

کیفیت حسابداری داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع

محمد رضا نیکبخت

دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران،
mnikbakht@ut.ac.ir

وحید منتی

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران؛ (نویسنده مسئول)
vahid_menaty@yahoo.com

ذبیح الله رضایی

استاد حسابداری، دانشگاه ممفیس، ممفیس
zrezaee@memphis.edu

علی رحمانی

استاد حسابداری، دانشگاه الزهراء
alirahmani@gmail.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۰۷/۲۰ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۹/۰۱

چکیده

به منظور تقویت و توسعه حاکمیت شرکتی در ایران، در دهه اخیر بر اساس رهنمودها و الزامات مقامات نظارتی به‌ویژه بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابداری داخلی نوین در ایران در کانون توجه قرار گرفته است. جوان بودن این حرفه ارزش‌آفرین، چالش‌های فراوانی برای اجرای آن به همراه داشته است و از طرفی بسیاری از جنبه‌های آن از جمله کیفیت حسابداری داخلی و چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای آن در ایران، تبیین نگردیده است. پژوهش‌های گذشته نیز جنبه‌های محدودی از چالش‌ها و موانع توسعه حسابداری داخلی را مدنظر قرار داده بودند؛ بنابراین برای تبیین و توصیف جامع از جنبه‌های گوناگون چالش‌های حسابداری داخلی در ایران 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 مصاحبه صورت گرفت. بعلاوه از داده‌های متنی مندرج در ۳۰ مقاله، یادداشت و میزگرد منتشرشده در مجله‌ها و نشریه‌های حرفه‌ای پیرامون حسابداری داخلی که عمدتاً ارائه‌کننده دیدگاه ذینفعان پیرامون کیفیت حسابداری داخلی و چالش‌های آن بود، نیز استفاده شد. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی که ویژه رویکرد نظریه زمینه‌ای است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرد مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردید. بر اساس آن، چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابداری به صورت چندوجهی و پیرامون عناصر مدل سیستمی یعنی پیرامون ورودی‌ها، اجرای کار، خروجی‌ها و عوامل زمینه‌ای مؤثر بر کیفیت و اثربخشی حسابداری داخلی به‌عنوان نظریه و الگویی ظهور یافته ارائه گردید. یافته‌ها بیانگر چالش‌های فراوانی در ابعاد مختلف جهت پیاده‌سازی و اجرای حسابداری داخلی با کیفیت در ایران است. با عنایت به چالش‌های پدیدار شده از داده‌های پژوهش، گزیده‌ای از راهبردهای رفع موانع و چالش‌ها در ابعاد گوناگون حسابداری داخلی (کار حسابداری، سازمان، حرفه، ناظر و جامعه) نیز در پایان ارائه گردید.

واژه‌های کلیدی: کیفیت حسابداری داخلی، حسابداری داخلی، موانع حسابداری داخلی، رهیافت کیفی، نظریه زمینه‌ای.

۱- مقدمه

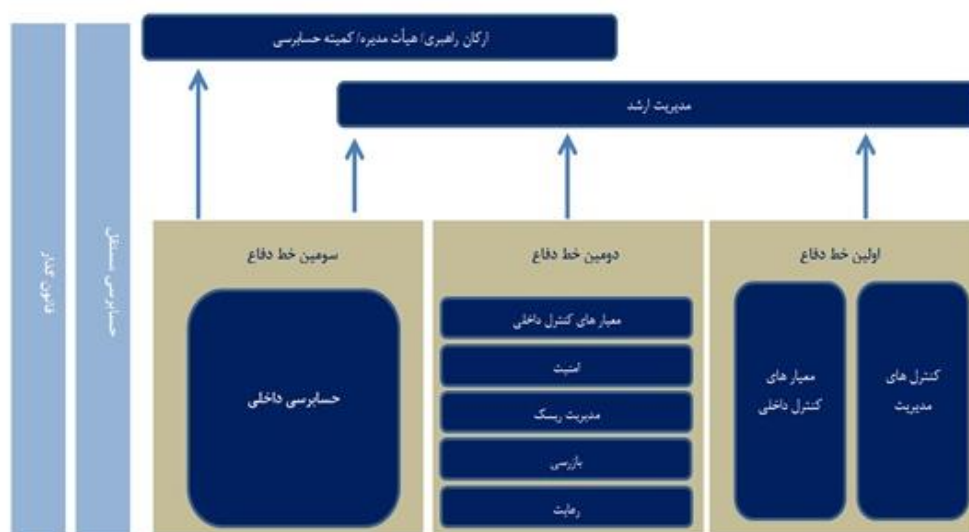
ضروری می‌داند و واحد حسابداری داخلی اثربخش را به‌منزله سومین لایه دفاعی در نظام کنترل‌ها به‌شمار می‌آورد.

در این راستا بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که این پس «بانک مرکزی» نامیده می‌شود، همواره طی بخشنامه‌ها و رهنمودهای مختلفی بر استقرار واحد حسابداری داخلی اثربخش در مؤسسات اعتباری تأکید نموده است. به‌عنوان 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 کمیته بال است، اشاره کرد که در آن حسابداری داخلی به‌عنوان یکی از عناصر اساسی فصل ششم آن یعنی «جزء نظارت چارچوب کنترل‌های داخلی» مطرح شده است. بانک مرکزی که بخشنامه مزبور را به مدیران عامل بانک‌های دولتی، غیردولتی ابلاغ نموده بود، خواستار ابلاغ آن به تمامی واحدهای آن بانک‌ها و نظارت مؤثر بر حسن اجرای آن و ارائه گزارش‌های پیشرفت ۶ ماهه به بانک مرکزی شده بود. همچنین بانک مرکزی «دستورالعمل الزامات ناظر بر حاکمیت شرکتی در مؤسسات اعتباری غیردولتی» به‌منظور 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. دستورالعمل مزبور با بهره‌گیری از سندهایی از جمله «اصول حاکمیت شرکتی برای بانک‌ها، ۲۰۱۵» از انتشارات کمیته بال، «اصول حاکمیت شرکتی، ۲۰۱۵» از انتشارات سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (OECD) و «اصول حاکمیت شرکتی برای مؤسسات ارائه‌دهنده خدمات مالی اسلامی، ۲۰۰۹» از انتشارات هیئت خدمات مالی اسلامی (IFSB)، تهیه شده است. در این دستورالعمل نیز بر نقش و ایجاد حسابداری داخلی در بانک‌ها، تأکید شده است به‌طوری که فصل چهاردهم آن به حسابداری داخلی اختصاص دارد. ماده ۹۰ آن هیئت‌مدیره موسسه اعتباری را موظف به ایجاد واحد حسابداری داخلی مستقل زیر نظر هیئت‌مدیره، می‌نماید و بر تأیید صلاحیت قبلی مدیر آن واحد توسط بانک مرکزی (ماده ۹۲) تأکید می‌نماید.

انجمن حسابرسان داخلی آمریکا که از این پس «انجمن حسابرسان داخلی»^۱ (IIA) نامیده می‌شود، حسابداری داخلی را به‌عنوان سومین لایه دفاعی در ساختار حاکمیت شرکتی می‌داند و بر اساس چارچوب ارائه‌شده آن در سال ۲۰۱۳، جایگاه حسابداری داخلی را به شرح شکل ۱ زیر به نمایش درآورده است:

حسابداری داخلی یکی از ارکان حاکمیت (راهبری) شرکتی صحیح در بانک‌ها، شرکت‌ها و سازمان تلقی می‌گردد. اهمیت حسابداری داخلی در سازمان‌های مختلف در سراسر جهان غیرقابل انکار است. اصول توسعه حاکمیت شرکتی شرکت که توسط کمیته بال منتشر شده است بیان می‌کند که بانک‌ها باید دارای واحد حسابداری داخلی باشند. بال در سال ۲۰۰۱ رهنمود نظارتی «حسابداری داخلی در بانک‌ها و رابطه ناظران با حسابرسان» را به‌منظور تقویت نظارت و تشویق انجام فعالیت‌های صحیح در بانک‌ها منتشر کرد که بعدازآن در سال ۲۰۱۲ سندی با عنوان «حسابداری داخلی در بانک‌ها» منتشر کرد که جایگزین نسخه سال ۲۰۰۱ گردید. به نظر می‌رسد در نسخه جدید، به ساختار بانک‌ها، فعالیت‌های نظارتی و همچنین تجربیات مربوط به بحران‌های مالی اخیر در سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ توجه بیشتری شده است. اصول توسعه حاکمیت شرکتی منتشر شده مزبور بیان می‌کند که بانک‌ها باید دارای واحد حسابداری داخلی باشند و نظام کنترل‌های داخلی قوی را شامل واحد حسابداری داخلی مؤثر و مستقل می‌داند.

حاکمیت شرکتی مؤثر و کارا، امری ضروری در عملکرد مناسب بخش بانکی و به‌طور کلی اقتصاد تلقی می‌شود. از طرفی عملیات بانکی نقش مهمی در اقتصاد به‌عنوان واسطه‌گر وجوه میان سپرده‌گذاران و فعالیت‌هایی که از کسب‌وکار حمایت نموده و به رشد اقتصادی کمک می‌نماید، ایفا می‌کند. حاکمیت شرکتی صحیح به ناظران این اجازه را می‌دهد تا بر فرایندهای داخلی بانک اعتماد بیشتری نمایند. همچنین اصل پنجم رهنمودهای اصول حاکمیت شرکتی برای بانک‌ها از انتشارات کمیته بال (۲۰۱۵)، در یک ساختار گروهی بیان می‌دارد که یک هیئت‌مدیره شرکت مادر (بانک) مسئولیتی کلی از طرف گروه دارد تا بتواند اطمینان یابد که چارچوب حاکمیتی مناسب و متناسب با ساختار، کسب‌وکار و ریسک‌های گروه و هریک از واحدهای تابعه وجود دارد. بند ۹۶ رهنمود مزبور مقرر می‌دارد که هیئت‌مدیره شرکت مادر به‌منظور انجام مسئولیت‌هایش باید، یک واحد حسابداری داخلی مؤثر به‌منظور حصول اطمینان از انجام حسابداری‌ها در همه واحدهای تابعه به‌عنوان بخشی از گروه و یا خود گروه به‌صورت یک کل، ایجاد نماید. همچنین اصل دهم آن، واحد حسابداری داخلی را برای ارائه اطمینان بخشی مستقل به هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد به‌منظور بهبود فرایندهای حاکمیتی اثربخش و اعتبار بانک،



شکل ۱- الگوی سه لایه دفاعی که در آن حسابرسی داخلی به‌عنوان سومین لایه یا خط دفاعی به تصویر درآمده است (بورکی و جیمسن، ۲۰۱۵، ص ۱۷).

دستورالعمل کنترل‌های داخلی که لازم‌الاجرا برای ناشران بورسی و فرابورسی (شامل شرکت‌های مختلف و بانک‌ها) می‌باشد را مصوب نمود. ماده ۱۰ دستورالعمل مزبور تشکیل کمیته حسابرسی زیر نظر هیئت‌مدیره و استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره ناشران مزبور را الزامی نمود. همچنین فصل سوم دستورالعمل مزبور، ارزیابی سالانه کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی شامل کنترل‌های داخلی شرکت‌های فرعی و انتشار آن برای عموم را الزامی نموده است. از آنجائی که عموماً واحد حسابرسی داخلی به نیابت از هیئت‌مدیره ناشران، وظیفه شناخت و ارزیابی کنترل‌های داخلی را بر عهده می‌گیرد، پس بسیاری از ناشران مزبور واحدهای حسابرسی داخلی را در شرکت‌های فرعی خود نیز مستقر نموده‌اند.

با توجه به توصیفات بالا، از آنجائی که رهنمودها و بخشنامه‌های بانک مرکزی پیرامون مؤسسات اعتباری شامل وظایف هیئت‌مدیره در ساختارهای گروهی که استقرار حسابرسی داخلی را در بانک‌ها و شرکت‌های تابعه آن‌ها الزامی می‌نماید و همچنین دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار که استقرار حسابرسی داخلی برای ناشران بورسی و فرابورسی و شرکت‌های تابعه آن‌ها را الزامی می‌نماید، می‌توان انتظار داشت که طیف وسیعی از «بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های فرعی آن‌ها» و «ناشران بورسی و فرابورسی و شرکت‌های فرعی آن‌ها» طی سال‌های اخیر واحد حسابرسی داخلی را مستقر نموده‌اند. پس بی‌شک اجرای اثربخش و باکیفیت حسابرسی داخلی در سازمان‌های ایرانی

الگوی سه خط دفاعی به‌طور گسترده‌ای در سراسر جهان پیرامون جایگاه حسابرسی داخلی در ساختار حاکمیت شرکتی به کار گرفته می‌شود. بر اساس بزرگ‌ترین پیمایش جهانی و بین‌المللی سال ۲۰۱۵ بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی^۲ (IIARF) که با عنوان «پیکره عمومی دانش^۳ (CBOK)» منتشر شده است، وضعیت حسابرسی داخلی در مؤسسات ارائه‌دهنده خدمات مالی مورد پژوهش قرار گرفته که طبق آن گزارش شده است که ۷۸ درصد از این مؤسسات بر اساس این الگو عمل می‌نمایند (بورکی و جیمسن، ۲۰۱۵، ص ۱۸).

به‌استثنای رهنمودها و بخشنامه‌های بانک مرکزی که در بالا به‌طور خلاصه به آن‌ها پرداخته شد تا قبل از سال ۱۳۹۱، دستورالعمل، قانون و یا الزام خاصی در خصوص استقرار حسابرسی داخلی در ایران ملاحظه نشده است؛ اما به دنبال بروز و افشای عمومی سوء جریانات و اختلاس‌ها در اوایل دهه ۱۳۹۰ شمسی که برخی از صاحب‌نظران ضعف در نظام کنترل‌های داخلی (شامل حسابرسی داخلی) را ریشه اصلی عدم پیشگیری از آن می‌دانند (کثیری و همکاران، ۱۳۹۵)، به‌ناچار اصلاحاتی در نظام حاکمیت شرکتی به وجود آمد. تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس در سال ۱۳۹۱ را می‌توان نمونه بارز این اصلاحات دانست؛ بنابراین می‌توان سال ۱۳۹۱ را سال درخشانی از منظر توسعه نظام حاکمیت شرکتی برای شرکت‌های ایرانی به حساب آورد چراکه در ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ هیئت‌مدیره سازمان بورس به‌منظور تقویت ساختار حاکمیت شرکتی و حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران،

(بانک‌ها، مؤسسات اعتباری، شرکت‌ها و...) به یکی از دغدغه‌های اصلی ناظران (بانک مرکزی، سازمان بورس)، ارکان حاکمیت شرکتی (هیئت‌مدیره و مدیران ارشد اجرایی بانک‌ها و شرکت‌ها)، ارائه‌کنندگان خدمات (واحدهای حسابرسی داخلی، مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی)، نهادهای حرفه‌ای (جامعه حسابداران رسمی ایران، انجمن حسابرسان داخلی ایران و...) و دولت (به‌عنوان ذینفع عام) تبدیل شده است.

