

An Iranian Model of Internal Audit Performance Assessment

Mohammadreza Nikbakht¹, Maryam Ghods Hasanabad²

Received : 2018/01/13

Approved: 2018/05/06

Abstract

Preventing from and fighting against speculation, fraud and financial mismanagement are as bases of a resistance economy system. Internal audit is a mechanism that can play an important role in paving the way for preventing fraud and financial mismanagement, through ensuring the internal controls effectiveness. Such a mechanism itself must work effectively to handle this role. According to internal auditing standards, infrastructure performance assessment helps internal auditing management to improve the performance quality. This study adopts a classic basic theory approach to extract the model of internal audit executives' view from performance assessment of internal audit in Islamic Republic of Iran. The model shows that legitimacy is the main concern of internal audit managers, which is extracted from interview data using classic basic theory method. It is the first time that this concept presented in the field of assessing internal audit performance studies.

Keywords: performance assessment, internal audit, legitimacy.

Jel clafication: M1,M4,Y2

DOI: 10.22051/jera.2018.18890.1917

¹ Associate Professor of Accounting, Tehran university, Tehran, Iran, (m.nikbakht@ut.ac.ir)

² Phd Student of Accounting, Tehran university, Tehran, Iran, corresponding author, (mgh.ac66@yahoo.com)

ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران

محمد رضا نیکبخت*، مریم قدس حسن آباد**

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۰/۲۳

تاریخ پذیرش: ۹۷/۰۲/۱۶

چکیده

پیشگیری و مبارزه با سوداگری، تقلب و سوء استفاده‌های مالی یکی از اصول استقرار نظام اقتصاد مقاومتی شناخته می‌شود. حسابرسی داخلی ساز و کاری است که از طریق اطمینان بخشی نسبت به اثربخش بودن کنترل‌های داخلی می‌تواند نقش با اهمیتی در ایجاد بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایفا کند. چنین ساز و کاری خود باید بطور موثر عمل کند تا بتواند به خوبی از عهده این نقش برآید. براساس استانداردهای حسابرسی داخلی ارزیابی عملکرد زیرساختی است که به مدیر حسابرسی داخلی در بهبود و کیفیت عملکرد کمک می‌کند. پژوهش حاضر با اتخاذ رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی به استخراج مدل ذهنی مدیران حسابرسی داخلی از ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران می‌پردازد. این مدل نشان می‌دهد مهم‌ترین مفهوم در ذهن مدیران حسابرسی داخلی مشروعیت است که برای اولین بار در پژوهش‌های مربوط به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی با استفاده از روش نظریه بنیانی از دل مصاحبه‌هایی که محقق با مدیران حسابرسی داخلی داشته، ظاهر شده است.

واژه‌های کلیدی: ارزیابی عملکرد، حسابرسی داخلی، مشروعیت

طبقه بندی موضوعی: M1, M4, Y2

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

DOI: 10.22051/jera.2018.18890.1917

* دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران، (m.nikbakht@ut.ac.ir)

** دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران، نویسنده مسئول، (mgh.ac66@yahoo.com)

مقدمه

یکی از اصول نظام اقتصاد مقاومتی، پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی است. بدون تردید، بهره‌مندی از حسابداری دقیق و اصول منظم کنترل‌های داخلی و پاسخگویی در رابطه با آن‌ها، می‌تواند بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایجاد نماید. طبق تعریف کوزو^۱ (۲۰۱۳) کنترل داخلی فرایندی است که برای فراهم کردن اطمینان از دستیابی به سه گروه اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اتکای گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاجرا طراحی می‌شود و توسط مدیران و کارکنان سازمان به اجرا در می‌آید. در این میان مطابق با دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱) حسابرسان داخلی می‌بایست به بررسی و ارزیابی اثربخش بودن کنترل‌های داخلی پرداخته و نتایج آن را به کمیته حسابرسی و هیات مدیره گزارش نمایند. در واقع حسابرسی داخلی ساز و کاری است که از طریق اطمینان بخشی نسبت به اثربخش بودن کنترل‌های داخلی می‌تواند نقش بااهمیتی در ایجاد بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایفا کند.

چنین ساز و کاری خود باید بطور موثر عمل کند تا بتواند به خوبی از عهده این نقش برآید. این موضوع در استانداردهای ۱۳۱۱-۱۳۰۰ بین‌المللی حسابرسان داخلی^۲ مورد توجه قرار گرفته است. طبق این استانداردها، مدیر حسابرسی داخلی باید برنامه‌ای برای بهبود و اطمینان از کیفیت^۳ داشته باشد که تمام جنبه‌های فعالیت حسابرس داخلی را پوشش دهد (استاندارد ۱۳۰۰) و زیر ساخت موردنیاز برای این برنامه، ارزیابی عملکرد است (استاندارد ۱۳۱۰) تا مدیر حسابرسی داخلی بتواند از طریق آن به ارزیابی و بهبود عوامل تأثیرگذار و موارد نقص در عملکرد خود پردازد (استاندارد ۱۳۱۱).

مسئله تحقیق حاضر عبارتست از اینکه در ایران مدلی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی وجود ندارد تا راهنمایی باشد که مدیر حسابرسی داخلی از طریق آن بتواند به ارزیابی و بهبود عوامل تأثیرگذار و موارد نقص در عملکرد خود پردازد. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال دیری نیست که حرفه حسابرسی داخلی در ایران به شکلی جدی پا به عرصه ظهور گذاشته است. تعداد پژوهش‌های انجام شده در این حرفه برای توصیف

عملکرد آن مطابق با استانداردهای حرفه‌ای (در صورت وجود) انگشت شمار است. لذا این پژوهش با اتخاذ رویکرد کیفی تحقیق نسبت به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی، دانش موجود در خصوص حسابرسی داخلی در ایران را توسعه می‌دهد. به همین دلیل از روش شناسی نظریه بنیانی^۴ در انجام تحقیق استفاده شده است.

