

A Survey on Key Components of Internal Audit

Bitā Mashayekhi¹, Alemeh Yazdānian²

Abstract: Literature shows that a great number of research about different areas of internal audit have been accomplished; however, there is no any framework for the key elements of the internal audit neither in Iran nor in other countries. In this research, to determine the key components of the internal audit, the literature is assessed utilizing the content analysis; then the key elements of the internal audit are classified into some concepts and factors. Ultimately, in order to validate these concepts and factors, the Delphi Method is employed to evaluate the opinions of internal audit experts and professionals. The results show five concepts, including key features of the IAF, managing the internal audit activity, services and role of IAF, professional practices and organizational relationship, and 17 other key factors like competence, interactions with board, audit committee and senior management (management support), outsourcing, employee management, assurance and consulting services, IAF performance evaluation (quality assurance and improvement program), organizational independence, and so forth which are entirely verified by internal audit experts and professionals. This framework relying on the related literature in the field of internal audit could be contributory in describing variables for future studies.

Keywords: *Content analysis, Delphi method, Internal audit, Key concepts and factors of internal audit.*

1. Associate Prof. of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran

2. Ph.D. Candidate of Accounting, Faculty of Management, University of Tehran, Tehran, Iran

Submitted: 07 / October / 2017

Accepted: 19 / February / 2018

Corresponding Author: Bitā Mashayekhi

Email: Mashayekhi@ut.ac.ir

Citation: Mashayekhi, B., & Yazdānian, A. (2018). A Survey on Key Components of Internal Audit. *Journal of Accounting and Auditing Review*, 25(1), 135-158.

شناسایی عناصر کلیدی حسابداری داخلی

بیبا مشایخی^۱، عالمه یزدانیان^۲

چکیده: مرور ادبیات نشان می‌دهد که تحقیقات گسترده‌ای در حوزه‌های مختلف حسابداری داخلی صورت گرفته، اما ارائه چارچوب جامعی از عناصر کلیدی حسابداری داخلی در این ادبیات در سطح ایران و جهان نادیده گرفته شده است. در این تحقیق، با هدف تعیین عناصر کلیدی حسابداری داخلی، ادبیات تحقیق با به‌کارگیری روش تحلیل محتوا بررسی شد؛ سپس عناصر کلیدی حسابداری داخلی در دو سطح مفاهیم و عوامل کلیدی طبقه‌بندی شدند. در نهایت به‌منظور اطمینان از تأیید این موارد، از روش دلفی برای بررسی نظر خبرگان و متخصصان حرفه حسابداری داخلی بهره برده شد. نتایج تحقیق به ارائه فهرستی از پنج مفهوم کلیدی شامل ویژگی‌های کلیدی حسابداری داخلی، مدیریت فعالیت حسابداری داخلی، خدمات و نقش حسابداری داخلی، فرایند اجرای عملیات حسابداری داخلی و روابط سازمانی و ۱۷ عامل کلیدی شامل صلاحیت، تعامل دوسویه با هیئت‌مدیره، کمیته حسابداری و مدیریت ارشد (حمایت مدیریت)، برون‌سپاری خدمات حسابداری داخلی، مدیریت افراد، خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای، ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)، استقلال سازمانی و... انجامید که همه آنها به تأیید خبرگان و صاحب‌نظران این حرفه رسید. این چارچوب می‌تواند به تعریف متغیرهایی که در تحقیقات آتی انجام می‌شوند، با استناد به ادبیات معتبر در زمینه حسابداری داخلی کمک کند.

واژه‌های کلیدی: تحلیل محتوا، حسابداری داخلی، روش دلفی، مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری داخلی.

۱. دانشیار رشته حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران

تاریخ دریافت مقاله: ۱۳۹۶/۰۷/۱۵

تاریخ پذیرش نهایی مقاله: ۱۳۹۶/۱۱/۳۰

نویسنده مسئول مقاله: بیبا مشایخی

E-mail: Mashaykhi@ut.ac.ir

مقدمه

پیشرفت‌های فناوری، حرکت به سوی جهانی‌شدن و تغییرات سریع و مداوم در الزامات قانونی، کسب‌وکارها و مبادلات اقتصادی را با پیچیدگی‌ها و ریسک‌های گوناگونی مواجه ساخته است. بقا در چنین محیطی مستلزم ایجاد نظام راهبری در سراسر سازمان، شناسایی و ارزیابی ریسک‌های واحد تجاری و استقرار سیستم کنترل‌های داخلی کارا و اثربخش برای کاهش و مدیریت ریسک‌های پیشرو است. طبق تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا^۱ (از این پس IIA) در سال ۱۹۹۹، حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان‌بخش و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود. حسابرسی داخلی با به‌کارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به سازمان برای دستیابی به اهدافش کمک می‌کند. به این ترتیب، استقرار واحد حسابرسی داخلی در هر سازمانی، لازمه بقا و تداوم فعالیت در محیط پویا و همواره در حال تغییر است. به دنبال تقاضای روزافزون برای ایجاد واحد حسابرسی داخلی و گسترش قوانین و مقررات در این خصوص، شناخت عمیق این حرفه می‌تواند به طراحی و استقرار هرچه بهتر این حرفه کمک کند. تعریف عناصر کلیدی حسابرسی داخلی می‌تواند نخستین گام در این مسیر بوده و موجب شناخت بهتر شود. مرور ادبیات نشان می‌دهد با وجودی که تحقیقات گسترده‌ای در حوزه‌های مختلف حسابرسی داخلی صورت گرفته، هنوز چارچوب جامعی از عناصر کلیدی حسابرسی داخلی ارائه نشده است. از این رو در تحقیق حاضر تلاش شده است که با مرور و تحلیل محتوای ادبیات تحقیق، چارچوب جامعی از عناصر کلیدی حسابرسی داخلی ارائه شده و با بهره‌مندی از نظر خبرگان و متخصصان حرفه حسابرسی داخلی به روش دلفی، از تأیید این چارچوب اطمینان حاصل شود. شایان ذکر است که در حوزه حسابرسی داخلی، پژوهش حاضر نخستین مطالعه‌ای است که به شناسایی عوامل و عناصر کلیدی حسابرسی داخلی پرداخته و خروجی ارائه شده از آن می‌تواند به عنوان ورودی مقاله‌های آتی در این حوزه در نظر گرفته شود و از این طریق به توسعه دانش در این بخش کمک کند.

ساختار تحقیق به این ترتیب ادامه می‌یابد؛ ابتدا به بررسی پیشینه تحقیق پرداخته شده است و پس از آن، شرحی از روش‌شناسی پژوهش شامل فرایند اجرا، روش و ابزار گردآوری داده‌ها، روایی و پایایی این ابزار و جامعه و نمونه آماری ارائه می‌شود. در ادامه شرح مبسوطی از یافته‌های پژوهش در دو گام بیان شده و نتایج تحلیل و بررسی می‌شوند. در نهایت، پیشنهادهایی برای تحقیقات آتی ارائه خواهد شد.

پیشینه پژوهش

مرور ادبیات حاکی از آن است که تحقیقات متعددی در زمینه حسابرسی داخلی انجام شده است. از آنجا که در این تحقیق قصد داریم با استفاده از تحلیل محتوای ادبیات حسابرسی داخلی به عناصر کلیدی حسابرسی داخلی پی ببریم، گروه‌بندی موضوعی تحقیقات انجام‌شده در این خصوص می‌تواند راهنمای خوبی باشد.