با عنایت به جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران، چالش‌ها، موانع و مشکلاتی در پیاده‌سازی و اجرای آن وجود دارد چراکه درجه بلوغ حسابرسی داخلی در ایران در مقایسه با سایر کشورها در درجه پایین‌تری قرار دارد. مشخص کردن این چالش‌ها در سطوح مختلف شامل کار حسابرسی داخلی، واحد حسابرسی داخلی، سازمان، جامعه و ارائه‌دهندها برای مرتفع نمودن آن می‌تواند گام بزرگی باشد. با عنایت به مطرح‌شدن حسابرسی داخلی در ایران طی ۱۰ سال اخیر، پژوهش‌های محدودی به بررسی موانع و چالش‌های آن پرداخته‌اند. در این پژوهش به کمک رهیافت کیفی و بهره‌گیری از نظریه زمینه‌ای و انجام مصاحبه‌های عمیق با ذینفعان مختلف حسابرسی داخلی و همچنین استفاده از متن یادداشت‌ها، میزگردها و مقاله‌های منتشرشده پیرامون چالش‌های حسابرسی داخلی در ایران در ۵ سال گذشته، الگوی یکپارچه و جامعی پیرامون چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی داخلی در ایران را ارائه می‌نماید که با شناسایی این چالش‌ها می‌تواند نقاط اصلی برنامه‌ریزی برای توسعه حسابرسی داخلی در ایران را در اختیار ذینفعان آن قرار دهد تا در میان‌مدت و بلندمدت به‌منظور تحقق اهداف اسناد بالادستی (دستورالعمل کنترل‌های داخلی، بخشنامه‌های بانک مرکزی و...) و توسعه نظام حاکمیت شرکتی در ایران، بتوان برنامه‌ریزی‌های لازم را به عمل آورد.

استانداردهای حسابرسی (استاندارد بین‌المللی حسابرسی ۶۱۰-IFAC, 2007; PCAOB, 2007). این جنبه‌های کیفی در ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی) که حسابرس مستقل را ملزم می‌نماید تا کار واحد حسابرسی داخلی صاحبکار را ارزیابی نماید، ارائه گردیده‌اند. لذا می‌توان گفت دانش کنونی در این حوزه محدود بوده و عمدتاً بر دیدگاه یک ذینفع اصلی یعنی حسابرسان مستقل متمرکز می‌باشد. با مروری بر ادبیات موضوعی می‌توان دریافت که پژوهش‌های انجام‌گرفته به‌طور انحصاری در حوزه‌ی ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل استوار بوده است. تحقیقات جاری انجام‌گرفته نیز پیرو تحقیقات گذشته، بر این موضوع متمرکز بوده‌اند. شاید بتوان دو دلیل اصلی برای تمرکز بر ارتباط میان حسابرسی مستقل با کیفیت حسابرسی داخلی یافت: اول آنکه تا امروز به حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از سازوکارهای اطمینان‌بخشی به کنترل‌های حاکم بر گزارشگری مالی، نگریده می‌شود (تروتمان، ۲۰۱۳؛ تروتمان و دانکن، ۲۰۱۷) و دوم: برخلاف سایر استفاده‌کنندگان از خدمات حسابرسی داخلی، حسابرسان مستقل بر اساس الزامات قانونی (استانداردهای حسابرسی) مکلف به ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی به‌منظور تعیین کیفیت و میزان اتکا بر کار آن‌ها، هستند.

سرفصل پژوهش‌های داخلی انجام‌شده در ایران پیرامون حسابرسی داخلی که عموماً حاصل پایان‌نامه‌های دوره کارشناسی ارشد می‌باشد در سرفصل موضوعات زیر قابل طبقه‌بندی می‌باشند:

◀ تأثیر منبع حسابرسی داخلی (استخدام- برون‌سپاری) بر کار حسابرسان مستقل (عسگری، ۱۳۹۰؛ پزشگ زاده، ۱۳۹۱)؛

◀ بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی (خوزین، ۱۳۸۳؛ حسینی، ۱۳۷۶؛ حیدری، ۱۳۸۸؛ آقاجعفری، ۱۳۸۸؛ الیزه‌ای و گرامی مقدم، ۱۳۹۵؛ فتحی عبداللهی و آقایی، ۱۳۹۶)؛

◀ حسابرسی داخلی و پاسخگویی (باباجانی و بابایی، ۱۳۹۰؛ باباجانی و خنکا، ۱۳۹۱)؛

◀ تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه، برنامه‌ریزی و زمان‌بندی گزارش حسابرس مستقل (حساس یگانه، ۱۳۷۹؛ حساس یگانه و علوی، ۱۳۸۲؛ نیکبخت و معاذی نژاد، ۱۳۸۸؛ انصاری و شفیع‌ی، ۱۳۸۸؛ حاجیپا و رفیعی، ۱۳۹۳؛ مشایخی و همکاران، ۱۳۹۴ و ۱۳۹۵)؛

۲- مبانی نظری و 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 ۱- شامل صلاحیت (خبرگی)، ۲- بی‌طرفی (واقع‌بینی) و ۳- اجرای عملیات حسابرسی داخلی، هستند (AICPA, 1990)

توسعه حرفه‌ای حسابرسی داخلی در ایران برحسب اولویت را به شرح ذیل گزارش نموده‌اند.

- جایگاه نامناسب سازمانی واحد حسابرسی داخلی
- ضعف مدیریت واحد حسابرسی داخلی
- عدم وجود پژوهش در زمینه حسابرسی داخلی
- فقدان الزامات قانونی جهت ایجاد واحد حسابرسی داخلی
- فقدان انجمن حرفه‌ای حسابرسی داخلی
- عدم شناخت کافی نسبت به حسابرسی داخلی
- کمبود نیروی انسانی متخصص
- فقدان استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی
- عدم وجود پشتوانه اجرایی
- عدم استقلال

رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) نیز با پیمایش ۱۹۳ نفر از کارشناسان ذی‌ربط امور مالی دانشگاهی و افراد شاغل خارج از دانشگاه به بررسی «موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران» پرداختند. آن‌ها موانع استقرار حسابرسی داخلی را در سه گروه «موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی»، «عدم شناخت، آموزش و هماهنگی» و «موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی»، گزارش نمودند. شایان‌ذکر است موانع شناسایی شده توسط ایشان عمدتاً بر کار پژوهشی نیکخواه آزاد و قنناد (۱۳۷۶) استوار بوده است. خلاصه یافته‌های پژوهش آن‌ها به شرح جدول ۱ زیر می‌باشد:

تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر عملکرد سازمانی و ارتقای کیفیت گزارشگری مالی (کشتکار رجیبی، ۱۳۸۳؛ برازنده، ۱۳۹۰؛ مقیسه، ۱۳۹۱؛ میشری، ۱۳۹۲؛ جبار زاده کنگر لویی و همکاران، ۲۰۱۳؛ عبدلی و نادعلی، ۱۳۹۴).

نقش و کارکرد حسابرسی داخلی در ایران (منافی، ۱۳۸۰؛ مدرس و بیداری، ۱۳۹۰؛ موسوی شیری و همکاران، ۱۳۹۲؛ رحمانی و همکاران، ۱۳۹۴)؛
تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت تصمیمات مدیریت (پور اسماعیلی، ۱۳۸۱).

از میان پژوهش‌های انجام‌شده داخلی، مهم‌ترین پژوهشی که به بررسی عوامل عدم توسعه حسابرسی داخلی پرداخته است، پژوهش نیکخواه آزاد و قنناد (۱۳۷۶) می‌باشد. آن‌ها با بررسی ادبیات و مصاحبه با ۱۳ نفر از مدیران واحدهای تجاری نسبتاً بزرگ ایران و حسابرسان شامل ۲ مدیرعامل، ۳ مدیرمالی، ۲ حسابرس داخلی و ۶ حسابرس مستقل، نهایتاً ۳۲ عامل مانع عدم توسعه در حسابرسی داخلی در ایران را شناسایی نمودند. عوامل شناسایی شده را در میان مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران (۱۲۳ نفر) مورد پیمایش قرار دادند. پس از جمع‌آوری پاسخ پیمایش‌ها و انجام آزمون‌های آماری، نهایتاً ۳۱ عامل مؤثر در عدم توسعه حسابرسی داخلی در ایران عنوان نمودند. ۳۱ عامل مزبور در قالب «عوامل سازمانی»، «عوامل محیطی» و «سایر عوامل» طبقه‌بندی و ارائه نمودند. آن‌ها ۱۰ عامل اول عدم

جدول ۱- موانع استقرار حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها

موانع مرتبط با کارکنان	عدم شناخت، آموزش، هماهنگی	موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی
• عدم وجود نیروی متخصص در زمینه حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها	○ دید منفی و پلیس گونه کارکنان سازمان نسبت به حسابرسی داخلی	✓ شناخت ناکافی ریاست و هیئت امنای دانشگاه نسبت به نقش حسابرسی داخلی
• عدم اشتغال حسابرسان مستقل باتجربه در زمینه حسابرسی داخلی	○ اعتقاد مدیران سازمان به عدم نیاز به حسابرسی داخلی یا توجه به انجام حسابرسی مستقل	✓ عدم آشنایی کارکنان سازمان با ماهیت و اهداف حسابرسی داخلی
	○ اعتقاد مدیران به مقرون‌به‌صرفه نبودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی	✓ عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ در زمینه حسابرسی داخلی
	○ کمبود منابع مالی و انسانی و امکانات تخصیص داده شده به حسابرسی داخلی	✓ عدم حمایت مدیریت ارشد نسبت به حسابرسی داخلی
	○ عدم وجود واحد سازمانی جهت هماهنگی میان حسابرسی داخلی و سایر واحدهای نظارتی در سازمان	✓ عدم تمایل مدیران سازمان به ارزیابی عملکردشان از سوی فردی مستقل
	○ فقدان استاندارد یا مدارک حرفه‌ای مناسب برای حسابرسی داخلی	✓ تمرکزگرایی مدیران سازمان و عدم تمایل آن‌ها به اختیار دهی به حسابرسی داخلی
	○ نامناسب بودن آموزش‌های دانشگاهی برای اجرای حسابرسی داخلی در عمل	✓ عدم وجود کمیته حسابرسی در دانشگاه‌ها
		✓ عدم الزام قانونی دانشگاه‌ها به ایجاد حسابرسی داخلی

منبع رحمانی و همکاران (۱۳۹۴، ص ۱۴۳).

CBOK یکی از بزرگ‌ترین پیمایش‌های بین‌المللی است که وضعیت حسابرسی داخلی و دیدگاه‌های حرفه حسابرسی داخلی را در سراسر جهان به‌عنوان «پیکره عمومی دانش» به تصویر می‌کشاند. پژوهش سال ۲۰۱۰ در ۵ گزارش جداگانه و پژوهش سال ۲۰۱۵ در ۳۱ گزارش جداگانه (۵ گزارش از ذینفعان و ۲۶ گزارش از شاغلان حرفه‌ای) منتشر گردیده است. در ادامه به اهم یافته‌های پژوهش‌های مزبور که چالش‌ها و موانع اجرای حسابرسی داخلی با کیفیت را گزارش می‌کند، پرداخته می‌شود.

از آنجائی که ادعا می‌گردد استانداردهای حسابرسی داخلی، مسیر حسابرسی داخلی را روشن می‌نماید، اجرای استانداردهای حسابرسی داخلی دربرگیرنده تحقق کیفیت حسابرسی داخلی است. پژوهش‌های «پیکره عمومی دانش» در سال‌های ۲۰۱۰ و ۲۰۱۵ نشان می‌دهد که در سراسر جهان حتی باوجود بالا بودن درجه توسعه‌یافتگی حسابرسی داخلی در آن کشورها نسبت به حرفه حسابرسی داخلی جوان ایران، به‌طور کامل رعایت نمی‌گردد. به‌طوری‌که رعایت کامل استانداردها در سال ۲۰۱۵ به میزان ۵۴ درصد (سال ۲۰۱۰، ۴۶ درصد)، رعایت بخشی از استانداردها در سال ۲۰۱۵ به میزان ۳۵ درصد (سال ۲۰۱۰، ۴۰ درصد) و عدم رعایت استانداردها در سال ۲۰۱۵ به میزان ۱۱ درصد (سال ۲۰۱۰، ۱۴ درصد)، گزارش شده است (هارینگتون و پایپر، ۲۰۱۵، ص ۱۷). بر اساس یکی از گزارش‌های CBOK سال ۲۰۱۵ (بیلی، ۲۰۱۶، ص ۱۶) روسای (مدیران) حسابرسی داخلی در سراسر جهان عمده دلیل مرتبط با عدم رعایت استانداردها را موارد ذیل عنوان می‌کنند (انتخاب همه گزینه‌ها مجاز بوده است):

یافته‌های رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) نشان می‌دهد که عوامل شناسایی‌شده توسط نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶) باگذشت حدود ۲۰ سال کماکان به‌عنوان موانع توسعه حسابرسی داخلی برقرار می‌باشند. تمایز دو پژوهش مزبور در «رهیافت پژوهش» و «جامعه موردبررسی» است. به‌طوری‌که نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶) با استفاده از روش مختلط (کمی-کیفی) موانع استقرار شرکت‌های بورسی را مورد مطالعه قرار داده بودند درحالی‌که رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) با استفاده از صرف پیمایش (رویکرد کمی) موانع استقرار دانشگاه‌های دولتی را مورد مطالعه قرار داده‌اند. به‌طوری‌که یافته‌های دو پژوهش مزبور یکسان است.

پژوهش‌های صورت گرفته خارجی نیز از جنبه‌های مختلفی به حسابرسی داخلی پرداخته‌اند. به نقل از تروتمان (۲۰۱۳) سرفصل پژوهش‌های خارجی صورت گرفته در حوزه کیفیت حسابرسی داخلی به شرح زیر می‌باشد:

- ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی
- ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی و پیامدهای سازمانی (ارتقای عملکرد، اثربخشی سازمان و کیفیت گزارشگری مالی)

پژوهش‌های بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی (IIARF) با عنوان پیکره عمومی دانش (CBOK) در سال‌های ۱۹۷۲، ۱۹۸۵، ۱۹۹۱، ۱۹۹۹، ۲۰۰۶، ۲۰۱۰ و ۲۰۱۵ میلادی انجام شده است. در سال ۲۰۱۰ در ۱۰۷ کشور جهان و ۱۳،۵۸۲ نفر در آن مشارکت داشته و در سال ۲۰۱۵ در ۱۶۶ کشور جهان و ۱۴،۵۱۸ نفر مورد پیمایش قرار گرفته‌اند.

جدول ۲- دلایل مدیران حسابرسی داخلی در سراسر جهان برای عدم رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی

(CBOK,2015)

ردیف	دلایل عدم رعایت	سال ۲۰۱۵	سال ۲۰۱۰
۱	مناسب نبودن استانداردهای حسابرسی داخلی برای واحدهای اقتصادی کوچک	٪۳۱	٪۱۷
۲	فقدان ملاحظات هزینه-منفعت برای رعایت آن	٪۳۱	٪۱۵
۳	فقدان منابع انسانی کافی حسابرسی داخلی	٪۲۹	٪۱۶
۴	عدم حمایت مدیریت/ هیئت‌مدیره	٪۲۳	٪۱۳
۵	وقت‌گیر بودن رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی	٪۱۹	٪۱۵
۶	قوانین، مقررات محلی جایگزین	٪۱۸	٪۸
۷	پیچیده بودن استانداردها	٪۱۴	٪۹
۸	عدم الزام به رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی در برخی از کشورها	٪۹	٪۵
۹	عدم تناسب و مناسب بودن استاندارد با صنعت خاص	٪۶	٪۴
۱۰	عدم ترجمه استانداردها به زبان محلی	٪۲	٪۱

بیلی (۲۰۱۶، ص ۱۶)؛

- هنوز ۹ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی در برنامه‌ها و امور حسابرسی داخلی هرگز به ارزیابی ریسک نمی‌پردازند (عبدالمحمدی و همکاران، ۲۰۱۶، ص ۲۳).
- صرفاً حدود ۳۹ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی به نحو مناسبی و گسترده‌ای از فن‌آوری در فرایند حسابرسی داخلی استفاده می‌کنند (عبدالمحمدی و همکاران، ۲۰۱۶، ص ۳۱).
- صرفاً ۳۱ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت حسابرسی داخلی به‌طور رسمی و مناسب بهره می‌گیرند (عبدالمحمدی و همکاران، ۲۰۱۶، ص ۳۵).
- ۲۳ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی دست‌کم یک‌بار در سال برای تغییر یافته‌های خود از سوی مقامات مختلف سازمان تحت فشار قرار گرفته‌اند (ریتنبرگ، ۲۰۱۶، ص ۲۳).
- صرفاً در بیش از ۲۸ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی، تعداد کارکنان حسابرسی داخلی نسبت به سال گذشته افزایش یافته است (چمبرز، ۲۰۱۶).
- صرفاً در حدود ۴۰ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی بودجه آن‌ها نسبت به سال گذشته، افزایش یافته است (چمبرز، ۲۰۱۶).

