حسابرسی داخلی مؤثر و مستقل می‌داند. بند ۹۶ رهنمودهای اصول راهبری شرکتی برای بانک‌ها از انتشارات کمیته بال (۲۰۱۵) نیز مقرر می‌دارد که هیئت‌مدیره شرکت مادر به منظور انجام مسئولیت‌هایش باید، یک واحد حسابرسی داخلی مؤثر به منظور حصول اطمینان از انجام حسابرسی‌ها در همه واحدهای تابعه به عنوان بخشی از گروه و یا خود گروه به صورت یک کل، ایجاد نماید. همچنین اصل دهم آن، واحد حسابرسی داخلی را برای ارائه اطمینان بخشی مستقل به هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد به منظور بهبود فرایندهای راهبری اثربخش و اعتبار بانک، ضروری می‌داند و واحد حسابرسی داخلی اثربخش را به منزله سومین لایه دفاعی در نظام

کنترل‌ها به شمار می‌آورد. با توجه به اهمیت این موضوع بانک مرکزی «دستورالعمل الزامات ناظر بر حاکمیت شرکتی در مؤسسات اعتباری غیردولتی» به منظور تقویت راهبری موسسه اعتباری و دستیابی به اهداف عملیاتی، گزارشگری مالی و رعایتی در مؤسسات اعتباری به شبکه بانکی کشور که در جلسه ۱۳۹۶/۰۲/۱۲ به تصویب شورای پول و اعتبار رسیده بود را نیز در اواخر اردیبهشت‌ماه ۱۳۹۶ ابلاغ نمود که در این دستورالعمل نیز بر نقش و ایجاد حسابرسی داخلی در بانک‌ها، تأکید شده است به طوری که فصل چهاردهم آن به حسابرسی داخلی اختصاص دارد. ماده ۹۰ آن هیئت‌مدیره موسسه اعتباری را موظف به ایجاد واحد حسابرسی داخلی مستقل زیر نظر هیئت‌مدیره، می‌نماید و بر تأیید صلاحیت قبلی مدیر آن واحد توسط بانک مرکزی (ماده ۹۲) تأکید می‌نماید. به استثنای موارد بالا، پیش‌تر الزامات خاصی پیرامون استقرار واحد حسابرسی داخلی، ملاحظه نگردیده است. با این وجود بسیاری از شرکت‌ها به صورت داوطلبانه از خدمات حسابرسی داخلی بهره می‌گرفته‌اند، اما به دنبال بروز و افشای عمومی سوء جریانات و اختلاس‌ها در اوایل دهه ۱۳۹۰ که برخی از صاحب‌نظران ضعف در نظام کنترل‌های داخلی (شامل حسابرسی داخلی) را ریشه اصلی عدم پیشگیری از آن می‌دانند (کثیری و همکاران، ۱۳۹۵)، به ناچار اصلاحاتی در نظام راهبری شرکتی به شرح بالا به وجود آمد. با توجه به این توصیفات، طیف وسیعی از شرکت‌های ایرانی (شامل مؤسسات اعتباری) از حسابرسی داخلی بهره می‌گیرند، لذا می‌توان انتظار داشت که کیفیت حسابرسی داخلی به عنوان یکی از دغدغه‌های اصلی استفاده‌کنندگان، ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی داخلی و ناظران آن بدل شده است؛ بنابراین با عنایت به اهمیت سرمایه‌گذاری‌های انجام‌شده برای دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی و هزینه‌های کیفیت حسابرسی داخلی (عدم دستیابی به اهداف مدنظر قرارگرفته) و فقدان پژوهش‌های صورت گرفته جامع در این باره، انجام پژوهش جامع پیرامون «کیفیت حسابرسی داخلی» و «راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی» در ایران از طریق مطالعه جامع ذینفعان مختلف آن، ضروری به نظر می‌رسد.

### مروری بر پیشینه پژوهش

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. همچنین به صورت جداگانه ارائه راهبردهای جامع ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در پژوهش‌های پیشین مدنظر قرار نگرفته است.

### پژوهش‌های داخلی

نتیجه بررسی پژوهش‌های پیشین انجام گرفته در ایران به شرح جدول ۱ طبقه‌بندی و ارائه گردیده است. نکته حائز اهمیت آن است که داده‌های مبنای نتیجه‌گیری و تجزیه و تحلیل اغلب این گونه پژوهش‌ها مبتنی بر پرسش‌نامه بوده و عمدتاً ذهن حسابرسان مستقل (از نگاه استانداردهای حسابرسی مستقل) جهت پاسخگویی به آن‌ها واکاوی شده است. در بررسی اجمالی انجام شده، صرفاً یک رساله دکتری حسابداری (علوی طبری، ۱۳۸۲) با موضوع حسابرسی داخلی «رابطه بین منابع مصرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل» ملاحظه گردیده است. هر کدام از این پژوهش‌ها صرفاً دیدگاه بسیار محدودی از کیفیت حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داده‌اند و از حیث روش پژوهش، عمدتاً 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 است.

جدول ۱. اهم پژوهش‌های انجام شده داخلی در حوزه کیفیت حسابرسی داخلی

پژوهش	ماهیت موضوع معیارهای استفاده شده به عنوان کیفیت حسابرسی داخلی (در صورت وجود)
عسگری (۱۳۹۰)، پزشک زاده (۱۳۹۱)	۱- ارتباط میان منبع حسابرسی داخلی (درون‌سپاری- برون‌سپاری) بر کار حسابرسان مستقل صلاحیت (خبرگی)، بی‌طرفی، طرز کار، جایگاه سازمانی
کشتکار رجبی (۱۳۸۳)،	۲- ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و پیامدهای گزارشگری مالی

پژوهش	ماهیت موضوع معیارهای استفاده شده به عنوان کیفیت حسابرسی داخلی (در صورت وجود)
برازنده (۱۳۹۰)، مقیسه (۱۳۹۱)، میشری (۱۳۹۲)، عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴)	و عملکرد سازمانی تجربه حسابرسان، داشتن مدرک حسابدار رسمی، نحوه گزارش دهی، میانگین ساعت آموزش و اندازه شرکت، اثربخشی، وجود حسابرسی داخلی در سازمان
باباجانی و بابایی (۱۳۹۰)، باباجانی و خنکا (۱۳۹۱)	۳- ارتباط میان وجود واحد حسابرسی داخلی و ارتقای مسئولیت پاسخگویی
حساس یگانه (۱۳۷۹)، حساس یگانه و علوی (۱۳۸۲)، نیکبخت و معاذی نژاد (۱۳۸۸)، انصاری و شفیعی (۱۳۸۸)، حاجیها و رفیعی (۱۳۹۳)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵)	۴- تأثیر کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر برنامه ریزی (مشمول بر حق الزحمه) و اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی صلاحیت، همکاری، قدمت واحد حسابرسی داخلی، بی طرفی، اندازه واحد حسابرسی داخلی
سیفی (۱۳۸۴)	۵- حسابرسی داخلی به عنوان یک زمینه آموزشی مدیریت استقلال و بی طرفی (واقع بینی)
پور اسماعیلی (۱۳۸۱)	۶- تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت تصمیمات مدیریت گزارش های حسابرسی داخلی
خوزین (۱۳۸۳)، حسینی (۱۳۷۶)، حیدری (۱۳۸۸)، آقاجعفری (۱۳۸۸)، الیزه ای و گرامی مقدم (۱۳۹۵)، فتحی عبداللهی و آقایی (۱۳۹۶)	۷- بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی جایگاه سازمانی مناسب، استقلال و بی طرفی حسابرسان داخلی، تعریف روشن هدف های حسابرسی داخلی، شناخت کافی مدیران از نقش و اهمیت حسابرسی داخلی، وجود پشتوانه اجرایی کافی برای پیگیری گزارش های حسابرسی داخلی، سنجش مهارت حسابرسان داخلی، به روز بودن روش های رسیدگی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای
سجادی و همکاران (۱۳۸۵)، نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۷)، منافی (۱۳۸۰)، مدرس و بیداری (۱۳۹۰)، موسوی شیرینی و همکاران (۱۳۹۲)، رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)	۸- نقش و کارکرد حسابرسی داخلی در ایران و سایر پژوهش ها -

مهم ترین پژوهش داخلی در این حوزه پژوهش نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶) است.

