

## Content Analysis of Underlying Causes of Improving Internal Quality Audit Function Based on the Analysis of Total Interpretive Structural Model<sup>1</sup>

Sadrieh Kokabi<sup>2</sup>, Yahya Kamyabi<sup>3</sup>, Javad Ramezani<sup>4</sup>

Received : 2020/06/04

Approved: 2020/08/25

Research Paper

### Abstract

Internal audit as an important dimension of these controls, as an important mechanism for ensuring that internal controls are effective, can play an important role in creating the right environment for the prevention of fraud and financial abuse. To make such a mechanism effective, understanding the underlying causes of improving quality functions can help develop the level of financial transparency based on audit standards. The Purpose of this research is Content analysis of the underlying causes of improving the quality of internal audit function Based on the analysis of a total interpretive and structural model. The methodology of this research in terms of data type is a combination based on inductive-deductive approach. In order to collect data in the qualitative part of the research, in order to Meta-synthesis and Delphi analyzes to compile score checklists, 16 accounting and financial management experts at the university level were selected based on targeted sampling. Then, in the quantitative research section, in order to analyze the total interpretive and structural model were use 20 internal auditors of capital market companies with the necessary experience. In this research, in the first step of the analysis, based on transcendental analysis, similar researches were screened so that based on the critical evaluation analysis, among the selected researches, the main components and research propositions were selected in the form of 7-point score checklists. Then, in order to achieve theoretical adequacy, Delphi analysis was used and it was determined that out of 21 selected propositions, 4 propositions should be deleted and a total of 17 propositions of the underlying causes of improving the internal functions of internal audit should enter the analysis phase of the comprehensive interpretive and structural model. The results in this section also showed that the propositions were formulated in 12 levels from the most effective to the least effective reasons for improving the quality of internal audit functions in the form of interpretive/ structural model and it was determined that the proposal to approve the program, budget and internal audit reward (E4) Improving Internal Audit Quality Functions and Learning to Strengthen Learning Levels in Internal Audit Functions through Free Information Circulation (E17) The least effective proposal for improving internal audit quality functions in Tehran Stock Exchange companies.

**Keyword:** Internal Quality Audit Functions; Content Analysis; Analysis of Total Interpretive Structural Model

**JEL Classification:** M42 · M39.

---

1. DOI: 10.22051/jera.2020.31671.2688

2. PhD Student Department of Accounting, Islamic Azad University, Noor Branch, Noor, Iran (sd.kokabi@yahoo.com)

3. Associate Professor Department of Accounting, Mazandaran University, Iran (Y.kamyabi@umz.ac.ir)

4. Assistant Professor Department of Accounting, Ghaemshahr Branch, Islamic Azad University, Ghaemshahr, Iran (javad.ramezani58@gmail.com)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

## واکاوی در علل ارتقای کیفی حسابداری داخلی: مدل جامع تفسیری و ساختاری<sup>۱</sup>

صدریه کوبی<sup>۲</sup>، یحیی کامیابی<sup>۳</sup>، جواد رمضانی<sup>۴</sup>

تاریخ دریافت: ۱۳۹۹/۰۳/۱۵

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۰۶/۰۴

مقاله پژوهشی

### چکیده

حسابرسی داخلی به‌عنوان سازوکاری با اهمیت به دنبال اطمینان‌بخشی نسبت به اثربخش بودن کنترل‌های داخلی می‌تواند نقش با اهمیتی در ایجاد بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایفا کند. برای اثربخشی چنین سازوکاری، شناخت علل زمینه‌ای ارتقای کارکردهای کیفی می‌تواند بر مبنای استانداردهای حسابداری، به توسعه سطح شفافیت‌های مالی کمک نماید. بنابراین هدف این پژوهش واکاوی محتوایی در علل زمینه‌ای ارتقای کارکردی کیفی حسابداری داخلی براساس تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه می‌باشد. روش شناسی این پژوهش از نظر نوع داده، ترکیبی مبتنی بر رویکرد استقرائی-قیاسی می‌باشد. به منظور جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی پژوهش به منظور انجام تحلیل‌های فراترکیب و دلفی جهت تدوین چک لیست‌های امتیازی، از ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی که بر مبنای نمونه‌گیری هدفمند انتخاب شدند، استفاده گردید. سپس در بخش کمی پژوهش به منظور انجام تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه از ۲۰ نفر از حساب‌رسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه که دارای تجربه لازم بودند، استفاده شد. در گام اول، براساس تحلیل فراترکیب اقدام به غربالگری پژوهش‌های مشابه گردید و بر مبنای تحلیل ارزیابی انتقادی، از بین پژوهش‌های انتخاب شده، مولفه‌های اصلی و گزاره‌های پژوهش در قالب چک لیست‌های امتیازی ۷ گزینه‌ای انتخاب شدند. سپس به منظور رسیدن به حد کفایت نظری از تحلیل دلفی استفاده شد و ۱۷ گزاره برای علل زمینه‌ای ارتقای کارکردهای کیفی حسابداری داخلی وارد فاز تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه گردید. نتایج در این بخش نشان داد، گزاره تصویب برنامه، بودجه و پاداش حسابداری داخلی (E4) موثرترین عامل ارتقای کارکردهای کیفیت حسابداری داخلی و گزاره تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابداری داخلی از طریق گردش آزاد اطلاعات (E17) کم‌اثرترین گزاره ارتقای کارکردهای کیفیت حسابداری داخلی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شدند.