همچنین یکی از مهم‌ترین چالش‌هایی که انجمن حسابرسان داخلی (IIA) در رهنمودهای اجرایی خود به‌ویژه با عنوان «کمک به واحدهای حسابرسی داخلی کوچک برای رعایت استانداردهای اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی» توجه نموده است پیرامون واحدهای حسابرسی داخلی کوچک بوده است. به‌استثنای استاندارد ۱۰۰۰ (هدف، اختیار و مسئولیت) اجرای سایر استانداردهای حسابرسی داخلی در واحدهای حسابرسی داخلی کوچک را با چالش متوسط و بالا عنوان می‌نماید. محدود بودن تعداد کارکنان، محدودیت منابع، محدودیت در نگهداشت کارکنان دارای صلاحیت، محدودیت در بهره‌گیری از متخصصان و خدشه‌دار شدن استقلال و واقع‌بینی (بی‌طرفی) از جمله مهم‌ترین چالش‌های پیش روی واحدهای حسابرسی داخلی کوچک عنوان گردیده است (چین و همکاران، ۲۰۱۱، ص ۲). ذکر این نکته ضروری است به دلیل جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران و به لحاظ تعداد کارکنان اندک واحدهای حسابرسی داخلی در اغلب سازمان‌های ایرانی (عدم تناسب اندازه واحد حسابرسی داخلی با اندازه سازمان)، واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌ها و

بنابراین می‌توان گفت دلایل عدم رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی، همان موانع اجرای حسابرسی داخلی می‌باشد که بر اساس بزرگ‌ترین پیمایش جهانی به تصویر درآمده است. شایان‌ذکر است تعداد مشارکت‌کننده در سال ۲۰۱۵ شامل ۱،۱۴۹ نفر و در سال ۲۰۱۰ شامل ۱،۵۴۸ نفر بوده است.

اهم سایر نتایج پیمایش «پیکره عمومی دانش» سال ۲۰۱۵ به شرح ذیل بوده است. یافته‌ها به‌طور متوسط و در سطح میانگین جهانی ارائه گردیده‌اند. یافته‌های ذیل بیانگر آن است که در سراسر جهان نیز در ابعاد مختلف اجرای کار حسابرسی داخلی چالش و مانع وجود دارد:

- به‌طور متوسط ۵۷ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی از حمایت کامل هیئت‌مدیره یا ارکان مشابه در بررسی سیاست‌های راهبردی شرکتی برخوردار بوده‌اند (رامورتی و سیگفرد، ۲۰۱۶، ص ۱۵).
- صرفاً ۵۷ درصد از برنامه‌های واحد حسابرسی داخلی با برنامه‌های راهبردی سازمان هم‌راستایی کامل داشته است (هارینگتون و پایپر، ۲۰۱۵، ص ۹).
- صرفاً در ۷۹ درصد از سازمان‌های مورد مطالعه، کمیته حسابرسی یا ارکان مشابه وجود داشته‌اند (هارینگتون و پایپر، ۲۰۱۵، ص ۱۰).
- حدود ۳۰ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی دارای کمتر از ۳۰ ساعت آموزش حرفه‌ای طی سال بوده‌اند (سینتراس، ۲۰۱۶، ص ۱۴).
- حدود ۲۳ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی به‌صورت دستی فرایند حسابرسی داخلی را انجام می‌دهند و حدود ۳۹ درصد تا حدودی از کاربرگهای الکترونیکی و ابزارهای فن‌آوری برای اجرای حسابرسی داخلی بهره می‌گیرند (کانگمی، ۲۰۱۵، ص ۶).
- حدود ۲۹ درصد از واحدهای حسابرسی داخلی بخش عمومی، فاقد الزامات قانونی برای استقرار واحد حسابرسی داخلی هستند (پایپر، ۲۰۱۵، ص ۸).
- حدود ۱۰ درصد از سازمان‌های مورد مطالعه فاقد رویه‌های ارزیابی ریسک و حدود ۳۷ درصد دارای رویه‌های در حال توسعه یا غیررسمی هستند (سوبل، ۲۰۱۵، ص ۶).
- هنوز ۳۴ درصد از تحصیلات غالب واحدهای حسابرسی داخلی را حسابداری سنتی و مهارت‌های حسابرسی تشکیل می‌دهد (عبدالمحمدی و همکاران، ۲۰۱۶، ص ۱۶).

کیفیت را به نمایش می‌گذارند. پس چالش‌های دستیابی به کیفیت حسابداری داخلی، عملاً کلیه جنبه‌های کیفیت را در برمی‌گیرد.

۴- روش‌شناسی 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 شناخته شده 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 حسابداری و چالش‌های دستیابی به آن، پژوهش‌های مبتنی بر پارادایم اثباتی بینش محدودی در خصوص کیفیت حسابداری داخلی ارائه نموده‌اند و موارد منعکس شده عمدتاً از نگاه حسابرسان مستقل و با تأکید بر مفاهیم: «صلاحیت»، «بی‌طرفی» و «اجرای عملیات حسابداری داخلی» برجسته شده است. در خصوص چارچوب کیفیت حسابداری داخلی و چالش‌های پیاده‌سازی آن، چارچوب جامع و یکپارچه شناخته شده‌ای ملاحظه نگردیده است. از طرفی با توجه به اهداف ذکر شده، این پژوهش به دنبال آن است تا با به‌کارگیری نظریه زمینه‌ای، فهم و آگاهی مناسبی از ادراکات و بینش‌های ذینفعان حسابداری داخلی در مورد کیفیت حسابداری داخلی و چالش‌های استقرار آن در قالب الگو (مدل) کیفیت، ارائه نماید.

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

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

به کمک نظریه ساخته شده می‌توان فرضیه‌هایی تدوین کرد که پژوهش‌های بعدی به آزمون آن‌ها بپردازند. «نظریه زمینه‌ای» نه برای آزمون فرضیه که روشی برای تولید آن است. نظریه زمینه‌ای روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸ در ایمان، الف ۱۳۹۱). در این

سازمان‌های ایرانی، عمدتاً به‌عنوان واحدهای حسابداری داخلی کوچک قلمداد می‌گردند.

بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۴) در پیمایش انجام شده در شهرهای اصلی کشور کانادا، هفت مانع اصلی اجرای حسابداری عملیاتی که از جمله حوزه‌های اصلی حسابداری داخلی است را موارد ذیل عنوان می‌نماید (فاستر و اوکانر، ۲۰۱۴):

- < فقدان قوانین و مقررات الزام‌کننده حسابداری عملیاتی
- < عدم وجود آموزش‌های کافی
- < عدم دسترسی به آموزش‌های مؤثر
- < عدم آگاهی و حمایت کافی از حسابداری داخلی
- < عدم بلوغ فرایندهای حاکمیت شرکتی
- < عدم مهیا بودن رهنمودهای اجرایی و قانونی
- < عدم کفایت رهنمودها و استانداردها

بزمی و همکاران (۲۰۱۶) با انجام مصاحبه با ۲۰ حسابرس داخلی شرکت‌های خصوصی شهر لاهور پاکستان مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابداری داخلی را شامل موارد زیر گزارش دادند

- عدم همکاری کارکنان واحد حسابداری
- فقدان علاقه و انگیزه مدیریت نسبت به حسابداری داخلی
- نادیده انگاشتن قوانین و مقررات در پردازش اسناد درآمد و هزینه
- حمایت اتحادیه‌های کارگری از بنیان تقلب
- عدم آگاهی از نقش حسابداری داخلی
- فقدان آموزش

۳- پرسش پژوهش

پرسش اصلی آن است که «چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابداری داخلی باکیفیت در ایران چیست؟» به‌منظور ارائه قابل فهم از یافته‌های پژوهش و به‌عنوان پاسخ به پرسش پژوهش یعنی معانی ذهنی ذینفعان از چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابداری داخلی در ایران، در قالب الگوی سیستمی (ورودی‌ها، فرایندها، خروجی، پیامد و عوامل زمینه‌ای) ارائه می‌گردد. با ارائه الگوی سیستمی از چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابداری داخلی، پاسخ پرسش پژوهش نیز مدنظر قرار می‌گیرد. ذکر این نکته ضروری است که کیفیت حسابداری داخلی از نگاه سیستمی یک فرایند است که ورودی‌ها تا پیامدها را در برمی‌گیرد یعنی کلیه اجزای سیستم به نحوی بر کیفیت مؤثر هستند و همگی جنبه‌های

روش با استفاده از داده‌ها، نظریه‌ای تکوین می‌یابد که این نظریه، یک فرایند یا پدیده را تبیین می‌کند.

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

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

روش‌های کیفی پژوهش برای پرده برداشتن از پدیده‌هایی که کمتر شناخته شده‌اند و دیدن اینکه در پشت آن‌ها چه نهفته است، به کار گرفته می‌شوند. علاوه بر این برای کسب نگاهی نو درباره آن چیزهایی که میزانی از آگاهی درباره‌شان وجود دارد، نیز به کار گرفته می‌شوند. می‌توانند جزئیات ظریفی از پدیده‌هایی که ارائه آن‌ها به روش‌های کمی مشکل است، به دست دهند. (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۸). در این نوع از

پژوهش‌ها بجای تلاش در توضیح صرف روابط علت و معلولی، به تفسیر وقایع و پدیده‌ها در محیط‌های طبیعی پرداخته تا پیچیدگی‌های آن رخدادها و وقایع را به وضوح روشن نماید. پس پدیده کیفیت حسابرسی داخلی و چالش‌های دستیابی به آن در محیط طبیعی آن (سازمان‌های ایرانی) از طریق مطالعه ذینفعان آن که دارای تجربه و بیشترین درگیری با موضوع تحت بررسی هستند با رهیافتی کیفی و به کمک رویکرد نظریه زمینه‌ای مورد پژوهش قرار خواهند گرفت.

۴-۱- ابزار گردآوری اطلاعات

در رویکردهای سنتی نسبت به پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها به عنوان یک مرحله مجزا در پژوهش است که معمولاً قبل از تحلیل داده‌ها کامل می‌شود. در نظریه زمینه‌ای، الگوی جمع‌آوری داده‌ها متفاوت است. در مطالعه نظریه زمینه‌ای فعالیت‌های جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به طور هم‌زمان صورت می‌گیرد. مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در نظریه زمینه‌ای است چراکه مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و گفتگوهای روزانه (تجارب زنده) هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند. هرچند مصاحبه‌های چهره به چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیقی به دست می‌دهند (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). در این پژوهش از گروه‌های کانونی قبل از پژوهش و انجام مصاحبه‌های زمینه‌ای صورت پذیرفته است. برای این منظور از ۵ مدیر حسابرسی داخلی باتجربه مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بزرگ دعوت به عمل آمده است. در مصاحبه صورت گرفته تحت عنوان گروه‌های کانونی، پرسش‌های اصلی این پژوهش به ویژه عوامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی داخلی (شامل چالش‌های استقرار و پیاده‌سازی آن) از آن‌ها مورد پرسش قرار گرفت. 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 به «یکسواختی و پوشش پرسش‌های پژوهش (موضوعات مورد پژوهش)»، «کاهش سوء گیری‌های محقق نسبت به مسائل از پیش پنداشته» و «طرح پرسش‌های کلیدی به منظور کاویدن تجارب مشارکت‌کنندگان» اطمینان حاصل گردد.

شایان ذکر است رهنمود مصاحبه در اختیار چند تن از صاحب‌نظران دانشگاهی و حرفه قرار گرفت و نظرات ایشان اخذ و اصلاحات نهایی به وجود آمد. نهایتاً در این پژوهش از مصاحبه‌های عمیق که ماهیت مصاحبه غیر ساختاریافته دارد

استفاده شده است. مهم‌ترین پرسش مورد بحث در مصاحبه آن بوده است که بتوان قضاوت‌های مصاحبه‌شوندگان پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی و چالش‌های دستیابی به آن و مؤلفه‌های آن‌ها به دست آورد، پس واکاوی ذهن مصاحبه‌شوندگان در خصوص کیفیت بالا یا پایین واحدهای حسابرسی داخلی که با آن ارتباط داشته‌اند، از مهم‌ترین پرسش‌ها قلمداد گردیده است. پرسش باز مزبور در ابتدای مصاحبه پرسیده شده است چراکه پرسیدن پرسش‌های اساسی در ابتدای مصاحبه برای پاسخ‌دهندگان این فرصت را به وجود می‌آورد تا عمیقاً در موضوع مورد مطالعه غرق گردند. شایان ذکر است هم‌راستا با رویکرد محققان گذشته (کوهن و همکاران، ۲۰۱۰ در تروتمان، ۲۰۱۳) پرسش‌ها به گونه‌ای طراحی گردیده است تا عمدتاً بر تجارت پاسخ‌دهندگان تمرکز گردد نه صرفاً بر عقاید ذهنی ایشان. ذکر این نکته ضروری است عمدتاً مصاحبه‌شوندگان مستقیماً مورد پرسش قرار نگرفته‌اند یعنی مستقیماً از آن در خصوص قضاوت‌هایشان پیرامون مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی داخلی پرسش نشده است، بلکه پرسش‌های به صورت غیرمستقیم و بر پایه مثال‌هایی انجام گرفت تا عقاید از پیش پنداشته شده مصاحبه‌شوندگان محدود گردد. در حقیقت با طرح پرسش‌ها و گفتمان مختلف، تجارب، انتظارات، ارزیابی، مقایسه و نظرات ایشان پیرامون واحد/واحدهای حسابرسی داخلی تحت نظارتشان، واکاوی گردیده است.

