



## ***Internal Audit Promotion Pathology in Public Sector: The Approach of Grounded Theory and Ranking***

Sajjad Mohammadyari<sup>1</sup>, Azita Jahanshad<sup>\*2</sup>, Zahra Poorzamani<sup>3</sup>

1. Ph.D. Student, Department of Accounting, Faculty of Management and Economics, Science and Research Branch of Tehran, Islamic Azad University, Tehran, Iran.

2. Associate Professor, Department of Accounting, Faculty of Economy and Accounting, Central Branch, Invited by Science and Research Branch of Islamic Azad University, Tehran, Iran.

3. Professor, Department of Accounting, Faculty of Economy and Accounting, Central Branch Islamic Azad University, Tehran, Iran.

**Corresponding Author:**

Azita Jahanshad

Email: [az\\_jahanshad@yahoo.com](mailto:az_jahanshad@yahoo.com)

**How to Cite:**

Mohammadyari, S; Jahanshad, A; Poorzamani, Z. (2023). Internal Audit Promotion Pathology in Public Sector: The Approach of Grounded Theory and Ranking, *Biannual Journal of Scientific Governmental Accounting*, 10 (19), 73-92.

**ABSTRACT**

**Subject and Purpose of the Article:** The present research aims to present the pathology of internal audit in the public sector in Iran and the ranking of damages. Both field and library methods were used in two qualitative and quantitative stages.

**Research Method:** Qualitative phase using the foundation data approach, identified damages in the core categories, causal conditions, background conditions, strategies, intervention conditions, and consequences of the research model, determining and in the quantitative phase, using non-parametric tests of the impact of damages. Checked on performance and using the Friedman test, the identified factors were ranked.

**Research Findings:** The statistical population is working with internal auditors in the public sector or experts who are related to this activity. According to the undetermined size of the statistical population, the sample size of 384 people was determined by Cochran's formula, and 350 questionnaires were distributed. The research questionnaire was designed with a 5-point Likert scale. The results of the foundation's data approach classified the research model into 6 categories.

**Conclusion, Originality and its Contribution to the Knowledge:** The results showed that the variables 1. Selective and tasteful behavior of managers, 2. not having a favorable organizational position, 3. Weak law and lack of transparency at the community level have more priority as harm. Also, it was found that 1. the cost of political fronts in the country and 2. Economic fluctuations were less important from the point of view of the respondents .

**Keywords:** Internal Audit, Grounded Theory, Pathology, Ranking.

**JEL Classification:** E6, M15.

**COPYRIGHTS**



This is an open access article under the CC BY-NC-ND 4.0 license.

<https://gaa.journals.pnu.ac.ir/>

## دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی

«مقاله پژوهشی»

## آسیب‌شناسی ارتقای حسابداری داخلی در بخش عمومی: رهیافت داده‌بنیاد و رتبه‌بندی

سجاد محمدیاری<sup>۱</sup>، آریتا جهانشاد<sup>۲</sup>، زهرا پورزمانی<sup>۳</sup>

## چکیده

**موضوع و هدف مقاله:** پژوهش حاضر در صدد آسیب‌شناسی حسابداری داخلی در بخش عمومی ایران و رتبه‌بندی آسیب‌ها می‌باشد. از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای در دو مرحله کیفی و کمی استفاده شد. **روش پژوهش:** در مرحله کیفی از طریق مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان سعی گردید نقاط ضعف مبانی نظری موجود پوشش داده شود و آسیب‌های شناسایی شده به مرحله اکتاف برسند. با استفاده از رویکرد داده بنیاد، آسیب‌های شناسایی شده در مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدهای مدل پژوهش، تعیین و در مرحله کمی، با استفاده از آزمون‌های ناپارامتریک تأثیر آسیب‌ها بر عملکرد بررسی شد و با استفاده از آزمون فریدمن، عوامل شناسایی شده رتبه‌بندی شد. جامعه آماری حسابرسان داخلی شاغل در بخش عمومی و یا خبرگانی است که در ارتباط با این فعالیت بوده‌اند. **یافته‌های پژوهش:** با توجه به حجم نامعین جامعه آماری از فرمول کوکران حجم نمونه ۳۸۴ نفر تعیین و ۳۵۰ پرسشنامه توزیع شد. پرسشنامه پژوهش با طیف لیکرت ۵ تایی طراحی شد. نتایج رویکرد داده بنیاد، الگوی پژوهش را در ۶ مقوله طبقه‌بندی کرد.

**نتیجه‌گیری، اصالت و افزوده آن به دانش:** نتایج نشان داد متغیرهای ۱. رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی مدیران ۲. نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی ۳. ضعف قانون و عدم شفافیت در سطح جامعه از اولویت بیشتری به عنوان آسیب برخوردارند. همچنین، مشخص شد که ۱. هزینه جبهه‌گیری‌های سیاسی در کشور و ۲. نوسانات اقتصادی از اهمیت کمتری از دیدگاه پاسخ‌دهندگان برخوردار بوده‌اند.

واژه‌های کلیدی: حسابداری داخلی، داده بنیاد، آسیب‌شناسی، رتبه‌بندی.

طبقه بندی موضوعی: M15، E6

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و اقتصاد، واحد علوم و تحقیقات تهران، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
۲. دانشیار، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، مدعو واحد علوم و تحقیقات تهران دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.  
۳. استاد، گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

نویسنده مسئول:

آریتا جهانشاد

رایانامه:

[az\\_jahanshad@yahoo.com](mailto:az_jahanshad@yahoo.com)

## استناد به مقاله:

محمدیاری، سجاد؛ جهانشاد، آریتا؛ پورزمانی، زهرا، (۱۴۰۲)، آسیب‌شناسی ارتقای حسابداری داخلی در بخش عمومی: رهیافت داده‌بنیاد و رتبه‌بندی، دو فصلنامه علمی حسابداری دولتی، ۱۰ (۱۹)، ۷۴-۹۲.

## مقدمه

براساس تجربه‌های جهانی، با تحولات پدید آمده در فضای کسب و کار، تغییرات سریع در تکنولوژی، نیازهای مشتریان، گستره ریسک‌های سازمان، مباحث حاکمیت شرکتی و مانند آن‌ها، حسابرسی داخلی نیز به عنوان یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی، وظایف خود را بازتعریف و بازمهندسی کرده است (بوتز، ۲۰۱۲، سوح و همکاران، ۲۰۲۱؛ تیتیلیو و پرومیز، ۲۰۲۲).

با وجود تدوین منشور فعالیت حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۱ توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و الزام شرکت‌های بورسی به تشکیل واحد حسابرسی داخلی و رعایت منشور فعالیت حسابرسی داخلی، چنین الزامی برای اغلب سازمان‌های دولتی و بخش عمومی پیش بینی نشده است، در صورتی که امروزه مقوله واحدهای حسابرسی داخلی در بخش عمومی از اهمیت کاربردی زیادی برخوردار است و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی از جمله سازمان‌های تأمین اجتماعی در بخش‌های کشوری و لشکری که به صورت فراهلدینگ فعالیت دارند از طریق استقرار و تقویت واحدهای حسابرسی داخلی درصدد ارتقای فعالیت‌های اطمینان بخشی و مشاوره در بخش‌های مختلف خود هستند.

یکی از ارکان مهم و تأثیرگذار برای اعمال کنترل اثربخشی و پیشبرد اهداف در سازمان‌ها، استقرار و بهره‌برداری از ظرفیت حسابرسی داخلی است (عبدالوهاب و همکاران، ۲۰۲۱). حسابرسی داخلی به شیوه نظام‌مند در تحقق اهداف سازمان‌ها تأثیر به‌سزایی دارد و همین امر اهمیت روزافزون آن را در پیشرفت هر نهاد یا شرکتی نمایان می‌کند (مونگال و اسلیپرز، ۲۰۱۵؛ سیایا و همکاران، ۲۰۲۱). توجه به تأثیر بخش حسابرسی داخلی نوین به عنوان یکی از ابزارهای کاربردی در حوزه‌های گوناگون اطمینان‌دهی و مشاوره و ارائه راهکارهای مناسب برای برنامه‌ریزی و سرمایه‌گذاری هدفمند منابع، برای دستیابی به اهداف کلان و محورهای استراتژیک مشخص شده ضروری بوده و شناخت مفهومی ویژگی‌های حسابرسی داخلی و چگونگی فعالیت آن دارای اهمیت است (تورلی و زمان، ۲۰۰۷؛ مالاکیا و آنگولا، ۲۰۲۱). حسابرسی داخلی به منظور بررسی اثربخش بودن کنترل‌های داخلی و ارزیابی عملکرد شرکت‌ها، بر ارائه خدمات اطمینان بخشی و خدمات مشاوره مدیریتی متمرکز بوده (گینز و کاستنیک، ۲۰۲۱) و ابزاری برای پشتیبانی اندازه‌گیری و ارزیابی اثربخشی مدیریت ریسک است (بولریج و همکاران، ۲۰۱۹؛ کیسیل و کوک، ۲۰۰۶).

بیشتر سازمان‌ها هنوز به سیستم حسابرسی داخلی به صورت سنتی نگاه کرده و اطمینان‌چندانی به نقش و اهمیت آن در سازمان ندارند، در حالی که تحولات زیادی در کارکردها

و نقش سازمانی حسابرسی داخلی به وجود آمده است (بوتز) و سیسوانتورو، ۲۰۲۱). همسو با چنین تحولاتی، سازمان‌ها برای آن که از نظام‌های مالی و عملیاتی پیشرفته‌ای برخوردار باشند و در مسیر تحقق اهداف خود ایجاد ارزش افزوده اقتصادی کنند، نیازمند آسیب‌شناسی نظام حسابرسی داخلی خود و ارائه راهکارهای ارتقای اثربخشی عملکرد آن هستند (استینبارت و همکاران، ۲۰۱۸). بررسی نارسایی‌ها، فرصت‌ها، تهدیدات و الزامات خدمات ارزش آفرین و قابل انتظار از حسابرسی داخلی می‌تواند ضمن رمزگشایی از نقش‌ها و آثار خدمات این بخش مهم سازمانی، راهکارهای مؤثری را برای ارتقاء کیفیت محصولات آن و ایجاد ارزش افزوده بیشتر به ذینفعان این خدمات ارائه کند. از این منظر به نظر می‌رسد نخست نسبت به حسابرسی مستقل، تحقیقات کمتری در بخش مأموریت‌های حسابرسی داخلی صورت پذیرفته است. دوم در همان تحقیقات کم نیز تمرکز اصلی بر اهمیت یا ظرفیت‌های حسابرسی داخلی بوده است و چالش‌های پیاده‌سازی و راهکارهای ارتقاء کیفیت این خدمات بسیار کم رنگ دیده شده است. باوجود تأکیدهای پیاپی در سال‌های اخیر مبنی بر اهمیت حسابرسی داخلی و لزوم تقویت آن به عنوان یکی از پیشران‌های مهم نظام حاکمیت شرکتی، هنوز آسیب‌شناسی جامعی در باره ظرفیت‌ها، پیش‌نیازها و دلایل نارسایی در عملکرد این واحد صورت نپذیرفته است و به تبع آن الگوی راهبردی برای عملکرد بهینه این نهاد پیشران و دارای اهمیت ارائه نشده است. بدون در نظر گرفتن نقاط قوت، ضعف، فرصت‌ها و تهدیدات این فعالیت‌ها و به عبارت دیگر بدون ملحوظ نمودن دستاوردها، نارسایی‌ها، پیش‌نیازها و الزامات در این بخش نمی‌تواند پاسخگوی انتظارات ذینفعان باشد. بر این اساس، در این پژوهش سعی شده است ضمن تشریح نارسایی‌ها، چالش‌ها و موانع موجود در کارکرد اثربخش حسابرسی داخلی در ایران، مؤلفه‌های اصلی مربوط به هر یک از آسیب‌ها شناسایی شده و راهکارهای مؤثر در راستای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی و افزایش اثربخشی فعالیت‌های آن مبتنی بر استاندارد کوزو و انتظارات حاکمیت شرکتی ارائه شود. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش، احصای چالش‌ها و بررسی فاصله انتظارات، نارسایی‌ها، فرصت‌ها، تهدیدات و الزامات خدمات ارزش آفرین و قابل انتظار حسابرسان داخلی است. به عبارتی، هدف این پژوهش، آسیب‌شناسی فعالیت‌های حسابرسی داخلی در ایران است تا از طریق ارائه متغیرها و مؤلفه‌های مؤثر در قالب الگویی جامع و مبتنی بر تعاریف و جنبه‌های نظری و زیربنایی آن به ارتقای کیفیت فعالیت‌های حسابرسی داخلی مبتنی بر استاندارد کوزو و انتظارات حاکمیت شرکتی در ایران کمک کند.

