

طراحی مدل تفسیری - ساختاری (ISM) عوامل موثر بر بهبود کنترل‌های داخلی شرکت‌ها مبتنی بر رویکرد فراترکیب

محمدحسین پاکساز^۱

محمدرضا عبدلی^۲

چکیده:

هدف این پژوهش طراحی مدل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر بهبود کنترل‌های داخلی شرکت‌ها مبتنی بر رویکرد فراترکیب می‌باشد. در این پژوهش تعداد ۱۲ نفر از متخصصان رشته حسابداری که همگی عضو هیات علمی دانشگاه بودند، در دو بخش تحلیل فراترکیب و تحلیل ساختاری-تفسیری مشارکت نمودند. این پژوهش در بازه زمانی شهریور ماه ۱۳۹۶ تا مهر ۱۳۹۷ به طول انجامید. روش پژوهش براساس نتیجه جزء پژوهش‌های کاربردی است و بر مبنای نوع داده جزء پژوهش‌های کیفی محسوب می‌شود. نتایج نشان داد در بخش فراترکیب بیش از ۶۹ منبع مورد بررسی قرار گرفتند، که در نهایت ۴۸ مقاله براساس سه معیار عنوان، محتوا و چکیده وارد مرحله ارزیابی انتقادی شدند که نتیجه آن شناسایی ۳ مولفه اصلی تحت عنوان مکانیزم نظارتی کنترل داخلی، مکانیزم کیفی کنترل داخلی و مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی بود که در قالب ۱۶ مولفه فرعی از طریق تحلیل دلفی مورد بررسی قرار گرفتند. در تحلیل دلفی ۶ مولفه فرعی در قالب دو مرحله تحلیلی حذف شدند و در نهایت ۱۰ مولفه فرعی بهبود کیفیت کنترل داخلی براساس تحلیل ساختاری-تفسیری با استفاده از ماتریس دستیابی و خودتعاملی تحلیل شدند و در نهایت الگوی ۸ سطحی از مولفه‌های تاثیرگذار بر بهبود کیفیت کنترل داخلی شرکت‌های بورسی ارائه شده، که براساس نتایج این بخش مشخص گردید، مولفه استقلال هیات مدیره به عنوان مولفه فرعی مکانیزم‌های نظارتی کنترل داخلی، با اهمیت‌ترین معیار در این رابطه می‌باشد و در سطح دوم معیار منشور اخلاقی حسابرسی داخلی قرار گرفت. در واقع نتایج نشان داد، وجود معیارهای نظارتی و کیفی در لایه‌های اولیه می‌تواند به معیارهای ارزیابی کنترل داخلی در لایه‌های و سطوح بالاتر به منظور افزایش بهتر اطلاعات و عملکردهای داخلی کمک نماید.

کلمات کلیدی: کنترل داخلی، مکانیزم‌های نظارتی، مکانیزم‌های کیفی، مکانیزم‌های ارزیابی، تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM)، تحلیل فراترکیب

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران
۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. نویسنده مسئول. پست الکترونیک: Mrab830@yahoo.com

□ مقدمه

براساس تعریف ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی^۱، حسابرسی داخلی، یک فعالیت مستقل، اطمینان‌بخش، واقع‌بینانه و مشاوره‌ای است که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روش‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند (مرادی و بحری‌ثالث، ۱۳۹۷: ۱۰۸). تعریف حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی در واقع هدف اساسی، ماهیت و دامنه حسابرسی داخلی را بیان می‌کند، ماهیتی که نقش بسیار قابل توجهی در پیشبرد اهداف شفافیت‌زائی در بازار سرمایه عهده‌دار می‌باشد. در واقع امروز با توجه به افزایش پیچیدگی‌های سازمان‌ها، وجود حسابرسی داخلی، به عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی ضرورت یافته و بی‌توجهی به مکانیزم حسابرسی داخلی می‌تواند احتمال افزایش تقلب در شرکت‌ها را افزایش دهد (اخروی جوقان و همکاران، ۱۳۹۷: ۳۱۲). امروزه حسابرسی داخلی به عنوان یک فعالیت الزامی، دارای نقشی مهم و حیاتی در عملیات سازمان است. زمانی که این واحد به صورت مؤثر فعالیت دارد و در خدمت عملیات و مدیریت سازمان است، می‌تواند کمک بزرگی به سازمان در دستیابی به هدف‌ها باشد. از این‌رو، سازمان‌هایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرآیندها و سیستم‌تجاری خود دارند (جی و همکاران^۲، ۲۰۱۸: ۳؛ جینگ^۳، ۲۰۱۶: ۸۸). در واقع اثربخشی حسابرسی داخلی به توانایی حسابرسان داخلی برای رسیدن به هدف مستقر در سازمان وابسته است. به عبارت دیگر، بایستی اهداف در اصطلاحات روشن اظهار شود و ابزارهای دستیابی به این اهداف نیز فراهم شود (هوفر^۴، ۲۰۰۱). بنابراین، نیاز به بخش حسابرسی داخلی مؤثر برای کمک به سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف وجود دارد (ابوآزا^۴، ۲۰۱۲: ۳) و سازمان‌هایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند؛ بنابراین اقدامات اصلاحی مناسب را به منظور بهبود مستمر محیط کسب و کار خود به کار می‌بندند (رحمانی و محمودخانی، ۱۳۹۶: ۵۹).

اما نکته قابل توجه این است که حسابداری داخلی باتوجه به قرار گرفتن در ساختارهای تحت نظارت صاحبکاران و مدیران، در ماهیت و وظیفه‌ای و حرفه‌ای خود، دچار یک تناقض عملکردی می‌باشد که این نقطه دقیقاً تفاوت اثربخشی حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد. به عبارت دیگر زمانی که ساختارهای سازمانی شرکت محل فعالیت حسابرسی داخلی مبتنی بر انگیزه‌های منفعت‌طلبانه باشد، اثربخشی حسابرسی داخلی محدود می‌شود و فشارهای زیادی بر عملکرد آن وارد می‌آید، در مقابل شرکت‌هایی که اولاً متعهدانه نسبت به بازار سرمایه و سهامداران عمل

1. Institute of Internal Auditors (IIA)

2. Ji et al

3. Jiang

4. Abu-Azza

می‌نمایند و ثنیا دارای رویکردهای استراتژیک تر در بازار رقابتی هستند، مکانیزم‌های اثربخش تری از کنترل داخلی را در فرآیندهای عملکردی خود به کار می‌گیرند. اما با توجه به اهمیت موضوعی اثربخشی کنترل داخلی، باید از منظر پژوهشی بیان نمود، در طی سال‌های گذشته، چندان به آن پرداخته نشده است و لزوم توجه به آن می‌تواند به عنوان یک راه کار رقابتی در بازار سرمایه به حساب آید، راهکاری که می‌تواند ساختارهای منسجم‌تری از حسابرسی داخلی را به منصفی ظهور برساند و باعث ایجاد پویایی و اثربخشی در فرآیندهای گزارشگری و نظارتی شرکت‌ها گردد. چراکه اثربخشی حسابرسی داخلی می‌تواند نقش مهمی در برابر ارتقای سطح شفافیت‌ها و کاهش تقلب در صورت‌های مالی داشته باشد. اکثر پژوهش‌های صورت گرفته در خارج، همچون زین و همکاران^۱ (۲۰۰۶)؛ آرنو و آزن^۲ (۲۰۰۹)؛ بوتا و پالفی^۳ (۲۰۰۹) در پژوهش‌های خود به تاثیرگذاری حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت‌ها توجه نموده‌اند، و کمتر ابعاد و مولفه‌های ایجاد اثربخشی در حسابرسی داخلی را بررسی کرده‌اند، در حالیکه در طی سالیان گذشته در داخل کشور با توجه به الزامی نمودن حسابرسی داخلی همراستا با استانداردهای بین‌المللی سیر تمرکز بر پژوهش‌هایی با محوریت کنترل داخلی رشد مناسبی داشته است. به عنوان مثال پژوهش‌های داخل کشور اخروی جوقان و همکاران (۱۳۹۷)؛ مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)؛ مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷)؛ رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶) به موضوع اثربخشی حسابرسی داخلی با رویکردهای پژوهشی متفاوت پرداخته‌اند. نقطه اشتراک تمامی این پژوهش‌ها، محور قرار دادن نقش اثربخشی حسابرسی داخلی در کاهش تقلب می‌باشد، که بر این اساس تلاش شده است، سطح اثربخشی صرفاً تک بعدی مورد بررسی قرار گیرد. در حالیکه کمتر به نقش ویژگی‌های کیفی و نقش محتوایی اثربخشی حسابرسی داخلی توجه شده است. از نظر کاربردی در رابطه با اهمیت این پژوهش باید بیان نمود، با توجه به ابلاغ دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار مصوب ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ (فتحی عبدالهی و آقای، ۱۳۹۶: ۸۳) که مشخصاً حسابرسی داخلی را به عنوان یک واحد مستقل از مدیریت اجرایی شرکت و زیر نظر کمیته حسابرسی و هیئت مدیره، معرفی نمود، لزوم توجه به اثربخشی حسابرسی داخلی و تعیین مولفه‌های مربوط به آن ضروری به نظر می‌رسد. این پژوهش تلاش دارد تا شکاف بین استانداردهای حسابرسی و واقعیت‌های عملکردی شرکت‌ها را از طریق تعیین و اولویت‌بندی معیارهای اثربخشی حسابرسی داخلی تا حدی پوشش دهد. لذا با اتکا به روش فراترکیب ابتدا اقدام به شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌های اثربخشی حسابرسی داخلی براساس فراترکیب و ارزیابی پژوهش‌های صورت گرفته در رابطه با آن می‌نماید و سپس براساس تحلیل ساختاری تفیسیری (ISM) که یک روش اولویت‌بندی بر مبنای نظر متخصصان می‌باشد، به دنبال آنست تا اثربخش‌ترین عوامل حسابرسی داخلی را در قالب مدلی ارائه دهد تا از این طریق ضمن ایجاد انسجام و یکپارچگی در کارکردهای حسابرسی داخلی، رویکرد مناسبی در تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی ایجاد نماید. این کار به درک بهتر نقش

1. Zain et al

2. Arena & Azzone

3. Bota & Palfi

کارکردهای حسابرسی داخلی تحت نظارت و عملکرد شرکت‌ها کمک می‌نماید و باعث می‌گردد همراستایی مناسبی بین گزارش‌های حسابرسی داخلی با حسابرسی مستقل به منظور افزایش سطح شفافیت‌های شرکت‌ها ایجاد شود. بر این مبنا هدف این پژوهش طراحی مدل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر بهبود کنترل‌های داخلی شرکت‌ها مبتنی بر رویکرد فراترکیب می‌باشد. بر این اساس در این پژوهش در بخش دوم ضمن بیان مبانی نظری پژوهش اقدام و ارائه مدل مرتبط با موضوع پژوهش و بیان عوامل موثر بر اثربخشی کنترل داخلی اقدام به ارائه پیشینه تجربی می‌شود. در بخش سوم نیز پژوهش با بیان روش تحقیق، مشارکت‌کنندگان، ابزارگردآوری و اعتبار تحقیق تلاش می‌شود تا مسیر منسجم‌تری از محتوایی پژوهش ارائه گردد و در بخش چهارم تحلیل شاخص‌ها و مولفه‌های پژوهش در قالب تحلیل تفسیری ساختاری انجام می‌گیرد و مدل سلسله‌مراتبی و تحلیل نموداری میک‌مک انجام می‌شود تا میزان تاثیرگذاری شاخص‌ها تعیین و اولویت‌بندی شود و در نهایت در بخش پنجم، بحث و استدلال نتایج پژوهش ارائه و پیشنهادات لازم ارائه شود.

□ مبانی نظری

رویکردهای اثربخشی حسابرسی داخلی و عوامل موثر بر آن

وجود حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، به تنهایی نمی‌تواند متضمن تحقق اهداف کامل سازمانی و مدیریتی باشد، بلکه حسابرسی داخلی‌ای اثربخش و کارآمد است که به‌طور خاص به افراد درون سازمانی و به‌طور عام به افراد برون سازمانی خدمات سودمندی ارائه دهد (جکسون و پیتمن^۱، ۲۰۰۶: ۷۵). در مطالعات گذشته، رویکرد و شیوه‌های اندازه‌گیری متنوعی برای اثربخشی ارائه شده است؛ برخی محققان مانند فذزیل و همکاران^۲ (۲۰۰۵)؛ اسپراکمن^۳ (۱۹۹۷) و ژیانگ‌دونگ^۴ (۱۹۹۷) بر رعایت استانداردهای بین‌المللی برای فعالیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی تاکید کرده‌اند و برخی دیگر، برآورده شدن نیازهای واحد تحت حسابرسی را عامل مؤثری بر اثربخشی حسابرسی داخلی^۵ دانسته‌اند (کوهن و وسایاگ^۶، ۲۰۱۰: ۲۹۷). به‌طور کلی دو رویکرد در رابطه با اثربخشی حسابرسی داخلی و عوامل موثر بر آن وجود دارد. در رویکرد اول، اثربخشی حسابرسی داخلی با توجه به تناسب حسابرسی و تعدادی از استانداردهای جهانی که از خصوصیات حسابرسی داخلی تدوین شده، تعریف می‌شود. در رویکرد دوم، اثربخشی حسابرسی داخلی یک واقعیت قابل محاسبه نیست، بلکه توسط ارزیابی‌های ذهنی اختصاص یافته به این مفهوم توسط مدیریت تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، موفقیت هر حسابرسی داخلی فقط

1. Jackson & Pitman

2. Fadzil et al

3. Spraakma

4. Xiangdong

5. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (ISPPA)