واژه‌های کلیدی: کارکردهای کیفی حسابداری داخلی؛ واکاوی محتوایی؛ تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه.

طبقه بندی موضوعی: M39، M42.

DOI: 10.22051/jera.2020.31671.2688

۲. دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد نور، دانشگاه آزاد اسلامی، نور، ایران (sd.kokabi@yahoo.com).

۳. دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه مازندران، ایران، (y.kamyabi@umz.ac.ir).

۴. استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قائمشهر، قائمشهر، ایران، (javad.ramezani58@gmail.com).

https://jera.alzahra.ac.ir

### مقدمه

گسترش فرآیندهای نظارتی در واحدهای تجاری همسو با تغییرات نظام اقتصادی و اجتماعی کشورها از ابتدای قرن حاضر به طور جدی تری مورد توجه قرار گرفت تا ضمن کاهش شکاف انتظارات در بین ذینفعان، کارکردهای اعتمادسازی اجتماعی برحسب انتظارات و نیازهای اطلاعاتی با اثربخش بیشتری پیگیری شود (چانگ و همکاران، ۲۰۱۹). بسیار قابل توجه است که بیان گردد، حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینانبخش مستقل و واقع‌بینانه و یک فعالیت مشاوره‌ای اثربخش است که برای ارزش‌افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است (متی و زمان، ۱۳۹۸). با توجه به اهمیت ارتقای سطح کیفیت حسابرسی داخلی، در بیان چرایی انجام این پژوهش، می‌توان از دو منظر پژوهشی و کاربردی مورد تفسیر قرار گیرد. از منظر پژوهشی بیان نمود، در طی سال‌های گذشته، تمرکز و توجه به کیفیت حسابرسی داخلی همسو با تدوین استانداردها و الزامات آیین‌نامه‌ای قابل توجه بوده است، چراکه لزوم توجه به آن، ضمن اینکه به ارتقای سطح شفافیت‌ها کمک می‌نماید، به‌عنوان یک راهکار رقابتی نیز در بازار سرمایه محسوب می‌شود، راهکاری که می‌تواند ساختارهای منسجم‌تری از حسابرسی داخلی را به ثمر برساند و باعث ایجاد پویایی و اثربخشی در فرآیندهای گزارشگری و نظارتی شرکت‌ها گردد. اما شناسایی علل ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی که نقش مهمی در برابر ارتقای سطح شفافیت‌ها و کاهش تقلب در صورت‌های مالی دارد، کمتر مورد توجه قرار گرفته است. اکثر پژوهش‌های صورت گرفته در خارج، همچون زین و همکاران (۲۰۰۶)؛ آرنا و آزن (۲۰۰۹)؛ بوتنا و پالفی (۲۰۰۹) در پژوهش‌های خود به تأثیرگذاری حسابرسی داخلی بر عملکرد شرکت‌ها توجه نموده‌اند، و کمتر ابعاد و مؤلفه‌های ارتقای کیفیت در حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار دادند. در حالیکه در طی سالیان گذشته در داخل کشور با توجه به الزامی نمودن حسابرسی داخلی همراستا با استانداردهای بین‌المللی سیر تمرکز بر پژوهش‌هایی با محوریت حسابرسی داخلی رشد مناسبی داشته است. به‌عنوان مثال پژوهش‌های داخل کشور اخروی‌جوقان و همکاران (۱۳۹۷)؛ مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷)؛ مرادی و بحری‌ثالث (۱۳۹۷)؛ رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶) به موضوع اثربخشی حسابرسی داخلی با رویکردهای پژوهشی متفاوت پرداخته‌اند. در حالیکه کمتر به نقش ویژگی‌های کیفی و نقش محتوایی کارکردهای کیفی حسابرسی داخلی توجه داشته است. از منظر کاربردی و استانداردهای حسابرسی در ایران به منظور بیان چرایی انجام این پژوهش باید بیان نمود، توجه به حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۱

براساس مصوبه ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ توسط هیئت‌مدیره سازمان بورس برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته‌شده در بورس و فرابورس ایران، به تصویب رسید. مفاد ماده ۱۰ دستورالعمل مزبور، استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی برای ناشران بورسی و فرابورسی الزامی نمود (نیک‌بخت و قدس حسن آباد، ۱۳۹۸). مفاد ماده مزبور همچنین مقرر می‌دارد که واحد حسابرسی داخلی باید به طور مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی را مورد بررسی و ارزیابی قرار داده و نتایج را به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره گزارش نماید و روش‌های بهبود سیستم کنترل‌های داخلی را با هدف ارتقای سطح کیفی افشای اطلاعات پیگیری نماید. همچنین منشور کمیته حسابرسی و منشور فعالیت حسابرسی داخلی به‌عنوان دو سند مهم در این حوزه در تاریخ ۱۳۹۱/۱۱/۲۳ به تصویب هیئت‌مدیره سازمان بورس رسید، که بر لزوم حفظ استقلال رفتاری و عملکردی آنان در ساختار شرکت‌ها تأکید داشت (محسنی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۸). بنابراین این پژوهش با اتکا به اهمیت نقش حسابرسان داخلی و الزامات استانداردها و دستورالعمل‌های صادر شده در این باره و با عنایت به آنکه واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان یک بخش مستقل و تعریف شده از جانب سازمان‌ها و نهادهای نظارتی در چارچوب ساختارهای شرکت فعالیت می‌نمایند، به دنبال شناسایی مؤلفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد تا تأثیرگذارترین آن‌ها را به منظور ایجاد تناسب بین استانداردها با کارکردهای حسابرسی داخلی در بین شرکت‌های بازار سرمایه بسط دهد و به یک چارچوب مشخص از معیارهای کیفیت حسابرسی داخلی دست یابد. براین مبنای هدف این پژوهش واکاوی محتوایی در علل زمینه‌ای ارتقای کارکردی کیفی حسابرسی داخلی براساس تحلیل مدل جامع تفسیر‌گرایانه و ساختارمندانه می‌باشد.