حسابرسان داخلی نیز به عنوان یکی از اصلی ترین مکانیسم‌های درون سازمانی حاکمیت شرکتی توسعه و تعمیق بیشتری یافته است (روسی و پرورن، ۲۰۱۸).

### آسیب‌شناسی حسابرسی داخلی

مرور مبانی نظری مرتبط با موضوع پژوهش حاضر بیان گر آن است که عوامل زیر می‌توانند زمینه ساز بروز نارسایی‌ها، ناسازگاری‌ها و مشکلات در معرفی و اجرای مسؤولیت‌های حسابرسان داخلی شوند:

### آسیب‌های مرتبط با شناخت و اولویت بندی مأموریت‌های حسابرسی داخلی

با توجه به گستره وسیع خدمات حسابرسی اعم از اطمینان بخشی و مشاوره در حوزه‌های متنوع حسابرسی مالی، رعایت، عملیاتی، دادگاهی و سیستم‌های کامپیوتری از یکسو و محدودیت‌های مختلف اعم از کمبود وقت، تعداد نیروی انسانی و دامنه رسیدگی در مأموریت‌های ارجاع شده به حسابرسان داخلی از سوی دیگر شناخت و اولویت بندی مأموریت‌های حسابرسی داخلی امری اجتناب ناپذیر است (بوتز، ۲۰۱۲، سوح و همکاران، ۲۰۲۱؛ تیتیلیاوی و پرومایز، ۲۰۲۲).

مشکلات پیوند دهی نتایج انواع حسابرسی به مسؤولیت‌های سه گانه در تعریف بین المللی (ارزیابی ریسک، کنترل‌های داخلی و ارتقاء حاکمیت شرکتی) با توجه به رسالت حسابرسی داخلی در انجام توأمان ارزیابی ریسک، کنترل داخلی و وظایف حاکمیت شرکتی از یکسو و نبود معیارهای مشخص در زمان بندی، حدود اجرای روش‌های حسابرسی داخلی و یا اولویت دهی در رفع تعارض‌های احتمالی در انجام هر یک از مسؤولیت‌های یادشده از سوی دیگر، می‌توان دو نوع چالش و مشکل در این بخش طرح و بررسی کرد:

آسیب شناسی هر یک از مسؤولیت‌های ریسک، کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی به طور مجزا.

آسیب شناسی انجام وظایف سه گانه بالا در تعامل و ترکیب با یکدیگر (نیومن و کامفورت، ۲۰۱۸؛ برگر و همکاران، ۲۰۲۰). انجام حسابرسی‌های داخلی همواره با محدودیت‌های زمانی و موضوعی روبرو بوده است و گسترش گستره مسؤولیت‌ها به حوزه‌های سه گانه یادشده این محدودیت‌ها و مشکلات را بیشتر کرده است. در ضمن در صورت بروز ناسازگاری بین انجام

این مطالعه می‌تواند پژوهشی جدید در زمینه آسیب‌شناسی حسابرسی داخلی به ویژه در محیط ایران باشد. آسیب شناسی دلایل عدم موفقیت واحدهای حسابرسی داخلی در ایران، شناخت و کشف ابعاد مختلف مسؤولیت‌ها، چگونگی پاسخگویی در هر یک از ابعاد، معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی و بررسی تأثیر آن در معیارهای سنجش کیفیت از جمله اساسی ترین جنبه‌های نوآوری در پژوهش پیش رو است. با توجه به نوظهور بودن نقش‌های جدید حسابرسی داخلی به ویژه در خصوص ارزیابی مدیریت ریسک و کنترل‌های مورد انتظار در نظام حاکمیت شرکتی از یکسو و اهمیت روزافزون ارتقای کیفیت و ارزش افزایی در خدمات از سوی دیگر، این پژوهش می‌تواند موجب تکمیل و بهبود منشور حسابرسی داخلی و سایر مقررات در حوزه عملکردی حسابرسان داخلی شود و شواهد تجربی مناسبی به منظور ارزیابی تأثیر ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در بهبود عملکرد و کیفیت خدمات فراهم آورد و از این طریق دانش‌افزایی کافی ایجاد کند. بر این اساس، مسئله اصلی پژوهش حاضر این است که مدل متناسب برای آسیب شناسی حسابرسی داخلی در ایران چیست و اولویت بندی معیارهای آسیب شناسی حسابرسی داخلی در ایران چگونه است؟

### مبانی نظری

#### حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل با هدف مشاوره و اطمینان بخشی است که برای افزایش ارزش و بهبود عملکرد سازمان طراحی می‌شود (تیتیلیاوی و پرومایز، ۲۰۲۲). حسابرسی داخلی از طریق ایجاد یک رویکرد منظم و سیستماتیک سازمان را در انجام اهدافش به منظور ارزیابی و بهبود موثر مدیریت ریسک، کنترل و فرآیندهای راهبری یاری می‌رساند (انجمن بین المللی حسابرسان داخلی، ۲۰۰۵؛ سوح و همکاران، ۲۰۲۱). نتایج حسابرسی بایستی به ذینفعان سازمان گزارش شده و مورد سازماندهی قرار گیرند (گینز و کاستلنیک، ۲۰۲۱). در این راستا، حسابرس داخلی، موظف است فرآیندهای مدیریت ریسک را ارزیابی کرده و سپس صحت کنترل مدیریت را بررسی کند (نواری و واردهانی، ۲۰۲۲). در سال‌های پس از تصویب قانون ساربنیز آکسلی، به موازات تغییرات و تحولات روزافزون کسب و کار و نیاز ذینفعان به خدمات ارزش آفرین، مأموریت‌های

شرکتی، گستره وسیعی از وظایف و تعهدات را به مدیریت حسابرسی داخلی محول کرده اند، بدون آن که تجویز روشنی از اختیارات، پیش نیازها و الزامات اجرایی را معرفی کنند (لازاروس و همکاران، ۲۰۲۱). اختیارات عنوان شده در منشورهای کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی تکافوی پاسخگویی به طیف عظیم تعهدات و انتظارات از این واحد را ندارد. حق و تکلیف دو روی یک سکه اند و اعمال نگرش سیستمی در موازنه اختیارات با مأموریت‌ها، پیش نیاز اجرای آنهاست، به عنوان مثال چنانچه ضرورت داشته باشد حسابرسان داخلی در راستای مسؤولیت اجتماعی شفاف سازی یا ایجاد ارزش افزوده بیشتر در تعامل با حسابرسان مستقل مشارکت فعال داشته باشند، تحقق این انتظار به حق با مقدمات فعلی در قلمرو اختیارات آن‌ها سازگار نیست، به ویژه در شرایطی که منافع مدیران با مصالح دیگر ذینفعان درون سازمانی و برون سازمانی در تضاد یا تعارض باشد، داشتن اختیارات کافی در پشتیبانی از تصمیمات درست حسابرسان داخلی، پیش نیاز ایفای مسؤولیت‌های این واحد محسوب می‌شود (کریستوفر، ۲۰۱۹). به علت تنوع گسترده و گاهی پیچیدگی‌هایی که در اجرای مأموریت‌های حسابرسی داخلی وجود دارد سازمان‌ها باید اقدام به آموزش مدیران و کارکنانی کنند که با مأموریت‌های حسابرسی داخلی سر و کار دارند تا درک کاملی از استانداردهای مربوطه داشته باشند.

#### آسیب‌شناسی شاخص‌های ارزیابی عملکرد

در حال حاضر تاحدودی هیچ عامل تشویقی یا تنبیهی برای برانگیختن تمایل حسابرسان برای پرداختن به مسؤولیت‌های آنان پیش بینی نشده است و حتی چه بسا، عوامل انگیزشی و بازدارندگی به صورت معکوس حالت بالا در ارزیابی عملکرد ایشان منظور می‌شود، یعنی ممکن است حسابرسان داخلی در صورت ایفای مسؤولیت‌های خود در قبال ذینفعان مختلف، مورد بازخواست مدیران واحد تجاری قرار گیرند (لازاروس، ۲۰۲۱). باوجود تأکید ظاهری جامعه و حرفه حسابرسی داخلی به مقوله با اهمیت پاسخگویی حسابرسان داخلی، هیچ مکانیزم جدی در پی جویی آثار مسؤولیت‌های آنان تبیین نمی‌شود (اوکودو و همکاران، ۲۰۱۹). با توجه به تغییر و رشد سریع سازمانی و تکنولوژی و محیط زیستی، شرکت‌ها در معرض خطرات فراوانی

مسؤولیت‌های یادشده، اولویت دهی به یک وظیفه نسبت به وظایف دیگر با دشواری‌هایی همراه است (تروکتن و همکاران، ۲۰۲۰). به عنوان مثال مشخص نیست در اجرای مسؤولیت حاکمیت شرکتی، حسابرسان داخلی با چه اولویتی باید دغدغه رعایت حقوق ذی‌نفعان را داشته باشند. حتی اگر بتوانند وظایف اطمینان بخشی را ایفا کنند در اجرای وظیفه مشاوره دهی با مشکلاتی همراه خواهند بود (لنز، ۲۰۱۸).

حسابرسان داخلی در روبرویی خود با ارزیابی ریسک واحد تجاری و ارتباط دهی آن با منافع هر یک از ذی‌نفعان برای انجام وظیفه حاکمیت شرکتی نیز با حالات گوناگون مواجه می‌شوند. زیرا به عنوان مثال ممکن است ریسکی برای سهامداران اصلی قابل پذیرش باشد، ولی سهامداران اقلیت علاقمند به پذیرش ریسک نباشند. چنین تعارضاتی بین مسؤولیت ارزیابی کنترل‌های داخلی نیز با دو مسؤولیت دیگر مطرح می‌شود. به عنوان مثال ممکن است استقرار برخی از کنترل‌های داخلی هزینه‌های هنگفتی داشته باشد و ذی‌نفعان مختلف دیدگاه‌های متفاوتی در میزان استقرار کنترل‌های داخلی مؤثر و مطلوب داشته باشند (لازاروس و همکاران، ۲۰۲۱).

#### آسیب‌های مربوط به عوامل نهادی یا مرتبط با نارسایی و فقدان زیرساخت‌های لازم

افزون بر مسأله اختیارات، وجود ساختار و جایگاه سازمانی قوی و مناسب نیز تأثیر زیادی در کیفیت ارائه خدمات و به ویژه افزایش کمی و کیفی ایفای مسؤولیت‌های حسابرسان داخلی دارد. در اغلب ساختارهای فعلی سازمان‌ها، صندوق‌ها، مؤسسات و شرکت‌ها دیده می‌شود که واحد سازمانی پیش بینی شده برای حسابرسی داخلی به عنوان یک مدیریت، جایگاه پایین تری نسبت به معاونت‌های دیگر سازمان دارد (اسدزاده و نیک بخت، ۱۴۰۰). افزون بر آن نیروهای کم تری نیز نسبت به دیگر واحدهای سازمانی در اختیار این مدیریت است. ضمن این که این نارسایی افزون بر مشکل جذابیت شغل برای فرد، معضل دیگری را نیز برای مدیران و کارشناسان حسابرسی داخلی ایجاد می‌کند و آن نداشتن نفوذ مؤثر و اعمال نقش حاکمیتی در دیگر معاونت‌های سازمان است (ادجومو، ۲۰۱۹). تعریف جدید حسابرسی داخلی و تأکیدهای فراوان در الزامات حاکمیت

دارد. این مسأله به عنوان یک وظیفه ناسازگار ممکن است نوعی تضاد یا قدرت یکجانبه برای کمیته حسابداری در قبال کمیته مدیریت ریسک سازمان ایجاد کند (الزوبی، ۲۰۱۹).

### فاصله انتظارات ذینفعان

جامعه از حسابرسان انتظاراتی دارد. این انتظارات با وظیفه ای که حسابرسان به موجب قانون یا سایر معیارها برای خود قائل است، فاصله دارد. به دلایل زیر این فاصله در خصوص حسابرسان داخلی، شکاف و عمق بیشتری را نشان می‌دهد. نخست با توجه به الزامات جدید حاکمیت شرکتی، ذینفعان فعالیت حسابداری داخلی بسیار متنوعند و دوم هر کدام نیز انتظارات متفاوت و بعضاً متضادی دارند و سوم بازه گسترده تعریف انجمن حسابرسان داخلی (IIA) از فعالیت‌های حسابداری داخلی نیز به نوعی مجوز انتظارات بی پایان و گاهی غیر ممکن از این واحد را به ذینفعان می‌دهد (اسدزاده و نیک بخت، ۱۴۰۰). یکی از مشکلات موجود در مبحث آسیب شناسی حسابداری داخلی این است که ممکن است تعریف خاستگاه‌ها و وظایف و ماموریت‌های حسابداری داخلی با تعاریف خواسته‌ها و انتظاراتی که در حال حاضر توسط مدیران ارشد سازمان‌ها ارائه می‌شود، متفاوت باشد. انتظارات بی حد و حصر از اجرای هر نوع فعالیت اطمینان‌بخشی (اعم از مالی، رعایت، عملیاتی، ویژه و حسابداری سیستم‌های کامپیوتری) از یکسو و توقع ارائه فعالیت‌های مشاوره‌ای گسترده در خصوص فرایندهای اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌ها داخلی و حاکمیت سازمانی از سوی دیگر گواه روشنی بر بالا بودن سطح انتظارات از حسابداری داخلی هستند. البته در حال حاضر کمابیش هیچ یک از حسابرسان براساس سفارش ذینفعان صورت نمی‌گیرد و بنابراین پاسخگویی به نیازهای مشتریان و انجام حسابداری‌های خاص مورد نظر ذی نفعان به تنهایی در حد شعار بوده است، به ویژه آن که حتی دیگر گزارش‌های حسابرسان داخلی در اختیار ذینفعان قرار نمی‌گیرد (گراملینگ و مایرز، ۲۰۰۳).