6. Cohen & Sayag

می‌تواند براساس انتظارات ذینفعان اندازه‌گیری شود (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۵: ۱۱۸). رویکرد دوم برای پیاده‌سازی نیازمند طراحی یک پرسش‌نامه است تا بتوان بازخورد مدیریتی را برای هر فعالیت حسابرسی داخلی در یک سازمان استخراج کرد. اندازه‌گیری اثربخشی، یک جنبه کلیدی در مباحث اثربخشی حسابرسی داخلی است (مرادی و بحری ثالث، ۱۳۹۷: ۱۰۸). در واقع، اثربخشی حسابرسی داخلی، معیاری برای اندازه‌گیری عملکرد در حوزه فعالیت حسابرسی داخلی است که برای رسیدن به هدف‌ها و مقاصد فعالیت‌های حسابرسی، در انطباق با بالاترین ویژگی‌های کیفی و استانداردها، تعریف می‌شود. سنجش کارایی و اثربخشی می‌تواند به صورت کمی و کیفی باشد (الزبان و چی‌ویلیام^۱، ۲۰۱۴: ۷۵). مطالعات صورت گرفته در این خصوص، از رویکردها و تکنیک‌های مختلف اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده کرده‌اند. بعضی از مطالعات همچون بارت^۲ (۱۹۸۶) و فریگو^۳ (۲۰۰۲) اثربخشی حسابرسی داخلی را با توجه به توانایی برآورده ساختن انتظارات از حسابرسی داخلی ارزیابی کرده‌اند. در سایر مطالعات، از روش غیرمستقیم، برای اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده شده است. در این روش، میزان رعایت توصیه‌های حسابرسی داخلی و میزان توافق در خصوص آنها، به عنوان سنجش‌های برای اندازه‌گیری اثربخشی مورد استفاده قرار گرفته است (آرنا و آزونه، ۲۰۰۹: ۴۵؛ میرات و بیزما^۴، ۲۰۰۷: ۴۷۳؛ ون‌گانسبرگ^۵، ۲۰۰۵: ۷۱). همچنین مطالعات اندکی همچون کاشل و الهایزر^۶ (۲۰۰۲) از معیارهای اقتصادی مستقیم مثل کیفیت برای اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده کرده‌اند. استدلال این دسته بر این اصل استوار است که کیفیت فقط یک جنبه از اثربخشی است و بنابراین هزینه دستیابی به کیفیت باید در محاسبات در نظر گرفته شود. با این استدلال، مطالعاتی که در اندازه‌گیری اثربخشی حسابرسی داخلی، رابطه بین کیفیت و هزینه را در نظر نمی‌گیرند، فقط یک بررسی جزئی از اثربخشی را نشان می‌دهند. اگرچه این استدلال از لحاظ منطقی معتبر به نظر می‌رسد ولی دشواری جمع‌آوری داده‌های قابل اطمینان در مورد هزینه‌های حسابرسی داخلی، موجب شده است که مطالعات اندکی از این روش استفاده کنند. از دیدگاه الزبان و چی‌ویلیام (۲۰۱۴) عواملی همچون کارکنان واحد حسابرسی داخلی؛ ارزیابی و بهبود مدیریت ریسک و اندازه واحد حسابرسی داخلی به عنوان علل موثر بر اثربخشی کنترل داخلی مشخص گردیدند. که در این بخش به طور خلاصه مفاهیم مربوط به هر یک از این عوامل توضیح داده می‌شود.

صلاحیت کارکنان واحد حسابرسی داخلی: استانداردارگذاران همواره بر اهمیت وجود حسابرسان داخلی دارای دانش، مهارت و صلاحیت لازم برای بر عهده گرفتن وظایف و

1. Alzeban & Gwilliam
2. Barrett
3. Frigo
4. Mihret & Yismaw
5. Van Gansberghe
6. Cashell & Aldhizer

مسئولیت‌های حسابرسی، تأکید می‌کنند (التائیری و همکاران^۱، ۲۰۰۴: ۹۳۱). حساب‌رسان ماهر به دلیل برخورداری از توانایی بیشتری در شناسایی مشکلات ویژه سازمان، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند (اخروی جوقان و همکاران، ۱۳۹۷: ۳۱۳). احمد و همکاران^۲ (۲۰۰۹) پس از مطالعه روی اهمیت حسابرسی داخلی در بخش‌های عمومی مالزی دریافتند که بهره‌نبردن از کارکنان با صلاحیت در حوزه حسابرسی داخلی، در نقش حسابرسی داخلی تأثیر منفی دارد.

اندازه واحد حسابرسی داخلی: احمد و همکاران (۲۰۰۹) بیان کردند که کم بودن تعداد حساب‌رسان داخلی، مانع اصلی موفقیت حسابرسی داخلی در بخش عمومی مالزی است. به عقیده آنها، پشتیبانی قوی مدیریت موجب می‌شود که واحدهای حسابرسی داخلی، کارکنان و منابع کافی داشته باشند و کارکنان بتوانند مسئولیت‌های‌شان را با موفقیت انجام دهند.

ارزیابی و بهبود مدیریت ریسک: ارزیابی و بهبود مدیریت ریسک از جمله عوامل ایجادکننده اثربخشی حسابرسی داخلی می‌باشد که باعث می‌گردد ریسک عملکردی شرکت‌ها در بازار سرمایه مدیریت شده‌تر و کنترل شده‌تر باشد. آل‌شتوی و همکاران^۳ (۲۰۱۱) در این رابطه بیان نمود که خدمات مشاوره‌ای حساب‌رسان داخلی به عنوان یک مزیت رقابتی محسوب می‌شود که در صورت وجود ارکان‌های مستقل و نظارت‌های موثر از جانب کمیته حسابرسی بر حساب‌رسان داخلی می‌تواند به ارزیابی مناسب و بهبود مدیریت ریسک شرکت منجر شود.

□ مدل‌های کنترل داخلی

ساختار کنترل داخلی بکارگیری سیاست و روش‌هایی جهت اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف سازمانی که شامل تمامی اقداماتی است که اعمال می‌شود تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به گونه‌ای که باید، عمل می‌کند و دامنه آن تمام شرکت را شامل می‌شود. برای کنترل داخلی الگوهای متنوعی، طراحی و معرفی شده است که مهمترین آنها از نقطه نظر جامعیت، اثربخشی و گستره کاربرد «کوزو^۴» با پنج محور اصلی محیط کنترلی، شناسایی و ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و خودارزیابی، نظارت و اصلاح نارسایی‌ها است.

1. Al-Twaijry et al
2. Ahmad et al
3. Al-Shetwi et al
4. COSO

شکل (۱) مدل اثربخشی کنترل داخلی



ماخذ: گراملینگ^۱ (۲۰۱۰)

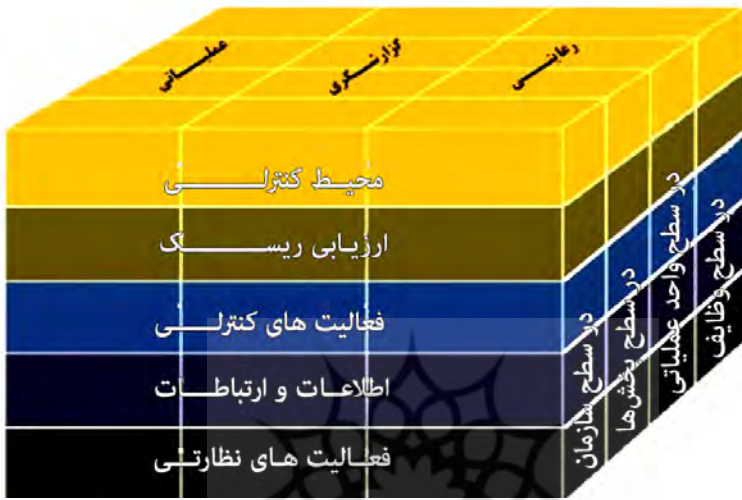
در واقع این ۵ محور اصلی باعث می‌شوند تا ساختار عملکرد حسابرسی داخلی به طور سیستماتیک از اثربخشی لازم برخوردار باشد. این مدل جهت پوشش نظارت مستقیم مدیران بر عملیات سازمان طراحی شده است و هدف آن ارتقا اتکا به گزارش‌های مالی و آماری سازمان و انجام صحیح فعالیت‌ها با حداکثر بازدهی و کارایی است. به عبارت دیگر هدف این ارتقای سطح قدرت تصمیم‌گیری درون سازمانی است. این رویکرد، مبتنی بر ظرفیت‌سازی در استفاده از خدمات مشاوره‌ای و تخصصی حسابرسان داخلی می‌باشد. در این میان حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ارکان‌های اساسی محیط کنترل به بررسی و نظارت بر سیستم کنترل داخلی سازمان می‌پردازد. عملیات حسابرسی داخلی در این حوزه شامل ارزیابی و بررسی سیستم داخلی و کارایی هر یک از بخش‌های واحد تجاری در انجام وظایف محوله، گزارش یافته‌ها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی به تیم مدیریتی سازمان است. به عبارتی حسابرسان داخلی با طراحی و اجرای روش‌های رسیدگی که کارایی فعالیت‌های عملیاتی سازمان را در بردارد، سطح بالایی از کنترل داخلی را ایجاد می‌نماید. در حال حاضر توصیه می‌شود که مدیران اجرایی و غیراجرایی از آزمون و گزارشات حسابرسی داخلی از محیط کنترلی در حمایت از تصمیمات کلیدی مرتبط با ریسک سازمان استفاده نمایند (زئوکفلی و همکاران^۲، ۲۰۱۲: ۱۱۱). این مدل در سال ۲۰۱۳ مجدداً مورد

1. Gramling

2. Zulkifflee et al

بازنگری قرار گرفت و براساس یک طراحی مدل سه بعدی ارائه شد که به مکعب کوزو معروف است.

شکل (۲) چارچوب یکپارچه کنترل داخلی



ماخذ: ژنوکللی و همکاران (۲۰۱۲)

در واقع، اثرات آسیب زنده‌ی سوداگران بزرگ، مدیران بزرگ و شکست مرتبط با کنترل داخلی (شامل شکست تحقیق‌آمیز اوراق مشتقه در دهه‌ی ۱۹۹۰) مدیریت بلندمدت سرمایه، بحران‌هایی مشابه با انرون و بحران‌های مالی جهانی اخیر را می‌توان به عنوان دلایل تغییرات مدل قبلی بیان نمود. این بحران‌ها درس‌های بسیار ارزشمندی در حوزه‌های مختلف داشته است. برای مثال، می‌توان به پی آمدهای تخطی مدیریت، تضاد منافع، فقدان تفکیک و تقسیم وظایف، شفافیت اندک، مدیریت ریسک، نظارت‌های غیرموثر هیأت مدیره، ساختارهای جبران خدمات نامتوازن که رفتارهای غیرمسئولانه و یا ناوابسته به عملکرد را تحریک می‌کند، اشاره کرد (گنجی و منتی، ۱۳۹۷: ۵۵). در حالیکه چارچوب کنترل داخلی، هیچ پاسخی به این مسائل فراهم نمی‌آورد، تردیدی نیست که اغلب این موارد از زمانی که چارچوب سال ۱۹۹۲ کوزو منتشر شد، نمایان گشته اند و از این رو لازم بود به علت این تغییرات، این چارچوب به روز رسانی شود. به موارد یادشده، افزایش انتظارات از پاسخ‌گویی در تمام سطوح سازمانی و افزایش انتظارات از جلوگیری و کشف تقلب را نیز می‌توان اضافه کرد، به همین دلیل لزوم به روز رسانی چارچوب ۲۰ ساله، ضروری به نظر می‌رسید. نقطه اشتراک چارچوب قدیمی مدل کوزو با در چارچوب جدید، تعریف کنترل داخلی و پنج جزء اصلی آن که مکعب سه وجهی معروف و هسته‌ی مرکزی را فراهم می‌کنند، حفظ شده است. همچنین تعریف مرکزی کنترل داخلی اساساً بدون تغییر باقی مانده

است. تعریف جدید در محتوای چارچوب نشان از توسعه‌ی اهداف در گزارشگری است و بر تحت تاثیر بودن هیات مدیره، مدیریت و دیگر پرسنل واحد تجاری به منظور اطمینان دهی معقول درباره‌ی دستیابی به اهداف مرتبط با عملیات و گزارشگری تاکید و تمرکز دارد. مکعب کماکان اعتبار قدیم خود را حفظ کرده است. باتوجه به اهداف مندرج در تعریف بالا که مرتبط با اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایت است، ستون‌های معکب تشکیل می‌شود. هر سازمانی اهداف مرتبط با خود را تعیین می‌کند و طرح‌ها و استراتژی‌هایی را برای دستیابی به آنان برقرار می‌کند. وجه کناری مکعب نشان می‌دهد که اهداف ممکن است برای واحد تجاری به عنوان یک کل، یا به صورت بخش‌هایی خاص، واحدهای عملیاتی و وظایف درون واحد تجاری (شامل فرایندهای تجاری نظیر فروش، خرید و تولید) در نظر گرفته شده باشند و چنین جریانِ بالا به پایینی ساختار اغلب سازمان‌ها را تشکیل می‌دهد. در ضلع روبروی معکب پنج جزء کنترل داخلی که بیانگر سطرهای معکب هستند، قرار گرفته است. همانند چارچوب سال ۱۹۹۲، این اجزا پشتوانه‌ی سازمان در تلاش‌های خود برای دستیابی به اهداف آن است (جانورین و همکاران^۱، ۲۰۱۲: ۱۹۲). این پنج جزء عبارتند از محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات، و فعالیت‌های نظارتی. آنها مرتبط با کل واحد تجاری هستند، به این معنی که در سطح کل واحد تجاری و همچنین در سطح تمام بخش‌ها، واحدهای عملیاتی، وظایف، واحدهای فرعی و دیگر زیرمجموعه‌های واحد تجاری، عمل می‌کنند. مکعب رابطه‌ی مستقیم میان اهداف سازمانی (آنچه که واحد تجاری تلاش می‌کند به آن دست یابد)، اجزای کنترل داخلی (آنچه که برای دست یابی به اهداف ضروری‌اند)؛ و واحدهای عملیاتی، شخصیت‌های حقوقی قانونی و دیگر ساختارها در واحد تجاری (سطوحی از سازمان که اجزای کنترل داخلی در آن عمل می‌کنند) را نشان می‌دهد. هر جزء کنترل داخلی به تمام سه طبقه از اهداف ضلع بالایی معکب اعمال می‌شود و آن‌ها را از عرض قطع می‌کند.