۴-۲- جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش، مصاحبه با ۳۳ نفر انجام شده است که ترکیب آن به شرح جدول ۳ آمده است. نمونه‌های مورد مطالعه در این پژوهش، شامل ذینفعان اصلی (استفاده‌کننده و ارائه‌کننده خدمات حسابرسی) حسابرسی داخلی یعنی اعضای هیئت‌مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی، اعضای کمیته حسابرسی (شامل نماینده هیئت‌مدیره در کمیته حسابرسی با عنوان رئیس کمیته حسابرسی) و مدیران حسابرسی داخلی مؤسسات اعتباری و شرکت‌های ایرانی و شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ ارائه‌کننده خدمات برون‌سپاری و حسابرسی مستقل به مؤسسات اعتباری و شرکت‌های مذکور و مسئولین، اعضای هیئت‌مدیره و مدیران سازمان حسابرسی، هیئت نظار بانک مرکزی، مسئولین سازمان بورس و جامعه حسابداران رسمی و هیئت‌مدیره انجمن حسابرسان داخلی ایران به‌عنوان نهادهای حرفه‌ای و ناظر، می‌باشد. حسابرسان مستقل (شرکای مؤسسات حسابرسی و مدیران سازمان حسابرسی) از دو منظر با حسابرسی داخلی در ارتباط هستند. اول اینکه آن‌ها بر اساس استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی)،

ملزم به ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی صاحبکار هستند و دوم آنکه با عنایت به الزام دستورالعمل ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ سازمان بورس مبنی بر استقرار حسابرسی داخلی، بسیاری از مؤسسات اعتباری و شرکت‌ها (در گام اول) اقدام به برون‌سپاری خدمات حسابرسی خود به مؤسسات عضو جامعه حسابداران رسمی به‌منظور رعایت دستورالعمل مزبور، نموده‌اند به طوری که برخی از مؤسسات در این خصوص دپارتمان تخصصی حسابرسی داخلی مستقر نموده‌اند. همچنین بر اساس اصول حاکمیت شرکتی و به موجب مفاد منشور نمونه کمیته حسابرسی مصوب ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ هیئت‌مدیره سازمان بورس، یکی از وظایف اصلی کمیته حسابرسی شرکت، نظارت و هدایت واحد حسابرسی داخلی است با این توصیفات، مشارکت‌کنندگانی که دارای تجربه (به‌عنوان ارائه‌کننده یا استفاده‌کننده) حسابرسی داخلی فعال بوده‌اند به کمک روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند؛ یعنی از هر مشارکت‌کننده درخواست گردیده است تا مشارکت‌کننده بعدی که دارای تجارب مفید جهت پیشبرد اهداف این پژوهش است، معرفی نمایند. ذکر این نکته ضروری است به دلیل شناخت محقق نسبت به برخی از مشارکت‌کنندگان، همه مشارکت‌کنندگان به روش گلوله برفی انتخاب نگردیدند. با توجه به بهره‌گیری این پژوهش از روش نظریه زمینه‌ای و از آنجائی که روش نظریه زمینه‌ای مانند انواع دیگر پژوهش‌های کیفی متکی بر تصورات معرف بودن نمونه آماری برای تعمیم‌پذیری داده‌ها و اصالت یافته‌ها نیست و عموماً نمونه‌ها به صورت هدفمند انتخاب می‌شوند، پس طی فرآیند پژوهش از فرآیند نمونه‌گیری نظری ۴ استفاده شده است. نمونه‌گیری نظری، به‌عنوان 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. اگرچه برخی مواقع به اشخاصی به‌عنوان نمونه مورد مطالعه رجوع می‌گردد تا ایده‌هایی کشف شود، ولی علت اصلی رجوع به افراد نیز کامل کردن قطعه‌ای از پازل است؛ بنابراین، نمونه‌گیری نظری بر مبنای نقضی که در تبیین نظری مشاهده می‌شود، انجام می‌گیرد. بنا بر عقیده صاحب‌نظران در تعریف نمونه‌گیری نظری معتقد است که در جمع‌آوری اطلاعات نظریه زمینه‌ای، محقق اقدام به‌گزینش نمونه‌ای از افراد می‌کند که در توسعه نظریه مشارکت نمایند. غالباً فرایند نمونه‌گیری نظری در ابتدا با نمونه‌ای از افراد شبیه به یکدیگر

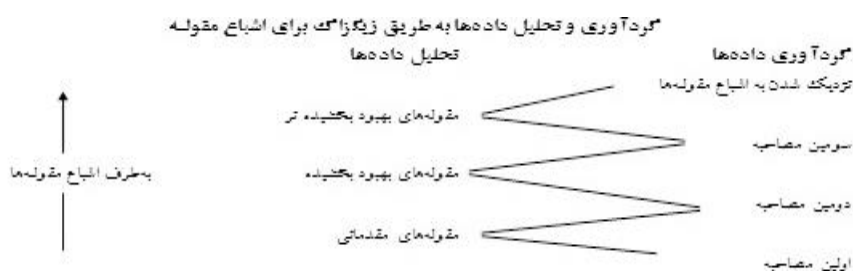
جدیدی به دست می‌آید. زمانی که مصاحبه‌های جدید مقوله‌های جدید به دست ندهد، گردآوری داده‌ها متوقف و به اصطلاح مقوله‌ها به اشباع می‌رسند.

در چارچوب شیوه توصیف‌شده در شکل ۲، تعداد ۳۳ مصاحبه صورت گرفته است چراکه بر اساس آخرین مصاحبه‌های صورت گرفته، داده‌های گردآوری‌شده مفاهیم بیشتری اضافه نموده است و در واقع به اشباع نظری رسیده است. منظور از اشباع نظری آن است که مصاحبه با آخرین نفرات بینش‌های اضافی بسیار کمی اضافه نموده‌اند. حقیقتاً می‌توان انجام چند مصاحبه پایانی را صرفاً جهت اطمینان پژوهشگر به دستیابی به اشباع نظری دانست. مصاحبه‌ها در نیمه دوم سال ۱۳۹۵ و اوایل سال ۱۳۹۶ صورت گرفته است. کل زمان اجرای 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. عموم مصاحبه‌ها حدود ۱ ساعت به طول انجامیده است. به شرح جدول ۳ وضعیت مدارک حرفه‌ای مشارکت‌کنندگان به تصویر کشیده شده است.

شروع می‌شود و همچنان که اطلاعات جمع‌آوری و مقولات ظهور می‌یابند، محقق به سمت نمونه‌های گوناگون و متفاوت از یکدیگر متمایل می‌گردد تا دریابد که تحت چه شرایطی، مقوله‌ها پایدار می‌گردند. نمونه‌گیری نظری غالباً با نمونه‌گیری موجود در رویکرد سنتی پژوهش (پارادایم اثباتی) اشتباه گرفته می‌شود. پس در رویکرد نظریه زمینه‌ای از دو نوع نمونه‌گیری استفاده می‌شود که اول، نمونه‌گیری هدفمند است یعنی مشخص گردد که با چه گروه‌هایی و افرادی باید گفتگو کرد و دوم، نمونه‌گیری نظری است یعنی آنکه محقق برای تکمیل اطلاعات و رفع موارد مفقودشده باید کجا رجوع نماید (ایمان، الف ۱۳۹۱). 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 (بازرگان، ۱۳۹۱، ص ۱۱۲). شکل ۲ اشباع نظری را به تصویر می‌کشد.

همان‌گونه که ملاحظه می‌گردد، گردآوری داده‌ها تا زمانی ادامه می‌یابد که در مصاحبه‌های جدید، مفاهیم و مقوله‌های



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

جدول ۳- وضعیت مدارک حرفه‌ای مشارکت‌کنندگان

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

منبع، داده‌های پژوهش.

عمده مشارکت کنندگان در پژوهش دارای سابقه کار بالای ۲۰ سال می‌باشند. به دلیل نوپا بودن حسابرسی داخلی در ایران، کل سابقه کار مشارکت‌کننده مدنظر قرار گرفته است. شایان ذکر است عموم مدیران حسابرسی داخلی دارای سابقه کار به میزان حدود ۵ سال در زمینه حسابرسی داخلی بوده‌اند. سابقه آشنایی مشارکت‌کنندگان با حسابرسی داخلی (شرکای مؤسسات، مدیران عامل، برخی از اعضای کمیته) حدود ۲۰ سال بوده است و برخی از مشارکت‌کنندگان نیز حدود ۲۰ سال دارای تجربه در زمینه حسابرسی داخلی بوده‌اند. جایگاه سازمانی مشارکت‌کنندگان و جنسیت آنان به شرح جدول ۵ به تصویر کشیده شده است.

حدود ۵۰ درصد از مشارکت‌کنندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد می‌باشند. با عنایت به آنکه اغلب مشارکت‌کنندگان مدیران حسابرسی داخلی، اعضای کمیته حسابرسی و به‌طور کلی افرادی که با حسابرسی داخلی سروکار دارند تشکیل می‌دهد، بخش عمده‌ای از مشارکت‌کنندگان دارای مدرک حسابداری هستند. دارندگان مدارک غیر حسابداری را عمدتاً مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی و اعضای هیئت‌مدیره شرکت‌ها، تشکیل می‌دهند. میزان تجارت حرفه‌ای (برحسب سال) آنان به شرح جدول ۴ به تصویر کشیده شده است.

جدول ۴- سابقه کار (تجارب) مشارکت‌کنندگان

شرح	فراوانی - سابقه کار برحسب سال	درصد فراوانی
سابقه ۳۰ سال به بالا	۱۸	۵۵
۲۰ تا ۳۰ سال	۶	۱۸
۱۰ تا ۲۰ سال	۷	۲۱
۵ تا ۱۰ سال	۲	۶
مجموع	۳۳	۱۰۰

منبع، داده‌های پژوهش.

جدول ۵- جایگاه سازمانی مشارکت‌کننده و جنسیت (شامل مصاحبه‌شوندگان و نویسندگان مقاله‌ها و یادداشت‌ها)

جمع		مقالات، مصاحبه‌ها و یادداشت‌های چاپ‌شده		مصاحبه		سمت سازمانی
درصد	نفر	درصد	نفر	درصد	نفر	
۱۳	۸	۱۷	۵	۱۰	۳	عضو کمیته حسابرسی
۱۹	۱۲	۲۳	۷	۱۵	۵	هیئت نظار بانک مرکزی، عضو کمیته یا مدیر حسابرسی مؤسسات اعتباری
۱۹	۱۲	۱۷	۵	۲۱	۷	مدیر حسابرسی داخلی
۲۴	۱۵	۲۳	۷	۲۴	۸	شریک موسسه حسابرسی
۵	۳	۳	۱	۶	۲	مدیر سازمان حسابرسی
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

منبع، داده‌های پژوهش.

است. شایان ذکر است که این مراحل ضرورتاً به صورت متوالی انجام نمی‌گیرند بلکه با همدیگر همپوشانی دارند و به طور هم‌زمان انجام می‌گیرند. مراحل کدگذاری و تحلیل به شرح زیر است:

کدگذاری باز (Open Coding): عبارت است از روند خرد کردن، مقایسه کردن، مفهوم‌پردازی و مقوله‌بندی داده‌ها. روش کدگذاری باز، نه تنها به کشف مقوله‌ها می‌انجامد بلکه خصوصیات و ابعاد آن‌ها را نیز روشن می‌سازد. این کدگذاری متن بعد از خواندن مکرر و دقیق مواد آن انجام می‌شود. واحدهای معنادار معرفی، توضیح و نام‌گذاری می‌شوند. این واحدها ممکن است لغات، عبارات و یا قطعات بزرگ‌تر متن باشند. در فرایند پژوهش ممکن است که محقق به ده‌ها و حتی صدها برچسب مفهومی دست یابد. این مفاهیم باید طبقه‌بندی شوند. مفاهیم بر اساس مشابهت‌هایشان دسته‌بندی و طبقه‌بندی می‌گردند که به این کار مقوله‌پردازی می‌گویند. وقتی مفاهیم با یکدیگر مقایسه شده و به نظر برسند که به پدیده‌های مشابه مربوطند، مقوله‌ها کشف می‌شوند و بدین ترتیب مفاهیم در نظمی بالاتر دسته‌بندی می‌شوند. مقوله مفهومی است که از سایر مفاهیم انتزاعی‌تر است؛ یعنی عنوانی که به مقوله‌ها اختصاص داده می‌شود انتزاعی‌تر از مفاهیمی که مجموعاً آن مقوله را تشکیل می‌دهند. مقولات دارای قدرت مفهومی بالایی هستند زیرا می‌توانند مفاهیم و خرده مقولات را بر محور خود جمع کنند؛ بنابراین تحت این نوع کدگذاری مجموعه‌ای از مقولات مفهومی ایجاد شده است. سپس مجموعه‌ای از این مفاهیم که دارای اشتراک بوده‌اند در سطح بالاتر طبقه‌بندی شده‌اند (بازرگان، ۱۳۹۱). به عبارت ساده و به زبان حسابداری، مفاهیم شبیه حساب‌های تفصیلی، مقوله‌ها شبیه حساب‌های معین و مقوله‌های کلان شبیه حساب‌های کل هستند. در این راستا به هر جمله، پاراگراف از داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها یا داده‌های حاصل از میزگردهای چاپ‌شده) یک برچسب مفهومی در پایین‌ترین سطح، چسبانده می‌شود. به عنوان نمونه، داده‌های حاصل از داده‌های (متن شماره ۱۳، حرف T نشانگر متن و شماره ۱۳ بیانگر شماره متن مقاله و یادداشت استفاده شده است) یکی مشارکت‌کنندگان به شرح ذیل چنین کدگذاری شده است:

«... در یکی از بانک‌های دولتی نگرش به حسابرسی داخلی، نگرش به یک واحدی است که آسایشگاه پیش از بازنشستگی بخشی از کارکنان است. باید این باور را ایجاد کنیم که به کدامین

ذکر این نکته ضروری است که مشارکت‌کنندگان عمدتاً دارای تجربه در سمت‌های مختلف بوده‌اند. به عنوان نمونه، مشارکت‌کننده‌ای که در حال حاضر عضو کمیته حسابرسی شرکت‌های مختلف است، پیش‌تر سوابق عضویت در هیئت‌مدیره، مدیر حسابرسی داخلی، شریک موسسه حسابرسی، اشتغال در سازمان حسابرسی را نیز بر عهده داشته است. همچنین بسیاری از شرکای مؤسسات حسابرسی مشارکت‌کننده در این پژوهش، ضمن ارائه خدمات حسابرسی داخلی در قالب قراردادهای برون‌سپاری به جامعه، عضو کمیته‌های حسابرسی مؤسسات اعتباری و شرکت‌های مختلف نیز بوده‌اند. پس می‌توان گفت، به استثنای مدیران عامل و مدیران ارشد اجرایی مشارکت‌کننده که عموماً طی سنوات اخیر صرفاً دارای سمت‌های اجرایی بوده‌اند، سایر مشارکت‌کنندگان در سمت‌های مختلفی، فعالیت نموده‌اند.

عبارت «همه چیز داده است» در رویکرد نظریه زمینه‌ای اهمیت بسیار دارد. این عبارت بدین معنی است که هر چیزی که در مسیر پژوهشگر در هنگام مطالعه یک حیطه خاص قرار می‌گیرد، داده است. تنها مصاحبه‌ها یا مشاهدات داده نیست، بلکه هر چیزی که به پژوهشگر در تولید مفاهیمی برای نظریه در حال ظهور کمک کند، داده است. یادداشت‌های میدانی می‌تواند از طریق مصاحبه‌های غیررسمی، سخنرانی‌ها، سمینارها، ملاقات گروه‌های متخصص، مقالات روزنامه‌ها، فهرست‌های پستی اینترنتی، حتی برنامه‌های تلویزیونی، صحبت با دوستان و... فراهم شود (ابوالمعالی، ۱۳۹۱، ص. ۳۹۱؛ دانایی‌فرد و همکاران، ۱۳۹۲، ص. ۹۱). پس علاوه بر بهره‌گیری از داده‌های حاصل از مصاحبه با ۳۳ مشارکت‌کننده، در این پژوهش از متن مصاحبه‌ها (گفتگوها)، میزگردها، یادداشت‌ها و اظهارنظرهای منتشرشده (در روزنامه و مجله‌ها) پیرامون حسابرسی داخلی در سنوات اخیر به‌ویژه هم‌زمان با اجرایی شدن الزام دستورالعمل کنترل‌های داخلی (۱۳۹۱/۰۲/۱۶) و بعدازآن نیز استفاده شده است. در این راستا ۳۰ مصاحبه، میزگرد، یادداشت و گفتگو چاپ‌شده انتخاب گردیده و به داده‌های پژوهش اضافه شده‌اند.