## مبانی نظری پژوهش

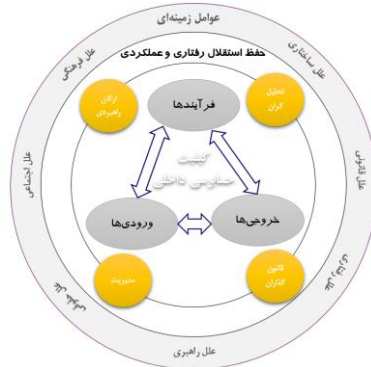
### کیفیت حسابرسی داخلی

وجود حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، به تنهایی نمی‌تواند متضمن تحقق اهداف کامل سازمانی و مدیریتی باشد، بلکه حسابرسی داخلی اثربخش و کارآمد است که به طور خاص به افراد درون سازمانی و به طور عام به افراد برون سازمانی خدمات سودمندی ارائه دهد (موباکو، ۲۰۱۸). انجمن حسابرسان

داخلی<sup>۱</sup>، حسابرسی داخلی را این چنین تعریف نموده است: «فعالیتی اطمینان بخش و مشاوره‌ای مستقل و واقع‌بینانه که با هدف ارزش‌افزایی و بهبود عملیات شرکت‌ها انجام می‌شود». حسابرسی داخلی با گزینش رویکردی نظام‌مند به شرکت کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یافته و فرآیندهای کیفی مدیریت ریسک، کنترل‌ها و حاکمیت شرکتی را بهبود بخشد (هویتاش و همکاران، ۲۰۰۸؛ الدر و همکاران، ۲۰۰۹). با عنایت به تعریف فوق، گزاره ارزش‌افزایی از طریق ارزیابی فرآیندهای راهبری شرکتی، مدیریت ریسک و حسابرسی داخلی سازمان به کمک ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای بی‌طرفانه و با لحاظ نمودن استقلال و بی‌طرفی، محقق می‌گردد (دسای و همکاران، ۲۰۱۰؛ برتون و همکاران، ۲۰۱۲). وجود کیفیت حسابرسی داخلی به‌عنوان زیربنای وجود نظام راهبری مستحکم در شرکت قلمداد می‌شود و از طریق کارکردهای وظیفه‌ای و حرفه‌ای که بر عهده دارد، می‌تواند به توسعه اثربخش یکپارچگی گزارشگری مالی کمک نماید (الریچ و همکاران، ۲۰۱۹). کیفیت حسابرسی داخلی به ارزیابی محیط اخلاق حرفه‌ای و اثربخشی و کارایی عملیات کمک می‌نماید و به‌عنوان یک نهاد اثربخش، با کارگیری شیوه‌های اصولی و نظام‌مند برای ارزیابی مؤثر و اجرای فرآیندهای مدیریت ریسک ایفای نقش می‌نماید (لوک کینن و همکاران، ۲۰۱۸).

#### چارچوب‌های کیفیت حسابرسی مستقل

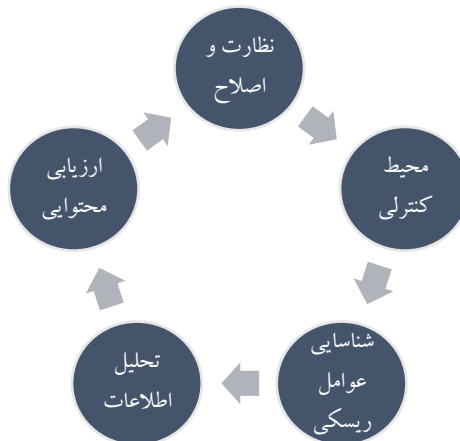
حسابرسی داخلی یکی از ارکان راهبری شرکتی صحیح در بانک‌ها، شرکت‌ها و سازمان‌ها تلقی می‌گردد. اهمیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های مختلف در سراسر جهان غیرقابل انکار است. اصول توسعه راهبری شرکتی که توسط کمیته بال منتشر شده است بیان می‌کند که شرکت‌ها باید دارای واحد حسابرسی داخلی باشند. هیئت استانداردهای بین‌المللی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۴) چارچوب خود را پیرامون کیفیت حسابرسی داخلی را شامل ورودی‌ها، فرآیندها، خروجی‌ها، تعاملات میان (ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرسی، استفاده‌کنندگان، قانونگذاران) و عوامل زمینه‌ای (قوانین و مقررات گزارشگری مالی، رویه‌های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارشگری مالی، سیستم‌های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابرسی، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارشگری مالی و عوامل فرهنگی) برشمرده است. چارچوب هیئت ناظر بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۳) نیز با این چارچوب مشابه است. چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۴) به ترتیب شکل زیر ارائه می‌شود:



شکل (۱): چارچوب هیئت استانداردهای بین‌المللی در جهت کیفیت حسابداری داخلی (منبع: هیئت استانداردهای بین‌المللی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۴)

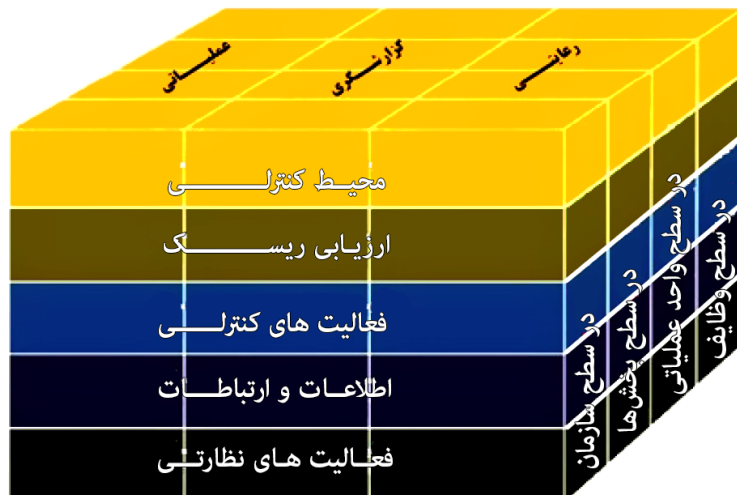
### مدل‌های حسابداری داخلی

ساختار حسابرس داخلی بکارگیری سیاست و روش‌هایی جهت اطمینان نسبی از دستیابی به اهداف سازمانی که شامل تمامی اقداماتی است که اعمال می‌شود تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به گونه‌ای که باید، عمل می‌کند و دامنه آن تمام شرکت را شامل می‌شود. برای حسابرس داخلی الگوهای متنوعی، طراحی و معرفی شده است که مهمترین آنها از نقطه نظر جامعیت، اثربخشی و گستره کاربرد «کوزو ۱» با پنج محور اصلی محیط کنترلی، شناسایی و ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و خودارزیابی، نظارت و اصلاح نارسایی‌ها است.



شکل (۲): مدل اثربخشی حسابرس داخلی - گراملینگ (۲۰۱۰)

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



شکل (۳): چارچوب یکپارچه حسابرسی داخلی (ژئوکفلی و همکاران ۲۰۱۲)

در واقع، اثرات آسیب‌زننده سوداگران بزرگ، مدیران بزرگ و شکست مرتبط با حسابرس داخلی مدیریت بلندمدت سرمایه، بحران‌هایی مشابه با انرون و بحران‌های مالی جهانی اخیر را می‌توان به‌عنوان دلایل تغییرات مدل قبلی بیان نمود. این بحران‌ها درس‌های بسیار ارزشمندی در حوزه‌های مختلف داشته است. برای مثال، می‌توان به پی‌آمدهای تخطی مدیریت، تضاد منافع، فقدان تفکیک و تقسیم وظایف، شفافیت‌اندک، مدیریت ریسک، نظارت‌های غیرمؤثر هیئت-مدیره، ساختارهای جبران خدمات نامتوازن که رفتارهای غیرمسئولانه و یا ناوابسته به عملکرد را تحریک می‌کند، اشاره کرد (گنجی و منتی، ۱۳۹۷). تعریف جدید در محتوای چارچوب نشان از توسعه اهداف در گزارشگری است و بر تحت تأثیربودن هیئت‌مدیره، مدیریت و دیگر پرسنل واحد تجاری به منظور اطمینان‌دهی معقول درباره دستیابی به اهداف مرتبط با عملیات و گزارشگری تأکید و تمرکز دارد. مکعب کماکان اعتبار قدیم خود را حفظ کرده است. با توجه به اهداف مندرج در تعریف بالا که مرتبط با اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایت است، ستون‌های مکعب تشکیل می‌شود. هر سازمانی اهداف مرتبط با خود را تعیین می‌کنند و طرح‌ها و استراتژی‌هایی را برای دستیابی به آنان برقرار می‌کنند. وجه کناری مکعب نشان می‌دهد که اهداف ممکن است برای واحد تجاری به‌عنوان یک کل، یا به صورت بخش‌هایی خاص، واحدهای عملیاتی و وظایف درون واحد تجاری (شامل فرآیندهای تجاری نظیر فروش، خرید و تولید) در نظر گرفته شده باشند و چنین جریان بالا به پایینی ساختار اغلب سازمان‌ها را تشکیل می‌دهد. در ضلع روبروی مکعب پنج جزء کنترل داخلی که بیانگر سطرهای مکعب هستند، قرار گرفته است. همانند چارچوب سال ۱۹۹۲، این اجزا پشتوانه سازمان در تلاش‌های خود برای دستیابی به اهداف آن است (جانورین و همکاران، ۲۰۱۲).