آن‌ها ابتدا پس از مطالعه ادبیات و مصاحبه با ۱۳ نفر از مدیران واحدهای تجاری (۲) مدیرعامل، ۳ مدیرمالی، ۲ حسابرس داخلی و ۶ حسابرس مستقل) عوامل مانع توسعه و پیشنهادهای ارتقای حسابداری داخلی در ایران را استخراج نمودند. سپس در قالب پرسشنامه (شامل پرسش باز) عوامل مزبور را مورد پیمایش قرار دادند. پس از گردآوری ۱۲۳ پرسشنامه که توسط مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس تکمیل گردیده بود، ۳۱ عامل مانع توسعه حسابداری داخلی و ۲۸ پیشنهاد (شامل ۱۴ پیشنهاد اصلی رتبه‌بندی شده حاصل پژوهش و ۱۴ پیشنهاد به‌عنوان سایر پیشنهادات) را گزارش داده‌اند. پیشنهادهای رتبه‌بندی شده آن‌ها شامل ۱- ایجاد پشتوانه اجرایی برای پیگیری گزارشات حسابرسان داخلی، ۲- به‌کارگیری افراد مجرب و کاردان در واحد حسابداری داخلی و یا آموزش کارکنان موجود، ۳- بالا بردن سطح آگاهی مدیران میانی و کارکنان واحد تجاری در ارتباط با فعالیت‌های حسابرسان داخلی، ۴- بالا بردن میزان آموزش حسابداری در دانشگاه‌ها، ۵- به وجود آمدن استانداردهای حرفه‌ای حسابداری داخلی با حسابرسان مستقل، ۶- هماهنگ کردن فعالیت‌های حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل، ۷- اتکا بیشتر حسابرسان مستقل بر حسابداری داخلی، ۸- ارتقاء جایگاه حسابرسان داخلی در سازمان، ۹- اهتمام محققان به تألیف و ترجمه منابع علمی لازم و کافی در زمینه حسابداری داخلی، ۱۰- الزام قانونی واحدهای تجاری به داشتن حسابداری داخلی، ۱۱- گسترش تحقیقات در زمینه حسابداری داخلی، ۱۲- به وجود آمدن انجمن حرفه‌ای برای حسابداری داخلی در کشور، ۱۳- تخصیص بودجه بیشتر برای واحد حسابداری داخلی و ۱۴- بالا بردن سطح آگاهی افراد ذینفع در جامعه از فعالیت‌های حسابرسان داخلی، بود. سایر پیشنهادها استخراجی آن‌ها که از پرسش‌های باز پژوهش و پیشنهادها پژوهشگران به‌دست آمده بود، شامل (۱) ایجاد رشته حسابداری داخلی در دانشگاه‌های کشور، (۲) ایجاد و بهبود سیستم‌های مالی مؤثر و کارا، (۳) حمایت و پشتیبانی بیشتر مدیران از حسابرسان داخلی، (۴) نظارت بیشتر بر نحوه عمل و کیفیت فعالیت حسابرسان داخلی، (۵) الزام صاحبان واحدهای تجاری به هیئت‌مدیره در خصوص ایجاد واحد حسابداری داخلی، (۶) به‌کارگیری افراد دارای سابقه حسابداری مستقل در واحد حسابداری داخلی، (۷) ایجاد شیوه‌های مؤثری جهت ایجاد انگیزه و ارتقا آگاهی‌های مدیرعامل و اعضای هیئت‌مدیره در زمینه حسابداری داخلی، (۸) مشاوره مدیریت واحد تجاری با افراد آگاه و متخصص جهت شناسایی و به‌کارگیری حسابرسان داخلی مجرب، (۹) شناسایی روابط غیررسمی

موجود بین حسابرسان داخلی با کارکنان واحد تجاری برای موارد که موجب عدم کارایی مؤثر آنان می‌شود، (۱۰) حمایت و پشتیبانی مدیران از حسابرسان داخلی، (۱۱) ایجاد و بهبود سیستم‌های مالی مؤثر و کارا تر جهت امکان اجرای روش‌های حسابرسی داخلی، (۱۲) صدور گزارش‌های خلاصه و به موقع توسط حسابرسان داخلی، (۱۳) آگاهی دادن به سهامداران عمده در خصوص ضرورت وجود حسابرسی داخلی و تکلیف آنان به هیئت‌مدیره برای ایجاد آن و (۱۴) الزام حسابرسان داخلی به ارائه گزارش مختصر سالانه به مجمع عمومی (با تصویب ماده‌ای در همین ارتباط در اساسنامه واحد تجاری توسط سهامداران)، گزارش شده بود.

### پژوهش‌های خارجی

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؛ آگ و فیولی، ۱۹۹۱؛ مالتا، ۱۹۹۳؛ مارگیم، ۱۹۸۶؛ میزر و اشنایدر، ۱۹۸۸؛ اشنایدر، ۱۹۸۴؛ ۱۹۸۵). این دسته از پژوهش‌ها بر سه فاکتور اصلی مدنظر استانداردهای حسابرسی مستقل (صلاحیت، بی‌طرفی و اجرای عملیات) متمرکز بوده‌اند. پژوهش‌ها مزبور به طور خاص به دنبال رتبه‌بندی این عوامل از دیدگاه حسابرسان مستقل بوده‌اند که نتایج رتبه‌بندی این مؤلفه‌ها در پژوهش‌های مختلف، متفاوت بوده است.

پژوهش‌های جاری: پژوهش‌های جاری نیز به تبعیت از پژوهش‌های اولیه بر معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی مدنظر استانداردهای حسابرسی مستقل، تأکید نموده‌اند. مفاهیم مرتبط با کیفیت حسابرسی مدنظر پژوهش‌های جاری در جدول ۲ خلاصه شده است.

جدول ۲. پژوهش‌های جاری خارجی پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی

پژوهش	سه مؤلفه استانداردهای حسابرسی مستقل شامل «صلاحیت و خبرگی»، «واقع‌بینی (بی‌طرفی)» و «اجرای عملیات»	سایر مؤلفه‌ها
فلیکس، گراملینگ و مالتا، ۲۰۰۱		ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابرسی داخلی

سایر مؤلفه‌ها	سه مؤلفه استانداردهای حسابداری مستقل شامل «صلاحیت و خبرگی»، «واقع‌بینی (بی‌طرفی)» و «اجرای عملیات»	پژوهش
ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابرسی داخلی		فلیکس، گراملینگ و مالتا، ۲۰۰۵
حجم سرمایه‌گذاری انجام شده در واحد حسابرسی داخلی	گواهینامه حرفه‌ای، ارتباطات گزارشگری، حقوق و مزایا، نظارت مالی در مقابل مشاوره تجاری	کاپلان و شولز، ۲۰۰۷
ارزیابی کلی حسابرس مستقل از کیفیت حسابرسی داخلی		کریشنامورثی و مالتا، ۲۰۰۸
	صلاحیت و خبرگی، بی‌طرفی	گلاور، پراویت و وود، ۲۰۰۸
سرمایه‌گذاری نسبی انجام شده در واحد حسابرسی داخلی	تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، ارتباطات گزارشگری، تمرکز بر امور مالی	پراویت، اسمیت و وود، ۲۰۰۹
	تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، طرح‌ریزی و نظارت، ارتباطات گزارشگری، عمق دامنه بررسی‌ها، اجرای توصیه‌ها، تلاش‌ها، اجرای طرح، کامل بودن و کیفیت گزارش	دی‌سای، رابرتز و سریوستاوا، ۲۰۱۰
سرمایه‌گذاری نسبی انجام شده در واحد حسابرسی داخلی	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	لین، پیزنی، ورگاس و بردان، ۲۰۱۱
سرمایه‌گذاری نسبی در حسابرسی داخلی	تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، ارتباطات گزارشگری، تمرکز بر امور مالی	میزیر، رینولد، سیمون و وود، ۲۰۱۱- کتابخانه‌ای
مراقبت حرفه‌ای	صلاحیت و خبرگی، بی‌طرفی	میزیر، رینولد، سیمون و وود، ۲۰۱۱- تجربی
مهارت‌های فنی	صلاحیت و خبرگی، بی‌طرفی	دی‌سای، جرراد و ترپسی، ۲۰۱۱
سرمایه‌گذاری نسبی	تجربه، گواهی‌نامه حرفه‌ای، آموزش، تحصیلات،	لین، پیزنی، ورگاس



پژوهش	سه مؤلفه استانداردهای حسابرسی مستقل شامل «صلاحیت و خبرگی»، «واقع‌بینی (بی‌طرفی)» و «اجرای عملیات»	سایر مؤلفه‌ها
و بردان، ۲۰۱۱	ارتباطات گزارشگری، تمرکز بر امور مالی	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
پیزی، لین و زیگنفسوس، 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 سریوستاوا، ۲۰۱۷	خبرگی، واقع‌بینی، اجرای عملیات	
گراس، کوخ و والک، ۲۰۱۷	گواهینامه‌های برون‌سازمانی واحد حسابرسی داخلی، گواهینامه‌های کارکنان حسابرسی داخلی	

### پژوهش‌های انجام‌گرفته در حوزه اثربخشی حسابرسی داخلی

بدارا و سایدین<sup>۱</sup> (۲۰۱۳) به بررسی و مرور ادبیات (حدود ۳۰ مقاله پژوهشی یا مروری) اثربخشی حسابرسی داخلی (یکی از جنبه‌های مهم کیفیت حسابرسی داخلی) پرداخته‌اند، اهم مؤلفه‌های اثربخشی یا عوامل مؤثر بر آن که از مجموع پژوهش‌های انجام‌شده استخراج گردیده به شرح زیر است.

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

پژوهش‌های بنیاد پژوهشی انجمن حساب‌رسان داخلی (IIARF) با عنوان پیکره عمومی دانش (CBOK)

بر اساس CBOK, 2010، شش شیوه برتر ارزیابی کیفیت یا عملکرد واحد حسابرسی داخلی شامل: ۱- ارزیابی میزان درصد طرح‌های حسابرسی داخلی تکمیل شده، ۲- پذیرش و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی، ۳- ارزیابی از طریق پیمایش و بازخورد از هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و مدیران ارشد، ۴- ارزیابی‌های حاصل از پیمایش صاحبکاران واحدهای حسابرسی شده، ۵- اطمینان از مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی و ۶- میزان اتکای حسابرس مستقل بر کار واحد حسابرسی داخلی، گزارش شده است (اندرسن و کریستفر، ۲۰۱۱، ص ۱۸). در گزارش پژوهشی CBOK سال ۲۰۱۵، به اعتقاد روسای واحدهای حسابرسی داخلی (۲,۶۴۱ نفر)، فعالیت‌های حسابرسی داخلی که دارای بیشترین ارزش افزوده (۵ انتخاب اول روسای حسابرسی داخلی) هستند به شرح زیر گزارش شده است (سیگو، ۲۰۱۵، ص ۷):

* اطمینان‌بخشی در خصوص اثربخشی کنترل‌های داخلی	* شناسایی ریسک‌های نوظهور
* توصیه و پیشنهاد جهت بهبود عملیات تجاری	* اطمینان‌بخشی پیرامون فرایند راهبری بنگاه
* اطمینان‌بخشی پیرامون فرایند مدیریت ریسک	* بازرسی و کشف تقلب
* اطمینان‌بخشی پیرامون رعایت قوانین و مقررات	* توجه دهی و مشاوره به کمیته حسابرسی
* توجه دهی و مشاوره به مدیریت	

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

۱. درصد طرح‌های تکمیل شده حسابرسی	۶. نسبت ساعت بودجه شده به ساعت کار واقعی
۲. افزایش به موقع موضوعات حسابرسی	۷. میزان عملکرد در مقایسه با بودجه مالی حسابرسی داخلی
۳. تکمیل و پوشش موضوعات قانونی	۸. میزان دوره زمانی از زمان تکمیل کار حسابرسی الی صدور گزارش نهایی
۴. رضایت اهداف مشتریان	۹. میزان دوره زمانی از تاریخ شروع و اولین مصاحبه الی صدور پیش‌نویس گزارش
۵. انجام انتظارات خاص ذینفعان اصلی که تنظیم و بر سر آن توافق شده است.	