۴-۳- شيوه تجزيه و تحليل داده‌ها

۴-۳-۱- تحليل و کدگذاری داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها در نظریه زمینه‌ای طی سه مرحله کدگذاری انجام می‌شود. نخستین 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

علت حسابرسی داخلی را با این شکل جدیدش نیاز داریم. ما باید ببینیم مدیریت ما فلسفه حسابرسی داخلی را قبول دارد یا خیر؟ آیا مدیریت ما این را قبول دارد یا خیر؟... (T13)

برچسب‌های مفهومی «عدم به‌کارگیری نیروی انسانی دارای صلاحیت»، «فلسفه و نگرش نامناسب مدیریت نسبت به حسابرسی داخلی» استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است؛ که مفهوم نخستین به‌عنوان «ورودی‌ها» و مفهومی دومی به‌عنوان «عوامل زمینه‌ای» طبقه‌بندی شده است. در نقل‌قول دیگری (متن شماره ۲) چنین آمده است:

«... یکی از خدماتی که حسابرسان داخلی می‌توانند انجام دهند، در حسابرسی عملیاتی و مدیریت هزینه است. اگر شرایط رقابتی وجود نداشته باشد مدیر به‌جای حسابرسی داخلی و مدیریت هزینه، وقت خود را صرف دریافت رانت می‌کند تا به‌جای مبلغی ناچیز، مبلغی هنگفت به دست آورد. رانت اطلاعاتی که به رانت اقتصادی تبدیل می‌شود بسیار بیش از کنترل هزینه برای شرکت سودآور است. ولی اگر شرایط رقابتی و رانتی در کار نباشد کوچک‌ترین گام هم برای مدیر مهم محسوب می‌شود، خدمات حسابرسی داخلی اهمیت می‌یابد و به این سمت حرکت می‌شود ولی در شرایط غیررقابتی نمی‌توان چنین انتظاری داشت. وقتی با استفاده از رانت منفعت خاصی پدید می‌آید که بارها و بارها ارزش مادی بیش‌تری نسبت به حسابرسی داخلی دارد چرا مدیر باید وقت خود را به چنین موضوعی اختصاص دهد... (T02)»

برچسب‌های مفهومی «وجود رانت و فضای غیررقابتی در اقتصاد» و «ساختار اقتصادی کشور» استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است که به‌عنوان «عوامل زمینه‌ای» دسته‌بندی گردیده است. در نقل‌قول دیگری (مصاحبه شماره ۲، حرف I نشانگر مصاحبه و شماره ۲ بیانگر شماره مصاحبه است) چنین آمده است:

«... حقوق و دستمزد نیروی حسابرسان ما باید خوب باشد. حسابرسان داخلی را نباید به‌عنوان چرخ پنجم ببینیم. حتماً باید حسابرسان از نظر مالی تأمین باشد؛ یعنی حداقل باید در حد معاونین شرکت باشد؛ یعنی خود را نباید از حد معاون شرکت پایین‌تر ببیند. اگر این تفاوت‌ها را

ببیند در کار حسابرسی داخلی‌اش تأثیر می‌گذارد. این را کسی به شما نخواهد گفت. من چون خودم همه کارها را کرده‌ام، اثر می‌گذارد. وقتی شما می‌خواهید بروید کار معاون شرکت را بررسی کنید و وقتی می‌بینید قدرت و بروبرو آن زیادتر و حقوقش از شما بیشتر است ناخودآگاه فکر می‌کنید او نسبت به شما ارجح‌تر است. لذا آن سؤالی که می‌خواهید نمی‌پرسید و یه جورهایی روی کار شما تأثیر می‌گذارد... (I06)»

برچسب‌های مفهومی «عدم تخصیص منابع کافی به کارکنان حسابرسی داخلی» و «جایگاه نامناسب واحد حسابرسی داخلی» استخراجی از نقل و قول مزبور بوده است که هر دو به‌عنوان «ورودی‌های حسابرسی داخلی» طبقه‌بندی گردیده 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. به‌طوری‌که تعداد رکوردها به حدود ۳,۰۰۰ ردیف بالغ گردید. جملات یا پاراگراف‌هایی که دربرگیرنده بیش از یک مفهوم و مقوله بوده‌اند به تعداد آن‌ها، در ردیف‌های جدیدی، اضافه شدند. به‌منظور جلوگیری از تکرار کدها، هر برچسب مفهومی به‌صورت یونیک (منحصربه‌فرد) در نرم‌افزار تعریف گردید. پس از تحلیل و کدگذاری داده‌های پژوهش، نهایتاً تعداد مفاهیم استخراجی حدود ۱,۱۰۰ مفهوم، تعداد مقوله‌های اصلی حدود ۵۰۰ مقوله و تعداد مقوله‌های کلان به حدود ۸۰ مورد استخراج و بالغ گردید. مقوله‌های مزبور به کمک روش کدگذاری محوری در طبقه‌های آن یعنی ورودی‌ها (شرایط علی)، فرایندها، راهبردها، پیامدها، عوامل زمینه‌ای (عوامل مداخله‌گر و بستر) قرار گرفتند.

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

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

و مشارکت‌کنندگان مختلف داده‌ها گردآوری شده و نهایتاً دستیابی به اشیاع نظری (عدم اضافه شدن مفاهیم و مقوله‌های جدید در مصاحبه‌های آخر) گواهی بر اعتبار یافته‌های پژوهش است.

۵- 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، فرآیندها 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 پس چالش‌های استقرار و اجرای حسابرسی داخلی نیز در ابعاد مذکور توسط مشارکت‌کنندگان مدنظر قرار گرفته است. با عنایت به توضیحات بالا، نشانه‌ها و معنای ذهنی مشارکت‌کنندگان از کیفیت حسابرسی داخلی در مدل کیفیت حسابرسی داخلی و به تفکیک ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای، می‌باشد. پس از تحلیل و کدگذاری حجم فراوانی از داده‌های پژوهش (متن مصاحبه‌ها، متن مقالات و یادداشت‌ها)، مقوله‌های پدیدار شده از داده‌ها در قالب الگویی بصری و سیستمی پیرامون چالش‌ها و موانع دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی، به شرح شکل ۳ زیر به نمایش درآمده است.

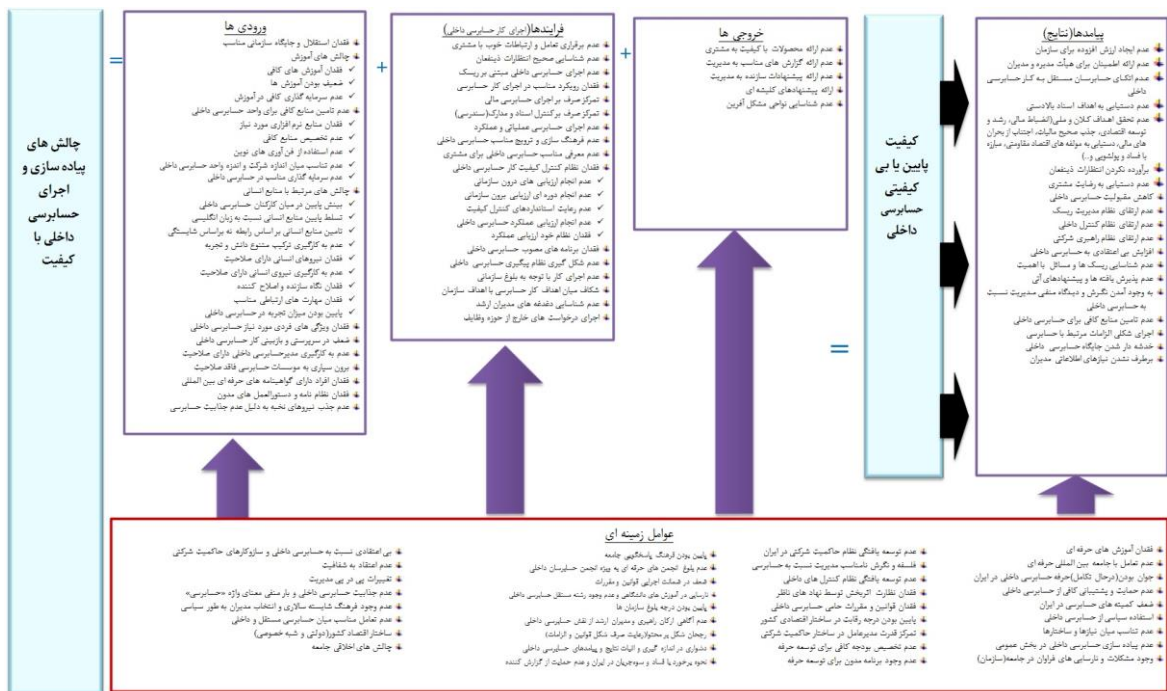
عام) و بستر (شرایط خاص) در قالب عوامل زمینه‌ای ارائه گردیده‌اند؛ و شرایط علی که عمدتاً بر ورودی‌ها و اجرای کار حسابرسی داخلی دلالت دارند در آن قالب‌ها طبقه‌بندی شدند.

کدگذاری انتخابی (Selective Coding): عبارت است از

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

۴-۳-۲- روایی و پایایی

همان‌گونه که تشریح شد، قبل از شروع مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه تدوین گردید. پس از مصاحبه گروه‌های کانونی با ۵ نفر از مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های بزرگ و دریافت نقطه نظرات ایشان و اخذ نظرات صاحب‌نظران دانشگاهی، نهایتاً رهنمود مصاحبه تهیه گردید و مصاحبه‌ها حول رهنمود مصاحبه صورت پذیرفت. به‌تدریج پیشرفت مصاحبه‌ها، رهنمود مزبور نیز تکامل یافت. کل مصاحبه‌ها با اجازه مصاحبه‌شوندگان ضبط گردید و پژوهشگر هر مصاحبه را چندین بار گوش تا نسبت به پیاده‌سازی کلیه مفاهیم و مقوله‌ها و جلوگیری از دست دادن برخی داده‌ها، اطمینان حاصل آید. فرایند کدگذاری و الصاق برچسب‌های مفهومی به قطعات متن نیز به‌صورت رفت و برگشتی و طی چندین مرحله توسط پژوهشگر صورت پذیرفت. به‌منظور اعتبار یافته‌ها نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۱۰ نفر (شامل ۵ نفر از مشارکت‌کنندگان در پژوهش) و ۵ نفر خارج از مشارکت‌کنندگان قرار گرفت و نظر آن‌ها پیرامون کدهای استخراجی از متن داده‌ها اخذ گردید. عموماً برچسب‌های مفهومی الصاقی را با محتوای داده‌ها مناسب و معتبر تلقی نمودند. بعلاوه گردآوری داده‌ها از منابع مختلف (مثلث‌سازی)



شکل ۳- الگوی طراحی شده چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی داخلی باکیفیت در ایران بر اساس داده‌های پژوهش (منبع، یافته‌های پژوهش).

۵-۱-۱- چالش‌های 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 چالش‌ها و موانع پیاده‌سازی حسابرسی داخلی باکیفیت را در این خصوص ارائه نموده‌اند. بااین‌حال 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) پس همیشه یک رابطه مستقیم بین کیفیت ورودی‌ها و خروجی‌ها وجود ندارد. بااین‌وجود، اغلب از ورودی‌ها به‌عنوان معیارهای کیفیت استفاده می‌شود زیرا نخست آنکه اندازه‌گیری

چالش‌ها و موانع، منتج به حسابرسی داخلی بی‌کیفیت می‌گردند و حسابرسی داخلی باکیفیت پایین دارای نتایج نامساعدی است که به شرح شکل ۳ به نمایش درآمد است. همان اهدافی هستند که استاندارد گذاران، مقررات گذاران، نهادهای ناظر (بانک مرکزی، سازمان بورس) در قالب اصول، استانداردها، بخشنامه‌ها، ضوابط و به‌طور عام «اسناد بالادستی» وضع نموده‌اند که در نتیجه بروز این موانع، دستیابی به آن‌ها محقق نمی‌گردد. شرایط زمینه‌ای (شرایط خاص سازمان و شرایط عام) نیز کلیه اجزای الگوی سیستمی کیفیت حسابرسی داخلی را تحت شعاع قرار می‌دهد و دارای نقش غیرقابل‌انکاری هستند. موانع مندرج در عوامل زمینه‌ای تأثیر شگرفی در دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی دارد.

۵-۱- تشریح چالش‌ها و موانع کیفیت حسابرسی داخلی در ایران

بر اساس الگوی استخراجی از داده‌های پژوهش، به تشریح موانع و چالش‌های کیفیت حسابرسی داخلی به تفکیک اجزای آن یعنی «ورودی‌ها»، «فرایندها»، «خروجی‌ها»، «پیامدها» و «عوامل زمینه‌ای» پرداخته می‌شود.

پژوهش با عنوان «ورودی‌های حسابرسی داخلی» در الگوی مفهومی استخراجی (شکل ۳) به تصویر کشیده شده است. به منظور اجتناب از تفصیل، به‌عنوان نمونه صرفاً گزیده‌ای از برخی مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش (در قالب ورودی‌ها) که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابرسی داخلی باکیفیت برشمرده‌اند به شرح ذیل ارائه می‌گردد.

فقدان استقلال و جایگاه سازمانی مناسب

- به‌کارگیری مدیران یا کارکنان واحد حسابرسی داخلی در امور اجرایی شرکت
- عدم تعیین جایگاه مناسب به واحد حسابرسی داخلی
- تعیین حقوق و مزایای مدیر حسابرسی داخلی توسط مدیرعامل
- استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر مدیرعامل یا معاونت مالی
- انتخاب مدیر حسابرسی داخلی توسط مدیرعامل یا مدیران ارشد
- انتقال مدیران یا کارکنان اجرایی سایر واحدها به‌عنوان مدیر حسابرسی

شایان‌ذکر است چارچوب کمیته بال (۲۰۱۲) با عنوان «حسابرسی داخلی در بانک‌ها» که برگرفته از چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی است، بر استقلال حسابرسی داخلی تأکید نموده است (اصل ۲). اهمیت استقلال به‌قدری بالاست که در تعریف حسابرسی داخلی مدنظر قرار گرفته است. استقلال یکی از موارد تضمین‌کننده کیفیت است.

عدم تأمین یا فقدان منابع کافی و دارای صلاحیت برای

واحد حسابرسی داخلی

- کمبود منابع انسانی دارای صلاحیت
- انتقال کارکنان در شرف بازنشستگی به واحد حسابرسی داخلی
- رابطه سالاری در تأمین منابع انسانی
- فقدان تجربه مناسب کارکنان یا مدیر حسابرسی داخلی
- انتخاب افراد بازنشسته به‌عنوان مدیر حسابرسی داخلی
- ترکیب نامناسب کارکنان واحد حسابرسی داخلی
- عدم تناسب اندازه واحد حسابرسی داخلی با اندازه سازمان

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 باکیفیت خروجی مرتبط می‌سازند؛ و سوم آنکه ارزیابان به‌منظور توجیه نتایج ارزیابی خود، از ارزیابی ورودی‌ها استفاده می‌کنند (تروتمان، 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 (هاردینگ و تروتمان، ۲۰۰۹؛ کندی و پیچر، ۱۹۹۷؛ تان و جمال، ۲۰۰۱) 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 (تروتمان، 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 باکیفیتی 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 حاکمیت شرکتی آن شرکت‌ها در ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی در وضعیت یکسان ورودی‌ها، بااهمیت برشمرده‌اند. مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های

- عدم استفاده از فن‌آوری و نرم‌افزار در اجرای حسابرسی داخلی
- فقدان دستورالعمل (نظام‌نامه) مدون برای حسابرسی داخلی
- عدم بهره‌گیری از رویکرد مناسب در اجرای حسابرسی داخلی
- ضعف در سرپرستی کار حسابرسی داخلی
- شکاف میان اهداف کار حسابرسی داخلی با اهداف و دغدغه‌های سازمان
- فقدان یا عدم اجرای برنامه‌های مصوب حسابرسی داخلی
- فقدان یا عدم توسعه برنامه‌ها یا چک‌لیست‌های حسابرسی داخلی
- تمرکز صرف بر انجام یک‌گونه حسابرسی (به‌ویژه رعایت و مالی)
- کنترل صرف اسناد و مدارک و عدم پرداختن به حسابرسی عملیاتی
- گذشته‌نگر بودن رویکرد حسابرسی داخلی در ایران
- ضعف در فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی برای مدیران و کارکنان
- ضعف در برقرار ارتباط با مدیران یا کارکنان سازمان جهت اجرای حسابرسی
- عدم اجرای کنترل کیفیت کار حسابرسی داخلی

۵-۱-۳- چالش‌های 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 به‌عنوان کیفیت حسابرسی داخلی قلمداد می‌نمایند. به نظر می‌رسد دیدگاه خروجی از کیفیت با نحوه ارزیابی فرد در دنیای واقعی سازگاری بیشتری داشته باشد. گزارش‌ها و پیشنهادهای حسابرسی داخلی مهم‌ترین مفاهیم استخراجی مرتبط با خروجی‌های حسابرسی داخلی بوده است. در ذیل گزیده‌ای از مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان چالش‌های دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی (خروجی‌ها) استفاده کرده‌اند، ارائه می‌گردد.
- عدم ارائه محصولات باکیفیت به مشتری
 - پایین بودن مهارت‌های گزارش‌نویسی حسابرسان داخلی

مطابق چارچوب بین‌المللی کار اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، چارچوب کمیته بال (۲۰۱۲) نیز «صلاحیت و مراقبت تخصصی و حرفه‌ای» (اصل ۳) را برای اثربخشی و دستیابی به حسابرسی باکیفیت ضروری می‌داند. شایان‌ذکر است بررسی اجمالی اطلاعیه‌های سامانه کدال با عنوان افشای «مشخصات کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی» ناشران بورسی و فرابورسی نشان می‌دهد که عمده واحدهای حسابرسی داخلی دارای کارکنان معدود می‌باشند که بیانگر عدم سرمایه‌گذاری و تخصیص منابع کافی به آن‌ها می‌باشد. مابقی اهم مقوله‌های مرتبط با چالش‌ها و موانع مرتبط با ورودی‌های حسابرسی داخلی در شکل ۳ به نمایش درآمده است.