در سال‌های اخیر پژوهشگران بسیاری به مرور ادبیات در حوزه حسابرسی داخلی پرداخته‌اند که از آن جمله می‌توان به این موارد اشاره کرد: مرور ادبیات موجود حسابرسی داخلی که با هدف ایجاد شناخت نسبت به نقش‌های بالقوه و فعلی حسابرسی داخلی در زمینه راهبری شرکتی انجام گرفت (گرم‌لینگ، مالتا، شنیدر و چرچ، ۲۰۰۴)؛ مرور ادبیات حسابرسی داخلی در آمریکا (هس، عبدالحمیدی و برنابی، ۲۰۰۶)؛ مرور ادبیات حسابرسی داخلی در اروپا (آلگرنی، دونزا، پاپ، ملویل و سارنز، ۲۰۰۶) و مرور ادبیات حسابرسی داخلی در آسیا و اقیانوسیه (کوپر، لآنگ و وونگ، ۲۰۰۶). این تحقیقات به دنبال مطالعه IIA در سال ۲۰۰۶ که تلاش کرد با مطالعه جامع، درک بهتری نسبت به دامنه عملکرد حسابرسان داخلی در سراسر دنیا و مهارت‌های لازم برای حسابرسان داخلی ایجاد کند، انجام گرفته‌اند. به این ترتیب پژوهشگران بسیاری از سراسر جهان با هدف مستند نمودن چگونگی تغییرات کارکرد حسابرسی داخلی در پاسخ به تغییرات رخ داده در رویه‌های عمل کسب‌وکار در سراسر جهان، ادبیات حسابرسی داخلی را در مناطق مختلف جهان بررسی کردند و دریافتند در کارهایی که توسط حسابرسان داخلی انجام می‌شود، نوعی تغییر پارادایمی رخ داده است.

استوارت و ساپرامانیام (۲۰۰۹) به مرور ادبیات بین‌المللی و اروپایی بی‌طرفی و استقلال حسابرسی داخلی پرداختند و شکاف میان دانش و فرصت‌های مطالعاتی برای تحقیقات آتی را مشخص کردند. الاکرا، عبدالقادر و بیلا (۲۰۱۶) نیز ادبیات حسابرسی داخلی در منطقه خاورمیانه و شمال آفریقا^۱ را مرور کردند و بر سه حوزه اصلی موجود در تعریف حسابرسی داخلی، شامل استقلال و بی‌طرفی؛ خدمات اطمینان‌بخشی در مقابل مشاوره‌ای؛ نقش حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و راهبری شرکتی، تأکید داشتند.

سایر موضوعاتی که مطالعات حوزه حسابرسی داخلی در سطح جهان بر آن تمرکز کرده‌اند را می‌توان به شرح جدول ۱ گروه‌بندی کرد.

جدول ۱. گروه‌بندی موضوعی ادبیات حسابرسی داخلی

موضوع	نویسندگان
ارتباط حسابرسی داخلی و مستقل	گیبیز و شرودر (۱۹۷۹)، کلارک، گیبیز و شرودر (۱۹۸۰ و ۱۹۸۱)، براون (۱۹۸۳)، شنیدر (۱۹۸۴، ۱۹۸۵، الف و ب)، براون و کاران (۱۹۸۶)، مسیر و شنیدر (۱۹۸۸)، دزرت، هاستون و پیترز (۲۰۰۱)، کریشناموثی (۲۰۰۱) (۲۰۰۲)، سوادیان و قسیم (۲۰۱۰)، ال-وایجری، بریرلی، ویلیام (۲۰۰۴)، عبدل-خلیک، اسنوبال و رگ (۱۹۸۳)، شنیدر (۱۹۸۵b)، مارقیم (۱۹۸۶)، مارقیم و لایل (۱۹۹۰)، تیسن و کولسان (۱۹۹۰)، کمبل (۱۹۹۳)، مالتا و کیدا (۱۹۹۳)، مالتا (۱۹۹۳)، ویتینگتون و مارقیم (۱۹۹۳)، میلز (۱۹۹۶)، برودی، گلن و رکرز (۱۹۹۸)، گرملینگ (۱۹۹۹)، دزورت، هاستون و پیتر (۲۰۰۱)، فلیکس، گرملینگ و مالتا (۲۰۰۱)، وارد و رابرتسون (۱۹۸۰)، تیلر، پدان و ولج (۱۹۹۷)، فلیکس، گرملینگ، مالتا (۱۹۹۸)، الیت و کورپی (۱۹۷۸)، والاس (۱۹۸۴) ب، مارقیم و لایل (۱۹۹۰)، والاس و کروتزفلد (۱۹۹۱)، استین، سیمانیک و اُ کیف (۱۹۹۴)، فلیکس، گرملینگ و مالتا (۲۰۰۱)
برون‌سپاری حسابرسی داخلی	کاپلان و کرسچنهیتز (۲۰۰۰)، کاری، سایرامانیام و چینگ (۲۰۰۶)، جیمز (۲۰۰۳)، سلیم و بیاناکاس (۲۰۰۰)، احلاوات و لو (۲۰۰۴)، گرملینگ و واندرولد (۲۰۰۶)، سایرامانیام، ان جی و کاری (۲۰۰۴)، کاری و دیگران (۲۰۰۶)، ریتنبرگ و کوالسکی (۱۹۹۹)، سلیم و بیاناکاس (۲۰۰۱)
تعامل کمیته حسابرسی با حسابرسان داخلی	کارسلو، هرمنسون و نیل (۲۰۰۳)، افاقانندان، رید و راما (۲۰۰۱)، گودوین و یثو (۲۰۰۱)، گودوین (۲۰۰۳): ترلی و زمان (۲۰۰۷): مت زاین و سایرامانیام (۲۰۰۷): آلری و استوارت (۲۰۰۷)، دزورت، فریدبرگ و ریج (۲۰۰۰)، افاقانندان و مک هاگ (۱۹۹۴)، افاقانندان، رید و راما (۲۰۰۱)، کارسلو، هرمانسون و نیل (۲۰۰۲)، میگول و گویندراجان (۱۹۸۴)، کلارک و دیگران (۱۹۸۰)، هاگا و چالوس (۱۹۹۰)
حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه آموزشی برای پست مدیریت	گودوین و یثو (۲۰۰۱)، آرنه، آرنابلدی و آزون (۲۰۰۶)، سارنز و بیلد (۲۰۰۶)، سلیم، سادارسانام و لوین (۲۰۰۳)
حسابرسی داخلی و راهبری شرکتی	الکافاجی و مجدلاوی (۲۰۱۲)، لآنگ و دیگران (۲۰۰۴)، ایبید (۲۰۱۱)، ال-کسار، الکامل و بایود (۲۰۱۴)، گرملینگ و دیگران (۲۰۰۴)
حسابرسی داخلی و مدیریت ریسک	گرملینگ و میرز (۲۰۰۶)، فراسر و هنری (۲۰۰۷)، زوان، سایرامانیام و استوارت (۲۰۱۱)، اسماعیل (۲۰۱۲)، آلگرینی و آنزا (۲۰۰۳)، سارنز و د بیلد (۲۰۰۶)، آرنز و آزون (۲۰۰۶)، آلگرینی و آنزا (۲۰۰۳)