مرور پیشینه

در روش نظریه بنیانی به جای اینکه پژوهش بر پایه برخی نظریه‌هایی باشد که کارکردشان معلوم نیست، پژوهشگر با ذهنی باز سفری اکتشافی را آغاز می‌کند. مطالعه گسترده ادبیات قبل از ظهور مقوله اصلی، اصل اساسی نظریه بنیانی را زیر سوال می‌برد. این اصل بیان می‌کند که "ثوری از داده‌ها برمی‌خیزد نه از ثوری‌های موجود" (گلنزر، ۲۰۱۱). از این منظر گلنزر بررسی گسترده آثار مربوط به موضوع پژوهش را منع کرده است و این کار را به بعد از تشکیل شدن مقوله اصلی موکول می‌کند. در پژوهش حاضر نیز تنها در زمان تهیه طرح تحقیق و به جهت تعیین حدود حوزه مورد بررسی، از ادبیات به شکلی مختصر استفاده شده و مرور گسترده آن به بعد از مرحله تشکیل مقوله اصلی و نتیجه‌گیری موکول شده است. مرور مختصر ادبیات در زمان تهیه طرح تحقیق نیز از نبود مدلی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران خبر می‌داد.

پژوهش‌هایی که به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته‌اند، همگی حاکی از وجود معیارهای مختلفی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی هستند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰؛ موسسه پروتیویتی، ۲۰۱۰). این موضوع نشان می‌دهد که این معیارها در بستر زمان و مکان در حال تغییر است و پژوهش‌ها تا رسیدن به بهترین رویه در این زمینه ادامه دارند.

زینفوس در سال ۲۰۰۰ در پی پژوهش‌هایی که شبکه اطلاعات حسابرسی انجمن حسابرسان داخلی از سال ۱۹۹۳ راه اندازی کرده بود، نتایج پژوهشی را ارائه داد که در آن نظر مدیران حسابرسی داخلی در رابطه با ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی زیر نظرشان مورد سوال قرار گرفته بود. این پژوهش که بر اساس معیارهای ارزیابی عملکرد و اولویت آن‌ها برای مدیران حسابرسی داخلی انجام شده، ۲۰ معیار ارزیابی عملکرد را به ترتیب اولویت برای مدیران حسابرسی در سال‌های مختلف نشان می‌دهد. یافته‌ها حاکی از

آن است که معیارهای عملکرد در حرفه حسابرسی داخلی در حال تغییر است و هنوز بهترین رویه در این زمینه ایجاد نشده است.

آرنا و آزون (۲۰۰۹) با توجه به تغییر نقش حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی در پژوهشی مبتنی بر پرسشنامه به بررسی محرک‌های سازمانی اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. آنان پرسشنامه‌های خود را میان ۳۶۴ شرکت ایتالیایی توزیع نمودند و بر مبنای ۱۵۳ پرسشنامه‌ی پاسخ‌گفته شده دریافتند که اثربخشی حسابرسی داخلی در ایتالیا مبتنی بر عواملی مانند ویژگی تیم حسابرسی داخلی، فرایندها و فعالیت‌های حسابرسی داخلی و ارتباطات سازمانی است و عواملی مانند افزایش تناسب تعداد کارکنان با حسابرسی داخلی، عضویت مدیر حسابرسی داخلی در انجمن حسابرسان داخلی، وجود تکنیک‌های خودارزیابی برای کنترل ریسک و مشارکت کمیته حسابرسی در فعالیت‌های حسابرسی داخلی منجر به افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی می‌شود.

آکسوی و کی اقلو (۲۰۱۳) پژوهشی مشابه را در کشور ترکیه انجام دادند. آنان به این نتیجه رسیدند که در خصوص حسابرسی داخلی در بافت این کشور سه گروه اصلی معیارهای عملکرد وجود دارد که عبارتند از رضایت ذینفعان، فرایندهای حسابرسی داخلی و ابداعات و قابلیت‌ها. آنان در تحقیق خود دریافتند که فارغ از معیارها و روش‌شناسی مورد استفاده به عنوان ابزار مدیریت عملکرد حسابرسی داخلی، مدیران حسابرسی داخلی باید برای ایجاد تناسب عملکرد خود با اهداف استراتژیک، فرهنگ سازمانی، نیازها و چشم‌انداز سازمان را در نظر بگیرند. این امر نشان می‌دهد که عوامل بیرونی بر عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر گذارند.

در این بین انجمن حسابرسان داخلی در سال ۲۰۰۹ رهنمودی را به عنوان فصل الخطاب برای اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی به عنوان دو مولفه مهم عملکرد ارائه کرده است. در این رهنمود شاخص‌هایی با استفاده از رویکرد کارت ارزیابی متوازن^۵ پیشنهاد شده است.

در ایران نیز پژوهش‌های اندکی به ابعاد عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته‌اند و تنها بعد اثربخشی حسابرسی داخلی را مورد توجه قرار داده‌اند. برخی از این پژوهش‌ها عملکرد

حسابرسی داخلی را از بعد اثربخشی مورد نظر قرار داده و از طریق پرسشنامه مولفه‌های اثرگذار بر آن را همانند مهارت‌های فردی، دسترسی به اطلاعات، بی طرفی حسابرسی داخلی مشخص کرده اند (زمان و تحریری، ۱۳۹۴؛ رحمانی و محمودخانی، ۱۳۹۶). برخی دیگر نیز به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی و عوامل موثر بر آن در سازمانی خاص و به شکل مطالعه موردی پرداخته اند (مبشری و قلی زاده، ۱۳۹۲).

روش پژوهش

در تحقیق حاضر از روش نظریه بنیانی و رویکرد کلاسیک آن استفاده شده است. منشأ نظریه بنیانی به بررسی گلنزر و اشتراس، به ویژه کتاب آنان با عنوان کشف نظریه بنیانی بر می‌گردد که در سال ۱۹۶۷ منتشر شد. نظریه بنیانی ریشه در پراگماتیسم دارد. پراگماتیسم زمانی که موضوع معرفت و حقیقت را مورد توجه قرار می‌دهد بر عمل و سودمندی در عمل در مقایسه با انتزاع بسیار تاکید می‌کند. نظریه بنیانی خود به تنهایی یک روش شناسی برای ایجاد تئوری مفهومی است. در پژوهش حاضر از نظریه بنیانی برای تجزیه و تحلیل استفاده شده است. در این روش شناسی هر نوع داده‌ای قابل استفاده است اما محبوب‌ترین آن‌ها داده‌های کیفی هستند. متداول‌ترین منابع گردآوری داده در نظریه بنیانی مصاحبه است (گلنزر، ۲۰۱۱).