□ پیشینه تجربی

چانگ و همکاران^۲ (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان تاثیر نگرش حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی انجام دادند. در این پژوهش ۱۸۲ نفر از حساب‌رسان داخلی شرکت‌های دولتی از طریق پرسشنامه مشارکت داشتند. به منظور جمع آوری اطلاعات از پرسشنامه استفاده شد و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از حداقل مربعات جزئی استفاده گردید. در این پژوهش نگرش حساب‌رسان نسبت به انجام متعهدانه وظایف شغلی مورد سنجش قرار گرفت و اثربخشی کنترل داخلی از طریق کیفیت گزارشگری مالی، کاهش محدودیت‌های مالی و فرصت‌های سرمایه گذاری سنجش شد. نتایج نشان داد، نگرش حساب‌رس در قالب انجام وظایف حسابرسی داخلی به عنوان معیاری جهت تسهیل نظارت‌های مدیریت و اثربخشی کنترل‌های داخلی در ابعاد

1. Janvrin et al

2. Chang et al

گزارشگری مالی، کاهش محدودیت‌های مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری نقش تاثیرگذار، ایفا می‌نمایند. شو و همکاران^۱ (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان بهبود مدل کیفیت کنترل داخلی از طریق یکپارچگی حاکمیت شرکتی انجام دادند. در این پژوهش ۲۵۳۶ مشاهده براساس سال-شرکت ایجاد شد و برای بهبود مدل کیفیت کنترل داخلی با الهام از مدل کوزو از معیارهایی همچون پاسخگویی؛ ارزیابی ریسک؛ ایجاد مزیت رقابتی و مکانیزم‌های نظارتی استفاده شد و برای سنجش یکپارچگی حاکمیتی از معیارهایی همچون دوگانگی وظیفه مدیرعامل؛ استقلال هیات مدیره و اندازه هیات مدیره استفاده شد. نتایج نشان داد، یکپارچگی حاکمیتی بر بهبود کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها تاثیر مثبت و مستقیم دارد. همچنین مشخص گردید یکپارچگی حاکمیتی بر ارزیابی ریسک و مکانیزم‌های نظارتی به عنوان مولفه‌های مدل بهبود کیفیت کنترل داخلی تاثیر مثبت و قوی تری دارد. اوسی و تاکتاک^۲ (۲۰۱۸) پژوهشی در مورد تاثیر ویژگی‌های وظایف حسابرسی داخلی در کیفیت کنترل داخلی انجام دادند. در این پژوهش ۵۹ مدیر حسابرسی داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادر کشور تونس مشارکت نمودند و ابزار پژوهش پرسشنامه بود. نتایج نشان داد، کیفیت کنترل‌های داخلی به طور قابل توجهی تحت تاثیر دانش تخصصی کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها می‌باشند. چراکه کمیته‌های حسابرسی در انتخاب حسابرسان داخلی شرکت‌ها بر مبنای توانمندی‌های تخصصی و دانش فنی حساسیت‌های بیشتری نسبت به سایر شرکت‌ها از خود نشان می‌دهند. الموتاری و همکاران^۳ (۲۰۱۷) در پژوهشی به بررسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در بانک‌های تجاری یمن انجام دادند. بدین منظور آنان تعداد ۸۸ پرسشنامه را در بین ۱۷ بانک تجاری یمن مورد تجزیه و تحلیل قرار دادند. نتایج تحقیق آنان بیانگر این موضوع بود که بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی شامل تعداد جلسات اعضای کمیته حسابرسی و سیستم کنترل داخلی رابطه معناداری وجود داشت. ماسیکو^۴ (۲۰۱۶) پژوهشی تحت عنوان مدل انتخاب چارچوب اثربخش کنترل داخلی در شرکت‌ها را انجام دادند. در این پژوهش که شرکت‌های خصوصی در بازار سرمایه کشور سوئیس مورد بررسی قرار داده شدند، از طریق تحلیل محتوا بیش از ۱۰ مولفه اصلی در ابتدا شناسایی و سپس براساس تحلیل دلفی به ۴ مولفه کیفیت کنترل داخلی، نظارت کنترل داخلی، توانمندی تخصصی کنترل داخلی و ارزیابی کنترل داخلی براساس ۱۶ شاخص تایید شدند. به منظور انتخاب مولفه‌ها با هدف تدوین چارچوب اثربخش کنترل داخلی از تحلیل «AHP» استفاده شد که بر این اساس توانمندی تخصصی در اولویت اول، نظارت کنترل داخلی در اولویت دوم، کیفیت و ارزیابی در اولویت‌های سوم و چهارم قرار گرفتند. در پژوهش‌های داخلی می‌توان به پژوهش مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷) اشاره نمود که اقدام به انجام پژوهشی تحت عنوان شناسایی عناصر کلیدی مدل کنترل داخلی از منظر حسابرسی داخلی نمودند. در این تحقیق، با هدف

1. Shu et al
2. Oussii & Taktak
3. Al-Matari et al
4. Maseko

تعیین عناصر کلیدی کنترل داخلی، ادبیات تحقیق با به کارگیری روش تحلیل محتوا بررسی شد؛ سپس عناصر کلیدی حسابرسی داخلی در دو سطح مفاهیم و عوامل کلیدی طبقه‌بندی شدند. در نهایت به منظور اطمینان از تأیید این موارد، از روش دلفی برای بررسی نظر خبرگان و متخصصان حرفه حسابرسی داخلی بهره برده شد. نتایج تحقیق به ارائه فهرستی از پنج مفهوم کلیدی شامل ویژگی‌های کلیدی حسابرسی داخلی، مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی، خدمات و نقش حسابرسی داخلی، فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی و روابط سازمانی و ۱۷ عامل کلیدی شامل صلاحیت، تعامل دوسویه با هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد (حمایت مدیریت)، برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی، مدیریت افراد، خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای، ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)، استقلال سازمانی و... انجامید که همه آنها به تأیید خبرگان و صاحب نظران این حرفه رسید. این چارچوب می‌تواند به تعریف متغیرهایی که در تحقیقات آتی انجام می‌شوند، با استناد به ادبیات معتبر در زمینه حسابرسی داخلی کمک کند. بیرامی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان اثربخشی دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت‌های بورسی سیمان انجام دادند. هدف اساسی تحقیق بررسی موانع و محدودیت‌های احتمالی موجود بر سر راه به‌کارگیری و اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی در قالب مدل در سطح گروه شرکت‌های سرمایه‌گذاری سیمان تأمین است. همچنین این پژوهش به دنبال ارائه راهکارها و پیشنهادها لازم جهت رفع موانع در جهت استقرار و تقویت کنترل‌های داخلی اثربخش بود. نمونه شامل ۲۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. برای پاسخ به فرضیه‌ها تأثیر کنترل داخلی بر سه متغیر مستقل مدیریت ریسک، کیفیت گزارشگری مالی و حقوق سهام‌داران از منظر حاکمیت شرکتی مورد آزمون قرار گرفته است. تجزیه و تحلیل‌های رگرسیون نشان داد که کنترل داخلی بر سه متغیر مدنظر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. در نتیجه می‌توان گفت کنترل داخلی بر معیارهای گزارشگری مالی و مدیریت ریسک که از اهمیت خاصی برخوردار است، تأثیر می‌گذارد و همچنین می‌تواند حقوق سهام‌داران را از منظر حاکمیت شرکتی تحت تأثیر مثبت قرار دهد و رضایت سهام‌داران را در پی داشته باشد. امجدیان و عشقی (۱۳۹۵) پژوهشی تحت عنوان ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر فرآیندهای کسب و کار با رویکرد به کارگیری چارچوب کنترل‌های داخلی یکپارچه «کوزو» انجام دادند. هدف از انجام این تحقیق، معرفی مدل ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر فرآیندهای تجاری است. لازمه‌ی ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی وجود یک چارچوب باثبات و به رسمیت شناخته شده است. معروف‌ترین چارچوب بین‌المللی سیستم کنترل‌های داخلی از نظر اثربخشی و گستردگی در کاربرد چارچوب کنترل‌های داخلی یکپارچه معروف به کوزو «COSO» است. براساس الزامات موجود، ارزیابی اثربخشی و بهبود فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل باید با ایجاد رویکردی منظم و روشمند انجام شود، از این‌رو، در این تحقیق اهمیت و سودمندی به کارگیری چارچوب مزبور در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی شرکت بررسی شد و مشخص گردید تا هر سازمان براساس انعطاف‌پذیری ساختاری می‌تواند از فواید این

مدل بهره‌مند گردد. در پژوهشی دیگر، امیری و حاجیها (۱۳۹۷) رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نمودند. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از فن داده‌های پانل در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ انجام گردید. نتایج تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان داد، بین اندازه کمیته حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین تعداد اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی (ضعف در سطح عمومی) رابطه معناداری داشته است و در نهایت نوع موسسه حسابرسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی (تعداد اعضای کمیته حسابرسی) و کیفیت کنترل داخلی (ضعف در سطح عمومی و ضعف در سطح درآمد) را تعدیل می‌کند. با توجه به نتایج به دست آمده از آزمون فرضیه‌ها می‌توان نتیجه گرفت، اندازه کمیته حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی بر کیفیت کنترل داخلی مؤثر می‌باشد اما با در نظر گرفتن تعداد اعضای کمیته حسابرسی این اثر در معیارهای کنترل داخلی و شاخص‌های آن مؤثر نبوده است.

□ روش تحقیق

این پژوهش از نظر نتیجه، جزء تحقیقات کاربردی قلمداد می‌گردد زیرا در فاز اول به دنبال شناسایی علل مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران از طریق فراترکیب می‌باشد. فراترکیب مشابه فراتحلیل، برای یکپارچه سازی چندین مطالعه برای ایجاد یافته‌های جامع و تفسیری صورت می‌گیرد. در مقایسه با رویکرد فراتحلیلی کمی که بر داده‌های کمی ادبیات موضوع و رویکردهای آماری تکیه دارد (بک، ۲۰۰۲: ۱۱)، در روش فراترکیب کیفی، پژوهشگر از طریق ۷ مرحله به دنبال شناسایی علل مؤثر بر بهبود کیفیت حسابرسی داخلی می‌باشد. فراترکیب اطلاعات و یافته‌های استخراج شده از مطالعات کیفی دیگر با موضوع مرتبط و مشابه را بررسی می‌کند. در نتیجه، نمونه‌ی مورد نظر برای فراترکیب، از مطالعات کیفی منتخب و براساس ارتباط آنها با سؤال پژوهش تشکیل می‌شود. فراترکیب، مرور یکپارچه ادبیات کیفی موضوع مورد نظر و تجزیه و تحلیل داده‌های ثانویه و اصلی از مطالعات منتخب نیست، بلکه تحلیل یافته‌های این مطالعات است. به عبارتی، فراترکیب، ترکیب تفسیر تفسیرات داده‌های اصلی مطالعات منتخب است. فراترکیب، بر مطالعات کیفی که لزوماً ادبیات وسیعی را شامل نمی‌شود، تمرکز دارد و به جای ارائه خلاصه‌ی جامعی از یافته‌ها، یک ترکیب تفسیری از یافته‌ها را ایجاد می‌کند. فراترکیب با فراهم کردن نگرش سیستماتیک برای پژوهشگران از راه ترکیب پژوهش‌های کیفی مختلف به کشف موضوعات و استعاره‌های جدید و اساسی و یا یکپارچه سازی معیارهایی در مورد متغیر مورد نظر پژوهش همچون بهبود حسابرسی داخلی می‌پردازد و با این روش دانش جاری را ارتقا داده، یک دید جامع و گسترده‌ای را نسبت به مسائل پدید می‌آورد. فراترکیب مستلزم این است که پژوهشگر یک بازنگری دقیق

و عمیق انجام داده، یافته‌های پژوهش‌های کیفی مرتبط را ترکیب کند. از راه بررسی یافته‌های مقاله‌های اصلی پژوهش، پژوهشگران واژه‌هایی را آشکار و ایجاد می‌کنند که نمایش جامع‌تری از پدیده تحت بررسی را نشان می‌دهد. مشابه نگرش نظامند، نتیجه‌ی فراتلفیق بزرگ‌تر از مجموع بخش‌هایش است (زیمبر^۱، ۲۰۰۶: ۳۱۶). در این پژوهش، از روش هفت مرحله‌ای باروسو و ساندوسکی^۲ (۲۰۰۷) استفاده شده است، که شامل فرآیند زیر می‌باشد:

نمودار (۱) فرآیند ۷ مرحله‌ای تعیین شاخص‌ها (منبع: نوبلیت^۳، ۱۹۸۸)



سپس محقق از طریق تحلیل ساختاری-تفسیری (ISM) به دنبال اولویت‌بندی معیارهای شناسایی شده پس از تحلیل دلفی می‌باشد، تا از این طریق در اتخاذ استراتژی‌های آتی شرکت‌ها در راستای ارتقای سطح مکانیزم‌های کنترل داخلی، به این الگو و لایه‌های ایجاد شده، توجه نمایند. در واقع رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء- قیاسی است؛ بدین منظور به طور خلاصه باید بیان نمود، ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک تحقیق براساس فراتحلیل، ابتدا معیارهای مربوط به بهبود کیفیت حسابرسی داخلی شناسایی و براساس تحلیل دلفی با توجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مورد تایید یا حذف قرار می‌گیرند و در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل ساختاری-تفسیری، لایه‌های شناسایی شده، در قالب

1. Zimmer
2. Barros & Sandelowski
3. Noblit

الگوی اولویت‌بندی و از منظر میزان نفوذ و تاثیرگذاری در درون شرکت‌ها تبیین می‌شوند.