### پیشینه تجربی

جیانگ و همکاران (۲۰۲۱) پژوهشی تحت عنوان بررسی ارتباط نقش حسابرس داخلی بر کیفیت خدمات شرکت‌ها انجام دادند. نتایج نشان داد، فعالیت‌های تخصصی حسابرسان داخلی در قالب نهادی خارج از چارچوب‌های شرکت می‌تواند به توسعه استراتژی‌های تجاری و ارتقای سطح کیفیت خدمات اطلاعاتی به ذینفعان کمک نماید و باعث گردد تا سطح افشای اطلاعات با اظهارنظرهای حسابرس مستقل نزدیک بهم باشند. شو و همکاران (۲۰۲۰) پژوهشی تحت



عنوان بهبود مدل کیفیت کنترل داخلی از طریق یکپارچگی حاکمیت شرکتی انجام دادند. نتایج نشان داد، یکپارچگی حاکمیتی بر بهبود کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها تاثیر مثبت و مستقیم دارد. همچنین مشخص گردید یکپارچگی حاکمیتی بر ارزیابی ریسک و مکانیزم‌های نظارتی به عنوان مولفه‌های مدل بهبود کیفیت کنترل داخلی تاثیر مثبت و قوی‌تری دارد. چانگ و همکاران (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان تاثیر نگرش حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی انجام دادند. در این پژوهش ۱۸۲ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های دولتی از طریق پرسشنامه مشارکت داشتند. نتایج نشان داد، نگرش حسابرسان در قالب انجام وظایف حسابرسی داخلی به عنوان معیاری جهت تسهیل نظارت‌های مدیریت و اثربخشی کنترل‌های داخلی در ابعاد گزارشگری مالی، کاهش محدودیت‌های مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری نقش تاثیرگذار، ایفا می‌نمایند. در پژوهش‌های داخلی می‌توان به پژوهش مشایخی و یزدانیان (۱۳۹۷) اشاره نمود که اقدام به انجام پژوهشی تحت عنوان شناسایی عناصر کلیدی مدل کنترل داخلی از منظر حسابرسی داخلی نمودند. در این تحقیق، با هدف تعیین عناصر کلیدی کنترل داخلی، ادبیات تحقیق با به کارگیری روش تحلیل محتوا بررسی شد؛ سپس عناصر کلیدی حسابرسی داخلی در دو سطح مفاهیم و عوامل کلیدی طبقه‌بندی شدند. نتایج تحقیق به ارائه فهرستی از پنج مفهوم کلیدی شامل ویژگی‌های کلیدی حسابرسی داخلی، مدیریت فعالیت حسابرسی داخلی، خدمات و نقش حسابرسی داخلی، فرایند اجرای عملیات حسابرسی داخلی و روابط سازمانی و ۱۷ عامل کلیدی شامل صلاحیت، تعامل دوسویه با هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد (حمایت مدیریت)، برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی، مدیریت افراد، خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای، ارزیابی عملکرد (برنامه بهبود و تضمین کیفیت)، استقلال سازمانی و... انجامید که همه آنها به تأیید خبرگان و صاحب نظران این حرفه رسید. این چارچوب می‌تواند به تعریف متغیرهایی که در پژوهش‌های آتی انجام می‌شوند، با استناد به ادبیات معتبر در زمینه حسابرسی داخلی کمک کند. بیرامی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان اثربخشی دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت‌های بورسی سیمان انجام دادند. هدف اساسی پژوهش بررسی موانع و محدودیت‌های احتمالی موجود بر سر راه به کارگیری و اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلی در قالب مدل در سطح گروه شرکت‌های

سرمایه‌گذاری سیمان تأمین است. تجزیه و تحلیل‌های رگرسیون نشان داد که کنترل داخلی بر سه متغیر مدنظر تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. در نتیجه می‌توان گفت کنترل داخلی بر معیارهای گزارشگری مالی و مدیریت ریسک که از اهمیت خاصی برخوردار است، تأثیر می‌گذارد و همچنین می‌تواند حقوق سهام‌داران را از منظر حاکمیت شرکتی تحت تأثیر مثبت قرار دهد و رضایت سهام‌داران را در پی داشته باشد. در پژوهشی دیگر، امیری و حاجیها (۱۳۹۷) رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران را بررسی نمودند. به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها از فن داده‌های پانل در دوره زمانی ۱۳۹۱ الی ۱۳۹۵ انجام گردید. نتایج پژوهش در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان داد، بین اندازه کمیته حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین تعداد اعضای کمیته حسابرسی با کیفیت کنترل داخلی (ضعف در سطح عمومی) رابطه معناداری داشته است و در نهایت نوع موسسه حسابرسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی (تعداد اعضای کمیته حسابرسی) و کیفیت کنترل داخلی (ضعف در سطح عمومی و ضعف در سطح درآمد) را تعدیل می‌کند.

با گریز به مطالعات مورد بررسی دریافت می‌شود که کمتر پژوهش در حوزه ارتقای کیفی کارکردهای حسابرسی داخلی اقدام به ترکیب نمودن فرآیندهای تحلیل کیفی و کمی برای ارائه‌ی یک چارچوب منسجم نموده است و این پژوهش به دنبال پُر نمودن این شکاف تئوریک و کارکردی در سطح بازار سرمایه می‌باشد. با توجه به مطالب ارائه شده، سوال‌های پژوهش عبارتند از:

مولفه‌های ارتقای کیفی حسابرسی داخلی کدامند؟

گزاره‌های ارتقای کیفی حسابرسی داخلی کدامند؟

تأثیرگذارترین گزاره‌های ارتقای کیفی حسابرسی داخلی کدامند؟

### روش‌شناسی پژوهش

با توجه به وجود سه مبنای نتیجه؛ هدف و نوع داده در روش‌شناسی هر پژوهشی، باید بیان شود، این پژوهش از حیث نتیجه، جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود، زیرا مفاهیم مرتبط و اکاوی علل زمینه‌ای ارتقای کارکردی کیفی حسابرسی داخلی، از منظر تئوریک دارای

