

تبیین الگوی حسابداری داخلی اثربخش از منظر ذینفعان

محمد جعفر زیوری کامران *

حسین فخاری **

چکیده

پژوهش حاضر در صدد تبیین و ارائه الگویی از حسابداری داخلی اثربخش و شناسایی مولفه‌های آن می‌باشد. جامعه آماری مورد نظر در این پژوهش، ۱۶ نفر از جمعیت خبره‌ی مدیران شرکت‌های بورسی، اعضای کمیته‌های حسابداری و مدیران موسسات حسابداری می‌باشند. این پژوهش از لحاظ نوع، توصیفی - اکتشافی بوده و از لحاظ هدف نیز بنیادی است. جهت تحلیل داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه‌ها از تکنیک تجزیه و تحلیل تم استفاده شده است. کدگذاری‌ها در سه فاز درون داده‌ها، فرآیندها و برون داده‌ها انجام شده است. بر اساس نتایج حاصل از تکنیک تجزیه و تحلیل تم، در بخش درون داده‌ها، مقوله‌های اعطای منابع و امکانات، استقلال حسابداری داخلی، شفافیت سیستم اطلاعاتی، نظام مدون راهبری شرکت، صلاحیت‌های حرفه‌ای کارکنان و سیاست‌های منابع انسانی شناسایی شده‌اند. همچنین در بخش فرآیندها، مقوله‌های مدیریت ریسک، ارزیابی عملکرد، راهبردهای کنترل، ارتقای مهارت‌های حسابرسان داخلی، ارتباطات سازمانی و هماهنگی با تحولات نوین شناسایی شده‌اند. در بخش برون داده‌ها نیز شاخص‌های کیفیت گزارشگری حسابداری، اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های حسابداری داخلی مقوله بندی شده‌اند. همچنین با استفاده از مدل بدست آمده، وضعیت جاری فعالیت حسابداری داخلی از دیدگاه ۴۰ نفر ذینفعان مختلف بررسی گردید. نتایج حاصل از آزمون تی تک نمونه‌ای نشان داد که اثربخشی حسابداری داخلی در بخش درون داده‌ها پایین، در بخش فرآیندها نسبتاً مطلوب و متوسط و در بخش برون داده‌ها، نسبتاً مطلوب و نرمال می‌باشد.

واژگان کلیدی: حسابداری داخلی اثربخش، الگوی اثربخشی، گروه‌های ذینفعان، تجزیه و تحلیل تم. مقدمه

* دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه مازندران .

** دانشیار گروه حسابداری دانشگاه مازندران، (نویسنده مسئول) h.fakhari@umz.ac.ir

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۱۱/۱۹

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۰۳/۲۰

مقدمه

آغاز قرن بیست و یکم مقارن با بحران های مالی و ورشکستگی بسیاری از افراد و شرکت ها بود. پس از این رویداد کشورهایی که مستقیماً تحت تاثیر این بحران ها بودند به منظور جلوگیری از وقوع مجدد آن، و کشورهایی که تاثیر کمتری پذیرفتند به منظور پیشگیری از آن، اقدام به وضع مجموعه قوانین، مقررات و استانداردهایی نمودند که به طور عام موجبات پیدایش حوزه جدیدی از ادبیات کسب و کار با عنوان "نظام راهبری شرکتی" را فراهم آورد. از این رو برخی صاحب نظران از عصر حاضر به عنوان دوران راهبری شرکتی یاد می کنند (بیکر و اندرسون^۱، ۲۰۱۰). همانگونه که هیوز^۲ (۲۰۰۷) عنوان می کند "نظام راهبری شرکت محل تقابل بازیگران داخلی و خارجی و هیأت مدیره شرکت در راهبری صحیح آن به سوی ایجاد ارزش است". نیاز روز افزون و انتظارات ذینفعان مختلف از بازیگران عرصه راهبری شرکت در حوزه پاسخگویی، منتج به توجه و اتکای بیشتر به یکی از مکانیزم های اصلی نظام راهبری شرکتی به نام حسابرسی داخلی شده است (کوهن^۳ و همکاران، ۲۰۱۰). به گونه ای که حسابرسی داخلی (پس از هیأت مدیره و کمیته حسابرسی به عنوان لایه سوم دفاعی) یکی از سیستم های کلیدی نظام راهبری شرکتی و منبعی از اطلاعات برای گروه هایی همچون کمیته حسابرسی، مدیریت ارشد و حتی حسابرسان مستقل شده است (پراویت^۴ و همکاران، ۲۰۱۱) که نقش آن در طول زمان تکامل یافته است.

در ایران نیز همراه با تحول محیط اقتصادی در سالهای اخیر به این مکانیزم نظارتی بیشتر توجه شده است به گونه ای که حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ارکان نظام راهبری شرکتی (زیر مجموعه کمیته حسابرسی) تلقی شده و نقش تعیین کننده در گزارشگری مالی و اعتبار صورتهای مالی دارد (جامعی و رستمیان، ۱۳۹۴). بنابراین شناسایی فاکتورهایی که باعث دستیابی به حسابرسی داخلی اثربخش خواهند شد بسیار مهم به نظر می رسد.

اما اینکه فاکتورهای تعیین کننده اثربخشی حسابرسی داخلی چه می باشند و چگونه این عوامل می توانند بر این حوزه تاثیر داشته باشند، سوال هایی است که پژوهش های مختلفی را

1. Baker and Anderson
2. Huse
3. Cohen
4. Prawitt

در حوزه اثربخشی حسابرسی داخلی موجب شده‌اند و از این رو پژوهشگران این حوزه، رویکردهای مختلفی را در پژوهش و بررسی عوامل حسابرسی داخلی اثربخش ارائه کرده‌اند (آرنا و آزون^۱، ۲۰۰۹). علیرغم این تلاش‌ها، نتایج پژوهش‌ها نشان می‌دهد که تا کنون اتفاق نظری در خصوص مناسب‌ترین چارچوب حسابرسی داخلی اثربخش حاصل نشده است (ان‌دایا و هانه‌فا^۲، ۲۰۱۳).

از سوی دیگر عمده درک موجود از اثربخشی حسابرسی داخلی و تمرکز پژوهش‌های پیشین، صرفاً معطوف به دیدگاه یکی از ذینفعان (حسابرسان مستقل) بوده و از توجه به رویکردها و نیازهای اطلاعاتی سایر ذینفعان غفلت شده است (گرم‌لینگ^۳ و همکاران، ۲۰۰۴).

همچنین در کشور ما نیز با توجه به نوپا بودن واحد‌های حسابرسی داخلی و عدم وجود استانداردهای حسابرسی داخلی ملی در ارتباط با رویه‌های اجرای حسابرسی داخلی، عدم توافق قابل توجهی میان فعالان حرفه در خصوص اثربخشی خدمات حسابرسی داخلی وجود دارد. لذا علیرغم جدی شدن موضوع حسابرسی داخلی در سال‌های اخیر در کشور، درک مقبول و مشخصی از کیفیت و اثربخشی کار این واحد وجود ندارد اما روند شکل‌گیری این تفکر چه در جوامع دانشگاهی و چه در حرفه بسیار سریع است و پیش‌بینی می‌شود مقوله اثربخشی حسابرسی داخلی و معیارهای آن در سال‌های آتی، در کانون توجه صاحب‌نظران و فعالان این حوزه قرار گیرد. در این راستا، مساله اصلی پژوهش حاضر، شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی از منظر ذینفعان مختلف داخلی و خارجی می‌باشد.

بر همین مبنا پژوهش حاضر با در نظر گرفتن خلا پژوهشی موجود و گستردگی روزافزون حوزه مسئولیت حسابرسی داخلی، در پی شناسایی ابعاد و فاکتورهای اصلی در تبیین مدلی کلی برای دستیابی به حسابرسی داخلی اثربخش می‌باشد. لذا در ادامه پس از بیان مبانی نظری و مرور پژوهش‌های پیشین، به بیان اهداف، پرسش‌ها و روش پژوهش پرداخته و سپس یافته‌های پژوهش در راستای پاسخ به سوالات آن ارائه خواهد شد. بخش پایانی این پژوهش نیز دربردارنده بحث و نتیجه‌گیری و اشاره به محدودیت‌ها و پیشنهادهای جهت انجام پژوهش‌های آتی می‌باشد.

1. Arena and Azzone
2. Endaya and Hanefah
3. Gramling

مبانی نظری و پژوهش‌های پیشین:

حسابرسی داخلی

بنابر تعریف انجمن حسابرسان داخلی^۱ (۲۰۱۳) حسابرسی داخلی چیزی بسیار فراتر از فعالیتی است که صرفاً به جهت کسب اطمینان از کارایی سیستم کنترل داخلی انجام پذیرد: "حسابرسی داخلی فعالیتی مستقل، اطمینان‌بخش، بیطرفانه و مشاوره‌ای است که به منظور افزودن ارزش و بهبود عملکرد سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی، سازمان را در دستیابی به اهداف آن از طریق ایجاد رویکردی منظم و روشمند بمنظور ارزیابی و بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل و فرایندهای راهبردی، یاری می‌دهد."

در بند ۵ بخش ۶۱۰ استانداردهای حسابرسی با عنوان "استفاده از خدمات حسابرسان داخلی"، حسابرسی داخلی این‌گونه تعریف شده است: "حسابرسی داخلی یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن، به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می‌آید و از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می‌شود. ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است." (استانداردهای حسابرسی، ۲۰۱۳).

مفهوم اثربخشی حسابرسی داخلی

اثربخشی حسابرسی داخلی یکی از بحث‌انگیزترین موضوعات در حوزه حرفه حسابرسی داخلی است (دیلویت^۲، ۲۰۱۰ و پی دلیو سی^۳، ۲۰۱۲) و به اعتقاد پاپ^۴ (۲۰۰۸) اثربخشی حسابرسی داخلی کماکان به عنوان حوزه‌ای کشف نشده باقی مانده است. دزایی^۵ و همکاران (۲۰۱۰) معتقدند اثربخشی حسابرسی متشکل از ابعادی چندگانه است که دربرگیرنده: دروندادها، فرآیندها، برون دادها یا نتایج (پیامدها) است (پراویت و همکاران، ۲۰۱۲).