ادامه جدول ۱

موضوع	نویسندگان
خدمات اطمینان بخشی و مشاوره های حسابرسی داخلی	ناتیجی و کنکر (۲۰۰۲)؛ آرناء، آرنابلدی و آزون (۲۰۰۶)، آلگریینی و باندتینی (۲۰۰۶)؛ سارنز و بیلد (۲۰۰۶)؛ پیپ، شف و اسنوپ (۲۰۰۳)؛ سلیم، سادرسام و لوین (۲۰۰۳)؛ احلاوات و لو (۲۰۰۴)؛ برودی و لو (۲۰۰۰)، اندرسون (۲۰۰۳)، سلیم، وودوارد و آلگریینی (۲۰۰۹)، آلگریینی و باندتینی (۲۰۰۶)
رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی	ال- و ایجری (۲۰۰۴)، مزینانی (۲۰۱۲)، فززی و دیگران (۲۰۰۵)، عبدالمحمدی و سارنز (۲۰۱۱)، برنابی، هس و عبدالمحمدی (۲۰۰۹)، عبدالمحمدی (۲۰۰۹)
کیفیت حسابرسی داخلی	التانی و قریب (۲۰۱۴)، پنینی و کارملی (۲۰۱۰)، ال- شتوی و دیگران (۲۰۱۱)، هاپکین (۱۹۹۷)
کیفیت قضاوتها و تصمیم گیری حسابرسان داخلی	پلاملی (۱۹۸۵)، چرچ و شنیدر (۱۹۹۲)، برادی و کاپلان (۱۹۹۶)، برادی و لو (۲۰۰۰)، هرل، تیلور و چونینگ (۱۹۸۹)، بانچمن (۱۹۸۳)، بری، هاروود و کتز (۱۹۸۷)، آرنولد و پنمون (۱۹۹۱)، کیت، لورز و راتک (۱۹۹۶)، چرچ و شنیدر (۱۹۹۵)
مروری بر وضعیت و نقش حسابرسی داخلی	کوپر و کریج (۱۹۸۳)، کوپر و دیگران (۱۹۸۹)، کوپر و دیگران (۱۹۹۴)، متیو و دیگران (۱۹۹۴)، سای (۱۹۹۷)، ون پیورسم (۲۰۰۴) و (۲۰۰۵)، گلاسکاک (۲۰۰۲)، مک کال (۲۰۰۲)، ارنست و یانگ (۲۰۰۴) و (۲۰۰۵)، السا کریستو (۲۰۱۳)
اثر بخشی حسابرسی داخلی	کوهن و سایج (۲۰۱۰)، ابو- اذا (۲۰۱۲)، الزبان و ویلیام (۲۰۱۴)، ال- ساوالکا و کیوتیش (۲۰۱۲)
سایر	علی و دیگران (۲۰۰۴)، ریخاردسون و دال (۲۰۱۶)، الزبان (۲۰۱۵)، گودوین (۲۰۰۴)، الزبان و ساوان (۲۰۱۳)، سلامه و دیگران (۲۰۱۱)، ووسیناس (۲۰۱۵)، ال- و ایجری (۲۰۰۴)، ابوموسی (۲۰۰۸)، گودوین و یئو (۲۰۰۱)، ال- و ایجری، بریرلی، ویلیام (۲۰۰۳)، آرناء و دیگران (۲۰۰۴)، شنیدر (۲۰۰۳)، گودوین- استوارت و کنت (۲۰۰۶)، ونگ (۱۹۹۷)، تتامنزی (۲۰۰۳)، کورام، فرگوسن و مورونی (۲۰۰۶)، کوپر و دیگران (۱۹۹۶)، ارنست و یانگ و دیگران (۲۰۰۴)

طبقه بندی موضوعی تحقیقات انجام شده مربوط به حوزه حسابرسی داخلی در ایران مطابق مطالعه مشایخی و قلی پناه (۱۳۹۵) به شرح زیر است:

۱. حسابرسی داخلی و راهبری شرکتی (۳۹ درصد)؛
۲. ارتباط حسابرسی داخلی و حسابرس مستقل (۲۲ درصد)
۳. اثربخشی حسابرسی داخلی (۱۲ درصد)؛

۴. چارچوب مفهومی، مقررات و استانداردها (۸ درصد)؛
 ۵. ارتباط حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی (۸ درصد)
 ۶. مدل‌هایی برای به‌کارگیری حسابرسی داخلی (۶ درصد)؛
 ۷. کیفیت حسابرسی داخلی (۶ درصد).
- در زمینه مدل بلوغ حسابرسی داخلی نیز مطالعات اندکی انجام شده که از آن جمله می‌توان به این موارد اشاره کرد:
۱. مدل قابلیت حسابرسی داخلی بنیاد تحقیقاتی IIA (۲۰۰۹) به‌عنوان نخستین مدلی که سطوح قابل اندازه‌گیری قابلیت را برای حسابرسی داخلی، به‌خصوص در بخش عمومی ارائه کرده است؛
 ۲. مدل بلندپروازی حسابرسی داخلی انجمن حسابرسان داخلی هلند (۲۰۱۶) که با هدف ارائه مدلی از سطوح بلندپروازی حرفه حسابرسی داخلی با دیدگاه هلندی ارائه شده است. در طراحی این مدل، از مدل قابلیت حسابرسی داخلی (بنیاد تحقیقاتی IIA-۲۰۰۹) به‌عنوان نقطه شروع استفاده شده است. به بیان بهتر، مدل بلندپروازی بر اساس مدل قابلیت ارائه شده است؛
 ۳. مدل بلوغ فرایند حسابرسی داخلی IIA (۲۰۱۲).
- در این تحقیقات به‌منظور ترسیم مدل بلوغ حسابرسی داخلی، به برخی از عناصر کلیدی حسابرسی داخلی اشاره شده که راهنمای مناسبی برای انجام پژوهش حاضر نیز بوده‌اند. با وجود این، مرور ادبیات حاکی از آن است که تاکنون تحقیقی با هدف ارائه چارچوب جامعی از عناصر کلیدی حسابرسی داخلی انجام نشده و مطالعه حاضر برای پرکردن این خلأ کمک شایانی کرده است.

روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق در دو گام کلی به شرح زیر اجرا شده است:

- گام اول - تعیین عناصر کلیدی حسابرسی داخلی:** به این منظور از روش تحلیل محتوای ادبیات تحقیق بهره برده شد و اقدامات زیر انجام گرفت:
- انتخاب منابع مناسب و مرتبط: با جست‌وجوی کلیدواژه‌های مختلفی مانند «حسابرس داخلی و حسابرسی داخلی» در قسمت عنوان و کلیدواژه در منابع اطلاعات علمی معتبر

در دسترس مانند پروکوئست^۱، الزویر^۲، امرالد^۳، ویلی آنلاین^۴، ساینس دایرکت^۵ و غیره و همچنین موتور جست و جوگر گوگل اسکولار^۶، ۱۱۴ متن شامل مقاله پژوهشی و ترویجی، پایان نامه مقطع ارشد و دکتری، گزارش کنفرانس یا سمینار به دست آمد که با بررسی کلی این متن ها، ۹۵ مورد برای انجام تحلیل محتوا و جست و جوی مفاهیم و عوامل کلیدی حسابری داخلی، مناسب تشخیص داده شد.

- انتخاب واحد تحلیل: از آنجا که هدف این بخش، استخراج عناصر کلیدی حسابری داخلی در مقاله های مختلف و به طور کلی ادبیات تحقیق بود، کل متن مستند مدنظر به عنوان یک واحد تحلیل در نظر گرفته شد.
- کدگذاری عناصر کلیدی حسابری داخلی: فهرست کاملی از کلیه متغیرها و جنبه های حسابری داخلی که در متن های منتخب استفاده شده بود، به کمک نرم افزار اکسل تهیه شد و به طور موازی، موارد مشابه در ۱۷ طبقه با عنوان عوامل کلیدی حسابری داخلی قرار گرفتند. سپس بر اساس مشابهت موضوعی و با استناد به مفاهیم به کار رفته در استاندارد بین المللی اجرای حرفه ای حسابری داخلی (نسخه تجدید نظر شده در اکتبر ۲۰۱۶)، مستند حسابری داخلی در بانک ها (منتشر شده توسط کمیته نظارت بر بانکداری بال، ۲۰۱۲) و ادبیات تحقیق، این موارد در پنج طبقه کلی با عنوان مفاهیم کلیدی حسابری داخلی قرار گرفتند.

گام دوم - اعتبارسنجی عناصر کلیدی حسابری داخلی: به منظور تعیین اعتبار مفاهیم و عوامل کلیدی حسابری داخلی از دیدگاه خبرگان و صاحب نظران حرفه حسابری داخلی، از روش دلفی استفاده شد.