۵-۱-۲- چالش‌های 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 (تروتمان، ۲۰۱۳). فرآیندها بخش مهمی از راهبردهای کیفیت هستند زیرا کیفیت خروجی‌ها و نتایج می‌توانند تحت تأثیر کیفیت فرآیندها قرار بگیرند. به‌عنوان مثال، یکی از دلایل پایین بودن کیفیت خروجی‌ها آن است که مراحل زیادی در فرایندها وجود دارند که مستلزم به‌کارگیری قضاوت هستند و این قضاوت‌ها حتی اگر توسط افراد واجد صلاحیت نیز صورت پذیرد (به دلیل وجود سوگیری‌های ذهنی) می‌توانند آسیب‌پذیر باشند. پس قضاوت‌ها می‌تواند فرایند اجرای کار حسابرسی داخلی را تحت شعاع قرار دهد. مقوله‌های اصلی استخراجی از داده‌های پژوهش با عنوان «چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای کار حسابرسی داخلی» در الگوی مفهومی استخراجی شکل ۳ 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 چالش‌های دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی برشمرده‌اند به شرح زیر ارائه می‌گردد.

- عدم پرداختن به ارزیابی ریسک در اجرای حسابرسی داخلی
- عدم توجه به صورت‌های مالی و گزارشگری مالی
- عدم تهیه و اجرای برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک
- عدم انجام ارزیابی و مستندسازی مدون نظام کنترل‌های داخلی

- ارائه گزارش‌های تفصیلی و بدون نتیجه
- ابهام، اطناپ در گزارشگری
- عدم پرداختن به مسائل ریشه‌ای در گزارش‌های حسابرسی داخلی
- عدم پرداختن به موارد مثبت و متعادل در گزارش حسابرسی
- ارائه گزارش‌های حجیم و فاقد راهکارهای مشخص
- عدم ارائه راهکارهای اجرایی در گزارش‌ها و پیشنهادها
- عدم ارائه گزارش‌های حسابرسی به‌موقع

۵-۴- چالش‌های 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 حسابرسی مستقل همگی دربرگیرنده عوامل زمینه‌ای مانند کیفیت نظام حاکمیت شرکتی و مقررات هستند (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۰۸؛ هیئت چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی 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 حسابرسی داخلی شرکت خاصی را تحت شعاع قرار می‌دهد از قبیل ویژگی‌های نظام حاکمیت شرکتی آن، فرهنگ‌سازمانی و غیره درحالی‌که عوامل عام (شرایط مداخله‌گر) به‌صورت عام می‌تواند کیفیت حسابرسی داخلی کلیه مؤسسات اعتباری و شرکت‌های ایرانی را تحت شعاع قرار دهد از قبیل فرهنگ پاسخگویی، وضعیت نظارت نهادهای ناظر، ضمانت اجرایی قوانین و مقررات و ... مطابق پژوهش‌های گذشته، عوامل زمینه‌ای که ارزیابی حسابرسی مستقل و اتکا بر کار حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند عبارت‌اند از: کیفیت کمیته حسابرسی (کوهن و همکاران، ۲۰۰۷؛ کریشن‌مورثی و مالتا، ۲۰۰۸)، تعامل کمیته حسابرسی 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 (کریشن‌مورثی و مالتا، ۲۰۰۸؛ لمپ و ساتون، ۱۹۹۴). شایان‌ذکر است کلیه موارد مدنظر قرارگرفته 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 نظام حاکمیت شرکتی باید توسط حسابرسان مستقل در نظر گرفته شود زیرا تأثیر

قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی داخلی دارد. به‌طور خاص، یک حسابرسان مستقل زمانی که کیفیت حاکمیت شرکتی را پایین ارزیابی می‌نماید و یا زمانی که کیفیت نظام حاکمیت شرکتی را نمی‌تواند ارزیابی نماید، نمی‌تواند ارزیابی مثبتی از کیفیت حسابرسی داخلی داشته باشد، حتی اگر حسابرسان 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 حاکمیت 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 که به‌عنوان عامل بازدارنده مانع دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی می‌شوند نیز مدنظر قرار داده‌اند. در زیر گزیده‌ای از مقوله‌ها و مفاهیم استخراجی از داده‌های پژوهش که مشارکت‌کنندگان از آن به‌عنوان نشانه‌های اطلاعاتی از چالش‌های دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی استفاده کرده‌اند، ارائه می‌گردد:

چالش‌های مرتبط با کمیته‌های حسابرسی

- عدم وجود کمیته حسابرسی اثربخش
- عدم به‌کارگیری افراد واجد صلاحیت به‌عنوان اعضای کمیته حسابرسی
- شناخت ناکافی اعضای کمیته از فعالیت موسسه اعتباری یا شرکت
- مؤثر نبودن نظارت کمیته حسابرسی بر کار حسابرسی داخلی
- عدم تأمین استقلال حسابرسی داخلی از طرف کمیته حسابرسی
- عدم به‌کارگیری ترکیب متنوع (دانش و تجربه) در ترکیب کمیته حسابرسی
- بهره‌گیری عمومی از حسابداران رسمی در ترکیب کمیته‌ها
- عدم برقراری تعامل مناسب میان کمیته حسابرسی با مدیریت شرکت
- فقدان یا پایین بودن دیدگاه اقتصادی اعضای کمیته حسابرسی
- عدم به‌کارگیری اعضای دارای دیدگاه مدیریتی و اقتصادی در کمیته

- عدم به کارگیری اعضای آگاه نسبت به نقش‌های حسابرسی داخلی
- عدم به کارگیری اعضای متخصص در کمیته حسابرسی
- عدم پشتیبانی و حمایت کمیته از واحد حسابرسی داخلی
- عدم برقراری اتصال میان کمیته و هیئت‌مدیره از طریق ریاست کمیته حسابرسی
- عدم تخصیص زمان کافی توسط کمیته حسابرسی به موضوعات حسابرسی داخلی
- عدم هدایت مناسب واحد حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی
- عدم انتخاب اعضای مستقل برای کمیته حسابرسی
- نگاه منفعت طلبانه به عضویت صرف در کمیته‌های حسابرسی
- عدم سرمایه‌گذاری مناسب در برخی از کمیته‌ها
- ایجاد کمیته‌های حسابرسی شکلی به منظور رعایت صرف مقررات
- عدم شناخت و آگاهی کمیته از فعالیت‌های شرکت یا موسسه اعتباری
- فقدان ضمانت اجرایی مصوبات کمیته حسابرسی و پشتیبانی آن توسط هیئت‌مدیره
- عدم تصویب برنامه‌های حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی
- عدم رعایت مفاد منشور کمیته حسابرسی
- عدم تعامل مناسب میان کمیته و هیئت‌مدیره شرکت
- عدم وجود کنترل کیفیت واحدهای حسابرسی داخلی توسط ناظران بانکی یا سازمان بورس
- عدم اعمال و به کارگیری اقدامات انضباطی مناسب
- عدم انجام بازنگری دوره‌ای دستورالعمل‌های نهادهای ناظر
- عدم حمایت یا پشتیبانی کم از حسابرسی داخلی توسط نهادهای ناظر
- عدم تدوین دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی مناسب شرایط ایران
- ضعف در فرهنگ‌سازی حسابرسی داخلی توسط نهادهای نظارتی
- نظارت غیر مؤثر نهادهای نظارتی
- فقدان ضمانت‌های اجرایی دستورالعمل‌ها و بخشنامه‌های نهاد ناظر

چالش‌ها و موانع مرتبط با نهاد ناظر

چالش‌ها و موانع مرتبط با نظام حاکمیت شرکتی

- عدم وضع ارزش‌های اخلاقی در سطح بالای سازمان
- ضعف در ارکان راهبری شرکتی
- عدم ارزیابی دوره‌ای نظام حاکمیت شرکتی
- عدم حضور یا دعوت از مدیر حسابرسی داخلی در جلسات هیئت‌مدیره
- عدم وجود قوانین و مقررات لازم اجراء در حوزه حاکمیت شرکتی
- فقدان قانون حاکمیت شرکتی برای بخش عمومی
- عدم اصلاح ساختار حاکمیت شرکتی در قانون تجارت
- عدم انتصاب مدیران بر اساس مهارت و شایستگی
- گسترده بودن حوزه اختیارات و قدرت مدیرعامل
- فقدان نظارت مؤثر هیئت‌مدیره بر امور اجرایی شرکت
- عدم وجود چارچوب‌های صلاحیت حرفه‌ای برای عضویت در ارکان راهبری

۵-۲- چالش‌های استقرار حسابرسی داخلی ویژه مؤسسات اعتباری و نظام بانکی ایران

بر اساس نظریه پدیدار شده از داده‌های پژوهش به شرح شکل ۳، به موانع و چالش‌های دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی در ایران به تفکیک اجزای آن یعنی «ورودی‌ها»، «فرایندها»، «خروجی‌ها» و «عوامل زمینه‌ای» پرداخته شد. چالش‌های مزبور 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 چالش‌های منحصربه‌فردی هستند که بر اساس داده‌های پژوهش گزیده‌ای از اهم آن‌ها به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- ناهماهنگی میان نظارت‌های مختلف (حسابرسی داخلی، تطبیق، بازرسی و ریسک)
- عدم وجود برنامه‌های مدون و رسمی برای ارزیابی ریسک
- عدم توجه به اثربخشی طراحی کنترل‌های داخلی بانک
- عدم توجه به گزارشگری مالی توسط حسابرسی داخلی
- عدم ارزیابی مدون کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی
- عدم ارتباط مناسب میان حسابرسی داخلی و مستقل
- عدم اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی
- وجود مسائل و مشکلات فراوان به‌ویژه مسائل گزارشگری مالی و مشکلات عملیاتی در بانک‌ها در سال‌های اخیر که همه‌چیز را به حاشیه کشانده است.
- برون‌سپاری حسابرسی داخلی (بخشی از کار) به مؤسسات حسابرسی فاقد صلاحیت
- اجرای حسابرسی شعبه یا اداره محور به‌جای حسابرسی فرایند‌گرا در بانک‌ها
- ضعف در ضمانت اجرایی بخشنامه‌های بانک مرکزی و پاسخ‌خواهی آن
- عدم استفاده از نرم‌افزارهای مناسب
- ضعف‌های مرتبط با حسابرسی فن‌آوری اطلاعات
- همپوشانی و تداخل وظایف حسابرسی داخلی با سایر واحدهای نظارتی همچون بازرسی، ریسک، تطبیق، مبارزه با پولشویی
- انتقال نیروهای مازاد سایر اداره‌ها به اداره حسابرسی داخلی
- ضعف نهادهای نظارتی
- حضور اعضای غیرمستقل در کمیته حسابرسی بانک‌ها

- عدم نظارت مؤثر ناظران در صلاحیت مدیر حسابرسی داخلی
- عدم تعیین و اعمال مؤثر چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای اعضای کمیته یا مدیران حسابرسی داخلی توسط نهاد ناظر
- عدم تعیین یا اعمال مؤثر چارچوب صلاحیت‌های حرفه‌ای اعضای هیئت‌مدیره توسط نهاد ناظر

چالش‌ها و موانع مرتبط با انجمن‌های حرفه‌ای

- نارسایی در اعطای گواهینامه‌های حرفه‌ای
 - عدم تدوین چارچوب‌های حرفه‌ای
 - عدم پیگیری مناسب مطالبات حرفه از دولت
 - عدم به‌کارگیری افراد متخصص به‌صورت تمام‌وقت در کمیته‌های تخصصی
 - جوان بودن انجمن حسابرسان داخلی ایران (توسعه‌نیافتگی)
 - ضعف در بنیة مالی انجمن‌های حرفه‌ای
 - ضابطه‌مند نبودن یا ضعف در عضویت در مجامع حرفه‌ای
 - ضعف انجمن‌های حرفه‌ای راه‌اندازی نشریات حرفه‌ای
 - عدم تهیه و انتشار کتب و نشریات حرفه‌ای برای توسعه حسابرسی داخلی
 - عدم ارائه آموزش‌های حرفه‌ای مستمر و مناسب به حرفه
 - فقدان نظارت بر حفظ و نگهداشت صلاحیت‌های حرفه‌ای اعضا
 - عدم اجرای کنترل کیفیت (برون‌سازمانی) اعضای انجمن (اعضای حقوقی)
 - ضعف در مدیریت اجرایی انجمن‌های حرفه‌ای
 - عدم حضور مدیران تمام‌وقت در انجمن حسابرسان داخلی
 - ضعف در فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی توسط انجمن‌های حرفه‌ای
 - عدم وضع قوانین و مقررات حامی حسابرسی داخلی
 - ضعف فرهنگ پاسخگویی ملی
 - عدم تخصیص بودجه دولتی برای تقویت و پیشرفت حسابرسی داخلی در ایران
- مابقی اهم مقوله‌های مرتبط با چالش‌ها و موانع مرتبط با عوامل زمینه‌ای مؤثر بر حسابرسی داخلی در شکل ۳ به نمایش درآمده است.

۶- نتیجه‌گیری و بحث

با عنایت به جوان بودن حرفه حسابداری داخلی در ایران در پی شکل‌گیری فراگیر حسابداری داخلی در شرکت‌های ایرانی (شامل مؤسسات اعتباری) به تبعیت از الزامات وضع‌شده طی ده سال اخیر به‌ویژه توسط نهادهای ناظر از قبیل «بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران» و «سازمان بورس و اوراق بهادار» به‌منظور تقویت سازوکارهای حاکمیت شرکتی، چالش‌های فراوانی برای پیاده‌سازی و اجرای حرفه ارزش‌آفرین حسابداری داخلی وجود دارد که در پژوهش‌های پیشین کمتر مورد توجه قرار گرفته است. در این پژوهش برای اولین بار با بهره‌گیری از رهیافت پژوهش کیفی، ذینفعان اصلی حسابداری داخلی در ایران به‌طور عمیق مورد مطالعه قرار گرفتند. هدف اصلی این پژوهش، ارائه تبیینی جامع از موانع و چالش‌های دستیابی به کیفیت حسابداری داخلی در ایران است.