□ سوال پژوهش

۱. سوال پژوهش در بخش کیفی) علل موثر بر بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها کدامند؟
۲. سوال پژوهش در بخش کمی) اولویت‌های مولفه‌های مربوط به کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها براساس تحلیل تفسیری ساختاری (ISM) کدامند؟
۳. سوال پژوهش در بخش کمی) هر کدام از مولفه‌های مربوط به کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها براساس نمودار تحلیلی میک‌مک (MICMAC) در چه جایگاهی قرار می‌گیرند؟

□ جامعه آماری پژوهش

مشارکت‌کنندگان این تحقیق شامل ۱۲ نفر از متخصصان رشته حسابداری می‌باشد. این مشارکت‌کنندگان در دو بخش یعنی بخش فراترکیب و بخش تحلیل تفسیری-ساختاری با محققان مشارکت نمودند. این افراد از طریق روش نمونه‌گیری کیفی همگن به عنوان اعضای گروه پانل انتخاب شدند. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند (مارتینز، ۲۰۱۲؛ رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱). جدول (۱) اطلاعات لازم را در این زمینه ارائه می‌دهد:

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

جدول (۱) مشخصات جمعیت شناختی مشارکت‌کنندگان پژوهش

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
مشارکت‌کننده شماره ۱	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه شهید بهشتی
مشارکت‌کننده شماره ۲	مرد	۴۱ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو هیات علمی علامه طباطبایی
مشارکت‌کننده شماره ۳	زن	۴۵ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی
مشارکت‌کننده شماره ۴	مرد	۴۱ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه تهران
مشارکت‌کننده شماره ۵	مرد	۴۳ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد قزوین
مشارکت‌کننده شماره ۶	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان
مشارکت‌کننده شماره ۷	زن	۴۴ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی علامه طباطبایی
مشارکت‌کننده شماره ۸	زن	۴۶ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز
مشارکت‌کننده شماره ۹	زن	۴۶ سال	دکتری	۱۱ سال	حسابداری	عضو هیات علمی علامه طباطبایی
مشارکت‌کننده شماره ۱۰	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۱ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز
مشارکت‌کننده شماره ۱۱	مرد	۴۴ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی شاهرود
مشارکت‌کننده شماره ۱۲	زن	۴۷ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان

□ یافته‌های پژوهش

یافته‌های فراترکیب

بر اساس نظر باروسو و ساندوسکی^۱ (۲۰۰۷)، در پژوهش‌های فراترکیب کیفی، روایی توصیفی یعنی تشخیص تمامی گزارش‌های تحقیقات مرتبط با موضوع و شناسایی و توصیف اطلاعات هر کدام از گزارش‌های موجود در مطالعه. روایی نظری در فراترکیب، در درجه اول به اعتبار روش‌هایی بر می‌گردد که برای ایجاد یکپارچگی نتایج در پیش گرفته شده است و در گام بعد

1. Barros & Sandelowski

به یکپارچگی خود نتایج یا به عبارتی تفسیر محقق از یافته‌های پژوهشگران پیشین می‌پردازد (عباس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶: ۹۳). برای روایی نظری، محققان سعی نمودند با فیش‌برداری از پژوهش‌هایی معتبر از منظر ارجاع مقالات، کیفیت شناسایی مولفه‌های مربوط به متغیر پژوهش را افزایش دهند. در گام اول، یعنی تنظیم سوال‌های پژوهش، تلاش گردید، با توجه به ماهیت پژوهش، سوال‌ها تنظیم گردید و در گام دوم به منظور مرور ادبیات به شکل سیستماتیک، پیش از هر اقدام، باید محدوده جستجو براساس روش فراترکیب مشخص شود. برای این منظور، تلاش شده است، کتاب‌ها و همچنین مجموعه مقالات پایگاه‌های داده‌ها، مجلات، همایش‌ها و موتورهای جستجوی مختلف برای مطالعات انگلیسی از سال‌های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۸ و مطالعات فارسی از سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ بررسی شود. براساس نتایج اولیه حاصل از جستجو، ۴۸ مقاله و کتاب مرتبط با ماهیت پژوهش شناسایی شد و برای انتخاب مطالعات مناسب براساس الگوریتم ارزیابی حیاتی^۱، ابتدا محققان با فیش‌برداری از مقالات مشابه بر حسب چکیده و محتوای آن‌ها، اولویت‌های لازم در مورد هر یک از مقالات و کتاب‌ها را مشخص نمودند، که در این رابطه مراحل پالایش منابع مورد استفاده به ترتیب زیر می‌باشد:

جدول (۲) مراحل پالایش منابع مورد استفاده براساس روش ارزیابی حیاتی

تعداد	منابع جستجو شده	مراحل
۶۹	تعداد منابع یافت شده	مرحله ۱
(۸)	تعداد منابع رد شده به علت عنوان	
۶۱	منابع غربال شده براساس عنوان	مرحله ۲
(۶)	تعداد منابع رد شده از نظر چکیده	
۵۵	منابع غربال شده براساس چکیده	مرحله ۳
(۷)	تعداد منابع رد شده از نظر محتوا	
۴۸	تعداد منابع نهایی	مرحله ۴

ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که مشاهده می‌شود، ۴۸ مقاله و کتاب به منظور شناسایی مولفه‌های مربوط به بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها انتخاب شدند که براساس روش ارزیابی حیاتی، این پژوهش وارد مرحله چهارم، یعنی استخراج اطلاعات متون، می‌شود. در این روش از طریق ۱۰ معیار اهداف تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش تحقیق و به کمک ۱۲ نفر از اعضای پانل در بخش کیفی اقدام به تعیین مولفه‌های مربوط به بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی می‌شود. این روش یک مقیاس ۵۰ امتیازی می‌باشد که محقق براساس نظام امتیازبندی، هر مقاله‌ای

را که پایین‌تر از امتیاز ۳۰ باشد را حذف می‌کند. این برنامه، شاخصی است که به پژوهشگر کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعه‌های کیفی پژوهش را مشخص کند. بنابراین، ابتدا می‌بایست تحقیقات مرتبط طبق جدول (۲) با استفاده از روش امتیازدهی بر مبنای جدول (۳) شناسایی و سپس مولفه‌های مربوط به بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی مشخص گردد.



جدول (۳) ارزیابی حیاتی تحقیقات مرتبط با کنترل‌های داخلی

مقاله‌ها	اهداف تحقیق	منطق روش تحقیق	طرح تحقیق	نمونه برداری	جمع آوری داده‌ها	انعکاس پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل	بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها	ارزش تحقیق	جمع
جی و همکاران ^۱ (۲۰۱۸)	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۳۸
لی و همکاران ^۲ (۲۰۱۸)	۴	۵	۳	۴	۵	۴	۵	۵	۵	۴	۴۲
لو و کائو ^۳ (۲۰۱۸)	۱	۲	۲	۲	۳	۲	۳	۳	۳	۲	۲۹
چالمرز و همکاران ^۴ (۲۰۱۸)	۵	۳	۳	۴	۲	۴	۵	۳	۴	۴	۳۷
وو و وانگ ^۵ (۲۰۱۸)	۴	۵	۵	۵	۳	۴	۳	۴	۵	۵	۴۳
لیو و همکاران ^۶ (۲۰۱۷)	۴	۵	۵	۳	۴	۴	۳	۳	۴	۴	۳۸
دسای و همکاران ^۷ (۲۰۱۷)	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۴	۲۹
کلی و تان ^۸ (۲۰۱۷)	۳	۲	۳	۲	۴	۵	۵	۵	۴	۵	۳۸
چن و همکاران ^۹ (۲۰۱۶)	۳	۳	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲	۲۲
لئونارد و همکاران ^{۱۰} (۲۰۱۶)	۳	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۴۴
هایسلپ و همکاران ^{۱۱} (۲۰۱۶)	۲	۲	۲	۲	۲	۳	۴	۳	۲	۲	۲۴
چو و چانگ ^{۱۲} (۲۰۱۶)	۴	۵	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۵	۴	۳۹
زانگ و کائو ^{۱۳} (۲۰۱۶)	۳	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۲	۳	۳	۲۸
میهرت ^{۱۴} (۲۰۱۴)	۳	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۲۵
برون و همکاران ^{۱۵} (۲۰۱۴)	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴۳
روسی ^{۱۶} (۲۰۱۳)	۴	۲	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۴	۵	۳۵
دوویل و همکاران ^{۱۷} (۲۰۱۳)	۵	۵	۵	۳	۳	۲	۴	۴	۴	۴	۳۸
سان و همکاران ^{۱۸} (۲۰۱۳)	۳	۴	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۵	۳	۳۴
برودی ^{۱۹} (۲۰۱۲)	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۵	۴۱
بوتز ^{۲۰} (۲۰۱۲)	۴	۵	۳	۳	۴	۴	۵	۴	۴	۳	۴۰
هنتای و همکاران ^{۲۱} (۲۰۱۱)	۳	۲	۳	۳	۲	۲	۵	۵	۴	۵	۳۸
وانگ و لی ^{۲۲} (۲۰۱۱)	۳	۳	۳	۳	۲	۲	۳	۲	۲	۲	۲۴
نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)	۴	۴	۴	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۳	۳۵
سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)	۵	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۵	۴	۴۲
داداشی و همکاران (۱۳۹۷)	۵	۴	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۴	۳	۳۸
مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)	۵	۴	۵	۵	۴	۴	۴	۴	۳	۵	۴۳

ماخذ: یافته‌های پژوهش

1. Ji et al / 2. Li et al / 3. Lu & Cao / 4. Chalmers et al / 5. Wu & Wang / 6. Lui et al / 7. Desai et al / 8. Kelly & Tan / 9. Chen et al / 10. Lenard et al / 11. Haislip et al / 12. Cho & Chung / 13. Zhang & Cao / 14. Mihret / 15. Brown et al / 16. Roussy / 17. Dowdell et al / 18. Sun et al / 19. Brody / 20. Botez / 21. Henty et al / 22. Wang & Li

نکته: با توجه به محدودیت‌های صفحه پژوهش برخی از مقالات ارائه شده است. همانطور که مشاهده می‌شود، ۶ پژوهش لو و کائو (۲۰۱۸)؛ دسای و همکاران (۲۰۱۷)؛ چن و همکاران (۲۰۱۶)؛ هایسلیپ و همکاران (۲۰۱۶)؛ ژانگ و کائو (۲۰۱۶) و وانگ و لی (۲۰۱۱) به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند، از دور بررسی شناسایی مولفه‌های مربوط به بهبود کیفیت حسابرسی داخلی خارج شدند. سپس در گام چهارم براساس پژوهش‌های تایید شده، اقدام به استخراج اطلاعات در قالب مولفه‌های پژوهش می‌شود. در این مرحله، به منظور تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی جهت تعیین مولفه‌های پژوهش از روش تعیین فراوانی کل، استفاده شد. بر مبنای این روش کلیه‌ی معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تایید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تایید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «*» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر ستاره در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.



جدول (۴) تعیین مولفه‌های اصلی بهبود کیفیت کنترل داخلی

مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی	مکانیزم ساختاری کنترل داخلی	مکانیزم اثربخشی کنترل داخلی	مکانیزم حاکمیتی کنترل داخلی	مکانیزم رفتاری کنترل داخلی	مکانیزم استانداردهای کنترل داخلی	مکانیزم کیفی کنترل داخلی	مکانیزم نظارتی کنترل داخلی	شاخص‌های شیوه افناع محققان
*	-	-	*	-	-	-	*	جی و همکاران ^۱ (۲۰۱۸)
-	-	-	-	*	-	-	-	لی و همکاران ^۲ (۲۰۱۸)
-	-	*	-	-	-	-	*	چالمرز و همکاران ^۳ (۲۰۱۸)
*	*	-	-	-	*	*	*	وو و وانگ ^۴ (۲۰۱۸)
*	*	-	-	-	-	*	-	لیو و همکاران ^۵ (۲۰۱۷)
-	-	-	-	-	*	*	*	کلی و تان ^۶ (۲۰۱۷)
*	*	-	*	-	-	-	-	لئونارد و همکاران ^۷ (۲۰۱۶)
-	-	-	-	*	-	-	*	چو و چانگ ^۸ (۲۰۱۶)
*	-	*	-	-	-	*	-	میهرت ^۹ (۲۰۱۴)
-	-	-	-	-	-	*	*	برون و همکاران ^{۱۰} (۲۰۱۴)
*	-	*	-	-	*	*	*	روسی ^{۱۱} (۲۰۱۳)
-	*	-	*	-	-	-	-	دوویل و همکاران ^{۱۲} (۲۰۱۳)
*	-	-	-	-	-	*	-	سان و همکاران ^{۱۳} (۲۰۱۳)
*	-	-	-	-	-	*	*	برودی ^{۱۴} (۲۰۱۲)
-	-	-	-	-	*	*	-	بوتز ^{۱۵} (۲۰۱۲)
*	-	-	-	-	-	-	*	هنتای و همکاران ^{۱۶} (۲۰۱۱)
*	-	-	-	-	-	-	*	نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)
-	-	*	*	-	-	*	-	سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)
*	*	-	-	-	-	-	*	داداشی و همکاران (۱۳۹۷)
-	-	-	-	*	-	*	-	مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)
۱۰	۵	۴	۴	۳	۴	۱۰	۱۱	جمع

ماخذ: یافته‌های پژوهش

1. Ji et al / 2. Li et al / 3. Chalmers et al / 4. Wu & Wang / 5. Lui et al / 6. Kelly & Tan / 7. Lenard et al / 8. Cho & Chung / 9. Mihret / 10. Brown et al / 11. Roussy / 12. Dowdell et al / 13. Sun et al / 14. Brody / 15. Botez / 16. Henty et al

با توجه به اینکه ۲۰ پژوهش در این بخش براساس کلیه معیارهای بهبود کیفیت کنترل داخلی بررسی شدند، بر حسب فراوانی امتیازهای کسب شده، پژوهش‌هایی که بیش از نصف پژوهش‌ها را کسب نمودند، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب شدند و سه مولفه اصلی مکانیزم نظارتی کنترل داخلی؛ مکانیزم کیفی کنترل داخلی و مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی انتخاب شدند که در گام پنجم طبق جدول (۵) در قالب چک لیست امتیازی تدوین شدند.