روش و ابزار گردآوری و تحلیل داده ها

همان طور که در بخش قبل شرح داده شد، برای اجرای این پژوهش و گردآوری و تحلیل داده ها، از دو روش تحلیل محتوا و دلفی استفاده شده است. با توجه به اینکه مفاهیم موجود در موضوع حسابری، مفاهیم بدیهی و آشکار بودند و به کشف و استنباط از لایه های پنهان متن ها نیاز

1. ProQuest
2. Elsevier
3. Emerald
4. Wiley Online
5. Science Direct
6. Google Scholar

نداشتند، از تعریف اولیه تحلیل محتوا^۱ یعنی سنجش فراوانی نمادها یا سایر واحدهای مقوله‌ای گوناگون استفاده شده است. در این روش، کدگذاری از طریق اندازه‌گیری اسمی مقوله‌ها صورت گرفت و به این ترتیب مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی استخراج و طبقه‌بندی شدند. در اجرای این مرحله، به تعداد دفعات تکرار مفاهیم و عوامل حسابرسی داخلی نیز توجه شد و بر اساس فراوانی تکرار، موارد کلیدی انتخاب شدند. در گام دوم تحقیق به منظور تأیید اعتبار مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی از روش دلفی که ابزار اصلی گردآوری داده‌ها در پرسشنامه است، بهره برده شده است.

روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها

یکی از معیارهای سنجش روایی، روایی محتواست. روایی محتوای ابزار به کار برده شده هنگامی تأیید می‌شود که این ابزار توسط افرادی بررسی شده و نظر ایشان مؤید سنجش صفت مدنظر توسط آن ابزار باشد. در پژوهش حاضر، پرسشنامه حاوی نتایج تحلیل محتوا بود و در مرحله مقدماتی با طرح سؤال‌های باز در پرسشنامه از خبرگان درخواست شد که علاوه بر تأیید یا رد گویه‌ها با انتخاب گزینه‌های «بله» یا «خیر»، نظر خود را در خصوص هر یک از جنبه‌های حسابرسی داخلی اعلام کرده و در صورت نیاز پیشنهادهایی در این خصوص ارائه کنند، از این رو می‌توان نسبت به تأیید روایی «تحلیل محتوا» و «پرسشنامه» اطمینان کرد. شایان ذکر است که پرسشنامه تهیه شده در مرحله اول تا سوم روش دلفی، حاصل تعدیل پرسشنامه مرحله مقدماتی با اعمال نظر خبرگان بوده است.

از سوی دیگر، یکی از روش‌های ساده برای تأیید پایایی و اعتبار تحلیل محتوا، استفاده از روش «پایایی بین رمزگذار»^۲ است. در پژوهش حاضر این روش اجرا شد و ضریب قابلیت اعتماد به ترتیب برای دو سطح مفاهیم و عوامل، ۹۵ و ۹۳ درصد به دست آمد که این نتیجه پایایی زیاد دو کدگذار را نشان می‌دهد. پایایی پرسشنامه نیز به کمک محاسبه ضریب آلفای کرونباخ بررسی شد. بدین منظور، با استفاده از نرم‌افزار SPSS ضریب آلفای کرونباخ برای پرسشنامه مرحله اول

۱. طبق تعریف کارل رایت، تحلیل محتوا توصیف عینی، نظام‌دار و کمی رفتارهای نمادی است.

2. Inter-Coder Reliability

در این روش، بخش‌هایی از موارد تحلیل شده دست‌کم توسط دو پژوهشگر رمزگذاری شده و اختلاف آنها سنجیده می‌شود. به منظور محاسبه میزان پایایی مدل می‌توان از ضریب C.R. استفاده کرد که از طریق این رابطه محاسبه می‌شود:

$$C.R. = \frac{2M}{N_1 + N_2}$$

در این رابطه، C.R. ضریب قابلیت اعتماد؛ M شمار مواردی که دو کدگذار باهم موافق‌اند و N_۱ و N_۲ به ترتیب موارد تصمیم‌گیری برای کدگذاری‌های اول و دوم هستند (ازکیا و دربان آستانه، ۱۳۸۲).

(پرسشنامه با گویه‌های بسته) ۰/۸۱ به دست آمد که نشان‌دهنده پایایی قابل قبول و مطلوب پرسشنامه است.^۱

جامعه و نمونه آماری

در گام دوم تحقیق، جامعه آماری شامل خبرگان و صاحب‌نظران حرفه حسابرسی با این شرایط زیر بود:

۱. افراد شاغل در حرفه حسابرسی داخلی با مدرک کارشناسی ارشد که دست کم در این حوزه دو سال سابقه کار داشته باشند؛ یا
 ۲. افرادی با مدرک کارشناسی که در حرفه حسابرسی داخلی بیش از سه سال سابقه کار داشتند؛^۲ یا
 ۳. افراد دانشگاهی متخصص که در مقطع کارشناسی ارشد یا دکتری، حسابرسی داخلی را تدریس کرده‌اند و در این حوزه به تألیف کتاب پرداخته‌اند.
- با توجه به اینکه اسامی کلیه افراد جامعه آماری شرح داده شده در بالا در اختیار نبود، باید از میان افراد در دسترس، نمونه مد نظر انتخاب می‌شد. به این ترتیب از روش نمونه‌گیری گلوله برفی یا زنجیره‌ای^۳ بهره برده شد. در نهایت، از بین ۶۷ خبره و صاحب‌نظر که به ایشان مراجعه کردیم، ۴۵ نفر در اجرای این پژوهش با ما همکاری کردند.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های گام اول

همان‌طور که پیش از این بیان شد، پنج مفهوم و ۱۷ عامل کلیدی حسابرسی داخلی از تحلیل محتوای ادبیات این حوزه استخراج شد. بر اساس فراوانی مقاله‌هایی که به مفاهیم یا عوامل کلیدی مشخصی اشاره کرده‌اند، تعداد دفعات تکرار مشخص شدند.

۱. داوران مقاله نتایج تفصیلی این آزمون‌ها را رؤیت کردند که در صورت درخواست، در اختیار خوانندگان قرار خواهد گرفت.
۲. باید به این نکته توجه داشت که حرفه حسابرسی داخلی در ایران از سال ۹۱ با انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب سازمان بورس اوراق بهادار، رواج یافت. از این رو نمی‌توان انتظار داشت که افراد سابقه بیشتری در این حوزه داشته باشند و برای جامعه آماری در نظر گرفته شوند.
۳. بدین ترتیب که در مرحله اول، به یک خبره مراجعه شد، این فرد ۱۳ خبره دیگر را معرفی کرد که فقط، پنج نفر در روش دلفی و تکمیل پرسشنامه مشارکت کردند و دو نفر، افراد جدیدی را معرفی نمودند. به همین ترتیب معرفی افراد ادامه یافت و در مجموع ۴۵ نفر در انجام روش دلفی همکاری کردند و تا پایان آن با ما همراه بودند.

جدول ۲. فراوانی مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی

فراوانی مطلق و نسبی	عوامل کلیدی حسابرسی داخلی	فراوانی مطلق و نسبی	مفاهیم کلیدی حسابرسی داخلی
۲۵ (۹/۳۹٪)	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی	۶۸ (۳۳/۳٪)	مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی
۲۵ (۹/۳۹٪)	مدیریت افراد		
۲۲ (۸/۱۸٪)	ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)		
۱۴ (۵/۲٪)	مدیریت منابع		
۵ (۱/۸۶٪)	مستندات کلیدی مربوط به رویه‌ها و سیاست‌های فعالیت		
۱۸ (۶/۶۹٪)	استقلال سازمانی	۵۴ (۲۶/۴۷٪)	ویژگی‌های کلیدی حسابرسی داخلی
۱۲ (۴/۴۶٪)	بی‌طرفی		
۴۸ (۱۷/۸۴٪)	صلاحیت		
۳۵ (۱۳/۰۱٪)	تعامل دوسویه با هیئت‌مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد (حمایت مدیریت)	۳۷ (۱۸/۱۴٪)	روابط سازمانی
۶ (۲/۳۳٪)	هماهنگی (تعامل) با سایر عرضه‌کنندگان خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای درون سازمانی و برون سازمانی		
۲۳ (۸/۵۵٪)	خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای	۳۰ (۱۴/۷۱٪)	خدمات و نقش حسابرسی داخلی
۱۱ (۴/۰۹٪)	نقش حسابرسی داخلی		
۹ (۳/۳۵٪)	اجرای کار حسابرسی داخلی	۱۵ (۷/۳۵٪)	فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی
۶ (۲/۳۳٪)	برنامه سالانه حسابرسی داخلی		
۵	برنامه رسیدگی برای هر کار حسابرسی داخلی		
۳ (۱/۱۲٪)	گزارش نتایج کار حسابرسی داخلی		
۲ (۰/۷۴٪)	پیگیری نتایج کار حسابرسی داخلی		
۲۶۹ (۱۰۰٪)		۲۰۴ (۱۰۰٪)	کل

همان طور که در جدول ۲ مشاهده می شود، مفاهیم «مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی» و «ویژگی های کلیدی حسابرسی داخلی» و عوامل کلیدی «صلاحیت» و «تعامل دوسویه با هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد (حمایت مدیریت)»، «برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی» و «مدیریت افراد» دارای بیشترین دفعات تکرار بودند.