### آسیب‌های مرتبط با مقوله تضمین کیفیت حسابداری داخلی

استاندارد ۱۳۰۰ با عنوان تضمین کیفیت و برنامه‌ریزی برای بهبود تبیین کننده راهکارها و رویه‌های مربوط به طراحی یک برنامه مدون با هدف تضمین کیفیت انطباق فعالیت‌های حسابداری داخلی با استانداردها، ارزیابی میزان رعایت اصول

هستند. ممکن است حسابرسان داخلی با انبوهی از مأموریت‌های ارجاعی از سوی هیأت مدیره، مدیرعامل و کمیته حسابداری روبرو شوند و عملاً فرصتی را برای پرداختن به مسؤولیت‌های مهم مشاوره‌ای و اطمینان بخشی و به ویژه مسؤولیت‌های اجتماعی خود نداشته باشند (لازاروس ۲۰۲۱).

### شکاف قوانین و مقررات و استانداردهای مرتبط با

#### حسابرسی داخلی

ممکن است حسابرسان داخلی مجبور باشند بین صداقت و استقلال در کار خود نوعی مصالحه برقرار کنند، همین تعارض یا تراحم برای موضوع شفافیت در مقابل رازداری نیز مطرح می‌شود. از طرفی رازداری یکی از عناصر اخلاقی مورد تأکید در حرفه به ویژه حسابداری داخلی است و از طرف دیگر تأکید ویژه مباحث حاکمیت شرکتی به مبحث شفافیت می‌تواند در مواردی حس دوگانه ای را القا کند (ریچاردجی، ۲۰۱۳). پایبندی به مسؤولیت‌های اجتماعی از شخصیت‌های ذاتی و اعتقادات شخصی فرد سرچشمه می‌گیرد و نه از یک رشته قوانین و مقررات. ابعاد درستکاری حرفه ای می‌باید فراتر از مجموعه ای از آیین نامه‌های حرفه ای باشد. مسئولیت اخلاقی حسابرسان بدون شک بالاتر از مسئولیت قانونی و یا مسئولیت حرفه ای است. حسابرسان در نخستین گام باید به ارزشهای اخلاقی پایبند باشند و وظایف خود را در چارچوب آن ارزشها ایفا کنند (الزوبی، ۲۰۱۹).

صلاحیت اخلاقی از شرایط لازم استقلال است. حسابرسان نباید اطلاعات مهم را تحریف و یا پنهان کند و یا به گونه ای که استقلالش مخدوش شود تحت نفوذ غیرمشروع مدیران سازمان مورد رسیدگی قرار گیرد. اظهارنظر حسابرسان باید بر مبنای شواهدی باشد که در فرآیند حسابداری با استقلال رأی و استقلال عمل جمع آوری شده است (چن و همکاران، ۲۰۲۰). حسابرسان برای ایفای وظایف خویش باید از استعدادهای طبیعی همانند خلاقیت، کنجکاوی، نکته سنجی، قدرت تجزیه و تحلیل و قضاوت (داوری) خوب نیز برخوردار باشد. مدیریت حسابداری داخلی از یکسو بازوی اجرایی کمیته حسابداری و در بسیاری از موارد واحدی زیرمجموعه آن شمرده می‌شود و از سوی دیگر وظیفه ارزیابی فعالیت‌های مربوط به مدیریت ریسک را که خود کمیته ای هم تراز و در عرض کمیته حسابداری است، به عهده

یک گروه حسابرسی داخلی بزرگ تر می‌تواند موجب بهبود عملکرد در مورد عملیات و انطباق شود در حالی که شایستگی حسابرسان رابطه مثبتی با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق دارد اما با عملیات رابطه ای ندارد. سورینا (۲۰۱۸) در پژوهشی که در محیط اندونزی انجام شده به بررسی رابطه حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی پرداخته است. جمع آوری داده‌ها با استفاده از پرسشنامه و از میان ۴۳ بانک ثبت شده در بورس اوراق بهادار اندونزی انجام شده است. نتیجه پژوهش بیانگر نقش با اهمیت حسابرسی داخلی در کیفیت گزارشگری مالی را دارد. داورتی (۲۰۱۴) در بررسی حرفه حسابرسی داخلی دریافت که حدود یک سوم از اعضای هیئت مدیره بر این باورند که حسابرسی داخلی ارزش قابل ملاحظه ای را به شرکت نمی‌افزاید و تنها ۱۴ درصد مدیران معتقد بودند که در برآوردن انتظارات کارکرد خوبی دارد.

#### پیشینه داخلی

بنی مهد و کدخدایی (۱۴۰۱)، پژوهشی با موضوع تاثیر جنسیت حسابرسان داخلی بانک‌های دولتی بر رابطه میان عواطف و گزارش تخلفات انجام داده اند که نتایج پژوهش نشان می‌دهد که هر دو جنبه مثبت و منفی عواطف فردی حسابرسان داخلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها به افشای تخلفات تاثیر معنی دار و مثبت دارند. اسدزاده و نیک بخت (۱۴۰۰) مدل مفهومی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی را ارائه کردند. نتایج پژوهش نشان داد که برنامه فراگیر حسابرسی داخلی و ساختار حاکمیت شرکتی نقش زیربنایی در تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی دارند. یزدانی و جهانی (۱۴۰۰) در پژوهشی با موضوع تبیین عوامل مؤثر کلیدی موفقیت حسابرسی داخلی بانک‌ها به ضرورت وجود سامانه حسابرسی سرآمد برای انجام حسابرسی یکپارچه مورد انتظار کلیه ذی‌نفعان و ناظران پرداخته اند. پژوهشی توسط پورعلی (۱۴۰۰) با موضوع طراحی مدلی برای عوامل کلیدی موفقیت نظام حسابرسی داخلی در صنعت نفت صورت گرفته است که نتایج بیانگر ارائه مدلی از عوامل کلیدی موفقیت حسابرسی داخلی صنعت نفت در قالب مدل سه شاخگی است. توجه به این عوامل، موفقیت واحد بیان شده و به تبع آن صنعت را در جهت نیل به اهداف و مأموریت‌های آن تضمین می‌کند.

اخلاقی و کارایی عملیات اجرایی است که به نوعی فرصت‌های بهبود در روند اجرای عملیات را نیز مشخص می‌کند (انجمن بین‌المللی حسابرسی داخلی، ۲۰۱۷).

طبق دستورالعمل ارائه شده از سوی انجمن در راستای ارزیابی سطح کیفی عملیات انجام شده، جنبه‌های زیر باید مورد بررسی قرار گیرد:

۱- مدیریت اجرایی از نظر همه ساز و کارهای تعریف شده و مدیریت عملیات با در نظر گرفتن همه فعالیت‌های حسابرسی داخلی؛

۲- محیط کنترلی سازمان و محیطی که حسابرسی داخلی در آن در حال اجراست.

۳- سطح ارزیابی ریسک، ارزیابی سامانه‌های کنترلی و توجه به جنبه‌های کنترلی سازمانی در برنامه حسابرسی؛

۴- یکپارچه سازی فعالیت‌های حسابرسی داخلی در فرایندهای مدیریت سازمان؛

۵- گنجاندن حسابرسی داخلی از جمله ۵ جزء اصلی کنترل‌های داخلی؛

۶- ترکیب دانش، تجربه و تخصص در راستای بهبود فرآیندها و ارزش آفرینی سازمان (انجمن بین‌المللی حسابرسی داخلی، ۲۰۱۷).

#### پیشینه پژوهش

##### پیشینه خارجی

سامارا و راشیا (۲۰۲۱) در تحقیقی با عنوان تجربه خارجی در سازماندهی و ارزیابی سیستم کنترل و حسابرسی داخلی با استفاده از روش‌هایی مانند تجزیه و تحلیل، مشاهده، طبقه بندی، مدل سازی و سایر موارد به این نتیجه رسیدند که اغلب در شرکت‌های روسی وظایف عملکردهای کنترل داخلی، حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک به عنوان یک واحد با هم ادغام می‌شوند. از طرف دیگر از معرفی روش‌های ممتاز سازمانی، کنترل داخلی و حسابرسی داخلی در شرکت‌های داخلی زمان کمی می‌گذرد. تزوچنج (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر روی عملیات و انطباق، با استفاده از یک مجموعه داده از تایوان، ارتباط بین کیفیت حسابرسی داخلی و نقص کنترل داخلی در عملیات و انطباق را مورد بررسی قرار داد. نتایج نشان داد که

### پرسش‌های پژوهش

برای تحقق اهداف مطالعه، با توجه به پیشینه و مبانی نظری، پرسش‌های زیر بیان می‌شود:

۱. الگوی آسیب‌شناسی ارتقای حسابداری داخلی در ایران چگونه است؟
۲. اولویت‌بندی آسیب‌ها و چالش‌های حسابداری داخلی در الگوی ارائه شده به چه صورتی است؟

### روش‌شناسی پژوهش

پژوهش‌های علمی بر اساس دو مبنا هدف و ماهیت یا روش طبقه‌بندی می‌شوند. این پژوهش براساس هدف جزء پژوهش‌های کاربردی است. براساس نحوه گردآوری داده‌ها، جزئیات تحقیقات اکتشافی یا ترکیبی است. در این پژوهش از هر دو روش میدانی و کتابخانه‌ای به صورت آمیخته در دو مرحله کیفی و کمی استفاده شد. روش کتابخانه بیشتر برای استفاده از منابع علمی پژوهش و نیز مطالعه اسناد، مدارک، گزارش‌ها و مکتوباتی است که می‌توان داده‌های اولیه مورد نیاز محقق را فراهم آورد. در مرحله کیفی پژوهش به منظور استخراج آسیب‌های حسابداری داخلی از رویکرد داده بنیاد استفاده شد. با توجه به نبود الگویی منسجم در ادبیات مربوط به آسیب‌های حسابداری داخلی در ایران، از مصاحبه نیمه ساختار یافته با خبرگان نیز استفاده شد تا نقاط ضعف مبانی نظری موجود پوشش داده شود و آسیب‌های شناسایی شده به مرحله اقصاء برسند. پس از تعیین آسیب‌های شناسایی شده در راستای مقوله‌های محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدهای تدوین مدل پژوهش، در مرحله کمی آسیب‌های شناسایی شده با استفاده از آزمون‌های با استفاده از آزمون فریدمن رتبه‌بندی شدند. برای رتبه‌بندی آسیب‌های مدنظر، پرسشنامه پژوهش به صورت محقق ساخته با طیف لیکرت ۵ تایی طراحی و داده‌های گردآوری شده از طریق آن در نرم افزار SPSS نسخه ۲۳ تجزیه و تحلیل شد.

از آنجا که پژوهش حاضر از نوع آمیخته است، در بخش کیفی (مصاحبه) ابتدا تعدادی صاحب نظر به صورت هدفمند انتخاب شده تا مقوله‌های اساسی (آسیب‌های حسابداری داخلی) مستخرج از مرور مبانی نظری با استفاده از نظریه داده‌بنیاد،

بررسی، واکاوی و نهایی شوند. بر این اساس، جامعه مورد مطالعه در مرحله کیفی شامل خبرگان حسابداری داخلی بودند. بنابراین، جامعه آماری مرحله کیفی شامل حسابرسان داخلی شاغل در بخش عمومی از جمله حسابرسان داخلی شاغل در سازمان‌های زیرمجموعه وزارتخانه‌ها و سایر صاحب نظران در زمینه حسابداری داخلی هستند که با موضوع بسیار نزدیک بوده اند و در نمونه‌هایی از کارهای خود با آن روبرو شده اند، است. شایان بیان است که تعداد افراد نمونه در نمونه گیری کیفی بر مبنای اشباع نظری داده‌ها است. بدین معنی که تا زمانی نمونه گیری ادامه پیدا می‌کند که همچنان مولفه‌ها و نظرهای جدیدی توسط اعضای نمونه عرضه شود. در پژوهش حاضر از رویکرد هدفمند گلوله برفی در انتخاب نمونه کیفی پژوهش استفاده شد. جامعه آماری این پژوهش در بخش کمی (پرسشنامه)، در برگزیده کلیه حسابرسان داخلی شاغل در ایران است. با توجه به حجم نامعین جامعه آماری از فرمول کوکران استفاده شد که بر همین اساس حجم نمونه ۳۸۴ نفر محاسبه و با توجه به در نظر گرفتن احتمال عدم بازگشت تعدادی پرسشنامه یا دریافت پرسشنامه‌های مخدوش و غیرقابل کاربرد، تعداد ۳۵۰ پرسشنامه در نظر گرفته شد که در نهایت از مجموع ۳۵۰ پرسشنامه توزیع شده، ۲۰۲ پرسشنامه دریافت شد که از این بین تعداد ۴ پرسشنامه مخدوش بود، بنابراین ۱۹۸ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. نرخ بازگشت پرسشنامه‌ها حدود ۵۷ درصد است.