چارچوب منسجمی در حیطه حسابداری نمی‌باشد و از آنجایی که این پژوهش به دنبال بسط مبنای تئوریک این مفهوم در حسابرسی است، از این منظر توسعه‌ای محسوب می‌شود. همچنین بر مبنای هدف، این پژوهش در زمره پژوهش‌های توصیفی با هدف تشریح پدیده مورد نظر در سطح حسابرسی قرار می‌گیرد. در نهایت به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء-قیاسی است چراکه در بخش کیفی ابتدا با اتکا به رویکرد استقرایی مبنای تئوریک کارکردهای مؤثر در کیفیت حسابرسی داخلی را مورد واکاوی قرار می‌دهد و سپس بر مبنای استقرایی اقدام به تبیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده در جامعه هدف یعنی حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار می‌نماید.

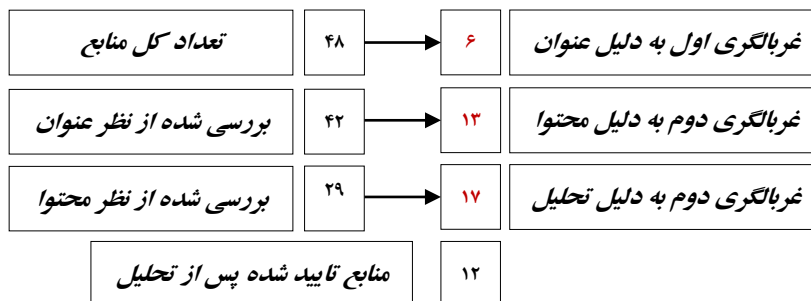
### جامعه آماری و نمونه پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل دو بخش است، یکی بخش کیفی و دیگری بخش کمی. در بخش کیفی، جامعه هدف شامل پژوهش‌های مورد نظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند که براساس فرآیند فراتحلیل، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی در تحلیل و شناسایی گزاره‌های محتوایی مشارکت دارند. به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری کیفی همگن در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. اما جامعه هدف در بخش کمی ۲۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه بودند که با توجه به الزام تحلیل مدل جامع تفسیرگرایانه و ساختارمندانه، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد. زیرا هدف از مشارکت این جامعه تبیین نتایج بخش کیفی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در واقع از آنجایی که روش مزبور، یک تحلیل مبتنی بر تجزیه سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، که به دلیل عدم ایجاد انبوهی از پاسخ‌های نامفهوم، از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کنت (۲۰۱۱)؛ مالون (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران (۲۰۰۸) و آتری و همکاران (۲۰۱۳) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه بین ۱۵ تا ۲۵ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس با توجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.

## یافته‌های پژوهش

### یافته‌های فراتحلیل و دلفی

به منظور انجام فراتحلیل ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی استفاده شده است. بدین منظور و با اتکا به فرآیند تحلیل فراترکیب و دلفی، این پژوهش در این بخش به دنبال واکاوی مؤلفه‌ها و گزاره‌های مرتبط با کارکردهای کیفیت حسابداری داخلی می‌باشد. براین اساس ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعات و مراجع پژوهشی برای استخراج پژوهش‌های مشابه در بازه زمانی ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۰ و ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۸ طبق پروتکل و فرآیند ارزیابی فراترکیب، استفاده شد.



شکل (۴): فرآیند تحلیل غربالگری پژوهش‌های متناسب با هدف پژوهش

براساس غربالگری پژوهش‌ها از سه حیث عنوان، محتوا و تحلیل، مشخص شد، تعداد ۱۲ پژوهش می‌تواند به عنوان مبنای ارزیابی جهت تعیین مؤلفه‌ها و گزاره‌های ارتقای کارکردی کیفی حسابداری داخلی مورد استفاده قرار گیرد. پس از این مرحله، در گام بعدی با اتکا به رویکرد استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب مؤلفه‌ها و گزاره‌های ارتقای کارکردی کیفی حسابداری داخلی می‌شود. براساس این روش ابتدا ۱۲ پژوهش تأیید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی ۳۱ شامل اهداف پژوهش، منطق روش پژوهش، طرح پژوهش، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش پژوهش به کمک ۱۶ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برآزش قرار می‌گیرند.