جمع آوری داده‌ها

در پژوهش حاضر گردآوری داده‌ها، از طریق مصاحبه صورت گرفته است. ابتدا با در نظر داشتن سوال اصلی پژوهش، از مصاحبه ساختار نیافته (باز) برای جمع آوری اطلاعات استفاده شده است. در ابتدای هر مصاحبه ضمن توضیح اهتمام به رعایت نکات اخلاقی تحقیق برای مصاحبه شونده، توضیحی پیرامون موضوع و مسئله اصلی تحقیق و روش انجام آن ارائه شده است. سپس از مصاحبه شونده درخواست شده که چگونگی انجام ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی را تشریح کند. ماهیت مصاحبه‌ها اکتشافی بوده و با مساله اصلی پژوهش آغاز شده است. پس از اولین مصاحبه به تدریج دیگر موضوعات مهم که مربوط به موضوع اصلی تحقیق هستند، در ذهن محقق ایجاد و فهرست این موضوعات برای پرسش در مصاحبه‌های بعدی تهیه شده است. همچنین در مواردی که توضیح مصاحبه شونده در

خصوص ابعاد فهرست شده کافی نبوده، از وی تو ضیح بیشتری درخواست شده است. تا رسیدن به مرحله اشباع نظری، در مجموع ۱۵ نفر مدیر حسابرسی داخلی مورد مصاحبه قرار گرفته‌اند. مصاحبه‌ها با رعایت نکات اخلاقی و کسب اجازه از مصاحبه شوندگان ضبط شده است. در این بین برخی از مصاحبه شوندگان تمایلی به ضبط مصاحبه نداشتند. مدت زمان این مصاحبه‌ها از ۴۵ تا ۹۰ دقیقه است.

کدگذاری باز/کد پذیری

کدگذاری باز به محقق اجازه می‌دهد که قبل از تمرکز بر مسئله‌ای خاص یا گزینشگری، با استفاده از نمونه‌گیری نظری، جهتی که تحقیق به آن سو حرکت می‌کند را ببیند. صداقت محقق با خود و مهارت وی در استفاده از روش‌ها و توانایی وی در ایجاد کدها و یافتن روابط در ابتدای مسیر و با کدگذاری باز (و با مقدار حداقلی از پیش فرض) از هر زمان دیگری بیشتر مورد آزمون قرار می‌گیرد. این فرایند ابتدا با کدگذاری باز سطر به سطر داده‌ها و در راستای تشخیص کدهای خودبنیاد انجام می‌شود. این کدگذاری به هر روش ممکن انجام می‌شود. به عنوان مثال در پژوهش حاضر محقق پس از اولین مصاحبه و پیاده‌سازی آن در نرم افزار word به تحلیل سطر به سطر داده‌ها و کدگذاری باز و استخراج رویدادها پرداخته است. در جریان این کدگذاری به هر مصاحبه یک حرف انگلیسی و به هر کد یک شماره اختصاص یافته است.

در این پژوهش کدگذاری با یادداشت برداری ایده‌هایی انجام شده است که در ذهن محقق ظاهر شده‌اند تا محقق بتواند از متن بیشترین بهره را بدست آورد، سوالات مطرح شده در قبل را ببرد و بر اساس آن کدگذاری کند. یادداشت‌ها داده‌ها را از تو صیف محض به سطح مفهومی ارتقا می‌دهند و به محقق کمک می‌کنند که ویژگی‌های هر مقوله را پرورش دهد و شروع به تعریف آن‌ها به شکل عملیاتی کند.

کدگذاری انتخابی

کدگذاری انتخابی یعنی متوقف کردن کدگذاری باز و محدود کردن کدگذاری به تنها آن متغیرهایی که به گونه‌ای به متغیر اصلی مربوط هستند که با یکدیگر تئوری را می‌سازند.

کدگذاری انتخابی تنها زمانی انجام می‌شود که متغیر اصلی کشف شده باشد. همینطور که محقق شروع به مقایسه وقایع با وقایع و سپس وقایع با مقوله‌ها می‌کند، یک مقوله اصلی شروع به شکل‌گیری می‌کند. در این تحقیق نیز پس از کدگذاری باز در مصاحبه یازدهم مقوله اصلی ظاهر شد و برای اشباع در خصوص این مقوله، مصاحبه‌ها تا مصاحبه پانزدهم ادامه یافت. ویژگی اصلی این مقوله این است که به سادگی با سایر مقوله‌ها در ارتباط است.

کدگذاری نظری/تئوریک^۶

کدهای نظری چگونگی ارتباط مقوله‌ها با یکدیگر را مفهوم سازی می‌کنند. مفهوم سازی داده‌ها از طریق کدگذاری اساس پرورش تئوری در نظریه بنیانی است. وقایع مرتبط با یکدیگر در داده‌ها با استفاده از روش مقایسه مستمر، مورد تحلیل و کدگذاری قرار می‌گیرند تا ابتدا مقوله‌های ذاتی/خودبنیاد و سپس مقوله‌های تئوریک پدیدار شوند. رابطه اصلی بین داده‌ها و تئوری، کد مفهومی است. این کد الگوی زیربنایی مجموعه‌ای از شاخص/نشانگرهای تجربی داخل داده‌ها را مفهوم سازی می‌کند.

در روش نظریه بنیانی ارزیابی کیفیت داده‌ها از طریق مقایسه مستمر و اطمینان از انعکاس واقعی رویدادها در نتایج تحقیق انجام می‌شود. در پژوهش حاضر محقق برای ارزیابی کیفیت داده‌ها و نتایج تحقیق از هر دو روش استفاده کرده است بدین معنی که در انتهای هر مصاحبه از مصاحبه شونده درخواست شده که نسبت به کدهای بازی که در جریان مصاحبه در ذهن محقق شکل گرفته است، نظر خود را ارائه دهد. همچنین در جریان کدگذاری تا رسیدن به کدهای نظری تحقیق، محقق از روش مقایسه مستمر استفاده کرده است. بعلاوه برای ارزیابی کیفیت نتایج تحقیق پس از کدگذاری نظری نیز برای اخذ تایید، مدل تحقیق در اختیار افراد مصاحبه شونده قرار گرفته است.

یافته پژوهش

مقوله اصلی: میزان کسب یا حفظ مشروعیت

به عقیده گلنزر (۲۰۱۱) مقوله اصلی می‌تواند در پاسخ به سوالاتی نظیر "نگرانی اصلی مشارکت کنندگان چیست؟" و "چه چیزی این نگرانی را رفع می‌کند؟" هویدا شود. در

پژوهش حاضر نیز مقوله اصلی در پاسخ به این سوالات آشکار شده است. پس از هر مصاحبه کدگذاری باز انجام شده است. پس از انجام ۱۱ مصاحبه تعداد ۴۵۴ رویداد تشکیل شده است. در این خصوص محققین با در نظر گرفتن حساسیت نظری در مصاحبه‌های بعدی مراقب بوده‌اند که دچار فراکدگذاری که گلنزر (۲۰۱۱) در خصوص آن هشدار می‌دهد، نشوند. با انجام مصاحبه‌های بعدی و حساسیت نظری و فرایندهای رفت و برگشتی میان داده‌ها، رویدادها و کدها مشخص شد که نگرانی اصلی مدیران حسابرسی داخلی، مشروعیت است. تمامی مصاحبه شوندگان به بستری اشاره کرده‌اند که در آن بستر می‌بایست همواره در تلاش برای کسب مشروعیت و حفظ مقبولیتشان باشند.