همچنین سارنز^۶ (۲۰۰۹) عنوان می‌کند: "هنگامیکه در خصوص اثربخشی حسابرسی داخلی صحبت می‌کنیم باید دو پارامتر را کاملاً از یکدیگر تفکیک کرده و در پژوهش‌های آتی بر آنها تمرکز کنیم: اول ویژگی‌های حسابرسی داخلی به صورت یک

1. Institute of Internal Auditors
2. Deloitte
3. PWC (Price Waterhouse Coopers)
4. Pappe
5. Desai
6. Sarens

مجموعه و دوم ویژگی‌های یک فرد به عنوان حسابرس داخلی". اگرچه این موارد (ابعاد) حتی در استانداردهای وضع شده از سوی انجمن حسابرسان داخلی (IIA) به تفصیل بیان نشده است.

از سوی دیگر و بنابر تعریف ارائه شده از سوی انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی زمانی اثربخش خواهد بود که به ایجاد ارزش افزوده برای سازمان منجر شود (گراس^۱ و همکاران، ۲۰۱۶). والتر و گواندارو^۲ (۲۰۱۲) ادعا می‌کنند که حسابرسی داخلی از طریق بهبود اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و فرآیندهای راهبری می‌تواند به ایجاد ارزش افزوده در سازمان کمک کند در حالی که به عقیده تاموسینی و ساوچوک^۳ (۲۰۰۷) حسابرسی داخلی از طریق اطمینان‌دهی در خصوص گزارشگری مالی با کیفیت و بهبود فرآیندهای راهبری می‌تواند باعث تقویت مزیت رقابتی برای سازمان و در نتیجه ایجاد ارزش افزوده برای سازمان گردد.

مبانی نظری حسابرسی داخلی

هیرث^۴ (۲۰۰۸) معتقد است شرکت‌هایی که بهترین دستورالعمل حسابرسی داخلی را دارند یعنی آنهایی که رویه‌های پیشرو در حسابرسی داخلی را به کار می‌گیرند و با انتظارات و اهداف راهبردی مقرر توسط مدیریت و هیئت مدیره همگام هستند عموماً نظام‌های کنترلی بهتری دارند.

اگرچه به دلیل تمرکز بیشتر پژوهشگران بر موضوع حسابرسی مستقل عمدتاً تئوری‌ها به این حوزه معطوف شده است، اندایا و هانه‌فا (۲۰۱۳) در تلاش برای توضیح نظری مفهوم حسابرسی داخلی اثربخش، تئوری‌های چندگانه‌ای را مطرح کرده‌اند. این تئوری‌ها شامل نظریه نمایندگی، سازمان و ارتباطات می‌باشند.

تئوری نمایندگی

آدام^۵ (۱۹۹۳) معتقد است که قبول تئوری نمایندگی می‌تواند دارای مزیت‌های زیر در توضیح حسابرسی داخلی اثربخش باشد: امکان توسعه پژوهش‌های مفید و مرتبط را در حوزه حسابرسی داخلی را فراهم آورده و همچنین توجیه نظری برای ماهیت وجود

1. Gros
2. Walter, O.B., & Guandaru
3. Tamosiuniene and Savcuk
4. Hirth
5 - Adam

حسابرسی داخلی و رویکرد آن ارائه دهد.

ان دایا و هانه‌فا معتقدند که هزینه‌های نمایندگی زمانی برای واحد تجاری فزونی می‌یابد که حسابرسی داخلی اثربخش وجود نداشته باشد. زمانی که مدیران ارشد بر حسابرسی داخلی تسلط داشته باشند. لذا این معما که چگونه حسابرسی داخلی ناکارآمد می‌تواند بر مدیریت کنترل و نظارت داشته باشد مطرح می‌شود. اگرچه حسابرسان داخلی توسط مدیریت ارشد انتخاب می‌شوند، ولی در واقع آن‌ها نمایند هیات مدیره و کمیته حسابرسی هستند، کسانی که به حسابرسی داخلی اعتماد کرده و معتقدند که می‌تواند بر کار مدیران ارشد نظارت کند. لذا این احتمال وجود دارد که حسابرسان داخلی با وسوسه و انگیزه‌های مدیران ارشد بر علیه ذینفعان عمل کنند و به عنوان کارگزار وظیفه نظارتی خود را در دفاع از حقوق هیات مدیره و اعضای کمیته حسابرسی انجام ندهند.

بدیهی است که حسابرسان داخلی به عنوان کارگزاران هیات مدیره باید از دانش و مهارت کافی و اخلاق حرفه‌ای برخوردار باشند تا بتوانند بر اساس استانداردهای حرفه‌ای عمل کنند. پیورسم^۱ (۲۰۰۵) حسابرسان داخلی را به عنوان عامل و ناظری برای انواع استفاده‌کنندگان خدمات حسابرسی داخلی که شامل هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد است در نظر گرفته است. با توجه به مباحث فوق بدیهی است که تئوری نمایندگی می‌تواند توضیحی برای وجود حسابرسی داخلی اثربخش باشد.

تئوری سازمان

تئوری سازمان توضیح می‌دهد که چگونه فشارهای هنجاری داخلی و خارجی (همچون قوانین، مقررات و ضوابط حرفه‌ای) منجر به شکل‌گیری رویه‌ها و ساختارهای درون سازمان می‌گردد (میهرت^۲ و همکاران، ۲۰۱۰). پژوهش انجام شده توسط آرنو و آزون (۲۰۰۷) در ۳۶۴ شرکت ایتالیایی نشان می‌دهد که چگونه فشارهای خارجی (همچون الزامات دولت به شرکت‌ها) باعث حمایت شرکت‌ها از ایجاد و تلاش در جهت استقرار حسابرسی داخلی اثربخش توسط آن‌ها شده است. پژوهش تجربی میهرت (۲۰۱۰) نیز حاکی از اینست که رابطه مثبتی میان انطباق با استانداردهای بین‌المللی برای کار حرفه‌ای حسابرسی داخلی و دستیابی به اهداف سازمانی وجود دارد و این رابطه می‌تواند اثربخشی حسابرسی داخلی را تضمین کند. بر اساس مباحث فوق به وضوح مشخص است که چگونه

1. Peursem

2. Mihret

تئوری سازمان هم در جوامع توسعه یافته و هم در حال توسعه به عنوان یک تئوری معتبر در خصوص اثربخشی حسابرسی داخلی می‌باشد.

تئوری ارتباطات

مراوده و ارتباط، شالوده‌ای است که وابستگی رفتاری بر پایه آن شناخته و پرداخته می‌شود. از نظریه ارتباطات برای توضیح رابطه مواردی چون برقراری ارتباط مؤثر با کارفرمایان، برقراری جلسات منظم مدیر حسابرسی داخلی با اعضای کمیته حسابرسی، رابطه همکاری حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل و تعامل فیما بین، برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و ارتباط بین فردی در انجام وظایف خود، و تاثیر آنها بر اثربخشی حسابرسی داخلی استفاده می‌شود (ان‌دایا و هانه‌فا، ۲۰۱۳).

لنز و هان^۱ (۲۰۰۸) معتقد است هنگامیکه ناتوانی در برقراری ارتباط مؤثر میان حسابرسان داخلی و ذینفعان آن‌ها وجود داشته باشد، منجر به ایجاد نگرانی نزد ذینفعان در خصوص عملکرد حسابرسان داخلی خواهد شد. برای غلبه بر چنین مشکلی او توصیه می‌کند که طرفین ارتباط، صرفاً به اطلاعات ضروری تمرکز کنند. وجود ارتباط اثربخش میان اعضای واحد حسابرسی داخلی، حسابرسان داخلی و صاحبکاران، حسابرسان داخلی و مدیران و سایر اعضای سازمان بدون شک لازمه دستیابی به حسابرسی داخلی اثربخش می‌باشد. بنابراین با توجه به استانداردهای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی و مطالعات قبلی، بررسی وجود ارتباطات اثربخش در کلیه مراحل حسابرسی داخلی لازم است، از این جهت، نظریه ارتباطات برای دستیابی به حسابرسی داخلی اثربخش باید مورد توجه قرار گیرد (دیویدسون^۲، ۱۹۹۳). با وجود به مبانی نظری فوق در رابطه با ماهیت و ضرورت ایجاد حسابرسی داخلی بازنگری پژوهش‌های پیشین می‌توان جهت تدوین طرح پژوهش مناسب مفید باشد لذا در ادامه به مرور پژوهش‌های پیشین پرداخته می‌شود.

پژوهش‌های پیشین

تاکی^۳ و همکاران (۲۰۱۶)، در پژوهشی خود در خصوص عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی کشور غنا به عواملی همچون مهارت حرفه‌ای، استقلال سازمانی حسابرسی داخلی و پیشرفت و توسعه حسابرسی داخلی اشاره داشته‌اند. از سوی

1. Lenz and Hahn
2. Davidson
3. Tackie

دیگر نتایج آنها نشان می‌دهد که حمایت مدیریت ارشد سازمان هیچ گونه ارتباط موثر و معنی داری با اثربخشی حسابداری داخلی نداشته است. تاپالوگل و لین^۱ (۲۰۱۵)، در پژوهشی عنوان نمودند که همبستگی مثبتی میان اثربخشی حسابداری داخلی و توانایی و حرفه‌ای بودن حسابرسان داخلی وجود دارد. و توانایی تکنیکی و مهارت حسابرسان داخلی تحت تاثیر آموزش، تجربه حرفه‌ای و مدارک حرفه‌ای آنها است و همچنین با میزان پاداش حسابرسان داخلی دارای رابطه خطی و مثبت می‌باشد. نتایج موید این موضوع است که حوزه تمرکز و شایستگی‌های عملی حسابرسان داخلی، نیازمند اثرگذاری مثبت بر پاداش‌های پرداختی به حسابرسان مستقل است. لنز و هان (۲۰۱۵) عوامل دستیابی به حسابداری داخلی اثربخش را در دو بخش کلی فاکتورهای خرد (شامل منابع، فرآیندها، ارتباطات حسابداری داخلی و ویژگی‌های سازمان) و فاکتورهای کلان (شامل قوای هنجاری از جمله استانداردهای حرفه‌ای، قوای قهریه مانند قوانین و مقررات، نیروهای تقلیدی مربوط به همسان سازی با سایرینها و دیگر نیروهای کلان) طبقه بندی می‌کند.