یافته های گام دوم

در گام دوم، به منظور اطمینان از اعتبار مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی، از خبرگان و صاحب نظران این حرفه به کمک روش دلفی نظرسنجی شد. بر اساس داده های گردآوری شده، بیشترین گروه پاسخ دهندگان دارای مدرک کارشناسی ارشد بودند و بین ۲ تا ۵ سال در حرفه حسابرسی داخلی سابقه کار داشتند. میانگین سن پاسخ دهندگان ۳۸ سال بود و ۷۱ درصد آنها، مرد بودند.

نتایج اجرای روش دلفی: روش دلفی در چهار مرحله انجام گرفت. ابتدا پرسشنامه باز مرحله صفر یا مقدماتی در اختیار خبرگان قرار گرفت و از آنان درخواست شد که علاوه بر انتخاب گزینه «بله» یا «خیر» به منظور تأیید یا رد هر یک از مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی مندرج در پرسشنامه، مواردی که از دید آنها نادیده گرفته شده به فهرست اضافه کنند. سپس، بر اساس نتایج به دست آمده از مرحله قبل، پرسشنامه مرحله اول با گویه های بسته تهیه و ارسال شد. در این مرحله خبرگان باید با انتخاب یکی از گزینه های پنج گانه در مقیاس لیکرت، میزان اهمیت یا اولویت هر یک از آنها را تعیین می کردند. در مرحله های دوم و سوم نیز، نتایج تحلیل مرحله قبل همراه با پرسشنامه در اختیار آنها قرار داده می شد.

نتایج مرحله مقدماتی: پس از بررسی پاسخ های پرسشنامه در مرحله مقدماتی، مشخص شد که بیش از ۹۵ درصد از پاسخ دهندگان مفاهیم کلیدی حسابرسی داخلی را تأیید کردند. همچنین، هیچ مفهوم کلیدی دیگری برای اضافه کردن به این فهرست پیشنهاد نشد. بجز عامل «برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی» که توسط ۷۷/۸ درصد خبرگان به تأیید رسید، سایر عوامل با تأیید افزون بر ۹۵ درصد خبرگان مواجه شد.

نتایج مراحل اول تا سوم: در مراحل اول تا سوم، برای تحلیل نتایج، علاوه بر محاسبه برخی شاخص های مرکزی و پراکندگی، برای هر دسته (شامل یک مفهوم و عوامل کلیدی مرتبط)، میانگینی محاسبه شد. نتایج آماری هر سه مرحله در جدول های ۳، ۴ و ۵ مشاهده می شود.

جدول ۳. آمار توصیفی مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی (نتایج مرحله اول دلفی)

عنوان	طبقه	میانگین	میانه	م	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
ویژگی‌های کلیدی حسابرسی داخلی	مفهوم	۴/۳۵۶	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۴۵	۰/۴۱۶	۴/۳۹۴
	صلاحیت	عامل	۴/۶۰۰	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۳۳۶	
	استقلال سازمانی	عامل	۴/۲۸۹	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۷۴	
	بی‌طرفی	عامل	۴/۳۳۳	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۰۹	
مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی	مفهوم	۴/۲۲۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۳۶	۰/۴۰۴	۴/۰۹۳
	مستندات کلیدی مربوط به رویه‌ها و سیاست‌های فعالیت حسابرسی داخلی	عامل	۴/۳۳۳	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۴۰	
	ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)	عامل	۴/۴۲۲	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۳۸۶	
	برون‌سپاری خدمات حسابرسی داخلی	عامل	۳/۲۶۷	۳/۰۰۰	۳/۰۰۰	۰/۸۸۲	
	مدیریت افراد	عامل	۴/۲۲۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۳۵۹	
	مدیریت منابع	عامل	۴/۰۸۹	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۵۳۷	
خدمات و نقش حسابرسی داخلی	مفهوم	۴/۱۷۸	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۵۰	۰/۴۲۲	۴/۲۰۰
	خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای	عامل	۴/۴۲۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۲۹۵	
	نقش حسابرسی داخلی	عامل	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۹۰۹	
فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی	مفهوم	۴/۴۶۷	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۶۲۵	۰/۳۹۱	۴/۴۳۰
	برنامه سالانه حسابرسی داخلی	عامل	۴/۳۱۱	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۰۱	
	برنامه رسیدگی برای هر کار حسابرسی داخلی	عامل	۴/۲۶۷	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۵۱۸	
	اجرای کار حسابرسی داخلی	عامل	۴/۴۲۲	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۷۷	
	گزارش نتایج کار حسابرسی داخلی	عامل	۴/۵۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۲۵۵	
	پیگیری نتایج کار حسابرسی داخلی	عامل	۴/۵۷۸	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۳۸۶	
روابط سازمانی	مفهوم	۴/۱۵۶	۴/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۷۹۶	۰/۶۳۴	۴/۳۰۴
	تعامل دوسویه با هیئت‌مدیره، مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی (حمایت مدیریت)	عامل	۴/۶۴۴	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۲۸۰	
	هماهنگی (تعامل) با سایر عرضه‌کنندگان خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی	عامل	۴/۱۱۱	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۶۵	

همان‌طور که در جدول ۳ مشاهده می‌شود، میانگین کلیه دسته‌ها بیش از ۴ است که نشان می‌دهد خبرگان به‌طور متوسط موارد مربوط به کلیه مفاهیم را دارای اهمیت زیاد و خیلی زیاد دانسته‌اند. میانه، مد و انحراف معیار به‌دست‌آمده نیز این گفته را تأیید می‌کند. بنابراین می‌توان

نتیجه گرفت که اجماع نظر مناسبی میان خبرگان وجود داشته است. از سوی دیگر میانگین دسته‌ها بین ۴/۰۹ و ۴/۴ و دامنه تغییرات میانگین دسته‌ها، ۰/۳۳ به دست آمده است که گویای اتفاق نظر میان پاسخ‌دهندگان است.

جدول ۴. آمار توصیفی مفاهیم و عوامل کلیدی حسابداری داخلی (نتایج مرحله دوم دلفی)