### 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 (دانشگاه باندا) بوده است به کمک رویکرد کیفی و استفاده از مصاحبه انجام شده است. آن‌ها یافته‌های حاصل از ۳۶ مصاحبه انجام شده 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. به نحو مشابه روسی و بریوت (۲۰۱۴) ذینفعان (اجراکنندگان، استفاده‌کنندگان و استانداردار 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 انجام شده، 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»، «قضاوت حرفه‌ای»، «مهارت‌های تحلیلی» و «مهارت‌های متنوع» را نشانه‌های از کیفیت حسابرسی داخلی، عنوان نموده بودند.

### پرسش پژوهش

پرسش اصلی پژوهش حاضر آن است که «راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در ایران چیست؟» که این پرسش به‌صورت زیر عملیاتی و مدنظر قرار گرفته است. دینفعان مورد مطالعه، چه راهبردهایی را برای دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی اتخاذ می‌کنند؟

### روش پژوهش

در این پژوهش از روش پژوهش کیفی «نظریه زمینه‌ای» استفاده می‌گردد. مهم‌ترین دلایل انتخاب روش نظریه زمینه‌ای آن است که اول زمانی که درباره حوزه مورد مطالعه تقریباً چیز شناخته‌شده کمی وجود داشته باشد دوم زمانی که پژوهشگر به فهم ادراکات و تجارب مشارکت‌کنندگان در مورد خاصی را داشته باشند و سوم زمانی که هدف پژوهشگر گسترش یک نظریه جدید باشد (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). 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 استانداردهای حسابرسی مستقل و با تأکید بر مفاهیم: «صلاحیت»، «بی‌طرفی» و «اجرای عملیات حسابرسی داخلی» برجسته شده است. در خصوص چارچوب کیفیت حسابرسی داخلی و راهبردهای ارتقای آن، چارچوب شناخته‌شده‌ای 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 دینفعان حسابرسی داخلی در مورد کیفیت حسابرسی داخلی و راهبردهای ارتقای آن در قالب مدل کیفیت، ارائه نماید.

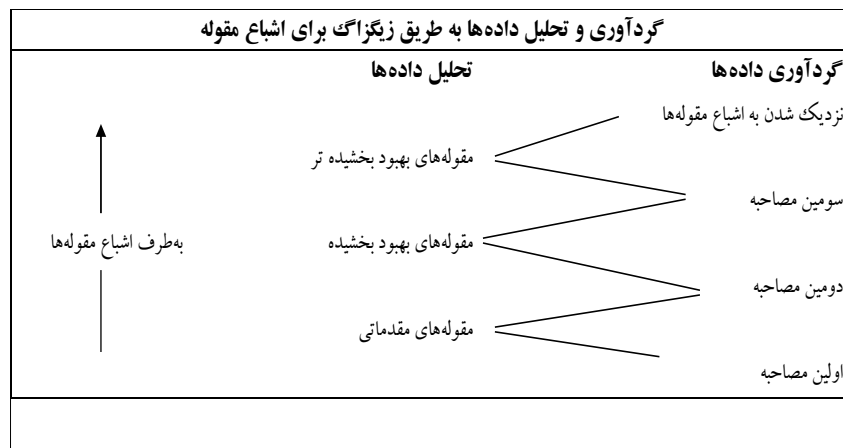
## ابزار گردآوری اطلاعات

در این پژوهش از گروه‌های کانونی قبل از پژوهش و انجام مصاحبه‌های زمینه‌ای صورت پذیرفته است. برای این منظور از ۵ مدیر حسابرسی داخلی باتجربه دعوت به عمل آمده است. بینش‌های به دست آمده حاصل این مصاحبه اولیه به منظور توسعه و بهبود رهنمود مصاحبه، استفاده شده است. بعد از انجام مصاحبه گروه‌های کانونی، رهنمود مصاحبه تهیه گردید تا نسبت به دستیابی الف) یکنواختی و پوشش پرسش‌های پژوهش (موضوعات مورد پژوهش)، ب) کاهش سوء گیری‌های محقق نسبت به مسائل از پیش پنداشته و ج) طرح پرسش‌های کلیدی به منظور کاویدن تجارب مشارکت کنندگان، اطمینان حاصل گردد. شایان ذکر است رهنمود مصاحبه در اختیار چند تن از صاحب نظران 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. یادآوری این نکته ضروری است که رهنمود مصاحبه به تدریج انجام مصاحبه‌ها، تکمیل تر گردید.

## جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش، مصاحبه با ۳۳ نفر از ذینفعان حسابرسی داخلی انجام شده است که اطلاعات جمعیت شناختی آنان در جداول ۳ و ۴ آمده است. نمونه‌های مورد مطالعه در این پژوهش، شامل ذینفعان اصلی (استفاده کننده و ارائه کننده خدمات حسابرسی) حسابرسی داخلی یعنی اعضای هیئت مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی، اعضای کمیته حسابرسی (شامل نماینده هیئت مدیره در کمیته حسابرسی با عنوان رئیس کمیته حسابرسی) و مدیران حسابرسی داخلی مؤسسات اعتباری و شرکت‌های ایرانی و شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ ارائه کننده خدمات برون سپاری و حسابرسی مستقل به مؤسسات اعتباری و شرکت‌های مذکور و مسئولین، اعضای هیئت مدیره و مدیران سازمان حسابرسی، هیئت نظار بانک مرکزی، مسئولین سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی و هیئت مدیره انجمن حسابرسان داخلی ایران به عنوان نهادهای حرفه‌ای و ناظر، می باشد. با این توصیفات، مشارکت کنندگانی که دارای تجربه (به عنوان ارائه کننده یا استفاده کننده) حسابرسی داخلی فعال بوده‌اند به کمک روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند؛ یعنی از هر مشارکت کننده درخواست گردیده است تا مشارکت کننده 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 مشارکت کنندگان، همه مشارکت کنندگان 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>۱</sup> استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری، به عنوان فرآیندی تعریف می‌شود که دربرگیرنده جمع‌آوری داده‌های مداوم برای خلق نظریه است، به گونه‌ای 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. فرایند 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. نحوه اشباع نظری (اشباع مفاهیم و مقوله‌ها) در شکل ۱ به نمایش درآمده است (بازرگان، ۱۳۹۱، ص ۱۱۲).



شکل ۱. گردآوری و تحلیل داده‌ها به طریق خط شکسته (بازرگان، ۱۳۹۱، ص ۱۱۳)

در چارچوب شیوه توصیف شده در بالا، تعداد ۳۳ مصاحبه صورت گرفته است چراکه بر اساس آخرین مصاحبه‌های صورت گرفته، داده‌های گردآوری شده مفاهیم بیشتری اضافه ننموده است و درواقع به اشباع نظری رسیده است. منظور از اشباع نظری آن است که مصاحبه با آخرین نفرات، بینش‌های بسیار کمی اضافه نموده‌اند. حقیقتاً می‌توان انجام چند مصاحبه پایانی را صرفاً جهت اطمینان محقق به دستیابی به اشباع نظری دانست. مصاحبه‌ها در نیمه دوم سال ۱۳۹۵ و اوایل سال ۱۳۹۶ صورت گرفته است. کل زمان اجرای ۳۳ مصاحبه حدود ۴۰ ساعت بوده است که به‌طور متوسط هر مصاحبه حدود ۷۳ دقیقه به طول انجامیده است. کوتاه‌ترین مصاحبه حدود ۳۰ دقیقه و بیشترین آن حدود ۱۲۹ دقیقه به طول انجامیده است. بیشتر مصاحبه‌ها حدود ۱ ساعت به طول انجامیده است. به شرح جدول ۳ وضعیت مدارک حرفه‌ای مشارکت‌کنندگان به تصویر کشیده شده است.

جدول ۳. وضعیت مدارک تحصیلی مشارکت‌کنندگان در پژوهش

مدارک تحصیلی	اقتصاد	حسابداری	مالی	مدیریت بازرگانی	مدیریت صنعتی	مدیریت مالی	مدیریت کسب و کار	جمع کل
دکتری	۶			۱				۷
دکتری مدیریت کسب و کار (DBA)							۱	۱
دانشجوی دکتری	۴							۴
دانشجوی دوره مدیریت کسب و کار (DBA)							۱	۱
کارشناسی ارشد	۱۱		۱	۲	۱			۱۶
کارشناسی	۱	۲		۱				۴
جمع کل	۱	۲۳	۱	۴	۱	۱	۲	۳۳

شایان ذکر است ۱۸ نفر از مشارکت‌کنندگان (۵۵ درصد) بیش از ۳۰ سال، شش نفر (۱۸ درصد) ۲۰ تا ۳۰ سال، هفت نفر از مشارکت‌کنندگان (۲۱ درصد) ۱۰ تا ۲۰ سال و دو نفر از مشارکت‌کنندگان (۶ درصد) پنج تا ۱۰ سال دارای تجارت حرفه‌ای بوده‌اند. سمت سازمانی مشارکت‌کنندگان در این پژوهش نیز به شرح جدول ۴ است.