الزبان و گوویلیام^۲ (۲۰۱۴)، در مطالعه‌ای خود به بررسی رابطه میان کارایی حسابداری داخلی و فاکتورهایی همچون شایستگی، اندازه واحد حسابداری داخلی، ارتباط میان حسابرسان داخلی و مستقل، حمایت مدیریت و استقلال حسابداری داخلی پرداختند. نتایج نشان داد که در کنار عواملی چون کسب اطمینان از آموزش و تجربه پرسنل، دردسترس بودن منابع کافی و اطمینان از عملکرد مستقل حسابرسان داخلی، حمایت مدیریت از حسابداری داخلی بیش از سایر عوامل منجر به افزایش اثربخشی حسابداری داخلی می‌شود. بادرا و سایدین (۲۰۱۳)، در پژوهش خود مهم‌ترین عوامل تاثیر گذار در راستای دستیابی به اثربخشی را این گونه برشمرده‌اند: حمایت صاحب کار و دسترسی به منابع مورد نیاز از یکسو و شایستگی، صلاحیت، تجربه، دانش و داشتن اخلاق حرفه‌ای از سوی دیگر، به نوعی زمینه ساز بهبود اثربخشی حسابداری داخلی بوده و موارد دیگری همچون استقلال، برنامه ریزی صحیح، سیستم کنترل داخلی، اجرای عملیات حسابداری داخلی و ارتباطات سازمانی مناسب را نیز ضروری دانسته‌اند.

در استاندارد شماره ۶۱۰ حسابداری نیز عواملی همچون صلاحیت حسابداری داخلی، جایگاه سازمانی آن، استفاده از رویکردهای منظم و روشمند، بی طرفی حسابداری داخلی و میزان حمایت مدیریت سازمان از این واحد می‌بایست توسط حسابرسان مستقل در ارزیابی

1. Tepalagul and Lin
2. Alzeban and Gwilliam

عملکرد حسابرسی داخلی مد نظر قرار گیرد (استانداردهای حسابرسی، ۲۰۱۳).

دزایی و همکاران (۲۰۱۱)، معتقدند که داشتن واحد حسابرسی داخلی و یا برون سپاری آن، هردو دارای تاثیرات یکسانی بر کیفیت حسابرسی داخلی هستند و حسابرسان مستقل بیشتر بر کار واحد حسابرسی داخلی شرکت (برون سپاری نشده) تکیه می نمایند چرا که تصور می نمایند دارای کیفیت بیشتری می باشد و بعلاوه کیفیت حسابرسی داخلی بیشتر در حوزه هایی که دارای خطر حسابرسی است؛ مدنظر قرار می گیرد. آنها نیز کیفیت حسابرسی داخلی را از طریق: صلاحیت، بی طرفی و مهارت های فنی و براساس نمره دهی حسابرسان مستقل، اندازه گیری نمودند.

به دلیل گستردگی و تنوع دیدگاه های موجود در خصوص ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی امریکا در سال ۲۰۱۰ نسبت به انتشار رهنمودی با عنوان "سنجش کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی" اقدام نمود. این رهنمود از چهار منظر عوامل تعیین کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را تبیین نموده است. از بعد فرآیندهای حسابرسی داخلی، مواردی همچون سطح پوشش ریسک، درصد حسابرسی های تکمیل شده به حسابرسی های برنامه ریزی شده، هزینه های واقعی در مقابل برنامه ریزی شده، مدت زمان صرف شده، میزان انطباق با سیاست ها و استانداردها و درجه اطمینان کیفی روش های استفاده شده مد نظر قرار گرفته اند. از منظر صاحب کار یا حسابرسی شونده نیز فاکتورهایی همچون میزان رضایتمندی، تعداد توصیه ها، درصد توصیه های اجرا شده، صرفه جویی در هزینه ها و تغییرات در فرآیندها عنوان گردیده است. از بعد قابلیت ها و نوآوری نیز سنجه هایی پیشنهادی در برگزیده تجربه کارکنان، ساعات آموزش حسابرسان، تعداد فرآیندهای بهبود یافته و درصد ریسک وقوع رویدادهای غیر متعارف می باشد. نهایتاً از دیدگاه کمیته حسابرسی به عواملی همچون میزان رضایتمندی، نگرانی های ناشی از ریسک ها و درون دادهای سیستم اشاره گردیده است.

در ایران نیز پس از تصویب قوانین و الزام شرکت ها به تشکیل و استفاده از خدمات حسابرسی داخلی، به یکباره این حوزه مورد توجه بسیاری از پژوهشگران و جوامع دانشگاهی قرار گرفت که در ذیل به برخی از آنها اشاره می گردد:

پژوهش انجام شده از سوی نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) با عنوان "طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی" ابعاد مختلفی از سنجه های کیفیت حسابرسی داخلی را مورد توجه قرار داده است. نتایج حاصله نشان می دهد عوامل اثرگذار بر کیفیت حسابرسی داخلی

دربگیرنده استقلال و بی‌طرفی، سرمایه‌گذاری در واحد حسابرسی داخلی، رویکرد حسابرسی داخلی، فرهنگ سازی و ترویج حسابرسی داخلی، کیفیت کمیته حسابرسی، کیفیت نظام راهبری، ویژگی‌های سازمان، برنامه ریزی و اجرای برنامه های حسابرسی داخلی، خروجی‌های واحد حسابرسی داخلی، ایجاد ارزش افزوده برای سازمان و میزان اتکای حسابرسان مستقل بر کار انجام شده توسط حسابرسان داخلی می‌باشند.

در نتایج حاصله از پژوهش انجام شده توسط رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، سه فاکتور به عنوان مولفه‌های اصلی در ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی عنوان شده‌اند که عبارتند از ۱) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف، ۲) عدم محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع، ۳) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از نگرش ذهنی بی‌طرفانه و بدون پیش‌داوری و پرهیز از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلاً مسئول آن بوده‌اند.

مرتضی اسدی و نیلوفر اصغری (۱۳۹۳)، در پژوهشی نظری با عنوان نقش آینده حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک، فعالیت حسابرسی داخلی را در حوزه‌های: اثربخشی کنترل‌ها، مدیریت ریسک، برنامه‌ریزی حسابرسی و بهبود مستمر مدیریت ریسک بررسی نموده و نتیجه گرفتند در طول چند سال آینده حسابرسی داخلی ملزم به تغییر در نقش و رویکرد خود به منظور افزایش کارایی و اثربخشی در حوزه مدیریت ریسک خواهد بود.

باباجانی و خنکا (۱۳۹۱) در پژوهشی به بررسی ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی این نهادها پرداختند. برای این منظور نظرات کارشناسان و متخصصان از طریق پرسشنامه جمع آوری شد. مشارکت کنندگان شامل مدیران مالی (ذیحساب‌ها) رؤسای حسابداری، مدیران و معاونان واحدهای حسابرسی داخلی شهرداری‌ها و همچنین اعضای هیئت علمی گروه حسابداری دانشگاه‌ها، دانشجویان دکتری و کارشناسی ارشد حسابداری، به عنوان شهروندان متخصص بودند. نتایج پژوهش نشان داد که تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها موجب ارتقای سطح ایفاء و ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مالی و عملیاتی نهادهای مذکور می‌شود.

سجادی و همکاران (۱۳۸۵) در پژوهشی به بررسی ضرورت ایجاد کمیته حسابرسی پرداختند. در این پژوهش دیدگاه مدیران مالی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق

بهادار تهران با استفاده از ابزار پرسشنامه مورد توجه گرفته است. نتایج حاصله موید این است که از دیدگاه مدیران مالی، وجود کمیته حسابرسی ر کیفیت گزارشگری مالی، کنترل‌های داخلی، عملکرد حسابرس مستقل، عملکرد حسابرس داخلی و همچنین جلوگیری از تقلب مدیریت تاثیرگذار می‌باشد.

در پژوهش انجام شده توسط حساس یگانه و علوی (۱۳۸۲) با عنوان رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل، نتایج بدست آمده حاکی از اینست که زیاد شدن مخارج صرف شده برای حسابرس داخلی منجر به کاهش حق الزحمه حسابرسی مستقل می‌شود و از سوی دیگر در سازمان‌هایی که گزارشگری حسابرس داخلی به سطوح بالاتر از معاونت مالی و اداری است، این کاهش قابل توجه تر می‌باشد. به علاوه پاسخ به مفید بودن گزارش‌های تهیه شده توسط دپارتمان حسابرسی داخلی برای حسابرس مستقل، در شرکت‌هایی که حسابرسی داخلی به هیأت مدیره گزارش می‌دهد همانند شرکت‌هایی است که به معاونت مالی اداری یا سطوح پایینتر از آن گزارش می‌نماید.

بررسی پژوهش‌های فوق نشان می‌دهد که تا کنون پژوهشی که در آن به عوامل تعیین کننده حسابرسی داخلی اثربخش پردازد انجام نشده است، بر همین اساس هدف پژوهش حاضر تبیین این معیارها از طریق مصاحبه دقیق بوده تا علاوه بر مشخص کردن آن معیارها به وضعیت جاری واحدهای حسابرسی داخلی در شرایط کنونی در شرکت های ایرانی پرداخته شود.

سوالات پژوهش

سوال اصلی پژوهش با توجه به مبانی نظری فوق به صورت زیر قابل طرح است:

- عوامل تعیین کننده سیستم های حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان مختلف کدامند؟

سوالات فرعی

- درون دادهای تعیین کننده سیستم حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان مختلف کدامند؟

- فرآیندهای تعیین کننده سیستم حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان مختلف کدامند؟

- برون‌داده‌های تعیین کننده سیستم حسابداری داخلی اثربخش از منظر ذینفعان مختلف کدامند؟
- آیا حسابداری داخلی شرکت‌های بورسی در حوزه‌های درون‌دادها، فرآیندها و برون‌دادها اثربخش هستند؟

روش شناسی پژوهش

پژوهش حاضر، از نظر هدف بنیادی است و در گروه شاخه مطالعات میدانی قرار می‌گیرد. همچنین این پژوهش از جهت جمع‌آوری داده‌ها، توصیفی - اکتشافی می‌باشد که در آن برای گردآوری داده‌ها از ابزار مصاحبه استفاده شده است. به علاوه رویکرد جمع‌آوری داده‌ها در جهت پاسخ به سوالات پژوهش، کیفی است. که جهت تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی گردآوری شده، از تکنیک تجزیه و تحلیل تم استفاده شده است. و در نهایت، با طراحی پرسشنامه‌ای در مقیاس لیکرت، به بررسی چگونگی اثربخشی سیستم حسابداری داخلی در شرکت‌های ایرانی پرداخته شده است.