مدیران حسابرسی داخلی، بستر عملکرد حسابرسی داخلی را با مولفه‌هایی نظیر نداشتن دانش ویژه حسابرسی داخلی، عدم دسترسی مناسب به منابع اطلاعاتی و سازمانی، نیاز ذینفعان (که از نظر آنان شامل هیئت مدیره، مدیرعامل، کمیته حسابرسی و مدیران اجرایی بودند) به حسابرسی داخلی و الزام آور نبودن قوانین در خصوص حسابرسی داخلی توصیف کرده و معتقد هستند که این مولفه‌ها در عملکرد آنان تأثیرگذار است. به عنوان مثال در خصوص نیاز ذینفعان به حسابرسی داخلی و الزام آور نبودن قوانین در خصوص حسابرسی داخلی موارد زیر مثالی از متن مصاحبه هاست.

(کد G014) "هر دو تایی اونایک نکته مشترک دارن تو اولیه میگه که رئیس هیئت مدیره نمیتونه رئیس کمیته حسابرسی باشه توی دومی رئیس هیئت مدیره نمیتونه عضو هیچ کمیته‌ای باشه. پس قاعدتا اونجا می‌گفت رئیس مشترک نباشه، اینجا میگه عضو ششم نباشه. من میخوام بگم که توی ایران برای شروع حسابرسی داخلی این کار اشتباهه. اونو معلومه برای چی میگه اونو برای این داره میگه که استقلال کمیته رو بیشتر بکنه اون به وقت تضاد منافع ایجاد نکنه بهتر کار کنن اینا. به اتفاقی افتاده توی سازمان ما رئیس هیئت مدیره رئیس کمیته حسابرسی هم هست اگر این آدم عضو کمیته حسابرسی نبود شاید کمیته با این قدرت انجام نمی‌شد کاراش و کارایی که میخواستی رو نمیتونستی انجام بدی"

(کد C016) "حسابرسی داخلی چون بر اساس یک نیاز شکل نگرفته بر اساس یک الزام شکل گرفته و علی‌الاصول کسی دوست نداره حساب پس بده توی ایران و این فرهنگ نیست"

در توضیح عدم دسترسی به منابع سازمانی به دلیل عدم نیاز ذینفعان در یکی از مصاحبه‌ها، موضوعی به شرح زیر مطرح شده است:

(کد B011) "یکی دو سال طول کشید من دو نفر رو استخدام کردم الان من نزدیک ۵ ساله که اینجا هستم کلی اشکال داره کار... یک چیزی هست به اسم اعتقاد اون اعتقاد چون وجود نداره و مسائل مختلف این کار تحت‌الشعاع قرار میگیره و شما تندتر از اون نمیتونی بری... هزار بار ما افسرده شدیم."

در توصیف عدم دسترسی مناسب به منابع اطلاعاتی یکی از مدیران مطرح کرده است که:

(کد E032) "یکم با این داستان مشکل داریم مثلا اطلاعات دیر میدان اون تقصیر تیم واقعا نیست چون توی سازمان اطلاعات گرفتن خیلی سخته زمان بره"

در این بستر مدیر حسابرسی داخلی خود را به عنوان یک عضو زائد برای سازمان در نظر می‌گیرد. به عنوان مثال یکی از مدیران مطرح کرده است:

(کد B045) "بعضا خودمم حساب میکنم خودمم خجالت میکشم بهم میگن حسابرس داخلی وجدانا میخوام بگم یعنی احساس می‌کنی بیکاری احساس می‌کنی کاری از دستت بر نیامد یعنی دیگران اینجور برداشت می‌کنند... توی جلسات میری میفهمی احساس میکنی پهواحترامی رو برای طرف قائلن نسبت به تو احساس میکنن تو یک چیز زائدی این احساس به تو منتقل میشه"

در چنین بستری مدیران حسابرسی داخلی نگران مشروعیت/مقبولیت خود و به دنبال کسب آن هستند و عملکرد خود را در راستای دستیابی به این هدف می‌بینند. بنابراین در ذهن خود همواره عملکرد را در مقایسه با این هدف ارزیابی می‌کنند. در نتیجه میزان کسب و حفظ مشروعیت/مقبولیت مهم‌ترین مقوله در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ذهن

مدیران آن است. در واقع این بستر و شرایط حسابرسی داخلی، مدیران را بر آن می‌دارد که در ارزیابی میزان کسب/حفظ مشروعیت با سه مفهوم خروجی، کیفیت و اثربخشی به شرح زیر عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی کنند.

خروجی

وجود خروجی حداقل کاری است که حسابرسی داخلی می‌تواند انجام دهد. این موضوع را می‌توان از سخن مدیران در مصاحبه‌ها دریافت. مدیران با وجود خروجی می‌توانند نشان دهند که در حال انجام کار هستند. از نظر مدیران حسابرسی داخلی، کار حسابرسی حتما باید دارای خروجی باشد. آنان خروجی کار را در انطباق کار حسابرسی داخلی با برنامه‌ی از پیش تعیین شده و ارائه گزارش می‌بینند. معیار ارزیابی انطباق کار با برنامه از پیش تعیین شده هم انطباق زمانی و هم انطباق موضوعی است؛ یعنی مدیران همواره می‌کوشند در چارچوب برنامه‌ای حرکت کنند که موضوع رسیدگی و زمان آن قبلا به تصویب رسیده است.