جدول (۵) چک لیست بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی

مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	منابع
مکانیزم نظارتی کنترل داخلی	کمیت حسابرسی پویا	جی و همکاران (۲۰۱۸)؛ وو و وانگ (۲۰۱۸)
	هیات مدیره متخصص	جی و همکاران (۲۰۱۸)؛ لی و همکاران (۲۰۱۸)؛ کلی و تان (۲۰۱۷)
	برنامه‌ریزی و اجرای کار حسابرس داخلی	وو و وانگ (۲۰۱۸)؛ چو و چانگ (۲۰۱۶)؛ برون و همکاران (۲۰۱۴)؛ روسی (۲۰۱۴)؛ روسی (۲۰۱۳)؛ برودی (۲۰۱۲)؛ لی و همکاران (۲۰۱۸)؛ داداشی و همکاران (۱۳۹۷)
	دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی	هنتای و همکاران (۲۰۱۱)؛ نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)
	شناسایی ریسک‌ها و مسائل با اهمیت	هنتای و همکاران (۲۰۱۱)؛ نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)؛ برودی (۲۰۱۲)
	استقلال اعضای هیات مدیره	کلی و تان (۲۰۱۷)؛ میهرت (۲۰۱۴)؛ سان و همکاران (۲۰۱۳)
مکانیزم کیفی کنترل داخلی	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	پوتز (۲۰۱۲)؛ سلیمانی امیری و طاهری (۱۳۹۷)
	منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	وو و وانگ (۲۰۱۸)؛ لیو و همکاران (۲۰۱۷)؛ مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)
	تناسب حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی	کلی و تان (۲۰۱۷)؛ میهرت (۲۰۱۴)؛ برون و همکاران (۲۰۱۴)
	تخصص در صنعت حساب‌رسان داخلی	روسی (۲۰۱۳)؛ سان و همکاران (۲۰۱۳)؛ پوتز (۲۰۱۲)
	استقلال و بی‌طرفی حساب‌رسان داخلی	وو و وانگ (۲۰۱۸)؛ لیو و همکاران (۲۰۱۷)؛ میهرت (۲۰۱۴)؛ روسی (۲۰۱۳)
مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	جی و همکاران (۲۰۱۸)؛ برودی (۲۰۱۲)؛ پوتز (۲۰۱۲)؛ داداشی و همکاران (۱۳۹۷)
	ارزیابی راه کارهای مشاوره‌ای حسابرسی داخلی	هنتای و همکاران (۲۰۱۱)؛ نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)؛ لئونارد و همکاران (۲۰۱۶)
	ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	میهرت (۲۰۱۴)؛ برودی (۲۰۱۲)؛ پوتز (۲۰۱۲)؛ نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷)
	ارزیابی کارایی گزارشگری مالی	وو و وانگ (۲۰۱۸)؛ جی و همکاران (۲۰۱۸)؛ لئونارد و همکاران (۲۰۱۶)
	ارزیابی همسانی استانداردها با افشا	

مآخذ: یافته‌های پژوهش

در گام ششم به منظور کنترل کیفیت از روایی و پایایی و تحلیل دلفی (در بخش تجزیه و تحلیل یافته) استفاده می‌شود. به منظور تایید روایی پرسشنامه‌های ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از ۱۲ نفر از اعضای پانل خواسته شد، تا امتیازهای خود را برای هر یک از مولفه‌های فرعی اعلام نمایند. نتیجه بدست آمده مشخص ساخت با توجه به اینکه مقدار CVR مقیاس بزرگتری از ۰/۵۶ است، اعتبار محتوایی مولفه‌های تحقیق تایید گردید.

جدول (۶) روایی (CVR) مولفه‌های پژوهش

مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	غیر ضروری	مفید ولی ضرورتی ندارد	ضروری	نتیجه	محاسبه	تایید / حذف
مکانیزم نظارتی کنترل داخلی	کمیت حسابرسی پویا	-	۱	-	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = -/0.56 > 0.83$	تایید
	هیات مدیره متخصص	-	۱	-	۰/۸۳	$CVR = \frac{11 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = -/0.56 > 0.83$	تایید
	برنامه‌ریزی و اجرای کار حسابرس داخلی	-	-	۱	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید
	دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی	-	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید
	شناسایی ریسک‌ها و مسائل با اهمیت	-	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید
	استقلال اعضای هیات مدیره	-	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید
مکانیزم کیفی کنترل داخلی	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	-	-	۱	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید
	منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	-	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید
	تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی	-	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید
	تخصص در صنعت حسابرسان داخلی	-	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید
	استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	-	-	-	۱	$CVR = \frac{12 - \frac{12}{3}}{\frac{12}{3}} = 1 > 0.56$	تایید

مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	غیر ضروری	مفید ولی ضرورتی ندارد	ضروری	نتیجه	محاسبه	تایید/حذف
مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	-	۱	-	۰/۸۳	$CVR = \frac{11-12}{3} = -1/3 > -1/2$	تایید
	ارزیابی راه کارهای مشاوره‌ای حسابرسی داخلی	-	۱	-	۰/۸۳	$CVR = \frac{11-12}{3} = -1/3 > -1/2$	تایید
	ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	-	-	۱	۱	$CVR = \frac{12-11}{3} = 1/3 > 1/2$	تایید
	ارزیابی کارایی گزارشگری مالی	-	-	۱	۱	$CVR = \frac{12-11}{3} = 1/3 > 1/2$	تایید
	ارزیابی همسانی استانداردها با افشا	-	-	۱	۱	$CVR = \frac{12-11}{3} = 1/3 > 1/2$	تایید

ماخذ: یافته‌های پژوهش

به منظور تعیین پایایی پرسشنامه‌ها، از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد و نتایج طبق جدول زیر نشان داد، تمامی مؤلفه‌های تحقیق بالاتر از ۰/۷ می‌باشند.

جدول (۷) ضریب آلفای کرونباخ متغیرهای تحقیق

مؤلفه‌های اصلی	معیارها	ضریب آلفای کرونباخ
مکانیزم نظارتی کنترل داخلی	کمیت حسابرسی پویا	۰/۷۲
	هیات مدیره متخصص	۰/۷۷
	برنامه‌ریزی و اجرای کار حسابرسی داخلی	۰/۸۳
	دستور العمل یا نظام نامه حسابرسی داخلی	۰/۷۵
	شناسایی ریسک‌ها و مسائل با اهمیت	۰/۷۷
	استقلال اعضای هیات مدیره	۰/۷۸
مکانیزم کیفی کنترل داخلی	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	۰/۸۴
	منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	۰/۸۶
	تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی	۰/۷۳
	تخصص در صنعت حسابرسان داخلی	۰/۹
	استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	۰/۷۵
مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	۰/۸۱
	ارزیابی راه کارهای مشاوره‌ای حسابرسی داخلی	۰/۷۶
	ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	۰/۷۳
	ارزیابی کارایی گزارشگری مالی	۰/۷۷
	ارزیابی همسانی استانداردها با افشا	۰/۸۹

ماخذ: یافته‌های پژوهش

در نهایت در گام ششم و هفتم چک لیست نهایی به منظور تحلیل کمی در قالب جدول (۸) ارائه شده است:

جدول (۸) مولفه‌های تایید شده

مقیاس لیکرت	مولفه‌های فرعی	مولفه‌های اصلی				
			۱	۲	۳	۴
	کمیته حسابرسی پویا هیات مدیره متخصص برنامه‌ریزی و اجرای کار حسابرسی داخلی دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی شناسایی ریسک‌ها و مسائل با اهمیت استقلال اعضای هیات مدیره	مکانیزم نظارتی کنترل داخلی				
	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای منشور اخلاقی حسابرسی داخلی تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی تخصص در صنعت حسابرسان داخلی استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	مکانیزم کیفی کنترل داخلی				
	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات ارزیابی راه کارهای مشاوره‌ای حسابرسی داخلی ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان ارزیابی کارایی گزارشگری مالی ارزیابی همسانی استانداردها با افشا	مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی				

ماخذ: یافته‌های پژوهش

به صورت خلاصه می‌توان مولفه‌های مربوط به بهبود کیفیت کنترل داخلی را در شکل شماره (۳) مشاهده کرد:

شکل (۳) مولفه‌های بهبود کیفیت کنترل داخلی



یافته‌های دلفی

در بخش دوم به منظور تایید/حذف مولفه‌های پژوهش، با استفاده از مشارکت متخصصان (اعضای پانل) براساس دو مقیاس میانگین و ضریب توافق، مولفه‌های ناشی از تحلیل فراترکیب که در جدول (۸) آورده شده اند، مورد بررسی قرار می‌گیرد. جدول (۹) نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

جدول (۸) تحلیل دلفی

مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	میانگین	ضریب توافق	تایید/حذف
مکانیزم نظارتی کنترل داخلی	کمیته حسابرسی پویا	۵,۳۳	۰,۸۳	تایید
	هیات مدیره متخصص	۳,۷۵	۰,۲۹	حذف
	برنامه‌ریزی و اجرای کار حسابرس داخلی	۴,۲۵	۰,۳۷	حذف
	دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی	۵,۱۶	۰,۶۹	تایید
	شناسایی ریسک‌ها و مسائل با اهمیت	۴,۵۰	۰,۴۱	حذف
	استقلال اعضای هیات مدیره	۵,۳۳	۰,۸۵	تایید
کنترل داخلی مکانیزم کیفی	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	۵,۵۸	۰,۸۸	تایید
	منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	۴,۱۶	۰,۴۲	حذف
	تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی	۵,۵	۰,۸۵	تایید
	تخصص در صنعت حسابرسان داخلی	۵,۵۸	۰,۸۹	تایید
مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی	استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	۵,۰۸۳	۰,۷۸	تایید
	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	۵,۴۱	۰,۷۴	تایید
	ارزیابی راه کارهای مشاوره‌ای حسابرسی داخلی	۴,۰۸	۰,۳۳	حذف
	ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	۵,۳۳	۰,۸۳	تایید
	ارزیابی کارایی گزارشگری مالی	۳,۹۱	۰,۳۳	حذف
	ارزیابی همسانی استانداردها با افشا	۳,۴۱	۰,۲۵	حذف

ماخذ: یافته‌های پژوهش

براساس دو معیار میانگین (با توجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای باید ۵ باشد) و ضریب توافق (باید بالاتر از ۰,۵ باشد) می‌توان بیان نمود، ۶ شاخص حذف شدند. شاخص‌های حذف شده عبارتند از:

- ۱- هیات مدیره متخصص
- ۲- برنامه‌ریزی و اجرای کار حسابرس داخلی
- ۳- شناسایی ریسک‌ها و مسائل با اهمیت
- ۴- ارزیابی راه کارهای مشاوره‌ای حسابرسی داخلی
- ۵- ارزیابی کارایی گزارشگری مالی

۶- ارزیابی همسانی استانداردها با افشا

پس از مشخص شدن معیارهای حذف و ادغام شده مجدداً برای رسیدن به نقطه اشباع تحلیل دلفی در مرحله دوم انجام پذیرفت. نتایج این بخش در جدول (۱۰) مشخص است:

جدول (۱۰) تحلیل مرحله دوم دلفی

مؤلفه‌های اصلی	مؤلفه‌های فرعی	میانگین	ضریب توافق	تایید/حذف
مکانیزم نظارتی کنترل داخلی	کمیته حسابرسی پویا	۵,۲۵	۰,۷۹	تایید
	دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی	۵,۳۳	۰,۸۰	تایید
	استقلال اعضای هیات مدیره	۵,۱۶	۰,۷۰	تایید
مکانیزم کیفی کنترل داخلی	رعایت آیین رفتار حرفه ای	۵,۱۶	۰,۷۰	تایید
	منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	۵,۳۳	۰,۸۰	تایید
	تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی	۵,۲۵	۰,۷۹	تایید
	تخصص در صنعت حسابرسان داخلی	۵,۵	۰,۸۳	تایید
	استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	۵,۷۵	۰,۸۶	تایید
مکانیزم ارزیابی کنترل داخلی	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	۵,۹۱۷	۰,۹۳	تایید
	ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	۶	۰,۹۵	تایید

ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که مشاهده می‌شود، تمامی شاخص‌ها در دوم دلفی تایید شدند و این به معنای ایجاد اشباع نظری در راستای ماهیت پژوهش و متغیرهای آن می‌باشد. پس از تایید دلفی به منظور تحلیل ساختاری-تفهیری (ISM) پژوهش وارد بخش سوم پژوهش می‌شود. در این بخش اعضای پانل مشارکت نمودند و امتیازهای تعریف شده در قسمت توضیحات را به پرسشنامه‌های ماتریسی دادند.

□ تحلیل ساختاری-تفهیری (ISM)

مدل‌سازی ساختاری تفهیری با شناسایی عوامل و متغیرهایی شروع می‌شود که مربوط به مسئله هستند (میرزایی و همکاران، ۱۳۹۶: ۱۰۴). همانطور که در بخش‌های قبلی ارائه شده، این مؤلفه‌ها از تحلیل فراترکیب و تحلیل دلفی بدست آمدند. مطالعه ادبیات موضوع، مصاحبه با خبرگان به دست می‌آیند. ابتدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، مؤلفه‌های فرعی تایید شده

از مرحله‌ی تحلیل دلفی کدگذاری شوند:

جدول (۱۱) کدگذاری اختصاری شاخص‌های تأیید شده

اختصار	مولفه‌های فرعی	اختصار	مولفه‌های فرعی
X ₆	تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی	X ₁	کمیت حسابرسی پویا
X ₇	تخصص در صنعت حسابرسان داخلی	X ₂	دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی
X ₈	استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	X ₃	استقلال اعضای هیات مدیره
X ₉	ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	X ₄	رعایت آیین رفتار حرفه‌ای
X ₁₀	ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	X ₅	منشور اخلاقی حسابرسی داخلی

ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول (۱۱) مشاهده می‌فرمایید، شاخص‌های تأیید شده توسط خبرگان، به شکل علائم اختصاری برای تشکیل ماتریس خود تعاملی تعیین شده است.