عنوان	پهلو	میانگین	بازه	م	انحراف معیار	واریانس	میانگین دسته
ویژگی‌های کلیدی حسابداری داخلی صلاحیت استقلال سازمانی بی‌طرفی	مفهوم	۴/۴۴۴	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۵۰۳	۰/۲۵۳	۴/۴۸۳
	عامل	۴/۶۴۴	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۸۴	۰/۲۳۴	
	عامل	۴/۴۲۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۵۴۳	۰/۲۹۵	
	عامل	۴/۴۲۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۹۹	۰/۲۴۹	
مدیریت فعالیت حسابداری داخلی مستندات کلیدی مربوط به رویه‌ها و سیاست‌های فعالیت حسابداری داخلی ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت) برون‌سپاری خدمات حسابداری داخلی مدیریت افراد مدیریت منابع	مفهوم	۴/۳۳۳	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۷۷	۰/۲۲۷	۴/۳۰۰
	عامل	۴/۴۲۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۹۹	۰/۲۴۹	
	عامل	۴/۴۸۹	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۵۰۶	۰/۲۵۶	
	عامل	۳/۹۳۳	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۱۸	۰/۳۸۲	
	عامل	۴/۳۱۱	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۶۸	۰/۲۱۹	
	عامل	۴/۳۱۱	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۶۸	۰/۲۱۹	
خدمات و نقش حسابداری داخلی خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای نقش حسابداری داخلی	مفهوم	۴/۳۱۱	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۶۸	۰/۲۱۹	۴/۳۲۶
	عامل	۴/۴۴۴	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۵۰۳	۰/۲۵۳	
	عامل	۴/۲۲۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۷۰	۰/۴۴۹	
فرایند اجرای عملیات حسابداری داخلی برنامه سالانه حسابداری داخلی برنامه رسیدگی برای هر کار حسابداری داخلی اجرای کار حسابداری داخلی گزارش نتایج کار حسابداری داخلی پیگیری نتایج کار حسابداری داخلی	مفهوم	۴/۵۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۰۵	۰/۲۵۵	۴/۵۰۴
	عامل	۴/۴۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۹۵	۰/۲۴۵	
	عامل	۴/۳۷۸	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۵۳۵	۰/۲۸۶	
	عامل	۴/۵۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۰۵	۰/۲۵۵	
	عامل	۴/۵۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۰۵	۰/۲۵۵	
	عامل	۴/۶۴۴	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۸۴	۰/۲۳۴	
روابط سازمانی تعامل دوسویه با هیئت‌مدیره، مدیریت ارشد و کمیته حسابداری (حمایت مدیریت) همه‌پندگی (تعامل) با سایر عرضه‌کنندگان خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای درون سازمانی و برون سازمانی	مفهوم	۴/۴۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۹۵	۰/۲۴۵	۴/۴۳۷
	عامل	۴/۶۶۷	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۷۷	۰/۲۲۷	
	عامل	۴/۲۴۴	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۸۴	۰/۲۳۴	

جدول ۵. آمار توصیفی مفاهیم و عوامل کلیدی حساسی داخلی - نتایج مرحله سوم دلفی

عنوان	طبقه	میانگین	میان	مد	انحراف معیار	واریانس	دسته میانگین
ویژگی‌های کلیدی حساسی داخلی	مفهوم	۴/۷۵۶	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۳۵	۰/۱۸۹	۴/۶۶۱
	عامل	۴/۷۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۴۷	۰/۲۰۰	
	عامل	۴/۵۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۰۵	۰/۲۵۵	
	عامل	۴/۶۲۲	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۹۰	۰/۲۴۰	
مدیریت فعالیت حساسی داخلی	مفهوم	۴/۸۸۹	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۳۱۸	۰/۱۰۱	۴/۶۹۳
	عامل	۴/۸۰۰	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۰۵	۰/۱۶۴	
	عامل	۴/۷۵۶	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۳۵	۰/۱۸۹	
	عامل	۴/۶۸۹	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۷۰۱	۰/۴۹۲	
	عامل	۴/۷۱۱	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۵۸	۰/۲۱۰	
	عامل	۴/۳۱۱	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۶۸	۰/۲۱۹	
خدمات و نقش حساسی داخلی	مفهوم	۴/۳۱۱	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۶۸	۰/۲۱۹	۴/۳۲۶
	عامل	۴/۴۴۴	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۵۰۳	۰/۲۵۳	
	عامل	۴/۲۲۲	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۶۷۰	۰/۴۴۹	
فرایند اجرای عملیات حساسی داخلی	مفهوم	۴/۵۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۰۵	۰/۲۵۵	۴/۵۶۳
	عامل	۴/۴۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۹۵	۰/۲۴۵	
	عامل	۴/۴۰۰	۴/۰۰۰	۴/۰۰۰	۰/۴۹۵	۰/۲۴۵	
	عامل	۴/۵۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۵۰۵	۰/۲۵۵	
	عامل	۴/۷۷۸	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۲۰	۰/۱۷۷	
	عامل	۴/۷۳۳	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۴۷	۰/۲۰۰	
روابط سازمانی	مفهوم	۴/۷۵۶	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۴۳۵	۰/۱۸۹	۴/۸۲۲
	عامل	۴/۸۶۷	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۳۴۴	۰/۱۱۸	
	عامل	۴/۸۴۴	۵/۰۰۰	۵/۰۰۰	۰/۳۶۷	۰/۱۳۴	

نتایج مرحله دوم نیز نشان دهنده اهمیت زیاد و خیلی زیاد مفاهیم و عوامل حسابرسی داخلی از دیدگاه خبرگان است که این اهمیت با توجه به میانه، مد، انحراف معیار و میانگین به دست آمده برای دسته ها نیز تأیید می شود.

پس از اجرای مرحله های دوم و سوم، ضریب کندال که میزان اتفاق نظر میان خبرگان و صاحب نظران را در خصوص کلیه مفاهیم و شاخص ها نشان می دهد، محاسبه شد. بر اساس جدول ۶ ضریب کندال یا ضریب همبستگی میان مرحله های اول و دوم برابر با ۰/۹۱ و میان مرحله های دوم و سوم برابر با ۰/۹۲ به دست آمد که می توان گفت اتفاق نظر میان خبرگان و صاحب نظران در بین مراحل زیاد بوده است. ضریب کندال محاسبه شده و عدم تفاوت معنادار آن در هر دو مرحله، دلیل مناسبی برای توقف مراحل دلفی است و می توان اعتبار مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی را تأیید کرد.

جدول ۶. ضریب توافق کندال بین نظر خبرگان در مراحل اول و دوم توزیع پرسشنامه دلفی

شرح	مقدار ضریب	سطح معناداری
ضریب کندال میان میانگین کلیه سؤال ها در مرحله های اول و دوم	۰/۹۱۲	۰/۰۰۰
ضریب کندال میان میانگین کلیه سؤال ها در مرحله های دوم و سوم	۰/۹۲۵	۰/۰۰۱

نتیجه گیری

همان طور که پیش از این اشاره شد، بجز مدل های بلوغ حسابرسی داخلی که به برخی از عناصر کلیدی حسابرسی داخلی توجه کرده اند، تاکنون تحقیق جامعی که چارچوبی در این خصوص ارائه کند، انجام نشده است. از این رو در پژوهش حاضر به منظور ارائه چنین چارچوبی، ادبیات موضوع تحلیل و بررسی شد؛ سپس به منظور اطمینان از اعتبار عناصر کلیدی استخراج شده در سطح مفاهیم و عوامل، از خبرگان و صاحب نظران حرفه حسابرسی داخلی به روش دلفی نظرسنجی به عمل آمد. طبق نتایج پژوهش، پنج مفهوم و ۱۷ عامل کلیدی به دست آمد که این عوامل در جدول ۷ مشاهده می شود. گفتنی است تمام عوامل کلیدی و مفاهیم به تأیید خبرگان و صاحب نظران حرفه حسابرسی داخلی رسید.

جدول ۷. فهرست مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی

مفهوم کلیدی	عامل کلیدی
ویژگی‌های کلیدی حسابرسی داخلی	صلاحیت
	استقلال سازمانی
	بی‌طرفی
مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی	مستندات کلیدی مربوط به رویه‌ها و سیاست‌های فعالیت حسابرسی داخلی
	ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)
	برون‌سپاری خدمات حسابرسی داخلی
	مدیریت افراد
خدمات و نقش حسابرسی داخلی	مدیریت منابع
	خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای
	نقش حسابرسی داخلی
فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی	برنامه سالانه حسابرسی داخلی
	برنامه رسیدگی برای هر کار حسابرسی داخلی
	اجرای کار حسابرسی داخلی
	گزارش نتایج کار حسابرسی داخلی
روابط سازمانی	پیگیری نتایج کار حسابرسی داخلی
	تعامل دوسویه با هیئت‌مدیره، مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی (حمایت مدیریت) هماهنگی (تعامل) با سایر عرضه‌کنندگان خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی

گفتنی است، تمام عناصر کلیدی حسابرسی داخلی که خبرگان و صاحب‌نظران حرفه حسابرسی داخلی نیز آنها را تأیید کردند، در بخش‌های مختلف استاندارد بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی و مستند «حسابرسی داخلی در بانک‌ها» منتشر شده توسط کمیته نظارت بر بانکداری بال (۲۰۱۲) تأکید شده‌اند. همچنین از مقایسه این عناصر با مواردی که در مدل‌های بلوغ حسابرسی داخلی به کار گرفته شده‌اند، نتایج زیر به دست آمد:

- در دو مدل قابلیت حسابرسی داخلی (بنیاد تحقیقاتی IIA-۲۰۰۹) و مدل بلندپروازی حسابرسی داخلی (انجمن حسابرسان داخلی هلند، ۲۰۱۶)، شش عنصر کلیدی برای حسابرسی داخلی در نظر گرفته شده است که عبارت‌اند از: خدمات و نقش حسابرسی داخلی، مدیریت افراد، رویه‌های حرفه‌ای، مدیریت عملکرد و پاسخگویی، فرهنگ و

روابط سازمانی و ساختار راهبری. با توجه به تعاریف ارائه شده و حوزه های فرایندی کلیدی هر عنصر، می توان گفت که میان خدمات و نقش حسابرسی داخلی، رویه های حرفه ای و فرهنگ و روابط سازمانی با مفاهیم کلیدی حسابرسی داخلی مدل ارائه شده در تحقیق، یعنی خدمات و نقش حسابرسی داخلی، فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی و روابط سازمانی تشابه بسیاری وجود دارد.

- عناصر کلیدی که در مدل بلوغ فرایند حسابرسی داخلی (IIA، ۲۰۱۲) در نظر گرفته شده اند، عبارت اند از: «برنامه تضمین کیفیت و بهبود»، «استخدام، آموزش و توسعه کارکنان»، «ارزیابی ریسک و برنامه ریزی سالانه حسابرسی»، «اجرای روش حسابرسی داخلی»، «استفاده از فناوری اطلاعات»، «گزارشگری و نظارت». در بین موارد بیان شده، میان «برنامه تضمین کیفیت و بهبود»، «ارزیابی ریسک و برنامه ریزی سالانه حسابرسی» و «اجرای روش حسابرسی داخلی» با عوامل کلیدی حسابرسی داخلی در این تحقیق از جمله «ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)»، «برنامه سالانه حسابرسی داخلی» و «اجرای کار حسابرسی داخلی» تشابه زیادی وجود دارد. نتیجه به دست آمده نشان می دهد عناصر کلیدی بیان شده در مدل پژوهش با عوامل کلیدی حسابرسی داخلی که در سطح پایین تری هستند، مشابه است.
- بنابراین به طور کلی می توان نتیجه گرفت که چارچوب ارائه شده در این تحقیق، علاوه بر اینکه در استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی و تحقیقات علمی معتبر نیز مشاهده می شود، انسجام و جامعیت بیشتری دارد.

محدودیت های پژوهش

۱. محدودیت در به کارگیری روش تحلیل محتوا: از آنجا که در روش تحلیل محتوای استفاده شده در این تحقیق، تنها به فراوانی تکرار مفاهیم و عوامل کلیدی حسابرسی داخلی در تحقیقات و مقالات معتبر علمی توجه شده است، برخی موارد به دلیل دفعات تکرار کم در معرض حذف شدن از مدل قرار داشتند؛ اما با استناد به دلایل زیر بر این محدودیت غلبه کرده و آنها را حذف نکردیم:
- اهمیت این موارد را می توان با استناد به استاندارد بین المللی حسابرسی داخلی دریافت. به همین دلیل، ممکن بود حذف آنها موجب نادیده گرفته شدن بخشی از حسابرسی داخلی شود.

• ممکن است برخی از این موارد به دلیل عدم قابلیت کمی شدن یا عدم دسترسی به داده‌های مربوطه، در مقاله‌های منتخب نادیده گرفته شده باشند و این موضوع نمی‌تواند دلیلی بر بی‌اهمیت بودن آنها باشد.

۲. محدودیت استفاده از روش دلفی: با توجه به اینکه پرسشنامه در چهار مرحله توزیع شده است، احتمال خستگی و کاهش دقت در پاسخگویی به سؤال‌ها وجود دارد. به‌منظور فائق شدن بر این محدودیت، در آغاز کار پژوهش با مراجعه به ۶۷ خبره و صاحب‌نظر حرفه حسابرسی داخلی، کلیه شرایط تحقیق برای ایشان تشریح شد که از این میان ۴۵ نفر برای مشارکت در پژوهش اعلام آمادگی کردند و تا پایان تحقیق ما را یاری نمودند. از سوی دیگر با توجه به این نکته که حرفه حسابرسی داخلی از سال ۹۱ با انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب سازمان بورس اوراق بهادار، در ایران رواج یافت، می‌توان گفت که حسابرسی داخلی مطابق با تعاریف و مفاهیم جدید و به‌روز دنیا در سال‌های اولیه خود به سر می‌برد، از این رو نمی‌توان انتظار داشت که افراد زیادی با سابقه بیش از ۵ سال در این حوزه در دسترس باشند و بتوان از آنها به‌عنوان خبره و صاحب‌نظر در حرفه حسابرسی داخلی یاد کرد.

به‌منظور انجام تحقیقات آتی موضوعات زیر پیشنهاد می‌شود:

۱. بررسی نحوه اندازه‌گیری و سنجش عوامل کلیدی حسابرسی داخلی برای تدوین مدل‌های اندازه‌گیری سنجش وضعیت، کیفیت و بلوغ و ... واحد حسابرسی داخلی در یک سازمان؛
۲. بررسی محتوای استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی برای تعیین آن دسته از عناصر کلیدی حسابرسی داخلی که نادیده گرفته شده‌اند و استانداردهای ناچیزی در آن خصوص تدوین شده است.

منابع

- آذر، ع. (۱۳۸۰). بسط و توسعه روش آنتروپی شانون برای پردازش داده‌ها در تحلیل محتوا، فصلنامه علمی - پژوهشی علوم انسانی دانشگاه الزهرا (س)، ۱۱ (۳۸ و ۳۷)، ۱-۱۸.
- ازکیا، م. و دربان آستانه، ع. (۱۳۸۲). روش‌های کاربردی تحقیق، تهران: کیهان.
- سرمد، ز.؛ بازرگان، ع.؛ حجازی، الف. (۱۳۸۹)، روش‌های تحقیق در علوم رفتاری تهران: آگه.

References

- Abdolmohammadi, M. & Boss, S. (2010). Factors Associated with IT Audits by the Internal Audit Function. *International Journal of Accounting Information Systems*, 11(3), 140-151.
- Abdolmohammadi, M.J. & Sarens G. (2011). An Investigation of the Association between Cultural Dimensions and Variations in Perceived Use of and Compliance with Internal Auditing Standards in 19 Countries. *The International Journal of Accounting*, 46(4), 365-389.
- Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R. & Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 845 – 853.
- Almatarneh, G.F. (2011). Factors Determining the Internal Audit Quality in Banks: Empirical Evidence from Jordan. *International Research Journal of Finance and Economics*, 73, 110-119.
- Al-Shetwi, M., Ramadili, Sh., Chowdury, T.H.S., & Sori, Z.M. (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.
- Al-Twajjry, A., Brierley, J. & Gwilliam DR. (2003). The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: an institutional Theory Perspective. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- 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(2), 74-86.
- Alzeban, A. & Sawan, N. (2013). The Role of Internal Audit Function in the Public Sector Context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443-454.
- Alzebana, A. & Sawan, N. (2015). The Impact of Audit Committee Characteristics on The Implementation of Internal Audit Recommendations. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 61-71.
- Arel, B. (2010). The Influence of Litigation Risk and Internal Audit Source on Reliance Decisions. *Advances in Accounting*, 26(2), 170-176.
- Arel, B., Beaudoin, C.A. & Cianci, A.M. (2012). The Impact of Ethical Leadership, the Internal Audit Function, and Moral Intensity on a