به تبع به‌کارگیری رهیافت کیفی پژوهش، در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از کدگذاری باز، محوری و انتخابی که خاص روش نظریه زمینه‌ای، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا، مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌های استخراجی از داده‌های پژوهش (مصاحبه‌ها و متون استفاده‌شده) مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت و به‌عنوان چارچوب یکپارچه چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای کیفیت حسابداری داخلی ارائه گردید. با عنایت به چندوجهی بودن کیفیت از نگاه مشارکت‌کنندگان و ذینفعان مختلف، چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابداری داخلی باکیفیت در قالب رویکرد (الگو) سیستمی که دربرگیرنده، ورودی‌ها، فرایند اجرای کار، خروجی و عوامل زمینه‌ای است، ارائه شد. مشارکت‌کنندگان در این پژوهش چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای حسابداری داخلی باکیفیت را پیرامون ورودی‌های آن (موانع و ضعف‌های مرتبط با منابع انسانی، استقلال، بی‌طرفی، سرمایه‌گذاری مناسب در حسابداری داخلی و...)، اجرای عملیات یا فرایند حسابداری داخلی (عدم برنامه‌ریزی صحیح کار و اجرای حسابداری مطابق آن، عدم برقراری ارتباطات و تعامل مناسب با مشتری، عدم استقرار نظام پیگیری مناسب، عدم اجرای حسابداری مطابق اصول و ضوابط حرفه‌ای و...)، خروجی‌های حسابداری داخلی (عدم ارائه محصولات باکیفیت به مشتری و ضعف‌های ناشی از گزارشگری حسابداری داخلی) و عوامل زمینه‌ای (ضعف کیفی کمیته‌های حسابداری، مشکلات و موانع مرتبط با نظام حاکمیت شرکتی در ایران، موانع و مشکلات مرتبط با نظارت نهادهای ناظر، ضعف‌های مرتبط با انجمن‌های حرفه‌ای، عدم وجود قوانین و مقررات حامی حسابداری داخلی، عدم تعامل با جامعه

بین‌المللی، ضعف در آموزش‌های دانشگاهی و حرفه‌ای و...) ارائه نمودند. ناهماهنگی میان واحدهای مختلف نظارتی در مؤسسات اعتباری (حسابداری داخلی، تطبیق، بازرسی) و همپوشانی دامنه کار آن واحدها، عدم توجه به ریسک و ارزیابی آن، عدم توجه به طراحی کنترل‌های داخلی، عدم توجه به صورت‌های مالی و گزارشگری بانک، انتقال کارکنان فاقد صلاحیت از سایر ادارات موسسه اعتباری به اداره حسابداری داخلی، ضعف‌های حسابداری فن‌آوری اطلاعات، ضمانت اجرایی کم بخشنامه‌های بانک مرکزی و عدم به‌کارگیری نرم‌افزارهای حسابداری داخلی از جمله مهم‌ترین چالش‌ها و موانع حسابداری داخلی مختص مؤسسات اعتباری بوده است درحالی‌که مابقی مقوله‌های پدیدار شده در الگوی طراحی شده (شکل ۳) در کلیه واحدهای حسابداری داخلی قابل تعمیم است. بررسی‌های حاکی از آن است که پژوهش‌های جاری داخلی به‌صورت خاص، جامع و جداگانه به چالش‌های استقرار و پیاده‌سازی حسابداری داخلی باکیفیت در ایران نپرداخته‌اند. نتایج جالب توجه این پژوهش آن است که حتی باگذشت حدود ۲۰ سال از انجام پژوهش توسط نیکخواه آزاد و قناد (۱۳۷۶) می‌توان گفت عمده چالش‌های گزارش شده در پژوهش ایشان در این پژوهش نیز پدیدار شده‌اند. صرف تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در ایران، ترجمه و ابلاغ استانداردهای حسابداری داخلی بین‌المللی توسط سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی ایران و الزام به استقرار حسابداری داخلی در ایران (بر اساس دستورالعمل و بخشنامه‌های بانک مرکزی و سازمان بورس) از جمله سه اقدام مهم صورت گرفته است در سال‌های اخیر بوده است که در پژوهش مزبور به‌عنوان چالش ذکر گردیده بود. همان‌گونه که در بخش یافته‌های تحقیق تشریح شد، سه موضوع مزبور نیز هم‌اکنون دارای چالش‌های فراوانی هستند و به نظر می‌رسد در ظاهر مرتفع گردیده‌اند. همچنین یافته‌های این پژوهش یافته‌های پژوهش رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) نیز در برمی‌گیرد. همچنین به دلیل آنکه بر اساس مدل پدیدار شده از داده‌های پژوهش به‌عنوان چالش‌های استقرار و پیاده‌سازی حسابداری داخلی باکیفیت در ایران کلیه ابعاد حسابداری داخلی (ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای) را در بر می‌گیرد، لذا یافته‌های این پژوهش چالش‌های حسابداری داخلی پدیدار شده در مطالعات خارجی (پیکره عمومی دانش، ۲۰۱۵؛ بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۴؛ بزمی و همکاران، ۲۰۱۶) را نیز در بر می‌گیرد. نکته شایان ذکر آن است که در کشورهای مزبور به دلیل قدمت و درجه بلوغ بالاتر حسابداری داخلی، درجه بلوغ سازوکارهای حاکمیت شرکتی، سفت‌وسخت بودن ضمانت اجرایی قوانین و

مقررات، چالش‌های محدودتری نسبت به حسابرسی داخلی در ایران دارند. جامع بودن این پژوهش شامل مورد مطالعه قرار دادن ذینفعان مختلف، وسیع بودن منابع و مصاحبه‌ها، بهره‌گیری از رویکرد کیفی پژوهش، ارائه جامع یافته‌ها در قالب الگوی سیستمی آن را از پژوهش‌های پیشین متمایز می‌سازد. همچنین یافته‌های این پژوهش با یافته‌های پژوهش‌های خارجی نیز مطابقت می‌نماید هرچند چالش‌های دستیابی به حسابرسی داخلی باکیفیت در کشورهای دیگر محدودتر بوده است لیکن در ایران به دلیل جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی، متفاوت بودن قوانین و مقررات و ساختارهای حاکمیت شرکتی، چالش‌های گسترده‌تری جهت استقرار و اجرای حسابرسی داخلی باکیفیت در این پژوهش گزارش شده است.

با عنایت به توضیحات مزبور به‌منظور دستیابی و ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در ایران، کلیه عوامل مزبور (ورودی‌ها، فرایند، خروجی، نتایج، عوامل زمینه‌ای) دارای نقش‌های مؤثری هستند که مستلزم توجه است. پس اهم راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص باید پیرامون مؤلفه‌های الگوی استخراجی شکل ۳ (نظرات و تجارب مشارکت‌کنندگان) صورت پذیرد. قاعدتاً می‌توان راهبردهای متنوعی در این خصوص ارائه داد که در این بخش گزیده خلاصه‌ای از اهم راهبردهای پیشنهادی این پژوهش که بر اساس داده‌های پژوهش به‌دست آمده است، ارائه می‌گردد:

راهبردهای ویژه بانک مرکزی و مؤسسات اعتباری: ارزیابی اثربخشی طراحی کنترل‌های داخلی موسسه اعتباری توسط واحد حسابرسی داخلی و ارزیابی بخش رعایت آن توسط دیگر واحدهای نظارتی موسسه اعتباری از قبیل واحد بازرسی به‌منظور اجتناب از دوباره‌کاری‌ها و تداخل وظایف، تجهیز واحدهای حسابرسی داخلی مؤسسات اعتباری به نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی، استقرار حسابرسی فن‌آوری اطلاعات کارآمد یا تقویت آن در مؤسسات اعتباری، مدنظر قرار دادن ارزیابی کنترل‌های داخلی حاکم بر گزارشگری مالی به‌ویژه قابل‌انکاف بودن صورت‌های مالی موسسه اعتباری در برنامه‌های حسابرسی داخلی، همکاری و هماهنگی حسابرس 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 خبره، فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی برای هیئت‌مدیره و هیئت عامل بانک‌ها، حمایت نهاد ناظر از استقلال واحدهای حسابرسی داخلی مؤسسات اعتباری، از جمله گزیده‌ای از راهبردهای قابل اتخاذ در نظام بانکی است که از داده‌های پژوهش، در قالب مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردیده است.

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 از جمله گزیده‌ای از راهبردهای قابل اتخاذ در سطح هر کار حسابرسی است که از داده‌های پژوهش، در قالب مقوله‌های اصلی و خرده مقوله‌ها (مفاهیم) استخراج گردیده است.

راهبردهای قابل اتخاذ در سطح واحد حسابرسی داخلی: استقرار نظام کنترل کیفیت، کنترل کیفیت و بررسی پرونده‌ها بعد از اتمام رسیدگی‌ها (Cold Review)، آموزش‌های مستمر، تدوین و به‌کارگیری نظام‌نامه حسابرسی داخلی، تعامل مناسب با مدیران و کارکنان واحدهای مختلف، فرهنگ‌سازی و ترویج حسابرسی داخلی، استخدام و به‌کارگیری منابع انسانی واجد صلاحیت، به‌کارگیری مدیر حسابرسی داخلی واجد صلاحیت، استفاده از ترکیب متنوع دانش و تجربه در گروه حسابرسی داخلی، ارائه محصولات باکیفیت به مشتری، به‌کارگیری کنترل کیفیت برون‌سازمانی به‌صورت دوره‌ای، رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای نیز گزیده‌ای از راهبردهای قابل اتخاذ جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی استخراجی از داده‌های پژوهش است.

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

راهبردهای نهادهای ناظر و انجمن حسابرسان داخلی: نظام‌مند کردن اعطای گواهینامه‌های حرفه‌ای و عضویت،

تأثیر سازوکارهای حسابرسی داخلی پرداخته شود و جوانب کیفیت آن به طور تخصصی و ویژه مورد بررسی و رتبه بندی قرار گیرد. هر کدام از مقوله های استخراجی (از قبیل آموزش، فرهنگ سازی و ترویج، کنترل کیفیت، مهارت های ارتباطی، بینش، تردید حرفه ای، بی طرفی و واقع بینی، آموزش های دانشگاهی، مؤثر بودن آموزش، تعامل با کمیته حسابرسی، برنامه های حسابرسی مبتنی بر اولویت، ارزیابی عملکرد، کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی، تعامل میان حسابرسی داخلی و مستقل، مدیر حسابرسی داخلی ...) که در قالب ورودی ها، فرایند، خروجی، نتایج و عوامل زمینه ای طبقه بندی و در قالب الگوی یکپارچه ارائه گردید می تواند به طور ویژه مورد پژوهش قرار گرفته و تبیین لازم در این خصوص صورت گیرد.

فهرست منابع

- * ابوالمعالی، خدیجه، (۱۳۹۱)، پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.
- * اسدی، مرتضی، (۱۳۹۱)، ابلاغ به تنهایی کافی نیست، فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۲۱، زمستان، ص ۷-۱۱.
- * اسدی، مرتضی، (۱۳۹۲)، کمیته حسابرسی اثربخش؛ دانش و تجربه مربوط، گفتگو با مرتضی اسدی، دو ماهنامه حسابرسی، سال ۱۵، شماره ۶۹، بهمن- اسفند، ص ۳۸-۴۵.
- * اشتراوس، آنسلم، و کوربین، جولیت، (۱۹۹۸)، اصول روش پژوهش کیفی، نظریه مبنایی- رویه ها و شیوه ها، ترجمه محمدی، بیوک، پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی، تهران، ۱۳۹۳، چاپ سوم.
- * امجدیان، فریدون، (۱۳۹۴)، از حقیقت کنترل های داخلی تا واقعیت اجرای آن، ماهنامه حسابداری، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان ماه، ص ۳۷-۴۴.
- * امیدواری، ناصر، (۱۳۹۲)، دل نگرانی های بزرگان حرفه حسابرسی داخلی، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی ماه، ص ۳۲-۳۳.
- * امیدواری، ناصر، (۱۳۹۳)، دشواری های استقرار نظام حسابرسی داخلی، دو ماهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۱، شماره ۱، خرداد و اردیبهشت، ص ۲۰-۲۶.
- * انصاری، عبدالهمدی و شفیعی، حسین، (۱۳۸۸)، بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، زمستان، ص ۲۱-۳۴.
- * ایمان، محمدتقی، (۱۳۹۱ الف)، روش شناسی پژوهش های کیفی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه، چاپ اول.

نظارت مؤثر بر کیفیت واحدهای حسابرسی داخلی، نظارت مؤثر تر بر اعضا، آموزش، ترویج حسابرسی داخلی، تلاش به منظور استقرار پیش نیازهای حسابرسی داخلی، تدوین چارچوب صلاحیت های حرفه ای، ارائه خدمات کنترل کیفیت، تدوین رهنمودهای حرفه ای، انتشار نشریات حرفه ای، نظارت بر حسن اجرای دستورالعمل ها به عنوان گزیده ای از راهبردهای دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی در این حوزه می باشد.

جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی: ضرورت نظارت مؤثر بر اجرای استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی)، تدوین چک لیست های کنترل کیفیت و ارزیابی واحدهای حسابرسی داخلی صاحبکار، ارائه خدمات در چارچوب اصول و ضوابط حرفه ای، آموزش، ضرورت انجام کنترل کیفیت خدمات حسابرسی داخلی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، بهره گیری از تجارب موفق، استفاده از تجارب بین المللی نیز به عنوان گزیده ای از پیشنهادها و راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

دولت و کلان جامعه: سرمایه گذاری 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 پژوهش های حسابرسی داخلی نیز خلاصه ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

دانشگاه ها و مؤسسات متولی امر آموزش: اختصاص واحدهای درسی به حسابرسی داخلی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه ها به طور مستقل، تجدیدنظر در برنامه های درسی دانشگاه ها به منظور پوشش نیازهای حرفه ای، ارائه آموزش های حرفه ای، هدفمند کردن پژوهش به نیازهای حرفه حسابرسی داخلی، تقویت منابع آموزشی، شناسایی نیازهای حرفه ای نیز به عنوان گزیده ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص است.