جدول ۴. جایگاه سازمانی مشارکت‌کننده و جنسیت  
(شامل مصاحبه‌شوندگان و نویسندگان مقاله‌ها و یادداشت‌ها)

مقالات، مصاحبه‌ها و						سمت سازمانی
یادداشت‌های چاپ‌شده		مصاحبه		جمع		
مرد	زنان	مرد	زنان	مرد	زنان	
۱۳	۸	۱۷	۵	۱۰	۳	عضو کمیته حسابداری
۱۹	۱۲	۲۳	۷	۱۵	۵	هیئت نظار بانک مرکزی، عضو کمیته یا مدیر حسابداری مؤسسات اعتباری
۱۹	۱۲	۱۷	۵	۲۱	۷	مدیر حسابداری داخلی
۲۴	۱۵	۲۳	۷	۲۴	۸	شریک موسسه حسابداری
۵	۳	۳	۱	۶	۲	مدیر سازمان حسابداری
۳	۲	-	-	۶	۲	عضو هیئت‌مدیره انجمن
۵	۳	۱۰	۳	-	-	مسئولین سازمان بورس
۸	۵	۳	۱	۱۲	۴	مدیرعامل
۲	۱	-	-	۳	۱	مقامات جامعه حسابداران رسمی
۲	۲	۴	۱	۳	۱	مدیر ارشد اجرایی
۱۰۰	۶۳	۱۰۰	۳۰	۱۰۰	۳۳	جمع
۶	۴	۷	۲	۶	۲	زن
۹۴	۵۹	۹۳	۲۸	۹۴	۳۱	مرد

یادداشت. منبع، داده‌های پژوهش. ذکر این نکته ضروری است که مشارکت‌کنندگان عمدتاً دارای تجربه در سمت‌های مختلف بوده‌اند.

### تجزیه و تحلیل داده‌ها و اعتبارسنجی یافته‌ها

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. مرحله اول که کدگذاری باز<sup>۱</sup> نام دارد که بر داده‌های پژوهش (گویه‌های مصاحبه‌شوندگان پیاده‌سازی شده در قالب متن شامل جمله،

1. Open Coding



پاراگراف) برچسب‌های مفهومی الصاق گردید و مفاهیم استخراج شد و سپس مفاهیم استخراجی در قالب مفاهیم کلان‌تر (مقوله‌ها) دسته‌بندی گردیدند. به عبارت ساده و به زبان حسابداری، مفاهیم شبیه حساب‌های تفصیلی، مقوله‌ها شبیه حساب‌های معین و مقوله‌های کلان شبیه حساب‌های کل هستند. 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 شد. به‌عنوان نمونه، داده‌های حاصل از متن شماره ۲۶ که به شرح ذیل است، چنین کدگذاری شده است:

«... دروس دانشگاهی رشته‌های حسابداری و حسابرسی در بعضی موارد بر مبنای مصوبات قبلی تنظیم و تدریس می‌شود و باوجود سرعت و کیفیت تغییرات جهانی در زمینه حسابرسی داخلی و کنترل داخلی لازم است در مورد به‌روزرسانی آن‌ها اقدامات مؤثرتری انجام گیرد. یکی از پیشنهادهای من برای آمادگی حساب‌رسان جوان، تعریف واحدهای درسی عملی در زمینه مطالب مرتبط با حرفه است که از این طریق بتوانند مباحث نظری و تئوری‌های موجود را در عمل مشاهده و درک کنند. درعین‌حال، هدایت پایان‌نامه‌ها با برنامه‌های از قبل تعیین‌شده و هدف‌دار می‌تواند به کاربرد تحقیقات در مورد سیستم کنترل داخلی کمک کند...» (T26)

برچسب‌های مفهومی «تجدیدنظر در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها»، «ارائه دروس عملی»، «انجام پژوهش‌های هدف‌دار پیرامون حسابرسی داخلی» 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. مرحله دوم، کدگذاری محوری<sup>۱</sup> نام دارد. مقوله‌های پدیدار شده در قالب الگوی بصری (ورودی‌ها، اجرای کار، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای) با همدیگر مرتبط و به تصویر کشیده شده‌اند؛ و در مرحله سوم به تبیین ارتباط میان مقوله‌های پدیدار شده پرداخته می‌شود؛ این مرحله کدگذاری انتخابی<sup>۲</sup> نام دارد. شایان‌ذکر است به‌منظور اعتبارسنجی یافته‌ها نتایج تحلیل و کدگذاری در اختیار ۱۰ نفر (شامل ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش) و ۵

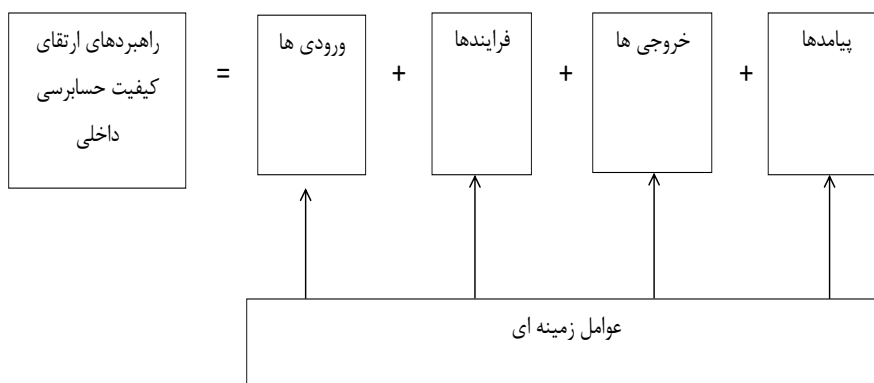
1. Axial Coding

2. Selective Coding

نفر خارج از مشارکت کنندگان قرار گرفت و نظر آن‌ها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. عموماً برچسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند. مضافاً گردآوری داده‌ها از منابع مختلف (مثلث سازی)، گردآوری و تحلیل همزمان داده‌ها، بهره‌گیری از شیوه نمونه‌گیری نظری، دستیابی به اشباع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر)، حساسیت نظری پژوهشگر، تطبیق بخشی از عناصر پدیدار آمده در مدل ظهور یافته با یافته‌های پژوهش‌های پیشین با عنایت به جامع بودن این پژوهش، گواهی بر اعتبار یافته‌های این پژوهش است.

### 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 اتخاذ شده 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 حسابرسی 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. با عنایت به توضیحات بالا، نشانه‌ها و معنای ذهنی مشارکت کنندگان از کیفیت حسابرسی داخلی در مدل کیفیت حسابرسی داخلی و به تفکیک ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای، می‌باشد؛ بنابراین راهبردهای مدنظر مشارکت کنندگان نیز حول معانی آن‌ها از کیفیت حسابرسی داخلی است که به شرح شکل ۲ به نمایش درآمده است.



شکل ۲. مدل طراحی شده راهبردهای کیفیت حساسی داخلی بر اساس مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش

اهم مقوله‌های هر کدام از اجزای مدل که از داده‌های پژوهش استخراج شده است به شرح جدول ۵ می‌باشد:

جدول ۵. مقوله‌های اصلی عناصر سیستمی راهبردهای ارتقای کیفیت حساسی داخلی

مقوله‌های استخراجی به عنوان راهبردهای ارتقای کیفیت حساسی داخلی به تفکیک عناصر مدل سیستمی	
<p><b>فرایندها (اجرای کار حساسی):</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✚ برقراری تعامل و ارتباطات خوب با مشتری</li> <li>✚ اجرای برنامه‌های حساسی داخلی</li> <li>✚ پیگیری حساسی داخلی</li> <li>✚ اجرای نظام‌نامه حساسی داخلی</li> <li>✚ رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای</li> <li>✚ اتخاذ رویکرد مناسب (مبتنی بر اولویت)</li> <li>✚ سرپرستی و کنترل کیفیت</li> <li>✓ کنترل کیفیت پرونده‌های حساسی داخلی</li> <li>✓ خودارزیابی عملکرد</li> <li>✓ کنترل کیفیت حین رسیدگی‌ها (Hot Review)</li> <li>✓ کنترل کیفیت بعد از رسیدگی‌ها (Cold Review)</li> <li>✚ فرهنگ‌سازی و ترویج حساسی</li> <li>✚ اجرای کار با توجه به بلوغ سازمانی</li> <li>✚ تعامل مناسب با مدیرعامل</li> </ul>	<p><b>ورودی‌ها:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✚ استقلال و واقع‌بینی (بی‌طرفی)</li> <li>✚ آموزش</li> <li>✚ بهره‌گیری از منابع انسانی باکیفیت</li> <li>✓ جانشین پروری</li> <li>✓ بهره‌گیری از ترکیب متنوع دانش در گروه حساسی</li> <li>✓ بهره‌گیری از منابع انسانی دارای تجربه (متنوع)</li> <li>✓ به‌روز نگهداشت دانش منابع انسانی</li> <li>✚ تقویت ویژگی‌های فردی حساسی داخلی</li> <li>✓ تقویت نگرش‌های اقتصاد و مدیریتی</li> <li>✓ تقویت بیش‌نسبت به موضوعات</li> <li>✓ اعتقاد به گزاره ارزش‌افزایی</li> <li>✚ سرپرستی و بازبینی کار حساسی داخلی</li> <li>✚ بهره‌گیری از مدیر حساسی داخلی واجد صلاحیت</li> <li>✚ برون‌سپاری به مؤسسات حساسی واجد</li> </ul>