به طور خلاصه جهت تجزیه و تحلیل تم به عنوان روش اصلی تجزیه و تحلیل داده‌ها به شیوه زیر عمل شد:

در مرحله اول (بخش اصلی پژوهش) پس از جمع‌آوری، بررسی و تجزیه و تحلیل، طبقه‌بندی زیرمقوله‌ها، بازبینی طبقات و نام‌گذاری تم‌ها، در نهایت عوامل تعیین‌کننده الگوی حسابداری داخلی اثربخش در سه بخش کلی درون‌دادها و فرآیندها و برون‌دادها طبقه‌بندی خواهند شد.

جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش با استفاده از روش نمونه‌گیری هدفمند، از جامعه خبرگی مدیران حسابداری داخلی شرکت‌های بورسی و کمیته‌های حسابداری و همچنین مدیران موسسات حسابداری، مصاحبه به عمل آمده است.

شایان ذکر است بستر این پژوهش دربرگیرنده شرکت‌های ایرانی (پذیرفته شده در سازمان بورس و اوراق بهادار) است که بر اساس ضوابط سازمان تمامی آن‌ها کمیته حسابداری را - بعنوان یکی از کمیته‌های تخصصی هیات مدیره - تشکیل داده و فردی را به عنوان مدیر حسابداری داخلی تعیین کرده‌اند. ضوابط مزبور منجر به این شده است که

تمامی شرکت‌ها در خصوص استفاده از خدمات واحد حسابرسی اقدام نمایند به گونه‌ای که تعدادی از آن‌ها نسبت به تغییر ساختار سازمانی و ایجاد واحد جداگانه‌ای اقدام نموده و برخی دیگر از خدمات موسسات حسابرسی در این حوزه بهره جسته‌اند. در این راستا، اعضای نمونه آماری این پژوهش به دو بخش ذینفعان درون سازمانی و برون سازمانی طبقه بندی شده‌اند. ذینفعان داخلی شامل مدیران شرکت‌های بورسی و کمیته‌های حسابرسی و ذینفعان خارجی شامل حسابرسان موسسات حسابرسی می‌باشند. بر اساس روش نمونه‌گیری هدفمند و همچنین با توجه به اشباع نظری، تعداد ۱۶ مصاحبه انجام شده که در این میان، هشت نفر از مصاحبه‌شوندگان، ذینفع داخلی و هشت نفر از آن‌ها ذینفع خارجی بوده‌اند.

جدول شماره ۱. اطلاعات مربوط به مصاحبه‌شوندگان

تخصصیات	میانگین سابقه	میانگین سن	درصد	تعداد	سمت سازمانی
	16.5	44	25%	4	عضو کمیته حسابرسی
	19.37	44.75	25%	8	مدیر موسسه حسابرسی
	11	35.25	25%	4	مدیر حسابرسی داخلی

همچنین در بخش کمی این پژوهش، پرسشنامه‌های طراحی شده در بین اعضای جامعه آماری که دربرگیرنده مدیران شرکت‌های بورسی و کمیته‌های حسابرسی و همچنین حسابرسان موسسات حسابرسی بوده‌اند، توزیع شده است. با توجه به اینکه در مقایسه با کل پرسشنامه‌های ارسال شده تعداد محدودی از آن پاسخ داده شد، پاسخ‌های دریافتی به دو بخش تقسیم شده و همبستگی پاسخ‌ها آزمون گردید. که نتایج حاکی نبود تفاوت معنی‌دار بین پاسخ‌ها بوده است.

روش‌های تجزیه و تحلیل داده‌ها

در این پژوهش برای تجزیه و تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه، از فراگرد تحلیل تم استفاده شده است. فراگرد تحلیل تم زمانی شروع می‌شود که تحلیل‌گر الگوهای معنی و

موضوعاتی که جذابیت بالقوه دارند را مورد نظر قرار می‌دهد. این تحلیل، شامل یک رفت و برگشت مستمر بین مجموعه داده‌ها و خلاصه‌های کدگذاری شده، و تحلیل داده‌هایی است که به وجود می‌آیند. نگارش تحلیل از همان مرحله اول شروع می‌شود. به طور کلی هیچ راه منحصر به فردی برای شروع مطالعه در مورد تحلیل تم وجود ندارد (براون و کلارک^۱، ۲۰۰۶).

مراحل شش‌گانه تحلیل تم در ادامه توضیح داده شده‌اند. تحلیل تم فراگردی بازگشتی^۲ است که در آن حرکت به عقب و جلو در بین مراحل ذکر شده، وجود دارد (براون و کلارک، ۲۰۰۶).

مرحله ۱. آشنایی با داده‌ها. مرحله ۲. ایجاد کدهای اولیه. مرحله ۳. جستجوی تم‌ها
مرحله ۴. بازیابی تم‌ها. مرحله ۵. تعریف و نام‌گذاری تم‌ها. مرحله ۶. تهیه گزارش

یافته های پژوهش

بر اساس تکنیک تجزیه و تحلیل تم، عوامل تاثیرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی در سه گروه کلی درون داده‌ها، فرآیندها و برون داده‌ها طبقه بندی شده است. در کدگذاری اولیه، تم‌های فرعی و کوچکترین واحدهای مفهومی شناسایی شده اند که در گام بعدی (مقوله بندی تم‌ها) هر یک از آنها با توجه به مفاهیم ضمنی‌شان در طبقات کلی تر قرار می‌گیرند. سپس از طریق تکنیک تجزیه و تحلیل تم بر روی داده های کیفی حاصل از مصاحبه، به مقوله بندی تم‌های شناسایی و کدگذاری شده پرداخته می‌شود. مقوله ها، دسته های انتزاعی تر از تم‌ها (کوچک ترین واحد مفهومی استخراج شده) هستند که آنها را بر اساس مفاهیم مرتبط با هم دسته بندی می‌کنند.

سوال اول پژوهش

- درون داده‌های تعیین کننده سیستم حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان مختلف کدامند؟

نتایج حاصل از کدگذاری اولیه داده های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه و همچنین مقوله بندی تم های فرعی در جدول شماره ۱ به نمایش گذاشته شده است. سوال

1. Braun and Clarke
2. recursive

اول پژوهش در پی بررسی درون داده‌های مدل حسابرسی داخلی اثربخش، می باشد.

جدول ۲. نتایج کدهای اولیه و مقوله بندی تم های فرعی درون دادها

مقوله بندی تم ها	تم های اولیه
اعطای منابع و امکانات	<ul style="list-style-type: none"> ✓ میزان اهمیت به واحد حسابرسی داخلی ✓ تخصیص بودجه لازم و کافی به واحد حسابرسی داخلی ✓ حمایت مدیریت ارشد از دپارتمان حسابرسی داخلی ✓ عطای منابع و اختیارات لازم جهت استفاده و بهره برداری از فن آوری های روز ✓ وجود منابع کافی جهت فعالیت ✓ استفاده بهینه هر واحد از منابع (اعم از نیروی انسانی، مالی و ...) ✓ سیاست سازمان در توزیع منابع ✓ دسترسی به ابزار و فناوری ها شامل سیستم های کامپیوتری و نرم افزارهای حرفه ای ✓ اطلاع رسانی به موقع فقدان منابع به مدیران ارشد
استقلال حسابرسی داخلی	<ul style="list-style-type: none"> ✓ مجوز داشتن نماینده در هیئت مدیره از سوی حسابرسان داخلی ✓ ارائه فرصت به دپارتمان جهت حضور در فرآیند اتخاذ تصمیمات ✓ ارائه مجوز انجام حسابرسی قبل از وقوع رویدادهای مهم به دپارتمان حسابرسی داخلی ✓ صلاحیت حرفه ای و تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی ✓ وجود کمیته حسابرسی ✓ استقلال سازمانی واحد ✓ استقلال هیئت مدیره از مدیر عامل ✓ دسترسی نامحدود به مدارک، مستندات و دارایی ها ✓ نحوه ای استقرار واحد حسابرسی داخلی (بر اساس قانون/ تصمیم مدیریت) ✓ استقلال رای اعضای تیم ✓ وجود کانال های ارتباطی و دسترسی بدون محدودیت حسابرسی داخلی به مدیریت ✓ ایجاد توافق اولیه میان حسابرسان داخلی و مستقل ✓ ارائه اختیارات لازم به واحد حسابرسی داخلی ✓ جداسازی واحد حسابرسی داخلی از سایر فعالیت های سازمان
شفافیت سیستم اطلاعاتی	<ul style="list-style-type: none"> ✓ شفافیت در سیاست های مدیریت در ارتباط با حسابرسی داخلی ✓ شفافیت اطلاعاتی در تمامی واحد های سازمان ✓ وجود نظام پاسخگویی در سطح سازمان و واحدها ✓ عدم اجبار واحد حسابرسی داخل به حذف و سانسور گزارشات ✓ تعهد سازمان بر پاس داری از منافع عمومی ✓ رسمی سازی گزارشات واحد حسابرسی داخلی ✓ اطمینان یابی از فرآیند حسابرسی مناسب در واحدهای حسابرسی داخلی و مستقل ✓ حصول اطمینان از قابلیت اعتماد گزارش های مالی ✓ وجود منشور یا آئین نامه جهت فعالیت حسابرسی داخلی

<p>نظام مدون راهبری</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ اطلاع کافی کارکنان از قوانین و مقررات عمومی و خاص فعالیت سازمان ✓ تسلط کامل تیم حسابداری داخلی به آئین نامه ها و رویه ها ✓ استفاده کافی هیئت مدیره از مکانیزم های نظارتی ✓ انطباق اصول حسابداری با ضوابط حرفه ای روز ✓ تفویض اختیار در سازمان با نگرش حرکت در مسیر اهداف ✓ وجود چشم اندازهای کوتاه مدت، میان مدت و بلندمدت ✓ استراتژی های تعریف شده و مدون جهت دستیابی به اهداف ✓ انجام حسابداری سالیانه توسط حسابرس مستقل ✓ تهیه گزارش نامه مدیریت ✓ اطمینان از رعایت قوانین و مقررات درون و برون سازمانی در واحدهای اقتصادی ✓ اطمینان از رعایت ضوابط منشور اخلاقی ✓ وجود منشور فعالیت کمیته حسابداری ✓ ضابطه گذاری برای عمل و اخلاق حرفه ای ✓ شایستگی و صلاحیت حرفه ای پرسنل حسابداری داخلی
<p>سیاست های منابع انسانی</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ خدمات منسجم و ساختار یافته در حوزه آموزش فعالیت های حسابداری داخلی ✓ راهبری مناسب از سوی مدیر حسابداری داخلی ✓ چرخش یا انتقال دوره ای پرسنل واحد حسابداری داخلی ✓ وجود رضایت و امنیت شغلی برای پرسنل واحد حسابداری داخلی ✓ تعداد چرخش کارکنان واحد حسابداری داخلی ✓ درصد حسابرسان دارای گواهینامه های حرفه ای ✓ تعداد ساعات آموزش هر حسابرس ✓ آگاهی مستمر از تغییر و تحولات حرفه ای ✓ حصول اطمینان از استقرار نظام کنترل های داخلی مطلوب ✓ کاهش میزان بوروکراسی ✓ ساختار منعطف سازمانی ✓ ارائه دوره های آموزشی حین کار ✓ برگزاری دوره های آموزشی
<p>صلاحیت حرفه ای کارکنان</p>	<ul style="list-style-type: none"> ✓ میانگین سطح تحصیلات تیم حسابداری داخلی ✓ میزان تجربه در حوزه حسابداری ✓ دارا بودن مدارک و گواهینامه های حرفه ای ✓ آشنایی کافی با حوزه فعالیت سازمان ✓ اعطا و ترویج گواهی نامه های حرفه ای به افراد شایسته ✓ درک مدیران ارشد از ماهیت فعالیت حسابداری داخلی