□ تشکیل ماتریس خود تعاملی

این ماتریس یک ماتریس به ابعاد متغیرهاست که در سطر و ستون اول آن متغیرها به ترتیب ذکر می‌شوند. آن گاه روابط دو به دوی متغیرها توسط نمادهایی مشخص می‌شود. (تیزرو، ۱۳۸۹). ماتریس خود تعاملی ساختاری براساس بحث و نظرات گروه متخصصان تشکیل می‌شود. (جتیش تاکار و همکاران^۱، ۲۰۱۷: ۳۶). برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان براساس تکنیک‌های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود. (سینگ و همکاران^۲، ۲۰۱۳: ۳۲). برای تعیین نوع رابطه می‌توان از نمادهای مندرج در جدول (۱۲) استفاده کرد:

جدول (۱۲) روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

نماد	مفهوم نماد
V	i منجر به z می‌شود. (سطر منجر به ستون)
A	j منجر به i می‌شود. (ستون منجر به سطر)
X	رابطه دو طرفه i و j وجود دارد.
O	رابطه معتبری وجود ندارد.

1. Jitesh et al

2. Singh et al

در این مرحله ابتدا نظر ۱۵ متخصص و خبره درباره‌ی رابطه بین شاخص‌ها مورد مقایسه قرار می‌گیرد. بدین منظور از شاخص «مد» استفاده می‌شود به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین شاخص‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر متخصصان داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. با توجه به این موضوع ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی به شکل ذیل محاسبه می‌شود.

جدول (۱۳) ماتریس خودتعاملی

مولفه‌ها	کدها	X ₁₀	X ₉	X ₈	X ₇	X ₆	X ₅	X ₄	X ₃	X ₂	X ₁
کمیته حسابرسی پویا	X ₁	V	A	A	A	A	V	X	V	V	
دستور العمل با نظام‌نامه حسابرسی داخلی	X ₂	O	A	A	A	A	V	A	V		
استقلال اعضای هیات مدیره	X ₃	A	A	A	A	A	A	A			
رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	X ₄	V	A	A	A	A	V				
منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	X ₅	A	A	A	V	A					
تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی	X ₆	V	O	V	V						
تخصص در صنعت حسابرسان داخلی	X ₇	V	V	V							
استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	X ₈	V	X								
ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	X ₉	V									
ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	X ₁₀										

ماخذ: یافته‌های پژوهش

تشکیل ماتریس دستیابی

در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک براساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد. نحوه‌ی تبدیل این نمادها در جدول (۱۳) بیان شده است. (جتیش تاکار و همکاران، ۲۰۱۷). در واقع این مرحله تحت عنوان بدست آوردن ماتریس ساختاری رابطه درونی متغیرها^۱ (SSIM) مشهور است.

جدول (۱۴) نحوه تبدیل روابط مفهومی به اعداد

نماد مفهومی	تبدیل نمادهای مفهومی به اعداد کمی
V	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.
A	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
X	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۱ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۱ قرار می‌گیرد.
O	خانه‌ی مربوط به این زوج در ماتریس دستیابی عدد ۰ و خانه‌ی قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار می‌گیرد.

1. Structural Self-Interaction Matrix

حال به منظور تفکیک نتایج بدست آمده از نظر خبرگان تحقیق می‌بایست طبق جدول (۱۵) عمل می‌شود:

جدول (۱۵) تعیین امتیازهای اعضای پانل

مولفه‌ها	کدها	X ₁	X ₂	X ₃	X ₄	X ₅	X ₆	X ₇	X ₈	X ₉	X ₁₀
کمیت‌ه حسابرسی پویا	X ₁	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱
دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی	X ₂	۰	۱	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰
استقلال اعضای هیات مدیره	X ₃	۰	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰
رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	X ₄	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۰	۰	۱
منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	X ₅	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۰
تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی	X ₆	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۱
تخصص در صنعت حسابرسان داخلی	X ₇	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱
استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	X ₈	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۰	۱
ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	X ₉	۱	۱	۱	۱	۱	۰	۰	۱	۱	۱
ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	X ₁₀	۰	۰	۱	۰	۱	۰	۰	۰	۰	۱

ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس شاخص مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ با توجه به تعریف رابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ^۱ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی^۲ (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

پژوهش‌های نوین در حسابرات فرسبشی
پرتال جامع علوم انسانی

۱. قدرت نفوذ یک متغیر از جماع تعداد متغیرهای متأثر از آن و خود متغیر به دست می‌آید.
۲. میزان وابستگی یک متغیر نیز از جمع متغیرهایی که از آنها تأثیر می‌پذیرد و خود متغیر به دست می‌آید.

جدول (۱۶) تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

مولفه‌ها	اختصار	قدرت نفوذ	قدرت وابستگی
کمیته حسابرسی پویا	X ₁	۶	۶
دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی	X ₂	۳	۷
استقلال اعضای هیات مدیره	X ₃	۱	۱۰
رعایت آیین رفتار حرفه ای	X ₄	۶	۶
منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	X ₅	۲	۹
تناسب حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی	X ₆	۹	۱
تخصص در صنعت حساب‌رسان داخلی	X ₇	۸	۱
استقلال و بی‌طرفی حساب‌رسان داخلی	X ₈	۷	۴
ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	X ₉	۸	۲
ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	X ₁₀	۳	۷

ماخذ: یافته‌های پژوهش

□ تعیین روابط بین متغیرها و تشکیل ماتریس مخروطی^۱

در این بخش به منظور تعیین روابط بین متغیرها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی^۲ و پیش نیاز همه عوامل^۳ تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحی شده‌ی مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. (آذر و همکاران، ۱۳۹۲).

□ بخش‌بندی سطح

در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید. مجموعه خروجی و ورودی برای یک متغیر به صورت زیر تعریف می‌شود. مجموعه خروجی برای یک بعد/مؤلفه خاص عبارتست از خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی

1. Conical matrix
2. Rechability set
3. AnteceVent set

که از آن تأثیر می‌پذیرند، به عبارت دیگر متغیرهایی که از طریق این متغیر می‌توان به آن‌ها رسید. مجموعه‌ی ورودی نیز برای هر متغیر شامل خود آن متغیر بانضمام سایر متغیرهایی که بر آن تأثیر می‌گذارند می‌باشند و در نهایت عناصر مشترک اشاره به ابعاد اشتراکی مجموعه خروجی و ورودی‌های متغیرها در مدل تفسیری-ساختاری^۱ (ISM) به عنوان متغیر سطح بالا دارد، به عبارت دیگر، این متغیرها در ایجاد هیچ متغیر دیگری مؤثر نمی‌باشند. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، شاخصی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و عامل تأثیرگذار بر استرس در حرفه‌ی حسابرسی تعیین می‌شوند. پس از تعیین این سطح یعنی تأثیرگذارترین سطح استرس در حرفه حسابرسی، آن شاخص را حذف می‌کنیم و اقدام به بررسی شاخص‌های یکسان عناصر ورودی و مشترک می‌نماییم، و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می‌کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند. (رضایی پندری و یکه زارع، ۱۳۹۵: ۷۲).

جدول (۱۷) مجموعه خروجی شاخص‌ها

مولفه فرعی	اختصار	شاخص خروجی	شاخص ورودی	عناصر مشترک	سطح
کمیت‌ه حسابرسی پویا	X1	۱،۲،۳،۴،۵،۱۰	۱،۴،۶،۷،۸،۹	۱،۴	چهارم
دستور العمل با نظام‌نامه حسابرسی داخلی	X2	۲،۳،۵	۱،۲،۴،۶،۷،۸،۹	۲	سوم
استقلال اعضای هیات مدیره	X3	۳	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۳	اول
رعایت آیین رفتار حرفه‌ای	X4	۱،۲،۳،۴،۵،۱۰	۱،۴،۶،۷،۸،۹	۱،۴	چهارم
منشور اخلاقی حسابرسی داخلی	X5	۳،۵	۱،۲،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۵	دوم
تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی	X6	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰	۶	۶	هشتم
تخصص در صنعت حسابرسان داخلی	X7	۱،۲،۳،۴،۵،۷،۸،۹،۱۰	۶،۷	۷	هفتم
استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی	X8	۱،۲،۳،۴،۵،۸،۱۰	۶،۷،۸،۹	۸	پنجم
ارزیابی اطمینان بخشی کیفیت اطلاعات	X9	۱،۲،۳،۴،۵،۸،۹،۱۰	۶،۷،۹	۹	ششم
ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان	X10	۳،۵،۱۰	۱،۶،۷،۸،۹،۱۰	۱۰	سوم

ماخذ: یافته‌های پژوهش

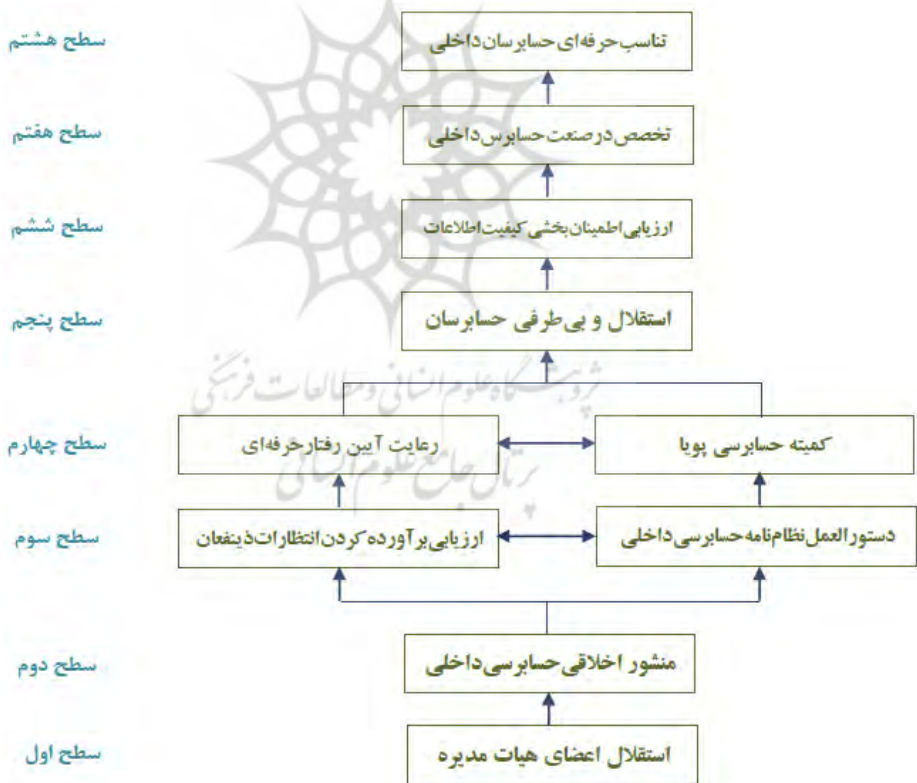
همانطور که در جدول (۱۶) مشاهده می‌شود، اولین سطح کد (X3) یا استقلال اعضای هیات مدیره به عنوان مولفه فرعی مکانیزم نظارتی کنترل داخلی می‌باشد که بدلیل یکسان بودن عناصر خروجی و عناصر مشترک، به عنوان اولین سطح شناسایی شده است. به منظور تعیین سطح دوم، همانطور که در جدول (۱۶) مشاهده می‌شود، بدلیل یکسان بودن عناصر خروجی و عناصر مشترک (X5) منشور اخلاقی حسابرسی داخلی به عنوان مولفه فرعی مکانیزم کیفی

کنترل داخلی به عنوان سطح دوم شناسایی شد. سایر سطوح نیز بر این اساس مشخص می‌گردند.

□ رسم مدل نهایی ساختار-تفسیری

در این مرحله با توجه به سطوح متغیرها و ماتریس دسترسی نهایی، مدل تحقیق ارائه می‌شود. در این پژوهش عوامل در ۸ سطح قرار گرفته‌اند که در بالاترین سطح استقلال اعضای هیات مدیره قرار دارد و در پایین‌ترین سطح تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی قرار گرفته است. باید توجه داشت عواملی که در سطح بالاتر قرار دارند، از تأثیر گذاری کمتری برخوردار هستند و بیشتر تحت تأثیر عوامل سطوح پایین‌تر می‌باشند. در واقع عوامل سطح پایین‌تر به عنوان زیر ساخت و پایه‌ی اساسی بهبود کیفیت کنترل داخلی محسوب می‌شوند. (آذر و همکاران، ۱۳۹۲). سایر ارتباطات در شکل (۴) مشخص شده است:

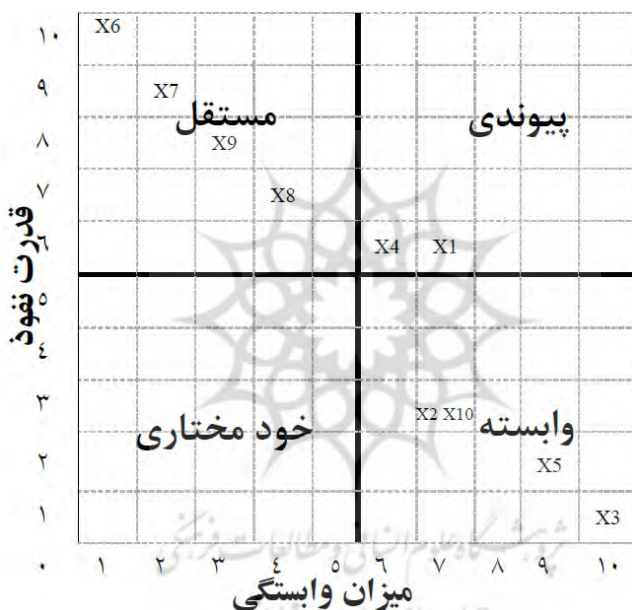
شکل (۴) مدل ساختار-تفسیری مولفه‌های بهبود کیفیت کنترل داخلی



□ نمودار تحلیلی

بر اساس نمودار (MICMAC) اقدام به تجزیه و تحلیل متغیرهای تحقیق می‌نماییم. همانطور که در شکل (۴) مشخص است، این نمودار از دو محور افقی شامل میزان وابستگی و محور عمودی شامل قدرت نفوذ تشکیل شده است. همانطور که در نمودار مشاهده می‌کنید متغیرهای تحقیق بر اساس دو بعد قدرت نفوذ و میزان وابستگی به ۴ متغیر مستقل، پیوندی، خودمختاری و وابسته دسته‌بندی می‌شوند. (آذر و همکاران، ۲۰۱۰: ۲۳).