ارائه گزارش نیز یکی دیگر از معیارهای ارزیابی حسابرسی داخلی از نظر مدیران آن است. بدین معنی که تمام رسیدگی‌ها باید منجر به گزارش شود حتی اگر نکته/یافته قابل بهبودی در خصوص سازمان در آن وجود نداشته باشد یا گزارش به شکل کاغذی و رسمی ارائه نشده باشد. به عنوان مثال یکی از مدیران مطرح کرده است:

(کد B029) "من می‌گم انتقال پیام اگر انجام شده باشه خیلی مهمه خیلیا فکر می‌کنند باید گزارش بدی ولی توی دست دادن با مدیر عامل یک گزارشه ویس یک گزارشه پیام منتقل شده باشه"

یا (کد C018) "حتی من عرض کنم خدمتون که گزارش‌های کلین خیلی سخت‌تره از این بابت که وقتی شما یک گزارش کلین میدی راجع به یک موضوع درواقع می‌گیم باید اگر بخوایم اون مسولیت رو با اطمینان قبول کنیم باید همه موارد رو دیده باشیم و تایید کرده باشیم"

کیفیت

کیفیت، مفهومی است که در سخن تمامی مصاحبه شونده‌گان به انحاء مختلف بر آن تاکید شده است. اگرچه مصاحبه شونده‌گان تعریفی مستقل از کیفیت ارائه نکرده‌اند اما تلقی آنان از کیفیت به معنای دریافت نتیجه از چگونگی است؛ بدین معنی که نه تنها وجود خروجی از نگاه مصاحبه شونده‌گان مهم است بلکه چگونگی آن نیز اهمیت دارد. کیفیت دربردارنده دو زیر مقوله اصلی است که عبارتند از چگونگی انجام کار و چگونگی خروجی کار (کیفیت گزارش حسابرسی داخلی).

در چگونگی انجام کار مدیران حسابرسی داخلی انتظار دارند که کار حسابرسی داخلی به شکلی کامل، بدون دردسر و با ارتباطی موثر انجام شود.

۱. کامل بودن رسیدگی به این معناست که مدیر به این اطمینان دست یافته باشد که همه رسیدگی‌های مورد نیاز انجام شده است. مدیران این موضوع را از پاسخ به سوالاتی همانند زیر درمی‌یابند:

- آیا کلیه موارد موجود در چک لیست‌های حسابرسی انجام شده است.
- آیا حسابرس توانسته به کلیه سوالات مدیر در رابطه با رسیدگی‌هایش پاسخ دهد.
- آیا حسابرس توانسته برای پاسخ به سوال مدیر در رابطه با رسیدگی‌هایش مستندات ارائه کند.
- آیا حسابرس برای تکمیل رسیدگی‌ها نیازمند دوباره کاری بوده است.

۲. ارتباط موثر، مدیران حسابرسی داخلی برای حفظ و کسب مقبولیتشان نیاز دارند که با واحدهای تحت رسیدگی تعاملی مثبت داشته باشند تا بتوانند رسیدگی را به شکلی کامل انجام دهند و در صورت نیاز مجدداً به واحد مورد رسیدگی مراجعه کنند چراکه ارتباط موثر منجر به رفع محدودیت اخذ اطلاعات مورد نیاز برای رسیدگی و همچنین انعکاس مثبت کار حسابرسی داخلی در سازمان می‌شود. مدیران حسابرسی داخلی در پاسخ به سوالاتی همانند زیر به اطمینان در خصوص ارتباط موثر حسابرسی داخلی دست می‌یابند:

- آیا کار حسابرسی داخلی حاشیه ساز شده است.

- آیا حسابرسی توانسته کلیه اطلاعات مورد نیاز را به شکل مستند از واحد مورد رسیدگی اخذ کند.
 - آیا متولی/متولیان واحد مورد رسیدگی از برخورد حسابرسی داخلی رضایت دارند.
 - آیا فرد ویژگی‌های عمومی رفتاری مورد انتظار مدیر مانند آراسته بودن، انضباط، روحیه کار تیمی و... را دارا بوده است.
- کیفیت گزارش به این معناست که گزارش ارائه شده توسط حسابرسی داخلی از هر لحاظ بدون عیب و نقص باشد و خود از مولفه‌هایی نظیر کامل بودن یافته، دقت یافته، اهمیت یافته، مدیریت زمان، کیفیت نگارش و وجود پیشنهادها قابل اجرا تشکیل می‌شود.
۳. کامل بودن یافته به این معناست که آیا یافته دیگری وجود ندارد که در گزارش ارائه نشده باشد. مدیر برای ارزیابی این موضوع به این سوالات پاسخ می‌دهد.
- آیا تمامی یافته‌های مربوط به ریسک‌های مورد انتظار مدیر حسابرسی داخلی و ذینفعان بیان شده است.
 - آیا یافته‌ای وجود دارد که مدیر از آن اطلاع دارد اما حذف شده است.
 - آیا یافته جدید و رای انتظار مدیر حسابرسی داخلی وجود دارد.
۴. دقت یافته از این نظر در ارزیابی عملکرد دارای اهمیت است که منجر به کسب یا از دست رفتن مشروعیت حسابرسی داخلی می‌شود. حسابرسی داخلی به دلیل مواجهه با این سویه افراد که دوست ندارند مورد حسابرسی و بازخواست قرار گیرند، از نگاه حسابرسی شوندگان به منزله یک جاسوس تلقی می‌شود. بنابراین افراد از هر موقعیتی برای به زیر کشیدن آن استفاده می‌کنند. در صورت دقیق نبودن یافته‌ها موقعیت حسابرسی داخلی به خطر می‌افتد لذا مدیر حسابرسی داخلی بر کسب اطمینان در خصوص دقت یافته‌ها در ارزیابی عملکرد تاکید دارد. مدیران با پاسخگویی به سوالات زیر، دقت یافته‌ها ارزیابی می‌کنند.
- آیا اطلاعات داخل یک گزارش با یکدیگر تطابق دارند.

- آیا یافته‌ها متکی به مستندات قابل اتکا و قابل دفاع است.
 - آیا متولی یا متولیان واحد مورد رسیدگی یافته‌ها را تایید کرده‌اند.
 - آیا یافته نیازمند تعدیل بوده است.
۵. اهمیت یافته، در صورتیکه یافته ای با اهمیت باشد منجر به کسب مقبولیت حسابرسی داخلی می‌شود. از نظر مدیران یافته‌ای با اهمیت است که ویژگی‌های زیر را دارا باشد.
- آیا یافته جزء دغدغه‌های ذینفعان است و در نظر آنان با اهمیت بوده است.
 - آیا یافته جدید بوده و منجر به غافلگیر شدن مدیر حسابرسی داخلی و یا ذینفعان شده است.
 - آیا یافته اثر عمده‌ای بر صورت‌های مالی داشته است.
 - آیا یافته موضوع قانونی را نشان می‌دهد که دارای اثری عمده برای سازمان است.
۶. مدیریت زمان، به معنای ارائه گزارش به موقع و به هنگام نیاز ذینفعان است. مدیریت زمان در پاسخ به سوالات زیر مشخص می‌شود.
- آیا ذینفعان از زمان ارائه گزارش رضایت دارند یا از آن انتقاد می‌کنند.
 - آیا ساعات صرف شده برای گزارش مطابق انتظار مدیر حسابرسی بوده است.
 - آیا حسابرس با روشی جدید و در کوتاه‌ترین زمان ممکن به نتیجه رسیده است.
۷. کیفیت گزارش، به معنای ارائه گزارشی قابل فهم و مورد رضایت ذینفعان است. ارزیابی عملکرد حسابرسی در ارائه گزارشی با کیفیت در پاسخ به سوالات زیر انجام می‌شود.
- آیا گزارش مورد رضایت ذینفعان است.
 - آیا در گزارش از واژه‌های منفی و کوبنده استفاده شده است.
 - آیا مطالب کم اهمیت از نظر ذینفعان و مدیر حسابرسی داخلی در گزارش عنوان شده است.
 - آیا گزارش کاراست بدین معنا که در کمترین حجم بیشترین مطلب ارائه شده باشد.