مقوله‌های استخراجی به‌عنوان راهبردهای ارتقای کیفیت حسابداری داخلی به تفکیک عناصر مدل سیستمی	
	<p>صلاحیت</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✚ اعطای جایگاه مناسب به واحد حسابداری</li> <li>✚ سرمایه‌گذاری مناسب در واحد حسابداری</li> </ul> <p>داخلی</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✚ رعایت مفاد منشور حسابداری داخلی</li> <li>✚ رعایت آئین رفتار حرفه‌ای</li> </ul>
<b>خروجی‌ها:</b>	
<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ ارائه محصولات باکیفیت به مشتری</li> <li>✚ اعتباربخشی به یافته‌ها</li> </ul>	
<b>عوامل زمینه‌ای:</b>	<b>پیامدها:</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ آموزش (سازمانی - ملی)</li> <li>✚ تعامل با جامعه بین‌المللی</li> <li>✚ تکامل تدریجی و تجربه‌اندوزی</li> <li>✚ حمایت و پشتیبانی از حسابداری داخلی</li> <li>✚ ارتقای کیفیت کمیته‌های حسابداری</li> <li>✚ ارتقای نظام راهبری شرکتی</li> <li>✚ بهبود فلسفه و نگرش مدیریت نسبت به حسابداری</li> <li>✚ ارتقای نظام کنترل‌های داخلی</li> <li>✚ تقویت نظارت‌های نهادهای ناظر</li> <li>✚ وضع قوانین و مقررات حامی حسابداری داخلی</li> <li>✚ ارتقای فرهنگ پاسخگویی</li> <li>✚ تقویت انجمن‌های حرفه‌ای به‌ویژه انجمن حسابرسان داخلی</li> <li>✚ تقویت ضمانت اجرایی قوانین و مقررات</li> <li>✚ تقویت آموزش‌های دانشگاهی (واحد درسی، ایجاد رشته حسابداری داخلی)</li> <li>✚ اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی (شامل تعامل و همکاری)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>✚ ایجاد ارزش افزوده برای سازمان</li> <li>✚ اطمینان بخشی و ارائه خدمات مشاوره‌ای</li> <li>✚ پیامدهای مرتبط با حسابداری مستقل: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ دستیابی به گزارش‌های مقبول حسابداری</li> <li>✓ افزایش استقلال مؤسسات (افزایش درآمد)</li> <li>✓ افزایش اتکا بر کار حسابرسان داخلی</li> <li>✓ افزایش تعامل میان حسابداری مستقل و داخلی</li> </ul> </li> <li>✚ ارتقای شفافیت</li> <li>✚ پیامدهای کلان و ملی (انضباط مالی، رشد و توسعه اقتصادی، جذب صحیح مالیات، اجتناب از بحران‌های مالی، دستیابی به مؤلفه‌های اقتصاد مقاومتی، مبارزه با فساد و پولشویی و غیره)</li> <li>✚ برآورده کردن انتظارات ذینفعان</li> <li>✚ رضایت مشتری</li> <li>✚ افزایش مقبولیت حسابداری داخلی</li> <li>✚ ارتقای نظام مدیریت ریسک</li> <li>✚ ارتقای نظام کنترل داخلی</li> <li>✚ ارتقای نظام راهبری شرکتی</li> </ul>

مقوله‌های استخراجی به‌عنوان راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی به تفکیک عناصر مدل سیستمی	
	<ul style="list-style-type: none"> <li>افزایش اعتقاد به حسابرسی داخلی</li> <li>شناسایی ریسک‌ها و مسائل بااهمیت</li> <li>ارتقای فرهنگ‌سازمانی</li> <li>پذیرش یافته‌ها و پیشنهادهای حسابرسی</li> <li>تغییر نگرش و دیدگاه مدیریت نسبت به حسابرسی داخلی</li> <li>تأمین منابع کافی برای حسابرسی داخلی</li> <li>فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی</li> <li>برطرف نمودن نیازهای اطلاعاتی مدیران</li> </ul>

منبع: یافته‌های پژوهش

### تشریح راهبردهای کیفیت حسابرسی داخلی

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

### راهبردهای مرتبط با ورودی‌های حسابرسی داخلی

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 و راهبردهای خود را در این خصوص ارائه نموده‌اند. 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 حسابرسی، 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 بیش از واقع (کاذب) و گاهی اوقات نادرست صورت می‌پذیرد و این اعتماد بیش‌ازحد (کاذب) نسبت به صلاحیت‌ها ممکن است اثربخشی حسابرسی (مستقل) را کاهش داده و یا ممکن است منجر به نتایج نامناسبی برای بررسی‌کنندگان حسابرسی 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 حسابرسی 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 با کیفیتی منتج گردد. چارچوب‌های معتبر و مطرح کیفیت حسابرسی مستقل از قبیل چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB, 2014)، چارچوب و مدل هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (PCAOB, 2013) و عوامل کیفیت حسابرسی سال ۲۰۱۵ هیئت مزبور نیز ورودی‌ها حسابرسی را جز لاینفک مدل کیفیت حسابرسی می‌دانند. در این پژوهش نیز بر اساس پرسش‌های غیرمستقیم مطرح‌شده، بسیاری از مشارکت‌کنندگان دو وضعیت را تصویر نموده‌اند که واحدهای حسابرسی 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 حسابرسی و سازوکارهای راهبری شرکتی آن شرکت‌ها در ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی در وضعیت یکسان ورودی‌ها،

بااهمیت برشمرده‌اند. مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش با عنوان «ورودی‌های حسابرسی 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 راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی برشمرده‌اند به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

### استقلال و واقع‌بینی (بی‌طرفی)

* اعطای جایگاه سازمانی مناسب به واحد حسابرسی داخلی	* استقلال حسابرس داخلی
* چرخش دوره‌ای همکاران حسابرسی داخلی	* حصول اطمینان کمیته حسابرسی از استقلال حسابرسی داخلی
* اجتناب از انجام امور اجرایی شرکت داخلی	* بی‌طرفی در کلیه مراحل حسابرسی داخلی
* پشتیبانی کمیته از استقلال حسابرسی داخلی	* جابه‌جایی دوره‌ای کارکنان واحد حسابرسی داخلی

### تأمین منابع کافی و سرمایه‌گذاری مناسب در واحد حسابرسی داخلی

* تخصیص حقوق و مزایای مناسب به کارکنان حسابرسی داخلی	* تقبل هزینه‌های حسابرسی داخلی
* تناسب میان اندازه سازمان و اندازه واحد حسابرسی داخلی	* استفاده از ابزارها و فن‌آوری‌های نوین
* بهره‌گیری از ابزارها و فن‌آوری‌های حسابرسی داخلی	* تجهیز منابع نرم‌افزاری و سخت‌افزاری موردنیاز
* سرمایه‌گذاری در آموزش حسابرسی داخلی	* تأمین منابع انسانی کافی برای حسابرسی داخلی

### راهبردهای مرتبط با اجرای کار (فرآیند) حسابرسی داخلی

فرآیندها اقدامات، مراحل، شیوه‌ها، رفتارها و قضاوت و تصمیم‌گیری استفاده‌شده در چگونگی دستیابی ارائه‌دهنده خدمات به خروجی‌هایشان هستند (تروتمن، ۲۰۱۳). فرآیندها بخش مهمی از راهبردهای کیفیت هستند زیرا کیفیت خروجی‌ها و نتایج می‌توانند تحت تأثیر کیفیت فرآیندها قرار بگیرند. به‌عنوان‌مثال، 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 حسابرسی داخلی را تحت شعاع قرار دهد. مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش با عنوان «راهبردهای اجرای کار حسابرسی 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 راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی برشمرده‌اند به شرح زیر ارائه می‌گردد.

#### فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی

- |  |  |
|--|--|
| * افزایش میزان آگاهی مدیریت از نقش حسابرسی داخلی   | * برگزاری سمینار برای مشتری                  |
| * بازاریابی خدمات حسابرسی داخلی                    | * روشن ساختن منافع حسابرسی داخلی برای مشتری  |
| * تشریح کیفیت حسابرسی داخلی برای مشتری             | * فرهنگ‌سازی حسابرسی داخلی                   |
| * تلاش به‌منظور ارائه تصویر مناسب از حسابرسی داخلی | * معرفی مناسب حسابرسی داخلی                  |
| * ارائه محصولات باکیفیت به صاحبکار                 | * معرفی مناسب حسابرسی داخلی برای مشتری       |
| * انتقال پیامدهای حسابرسی داخلی                    | * معرفی مناسب اهداف حسابرسی داخلی برای مشتری |
| * اثربخش از زبان خود مدیران                        |  |



### کنترل کیفیت حسابرسی داخلی

- |   |   |
|---|---|
| * ارزیابی دوره‌ای عملکرد واحد حسابرسی داخلی | * انجام کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی داخلی قبل از اتمام رسیدگی‌ها |
| * انجام دوره‌ای کنترل کیفیت برون‌سازمانی    | * انجام کنترل کیفیت پرونده‌های حسابرسی داخلی بعد از اتمام رسیدگی‌ها |
| * اجرای نظام کنترل کیفیت                    | * کنترل کیفیت حسابرسی داخلی مؤسسات ارائه‌کننده خدمات برون‌سپاری     |
| * استقرار نظام خودارزیابی کنترل کیفیت       | * کنترل کیفیت واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی                 |