شکل (۵) نمودار تحلیل وضعیت مولفه‌های بهبود کیفیت کنترل داخلی



ماخذ: یافته‌های پژوهش

در این تحقیق همانطور که مشاهده می‌شود، هیچ یک از عوامل در گروه متغیر خودمختاری قرار نگرفتند که این به معنای آنست که ارتباط مولفه‌های بهبود کیفیت کنترل داخلی در حد مطلوب و قوی است. اما مشخص گردید مولفه‌هایی همچون دستور العمل با نظام‌نامه حسابرسی داخلی (X2)، ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان (X10)، منشور اخلاقی حسابرسی داخلی (X5) و استقلال اعضای هیات مدیره (X3) در گروه متغیرهای وابسته قرار می‌گیرند و این به معنای آنست که مولفه‌های بهبود کیفیت کنترل داخلی شناسایی شده، از قدرت نفوذ ضعیف اما تا حدی از وابستگی بالا برخوردار هستند. همچنین مشخص گردید، مولفه‌هایی همچون تناسب حرفه‌ای

حسابرسان داخلی (X6)؛ تخصص در صنعت حسابرسان داخلی (X7)؛ ارزیابی اطمینانی بخشی کیفیت اطلاعات (X9) و استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی (X8) در گروه متغیرهای مستقل قرار گرفته است. این به معنای آنست که این مولفه‌ها از نفوذ بالایی در بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها برخوردار است. و در نهایت مشخص گردید کمیته حسابرسی پویا (X1) و رعایت آیین رفتار حرفه‌ای (X1) در گروه متغیرهای پیوندی قرار می‌گیرد که این به معنای آنست که مولفه‌های بهبود کیفیت کنترل داخلی شناسایی شده، از قدرت نفوذ و وابستگی بالایی برخوردار هستند. در واقع مولفه‌های قرار گرفته در این ناحیه غیر ایستا هستند، زیرا هر نوع تغییر در آن‌ها، می‌تواند کیفیت کنترل‌های داخلی شرکت‌ها را تحت تاثیر قرار دهد و در نهایت مجدداً از طریق بازخورد به شرکت به اصلاح یا تغییر آن‌ها منجر شود.

□ بحث و نتیجه‌گیری

کنترل‌های داخلی یکی از مکانیزم‌های متعددی است که واحدهای تجاری برای کنترل مساله نمایندگی مورد استفاده قرار می‌دهند. شرکت‌ها برای گزارشگری کنترل داخلی انگیزه اقتصادی دارند و مطالعات نشان داده اند که کنترل داخلی هزینه‌های نمایندگی را کاهش و توانمندی‌های اطلاعاتی را از طریق کاهش عدم تقارن‌های اطلاعاتی بهبود می‌بخشد (لاتریدیس، ۲۰۱۱: ۹۱). در واقع ارتقای سطح کیفیت کنترل‌های داخلی به محتوای اطلاعاتی و قابلیت اتکا توسط حسابرسان مستقل و در نهایت ذینعان کمک می‌کند تا قدرت تصمیم‌گیری افزایش یابد و بر این مبنای، قابلیت اعتماد بیشتری در یک فضای رقابتی در بازار سرمایه ایجاد شود. طبق بخش ۳۱۵ استاندارد حسابرسی ایران، کنترل‌های داخلی فرآیندی است که براساس ساختارهای رسمی شرکت‌ها تدوین و مدیریت و حسابرسان داخلی موظف به اجرای صحیح آن، به منظور دستیابی به اهداف مورد نظری همچون قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات و رعایت قوانین و مقررات مربوطه، هستند (جاوید و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۲۷). هدف این پژوهش طراحی مدل تفسیری-ساختاری (ISM) عوامل موثر بر بهبود کنترل‌های داخلی شرکت‌ها مبتنی بر رویکرد فراترکیب می‌باشد. بر این اساس ابتدا محققان با استفاده از روش فراترکیب و با طی کردن ۷ گام، مولفه‌های مربوط به کیفیت کنترل داخلی در قالب ۳ مولفه اصلی مکانیزم‌های نظارتی کنترل داخلی، مکانیزم‌های کیفی کنترل داخلی و مکانیزم‌های ارزیابی کنترل داخلی و ۱۶ مولفه فرعی براساس تحلیل ۴۸ مقاله داخلی و خارجی در بازه زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۸ میلادی و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ شمسی شناسایی شدند. سپس براساس تحلیل دلفی به منظور نهایی کردن مولفه‌های پژوهش با توجه به دو معیار ضریب توافق و میانگین، از مجموع ۱۶ مولفه فرعی، ۶ مولفه حذف شدند. در بخش تحلیل تفسیری-ساختاری (ISM) مولفه‌های باقیمانده براساس ماتریس خودتعاملی و ماتریس دستیابی مورد بررسی قرار گرفتند و در نهایت الگوی بهبود کیفیت کنترل داخلی در قالب ۸ سطح یا لایه طبقه‌بندی شد. در اولین سطح مولفه استقلال اعضای هیات مدیره به عنوان معیار مکانیزم نظارتی کنترل داخلی قرار گرفته است که بیان‌کننده‌ی این موضوع

است که به منظور ارتقای سطح کیفیت کنترل داخلی، وجود اعضای هیات مدیره مستقل می‌تواند بر اثربخشی نظارت‌ها بر کنترل داخلی بیفزاید و باعث گردد، الزامات و آیین نامه‌های تدوین شده همراستا با الزامات قانونی و استانداردهای حسابرسی، رعایت گردد تا از این طریق سطح کیفیت اطلاعات افشا شده تقویت گردد. در سطح دوم آیین منشور اخلاقی به عنوان معیار مکانیزم‌های کنترل داخلی قرار دارد، که بر حسب ویژگی‌های انگیزشی و حرفه‌ای که بر حسابرسان داخلی در بهبود کیفیت کنترل داخلی، وارد می‌شود، می‌تواند در ارتقای سطح کیفیت اطلاعات افشا شده، اثربخش باشد. منشور اخلاقی به عنوان یکی از ابعاد خط مشی‌های شرکت‌ها در راستای استراتژی‌های آن‌ها می‌تواند به ارتقای سطح کیفیت کنترل‌های داخلی بیفزاید و عملکردهای آن‌ها را در قبال سهامداران و سرمایه‌گذاران تقویت کند. در بالاترین سطح این الگو، تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی قرار دارد، که شاید موضوع بسیار مهمی باشد، اما بدلیل اینکه اغلب کمیته‌های حسابرسی از افراد متخصص تشکیل شده است، هنوز چارت اغلب شرکت‌ها در مورد حسابرسان داخلی، اثربخشی لازم را نداشته و اغلب افرادی که به عنوان حسابرسان داخلی فعالیت می‌کنند، از این تناسب برخوردار هستند و بدلیل همپوشانی با کمیته حسابرسی، تا حدی وجود تناسب حرفه‌ای در ارتقای سطح کیفیت کنترل‌های داخلی کمرنگتر جلوه نموده است. در بخش بعدی تحلیل براساس جایگاه هر یک از مولفه‌های کیفیت کنترل داخلی در نمودار (MICMAC) صورت پذیرفت که براساس آن مشخص گردید، سطح اول تا سوم در لایه‌های مدل ساختاری-تفسیری به عنوان مولفه‌هایی در بهبود کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها محسوب می‌شود، که گرچه ممکن است به لحاظ تاثیر گذاری مستقیم بر عملکردهای کیفیت کنترل داخلی چندان نقش نداشته باشند، اما به لحاظ وابستگی به سایر معیارهای کنترل داخلی برای ارتقای سطح کیفیت آن، بسیار لازم و ضروری هستند، چرا که اگر معیارهایی همچون استقلال هیات مدیره، منشور اخلاقی حسابرسی داخلی، دستور العمل با نظام نامه حسابرسی داخلی و ارزیابی برآورده کردن انتظارات ذینفعان وجود نداشته باشند، سایر معیارها همچون کمیته حسابرسی پویا و الزام به رعایت آیین رفتار حرفه‌ای، به عنوان مولفه‌های تاثیرگذار بر بهبود کیفیت کنترل داخلی، به خوبی عمل نمی‌نمایند، و این موضوع باعث می‌شود تا استراتژی‌های افشای اطلاعاتی شرکت‌ها و گزارشگری مالی آن‌ها در کاهش عدم تقارن اطلاعات و افزایش رتبه افشا شرکت‌ها، به خوبی مأموریت‌های خود را انجام ندهند. همچنین تناسب حرفه‌ای حسابرسان داخلی (X6)؛ تخصص در صنعت حسابرسان داخلی (X7)؛ ارزیابی اطمینانی بخشی کیفیت اطلاعات (X9) و استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی (X8) به عنوان مولفه‌های مکانیزم کیفی کنترل داخلی و ارزیابی کنترل داخلی محسوب می‌شوند، که تخصصی تر و فنی تر هستند و بر بهبود کیفیت کنترل داخلی به طور جزئی تر تاثیرگذار هستند، چرا که اگر ویژگی‌های فردی و توانمندی حسابرسان داخلی در انتصاب و انتخاب آن‌ها مورد توجه قرار نگیرد، همواره این سوء ظن وجود خواهد داشت که وابستگی بین آن‌ها با صاحبکاران ایجاد خواهد شد و این موضوع باعث می‌شود عملکردهای کیفی کنترل داخلی کاهش خواهند یافت. در نهایت باید بیان نمود در سطح معیارهای اصلی با توجه

به لایه‌های مدل ساختاری تفهیری (ISM) می‌توان اینطور استنباط نمود که، مکانیزم نظارتی کنترل داخلی می‌تواند در اولویت بهبود کیفیت کنترل داخلی قرار گیرد.

براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، استقلال اعضای هیات مدیره به عنوان تاثیرگذارترین معیار اثربخشی کنترل داخلی می‌بایست با اتکا به واکاوی در سطح صلاحیت اعضای هیات مدیره مورد ارزیابی قرار گیرد تا از این طریق کارکردهای رفتاری و عملکردی هیات مدیره با اثربخشی بیشتری در اثربخشی کنترل داخلی خود را به منصف ظهور برساند. همچنین پیشنهاد می‌شود، به صورت دوره‌ای اعضای هیات مدیره شرکت‌ها تغییر یابند تا ضمن افزایش ایجاد اطمینان نسبت به تصمیم‌های نظارتی و کنترلی بر عملکرد شرکت، ریسک‌های احتمالی شرکت کاهش یابد و عرصه کنترل داخلی شرکت به فضایی مبتنی بر صحت و شفافیت برای تصمیم‌گیری بهتر ذینفعان بدل شود.

همچنین پیشنهاد می‌شود، ارزیابی برآورده کردن انتظارات اطلاعاتی ذینفعان به عنوان یک بعد مهم در فرآیند ارزیابی کنترل داخلی می‌تواند ضمن ایجاد اثربخشی بیشتر در پاسخگویی نسبت به تصمیم‌ها و عملکردهای شرکت و فعالیت‌های مسئولانه شرکت در قبال سهامداران باعث همراستایی بیشتر بین گزارش‌های داخلی با اظهارنظرهای حسابرسان مستقل گردد و باعث شود تا هزینه‌های نمایندگی کاهش یابد.

در نهایت پیشنهاد می‌شود، معیارهای رفتاری و آیین‌نامه‌های اخلاقی در شرکت‌ها براساس استراتژی‌های تدوین شده مورد بازنگری قرار گرفته شود و به کارکنان و حسابرسان داخلی ابلاغ شود، چرا که این موضوع می‌تواند به ایجاد انگیزه‌های مسئولانه در حفظ استقلال حسابرس در حرفه‌ی حسابرسی و مسئولیت اجتماعی در برابر سازمان‌های نظارتی و سهامداران و سرمایه‌گذاران کمک نماید. در واقع معیارهای اخلاقی باعث می‌گردند تا رفتارهای همسان‌تری با استراتژی‌ها و استانداردهای حسابرسی در بهبود کیفیت کنترل داخلی ایجاد شود و هر گونه انحراف از این معیارها می‌تواند با ارزیابی‌های رفتاری اصلاح شود. در نهایت پیشنهاد می‌شود شرکت‌ها براساس نوع صنعت و ماهیت عملکردی در بازار سرمایه از حسابرسان داخلی متخصصی بهره‌جویند که ضمن ادراک مفهومی حساسیت‌های این شغل، از توانمندی‌های تخصصی برای ارائه خدمات مشاوره‌ای به شرکت کمک نمایند، تا از این طریق شرکت بتواند از کنترل‌های داخلی اثربخش‌تری استفاده کند.

باتوجه به اینکه مدیران و اعضای هیئت مدیره و حسابرسان مستقل از جمله ذینفعان واحد کنترل داخلی هستند، پیشنهاد می‌شود در تحقیق‌های آتی نظر این گروه‌ها در مورد اثربخشی کنترل داخلی به واسطه روش‌های تحلیل همچون تحلیل تفهیری ساختاری فراگیر (TISM) مورد بررسی قرار گیرد. از طرف برای تحقیق‌های آتی پیشنهاد می‌شود با توجه به عدم وجود انسجام یکپارچه تئوریک در رابطه با موضوع اثربخشی کنترل‌های داخلی از طریق تحلیل داده بنیاد، مدلی تحت عنوان طراحی مدل اثربخش کنترل داخلی با رویکرد چشم انداز استراتژیک شرکت انجام دهند.