### یافته‌های پژوهش

#### نتایج رویکرد داده بنیاد

در این بخش از پژوهش یافته‌های حاصل از مرور مبانی نظری و مصاحبه با خبرگان در قالب رویکرد داده بنیاد (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰) ارائه شده است. تحلیل داده‌ها و استخراج مدل نهایی پژوهش طی سه مرحله کدگذاری باز، محوری و انتخابی صورت گرفت که در ادامه هر یک از این روش‌های کدگذاری و نحوه استفاده از آن‌ها در این پژوهش بیان خواهد شد. شایان بیان است که تحلیل مفاهیم و مقوله‌ها بر اساس هر یک از مصاحبه‌ها، صورت گرفته است که به عنوان نمونه یک مدل تحلیل در ادامه ارائه می‌شود.



### کدگذاری باز

در این مرحله، داده‌های مشابه گروه‌بندی و نام‌گذاری شدند. کدگذاری باز از طریق بررسی عمیق و دقیق نوشته‌ها، مصاحبه‌ها یا اسناد و به‌صورت خط به خط و حتی کلمه به کلمه انجام می‌شود. پس از شناسایی مفاهیم، روابط بین آنها و محور مشترک ارتباط‌دهنده آنها با یکدیگر شناسایی می‌شود. به بیان دیگر از طریق مقایسه مفاهیم با یکدیگر، محورهای مشترک دیگری به دست می‌آید که به آنها مقوله (طبقه) گفته می‌شود. به دنبال استخراج مقوله‌های اصلی، مشخصات و ابعاد هر مقوله نیز تعیین می‌شود. در این پژوهش به‌طور میانگین، از هر مصاحبه ۳۲ مفهوم استخراج شد و هر مفهوم به‌طور میانگین چهار بار تکرار شده است. بیشترین تکرار مفهوم‌ها مربوط به مفهوم «کمبود نیروهای متخصص و کارآمد» و «چالش‌های فرهنگ سازمانی و عدم حمایت» و «چالش‌های مرتبط با آموزش مستمر و حفظ صلاحیت حرفه‌ای» بوده است.

در این پژوهش پس از آن که مقوله‌ها شناسایی شدند، در دسته‌های مختلفی همچون شرایط سازمانی شامل ابعاد منابع انسانی و تخصص، فرهنگی و نظارتی، ارزیابی عملکرد، زیرساخت و فناوری، فردی و اجتماعی، مالی و شرایط محیط کلان (قوانین و مقررات و استانداردها، حرفه و محیط کلان) قرار گرفتند. تعداد کل مفاهیم و مقوله‌های اصلی در این پژوهش به ترتیب ۱۸۱ مفهوم و ۵۵ مقوله بوده است که تقریباً به‌طور میانگین، هر سه مفهوم، یک مقوله را تشکیل داده است که در ادامه (بخش الگوی پژوهش) تشریح شده‌اند.

### کدگذاری محوری

همان‌گونه که استراوس و کوربین (۱۹۹۸) یادآوری می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله‌های شناسایی شده را در دسته‌های پنجگانه زیر طبقه‌بندی کنند. به این مرحله، کدگذاری محوری می‌گویند.

الف) شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند.

ب) راهبردها: فعالیت‌های پیام‌محور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود.

ج) شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه‌رو کرده یا تسهیل می‌کند.

د) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. بیشتر پژوهشگران در تشخیص و جدا کردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل روبرو می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به‌عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰).

ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه‌بندی در ادامه پژوهش در مورد مقوله‌های شناسایی شده صورت گرفته است.

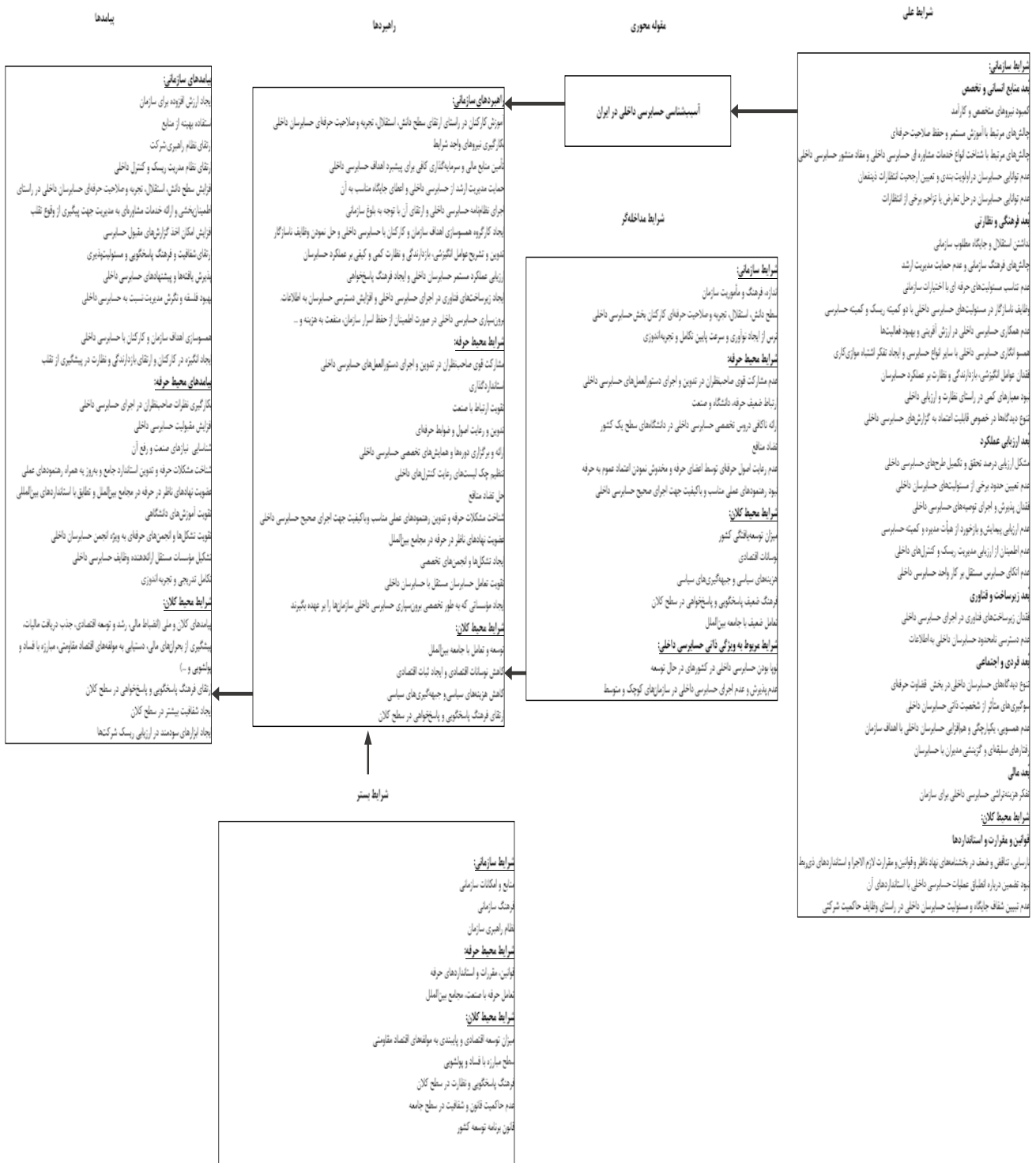
### کدگذاری انتخابی

هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله‌ها بر محور آن است، به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به‌صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراوس، ۱۹۸۷). سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله‌ها به شکل نظام‌مندی مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند. پس از آن که مقوله محوری شناسایی شد، همه مقوله‌های دیگر، مقوله‌های فرعی و توصیف‌گر مقوله محوری می‌شوند. سرانجام از طریق ترسیم پیوند بین مقوله کانونی و مقوله‌های فرعی و مفاهیم مطالعه به‌صورت یکپارچه، نظریه داده بنیاد تدوین می‌شود (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). در این پژوهش، مقوله «آسیب‌های حسابرسی داخلی» که تمام مقوله‌ها

ادامه بخش‌های مختلف مدل یاد شده تشریح می‌شود. گفتنی است به دلیل محدودیت‌های موجود، در هر یک از بخش‌ها تنها به یک یا چند مورد از مقوله‌های شناسایی شده، اشاره شده است.

در رابطه با آن شکل گرفته‌اند و قادر به توضیح آن هستند، به‌عنوان مقوله محوری انتخاب شده است.

مدل استخراج‌شده این پژوهش از فرایند سه‌گانه کدگذاری تشریح شده در شکل (۱) مشاهده می‌شود. در



شکل ۱. الگوی پژوهش

در پژوهش حاضر، برای بررسی پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده شد. برای برآورد پایایی ابتدا ۳۰ پرسشنامه در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت و بر اساس داده‌های گردآوری شده ضریب آلفای کرونباخ محاسبه شد. از آنجا که مقدار ضریب آن بیشتر ۰,۹ است (۰,۹۴۶)، بنابراین، پایایی ابزار پژوهش از پایایی عالی برخوردار است. همچنین، پایایی تک تک گویه‌های پرسشنامه نیز عالی است.

### آمار توصیفی گویه‌های پژوهش

با داده‌های جمع‌آوری شده از پرسشنامه با طیف لیکرت ۵ تایی (۱= کاملاً مخالفم تا ۵= کاملاً موافقم)، برای هر یک از گویه‌های (متغیرهای) پژوهش به ارائه آماره‌های حداقل، حداکثر نمره، میانگین، انحراف استاندارد، چولگی و کشیدگی به صورت جدول ۱ پرداخته شده است. همانطور که مشخص است میانگین اغلب گویه‌های پژوهش بیش از عدد ۴ است که این مهم نشان می‌دهد اکثر پاسخ‌دهندگان با گویه‌های پژوهش به عنوان آسیب حسابرسی داخلی موافقت می‌کنند. همچنین، نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف در مورد متغیرهای (گویه‌های) شناسایی شده در جدول ۱ مشخص شده است. با توجه به سطح معنی‌داری محاسبه شده که کمتر از ۰,۰۵ است، می‌توان گفت توزیع متغیرهای پژوهش غیرنرمال است و پیش‌شرط استفاده از آزمون‌های پارامتریک وجود ندارد و باید از آزمون‌های ناپارامتریک استفاده کرد.

### نتایج حاصل از تحلیل پرسشنامه پژوهش

#### آمار استنباطی

#### آزمون روایی و پایایی پرسشنامه

اعتبار اندازه‌گیری یا روایی به این موضوع اشاره دارد که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد ویژگی موردنظر را می‌سنجد. بدون آگاهی از اعتبار ابزار اندازه‌گیری نمی‌توان به دقت داده‌های حاصل از آن اطمینان داشت. در این پژوهش برای به دست آوردن روایی پرسشنامه از روش محتوایی استفاده شده است. اعتبار محتوایی یک ابزار اندازه‌گیری به پرسش‌های تشکیل‌دهنده آن بستگی دارد. اگر پرسش‌های ابزار معرف ویژگی‌ها و مهارت‌های ویژه‌ای باشد که محقق قصد اندازه‌گیری آن‌ها را داشته باشد، آزمون دارای اعتبار محتوا است. در این روش ابتدا پرسشنامه به چند نفر متخصص و برخی از اعضای نمونه داده شده تا بتوانند در خصوص ارتباط سال‌ها با موضوع و اهداف پژوهش، ارتباط آن‌ها با فرضیه‌های پژوهش، وجود ابهام در طراحی سال‌ها، احتمال وجود برداشت‌های چندگانه و هر گونه پیشنهاد دیگر نظر خود را بیان کنند. سپس نقطه نظرات آن‌ها در پرسشنامه اعمال شده، روایی لازم به دست آمد.