نتایج حاصل از مقوله بندی تم های شناسایی شده در مرحله کدگذاری اولیه درون داده های الگوی اثربخشی سیستم حسابداری داخلی، نشان داده که اعطای منابع و امکانات، استقلال حسابداری داخلی، شفافیت سیستم اطلاعاتی، نظام مدون راهبری، صلاحیت های

حرفه ای کارکنان و سیاست های منابع انسانی از مقوله های محوری بخش درون داد الگوی اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی به شمار می روند.

سوال دوم پژوهش

- فرآیندهای تعیین کننده سیستم حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان مختلف کدامند؟

نتایج حاصل از کدگذاری اولیه داده های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه و همچنین مقوله بندی تم های فرعی درجدول شماره ۲ به نمایش گذاشته شده است. سوال دوم پژوهش در پی بررسی عوامل مرتبط با فرآیندهای اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی، می باشد.

نتایج حاصل از مقوله بندی تم های شناسایی شده در مرحله کدگذاری اولیه فرآیندهای الگوی اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی، نشان داده که مدیریت ریسک، ارزیابی عملکرد، راهبردهای کنترل، ارتقای مهارت های حسابرسان داخلی، ارتباطات سازمانی و هماهنگی با تحولات نوین از مقوله های محوری بخش فرآیند الگوی اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی به شمار می روند.

جدول ۳. نتایج کدگذاری اولیه و مقوله بندی تم های فرعی فرآیندها

مقوله بندی تم ها	تم های اولیه
راهبردهای کنترل	✓ کنترل رعایت ضوابط انضباطی
	✓ اقدامات انضباطی
	✓ تهیه و مستندسازی گزارش شناخت از وضعیت موجود در شرکت
	✓ بررسی جامع و مستندسازی کنترل‌های داخلی و ارتباط آن با ریسک های شناسایی شده
	✓ مقایسه جهت فعالیت شرکت با مسیر استراتژی تعیین شده
	✓ مدل سازی و طراحی سیستم کنترل داخلی
	✓ بررسی میزان دستیابی به برنامه های از پیش تعیین شده و مصوب
	✓ مقدار ساعات حسابرسی صورت پذیرفته
	✓ ساعت های واقعی در مقایسه با ساعتهای بودجه شده
	✓ تعداد گزارش های صادرشده حسابرسی داخلی در مقایسه با برنامه حسابرسی داخلی
	✓ میزان درخواست های مدیریت (تعداد حوزه های نیازمند حسابرسی داخلی)
	✓ چرخه زمانی تا تکمیل گزارش (زمان سپری شده از برنامه ریزی تا صدور گزارش)

✓	میزان کارایی کارکنان نسبت به زمان صرف شده
✓	میزان اتکا و استفاده از یافته‌های مندرج در سایر گزارشات همچون نامه مدیریت
✓	بکارگیری و رعایت استانداردهای حرفه‌ای حسابداری داخلی
✓	ارائه پیشنهادها به منظور بهبود خط مشی‌ها و دستورالعمل‌های تدوین شده
✓	انجام آزمون‌های مختلف و تعیین صحت اجرای کنترل‌ها
✓	اجرای کامل حسابداری بر مبنای برنامه حسابداری داخلی
✓	مشورت و تعامل با حسابداری مستقل در خصوص یافته‌ها
✓	پذیرش توصیه‌ها و حصول اطمینان از اجرای آن‌ها
✓	تدوین برنامه تضمین و ارتقای کیفیت توسط رئیس حسابداری داخلی
✓	پایش مستمر عملکرد واحد حسابداری داخلی
✓	تعیین میزان سازگاری نتایج با اهداف سازمان
✓	تعیین چارچوب زمانبندی مناسب برای رسیدن به اهداف
✓	تعیین جداول زمانی و تعداد روزهای کاری لازم
✓	ایجاد و تدوین برنامه‌های حسابداری و اعمال تعدیلات حین فعالیت
✓	تدوین و پیاده‌سازی برنامه تضمین و ارتقای کیفیت
✓	اطمینان از پایبندی مستمر به ارزش‌های اخلاقی
✓	حصول اطمینان از پایبندی به معیارهای عملکردی
✓	جلوگیری از سرپوش گذاشتن مدیریت بر دستکاری سود یا حساب‌سازی
✓	گزارش‌گیری از نقاط ضعف در سیستم کنترل داخلی
✓	تدوین فرآیند مناسب از گزارش‌نویسی تا دریافت پاسخ و تهیه گزارش‌های نهایی
✓	پیگیری گزارش‌های حسابداری داخلی تا رسیدن به نتایج
✓	بررسی سیستم‌های حسابداری و کنترل‌های داخلی مربوط
✓	رسیدگی به اطلاعات مالی و عملیاتی برای مدیریت
✓	بررسی عملیات و کنترل‌های غیرمالی از بعد اقتصادی بودن
✓	سنجش میزان رعایت سیاست‌ها، برنامه‌ها و رویه‌های سازمان
✓	تجزیه و تحلیل و تهیه گزارش‌های لازم در مورد رسیدگی‌های انجام شده
✓	تعداد حسابداری‌های تکمیل شده

سوال سوم پژوهش

- برون‌دادهای تعیین‌کننده سیستم حسابداری داخلی اثربخش از منظر ذینفعان مختلف کدامند؟

نتایج حاصل از مقوله بندی تم‌های شناسایی شده در مرحله کدگذاری اولیه برون‌دادهای الگوی اثربخشی سیستم حسابداری داخلی، که در جدول شماره ۳ به نمایش گذاشته شده است، نشان داده که کیفیت گزارشگری حسابداری داخلی، اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی و صرفه اقتصادی فعالیت‌های حسابداری داخلی از مقوله‌های محوری بخش برون

داده‌های الگوی اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی به شمار می‌روند. با توجه به نتایج تکنیک تجزیه و تحلیل تم، الگوی اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی در سه بخش درون دادها، فرآیندها و برون دادها به صورت ذیل می‌باشد:

جدول شماره ۴. نتایج کدگذاری اولیه و مقوله بندی تم های فرعی برون دادها

مقوله بندی تم ها	تم های اولیه
صرفه اقتصادی فعالیت های حسابرسی داخلی	<ul style="list-style-type: none"> ✓ صرفه جویی از طریق شناسایی موارد اتلاف منابع و عدم کارایی ✓ دستیابی به ظرفیت های بهترین سطح ✓ به کارگیری استانداردهای حرفه ای قابل اجرا ✓ مدیریت کارآمد و اثربخش نیروی انسانی ✓ کاهش هزینه حسابرسی مستقل صورت های مالی ✓ صرفه جویی در زمان ارائه خدمات ✓ بهبود مدیریت اطلاعات و ارتباطات درون سازمان ✓ ارتقا و بهبود فعالیت های نظارتی از سوی هیئت مدیره ✓ کاهش زمان صرف شده جهت انجام حسابرسی مستقل ✓ کاهش و حذف فعالیت های تکراری حسابرسی ✓ ایجاد ارتباط بلند مدت بین حسابرسی مستقل، کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی
کیفیت گزارشگری حسابرسی داخلی	<ul style="list-style-type: none"> ✓ تعداد یافته های تکراری در گزارش حسابرسی ✓ مد نظر قراردادن ریسک های سازمان در تهیه و ارائه گزارش ✓ میزان مطابقت نحوه گزارشگری با استانداردها و ضوابط موجود ✓ میزان فاصله زمانی میان پایان فرآیند رسیدگی و ارائه گزارش نهایی ✓ بکارگیری محافظه کاری در تهیه و ارائه گزارش ✓ میزان بکارگیری رویکردهای نوین در گزارشگری حسابرسی داخلی ✓ مستند سازی جهت شواهد پشتیبان یافته های مندرج در گزارش ✓ پیگیری مستمر در جهت اعمال تمامی یافته های مندرج در گزارش حسابرسی داخلی ✓ مستند سازی چرخه زمانی کل فعالیت حسابرسی داخلی ✓ انتشار صورت های مالی دقیق و قابل اعتماد ✓ گزارشگری جامع و اعمال روش های صحیح و مناسب جهت پیگیری نکات ✓ برگزاری جلسات کمیته حسابرسی با مدیر حسابرسی داخلی در خصوص محتوای گزارش ✓ مشخص کردن ابعاد مختلف و میزان اهمیت حوزه بررسی شده ✓ درصد توصیه های اجرا شده در مقایسه با کل نتایج گزارش شده ✓ کارایی کارکنان نسبت به زمان صرف شده جهت تهیه و ارائه گزارش ✓ انطباق نحوه گزارشگری با استانداردهای بین المللی و ضوابط حرفه ای ✓ تعیین و گزارش ارزش افزوده ایجاد شده در نتیجه فعالیت دپارتمان حسابرسی داخلی