□ محدودیت‌های پژوهش

در این پژوهش به دلیل اینکه از روش تحلیل دلفی برای تایید/حذف شاخص‌های پژوهش استفاده شد و با توجه به اینکه دو مرحله ادامه داشت، احتمال خستگی و کاهش دقت در پاسخگویی به سؤال‌ها وجود دارد و تا حدی تلاش شد با توضیح شرایط برای مشارکت کنندگان این فشار کنترل گردد. از طرف دیگر شناسایی شاخص‌ها و مولفه‌ها براساس فراترکیب بود که به دلیل وجود ذاتی مشکلات همچون عدم پوشش تمامی معیارهای کلیدی در هدف پژوهش، تا حدی شاخص‌های دیگری که می‌توانست مورد توجه باشد، از بررسی جا ماندند. لذا به عنوان پیشنهاد مطرح شد برای رفع احتمالی این مشکل از تحلیل داده بنیاد استفاده شود.

□ فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اخروی جوقان، ابوذر، رحیمیان، نظام‌الدین، قره‌داغی، مریم. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی، فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۳): ۳۱۱-۳۲۶.
۲. امجدیان، فریدون، عشقی، محمد. (۱۳۹۵). ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر فرآیندهای کسب و کار با رویکرد به کارگیری چارچوب کنترل‌های داخلی یکپارچه «کوزو»، مجله حسابداری، ۱۲(۲): ۲۳-۳۲.
۳. امیری، الهه، حاجیه‌ها، زهره. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۶): ۷۱-۸۲.
۴. آذر، ع، خسروانی، ف، جلالی، ر. (۱۳۹۲). تحقیق در عملیات نرم رویکردهای ساختاردهی، تهران: سازمان مدیریت صنعتی.
۵. بیرامی، لاله، کیانی، علی، بیرامی، وحید، قائمی‌راد، محمدحسین. (۱۳۹۷). اثربخشی دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت‌های بورسی سیمان. مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی)، ۱۸(۳ و ۴): ۴۳-۷۰.
۶. تیزرو، علی. (۱۳۸۹). طراحی مدل زنجیره تأمین چابک رویکرد مدل سازی ساختاری تفهسیری، شرکت سهامی ذوب آهن، رساله دکتری، دانشگاه تربیت مدرس، تهران.
۷. داداشی، ایمان، کردمنجیری، سجاد، برادران، مریم. (۱۳۹۷). تأثیر ساختار حسابرسی داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌های مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابرسی، ۱۸(۷۰): ۱۵۹-۱۷۴.
۸. رحمانی، علی، محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۶). بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴): ۵۷-۷۸.
۹. رضایی‌پندری، عباس و یکه زارع، محسن. (۱۳۹۵). طراحی مدل ساختاری-تفهسیری عوامل انتقال فناوری موفقیت آمیز در راستای رسیدن به توسعه پایدار، پژوهش‌های مدیریت در ایران، دوره ۲۰، شماره ۱، بهار، ۶۱-۷۹.
۱۰. سلیمانی امیری، غلامرضا، حسنی آذر داریانی، الهام. (۱۳۹۷). بررسی نقش، اثربخشی و ارزیابی حسابرسی داخلی در شرکت نفت فلات قاره ایران، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۸، ۲۱-۳۸.
۱۱. سلیمانی امیری، غلامرضا، طاهری، ماندانا. (۱۳۹۷). رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت فعالیت حسابرسی داخلی: مدل تحلیل شبکه (ANP)، دانش حسابرسی، ۱۸(۷۱): ۱۴۹-۱۷۴.
۱۲. عباس‌زاده، محمدرضا، صالحی، مهدی، حسینی‌پور، رضا. (۱۳۹۶). فراتحلیل عوامل مؤثر بر اظهار نظر حسابرسی تعدیل شده، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱(۱): ۸۹-۱۲۶.

۱۳. فتحی‌عبداللهی، احمد، آقایی، محمدعلی. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، دوره ۵، ۳(۱۹): ۸۱-۹۴.
۱۴. گنجی، حمیدرضا، منتی، وحید. (۱۳۹۷). فراسوی مرزها: تحلیل بر مدل کوزو، فصلنامه حسابرسی داخلی، شماره ۳۲: ۵۰-۸۴.
۱۵. مرادی، بابک، بحری‌ثالث، جمال. (۱۳۹۷). عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۸(۱۰۷): ۱۲۲-۱۰۷.
۱۶. مشایخی، بیتا، حسن زاده، شادی، امینی، یاسین، منتی، وحید. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حقل‌الزحمه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳۱، پاییز، ۴۱-۵۶.
۱۷. مشایخی، بیتا، مهربانی، ساسان. (۱۳۹۵). حسابرسی داخلی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.
۱۸. مشایخی، بیتا، یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی. فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۱۳۵(۱): ۱۳۵-۱۵۸.
۱۹. میرزایی، حبیب، سپهوند، رضا، نظرپوری، امیرحوشنگ، اسماعیلی، محمودرضا. (۱۳۹۶). طراحی مدل دارایی‌های نامشهود سازمانی با استفاده از رویکرد مدل سازی ساختاری تفهیری، فصلنامه چشم انداز مدیریت مالی، ۳۱(۲): ۹۷-۱۱۹.
۲۰. نیکبخت، محمدرضا، منتی، وحید، رضایی، ذبیح‌الله، رحمانی، علی. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۷(۲۷): ۱-۲۸.

ب- منابع انگلیسی:

1. Abu-Azza, W. (2012). Perceived effectiveness of the internal audit function in Libya, MSc Thesis, University of Southern Queensland, Australia.
2. Ahmad, H., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5(9): 53-62.
3. Al-Shetwi, M., Ramadili, S., Chowdury, T., & Sori, Z. (2011). Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia, *African Journal of Business Management*, 5(27): 11189-11198
4. Al-Twajiry, A., Brierley, J., & Gwilliam, D. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7): 929-944.
5. Alzeban, A., Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 23 (17): 74-86
6. Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(2): 43-60
7. Azar A., Tizro A., Moghbel A., Anvari A. (2010) "Contouring agility moVel of supply chain: Interpretive structural moVeling approach, *Management Research in Iran*, No. 14, pp. 1-25.
8. Barrett, M. (1986). Measuring internal auditing performance. *Internal Auditing*, 2(6): 30-35
9. Barros, J., Sandelowski, M. (2007). *Handbook for synthesizing qualitative research*, Springer publishing company Inc.
10. Beck, j. (2002). Mthering multiples: A meta-synthesis of the qualitative reserch. *MCN. Teh American Juornal of Maternal/child Nursing*: 93
11. Bota, C, & Palfi, C. (2009). Measuring and assessment of internal audit's effectiveness». *Economic Science Series*, 18(3): 784-790
12. Botez, D. (2012). Internal Audit and Management Entity, *Procedia Economics and Finance*, 3:1156-1160.

13. Brody, R. G. (2012). External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation, *Advances in Accounting*, 28(1):11-21
14. Brown, N. C., Pott, Ch., Wömpener, A. (2014). The effect of internal control and risk management regulation on earnings quality: Evidence from Germany, *Journal of Accounting and Public Policy*, 33(1):1-31.
15. Cashell, J., & Aldhizer, G. (2002). An examination of internal auditors' emphasis on value-added services. *Internal Auditing*, 17(5): 19-31
16. Chalmers, K., Hay, D., Khlif, H. (2018). Internal control in accounting research: A review, *Journal of Accounting Literature*, <https://doi.org/10.1016/j.acclit.2018.03.002>
17. Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1): 1-19.
18. Chen, Y., Gul, F. A., Truong, C., Veeraghavan, M. (2016). Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(2): 121-140.
19. Cho, M., Chung, K. H. (2016). The effect of commercial banks' internal control weaknesses on loan loss reserves and provisions, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(1): 61-72.
20. Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations. 20(3): 296-307
21. Desai, N. K. G. J. Gerard, and A. Tripathy. (2011). Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (1):149-171.
22. Desai, R., Desai, V., Libby, Th., Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation, *International Journal of Accounting Information Systems*, 24(2): 1-14.
23. Dowdell, Th. D., Kim, J. Ch., Klammer, B. K., Watson, M. W. (2013). Internal control reporting and market liquidity, *Research in Accounting Regulation*, 25(1): 30-40
24. Fadzil, F., Haron, H., & Jantan, M. (2005). Internal auditing practices and internal control system. *Managerial Auditing Journal*, 20(8): 844-866.
25. Frigo, M. (2002). A balanced scorecard framework for internal auditing departments. Florida: The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Springs
26. Gramling, A.A. (2010). Internal Control Integrated Framework (COSO Report). *Encyclopedia of Business and Finance*. 487-490
27. Haislip, J. Z., Perers, G. F., Richardson, V. J. (2016). The effect of auditor IT expertise on internal controls, *International Journal of Accounting Information Systems*, 20: 1-15.
28. Henty, Th. F., Shon, J., Weiss, R. E. (2011). Does executive compensation incentivize managers to create effective internal control systems?, *Research in Accounting Regulation*, 23(1): 46-59.
29. Hoitash, R., Hoitash, U., Bedard, J. (2008). Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing* 27 (1), 105-126.
30. Jackson, S. B., Pitman, M. K. (2006). Auditors and earing management, *The CPA journal*, 5(1): 73-87
31. Janvrin, D. J., Payne, E. A., Byrnes, P., Schneider, G. P., & Curtis, M. B. (2012). The updated COSO Internal Control-Integrated Framework: Recommendations and opportunities for future research. *Journal of Information Systems*, 26(2), 189-213.
32. Ji, X., Lu, W., Qu, W. (2018). Internal Control Risk and Audit Fees: Evidence from China, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, doi: <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.07.002>
33. Jiang, Y. (2016). Discussion on the internal control in listed firms, Case of Xintai Electric,

- J. HuaiHai Inst. Technol. (Humanities and Social Science Edition, in Chinese) 14 (10), 87-90.
34. Jitesh Thakkar, S.G. Veshmukh, A.V. Gupta and Ravi Shankar, (2017). «Development of a balance scorecard: An integrated approach of Interpretive Structural Modeling (ISM) and Analytic Network Process (ANP)», *International Journal of Productivity and Performance Management*, 56 (1), 25-59.
 35. Kelly, Kh., Tan, H, T. (2017). Mandatory management disclosure and mandatory independent audit of internal controls: Evidence of configural information processing by investors, *Accounting, Organizations and Society*, 56: 1-20.
 36. Lenard, M, J., Petruska, K, A., Alam, P, Y, B. (2016). Internal control weaknesses and evidence of real activities manipulation, *Advances in Accounting*, 33: 47-58.
 37. Li, H., Dai, J., Gershberg, T., Vasarhelyi, M, A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach, *International Journal of Accounting Information Systems*, 28(1): 59-76.
 38. Lu, Y., Cao, Y. (2018). The individual characteristics of board members and internal control weakness: Evidence from China, *Pacific-Basin Finance Journal*, 51(3); 75-94.
 39. Lui, Ch., Lin, B., Shu, W. (2017). Employee quality, monitoring environment and internal control, *China Journal of Accounting Research*, 10(1): 51-70.
 40. Maseko, N. (2016). Internal Control Framework choices for firms, SMC University, OBA Working Paper, 117-189.
 41. Mihret, D, G. (2014). How can we explain internal auditing? The inadequacy of agency theory and a labor process alternative, *Critical Perspectives on Accounting*, 25(8): 771-782.
 42. Mihret, D., & Yismaw, A. (2007). Internal audit effectiveness: An Ethiopian public sector case study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5): 470-484
 43. Oussii, A, A., Taktak, B, T. (2018) «The impact of internal audit function characteristics on internal control quality», *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33 Issue: 5, pp.450-469, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579>
 44. Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager, *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7-8): 550-571
 45. Shu, W., Chen, Y., Lin, B., Chen, Y. (2018). Does corporate integrity improve the quality of internal control? *China Journal of Accounting Research*, 11(4): 407-427
 46. Singh M.V., Shankar, R, Narain R , Agarwal, (2013). «An interpretive structural modeling of knowledge management in engineering industries», *Journal of Advances in Management Research*, 1, 28 - 40.
 47. Spraakman, G. (1997). Transaction cost economics: A theory of internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 17(7), 323-330.
 48. Sun, Y., Yi, Y., Lin, B. (2012). Board independence, internal information environment and voluntary disclosure of auditors' reports on internal controls, *China Journal of Accounting Research*, 5(2):145-161.
 49. Van Gansberghe, C. (2005). Internal auditing in the public sector: A consultative forum in Nairobi, Kenya, shores up best practices for government audit professionals in developing nations. *Internal Auditor*, 62(4): 69-73
 50. Wang, Y., Li, M. (2011). The Role of Internal Audit in Engineering Project Risk Management, *Procedia Engineering*, 24: 689-694.
 51. Wu, X., Wang, J. (2018). Management's Materiality Criteria of Internal Control Weaknesses and Corporate Fraud: Evidence from China, *The International Journal of Accounting*, 53(1):1-19.
 52. Xiangdong, W. (1997). Development trends and future prospects of internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5): 200-204.
 53. Zain, M. M., Subramaniam, N. & Stewart, J. (2006). Internal Auditors' Assessment of

- their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1): 1-18.
54. Zhang, W., Cao, L. (2016). Family involvement, internal control and agency costs: Evidences from China's listed family firms, *Perspectives in Science*, 7: 45-51.
55. Zimmer, L. (2006). Qualitative meta-synthesis: a question of dialoguing with texts», *Journal of Advanced Nursing*, 53(3): 311-318.
56. Zulkifflee, M., Mazlina, M., Nava, S., & Wan, F., (2012), Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 16(2): 108-133.