پایایی با این امر سروکار دارد که ابزار اندازه‌گیری در شرایط یکسان تا چه اندازه نتایج یکسانی به دست می‌دهد. به عبارت دیگر، «همبستگی میان یک مجموعه از نمرات و مجموعه دیگری از نمرات در یک آزمون معادل که به صورت مستقل بر یک گروه آزمودنی به دست آمده است» چقدر است.

جدول ۱. آماره‌های توصیفی متغیرهای پژوهش و نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف

پرسش	تعداد	میانگین	واریانس	انحراف معیار	چولگی	کشیدگی	مینیمم	ماکزیمم	نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف		
									اماره	سطح معناداری	نتیجه آزمون
۱	۱۹۸	۴/۳۵۴	۰/۷۴۷	۰/۱۶۵	-۱/۵۱۵	۲/۵۰۳	۱	۵	۰/۳۱۸	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۲	۱۹۸	۴/۴۹۰	۰/۴۴۴	۰/۶۶۶	-۱/۰۵۴	۰/۳۷۴	۲	۵	۰/۲۵۹	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۳	۱۹۸	۴/۲۵۳	۰/۸۸	۰/۹۳۸	-۱/۱۹۶	۰/۱۸۵۵	۱	۵	۰/۳۰۲	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۴	۱۹۸	۴/۱۰۶	۰/۷۶۵	۰/۸۷۵	-۱/۰۳۶	۱/۱۰۱	۱	۵	۰/۲۷۰	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۵	۱۹۷	۴/۰۰۵	۱/۰۰۵	۱/۰۰۳	-۰/۸۰۸	-۰/۰۰۴	۱	۵	۰/۲۲۵	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۶	۱۹۸	۴/۵۳۰	۰/۴۳۳	۰/۶۵۸	-۱/۰۸۴	۰/۰۰۱	۳	۵	۰/۲۸۴	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۷	۱۹۸	۴/۴۹۰	۰/۵۵۶	۰/۷۴۵	-۱/۶۷۳	۳/۶۷۸	۱	۵	۰/۳۶۴	۰/۰۰۰	غیرنرمال
۸	۱۹۸	۴/۳۸۹	۰/۶۲۵	۰/۷۹۰	-۱/۱۸۶	۰/۷۹۶	۲	۵	۰/۳۳۱	۰/۰۰۰	غیرنرمال

نتایج آزمون کلموگروف اسمیرنوف			ماکزیمم	مینیمم	کشیدگی	چولگی	انحراف معیار	وارانس	میانگین	تعداد	پرسش
نتیجه آزمون	سطح معناداری	آماره									
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۰۷	۵	۱	-۰/۵۴۳	-۰/۶۵۳	۱/۲۲۵	۱/۵	۳/۷۰۲	۱۹۸	۹
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۴۲	۵	۱	۱/۱۹۹	-۱/۲۱۷	۱/۰۲۳	۱/۰۴۸	۴/۰۹۱	۱۹۸	۱۰
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۶۰	۵	۱	-۰/۱۴۲	-۰/۹۳۴	-۰/۹۳۹	-۰/۸۸۱	۴/۱۴۷	۱۹۷	۱۱
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۸۰	۵	۱	۱/۳۹۴	-۱/۲۲۷	-۰/۸۷۶	-۰/۷۶۸	۴/۲۶۰	۱۹۶	۱۲
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۵۴	۵	۱	۱/۱۳۸	-۱/۱۴۳	-۰/۹۲۳	-۰/۸۵۲	۴/۱۷۴	۱۹۶	۱۳
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۴۳	۵	۱	-۰/۳۳۲	-۰/۶۲۶	-۰/۹۹۲	-۰/۹۸۴	۳/۸۷۴	۱۹۸	۱۴
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۳۶	۵	۱	-۰/۱۱۲	-۰/۸۸۴	۱/۰۹۰	۱/۱۸۷	۳/۹۱۳	۱۹۷	۱۵
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۳۰	۵	۱	-۰/۲۹	-۰/۸۰۹	۱/۰۹۱	۱/۱۹۱	۳/۹۵۵	۱۹۸	۱۶
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۴۷	۵	۱	-۰/۴۱۴	-۱/۰۲۳	-۰/۹۶۹	-۰/۹۴	۴/۱۲۱	۱۹۸	۱۷
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۸۹	۵	۲	-۰/۹۰۷	-۱/۱۲۳	-۰/۷۹۶	-۰/۶۳۴	۴/۳۱۸	۱۹۸	۱۸
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۶۳	۵	۱	۱/۱۰۳	-۱/۰۸۷	-۰/۸۲۷	-۰/۶۸۵	۴/۲۴۸	۱۹۸	۱۹
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۳۵	۵	۱	-۰/۳۱۲	-۰/۹۵۵	۱/۰۴۰	۱/۰۸۱	۴/۰۲۵	۱۹۸	۲۰
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۳۰۶	۵	۱	۱/۷۵۲	-۱/۴۴۲	-۰/۹۰۸	-۰/۸۲۵	۴/۳۱۳	۱۹۸	۲۱
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۷۲	۵	۱	۱/۶۶۷	۱/۴۹۶	۱/۱۰۴	۱/۲۱۸	۴/۱۴۱	۱۹۸	۲۲
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۱۷	۵	۱	-۰/۶۲۱	-۰/۷۰۳	۱/۲۳۰	۱/۵۱۳	۳/۷۸۶	۱۹۶	۲۳
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۲۱	۵	۱	-۰/۴۳۷	-۰/۷۴۳	۱/۱۲۴	۱/۲۶۳	۳/۸۹۴	۱۹۸	۲۴
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۷۹	۵	۱	-۰/۲۲۲	-۰/۹۶۴	۱/۱۳۴	۱/۲۸۷	۴/۰۵۱	۱۹۸	۲۵
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۳۶۲	۵	۱	۲/۵۷۸	-۱/۶۵۲	-۰/۸۵۷	-۰/۷۳۴	۴/۴۳۴	۱۹۸	۲۶
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۰۹	۵	۱	-۰/۶۱۵	-۰/۶۵۷	۱/۲۱۵	۱/۴۷۶	۳/۷۶۰	۱۹۶	۲۷
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۹۵	۵	۱	-۰/۹۱۸	-۱/۲۵۱	-۰/۹۹۱	-۰/۹۸۲	۴/۲۱۹	۱۹۶	۲۸
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۷۲	۵	۱	-۰/۹۰۷	-۰/۹۸۴	۱/۰۹۰	۱/۱۸۷	۴/۰۷۶	۱۹۸	۲۹
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۹۱	۵	۱	۲/۴۱۵	-۱/۴۹	-۰/۸۵۱	-۰/۷۲۴	۴/۳۲۷	۱۹۶	۳۰
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۳۱	۵	۱	-۰/۸۸۶	-۰/۵۴	۱/۳۳۲	۱/۷۷۴	۳/۴۸۵	۱۹۸	۳۱
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۲۳	۵	۱	-۰/۹۸۹	-۰/۵۲۳	۱/۲۶۸	۱/۶۰۷	۳/۶۵۷	۱۹۸	۳۲
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۵۵	۵	۱	-۰/۷۰۶	-۱/۱۹۳	۱/۱۰۶	۱/۲۲۲	۴/۰۵۶	۱۹۶	۳۳
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۳۰۹	۵	۱	-۰/۸۸۶	-۱/۲۴۸	۱/۰۹۲	۱/۱۹۲	۴/۱۶۲	۱۹۸	۳۴
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۳۱۷	۵	۱	۱/۵۵۵	-۱/۴۴۹	۱/۰۱۳	۱/۰۲۷	۴/۲۶۵	۱۹۶	۳۵
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۸۹	۵	۱	۱/۱۳۱	-۱/۲۹۹	۱/۰۴۱	۱/۰۸۴	۴/۱۸۲	۱۹۸	۳۶
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۷۲	۵	۲	-۰/۷۲۵	-۱/۰۷۸	-۰/۸۲۷	-۰/۶۸۴	۴/۲۶۸	۱۹۸	۳۷
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۱۹	۵	۱	-۰/۲۰۲	-۰/۷۷۳	۱/۱۱۶	۱/۲۴۶	۳/۸۸۹	۱۹۸	۳۸
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۱۷۰	۵	۱	-۱/۱۶۲	-۰/۱۱۷	۱/۲۸۴	۱/۶۴۸	۳/۲۸۸	۱۹۸	۳۹
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۱۸۴	۵	۱	-۱/۲۸۶	-۰/۰۳۶	۱/۳۰۵	۱/۷۰۲	۳/۲۷۳	۱۹۸	۴۰
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۳۳۷	۵	۲	-۰/۸۵۴	-۱/۳۰۶	-۰/۸۸۳	-۰/۷۷۹	۴/۳۵۹	۱۹۸	۴۱
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۳۱۹	۵	۱	-۰/۱۳۳	-۰/۹۶۳	۱/۱۲۲	۱/۲۵۹	۴/۱۰۱	۱۹۸	۴۲
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۲۹۴	۵	۱	-۰/۳۲۶	-۱/۱۱	۱/۰۹۰	۱/۱۸۷	۴/۱۲۶	۱۹۸	۴۳
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۳۶۸	۵	۱	۱/۸۶۴	-۱/۵۶۸	-۰/۹۱۷	-۰/۸۴۱	۴/۴۰۴	۱۹۸	۴۴
غیرنرمال	۰/۰۰۰	۰/۳۷۲	۵	۲	۱/۳۰۶	-۱/۴۶	-۰/۸۴۰	-۰/۷۰۵	۴/۴۴۴	۱۹۸	۴۵

## آزمون علامت

گویه	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
۱۹	-۱۱.۲۰۱	۰.۰۰۰	معنادار
۲۰	-۹.۳۱۵	۰.۰۰۰	معنادار
۲۱	-۱۰.۸۷۶	۰.۰۰۰	معنادار
۲۲	-۹.۵۰۷	۰.۰۰۰	معنادار
۲۳	-۶.۴۶۲	۰.۰۰۰	معنادار
۲۴	-۷.۴۶۹	۰.۰۰۰	معنادار
۲۵	-۸.۱۳۸	۰.۰۰۰	معنادار
۲۶	-۱۱.۴۲	۰.۰۰۰	معنادار
۲۷	-۶.۵۰۸	۰.۰۰۰	معنادار
۲۸	-۱۰.۰۲۵	۰.۰۰۰	معنادار
۲۹	-۸.۳۵۴	۰.۰۰۰	معنادار
۳۰	-۱۱.۱۹۱	۰.۰۰۰	معنادار
۳۱	-۴.۶۸۳	۰.۰۰۰	معنادار
۳۲	-۵.۰۷۹	۰.۰۰۰	معنادار
۳۳	-۸.۹۹۶	۰.۰۰۰	معنادار
۳۴	-۹.۸۶۸	۰.۰۰۰	معنادار
۳۵	-۱۰.۱۳۹	۰.۰۰۰	معنادار
۳۶	-۹.۷۱۶	۰.۰۰۰	معنادار
۳۷	-۱۱.۰۱۴	۰.۰۰۰	معنادار
۳۸	-۷.۸۰۴	۰.۰۰۰	معنادار
۳۹	-۱.۷۲۱	۰.۰۸۵	غیرمعنادار
۴۰	-۰.۹۵۷	۰.۳۳۸	غیرمعنادار
۴۱	-۱۰.۶۹۴	۰.۰۰۰	معنادار
۴۲	-۸.۴۳۴	۰.۰۰۰	معنادار
۴۳	-۸.۹۰۸	۰.۰۰۰	معنادار
۴۴	-۱۱.۰۸۴	۰.۰۰۰	معنادار
۴۵	-۱۱.۱۷۳	۰.۰۰۰	معنادار

## آزمون فریدمن

آزمون فریدمن معادل ناپارامتری آزمون F وابسته در تحلیل واریانس اندازه‌های تکراری است. بر مبنای نتایج جدول (۳) مشاهده می‌شود که متغیرهای ۱. رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی مدیران با حسابرسان ۲. نداشتن استقلال و جایگاه مطلوب سازمانی ۳. حاکمیت ضعیف قانون و عدم شفافیت در سطح جامعه ۴. چالش‌های فرهنگ سازمانی و عدم حمایت مدیریت ارشد ۵. چالش‌های مرتبط با عدم آموزش مستمر و عدم حفظ صلاحیت حرفه‌ای، به ترتیب از اولویت بیشتری به عنوان آسیب حسابرسی داخلی در ایران برخوردارند. همچنین، مشخص می‌شود که ۱. هزینه‌های سیاسی و جبهه‌گیری‌های سیاسی در سطح کلان کشور و ۲. نوسانات اقتصادی از اهمیت کمتری از دیدگاه پاسخ‌دهندگان برخوردار بوده‌اند.