نظریه و الگوی پدیدار شده در این پژوهش پیرامون چالش های استقرار و پیاده سازی حسابرسی داخلی با کیفیت می تواند در پژوهش های آتی به صورت تخصصی و پرداختن به جنبه های خاص آن مدنظر قرار گیرد. در این پژوهش جنبه های مختلفی از کیفیت حسابرسی داخلی، چالش های دستیابی به آن و راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در ایران ارائه شد. در پژوهش های آتی ضمن آنکه می توان اهمیت هر کدام از مقوله های استخراجی در بخش های مختلف به صورت جداگانه مورد پژوهش قرار داد بلکه اهمیت آن ها نیز می توان رتبه بندی نمود. به عنوان مثال صرفاً به مقوله های استخراج شده پیرامون

- * ایمان، محمدتقی، (۱۳۹۱ ب)، فلسفه روش پژوهش در علوم انسانی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
- * آقاجعفری، مهدی، (۱۳۸۰)، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت ملی نفت ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران.
- * باباجانی، جعفر و بابایی، مسعود، (۱۳۹۰)، تأثیر استقرار واحد حسابرسی داخلی و تشکیل کمیته حسابرسی در ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی مالی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی و پژوهشی، فصلنامه دانش حسابداری، شماره ۴، بهار، ص ۷-۲۷.
- * باباجانی، جعفر و خنکا، عبدالخالق، (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.
- * بازرگان، عباس، (۱۳۹۱)، مقدمه‌ای بر روش‌های پژوهش کیفی و آمیخته- رویکردهای متداول در علوم رفتاری، نشر دیدار، تهران.
- * بانک مرکزی ج.ا.ا. (۱۳۸۶)، رهنمودهایی برای نظام مؤثر کنترل داخلی در مؤسسات اعتباری، مدیریت کل نظارت بر بانک‌ها و مؤسسات اعتباری، شماره م/ب/۱۱۷۲.
- * بانک مرکزی ج.ا.ا. (۱۳۹۳)، حسابرسی داخلی در بانک‌ها، مدیریت کل مقررات، مجوزهای بانکی و مبارزه با پولشویی اداره مطالعات و مقررات بانکی.
- * بانک مرکزی ج.ا.ا. (۱۳۹۶)، دستورالعمل الزامات ناظر بر حاکمیت شرکتی در مؤسسات اعتباری غیردولتی، مدیریت کل مقررات، مجوزهای بانکی و مبارزه با پولشویی اداره مطالعات و مقررات بانکی.
- * برازنده، مریم، (۱۳۹۰)، کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و مدیریت سود، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه الزهرا.
- * بنی مهدی، قاسم، (۱۳۹۴)، ضعف‌های سنتی واحدهای حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در شرکت‌های ایرانی، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۳۶۶۵، ۱۰ دی‌ماه.
- * پزشک زاده، فاطمه، (۱۳۸۰)، بررسی میزان اتکای حسابرسان مستقل بر انواع حسابرسی داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت، دانشگاه الزهرا.
- * پور اسماعیلی، کیهان، (۱۳۸۱)، بررسی تأثیر گزارش‌های حسابرسی داخلی بر کیفیت تصمیم‌گیری مدیران در شرکت‌های تولیدی و صنعتی پذیرفته‌شده در بورس اوراق
- بهادر تهران، فصلنامه مدیر ساز، شماره ۱۱، پائیز، ص ۵۱-۵۹.
- * پور زرنندی، ابراهیم، (۱۳۹۲)، درک اندک حسابرسی داخلی از مدیران گرفته تا حسابرسان! ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۵۲-۵۳.
- * حاجیه‌ها، زهره و رفیعی، آزاده، (۱۳۹۳)، تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر به هنگام بودن گزارش حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۶، شماره ۲۴، زمستان، ص ۱۲۱-۱۳۷.
- * 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، ص ۴۹-۶۴.
- * حساس یگانه، یحیی، (۱۳۹۲)، کندوکاوی در چیستی حسابرسی و کنترل‌های داخلی، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۱۰-۱۲.
- * حساس یگانه، یحیی و علوی طبری، سید حسین، (۱۳۸۲)، رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل، فصلنامه مطالعات حسابداری، شماره ۴، ص ۷۱-۹۶.
- * حسینی، محمد حسین، (۱۳۷۶)، بررسی تحلیل اثربخشی حسابرسی داخلی در صنعت گاز ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی.
- * حیدری، محمد، (۱۳۸۸)، بررسی تحلیلی اثربخشی حسابرسی داخلی در بانک‌های ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه شهید باهنر کرمان، دانشکده حسابداری و اقتصاد.
- * خستویی، هوشنگ، مداحی، آزاده، دوانی، غلامحسین و محمد پور، مسعود، (۱۳۹۳)، میزگرد: استقرار سامانه‌های حسابرسی داخلی: از ضابطه‌گذاری تا دشواری‌های اجرایی، دوماهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۱، شماره ۲، تیر و مرداد، ص ۱۰-۲۶.
- * خوزین، علی، (۱۳۸۳)، بررسی تحلیلی اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت‌های زیرمجموعه سازمان اتکا، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه شهید بهشتی.
- * دانایی‌فرد، حسن، الوانی، سید مهدی و آذر، عادل، (۱۳۹۲)، روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع، انتشارات صفار، تهران، چاپ دوم.

- * رحمانی، علی، (۱۳۹۲)، هیچ اطلاعی از کارکرد حسابداری داخلی در ایران نداریم، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۴۰-۴۱.
- * رحمانی، علی، مداحی، آزاده؛ و قشقایی، فاطمه، (۱۳۹۴)، موانع استقرار حسابداری داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران، فصلنامه مدیریت نظامی، سال پانزدهم، شماره ۵۷، ص ۱۲۰-۱۴۸.
- * سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱/۰۲/۱۶)، قابل‌دسترسی از طریق (www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp)
- * سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور فعالیت حسابداری داخلی، مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱/۱۱/۲۳)، قابل‌دسترسی از طریق (www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp)
- * سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۱). منشور کمیته حسابداری، مصوب هیئت‌مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار (۱۳۹۱/۱۱/۲۳)، قابل‌دسترسی از طریق (www.rdis.ir/ApprovedGuidLines.asp)
- * سیفی، سعیده، (۱۳۸۴)، بررسی رابطه بین کمیته حسابداری و استفاده از کار حسابداری داخلی به‌عنوان یک زمینه آموزشی مدیریت و تأثیر این دو بر استقلال و بی‌طرفی حسابداری داخلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه الزهرا.
- * شمس احمدی، منصور، (۱۳۹۴)، راهبری شرکتی پیش‌شرط موفقیت کمیته‌های حسابداری است، ماهنامه حسابداری، شماره ۲۸۳، آبان‌ماه، ص ۲۳-۲۶.
- * صبری، رضا، (۱۳۹۵)، ضرورت تغییر از بازرسی به حسابداری داخلی در بانک‌ها: عبور از نظارت سنتی به نظارت نوین، سیمای بانکداری، شماره اول، آبان‌ماه، ص ۵۵.
- * عبدلی، محمدرضا و نادعلی، علی اکبر، (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر وجود حسابداری داخلی بر کاهش رخدادهای تحریف‌های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت‌ها، دانش حسابداری، سال پانزدهم، شماره ۶۱، زمستان، ص ۱۷۷-۱۹۲.
- * عسگری، سمیرا، (۱۳۹۰)، اثر منبع حسابداری داخلی بر تصمیم‌گیری مستقل به‌منظور اتکا بر حسابداری داخلی (درون‌سازمانی و برون‌سازمانی) در سطوح مختلف ریسک، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده مدیریت و حسابداری دانشگاه الزهرا.
- * علوی طبری، سیدحسین و بشیری منش، نازنین، (۱۳۹۱)، مروری بر تحقیقات اثربخشی حسابداری داخلی، فصلنامه دانش و پژوهش حسابداری، شماره ۳۰، پاییز، ص ۶-۱۱ و ص ۶۲-۷۲.
- * فتحی عبداللهی، احمد و آقایی، محمدعلی، (۱۳۹۶)، بررسی اثربخشی حسابداری داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۵، شماره ۳، ص ۸۳-۹۶.
- * فخاریان، ابولقاسم، مالمیر، امیر حمزه، مداحی، آزاده، علی‌اکبری، م؛ و هاشمی نژاد، س.م. (۱۳۹۲). کارشناسان در میزگرد ماهنامه بورس تأکید کردند: حسابداری داخلی استانداردسازی می‌خواهد، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۲۷-۳۱.
- * قاسمی، محسن، (۱۳۹۴)، بازآفرینی حسابداری داخلی در ایران: از ضابطه‌گذاری تا عمل، ماهنامه حسابداری، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان‌ماه، ص ۳۲-۳۶.
- * کثیری، حسین، (۱۳۹۲)، حسابداری داخلی ترمز سازمان نیست، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۱۶-۲۱.
- * کثیری، حسین، (۱۳۹۴)، حسابرس داخلی باید شخصیت حرفه‌ای داشته باشد، ماهنامه حسابداری، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان‌ماه، ص ۱۴-۲۲.
- * 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، آبان‌ماه، ص ۵۶-۶۳.
- * کشتکار رجبی، مهناز، (۱۳۸۳)، بررسی تأثیر حسابداری داخلی بر عملکرد شعب بانک مسکن، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد مشهد، دانشکده حسابداری و مدیریت، استاد راهنما حمید حقیقت.
- * لنگری، محمود، (۱۳۹۲)، بازننگری در متون دانشگاهی حسابداری الزامی است، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۵۶-۵۷.
- * مبشری، آق محمد، (۱۳۹۲)، بررسی میزان اثربخشی حسابداری داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت‌های مادر تخصصی (هلدینگ) و تابعه بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه گیلان.
- * محمدپور، مسعود، (۱۳۹۲)، استقرار حسابداری داخلی در سازمان‌ها: چالش‌ها و راهکارهای غلبه بر آن، نخستین کنگره سالانه حسابرسان داخلی: حرفه‌ای شدن حسابداری داخلی در ایران: الزامات و چالش‌ها.

- * محمودزاده، علی، (۱۳۹۳)، بسترها و نیازهای حسابرسی داخلی، دومانهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۱، شماره ۱، خرداد و اردیبهشت، ص ۱۰-۱۴.
- * مدرس، احمد و بیداری، محمدعلی، (۱۳۹۰)، بررسی نقش ارزش‌افزوده حسابرسی داخلی، فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره یازدهم ص ۶۵.
- * مشایخی، بیتا، حسن‌زاده، شادی، امینی، یاسین و منتی، وحید، (۱۳۹۴)، تأثیر همکاری حسابرسی داخلی در به‌موقع بودن گزارش حسابرسی مستقل، فصلنامه حسابرسی نظریه و عمل، سال دوم، شماره ۳، صص ۹۱-۱۰۹.
- * مشایخی، بیتا، حسن‌زاده، شادی، امینی، یاسین و منتی، وحید، (۱۳۹۵)، تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق‌الزحمه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳۱، پاییز، صص ۴۱-۵۶.
- * مشیرزاده، همایون، (۱۳۹۱)، چالش استقرار سیستم کنترل‌های داخلی در ایران، فصلنامه حسابداری رسمی، شماره ۲۱، زمستان، ص ۱۸-۲۳.
- * مقیسه، مهدی، (۱۳۹۱)، بررسی رابطه بین کیفیت عملیات حسابرسی داخلی و گردش وجه نقد عملیاتی با اقلام تعهدی اختیاری با توجه به اطلاعات بورس اوراق بهادار ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده حسابداری و مدیریت دانشگاه تربیت مدرس، استاد راهنما دکتر علی‌اصغر انوری رستمی
- * منافی، نقی، (۱۳۸۰)، بررسی نقش و جایگاه حسابرسی داخلی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد دانشگاه تهران، دانشکده مدیریت.
- * منتی، وحید، (۱۳۹۲)، کمیته‌های حسابرسی نوپا، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی‌ماه، ص ۵۴-۵۵.
- * منتی، وحید، (۱۳۹۶)، معرفی اجمالی تغییرات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی بازنگری شده، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۴۰۲۹، دوم اردیبهشت‌ماه.
- * موسوی شیرینی، محمود، توکل نیا، اسماعیل و شاکری، ماهرخ، (۱۳۹۲)، مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال دوم، شماره هفتم، ص ۲۹.
- * مهام، کیهان، (۱۳۹۴)، گام بزرگی که لوازم آن آماده نیست، ماهنامه حسابداری، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان ماه، ص ۲۷-۳۱.
- * نادریان، هوشنگ، (۱۳۹۴)، تحلیلی بر حسابرسی داخلی در بخش عمومی، دومانهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۲، شماره ۷، ص ۴-۵.
- * نیکخواه آزاد، علی و قناد، حمیدرضا، (۱۳۷۷)، عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران، فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، شماره ۲۲.
- * نیکبخت، محمدرضا و معاذی نژاد، محمد مهدی، (۱۳۸۷)، عوامل مؤثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، دو فصلنامه تحقیقات مالی، شماره ۲۶، پاییز و زمستان، ص ۹۳.
- * وحیدی الیزایی، ابراهیم و گرامی مقدم، مرضیه، (۱۳۹۵)، ارزیابی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، سال هشتم، شماره ۳۱.
- * ولاشانی، محمداقبر، (۱۳۹۴)، باید در شکل فعلی گزارشگری حسابرسی داخلی بازنگری شود، ماهنامه حسابداری، سال ۳۱، شماره ۲۸۳، آبان ماه، ص ۴۴-۴۶.
- * Abbott, L. J. Parker, S. & Peters, G. F. (2010). Serving Two Masters: The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities, *Accounting Horizons* 24 (1):1-24.
- * Abdolmohammadi, M. D'Onza, G. & Sarens, G. (2016). Benchmarking Internal Audit Maturity: A High-Level Look at Audit Planning & Processes Worldwide, *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF)*, July.
- * Bailey, J.A. (2016). Looking to the Future for Internal Audit Standards: Standards Updates, Usage, and Conformance, *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation(IIARF)*, August.
- * Basel Committee on Banking Supervision. (2012). *The Internal Audit Function in Banks*, June.
- * Basel Committee on Banking Supervision. (2015). *Guidelines: Corporate Governance Principles for Banks*, July.
- * Bazmi, N. A. Rehman, M. & Rehman, C. A. (2016). Issues And Challenges Faced By Internal Auditors Of Private Sector Organizations, *Social Science Learning Education Journal*, Vol 1:1, pp 11-19.
- * Burke, J.F. & Jameson, S. E. (2015). A Global View of Financial Services Auditing: Opportunities, Challenges, and the Future, *The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation(IIARF)*.
- * Cangemi, M.P. (2015). *Staying a Step Ahead: Internal Audit's Use of Technology*, *The Global*

- * Piper, A. (2015). Auditing the Public Sector: Managing Expectations, Delivering Results, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF), November.
- * 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.
- * Ramamoorti, S. & Siegfried, A.N. (2015). Promoting & Supporting Effective Organizational Governance: Internal Audit's Role, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF), July.
- * Rittenberg, L. (2016). Ethics and Pressure: Balancing the Internal Audit Profession, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF), October.
- * Sobel, P.J. (2015). Who Owns Risk? A Look at Internal Audit's Changing Role, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF), October.
- * 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. & Duncan, K. (2017). Internal Audit Quality: Insights from Audit Committee Members, Senior Management and Internal Auditors, AUDITING: A Journal of Practice & Theory.
- * Tsintzas, E. (2016). Lifelong Learning for Internal Auditors: Certification and Training Levels Worldwide, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, The IIA research Foundation (IIARF).
- Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF).
- * Chambers, R. (2016). Five Powerful Statistics about Internal Audit from CBOK 2015, Internal Auditor Online Journal, February 22.
- * Cohen, J. G. Krishnamoorthy, G. & Wright, A. (2004). The Corporate Governance Mosaic and Financial Reporting Quality, Journal of Accounting Literature 23:87-152.
- * Desai, V. Roberts, R. W. & Srivastava, R. (2010). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions, Contemporary Accounting Research 27 (2):537-575.
- * Financial Reporting Council (FRC). (2008). The Audit Quality Framework, London: Financial Reporting Council.
- * Foster, R. C. & O'Connor, T. F. (2014). Seven Barriers to Performance Auditing in Canadian Cities, [the Institute of Internal Auditors Research Foundation \(IIARF\)](#).
- * Glover, S. M. Prawitt, D. F. & Wood, D. A. (2008). Internal Audit Sourcing Arrangement and the External Auditor's Reliance Decision, Contemporary Accounting Research 25 (1):193-213.
- * Gramling, A. A. Maletta, M. J. Schneider, A. & Church, B. K. (2004). The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research, Journal of Accounting Literature 23:194-244.
- * Harrington, L. & Piper, A. (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.
- * Jabbarzadeh Kangarlouei, S. Motavassel, M. & Mohammadzadeh, V. (2013). Evaluation of internal audit effectiveness in Tehran Stock Exchange (TSE), International Journal of Advances in Management and Economics.
- * Jain, P. Harvey, K. Thakkar, R. & Cates, R. W. (2011). Assisting Small Internal Audit Activities in Implementing International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing, the Institute of Internal Auditors (IIA) IPPF Practice Guide, March.
- * Krishnamoorthy, G. & Maletta, M. J. (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).
- * Lampe, J. C. & Sutton, S. G. (1994). Evaluating the Work of Internal Audit: A Comparison of Standards and Empirical Evidence, Accounting & Business Research 24 (96):335-348.
- * 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.

یادداشت‌ها

¹. Institute of Internal Auditors (IIA).

². Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).

³. Common Body of Knowledge (CBOK).

⁴. Theoretical Sampling.