- آیا گزارش قابلیت انتقال پیام را داراست.
 - آیا در مواردی که می‌توان، از ارائه نمودار و متغیرهای کمی و اعداد و ارقام استفاده شده است.
 - آیا متن گزارش پیام را به مدیر حسابرسی به عنوان یک خواننده مستقل گزارش منتقل کرده یا نیاز به تعدیل داشته است.
 - آیا مطالب در گزارش دارای طبقه بندی مناسبی بوده است.
۸. ارائه پیشنهادات قابل اجرا، قابل اجرا بودن پیشنهادات به کسب مشروعیت حسابرسی داخلی کمک می‌کند. این موضوع که حسابرسی داخلی با پیشنهادهای خود پتانسیل رفع حل مشکلات سازمان و پوشش ریسک‌های آن را دارا باشد، در نظر سازمان منجر به مقبولیت حسابرسی داخلی می‌شود. قابل اجرا بودن پیشنهادات حسابرسی داخلی در ارزیابی عملکرد با پاسخگویی به سوالات زیر بررسی می‌شود.
- آیا ذینفعان با پیشنهاد ارائه شده موافق بوده اند.
 - آیا دستوری برای پیاده سازی پیشنهادهای ارائه شده در گزارش، صادر شده است.
 - آیا پیشنهاد برای ذینفعان جدید و غافلگیر کننده بوده است.

اثر بخشی

- اثر بخشی حسابرسی داخلی از نظر مصاحبه شوندگان بدین معناست که حسابرسی داخلی منشا تغییرات در سازمان بوده و انعکاس کار حسابرسی داخلی در نظر ذینفعان مثبت باشد. مدیران حسابرسی داخلی دو مولفه برای اثر بخشی حسابرسی داخلی در نظر می‌گیرند که عبارتند از بازخورد ذینفعان و ایجاد تغییرات در سازمان.
۱. بازخورد ذینفعان، ذینفعان هم در خصوص گزارشات و هم در خصوص کار حسابرسی داخلی بازخوردهایی ارائه می‌دهند اما مقصود از اثر بخشی، رضایتمندی ذینفعان از حسابرسی داخلی به عنوان یک کل و نه در خصوص هر گزارش است. مدیران حسابرسی داخلی این موضوع را با پاسخ به سوالات زیر مشخص می‌کنند.

- آیا ذینفعان نسبت به حسابرسی داخلی منتقد هستند یا از کار آن استقبال می‌کنند.
 - آیا کار دستوری به حسابرسی داخلی ارجاع می‌شود.
 - آیا ذینفعان اجازه اختصاص منابع به حسابرسی داخلی می‌دهند.
۲. ایجاد تغییر در سازمان، بدین معناست که کار حسابرسی داخلی در سازمان ایجاد کننده تغییر باشد. مدیران حسابرسی داخلی در صورتی کار حسابرسی داخلی را منشا اثر می‌دانند که در موارد زیر تغییراتی ایجاد کند.
- آیا حسابرسی داخلی منجر به تغییر/اثر عمده بر جریان نقد سازمان شده است.
 - آیا حسابرسی داخلی منجر به تعدیل مثبت در بندهای گزارش حسابرس مستقل شده است.
 - آیا حسابرسی داخلی منجر به رفع تکالیف مجمع شده است.
 - آیا حسابرسی داخلی منجر به رفع اثرات مالیاتی شده است.
 - آیا در خصوص اجرایی شدن پیشنهاد حسابرسی داخلی پیگیری انجام شده است.

مدل مفهومی

هنگامی که نظریه به طور کامل بسط یافت، محقق با چالش نوشتن آن مواجه می‌شود. به اعتقاد لاک (۲۰۰۱)، محقق در مقام نویسنده گزارش پژوهش باید نظریه را به گونه‌ای بنویسد که بیانگر این نکات باشد که چگونه مفاهیم ظاهر شدند و از داده‌ها بسط یافتند، چگونه پژوهشگر از طریق فرایند انتزاع کردن، از فرایند توصیف کردن عبور کرد و چگونه مقوله‌های هسته‌ای ایجاد شدند (از کیا، ۱۳۹۰).

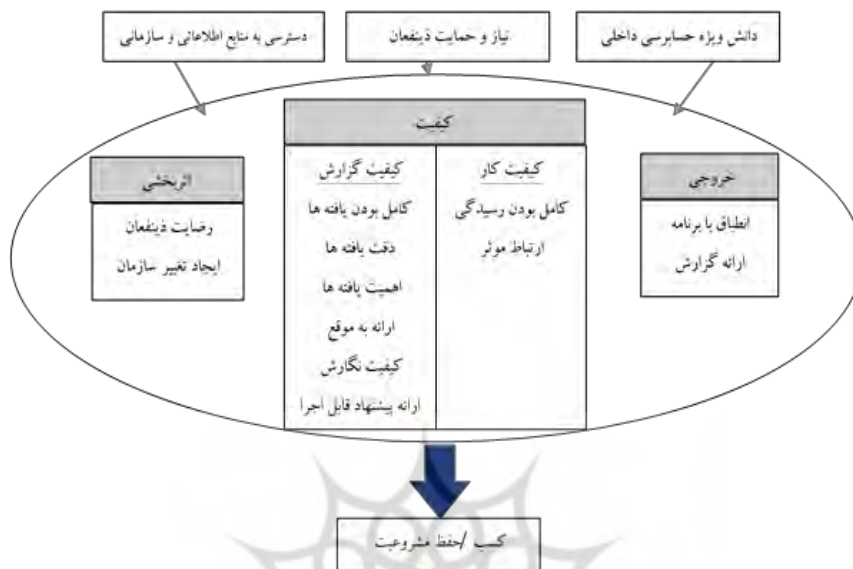
ظاهراً هیچ فرمول دقیق برای بیان نظریه وجود ندارد اما گلنزر و اشتراس (۱۹۶۷) بر این نکته بسیار تأکید می‌کنند که نویسنده باید با بیان خلاصه جامعی از چارچوب کلی و جملات نظری مهم مرتبط با آن، از فهم خواننده از چارچوب نظری اطمینان حاصل کند. معمولاً این نکات در آغاز یا پایان گزارش رعایت می‌شوند.