ارزیابی شدت موافقت پاسخ‌دهندگان با استفاده از آزمون علامت تک نمونه‌ای انجام شد. از آن جا که امتیازهای در نظر گرفته شده برای سنجش میزان موافقت در طیف ۱ الی ۵ قرار دارد برای کسب اطمینان از شدت موافقت، امتیاز ۳ به بالا (میانگین طیف) به عنوان معیار ارزیابی انتخاب شد. در این آزمون اگر مقدار Z محاسبه شده بیشتر از مقدار ۱,۹۶ باشد، میزان موافقت شدید بوده و با امتیاز ۳ به عنوان نقطه بی‌تفاوتی، تفاوت معناداری دارد. چنانچه Z محاسبه شده از عدد یادشده کوچکتر باشد میزان موافقت شدید نبوده و با امتیاز ۳ تفاوت معناداری نداشته است. یافته‌های مستند شده در جدول ۲ در رابطه با آزمون علامت نشان‌دهنده آن است که میزان آماره Z به غیر از گویه ۳۹ و ۴۰ (نوسانات اقتصادی و هزینه‌های سیاسی و جبهه‌گیری‌های سیاسی در سطح کلان کشور) برای سایر گویه‌ها بیش از مقدار ۱,۹۶ است که بر موافقت شدید پاسخ‌دهندگان با این عوامل مطرح‌شده دلالت دارد. به عبارتی تحلیل گویه‌های پژوهش نیز بیانگر آن است که به غیر از نوسانات اقتصادی و هزینه‌های سیاسی و جبهه‌گیری‌های سیاسی در سطح کلان کشور، سایر متغیرهای پژوهش به عنوان آسیب‌های حسابرسی داخلی معنادار هستند.

## جدول ۲. نتایج آزمون علامت

گویه	آماره Z	سطح معناداری	نتیجه
۱	-۱۱.۲۴۵	۰.۰۰۰	معنادار
۲	-۱۲.۳۷۲	۰.۰۰۰	معنادار
۳	-۱۰.۴۱۶	۰.۰۰۰	معنادار
۴	-۱۰.۶۲۶	۰.۰۰۰	معنادار
۵	-۹.۱۶	۰.۰۰۰	معنادار
۶	-۱۲.۵۳	۰.۰۰۰	معنادار
۷	-۱۲.۱۳۱	۰.۰۰۰	معنادار
۸	-۱۱.۵۶۶	۰.۰۰۰	معنادار
۹	-۶.۸۲۵	۰.۰۰۰	معنادار
۱۰	-۹.۷۳۲	۰.۰۰۰	معنادار
۱۱	-۹.۶۸۳	۰.۰۰۰	معنادار
۱۲	-۱۰.۷۸۸	۰.۰۰۰	معنادار
۱۳	-۱۰.۳۲۲	۰.۰۰۰	معنادار
۱۴	-۸.۳۱۸	۰.۰۰۰	معنادار
۱۵	-۸.۱۴۳	۰.۰۰۰	معنادار
۱۶	-۸.۲۵	۰.۰۰۰	معنادار
۱۷	-۱۰.۰۲۵	۰.۰۰۰	معنادار
۱۸	-۱۱.۳۳۳	۰.۰۰۰	معنادار

## جدول ۳. نتایج آزمون فریدمن

رتبه	گویه	شرح گویه	میانگین رتبه
۱	۲۶	رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی مدیران با حسابرسان	۲۹/۳۸۰
۲	۶	نداشتن استقلال و جایگاه مطلوب سازمانی	۲۹/۰۱۰
۳	۴۵	حاکمیت ضعیف قانون و عدم شفافیت در سطح جامعه	۲۸/۵۵۰
۴	۷	چالش‌های فرهنگ سازمانی و عدم حمایت مدیریت ارشد	۲۸/۵۲۰
۵	۲	چالش‌های مرتبط با عدم آموزش مستمر و عدم حفظ صلاحیت حرفه‌ای	۲۸/۴۸۰
۶	۴۴	سطح پایین مبارزه با فساد و پول‌شویی در جامعه	۲۸/۳۷۰
۷	۴۱	فرهنگ ضعیف پاسخگویی و پاسخ‌خواهی در سطح کلان کشور	۲۶/۹۳۰
۸	۱	کمبود نیروهای متخصص و کارآمد	۲۶/۷۸۰
۹	۳۵	ارائه ناکافی دروس تخصصی حسابرسان داخلی در دانشگاه‌های سطح یک کشور	۲۶/۶۷۰
۱۰	۸	عدم تناسب مسئولیت‌های حرفه‌ای با اختیارات سازمانی	۲۶/۶۵۰
۱۱	۲۱	فقدان زیرساخت‌های فناوری در اجرای حسابرسان داخلی	۲۶/۵۹۰
۱۲	۳۰	عدم تبیین شفاف جایگاه و مسئولیت حسابرسان داخلی در راستای وظایف حاکمیت شرکتی	۲۶/۵۳۰
۱۳	۱۸	عدم ارزیابی پیمایشی و بازخورد از هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسان	۲۵/۹۷۰
۱۴	۳	چالش‌های مرتبط با عدم شناخت انواع خدمات مشاوره‌ای حسابرسان داخلی و مفاد منشور حسابرسان داخلی	۲۵/۷۲۰
۱۵	۳۶	تضاد منافع بین حسابرسان داخلی و مدیران	۲۵/۶۵۰
۱۶	۲۸	نارسایی، تناقض و ضعف در بخشنامه‌های نهاد ناظر و قوانین و مقررات لازم‌الاجرا و استانداردهای ذی‌ربط	۲۵/۶۳۰
۱۷	۱۹	عدم اطمینان از ارزیابی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی	۲۵/۴۸۰
۱۸	۳۷	نبود رهنمودهای عملی مناسب و باکیفیت جهت اجرای صحیح حسابرسان داخلی	۲۵/۲۸۰
۱۹	۳۴	ارتباط ضعیف حرفه، دانشگاه و صنعت	۲۵/۲۰۰
۲۰	۱۲	فقدان عوامل انگیزشی، بازدارندگی و نظارت بر عملکرد حسابرسان	۲۵/۰۲۰
۲۱	۲۲	عدم دسترسی نامحدود حسابرسان داخلی به اطلاعات	۲۴/۲۱۰
۲۲	۴۳	نویا بودن حسابرسان داخلی در کشورهای درحال توسعه	۲۴/۳۱۰
۲۳	۴۲	تعامل ضعیف با جامعه بین‌الملل	۲۳/۹۶۰
۲۴	۱۳	نبود معیارهای کمی در راستای نظارت و ارزیابی داخلی	۲۳/۹۲۰
۲۵	۱۷	فقدان پذیرش و اجرای توصیه‌های حسابرسان داخلی	۲۳/۸۴۰
۲۶	۳۳	عدم مشارکت قوی صاحب‌نظران در تدوین و اجرای دستورالعمل‌های حسابرسان داخلی	۲۳/۶۹۰
۲۷	۲۹	نبود تضمین درباره انطباق عملیات حسابرسان داخلی با استانداردهای آن	۲۳/۴۵۰
۲۸	۱۰	عدم همکاری حسابرسان داخلی در ارزش‌آفرینی و بهبود فعالیت‌ها	۲۳/۳۹۰
۲۹	۱۱	همسو انگاری حسابرسان داخلی با سایر انواع حسابرسان و ایجاد تفکر اشتباه موازی‌کاری	۲۳/۳۲۰
۳۰	۲۰	عدم اتکای حسابرسان مستقل بر کار واحد حسابرسان داخلی	۲۳/۱۰۰
۳۱	۲۵	عدم همسویی، یکپارچگی و هم‌افزایی حسابرسان داخلی با اهداف سازمان	۲۲/۹۴۰
۳۲	۴	عدم توانایی حسابرسان در اولویت‌بندی و تعیین ارجحیت انتظارات ذینفعان	۲۲/۸۳۰
۳۳	۵	عدم توانایی حسابرسان در حل تعارض یا تراحم برخی از انتظارات	۲۲/۰۰۰
۳۴	۳۸	میزان پایین توسعه‌یافتگی کشور	۲۱/۶۳۰
۳۵	۱۶	عدم تعیین حدود برخی از مسئولیت‌های حسابرسان داخلی	۲۱/۴۹۰
۳۶	۲۴	سوگیری‌های متأثر از شخصیت ذاتی حسابرسان داخلی	۲۱/۰۵۰
۳۷	۱۵	مشکل ارزیابی درصد تحقق و تکمیل طرح‌های حسابرسان داخلی	۲۰/۶۹۰
۳۸	۲۷	تفکر هزینه‌تراشی حسابرسان داخلی برای سازمان	۲۰/۳۱۰
۳۹	۹	وظایف ناسازگار در مسئولیت‌های حسابرسان داخلی با دو کمیته ریسک و کمیته حسابرسان	۱۹/۷۲۰
۴۰	۱۴	تنوع دیدگاه‌ها در خصوص قابلیت اعتماد به گزارش‌های حسابرسان داخلی	۱۹/۶۳۰
۴۱	۳۲	ترس از ایجاد نوآوری و سرعت پایین تکامل و تجربه‌اندوزی	۱۹/۳۲۰
۴۲	۲۳	تنوع دیدگاه‌های حسابرسان داخلی در بخش قضاوت حرفه‌ای	۱۹/۲۸۰
۴۳	۳۱	اندازه و مأموریت سازمان	۱۶/۷۱۰
۴۴	۴۰	هزینه‌های سیاسی و جبهه‌گیری‌های سیاسی در سطح کلان کشور	۱۵/۳۰۰
۴۵	۳۹	نوسانات اقتصادی	۱۵/۲۵۰
		کای اسکوتر	۹۲۰/۰۰۲
		سطح معناداری	۰/۰۰۰

## بحث، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

برای ارتقاء کیفیت محصولات آن و ایجاد ارزش افزوده بیشتر به ذینفعان این خدمات ارائه‌کننده، از این دیدگاه به نظر می‌رسد نخست نسبت به حسابرسان مستقل، تحقیقات کمتری در بخش مأموریت‌های حسابرسان داخلی صورت پذیرفته است. دوم در

بررسی نارسایی‌ها و الزامات خدمات ارزش‌آفرین و قابل انتظار از حسابرسان داخلی می‌تواند ضمن رمزگشایی از نقش‌ها و آثار خدمات این بخش مهم سازمانی، راهکارهای مؤثری را

به ترتیب از اولویت بیشتری به عنوان آسیب حسابرسی داخلی در ایران برخوردارند. همچنین، مشخص شد که ۱. هزینه‌های سیاسی و جبهه‌گیری‌های سیاسی در سطح کلان کشور و ۲. نوسانات اقتصادی از اهمیت کمتری از دیدگاه پاسخ‌دهندگان برخوردار بوده‌اند.

با توجه به اهداف و مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی، مدیران باید در انتخاب حسابرسان داخلی بر اساس شایستگی تصمیم بگیرند. ممکن است حسابرسان داخلی با انبوهی از مأموریت‌های ارجاعی از سوی هیأت مدیره، مدیرعامل و کمیته حسابرسی روبرو شوند و در عمل فرصتی را برای پرداختن به مسئولیت‌های مهم مشاوره‌ای و اطمینان بخشی و به ویژه مأموریت‌های مهم ناظر بر مسئولیت‌های اجتماعی خود را نداشته باشند. بنابراین رفتارهای سلیقه‌ای با حسابرسان داخلی و تضعیف استقلال و جایگاه مطلوب سازمانی حسابرسان می‌تواند ضربه مهلکی به بیکره نحیف حسابرسی داخلی در هر سازمانی وارد کند. داشتن درک عمیق از بی‌طرفی، ساختار گزارشگری، استقلال کاری، مدیریت ریسک، تامین نیرو، اولویت بندی حسابرسی داخلی و اینکه چگونه فعالیت حسابرسی داخلی ارزش افزوده می‌آفریند، به تامین مقصود کمک می‌کند. همانطور که ماهیدین (۲۰۱۲) در پژوهشی بیان نمودند که کمیته حسابرسی باید به حسابرسی داخلی در راستای حفظ استقلال و صلاحیت حسابرسان داخلی کمک کند. مدیران حسابرسی داخلی اعتقاد دارند، در مواقعی که کمیته‌های حسابرسی اختیار عزل مدیران حسابرسی داخلی را دارند، استقلال و موفقیت بیشتری را در اجرای توصیه‌های خواهند داشت (راغاناندان و مک هوگ، ۱۹۹۴). این موضوع نشان می‌دهد که شرکت‌هایی که از حسابرسی داخلی حمایت می‌کنند، کمیته‌های حسابرسی خود را ملزم به تصمیم‌گیری درباره عزل مدیران حسابرسی داخلی می‌کنند (اسچنیدر، ۲۰۰۹). پس چنین به نظر می‌آید که در شرکت‌هایی که بدنبال قدرت بخشیدن به استقلال حسابرسی داخلی هستند، در بسیاری از موارد، ایفای یک نقش مهم‌تر در تنظیم حقوق و دستمزد مدیر حسابرسی داخلی، یک مکانیسم بالقوه خواهد بود (اسچنیدر، ۲۰۰۹).