### اجرای مناسب کار حسابرسی داخلی

- |   |  |
|---|--|
| * اجتناب از انجام صرف حسابرسی مالی و رعایت  | * تخصیص زمان مناسب به کار حسابرسی              |
| * اجتناب از دوباره‌کاری                     | * تمرکز حسابرسی داخلی بر انجام حسابرسی عملیاتی |
| * بررسی مستمر نوسانات و موارد غیرعادی       | * شناخت عمیق نسبت به کسب‌وکار شرکت             |
| * ارزیابی دوره‌ای همکاران حسابرسی داخلی     | * هماهنگی قبل از شروع رسیدگی‌ها                |
| * استفاده از رویکرد مناسب (مبتنی بر اولویت) |  |

### توجه به سطح بلوغ سازمان در اجرای حسابرسی داخلی

#### برقراری تعامل خوب و مناسب با مدیرعامل شرکت

#### برقراری تعامل و ارتباطات مناسب با مشتری (صاحبکار)

- |  |   |
|--|---|
| * ارائه پیش‌نویس گزارش حسابرسی داخلی                     | * به‌گویی در گفتار و نوشتار                 |
| * برقراری ارتباط نزدیک با مشتری                          | * پختگی در آداب و معاشرت                    |
| * ارتباطات نزدیک و مستمر با واحدهای شرکت                 | * تعامل مناسب حسابرسی داخلی با همکاران شرکت |
| * استفاده از زبان مناسب در تعامل و واحدهای مختلف صاحبکار | * تعامل و ارتباطات خوب با صاحبکار           |

- |   |  |
|---|--|
| * جلب اعتماد مدیریت توسط حسابرسی داخلی      | * برگزاری جلسه با صاحبکار به منظور نهایی کردن گزارش‌ها |
| * معرفی مناسب خدمات حسابرسی داخلی           | * برگزاری سمینار برای مشتری                            |
| * موازنه میان تضاد منافع واحدهای مختلف شرکت | * برگزاری نشست‌های مختلف با مسئولین صاحبکار            |
|   | * مؤدبانه صحبت کردن با صاحبکار (مدیران و کارکنان)      |

#### راهبردهای مرتبط با خروجی‌های حسابرسی داخلی

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 به عنوان 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 به عنوان راهبردهای کیفیت حسابرسی داخلی (خروجی‌ها) استفاده کرده‌اند، ارائه می‌گردد:

#### راهبردهای مرتبط با گزارش‌های حسابرسی داخلی

- |  |   |
|--|---|
| * صدور گزارش توسط اعضای حرفه‌ای                    | * اجتناب از ابهام، کلی‌گویی، اطناپ و لفاظی در گزارش‌نویسی |
| * قابل‌اتکا بودن گزارش حسابرسی داخلی               | * اجتناب از کلمات و عبارات تخصصی در گزارش‌ها              |
| * کامل بودن تعداد یافته‌ها در گزارش حسابرسی داخلی  | * اجتناب از گزارش موارد کم‌اهمیت به هیئت‌مدیره            |
| * کامل بودن گزارش حسابرسی                          | * ارائه راه‌کارهای مناسب جهت رفع نقاط ضعف                 |
| * گزارش به سطح مناسبی از مدیریت شرکت (خط گزارشگری) | * ارائه محصولات باکیفیت به صاحبکار                        |
| * گزارش گلوگاه‌های اصلی                            | * ارائه یافته‌ها بر اساس اولویت و رتبه‌بندی کردن آن       |

- |   |  |
|---|--|
| * گزارشی منظم یافته‌های حسابرسی داخلی                                       | * برگزاری جلسه با صاحبکار به منظور نهایی کردن گزارش‌ها |
| * گزارش نقاط مستعد بهبود کنترل‌های داخلی                                    | * به موقع ارائه نمودن گزارش‌های حسابرسی داخلی          |
| * گزارش‌های حسابرسی داخلی با فرمت و محتوای مناسب                            | * بهره‌گیری از جملات کوتاه در گزارش‌نویسی              |
| * متعادل بودن (درج نقاط قوت) گزارش حسابرسی داخلی                            | * تبیین ریشه مشکلات شرکت در گزارش‌های حسابرسی داخلی    |
| * موجز و مفید بودن گزارش حسابرسی داخلی                                      | * تدوین گزارش بر اساس نظام‌نامه حسابرسی داخلی          |
| * مؤلفه‌ها و ساختار گزارش حسابرسی داخلی                                     | * توجه به مسائل مهم سازمان در گزارش‌های حسابرسی داخلی  |
| * ارائه یافته‌ها به صورت 5C (توصیف، معیار، علل، پیامدها، پیشنهادهای اصلاحی) | * جمع‌بندی نقطه نظرات گروه حسابرسی در گزارش‌ها         |
| * نگارش فنی مناسب گزارش   | * درج جنبه‌های بصری در گزارش‌ها (شکل، نمودار و...)     |
| * نوشتار روان گزارش حسابرسی داخلی   | * درج نقطه نظرات کارفرما در گزارش‌های حسابرسی          |
| * نهایی کردن پیش‌نویس گزارش‌ها، قبل از انتشار با واحد حسابرسی شونده         | * دقت در پرداختن به موضوعات در گزارش‌ها                |
| * کمی (ریالی) نمودن یافته‌های مندرج در گزارش‌های حسابرسی داخلی              | * صدور گزارش با توجه به شرایط کسب‌وکار                 |

#### پیشنهاد‌های مناسب واحد حسابرسی داخلی

اعتبارسنجی یافته‌های حسابرسی داخلی (از طریق مثلث سازی- منابع چندگانه و تحلیل شکاف)

#### پیامدها (نتایج)

استفاده از پیامدها به عنوان 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 تعیین کننده در ارزیابی کیفیت خدمات است. ارزیابی کیفیت از طریق پیامدها عمدتاً با نگاهی عمل‌گرایانه صورت می‌گیرد. بر اساس تعریف حسابداری داخلی، یکی از مهم‌ترین وظایف آن، ارزش‌آفرینی برای شرکت می‌باشد لذا می‌توان از پیامدها به‌عنوان شاخص‌هایی از کیفیت حسابداری داخلی استفاده نمود زیرا هدف اصلی حسابداری داخلی این است که برای استفاده‌کنندگان خود ارزش‌آفرینی کند (تروتمن، ۲۰۱۳). پیامدهای کیفیت حسابداری داخلی، حاصل اتخاذ راهبردها است. به همین خاطر پیامدها نتایج حاصل از اتخاذ راهبردهای کیفیت حسابداری داخلی می‌باشند که به‌صورت خلاصه در شکل ۲ به نمایش درآمده‌اند. اکثر مشارکت‌کنندگان پیامدها را جز جدایی‌ناپذیر مدل کیفیت حسابداری داخلی برشمرده‌اند. «ایجاد ارزش افزوده برای سازمان» به‌عنوان یکی از پیامدهای اصلی کیفیت حسابداری داخلی توسط مشارکت‌کنندگان مختلف عنوان شده است.

#### راهبردهای مرتبط با 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، فرهنگ سازمانی 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 نهادی ناظر، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات و ... می‌باشد. مطابق پژوهش‌های گذشته، عوامل زمینه‌ای که ارزیابی حسابرس 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 (گلاور و همکاران، ۲۰۰۸؛ مالتا، ۱۹۹۳؛ مالتا و کیدا، ۱۹۹۳) و فرهنگ شرکت (کریشناورثی و مالتا، ۲۰۰۸؛ لمپ و ساتون، ۱۹۹۴؛ مارگیم و لبل،

۱۹۹۰). شایان ذکر است کلیه موارد مدنظر قرار گرفته در پژوهش‌های پیشین، توسط مشارکت‌کنندگان در این پژوهش نیز به‌عنوان عناصر مدل کیفیت حسابرسی داخلی برشمرده شده‌اند. دسای و همکاران (۲۰۱۰) ادعا می‌کنند که کیفیت راهبری شرکتی باید توسط حسابرسان مستقل در نظر گرفته شود زیرا تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی داخلی دارد. به‌طور خاص، یک حسابرس 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. پیرامون عوامل زمینه‌ای در زیر گزیده‌ای از مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان نشانه‌های اطلاعاتی از راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی استفاده کرده‌اند، ارائه می‌گردد:

#### راهبردهای مرتبط با نظام راهبری شرکتی

راهبردهای فراوانی به‌منظور تقویت نظام راهبری شرکتی به‌عنوان بستر حسابرسی داخلی مدنظر قرار گرفته است چراکه مشارکت‌کنندگان، کارآمدی حسابرسی داخلی را متأثر از کارآمدی نظام راهبری شرکتی می‌دانستند. در این خصوص راهبردهای فراوانی پیرامون تقویت کمیته حسابرسی به‌منظور حمایت کمیته حسابرسی از واحد حسابرسی داخلی و نظارت مؤثر بر آن ارائه گردید.