## نگاره (۱): فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده

پژوهش‌های داخلی	پژوهش‌های خارجی											
	۱۲	۱۱	۱۰	۹	۸	۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
همی زربان (۱۳۹۷)	خجندی و همکاران (۱۳۹۷)	مردی و همکاران (۱۳۹۸)	نیکبخت و قفس‌حسین‌آباد (۱۳۹۸)	ژانگ و کانو (۲۰۱۶)	چن و همکاران (۲۰۱۶)	یو و همکاران (۲۰۱۷)	سوده و ماتیوینی (۲۰۱۷)	لوک کین و همکاران (۲۰۱۷)	چانگ و همکاران (۲۰۱۹)	الریج و همکاران (۲۰۱۹)	بی و همکاران (۲۰۲۰)	همکاران ارزیابی
۳	۲	۴	۳	۳	۲	۳	۴	۳	۵	۳	۲	هدف پژوهش
۳	۳	۵	۵	۴	۳	۳	۴	۳	۴	۴	۲	منطق پژوهش
۴	۲	۴	۴	۳	۲	۳	۳	۳	۳	۳	۲	طرح پژوهش
۳	۲	۴	۳	۳	۳	۴	۴	۲	۳	۴	۳	روش نمونه‌گیری
۴	۲	۴	۴	۲	۳	۳	۴	۳	۴	۳	۲	نحوه جمع‌آوری
۳	۳	۴	۳	۳	۳	۴	۳	۲	۵	۴	۲	تعمیم یافته‌ها
۴	۳	۴	۳	۲	۲	۴	۴	۲	۴	۳	۲	اخلاقی
۴	۲	۳	۳	۳	۳	۳	۴	۳	۴	۳	۲	نحوه تحلیل آماری
۳	۴	۴	۴	۲	۳	۴	۳	۴	۴	۴	۲	قابلیت تئوریک
۳	۲	۵	۴	۳	۳	۴	۴	۳	۵	۴	۳	ارزش پژوهش
۳۵	۲۵	۴۳	۳۶	۲۹	۱۷	۳۴	۳۷	۲۸	۴۱	۳۶	۲۲	جمع

براساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۵ پژوهش، بی و همکاران (۲۰۲۰)؛ لوک کین و همکاران (۲۰۱۸)؛ چن و همکاران (۲۰۱۶)؛ ژانگ و کانو (۲۰۱۶) و اخروی‌جوقان و همکاران (۱۳۹۷) امتیاز لازم را کسب نکردند و به همین دلیل از دور بررسی خارج شدند. در ادامه با استفاده از روش استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به استخراج مضامین پژوهش می‌شود. بر این اساس به منظور تعیین گزاره‌های کارکردی کیفی حسابرسی داخلی از روش امتیازی زیر استفاده

می‌شود. بر مبنای این روش کلیه معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام پژوهشگران پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر  در ستون معیارهای فرعی، با هم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به‌عنوان مؤلفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

#### نگاره (۲): واکاوی مؤلفه‌های اصلی ارتقای کارکردهای کیفیت حسابداری داخلی

مکان پژوهش	پژوهشگران	عوامل ساختاری	عوامل فرهنگی و اجتماعی	عوامل مدیریتی	عوامل راهبری	عوامل فرآیندی	عوامل قانونی
خارجی	الریج و همکاران (۲۰۱۹)	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-
	چانگ و همکاران (۲۰۱۹)	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-
	سوه و ماتینو-بنی (۲۰۱۸)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>
	لیو و همکاران (۲۰۱۷)	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
داخلی	نیکبخت و قدس حسن آباد (۱۳۹۸)	-	-	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	-
	مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۸)	-	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-
	منتی و زمان (۱۳۹۷)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	-
جمع		۳	۵	۲	۶	۵	۲

براساس این تحلیل نیز مشخص شد، سه مؤلفه عوامل فرهنگی و اجتماعی؛ عوامل راهبری و عوامل فرآیندی دارای بیشترین فراوانی از مجموع ۷ پژوهش تأیید شده، هستند و بر این مبنای در این پژوهش به‌عنوان معیارهای اصلی برای تعیین گزاره‌های کارکردهای کیفیت حسابداری داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرند. در این بخش پس از واکاوی در مبانی نظری پژوهش‌های تأیید شده، اقدام به تعیین گزاره‌های مورد نظر طبق نگاره (۴) شده است.

## نگاره (۳): مؤلفه‌ها و گزاره‌های کارکردهای کیفیت حسابرسی داخلی

مؤلفه‌ها	گزاره‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷
عوامل راهبردی	تناسب ادراک هیئت‌مدیره با مدیرعامل در حمایت از کارکردهای حسابرسی داخلی							
	تدوین دستورالعمل‌هایی با رویکرد حفظ استقلال حسابرسان داخلی							
	تقویت پویایی کمیته‌های حسابرسی داخلی در آزادی عمل در نظارت‌های اثربخش							
	کاهش محدودیت‌ها در دسترسی واحد حسابرسی داخلی به اسناد و مدارک							
	تصویب برنامه، بودجه و پاداش حسابرسی داخلی							
	دارا بودن برنامه مبتنی بر ریسک و اجرایی نمودن فعالیت‌های حسابرسی داخلی							
	تدوین محدودیت‌هایی در انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی بدون توجه به آیین‌نامه‌ها							
عوامل فرهنگی و اجتماعی	تقویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت							
	تقویت برنامه‌های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حسابرسان داخلی							
	متعادل‌سازی فاصله قدرت در ارزیابی ریسک حسابرسی داخلی							
	تناسب‌سازی استراتژی‌ها و اهداف مالی با استانداردهای مدون در حسابرسی داخلی							
	ایجاد منشور فرهنگی فعالیت‌های حسابرسی داخلی							
تقویت انطباق بین رگه‌های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتاری و اخلاق حرفه‌ای								
عوامل فرآیندی و آموزشی فردی	انتصاب حسابرسان داخلی با تجربه و دارای دانش فنی							
	ارزیابی دوره‌های صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی							
	تمدید دوره‌های برنامه‌های آموزشی و گواهینامه‌های حسابرسان داخلی							
	استفاده از تیم تخصصی مرتبط با صنعت در حسابرسان داخلی							
	تقویت توانمندی‌های رفتاری و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی از طریق آموزش							
	تقویت فرآیندهای اثربخشی فناوری اطلاعات در توسعه کارکردهای حسابرسی داخلی							
	ایجاد تناسب بین مهارت‌های رفتاری با مهارت‌های عملکردی در حسابرسان داخلی							
	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی داخلی از طریق گردش آزاد اطلاعات							