محقق در این تحقیق به استخراج مدل ذهنی مدیران حسابرسی داخلی در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران پرداخته است. اعتبار برای حسابرسان داخلی یک دارایی بسیار با اهمیت است و حسابرسان برای کسب این اعتبار باید در نظر ذینفعان به عنوان یک فرد حرفه‌ای پذیرفته شوند. برای این منظور مدیران حسابرسی داخلی در ذهن خود همواره با هدف قرار دادن این اعتبار فاصله عملکرد خود را با آن ارزیابی می‌کنند. به همین دلیل در این تحقیق مشخص شد که مشروعیت حسابرسی داخلی در ذهن مدیران حسابرسی داخلی در ایران برجسته‌ترین نگرانی آن‌هاست.

بستر حسابرسی داخلی در ایران حاکی از جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی است. در واقع پس از انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تأسیس انجمن حسابرسان داخلی در همان سال این حرفه به شکل جدی شروع به کار کرد. با توجه به جدید بودن این حرفه جای تعجب نیست که هنوز نتوانسته باشد به اندازه سایر حرفه‌ها مانند حسابرسی مستقل جایی برای خود ایجاد کرده باشد. بنابراین حرفه حسابرسی داخلی در ایران هم اکنون با مولفه‌های ناشی از بستر و محیط خود روبه‌روست که عبارتند از نداشتن دانش ویژه حسابرسی داخلی، عدم دسترسی مناسب به منابع، نیاز محدود ذینفعان به حسابرسی داخلی و الزام آور نبودن قوانین در خصوص حسابرسی داخلی. در این شرایط مدیران حسابرسی داخلی به دنبال کسب مشروعیت در سازمان خود هستند تا بتوانند این محدودیت‌ها را بزدایند.

بنابراین هدف مدیران حسابرسی داخلی در ایران کسب مشروعیت و حفظ آن است و در پی این هدف مستمرا فاصله خود را به شکل ذهنی با آن می‌سنجند. در واقع مدیران با در نظر گرفتن محدودیت‌های حاصل از بستر حسابرسی داخلی در ایران به عنوان ورودی عملکرد (دانش حسابرسی داخلی شامل دانش سازمانی، صنعت و ویژگی‌های رفتاری، نیاز و حمایت ذینفعان و میزان دسترسی به منابع اطلاعاتی و سازمانی) ابتدا انتظار خود از عملکرد حسابرسی داخلی را تحت سه مفهوم خروجی، کیفیت و اثربخشی شکل می‌دهند و سپس بر اساس این مدل ذهنی به ارزیابی عملکرد خود می‌پردازند. مفهوم اثربخشی خود متأثر از مفهوم کیفیت است و مفهوم کیفیت نیز بر اساس وجود خروجی معنا پیدا می‌کند. هر کدام از این مفاهیم خود از زیر مقوله‌ها/مولفه‌هایی تشکیل شده اما مولفه‌هایی که مدیران برای مفهوم کیفیت

در نظر می‌گیرند بیشترین مولفه‌ها برای ارزیابی است و از این منظر مشخص است که مدیران حساسیت بیشتری نسبت به این مفهوم نشان می‌دهند و این مفهوم در ذهن مدیران حسابداری داخلی از جایگاه ویژه‌ای در ارزیابی عملکرد برخوردار است.



شکل (۱): مدل مفهومی ارزیابی عملکرد حسابداری داخلی در ایران

نتیجه‌گیری

راهنمای عملی برنامه بهبود و اطمینان از کیفیت با عنوان اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی حسابداری داخلی (۲۰۰۹) بیان می‌کند که در نهایت بهتر است در این برنامه اندازه‌گیری شود که آیا حسابداری داخلی اهداف خود و سازمان را برآورده ساخته است. در پژوهش حاضر مشخص شد که نگرانی اصلی مدیران حسابداری داخلی کسب مشروعیت حسابداری داخلی و حفظ آن است و مدیران حسابداری داخلی در ارزیابی عملکرد به این موضوع می‌پردازند که حسابداری داخلی به چه میزان در دستیابی به این هدف موفق بوده است. مشروعیت یک مفهوم تئوریک است که در ارزیابی عملکرد حسابداری داخلی برای نخستین بار در تحقیق حاضر از آن یاد شده است.

پژوهش حاضر با اتخاذ رویکرد کیفی نسبت به ارزیابی عملکرد حسابداری داخلی در مقایسه با کارایی و اثربخشی مورد اشاره پژوهش‌های انجام شده، سه مفهوم خروجی، کیفیت

و اثربخشی را معرفی می‌کند که در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران مورد نظر مدیران حسابرسی داخلی است. این مدل در بخش‌هایی با تحقیق‌های پیش گفته هم خوانی داشته و در بخش‌هایی متفاوت از معیارهای ارائه شده در آن هاست. به عنوان مثال ابعاد توسعه تکنیکی و توسعه نیروی کار در رهنمود انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۰) جزئی از مفاهیم ارزیابی در ذهن مدیران حسابرسی داخلی در ایران نیستند. همچنین نکات کلیدی مانند رفع تکالیف مجامع، اجازه اختصاص منابع به حسابرسی داخلی، مقوله کیفیت گزارش، به معنای ارائه گزارشی قابل فهم یا کارایی در اختصار گزارش، از مواردی هستند که در رهنمود انجمن حسابرسان داخلی به عنوان فصل الخطاب پژوهش‌های خارجی و مبنای پژوهش‌های داخلی، مورد اشاره قرار نگرفته‌اند. همچنین اشاره به ابعاد مختلف هر مقوله و ارائه نحوه ارزیابی این مقوله‌ها تنها در تحقیق حاضر مورد اشاره قرار گرفته است. این تفاوت‌ها ناشی از بستر حسابرسی داخلی است.