	<ul style="list-style-type: none"> ✓ کسب اطلاع از میزان مرتفع شدن ایرادات ✓ میزان تناسب نتایج به سطح مهارت، دانش و تجربه اعضای دپارتمان حسابداری داخلی ✓ درصد حسابداری انجام شده از کل برنامه حسابداری در زمان پیش‌بینی شده
اثر بخشی سیستم کنترل داخلی	<ul style="list-style-type: none"> ✓ راضی‌کننده بودن سطح بهره‌وری ✓ بهبود روند عملیات سازمان در نتیجه اقدامات و فعالیتهای دپارتمان حسابداری داخلی ✓ ایجاد اطمینانی معقول نسبت به بهبود برنامه‌های عملیات سازمان ✓ کفایت نقش بازدارندگی کنترل‌های داخلی در برابر سواستفاده کنندگان احتمالی ✓ گزارش نقاط قوت و ضعف کنترل‌های داخلی در جهت پیشگیری یا آشکار نمودن اشتباهات ✓ مشخص کردن حوزه‌های فاقد کنترل داخلی و یا عدم اجرای صحیح کنترل ✓ گزارش و اظهار نظر صریح در خصوص کارایی سیستم‌های کنترل داخلی ✓ گزارش میزان تقلب و اشتباهات کشف شده در نتیجه اعمال صحیح کنترل‌های داخلی ✓ گزارش مقایسه‌ای میان نامه مدیریت و گزارش حسابداری داخلی ✓ گزارش اثربخش بودن کنترل‌های داخلی در رعایت قوانین و مقررات ✓ بهبود مستمر کنترل‌های داخلی سازمان ✓ سهولت در اجرای فعالیت‌های کنترلی ✓ وجود مکانیزم‌های اندازه‌گیری و گزارش موثر نتایج بصورت کمی

جدول شماره ۵. مؤلفه‌های اصلی الگوی حسابداری داخلی اثربخش

برون دادها (۴۴ مؤلفه)	فرآیندها (۱۰۲ مؤلفه)	درون دادها (۶۵ مؤلفه)
<ul style="list-style-type: none"> • کیفیت گزارشگری حسابداری داخلی (۲۰ مؤلفه) • اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی (۲ مؤلفه) • صرفه اقتصادی فعالیت‌های حسابداری داخلی (۱۱ مؤلفه) 	<ul style="list-style-type: none"> • مدیریت ریسک (۲ مؤلفه) • ارزیابی عملکرد (۲۰ مؤلفه) • راهبردهای کنترل (۳۹ مؤلفه) • ارتقای مهارت‌های حسابداران داخلی (۱۱ مؤلفه) • ارتباطات سازمانی (۱ مؤلفه) • هماهنگی با تحولات نوین (۹ مؤلفه) 	<ul style="list-style-type: none"> • اعطای منابع و امکانات (۹ مؤلفه) • استقلال حسابداری داخلی (۱۴ مؤلفه) • شفافیت سیستم اطلاعاتی (۹ مؤلفه) • نظام مدون راهبری (۴ مؤلفه) • صلاحیت‌های حرفه‌ای کارکنان (۶ مؤلفه) • سیاست‌های منابع انسانی (۲ مؤلفه)

بر اساس الگوی اثربخشی حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده بورس اوراق بهادار تهران، در مرحله درون دادها، شاخص های اعطای منابع و امکانات، استقلال حسابرسی داخلی، شفافیت سیستم اطلاعاتی، نظام مدون راهبری، صلاحیت های حرفه ای کارکنان و سیاست های منابع انسانی شناسایی شده اند. همچنین در مرحله فرآیندها، شاخص های مدیریت ریسک، ارزیابی عملکرد، راهبردهای کنترل، ارتقای مهارت های حسابرسان داخلی، ارتباطات سازمانی و هماهنگی با تحولات نوین، مقوله بندی شده اند. از سویی، در مرحله برون دادها، اثربخشی حسابرسی داخلی از طریق شاخص های کیفیت گزارشگری حسابرسی داخلی، اثربخشی سیستم کنترل داخلی و صرفه اقتصادی فعالیت های حسابرسی داخلی تعیین وضعیت می شود.

سوال چهارم پژوهش

- آیا حسابرسی داخلی شرکت های بورسی در بخش های درون دادها، فرآیندها و برون دادها اثربخش هستند؟

جهت بررسی وضعیت اثربخشی حسابرسی داخلی در جامعه آماری مورد نظر در پژوهش حاضر، از آزمون تی تک نمونه ای استفاده شده است. دلیل استفاده از این آزمون، نرمال بودن توزیع داده ها (به دلیل تعداد پایین اعضای جامعه آماری) و همچنین فاصله ای بودن مقیاس داده ها می باشد. از طرفی یکی از شرط های مهم استفاده از آزمون تی تک نمونه ای، وجود یک عدد معیار (عدد ۳، طیف وسط مقیاس لیکرت)، می باشد که در این پژوهش با توجه به فاصله ای یا نسبی بودن مقیاس داده ها در پرسشنامه (طیف پنج گزینه ای لیکرت)، از این آزمون استفاده شده است. نتایج حاصل از این آزمون در سه بخش درون دادها، فرآیندها و برون دادها ارائه شده است. نتایج بدست آمده، به طور تفصیلی در جداول بعدی ارائه شده اند.

جدول شماره ۶: بررسی وضعیت اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش درون داد

Sig.	St.D	t	Mean	شاخص ها
۰,۰۰۰	۰,۵۶۲	۷,۹۵۸	۲,۰۰	اعطای منابع و امکانات
۰,۳۲۱	۰,۸۷۸	۱,۰۱۹	۲,۸۰	استقلال واحد حسابرسی داخلی
۰,۰۰۸	۰,۸۳۸	۲,۹۹۰	۲,۴۴	شفافیت سیستم اطلاعاتی
۰,۳۲۱	۰,۸۳۵	۱,۰۱۸	۲,۸۱	نظام مدون راهبری
۰,۰۰۳	۰,۷۲۰	۳,۳۵۴	۲,۴۶	صلاحیت های حرفه ای کارکنان
۰,۱۳۳	۰,۸۸۴	۱,۵۶۹	۲,۶۹	سیاست های منابع انسانی

نتایج حاصل از آزمون تی تک نمونه ای در جدول شماره ۵ در جهت بررسی وضعیت اثربخشی حسابداری داخلی در بخش درون دادها در ذیل آورده شده است:

در سطح معناداری ($p < 0/05$)، از آنجا که آماره میانگین شاخص های اعطای منابع و امکانات (۲,۰۰)، استقلال حسابداری داخلی (۲,۸۰)، شفافیت سیستم اطلاعاتی (۲,۴۴)، نظام مدون راهبری (۲,۸۱)، صلاحیت های حرفه ای کارکنان (۲,۴۶) و سیاست های منابع انسانی (۲,۶۹)، بدست آمده، به علت کمتر بودن این مقادیر از عدد ۳ (طیف وسط لیکرت)، این شاخص ها در بخش درون دادها، از وضعیت مطلوبی برخوردار نمی باشد. به عبارت دیگر، اثربخشی سیستم حسابداری داخلی در بخش درون دادها نامطلوب و پایین است. نامطلوب بودن وضعیت درون دادهای حسابداری داخلی در ایران تحت تاثیر ویژگی های خاص این فعالیت در کشور است. یکی از مهم ترین آن ها، نوبا بودن حسابداری داخلی است به نحوی که ظهور آن طی سال های اخیر بوده و بسیاری از شرکت ها صرفاً به دلیل تمکین به الزامات ناشی از قوانین جدید نسبت به ایجاد آن اقدام نموده اند. همین توجه شکلی (و نه محتوایی) در راستای رعایت ضوابط سازمان بورس موجب شده که زیر ساخت ها و درون دادهای لازم مغفول واقع شوند و حتی منابع کافی و بلوغ فرهنگ سازمانی نسبت به حسابداری داخلی چندان مورد توجه قرار نگیرند.

جدول شماره ۷. بررسی وضعیت اثربخشی حسابداری داخلی در بخش فرآیندها

Sig.	St.D	t	Mean	شاخص ها
۰,۰۰۴	۰,۹۳۵	۳,۲۸۳	۳,۷۶	مدیریت ریسک
۰,۰۰۰	۰,۸۲۶	۴,۶۱۵	۳,۸۷	ارزیابی عملکرد
۰,۷۹۱	۰,۸۳۱	۰,۲۶۹	۳,۰۵	راهبردهای کنترل
۰,۰۰۶	۰,۷۵۲	۳,۰۹۱	۳,۵۲	ارتقای مهارت های حسابرسان داخلی
۰,۰۷۵	۰,۹۴۹	۱,۸۸۵	۲,۶۰	ارتباطات سازمانی
۰,۶۳۹	۰,۸۲۷	۰,۴۸۷	۳,۰۹	هماهنگی با تحولات نوین

نتایج حاصل از آزمون تی تک نمونه ای در جدول شماره ۶ در جهت بررسی وضعیت اثربخشی حسابداری داخلی در بخش فرآیندها در ذیل آورده شده است:

در سطح معناداری ($p < 0/05$)، از آنجا که آماره میانگین شاخص های مدیریت ریسک (۳,۷۶)، ارزیابی عملکرد (۳,۸۷)، راهبردهای کنترل (۳,۰۵)، ارتقای مهارت های حسابرسان داخلی (۳,۵۲) و هماهنگی با تحولات نوین (۳,۰۹) بدست آمده، به علت آنکه

این مقادیر اندکی از عدد ۳ (طیف وسط لیکرت) بالاترند، این شاخص‌ها در بخش فرآیندها، از وضعیت نسبتاً مطلوب و نرمالی برخوردار می‌باشند. به عبارت دیگر، اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی در بخش فرآیندها نرمال و نسبتاً مطلوب است.

جدول شماره ۸. بررسی وضعیت اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش برون داد

Sig.	St.D	t	Mean	شاخص‌ها
۰,۰۱۵	۰,۴۶	۱,۶۵۲	۳,۱۷۰	کیفیت گزارشگری حسابرسی
۰,۰۰۴	۰,۵۶۷	۳,۲۳۱	۳,۴۱۰	اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی
۰,۰۰۰	۰,۴۲۵	۴,۴۱۹	۳,۴۲۰	صرفه اقتصادی فعالیت‌های حسابرسی داخلی

نتایج حاصل از آزمون تی تک نمونه‌ای در جدول شماره ۷ در جهت بررسی وضعیت اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش برون دادها در ذیل آورده شده است:

در سطح معناداری ($p < 0/05$)، از آنجا که آماره میانگین شاخص‌های کیفیت گزارشگری حسابرسی (۳,۱۷۰)، اثربخشی سیستم‌های کنترل داخلی (۳,۴۱۰) و صرفه اقتصادی فعالیت‌های حسابرسی داخلی (۳,۴۲۰) بدست آمده، به علت آنکه این مقادیر اندکی از عدد ۳ (طیف وسط لیکرت) بالاتر می‌باشند، از این رو این شاخص‌ها در بخش برون دادها، از وضعیت نسبتاً مطلوبی برخوردار می‌باشند. به عبارت دیگر، اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی در بخش برون دادها نرمال و نسبتاً مطلوب است.