#### راهبردهای مرتبط با نهاد ناظر

- |   |  |   |  |
|---|--|---|--|
| * | افشای عمومی برنامه حسابرسی داخلی شرکت‌ها | * | تقویت نظارت‌های سازمان بورس                  |
| * | کنترل کیفیت واحدهای حسابرسی داخلی ناشران | * | فرهنگ‌سازی حسابرسی داخلی توسط نهادهای نظارتی |

* نظارت بیشتر بر اجرای قوانین مرتبط با حسابرسی داخلی	* کنترل صلاحیت‌های حرفه‌ای مدیران حسابرسی داخلی
* نظارت مؤثرتر نهادهای نظارتی	* کنترل صلاحیت‌های حرفه‌ای اعضای کمیته‌های حسابرسی
* تقویت ضمانت‌های اجرایی نهاد ناظر	* به‌کارگیری اقدامات انضباطی مناسب
* الزام استخدام و به‌کارگیری اعضای انجمن حسابرسان داخلی توسط نهاد ناظر	* انجام کنترل کیفیت توسط نهادهای ناظر
* الزام استخدام و به‌کارگیری اعضای جامعه حسابداران رسمی توسط نهاد ناظر	* بازنگری دستورالعمل‌های نهادهای ناظر
* تعیین چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای اعضای کمیته توسط نهاد ناظر	* پشتیبانی از حسابرسی داخلی
* تعیین چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای اعضای هیئت‌مدیره توسط نهاد ناظر	* تدوین دستورالعمل‌ها مناسب شرایط ایران

#### راهبردهای مرتبط با انجمن‌های حرفه‌ای

* ضابطه‌مند کردن عضویت در انجمن حسابرسان داخلی ایران	* اعطای گواهینامه‌های حرفه‌ای
* ضابطه‌مند کردن عضویت در مجامع حرفه‌ای	* بهبود مستمر چارچوب‌های حرفه‌ای
* پذیرش عضویت در انجمن حسابرسان داخلی	* تشکیل کمیته‌های تخصصی
* به‌کارگیری افراد متخصص به‌صورت تمام‌وقت در کمیته‌های تخصصی دولت	* پیگیری مطالبات حرفه از دولت
* نظارت بر حفظ و نگهداشت صلاحیت‌های حرفه‌ای اعضا	* تعیین چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای
* کنترل کیفیت (برون‌سازمانی) اعضای انجمن (اعضای حقوقی)	* ارائه آموزش‌های حرفه‌ای مستمر به حرفه
* دارا بودن گواهینامه‌های حرفه‌ای برای احراز مشاغل حسابرسی داخلی	* تقویت انجمن حسابرسان داخلی ایران
* نظارت بر اعطای گواهی‌نامه‌های حرفه‌ای	* تقویت بنیه انجمن‌های حرفه‌ای
* فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی توسط انجمن‌های حرفه‌ای	* داشتن چارچوب‌های حرفه‌ای

\* توسعه انجمن حسابرسان

داخلی ایران

### نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در این پژوهش با بهره‌گیری از روش نظریه زمینه‌ای، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه‌ها و متون استفاده‌شده) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به‌عنوان چارچوب یکپارچه راهبردهای کیفیت حسابرسی داخلی ارائه گردید. با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، راهبردهای قابل اتخاذ جهت ارتقا و دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی در قالب رویکرد سیستمی که دربرگیرنده، ورودی‌ها (به‌کارگیری منابع انسانی باکیفیت، استقلال، بی‌طرفی، سرمایه‌گذاری مناسب در حسابرسی داخلی و...)، فرایند اجرای کار (برنامه‌ریزی صحیح کار و اجرای حسابرسی مطابق آن، برقراری ارتباطات و تعامل مناسب با مشتری، پیگیری مناسب، اجرای حسابرسی مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای و...)، خروجی‌ها (ارائه محصولات باکیفیت به مشتری و اعتباربخشی به یافته‌ها)، پیامدها و عوامل زمینه‌ای (ارتقای کیفیت کمیته‌های حسابرسی، ارتقای نظام راهبری شرکتی، تقویت نظارت نهادهای ناظر، تقویت انجمن‌های حرفه‌ای، وضع قوانین و مقررات حامی حسابرسی داخلی، تعامل با جامعه بین‌المللی، تقویت آموزش‌های دانشگاهی و حرفه‌ای و...) است، ارائه شد.

نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶) با پیمایش مدیران مالی شرکت‌های بورسی در حدود ۲۰ سال پیش، ۲۸ پیشنهاد طبقه‌بندی نشده (شامل پیشنهاد ۱۴ رتبه‌بندی شده و ۱۴ پیشنهاد به‌عنوان سایر پیشنهادات) برای ارتقای حسابرسی داخلی در ایران ارائه نموده بودند. روش‌های پیشنهادی ایشان برای ارتقای حسابرسی داخلی در ایران در این پژوهش نیز عمدتاً در عناصر مدل راهبردهای (شامل راهکارها) ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی این پژوهش یعنی ورودی‌ها (آموزش، صلاحیت، به‌کارگیری افراد مجرب و متخصص، اعطای جایگاه سازمانی مناسب، تخصیص بودجه مناسب)، اجرای کار (پیگیری مؤثر، کنترل کیفیت)، عوامل خروجی (گزارش‌های مناسب خلاصه و به‌موقع) و عوامل زمینه‌ای (آموزش‌های دانشگاهی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی، فرهنگ‌سازی و ترویج، الزام قانونی، پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی، سیستم‌های کنترل داخلی صاحبکار،

هماهنگی میان حسابرسی داخلی و مستقل) پدیدار شده است. ذکر این نکته ضروری به نظر می‌رسد که باگذشت قریب ۲۰ سال از انجام پژوهش مزبور، برخی از پیشنهادها (از قبیل تشکیل انجمن حرفه‌ای، گسترش پژوهش در حوزه حسابرسی داخلی و تألیفات، ضرورت قانونی تشکیل واحد حسابرسی داخلی، تخصیص بودجه بیشتر به حسابرسی داخلی، به وجود آمدن استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی) تا حدودی محقق گردیده‌اند. به‌استثنای پژوهش نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶)، بررسی‌های حاکی از آن است که پژوهش‌های داخلی و خارجی به‌صورت خاص و جداگانه به راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی نپرداخته‌اند؛ لیکن از آنجائی که راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی علی‌الاصول می‌بایست پیرامون اجزای مدل کیفیت حسابرسی داخلی باشد، بنابراین مدل طراحی شده (شکل ۲) پیرامون راهبردهای دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی با بیشتر جنبه‌های مدل کیفیت حسابرسی داخلی همپوشانی دارد. با این توصیفات، مقوله‌های پدیدار شده در مدل طراحی شده از راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، یافته‌های پژوهشگران داخلی و خارجی (جدول شماره ۲ و ۳) که عمدتاً بر معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی از نگاه استانداردهای حسابرسی مستقل متمرکز بوده‌اند (شامل «صلاحیت و شایستگی»، «استقلال و واقع‌بینی» و «اجرای عملیات») را نیز در برمی‌گیرد. یادآوری این نکته ضروری است که معیارهای استفاده شده 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 استانداردهای حسابرسی مستقل (حسابرسان مستقل) مطرح شده 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 (و راهبردهای ارتقای آن) ارائه نموده است. همچنین مقوله‌های پدیدار شده در مدل استخراجی این پژوهش مؤلفه‌های مدنظر قرار گرفته در پژوهش‌های انجام‌شده حوزه اثربخشی حسابرسی داخلی (بدارا و سایدین، ۲۰۱۳)، مؤلفه‌های کیفیت پدیدار شده در پژوهش‌های پیکره عمومی دانش (CBOK, 2010, 2015) انجام‌شده توسط بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی (IIARF) را نیز در برمی‌گیرد.

نتایج این پژوهش با پژوهش‌های انجام‌شده 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 حسابرسی داخلی را عرضه می‌نمایند، نیز مطابقت دارد، اما مشارکت کنندگان 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. همچنین یافته‌های این پژوهش چارچوب‌های جامع کیفیت حسابرسی مستقل از قبیل چارچوب سال ۲۰۱۴ «هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (IAASB)» و چارچوب‌های سنوات ۲۰۱۳ و ۲۰۱۵ «مدل 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 حسابرسی، ارائه داده‌اند. محصول فرعی این پژوهش، تبیین پیامدهای (نتایج اتخاذ راهبردها) کیفیت حسابرسی داخلی است که در سطوح سازمان (ایجاد ارزش افزوده برای سازمان، مقبولیت حسابرسی داخلی، پذیرش یافته‌های حسابرسی داخلی و...) و ملی (شفافیت، توسعه اقتصادی، جلوگیری از سوء جریانات و...) در مدل ارائه شده در شکل ۲ ارائه گردیده است که این پیامدها جز جدایی‌ناپذیر مدل کیفیت حسابرسی داخلی است چراکه مشارکت کنندگان از آن به عنوان نشانه‌های اطلاعاتی از کیفیت برشمرده‌اند و از طرفی این پیامدها کیفیت حسابرسی داخلی را نیز تحت شعاع قرار می‌دهد. به عنوان نمونه ارزش آفرینی حسابرسی داخلی می‌تواند در پذیرش و مقبولیت‌های آتی حسابرسی داخلی مؤثر باشد.

### پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش

با عنایت به توضیحات مزبور به منظور 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 به شرح شکل ۲ (نظرات و تجارب مشارکت کنندگان) صورت پذیرد. در این بخش گزیده خلاصه‌ای از اهم راهبردهای پیشنهادی (شامل راهکارها) این پژوهش که بر اساس داده‌های پژوهش به دست آمده است، ارائه می‌گردد:

راهبردهای قابل اتخاذ در سطح هر کار حسابرسی داخلی: شناخت عمیق نسب به مسائل، برنامه‌ریزی قبل از شروع رسیدگی‌ها، ارائه پیش‌نویس یافته‌ها به مسئولین واحد مورد رسیدگی، هماهنگی قبل از شروع کار، اخذ نقطه نظرات گروه رسیدگی، بررسی

پرونده‌ها و بازبینی آن حین رسیدگی‌ها (Hot Review)، سرپرستی مناسب، به کارگیری رویکرد مناسب.