- Financial Reporting Decision. *Journal of Business Ethics*, 109(3), 351–366.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43–60.
- Azar, A. (2001). Extension and Development of Shannon Entropy Method for Data Processing in Content Analysis. *Scientific and research quarterly journal of AL Zahra University*, 11(37, 38), 1-18. (in Persian)
- Azkiya, M., Darban Astaneh, A. (2010). *Applied Research Method*, Tehran, Keyhan. (in Persian)
- Bostan, I., & Grosu, V. (2010). The role of internal audit in optimization of corporate governance at the groups of companies. *Theoretical & Applied Economics*, 17(2), 89-110.
- 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.
- Brown, P. (1983). Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Functions. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 444-455.
- Caplan, D., Janvrin, D. & Kurtenbach, J. (2007). Internal Audit Outsourcing: An Analysis of Self-Regulation by the Accounting Profession. *Research in Accounting Regulation*, 19, 3-34.
- Carey, P., Subramaniam, N. & Ching, K. C. W. (2006). Internal audit outsourcing in Australia. *Accounting & Finance*, 46(1), 11–30.
- Chambers, R. & McDonald P. (2013). 7 Attributes of Highly Effective Internal Auditors. *Robert Half & the institute of internal auditors*. Available in: <https://www.theiia.org/centers/aec/Pages/7-attributes-of-highly-effective-internal-auditors.aspx>.
- Christ, M.H., Masli, A., Sharp, N.Y. & Wood, D.A. (2015). Rotational Internal Audit Programs and Financial Reporting Quality: Do Compensating Controls Help? *Accounting, Organizations and Society*, 44, 37-59.
- Christopher, J., Sarens, G. & Leung, Ph. (2009). A Critical Analysis of the Independence of the Internal Audit Function: Evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 22(2), 200-220.
- Cooper, B., Leung P. & Wong, G. (2006). The Asia Pacific literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 822 – 834.

- Coram, P., Ferguson, C. & Moroney, R. (2008). Internal Audit, Alternative Internal Audit Structures and the Level of Misappropriation of Assets Fraud. *Accounting & Finance*, 48, 543-559.
- Desal, V., Roberts, R. W. & Srivastava, R. (2010). An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions. *Contemporary Accounting Research*, 27, 537-575.
- Soh, D.S.B., Martinov-Bennie, N. (2011). The Internal Audit Function: Perceptions of Internal Audit Roles, Effectiveness and Evaluation. *Managerial Auditing Journal*, 26(7), 605-622.
- Ettredge, M., Reed, M. & Stone, M. (2000). An Examination of Substitution among Monitoring Devices: The Case of Internal and External Audit Expenditures. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 15(1), 57-79.
- Felix, Jr., W. L., Gramling, A. A. & Maletta, M. J. (2001). The Contribution of Internal Audit as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing This Contribution. *Journal of Accounting Research*, 39(3), 513-534.
- Goodwin J. (2004). A Comparison of Internal Audit in the Private and Public Sectors. *Managerial Auditing Journal*, 19(5), 640-650.
- Goodwin, J. & Yeo, T. Y. (2001). Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125.
- Goodwin, J. (2003). The Relationship between the Audit Committee and the Internal Audit Function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263-278.
- Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. (2006). Relation between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics and Internal Audit. *Accounting & Finance*, 46(3), 387-404.
- Goodwin-Stewart, J. & Kent, P. (2006). The Use of Internal Audit by Australian Companies. *Managerial Auditing Journal*, 21(1), 81-101.
- Hass, S., Abdolmohammadi, M. & Burnaby P. (2006). The Americas literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 835 - 844.

- Kaplan, S.E. & Schultz, J.J. (2007). Intentions to Report Questionable Acts: An Examination of The Influence of Anonymous Reporting Channel, Internal Audit Quality, and Setting. *Journal of Business Ethics*, 71(2), 109–124.
- Leung, Ph. & Cooper, B.J. (2009). Internal Audit – an Asia-Pacific Profile and the Level of Compliance with Internal Auditing Standards. *Managerial Auditing Journal*, 24(9), 861-882.
- Martin, K., Sanders, E. & Scalan, G. (2014). The Potential Impact of COSO Internal Control Integrated Framework Revision on Internal Audit Structured SOX Work Programs. *Short Communication Research in Accounting Regulation*, 26(1), 110-117.
- Mihret, D.G., & Yismaw, A.W. (2007). Internal Audit Effectiveness: an Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5), 470-484.
- Mohamed, Z., Mat Zain, M., Subramaniam, N., & Wan Yusoff, W. F. (2012). Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 16(3), 268–285.
- Muqattash, R. (2011). The Effect of the Factors in the Internal Audit Department on the Internal Auditors Objectivity in the Banks Operating in the United Arab Emirates: (A Field Study). *Journal of International Management Studies*, 6(3), 92-100.
- Peurseem, K.V., Jiang, L. (2008). Internal Audit Outsourcing Practice and Rationales: SME Evidence from New Zealand. *Asian Review of Accounting*, 16(3), 219-245.
- Pforsich, H.D., Kramer, B.K.P. & Just, G.R. (2006). Establishing an effective internal audit department: it's a critical part of corporate governance and a good way to advance your business. *Strategic Finance*, 22-29.
- Powell, N.C., Strickland, Sh. & Burnaby, P.A. (1992). Internal auditing: The Emergence of an International Profession? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 1(2), 209-228.
- Rittenberg, L. & Covalleski, M. (2001). Internalization Versus Externalization of the Internal Audit Function: an Examination of Professional and Organizational Imperatives. *Accounting, Organizations and Society*, 26(7–8), 617-641.

- Rittenberg, L. E. & Covalleski, M. (1999). Outsourcing the Internal Audit Function: The British Government Experience with Market Testing. *International Journal of Auditing*, 3(3), 225-235.
- 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.
- Sarens, G. & De Beelde, I. (2006). The Relationship between Internal Audit and Senior Management: A Qualitative Analysis of Expectations and Perceptions. *International Journal of Auditing*, 10(3), 219-241.
- Sarens, G., De Beelde, I. & Everaert P. (2009). Internal audit: A Comfort Provider to the Audit Committee. *The British Accounting Review*, 41(2), 90-106.
- Sarmad, Z., Bazargan, A., Hejazi, A. (2010). *Research Methods in Behavioral Sciences*, Tehran: Agah. (in Persian)
- Scarborough, P., Rama D. & Raghunandan, K. (1998). Audit Committee Composition and Interaction with Internal Auditing: Canadian Evidence. *Accounting Horizons*, 12(1), 51-62.
- Schneider, A. (2010). Analysis of professional standards and research findings to develop decision aids for reliance on internal auditing. *Research in Accounting Regulation*, 22(2), 96-106.
- Garcia, L.S., Barbadillo, E.R., Pérez, M.O. (2012). Audit Committee and Internal Audit and the Quality of Earnings: Empirical Evidence from Spanish Companies. *Journal of Management & Governance*, 16(2), 305-331.
- Singer, S.H. (2008). The Evolving Internal Audit People Model. *Internal Auditing*, 23 (1), 3-11.
- Spekle, R.F. Elten, H.J. & Kruis, A.M. (2007). Sourcing of Internal Auditing: An Empirical Study. *Management Accounting Research*, 18(1), 102-124.
- Steinbart, P.J., Raschke, R.L., Gal, G. & Dilla, W.N. (2012). The Relationship Between Internal Audit and Information Security: An Exploratory Investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 13(3), 228-243.
- Stewart, J. & Subramaniam, N. (2010). Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, 25(4), 328-360.

- Wan-Hussin, W.N. & Bamahros, H.M. (2013). Do Investment in and The Sourcing Arrangement of the Internal Audit Function Affect Audit Delay? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 9(1), 19-32.
- Yasin, F.M. & Nelson, Sh. P. (2012). Audit Committee and Internal Audit: Implications and Audit Quality. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 20(2), 187-218.
- Zaman, M. & Sarens G., (2013). Informal Interactions Between Audit Committees and Internal Audit Functions: Exploratory Evidence and Directions for Future Research. *Managerial Auditing Journal*, 28(6), 495-515.
- Zulkifflee, M. (2011). *The Effect of Audit Committee and internal Audit Attributes on Internal Audit Quality and Audit Fees*. ProQuest Dissertations Publishing, 3705574.