بحث و نتیجه‌گیری

همزمان به افزایش انتظارات ذینفعان از حسابرسی داخلی، وجود فاکتورهای و عواملی که با کمک آن‌ها بتوان ارزیابی مناسبی از چگونگی عملکرد حسابرسی داخلی داشت، بیش از پیش ضروری به نظر می‌رسد. از سوی دیگر بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که هیچ‌گونه اتفاق نظری در خصوص عوامل تعیین‌کننده اثربخشی حسابرسی وجود ندارد. پژوهش حاضر با هدف تبیین مدلی ساختار یافته که بتواند با شناسایی فاکتورها و عوامل تاثیرگذار ما را به سمت دستیابی به حسابرسی داخلی اثربخش سوق دهد، انجام پذیرفت.

در این پژوهش به کمک نتایج حاصل از مصاحبه، داده‌های پژوهش مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. در این راستا با عنایت به گستردگی عوامل، مولفه‌های تعیین‌کننده مصاحبه‌ها و متون استفاده شده) به سه طبقه کلی تقسیم شده که دربرگیرنده، درون‌دادها، فرایندهای اجرای کار و برون‌دادها است.

فاکتورهای بدست آمده در بخش درون دادها، موید این است که در مسیر دستیابی به نظام حسابداری داخلی اثربخش در سازمان، وجود برخی پیش نیازها ضروری است. این پیش نیازها هم مربوط به ویژگی‌های واحد حسابداری داخلی و هم دربرگیرنده ویژگی‌های سازمان (کارفرما) می‌باشد. مقوله‌های اصلی بخش درون دادها شامل دسترسی به منابع و امکانات کافی، استقلال واحد حسابداری داخلی، شفافیت سیستم اطلاعاتی سازمان، وجود نظام مدون راهبری، شایستگی و صلاحیت حرفه‌ای کارکنان و سیاست‌های منابع انسانی بوده و اثربخشی اجرای عملیات یا فرآیندهای حسابداری داخلی از جمله مدیریت ریسک، ارزیابی عملکرد، راهبردهای کنترل، ارتقای مهارت‌های حسابرسان داخلی، کارایی ارتباطات سازمانی و همگام و هماهنگی با تحولات نوین می‌باشد. آخرین بخش از عوامل تعیین کننده، مربوط به اثربخشی برون دادهای حسابداری داخلی همچون کیفیت گزارشگری، سیستم کنترل داخلی اثربخش و صرفه اقتصادی فعالیت‌های حسابداری داخلی می‌باشد.

نتایج حاصله در این بخش منطبق با پژوهش انجام شده از سوی الزبان و گویلیام (۲۰۱۴) می‌باشد فاکتورهایی همچون شایستگی، اندازه واحد حسابداری داخلی، ارتباط میان حسابرسان داخلی و مستقل، حمایت مدیریت و استقلال حسابداری داخلی در کنار عواملی همچون تجربه پرسنل، در دسترس بودن منابع کافی و اطمینان از عملکرد مستقل حسابرسان داخلی و حمایت مدیریت از حسابداری داخلی تماماً در بخش درون دادهای این پژوهش ذکر گردیده اند. مطابق نتایج حاصله از پژوهش کوهن و سایاگ، عواملی همچون حمایت و پشتیبانی کامل مدیریت سازمان و نگرش سازمان به حسابداری داخلی از جمله تاثیرگذارترین فاکتورهای حسابداری داخلی اثربخش هستند که کاملاً در تطابق با نتایج پژوهش حاضر هستند. همانگونه که پیشتر نیز بدان اشاره شد، در بررسی تعداد زیادی از پژوهش‌های انجام شده و مرور نتایج حاصله توسط بادرا و سایدین، که به نوعی چکیده و عصاره بسیاری از فعالیت‌های پژوهشی حوزه اثربخشی حسابداری داخلی است، عوامل زمینه ساز دستیابی به اثربخشی شامل حمایت صاحب کار، دسترسی به منابع مورد نیاز، شایستگی، صلاحیت، تجربه، دانش و داشتن اخلاق حرفه‌ای به طور مطابق طبقه درون دادها در پژوهش حاضر می‌باشد.

همچنین در جهت اثربخش بودن سیستم حسابداری داخلی، در مرحله اجرای این سیستم، اقدامات و راهبردهایی از قبیل، مدیریت ریسک، ارزیابی عملکرد، راهبردهای

کنترل، ارتقای مهارت های حسابرسان داخلی، ارتباطات سازمانی و همگامی با تحولات نوین محیطی از الزامات فرآیندی الگوی اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی می باشد.

فاکتورهای کلیدی برآمده از پژوهش بادرا و سایدین در دستیابی به حسابرسی داخلی اثربخش همچون استقلال، برنامه ریزی صحیح، سیستم کنترل داخلی، اجرای عملیات حسابرسی داخلی و ارتباطات سازمانی مناسب، همگام با عوامل بدست آمده این پژوهش در طبقه فرآیندها می باشد.

با تمرکز بر فاکتورهای مربوط به اقدامات راهبردی در مرحله فرآیندها و فراهم نمودن کامل شرایط و ویژگی های مطرح شده در بخش درون داده ها، می توان تا حد زیادی از دستاوردهایی همچون گزارشگری حسابرسی داخلی با کیفیت، سیستم های کنترل داخلی اثربخشی و ایجاد صرفه اقتصادی فعالیت های حسابرسی داخلی را به دنبال خواهد داشت.

در مقایسه نتایج حاصل از یافته های این پژوهش با پیشینه های تجربی انجام شده، بر اساس مطالعه الزبان و گویلیام (۲۰۱۴)، عواملی چون کسب اطمینان از آموزش و تجربه پرسنل، در دسترس بودن منابع کافی و اطمینان از عملکرد مستقل حسابرسان داخلی و حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی منجر به افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی می شود. همچنین بر اساس مطالعه تاپالوگل و لین (۲۰۱۵)، توانایی تکنیکی و مهارت حسابرسان داخلی تحت تاثیر آموزش، تجربه حرفه ای و گواهینامه های حرفه ای و همچنین پاداش های پرداختی به حسابرسان داخلی، از جمله عوامل موثر بر اثربخشی سیستم حسابرسی داخلی می باشند. از سویی، بر اساس مطالعه تاکی و همکاران (۲۰۱۶)، عواملی همچون مهارت های حرفه ای، استقلال سازمانی حسابرسی داخلی و پیشرفت و توسعه حسابرسی داخلی بر روی اثربخشی حسابرسی داخلی موثرند؛ در صورتی که حمایت مدیریت ارشد ارتباط معناداری با اثربخشی حسابرسی داخلی نداشته است. از سوی دیگر نتایج حاصله از پژوهش صفرزاده (۱۳۹۸) و همکاران نیز موید این واقعیت است که صرفاً تشکیل کمیته حسابرسی الزاماً به معنای اثربخشی آن نیست، همانگونه که در ایران از سال ۱۳۹۱ شکل گرفته اما به گونه اثربخش هنوز جا نیفتاده است.

سنجه های اشاره شده در رهنمود انجمن حسابرسان داخلی امریکا که مبین ارزیابی کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی در چهار بعد مختلف می باشد نیز با نتایج برآمده از این پژوهش بررسی گردید. در بعد فرآیندهای حسابرسی داخلی تمامی شش معیار ذکر شده منطبق با عوامل برآمده در این پژوهش بوده و از منظر صاحب کار نیز فاکتورهای

تیین شده توسط انجمن در نتایج موجود مشاهده شد. معیارهای مد نظر کمیته حسابرسی نیز هماهنگ با یافته‌های جاری بوده و تنها یک مورد از سنج‌های بعد قابلیت و نوآوری (درصد ریسک وقوع رویدادهای غیر متعارف) منطبق با نتایج حاصله از این پژوهش نبوده است.

همچنین نتایج این پژوهش با پژوهش‌های انجام شده کیفی در استرالیا (تروتمن و دانکن^۱، ۲۰۱۷) و کانادا که مؤلفه‌های چندوجهی و از نگاه ذینفعان مختلف از اثربخشی حسابرسی داخلی را عرضه می‌نمایند نیز مطابقت دارد، اما مشارکت کنندگان (گروه‌های مختلف ذینفع) پژوهش حاضر گسترده‌تر از پژوهش‌های فوق بوده و مضافاً اینکه مقوله‌های استخراجی در این پژوهش نیز وسیع‌تر و ویژه شرکت‌های ایرانی است. به طوری که پژوهش تروتمن (۲۰۱۳) و تروتمن و دانکن (۲۰۱۷) نتیجه‌گیری نموده بودند که اثربخشی حسابرسی داخلی دارای ابعاد مختلفی است. مؤلفه‌های شناسایی شده توسط آنها شامل ابعاد درون‌داده‌های مرتبط با منابع انسانی (مهارت‌های نرم، مهارت‌های فنی، ویژگی‌های شخصیتی، تجربه، بی‌طرفی)، درون‌داده‌های مرتبط با ساختار واحد حسابرسی داخلی (خطوط گزارشگری، استفاده از حسابرسی داخلی به عنوان زمینه آموزش مدیریت) فرایند حسابرسی داخلی (ارتباطات قوی، حسابرسی مبتنی بر شناخت کسب و کار، رویکرد حسابرسی، نهایی کردن پیش‌نویس قبل از صدور آن) و برون‌داده‌های حسابرسی داخلی (ارتباطات مؤثر، یافته‌ها و توصیه‌های عملی و مربوط) بوده است. مقایسه مدل مفهومی اثربخشی استخراجی از داده‌های این پژوهش با نتایج پژوهش ایشان کاملاً منطبق است. یادآوری این نکته ضروری است که مقوله‌ها و مفاهیم ظهور یافته این پژوهش، نه تنها بستر خاص کشور ایران را مدنظر قرار داده، بلکه اثربخشی حسابرسی داخلی را در ابعاد گسترده‌تری نیز به نمایش می‌گذارد.

پیشنهادها و محدودیت‌ها

با عنایت به توضیحات مزبور به منظور دستیابی و ارتقای اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، کلیه عوامل مزبور (درون داده‌ها، فرایندها و برون داده‌ها) دارای نقش‌های مؤثری هستند که مستلزم توجه است. لذا اهم راهبردهای قابل اتخاذ در این خصوص باید پیرامون مؤلفه‌های استخراجی مدل مزبور (نظرات و تجارب مشارکت کنندگان) صورت پذیرد.