راهبردهای قابل اتخاذ در سطح واحد حسابداری داخلی: استقرار نظام کنترل کیفیت، کنترل کیفیت و بررسی پرونده‌ها بعد از اتمام رسیدگی‌ها (Cold Review)، آموزش‌های مستمر، به کارگیری نظام نامه حسابداری داخلی، تعامل مناسب با مدیران و کارکنان واحدهای مختلف، فرهنگ‌سازی و ترویج حسابداری داخلی، استخدام و به کارگیری منابع انسانی واجد صلاحیت، به کارگیری مدیر حسابداری داخلی واجد صلاحیت، استفاده از ترکیب متنوع دانش و تجربه در گروه حسابداری داخلی، ارائه محصولات با کیفیت به مشتری، به کارگیری کنترل کیفیت برون‌سازمانی به صورت دوره‌ای، رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای.

راهبردهای قابل اتخاذ در سطح سازمان: با توجه به روشن شدن جنبه‌های مختلف مدل کیفیت حسابداری داخلی، سرمایه‌گذاری در منابع انسانی، ترویج و فرهنگ‌سازی حسابداری داخلی، ایجاد سازوکارهای مناسب اجرای عملیات (از قبیل نظام پیگیری مؤثر)، ارزیابی عملکرد واحد حسابداری داخلی، آموزش، ارائه سازوکارهای کنترل کیفیت درون‌سازمانی و برون‌سازمانی (به صورت دوره‌ای)، آگاهی از نیازهای ذینفعان و شناسایی آن، به کارگیری افراد متخصص در کمیته حسابداری، تقویت نظام راهبری شرکت.

راهبردهای نهادهای ناظر (سازمان بورس) و انجمن حسابرسان داخلی: نظام‌مند کردن اعطای گواهینامه‌های حرفه‌ای و عضویت، نظارت مؤثر بر کیفیت واحدهای حسابداری داخلی، نظارت مؤثرتر بر اعضا، آموزش مؤثر، ترویج حسابداری داخلی، تلاش به منظور استقرار پیش‌نیازهای حسابداری داخلی، تدوین چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای، ارائه خدمات کنترل کیفیت، تدوین رهنمودهای حرفه‌ای، انتشار نشریات حرفه‌ای، نظارت بر حسن اجرای دستورالعمل‌ها.

راهبردهای ویژه بانک مرکزی و مؤسسات اعتباری: مدل راهبردهای ارائه شده در شکل ۲ به صورت عام، کلیه واحدهای اقتصادی شامل مؤسسات اعتباری، شرکت‌ها و واحدهای اقتصادی ایرانی را در برمی‌گیرد. مؤسسات اعتباری با عنایت به ساختار ویژه خود، دارای راهبردهای منحصربه‌فردی هستند که بر اساس داده‌های پژوهش گزیده‌ای از آن‌ها عبارت‌اند از: ارزیابی اثربخشی طراحی کنترل‌های داخلی موسسه اعتباری توسط واحد حسابداری داخلی و ارزیابی بخش رعایت آن توسط دیگر واحدهای نظارتی موسسه

اعتباری از قبیل واحد بازرسی به منظور اجتناب از دوباره کاری‌ها و تداخل وظایف، تجهیز واحدهای حسابرسی داخلی مؤسسات اعتباری به نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی، استقرار حسابرسی فن آوری اطلاعات کارآمد یا تقویت آن در مؤسسات اعتباری، مدنظر قرار دادن ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به ویژه قابل اتکا بودن صورت‌های مالی موسسه اعتباری در برنامه‌های حسابرسی داخلی، همکاری و هماهنگی حسابرسان داخلی و مستقل، تقویت نظارت‌های بانک مرکزی بر امور کمیته و حسابرسی داخلی مؤسسات اعتباری، تقویت ضمانت اجرایی بخشنامه‌های بانک مرکزی، تدوین چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای برای اعضای کمیته حسابرسی، مدیران و معاونان واحد حسابرسی داخلی مؤسسات اعتباری توسط بانک مرکزی، کنترل کیفیت دوره‌ای واحد حسابرسی داخلی توسط ناظر، تمرکز بر ارزیابی اثربخشی نظام مدیریت ریسک در برنامه‌های حسابرسی داخلی بانک‌ها، جذب منابع انسانی دارای صلاحیت و تجربه، فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی برای هیئت‌مدیره و هیئت عامل بانک‌ها؛ و حمایت نهاد ناظر از استقلال واحدهای حسابرسی داخلی مؤسسات اعتباری.

جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی: ضرورت نظارت مؤثر بر اجرای استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی) به منظور اتکا بر کار حسابرسان 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 انجام شده توسط مؤسسات حسابرسی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، تعامل و همکاری میان حسابرسان مستقل و داخلی، بهره‌گیری از تجارب موفق، استفاده از تجارب بین‌المللی 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 به عنوان الگو، اختصاص بودجه به حسابرسی داخلی، اختصاص بودجه مناسب به پژوهش‌های حسابرسی داخلی.

دانشگاه‌ها و مؤسسات متولی امر آموزش: اختصاص واحدهای درسی به حسابرسی داخلی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها، تجدیدنظر در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها به منظور پوشش نیازهای حرفه‌ای، ارائه آموزش‌های حرفه‌ای، هدفمند کردن پژوهش به نیازهای حرفه حسابرسی داخلی، تقویت منابع آموزشی، شناسایی نیازهای

حرفه‌ای.

### پیشنهاد برای انجام پژوهش‌های آتی

نظریه و مدل پدیدار شده در این پژوهش پیرامون راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی می‌تواند در پژوهش‌های آتی به صورت تخصصی و پرداختن به جنبه‌های خاص آن مدنظر قرار گیرد. در این پژوهش جنبه‌های مختلفی از کیفیت حسابرسی داخلی و راهبردهای آن ارائه شد. در پژوهش‌های آتی ضمن آنکه می‌توان اهمیت هرکدام از مقوله‌های استخراجی در بخش‌های مختلف به صورت جداگانه مورد پژوهش قرارداد بلکه اهمیت آن‌ها را نیز می‌توان رتبه‌بندی نمود.

## منابع

- ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱). پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.
- انصاری، عبدالمهدی، شفیعی، حسین. (۱۳۸۸). «بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، زمستان، ص ۲۱-۳۴.
- باباجانی، جعفر و عبدالخالق خنکا. (۱۳۹۱). «ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلان‌شهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی»، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۳۳، بهار، ص ۳۹-۷۲.
- باباجانی، جعفر و مسعود بابایی. (۱۳۹۰). «تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و تحقیقاتی»، فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۴، بهار، ص ۷-۲۷.
- بازرگان، عباس. (۱۳۹۱). مقدمه‌ای بر روش‌های تحقیق کیفی و آمیخته- رویکردهای متداول در علوم رفتاری، نشر دیدار، تهران.
- حساس یگانه، یحیی و سید حسین علوی طبری. (۱۳۸۲). «رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل»، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴، ص ۷۱-۹۶.
- 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.
- دانایی فرد، حسن، الوانی، سید مهدی، آذر، عادل. (۱۳۹۲). روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، انتشارات صفار، تهران، چاپ دوم.
- رحمانی، علی، مداحی، آزاده، قشقایی، فاطمه. (۱۳۹۴). «موانع استقرار حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران»، فصلنامه مدیریت نظامی، سال پانزدهم، شماره ۵۷، صص ۱۲۰-۱۴۸.
- سجادی، سیدحسین، دستگیر، محسن، افشار جهانشاهی، مجتبی. (۱۳۸۵). «ضرورت ایجاد کمیته‌ی حسابرسی صاحبکار»، فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۵، صص ۸۶-۶۵.
- علوی طبری، سید حسین. (۱۳۸۲). «رابطه بین منابع مصرف شده برای حسابرسی داخلی و

- مخارج حسابداری مستقل»، رساله دکتری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه علامه طباطبائی.
- فتحی عبداللهی، احمد، آقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). « بررسی اثربخشی حسابداری داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی»، مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۵، شماره ۳، صص ۸۳-۹۶.
- کثیری، حسین، گوهرزاد، جواد، صبری، رضا، مروج، چنگیز و فخار، بهزاد، (۱۳۹۵)، بازرسی و حسابداری داخلی در بانک‌های ایران چالش‌ها و فرصت‌ها، سیمای بانکداری، شماره اول، آبان ماه ۱۳۹۵.
- 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، صص ۹۱-۱۰۹.
- 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، صص ۴۱-۵۶.
- منتی، وحید. (۱۳۹۶). «معرفی اجمالی تغییرات استانداردهای بین‌المللی حسابداری داخلی بازنگاری شده»، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۴۰۲۹، دوم اردیبهشت‌ماه.
- نیکخواه آزاد، علی، قناد، حمیدرضا. (۱۳۷۷). «عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقاء حسابداری داخلی در ایران»، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، شماره ۲۲.
- وحیدی الیزایی، ابراهیم، گرامی مقدم، مرضیه. (۱۳۹۵). «ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران»، تحقیقات حسابداری و حسابداری، سال هشتم، شماره ۳۱.
- 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).
- 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: 340-351.
- 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 1-14.
- Ege, M.S. (2015). “Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct?”, *The Accounting Review*, March, Vol. 90, No. 2, pp. 495-527.
- 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):117-135.
- 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.
- 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).
- IAASB. (2014). “*A Framework For Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality*”, February.
- 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):109-124.
- 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).
- 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.
- 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. 95-114.
- 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):508-525.
- 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):2131-2154.
- 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. 25-58.

- 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):187-206.
- 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):1109-1136.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2013). "Discussion Audit Quality Indicators", May 15-16.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2015). "Audit Quality Indicators", July.
- 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.
- 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(IARF).
- 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.
- 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*