نتایج بیانگر آن بود که حاکم بودن قانون در جامعه و شفافیت و پاسخ‌خواهی در سطح جامعه می‌تواند مسیر رشد و شکوفایی حسابرسی داخلی به عنوان بخش مهمی از حاکمیت شرکتی را فراهم کند. حاکمیت شرکتی روابط، ساختارها، نظام‌ها، روش‌ها، مسئولیت‌ها و قوانین و مقررات در جهت شفاف سازی، اطمینان بخشی، پاسخگویی و رسیدن به اهداف را مورد استفاده قرار می‌دهد. شفافیت، پاسخگویی و افشای کافی سه عنصر اصلی در بحث نظریه‌های

همان تحقیقات کم نیز تمرکز اصلی بر اهمیت یا ظرفیت‌های حسابرسی داخلی بوده است و چالش‌های پیاده‌سازی و راهکارهای ارتقاء کیفیت این خدمات بسیار کم رنگ دیده شده است. با وجود تأکیدی که در تعاریف بین المللی و داخلی در بخش مسئولیت‌های حسابرسان داخلی به سه محور اصلی یعنی ارزیابی مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و فرآیندهای حاکمیت شرکتی شده است، تاکنون استانداردهای منسجم و الگوهای کاربردی مشخصی که بتواند پاسخگوی انتظارات از کیفیت خدمات این واحد محسوب شود، طراحی نشده است. در این پژوهش سعی شد ضمن تشریح چالش‌ها و موانع موجود در کارکرد اثربخش حسابرسی داخلی در ایران، مؤلفه‌های اصلی مربوط به هر یک از آسیب‌ها شناسایی و راهکارهای مؤثر در راستای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی و افزایش اثربخشی فعالیت‌های آن مبتنی بر استاندارد کوزو و انتظارات حاکمیت شرکتی ارائه شد. بنابراین، هدف اصلی این پژوهش، احصای چالش‌ها و بررسی فاصله انتظارات، نارسایی‌ها و الزامات خدمات ارزش آفرین و قابل انتظار حسابرسان داخلی است. بنابراین مسئله اصلی پژوهش حاضر این بود که الگوی آسیب‌شناسی ارتقای حسابرسی داخلی در ایران چیست و اولویت‌بندی معیارهای آسیب‌شناسی حسابرسی داخلی در ایران چگونه است؟ بر این اساس پژوهش حاضر شکل گرفت که در ادامه نیز نتایج حاصل از پژوهش ارائه می‌شود.

در پژوهش حاضر با توجه به محوریت سه مسئولیت اصلی حسابرسان داخلی یعنی ارزیابی مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و فرآیندهای حاکمیت شرکتی، نارسایی‌ها و آسیب‌های موجود در اجرا و پیاده‌سازی هر کدام از وظایف و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی در قالب آسیب‌شناسی هر یک از مسئولیت‌های ریسک، کنترل داخلی و حاکمیت شرکتی به طور مجزا و همچنین، آسیب‌شناسی انجام وظایف سه گانه بالا در تعامل و ترکیب با یکدیگر مورد بررسی قرار گرفت. در همین راستا، نتایج حاصل از رویکرد داده بنیاد نشان داد که الگوی پژوهش مبنی بر آسیب‌شناسی حسابرسی داخلی را می‌توان در ۶ مقوله محوری، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، راهبردها، شرایط مداخله‌ای و پیامدها طبقه‌بندی کرد.

نتایج حاصل از بخش کمی پژوهش نیز بیانگر آن بود که ۱. رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی مدیران با حسابرسان ۲. نداشتن استقلال و جایگاه مطلوب سازمانی ۳. حاکمیت ضعیف قانون و عدم شفافیت در سطح جامعه ۴. چالش‌های فرهنگ سازمانی و عدم حمایت مدیریت ارشد ۵. چالش‌های مرتبط با عدم آموزش مستمر و عدم حفظ صلاحیت حرفه‌ای،

سیستم‌ها و همچنین دانش خاص عملیات اصلی شرکت) برخوردار باشد.

بر اساس نتایج فوق مشخص شد که آسیب‌های شناسایی شده با بیانیه مفهومی منتشر شده از سوی انجمن بین‌المللی حساب‌رسان داخلی در قالب چارچوب بین‌المللی اقدامات حرفه‌ای IPPF همسو است. با وجود توانمندی‌های فعلی و فرصت‌های بی‌بدیل ایجاد شده برای تثبیت، توسعه و تعالی حساب‌رسانی داخلی، آسیب‌های متعددی نیز این واحد را برای انجام وظایف خود تهدید می‌کنند. بر این اساس، استانداردهای جدید کنترل کیفیت اجرای عملیات حساب‌رسانی تأکید دارند که برنامه‌ریزی حساب‌رسانی داخلی باید برطرف‌کننده نیازهای اساسی همچون پوشش همه جنبه‌های با اهمیت، نظارت مستمر در راستای اثربخشی عملیات حساب‌رسانی داخلی، ارائه تضمین درباره انطباق عملیات حساب‌رسانی داخلی با استانداردهای حساب‌رسانی داخلی و اصول اخلاقی، همکاری عملیات حساب‌رسانی داخلی در ارزش آفرینی و بهبود فعالیت‌های سازمان و ارائه معیارهای کمی در راستای نظارت و ارزیابی داخلی مستمر و مقطعی باشد. همچنین، نتایج حاصل از اولویت‌بندی آسیب‌های شناسایی شده نیز با شش شیوه برتر ارزیابی کیفیت حساب‌رسانی داخلی توصیه شده توسط پژوهش‌های بنیاد انجمن حساب‌رسان داخلی (IIARF) و گزارش پژوهش CBOK در سال ۲۰۱۵ نیز همخوانی دارد. همچنین، نتایج پژوهش حاضر با یافته‌های سامارا و راشیا (۲۰۲۱)، تزوچنج و همکاران (۲۰۱۹)، داورتی و همکاران (۲۰۱۴)، زوریگات و الم‌شیکه (۲۰۱۴)، پراویت و همکارانش (۲۰۰۹) و مالاکیا و آنگولا (۲۰۲۱)، همسو است. مشخص شد رفتارهای سلیقه‌ای و گزینشی مدیران با حساب‌رسان داخلی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. بر این اساس، پیشنهاد می‌شود هیئت مدیره باید اختیار لازم برای انجام مسئولیت‌های نظارتی را در عمل به کمیته حساب‌رسانی واگذار کند. این اختیارات می‌تواند شامل انتخاب حساب‌رسان مستقل و داخلی، انتخاب مشاوران حقوقی و انجام بررسی‌های لازم بر اساس مسئولیت‌های نظارتی باشد.

مشخص شد که نداشتن استقلال و جایگاه مطلوب سازمانی به عنوان دومین آسیب برتر شناسایی شده است. بنابراین پیشنهاد می‌شود هر سازمانی در راستای اهداف خود، یک اختیار نامه برای حساب‌رسان داخلی تهیه کنند که وظایف، اختیارات و مسئولیت‌های مورد نیاز درون ساختار را که از استقلال و بی‌طرفی آن‌ها حمایت می‌کند، فراهم نماید. این از طریق یک منشور مکتوب قابل دست‌یابی است که همراستای نیازهای کمیته حساب‌رسانی است. منشور باید هماهنگ با بهترین رویه‌های جاری و تصویب شده کمیته حساب‌رسانی با هیئت امانا

زیربنایی حاکمیت شرکتی شامل تئوری نمایندگی، تئوری هزینه معاملات و تئوری ذینفعان هستند که می‌توانند تأثیر حاکم بودن قانون و شفافیت را بر اجرای صحیح حساب‌رسانی داخلی توضیح دهند.

در ادامه یافته‌های نشان داد که می‌توان چالش‌های فرهنگ سازمانی و عدم حمایت مدیریت ارشد نیز به عنوان یکی از مهمترین آسیب‌های حساب‌رسانی داخلی بر شمرد. درک و بهبود مستمر در رعایت اصول اخلاقی، اثربخشی و کارایی در سازمان از طریق مجرای حساب‌رسانی داخلی نیازمند حمایت مدیریت ارشد است. آل‌زبان و ساوان (۲۰۱۳) بیان می‌کنند که با حمایت مدیریت ارشد، حساب‌رسان داخلی می‌تواند منابع کافی برای اجرای وظایف و مسئولیت‌هایشان بدست آورند و واحد حساب‌رسانی داخلی می‌تواند کارکنان واجد شرایط را استخدام و بهبود و آموزش مداوم را تأمین کند. مدیریت ارشد با در اختیار قرار دادن منابع کافی به واحد حساب‌رسانی داخلی برای اجرای وظایف و مسئولیت‌هایشان حمایتش از حساب‌رسانی داخلی را نشان می‌دهد. مطالعات اخیر حمایت مدیریت ارشد را به‌عنوان نقطه عطفی برای موفقیت عملکرد حساب‌رسانی داخلی می‌داند. مایه‌رت و یاسما (۲۰۰۷) دریافتند که عدم حمایت مدیریت از حساب‌رسانی داخلی منجر به سوء واکنش نسبت به عملکرد حساب‌رسان داخلی می‌شود و به دلیل این که برای مدیریت فاقد ارزش و غیرضروری تلقی می‌شود، به طور منفی بر عملکرد حساب‌رسانی داخلی اثر می‌گذارد. برای این که حساب‌رسانی داخلی اثربخش باشد، حساب‌رسان داخلی به پذیرش مدیریت و قدردانی از همکاری و ارزش افزوده‌ای که آن‌ها برای سازمان دارند، نیازمندند. در نتیجه، حساب‌رسان داخلی به منظور انجام دقیق وظایف خود نیاز به تعامل همه جانبه و حمایت مدیران واحدها دارند. از این رو، پشتیبانی مدیریت ارشد از حساب‌رسانی داخلی یک ضرورت است. مدیریت ارشد زمانی از حساب‌رسانی داخلی حمایت می‌کند که درک صحیحی از عملکرد حساب‌رسانی داخلی داشته باشد و این مهم جز با یادگیری از حساب‌رسانی تحقق نمی‌یابد.

چالش‌های مرتبط با عدم آموزش مستمر و عدم حفظ صلاحیت حرفه‌ای توانست رتبه پنجم اولویت آسیب‌شناسی حساب‌رسانی داخلی را کسب کند. ترویج یادگیری فعال از حساب‌رسانی داخلی می‌تواند یک رویکرد جامع‌تری از عملکرد حساب‌رسانی داخلی به نمایش بگذارد. نتایج پژوهش میان و کارملی (۲۰۱۶)، کاربل و کوزلوسکی (۲۰۰۲) و کوزلوسکی و همکاران (۱۹۹۹) نیز بیانگر این واقعیت است. تیم حساب‌رسانی داخلی در مجموع باید از دانش، تجربه و مهارت‌های متنوع (در حوزه‌های مختلفی مانند دانش مالی، فناوری اطلاعات،



اولویت پنجم بیانگر آن بود که چالش‌های مرتبط با عدم آموزش مستمر و عدم حفظ صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی از اهمیت بالایی برخوردار است. بنابراین، برای اجرای مطلوب مفاد منشور فعالیت حسابرسی داخلی و تدوین و اجرای برنامه‌های آموزشی مناسب، واحد حسابرسی داخلی باید نیروی انسانی دارای دانش، تجربه و مهارت کافی و مدارک رسمی حرفه‌ای متناسب طبق الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار را به کار بگمارد.

باشد و هرگونه محدودیت توسط مدیریت باید افشا شود و توسط کمیته حسابرسی تصویب شود. یافته‌های پژوهش نشان داد که چالش‌های فرهنگ سازمانی و عدم حمایت مدیریت ارشد نیز از اهمیت ویژه‌ای به عنوان آسیب حسابرسی داخلی برخوردار است. بر این اساس، به هیات مدیره و مدیران عامل پیشنهاد می‌شود میزان حمایت از فعالیت‌های حسابرسی و با تعامل با حسابرسان داخلی را افزایش دهند تا کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی بهبود یابد.