تحقیق حاضر اولین تحقیق کیفی در خصوص ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران است. پژوهش‌های خارجی بسیاری به این موضوع پرداخته‌اند اما همگی آن‌ها نسبت به موضوع تحقیق رویکرد کمی پژوهش را انتخاب کرده‌اند. در اجرای این پژوهش کیفی از روش کلاسیک نظریه بنیانی (رویکرد گلنزر) استفاده شده است. اتخاذ این رویکرد خود نشان دهنده شیوه‌ی جدیدی از تحقیق در پژوهش‌های حسابداری است. تجربه رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی به دلیل صبور بودن و باز بودن محقق نسبت به ظاهر شدن مقوله اصلی بسیار لذت بخش است. نظر به اینکه تا کنون پژوهشی در زمینه ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران انجام نشده و تنها پژوهش‌های کمی در خصوص اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران صورت گرفته است و با توجه به حجم پژوهش‌های صورت گرفته در زمینه ارزیابی عملکرد در خارج از کشور، مشخص است که فاصله پژوهش‌های ایرانی انجام شده با پژوهش‌های خارجی در این زمینه زیاد است. تحقیق حاضر گامی است رو به جلو در پوشش این فاصله. پژوهش حاضر با توجه کردن به خلأ موجود در این زمینه در ایران، مدلی را به عنوان مبنای بکارگیری سیستم ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی برای مدیران واحدهای حسابرسی داخلی در ایران فراهم می‌کند. در واقع مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌ها با شناخت و بکارگیری اجزای مدل ارزیابی عملکرد می‌توانند به ارزیابی و

بهبود عملکرد خود از منظر رفع نواقص عملکردی و پوشش ریسک فعالیت‌هایشان در برنامه ریزی‌های بعدی خود کمک کنند.

در کنار محدودیت‌هایی همچون عدم امکان ضبط برخی مصاحبه‌ها، امکان تفسیرهای گوناگون از یک پدیده در پژوهش‌های کیفی مهم‌ترین محدودیت تحقیق حاضر است اما با توجه به گذشت چند سال از انتشار دستورالعمل‌های مربوط به حرفه حسابرسی داخلی در ایران همین محدودیت می‌تواند فرصتی برای پژوهش‌های آتی فراهم آورد که با اتخاذ رویکردهای تحقیق کیفی به موضوع عملکرد حسابرسی داخلی در ایران و ارزیابی آن از نظر ذینفعان حسابرسی داخلی پردازند. همچنین پیشنهاد می‌شود جهت بهبود عملکرد و افزایش مقبولیت حسابرسی داخلی در ایران سیستم مدیریت عملکرد در حسابرسی داخلی راه‌اندازی شود. این امر مستلزم آن است که ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی به شکل رسمی و فارق از فرایندهای ذهنی انجام شود و بازخورد نتایج آن به کارکنان حسابرسی داخلی و ذینفعان آن ارائه شود.

پی‌نوشت

- | | | | |
|---|----------------------------------------------|---|---------------------|
| ۱ | Committee of Sponsoring Organizations | ۴ | grounded theory |
| ۲ | International Standards of Internal Auditing | ۵ | Balanced Score Card |
| ۳ | Quality Assurance and Improvement Program | ۶ | Theoretical coding |

منابع

- ازکیا، مصطفی؛ حسینی جاجرمی، ایمان. (۱۳۹۰). روش‌های کاربردی تحقیق: کاربرد نظریه بنیانی، تهران: کیهان.
- بوس اوراق بهادار تهران. (۱۳۹۱). دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران، وب‌گاه رسمی سازمان بورس و اوراق بهادار، دستورالعمل‌های مصوب.
- رحمانی، علی و محمودخانی، مهناز (۱۳۹۶). بررسی مولفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۴، ص ۵۷ الی ۷۷.

زمان، الهه و آرش، تحریری (۱۳۹۴). بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی، پایان نامه دانشگاه تهران.

مبشری، آق محمد و قلی زاده، محمدحسن (۱۳۹۲). بررسی میزان اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت‌های مادر تخصصی و تابعه بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه گیلان.

Aksoy, T; Kahyaoglu, S. (2013) , “Measuring the Internal Audit Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey”, *American International Journal of Contemporary Research*, 3 (4) pp 71-82.

Arena, M; Azzone, G. (2009) , ‘Identifying organizational drivers for internal audit effectiveness’, *International Journal of Auditing*, (13) pp 43-69.

Azkiya, M; Imani Jajarmi, H. (2012). *Applied research methodologies: Applied grounded theory approach*, Tehran: Keyhan. (In Persian)

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). *Internal control – Integrated framework*, online at www.coso.org.

Glaser, B. G. (2011). *Getting out of the data. Grounded theory conceptualization*. Mill Valley, CA: Sociology Press.

Glaser, B; Strauss, A. (1967). *The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research*. Chicago: Aldine.

Institute of Internal Auditors - IIA (2009) , ‘Performance Measures for Internal Audit Functions: A Research Project’, the IIA Research Foundation. *on-line at <http://www.theiia.org>*.

Institute of Internal Auditors - IIA (2010) , Measuring Internal Audit efficiency and effectiveness, the IIA Research Foundation. *on-line at <http://www.theiia.org>*.

Institute of Internal Auditors - IIA (2015) , *strongly recommended: practice advisories*, online at <https://na.theiia.org>.

Institute of Internal Auditors - IIA (2016) , ‘International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing’, October, *on-line at <http://www.theiia.org>*.

Mobasheri, A. Gholizadeh, M. (2014) Investigating the Effectiveness of Internal Audit on Improving Internal Control and Performance of Holdings and Subsidiaries of Islamic Revolution Mostazafan Foundation”, *Gilan University, Master Thesis*. (In Persian)

Protiviti Knowledgeleader, (2010) , Internal auditing around the world, Profiles of Technology-Enabled Internal Audit Functions at Leading International Companies, *Protiviti Knowledgeleader*, *on-line at www.knowledgeleader.com*, Vol. VI.

- Rahmani, A. Mahmoodkhani, M. (2017) , “Investigating the components of assessing the internal auditi effectiveness in Iran”, *Journal Management System*, (24) pp 57-77. (In Persian)
- Tehran Stock Exchange. (2013) , *Practice Advisory of Internal Control for public Companies in Tehran Stock Exchange*. www.tse.ir. (In Persian)
- Zaman, E. Tahriri, A. (2015) Investigating Factors Affecting the Effectiveness of Internal Audit, *Tehran University, Master Thesis*. (In Persian)