قاعدتاً می توان راهبردهای متنوعی در این خصوص ارائه داد که در این بخش گزیده خلاصه ای از اهم راهبردهای پیشنهادی این پژوهش ارائه می گردد.

راهبردها در سطح سازمان

با توجه به روشن شدن جنبه های مختلف مدل اثربخشی حسابرسی داخلی، سرمایه گذاری در منابع انسانی، ترویج و فرهنگ سازی حسابرسی داخلی، ایجاد سازوکارهای مناسب اجرای عملیات (از قبیل نظام پیگیری مؤثر) ارزیابی عملکرد واحد حسابرسی داخلی، آموزش، ارائه سازوکارهای کنترل کیفیت درون سازمانی و برون سازمانی، آگاهی از نیازهای ذینفعان و شناسایی آن، بکارگیری افراد متخصص در کمیته حسابرسی، از جمله مه ترین راهبردهایی است که می توان جهت دستیابی به کیفیت حسابرسی داخلی اتخاذ نمود.

راهبردهای نهادهای ناظر و انجمن حسابرسان داخلی

نظام مند کردن اعطای گواهینامه های حرفه ای و عضویت، نظارت مؤثر بر کیفیت واحدهای حسابرسی داخلی، نظارت مؤثرتر بر اعضا، آموزش و ترویج حسابرسی داخلی، تلاش به منظور استقرار پیش نیازهای حسابرسی داخلی، تدوین چارچوب صلاحیت های حرفه ای، ارائه خدمات، نشریات حرفه ای، نظارت بر حسن اجرای دستورالعمل ها بعنوان گزیده ای از راهبردهای دستیابی به اثربخشی حسابرسی داخلی در این حوزه می باشد.

جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و مؤسسات حسابرسی

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

دولت و جامعه در سطح کلان

سرمایه گذاری در حسابرسی داخلی، ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، استقرار نظام راهبری شرکتی و حسابرسی داخلی در بخش دولتی به عنوان الگو،

اختصاص بودجه به حسابرسی داخلی، اختصاص بودجه مناسب به پژوهش های حسابرسی داخلی نیز خلاصه ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این زمینه است.

دانشگاه ها و مؤسسات متولی امر آموزش

اختصاص واحدهای درسی به حسابرسی داخلی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه ها، تجدیدنظر در برنامه های درسی دانشگاه ها به منظور پوشش نیازهای حرفه ای، ارائه آموزش های حرفه ای، تقویت منابع آموزشی، شناسایی نیازهای حرفه ای نیز به عنوان گزیده ای از راهبردهای قابل اتخاذ در این حوزه می باشد.

نظریه و مدل پدیدار شده در این پژوهش پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی می تواند در پژوهش های آتی به صورت تخصصی و پرداختن به جنبه های خاص آن مدنظر قرار گیرد. در این پژوهش جنبه های مختلفی از کیفیت حسابرسی داخلی ارائه شد. در پژوهش های آتی ضمن آنکه می توان اهمیت هر کدام از مقوله های استخراجی در بخشهای مختلف به صورت جداگانه مورد پژوهش قرار داد بلکه اهمیت آنها نیز می توان رتبه بندی نمود. ب عنوان مثال صرفاً به مقوله های استخراج شده پیرامون گزارش های حسابرسی داخلی پرداخته شود و جوانب کیفیت آن به طور تخصصی و ویژه مورد بررسی و رتبه بندی قرار گیرد.

محدودیت های پژوهش

با توجه به محدودیت های موجود در حسابرسی داخلی بخش عمومی (دولت)، تمرکز اصلی این پژوهش معطوف به حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بازار سرمایه بوده است. از سوی دیگر نوپا بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران نیز یکی دیگر از محدودیت های پژوهش انجام شده می باشد.

مضافاً به دلیل اینکه ذینفعان فعالیت حسابرسی داخلی، طیف گسترده و متنوعی را شامل می شود، در این پژوهش سعی شده دیدگاه ها و نظرات گروه ها و ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی مورد توجه قرار گیرد. لذا محدودیت دیگر در انجام پژوهش حاضر، عدم امکان بررسی و لحاظ نمودن نظرات و دیدگاه های کلیه ذینفعان می باشد.

منابع

- اسدی، مرتضی و اصغری، نیلوفر. (۱۳۹۳). "نقش آینده حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک". دوماهنامه حسابرسان داخلی. سال اول، شماره اول.
- باباجانی، جعفر و عبدالخالق خنکا. (۱۳۹۱). "ضرورت تشکیل کمیته حسابرسی و استقرار واحد حسابرسی داخلی در شهرداری‌های کلانشهرها برای ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۳۳، بهار، ص ۳۹-۷۲.
- جامعی، رضا و رستمیان، آزاده. (۱۳۹۴). "تاثیر تخصص مالی اعضای کمیته حسابرسی بر ویژگی‌های سود پیش بینی شده". پژوهشهای حسابداری مالی و حسابرسی. سال ۹، شماره ۲۰.
- حساس یگانه، یحیی و سید حسین علوی طبری. (۱۳۸۲). "رابطه بین منابع صرف شده برای حسابرسی داخلی و مخارج حسابرسی مستقل". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۴، ص ۷۶-۹۱.
- سجادی، سید حسین، دستگیر، محسن و افشار جهانشاهی، مجتبی. (۱۳۸۵). "ضرورت ایجاد کمیته حسابرسی صاحبکار". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۱۵، ص ۶۵-۸۶.
- صفرزاده، محمد حسین، محمدی، عرفان. (۱۳۹۸). "اثر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر رابطه بین پیچیدگی حسابرسی و تاخیر در گزارش حسابرسی". فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۶۲، ص ۴۵-۶۷.
- نیکبخت، محمد رضا و رضایی، ذبیح الله و منتی، وحید (۱۳۹۶). "طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی". دانش حسابرسی. سال ۱۷، شماره ۹.
- 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: 74-86.
- Arena, M., & Azzone, G. (2009). "Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness". *International Journal of Auditing*, 13, 43-60.
- Badara, M.S. & Sadin, S.Z. (2013). *The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion*. *international Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 3, No.3, PP 340351-.
- Baker, H.K., & Anderson, R. (2010). "Corporate Governance: A Synthesis of Theory, Research, and Practice". John Wiley & Sons. Hoboken, New Jersey.

- Braun, V. and Clarke, V. (2006). "Using Thematic Analysis in Psychology". *Qualitative Research in Psychology*, 3: 77-101.
- Cohen, J., Krishnamoorthy, G., & Wright, A. (2010). "Corporate Governance in the Post Sarbanes-Oxley era: Auditors' Experiences". *Contemporary Accounting Research* 27 (3), 751-786.
- Davidson, P. (1991), "The Great Communicators". *The Internal Auditor*, 48(6), 26-31.
- Deloitte. (2010). "The Broken Triangle? Improving the Relationship between Internal Audit, Management, and the Audit Committee". Deloitte Development LLC, 2010.
- Desai, R., & Desai, V. (2010). "Towards a Decision Aid for External Audit Evaluation of the Internal Audit Function". *Journal of Global Business Issues* Vol 4 (1).
- Endaya, A& Hanefah, M. (2013). "Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop the Theoretical Framework". *Journal of Finance and Accounting*, 10, 92-103.
- Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. (2004). "The Role of the Internal Audit function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research". *Journal of Accounting Literature*, 23, 194-244.
- Gros, M., Koch, S., & Wallek, C. (2016). "Internal Audit Function Quality and Financial Reporting: Results of a Survey on German Listed Companies". *Journal of Management and Governance*, DOI 10.1007/s10997-016-9342-8.
- Hirth, R., B. (2008). "Better Internal Audit Leads to Better Controls". *Journal of Financial Executive*, Vol. 24 No. 9, pp. 49-54.
- Huse, M. (2007). "Boards, Governance and Value Creation, the Human Side of Corporate Governance". Cambridge University Press. Cambridge.
- Institute of Internal Auditors (2013), "The Standards for the Professional Practice of Internal Auditing", The Institute of Internal Auditors Research Foundation, Altamonte Spring FL.
- Lenz, R. U.Hahn. (2015). "A Synthesis of Empirical Internal Audit Effectiveness, Literature Pointing to New Research Opportunities". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30. No. 1.
- Mihret, D.G., James, K. & Mula, J.M. (2010), "Antecedents and Organizational Performance Implications of Internal Audit Effectiveness", *Pacific Accounting Review*, 22 (3). 224-252.
- Paape, L. (2008). "Corporate Governance: The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function". Working paper, Business University Nyenrode, April 2008.

- Peursem, K. V., L.D. Pumphrey. (2005). "Internal Auditors and Independence: An Agency Lens on Corporate Practice". *Financial Reporting, Regulation and Governance* 2005, 4:2.
- Prawitt, D. F., Sharp, N. Y., & Wood D. A. (2011). "Reconciling Archival and Experimental Research: Does Internal Audit Contribution Affect the External Audit Fee?" *Behavioural Research in Accounting* 23 (2), 187-206.
- PWC. (2012). "Aligning Internal Audit: Are You On The Right Floor?" Pricewaterhouse Coopers.
- Sarens, G. (2009). "Internal Auditing Research: Where Are We Going?" *International Journal of Auditing* 2009.
- Tackie G, Marfo-Yiadom, E. (2016). "Determinants of Internal Audit Effectiveness in Decentralized Local Government Administrative Systems". *International Journal of Business and Management*, Vol. 11, No. 11.
- Tamosiuniene, R., & Savcuk, O. (2007). "Internal Audit Subordination Principles for Lithuanian Companies". *Engineering Economics*, 5 (55), 37-43.
- Tepalagul, N. & Lin, L. (2015). "Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review". *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 30(1), 101-121.
- Trotman, A. and Duncan, K. (2013). "The Constitution of Internal Audit Quality: Stakeholder Judgments and Factors Impacting Quality". *Contemporary Accounting Research* (2013).
- Trotman, A. and Duncan, K. (2017). "Internal Audit Quality: Insights From Audit Committee Members, Senior Management and Internal Auditors". *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*. (2017).
- Walter, O.B., & Guandaru, K.C. (2012). "A Study to Explore Internal Auditors' Compliance with Quality Assurance Standards: A Case of State Owned Corporations in Kenya". *International Journal of Research Studies in Management*, 1(1), 109-126.
- Badara, M.S. & Sadin, S.Z. (2013). The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion. *international Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 3, No.3,PP 340351-.