## منابع

- اسدزاده، حمید؛ نیک بخت، محمدرضا. (۱۴۰۰). مدل مفهومی برای تعیین اندازه موثر واحد حسابداری داخلی. *دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، در حال انتشار.
- جهانی، عباس؛ یزدانی، شهره. (۱۴۰۰). تبیین عوامل مؤثر کلیدی موفقیت حسابداری داخلی بانک‌ها با رویکرد به حسابداری مرکب (MRCB)، *مجله دانش حسابداری و حسابداری مدیریت*، ۱۰ (۴): ۲۳۳-۲۶۵.
- حسینی، سید علی؛ مداحی، آزاده؛ مومن زاده، مرضیه. (۱۳۹۵). کارکرد حسابداری داخلی در دانشگاه‌های علوم پزشکی تهران و ایران (مطالعه موردی)، *حسابداری دولتی*، ۴: ۶۸-۵۵.
- رجبی، علی اکبر؛ پورعلی، محمد رضا؛ تقی پوریان، یوسف؛ فلاح، رضا. (۱۴۰۰). طراحی مدلی برای عوامل کلیدی موفقیت نظام حسابداری داخلی در صنعت نفت، *مجله حسابداری دولتی*، ۱۴: ۷۸-۵۹.
- کدخدایی الیادرانی، مژده؛ بنی مهد، بهمن. (۱۴۰۱). تاثیر جنسیت حسابرس داخلی بانک‌های دولتی بر رابطه میان عواطف و گزارش تخلفات، *مجله حسابداری دولتی*، ۱۶: ۷۳-۸۰.
- Bailey, J. A. (2007b), "Best practices for internal auditor independence", *Internal Auditing (March/April)*, pp. 34-37.
- Barua, A; D. Rama, and V. D. Sharma. (2010). "Audit committee characteristics and investment in internal auditing". *Journal of Accounting and Public Policy* 29 (5): 503-513.
- Beasley, M. S; J. V. Carcello, D. R. Hermanson, and T. L. Neal.
- Botez, D. (2012). "Internal Audit and Management Entity". *Procedia Economics and Finance* 3 (2012) 1156 - 1160. Published by Elsevier. Available online at www.sciencedirect.com
- Breger, D; Edmonds, M; & Ortegren, M. (2020). Internal audit standard compliance, potentially competing duties, and external auditors' reliance decision. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 31(1), 112-124.
- Carcello, J. V; Hermanson, D. R; and Neal, T. L. (2002), "Disclosures in audit committee charters and reports", *Accounting Horizons*, Vol. 16 (December), pp. 291-403.
- CBOK (2015). "Regional Reflections: Perspective Europe". The Institute of Internal Auditors.
- CBOK (2015). "Regional Reflections: PERSPECTIVE Latin America". The Institute of Internal Auditors.
- Chen, Y; Lin, B; Lu, L; & Zhou, G. (2020). Can internal audit functions improve firm operational efficiency? Evidence from China. *Managerial Auditing Journal*.
- Christopher, J. (2019). The failure of internal audit: Monitoring gaps and a case for a new focus. *Journal of Management Inquiry*, 28(4), 472-483.
- Christopher, Joe; Sarens, Gerrit; Leung, Philomena. (2009). "A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia". *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 22, No. 2, 2009, 200-220.
- Abbott, L; Parker, S; Peters G.F and Rama, D.V. (2007), "Corporate Governance, Audit Quality and Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Internal Audit Outsourcing." *Accounting Review*, Vol.82, No. 4.
- Abbott, L. J; Parker, S, Peters, G. F. (2010). "The effect of audit committee activity and independence on corporate fraud." *Managerial Finance*, Volume 26, Issue 11, 55-67.
- Abdul Wahab, E. A; Gist, W. E; Gul, F. A; & Mat Zain, M. (2021). Internal Auditing Outsourcing, Nonaudit Services, and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(2), 23-48.
- Adejumo, B. (2019). The Internal Audit Function as a Corporate Governance Mechanism in a Developing Economy: An Empirical Study of the Nigerian Financial Sector.
- Alzeban, A; & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443-454.
- Alzoubi, E. S. S. (2019). Audit committee, internal audit function, and earnings management: evidence from Jordan. *Meditari Accountancy Research*. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (2011).
- Asadzade, M. & Nikbakht, M. (2021). Conceptual model for determining the effective size of the internal audit department. *Accounting Knowledge & Management Auditing*. (In Persian) Audit Committee Consideration." Submitted to *Journal of Accountancy, Audit Committee Brief from the Business, Industry & Government Team*, August 2013, aicpa.org/BIG.
- Audit Committees." *Journal of Applied Business Research*, Volume 25, No 2, March/April 2009.

- Davies, M. (2009). "Effective working relationships between audit committees and internal audit: the cornerstone of corporate governance in local authorities, a Welsh perspective." *Journal of Management and Governance*, 13(1-2):41-37.
- Demirović, L; Isaković-Kaplan, Š; & Proho, M. (2021). Internal audit risk assessment in the function of fraud detection. *Journal of Forensic Accounting Profession*, 1(1), 35-49.
- Gaines, V. W; & Kasztelnik, K. (2021). Personnel Factors of Corporate Internal Auditing on the Contemporary Microeconomics Environment in the United States. *Contemporary Economics*, 15(2), 138-153.
- Hoseini, A. & Madahi, A. & momenzadeh, M. (2016). Internal Audit Function at Iran and Tehran Universities of Medical Sciences. *Journal of Governmental Accounting*, 2(2): 55-68. (In Persian).
- Institute of internal auditors, (IIA). (2017). quality assessment manual for the internal audit activity 6th edition, Altamonte Springs, Florida, 2017
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2015). "Internal Auditing Standards: Why They Matter." Issue 73, July-August 2015. [www.globaliia.org/Tone-at-the-Top](http://www.globaliia.org/Tone-at-the-Top).
- International Professional Practices Framework. (2013). "The institute of internal auditors global." Edition. USA: Altamonte Springs, FL.
- Jahani, A. & Yazdani, S. (2021). Explain the Critical effective factors for the success of banks' internal audit with the combined audit approach (MRCB). *Accounting Knowledge & Management Auditing*, 10(40): 233-265. (In Persian).
- Kadkhodae Elyadarani, M. & Banimahd, B. (2021). The effect of gender of internal auditor in state-owned banks on the relationship between moods and whistleblowing. *Journal of Governmental Accounting*, 8(2):73-80. (In Persian)
- Kahyaoglu, S. B; & Caliyurt, K. (2018). Cyber security assurance process from the internal audit perspective. *Managerial Auditing Journal*.
- Kendi, D. (2021). Internal Auditing Function and Performance of State Departments in the Upper Eastern Region of Kenya (Doctoral dissertation, Meru University).
- Kotb, A; Elbardan, H; & Halabi, H. (2020). Mapping of internal audit research: a post-Enron structured literature review. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- Kozlowski, S. W; Gully, S. M; Nason, E. R; & Smith, E. M. (1999). Developing adaptive teams: A theory of compilation and performance across levels and time. Pulakos (Eds.), the changing nature of work performance: Implications for staffing, personnel actions, and development, 240, 292.
- Lazarus, S; Lazarus, R; & Rajendran, A. (2021). The Roles, Challenges and Benefits of Internal Auditing in Organizations. *International Journal of Accounting & Finance Review*, 7(1), 103-122.
- Lenz, R; Sarens, G; & Jeppesen, K. K. (2018). In search of a measure of effectiveness for internal audit functions: an institutional perspective. *Edpacs*, 58(2), 1-36.
- Like, j, William, F, David, A. (2020). The association between internal audit operation potato services and firm of rating performance, *Journal of practice and theory*, 12 March 2020.
- Ma'Ayan, Y; & Carmeli, A. (2016). Internal audits as a source of ethical behavior, efficiency, and effectiveness in work units. *Journal of Business Ethics*, 137(2), 347-363.
- Malakia, L. N; & Angula, N. (2021). Critical Success Factors for Effective Internal Auditing: A Case of the Office of Auditor General. *International Journal*, 1(1), 15-18.
- Marais, M, quality assurance in internal auditing and analysis of the standards and guidelines implemented by the Institute of Internal Auditors (IIA), *Research Journal of the School of Accounting Sciences*, 12, 2004, pp.85-107
- Nawari, N; & Wardhani, D. K. (2022). How good is the internal audit function of Indonesian soes for bpk? *Berkala Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, 7(1), 64-76.
- Newman, W; & Comfort, M. (2018). Investigating the value creation of internal audit and its impact on company performance. *Academy of Entrepreneurship Journal*, 24(3), 1-21.
- Okodo, D; Momoh, M. A; & Yahaya, A. O. (2019). Assessing the Reliability of Internal Audit Functions: The Issues. *Journal of Contemporary Research in Business, Economics and Finance*, 1(1), 46-55.
- Protiviti Inc. (2004). Guide to internal audit: Frequently asked questions about the NYSE requirements and developing an effective internal audit function. Retrieved August 29, 2007, from [www.protiviti.com](http://www.protiviti.com).
- Putri, E. R; & Siswantoro, D. (2022). The Value-Added of Internal Audit Function in

- the Government of Indonesia. *Budapest International Research and Critics Institute (BIRCI-Journal): Humanities and Social Sciences*, 5(1), 600-612.
- Putri, N. P. A. W; Putra, I. N. W. A; Wirakusuma, M. G; & Suputra, I. D. G. D. (2022). The effect of independence, professionalism, and experience of internal auditors on fraud prevention with organizational culture as moderating variable. *Linguistics and Culture Review*, 6, 565-580.
- Raghanandan, K; Read, W; Rama, D. (2001). "Audit committee composition, gray directors and interaction with internal auditing." *Accounting Horizons* 15,105-118.
- Rajabi, A. & pourali, M. & Taghi Pourian, Y. & Fallah, R. (2020). Designing a Model for Key Success Factors in Internal Audit Systems in the Oil Industry. *Journal of Governmental Accounting*, 7(2): 59-78. (In Persian).
- Ratmono, D; & Darsono, D. (2022). Effectiveness of internal audit in local governments: The moderating role of internal and external auditors' relations. *Accounting*, 8(2), 177-186.
- Riadh, M, Najoua, E, Patricia, B, The digital transformation of internal audit and its impact on corporate governance, technological forecasting and social change
- Roussy, M; & Perron, A. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. *Accounting perspectives*, 17(3), 345-385.
- Sadler, E; Marais, M. & Fourie, H. (2008). "Internal auditors' compliance with the IIA Standards: a worldwide perspective." *Meditari*, 16(2):123-.831
- SAICA, vide South African Institute of Chartered Accountants.
- Saleh, Y. A. B. (2022). The Meaning and Classification of Financial and Administrative Deviations According to the Thought of CSR: An Initiative to Promote Contemporary Internal Auditing Idea. *Business Innovation and Entrepreneurship Journal*, 4(1), 27-42.
- Sarbanes, P; & Oxley, M. (2002). "Sarbanes-Oxley Act of 2002." Washington, DC.
- Sarens, G; De Beelde, I. & Everaert, P. (2009). "Internal audit: a comfort provider to the audit committee." *The British Accounting Review*, 41(2):90-106.
- Sawyer, L.B; Dittenhofer, M.A. & Scheiner, J.H. (2004). "The practice of modern internal auditing." 5th edition. Almonte Springs, Fla: The Institute of Internal Auditors.
- Schneider, Arnold. (2009). "Internal Audit Issues Facing Corporate
- Siyaya, M. C; Epizitone, A; Jali, L. F; & Olugbara, O. O. (2021). Determinants of Internal Auditing Effectiveness in a Public Higher Education Institution. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(2), 1-18.
- Soh, W. G; Antonacopoulou, E. P; Rigg, C; & Bento, R. F. (2021). Embedding a 'Reflexive Mindset: Lessons from Reconfiguring the Internal Auditing Function. In *Academy of Management Proceedings* (Vol. 2021, No. 1, p. 11851). Briarcliff Manor, NY 10510: Academy of Management.
- Tarasova, T. (2020, May). Foreign experience in organizing and evaluating the internal control and audit system. In *International Scientific and Practical Conference* (pp. 37-44). Springer, Cham.
- Tavakolian, H. R; & NazemiArdakani, M. (2018). Pathology of the implementation of internal financial control in the municipalities of the province and providing optimal solutions. *Journal of Management and Accounting Studies*, 6(03), 32-39.
- Treadway Commission, (1987), Report of the National Commission on Fraudulent Financial Reporting, National Commission on Fraudulent Financial Reporting.
- Turetken, O; Jethefer, S; & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*.
- Vershoor, C. C. (2008). "Audit Committee Essentials", Published by John Wiley & Sons, Inc, First Edition.
- Wilson, Earl R; Hay, Leon E. and Kattelus, Susan C. (1999).
- Zain, M. M; & Subramaniam, N. (2007). "Internal auditor perceptions on audit committee interactions: A qualitative study.
- Zain, M. M; Subramaniam, N; & Stewart, J. (2006). "Internal auditor's assessment of their contribution to financial statement audits: The relation with the audit committee and internal audit function characteristics." *International Journal of Auditing*, 10,1-18.
- Zureigat, Q. M. & Al-Moshaigeh, A. (2014). "Measuring the Performance of Internal Audit Function in Saudi Listed Companies: An Empirical Study." *International Business Research*; Vol. 7, No. 7; .4102 Published by Canadian Center of Science and Education. pp 72.28.