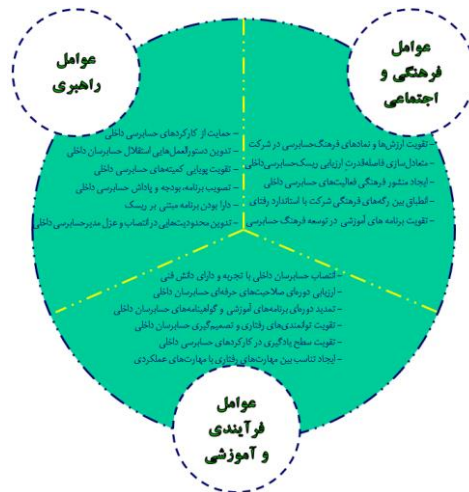
سپس به منظور اطمینان از مؤلفه‌ها و گزاره‌های شناسایی شده از تحلیل دلفی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک استفاده گردید. بدین منظور این گزاره‌ها برای نظرسنجی در قالب یک چک لیست ۷ گزینه‌ای در اختیار متخصصان قرار گرفت که نگاره (۴) نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

تکانه (۴): فرآیند تحلیل دلفی در گام اول

مؤلفه‌ها	گزاره‌ها	میانگین	ضریب توافق	تایید	حذف	نتیجه
				<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
عوامل راهبری	تناسب ادراک هیئت‌مدیره با مدیرعامل	۵	۰/۶۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	تدوین دستورالعمل‌هایی با رویکرد حفظ استقلال حسابرسان داخلی	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	تقویت پویایی کمیته‌های حسابرسی داخلی در آزادی عمل در نظارت‌ها	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	کاهش محدودیت‌ها در دسترسی واحد حسابرسی داخلی به اسناد و مدارک	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	تصویب برنامه، بودجه و پاداش حسابرسی داخلی	۵	۰/۶۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	دراپ‌دن برنامه‌مندی پرریسک و اجرای نمودن فعالیت‌های حسابرسی	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	تدوین محدودیت‌هایی در انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی	۵	۰/۶۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
عوامل فرهنگی و اجتماعی	تقویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	تقویت برنامه‌های آموزشی در توسعه سطح فرهنگ کارآمدی حسابرسان	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	معتدل‌سازی فصله‌قدرت در ارزیابی ریسک حسابرسی داخلی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	تناسب‌سازی استراتژی‌ها و اهداف مالی با استانداردهای مدون در حسابرسی	۲/۵۰	۰/۲۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	ایجاد منشور فرهنگی فعالیت‌های حسابرسی داخلی	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
عوامل فردی و آموزشی	تقویت تطبیق بین رگه‌های فرهنگی شرکت با استانداردهای رفتاری	۶	۰/۹۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	انتصاب حسابرسان داخلی با تجربه و دارای دانش فنی	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	تعمیر دوره‌ای برنامه‌های آموزشی و گواهینامه‌های حسابرسان داخلی	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	استفاده از تیم تخصصی مرتبط با صنعت در حسابرسان داخلی	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	تقویت توانمندی‌های رفتاری و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	تقویت فرآیندهای اثربخشی فابری با مهات‌های عملکردی	۳	۰/۲۸	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	ایجاد تناسب بین مهات‌های رفتاری با مهات‌های عملکردی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید
	تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی داخلی	۵/۳۰	۰/۸۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تایید

بر اساس تحلیل دلفی مشخص شد، ۴ گزاره حذف شدند، چرا که با توجه به اینکه بر اساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌های میانگین زیر ۵ را کسب نمودند است و ضریب توافق آن‌ها زیر ۰/۵ بوده است، بر این مبنای حذف گردید و سایر گزاره‌ها مورد تأیید قرار گرفتند. مجدداً به منظور رسیدن به حد کفایت نظری، تحلیل دلفی انجام شد که مشخص گردید، تمامی گزاره‌ها مورد تأیید نهایی قرار گرفتند. بر اساس مؤلفه‌ها و گزاره‌های تعیین شده، چارچوب مفهومی علل زمینه‌ای ارتقای کارکردهای کیفی حسابرسی داخلی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:





شکل (۵) - چارچوب مستخرج از فراتحلیل و دلفی

### یافته‌های تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه

پس از رسیدن به حد کفایت نظری گزاره‌های ارتقای کیفیت کارکردهای حسابرسی داخلی پس از تأیید دور دوم دلفی، به منظور انجام تحلیل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه پژوهش، از اعضای پانل خواسته می‌شود تا براساس توضیحات این تحلیل، پرسشنامه‌های ماتریسی را مورد تحلیل قرار دهند. ابتدا به منظور شروع این تحلیل، گزاره‌های تأیید شده از مرحله تحلیل دلفی از E1 تا E2 کد گذاری شدند. در این مرحله ابتدا نظر ۲۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه درباره رابطه بین گزاره‌ها، مورد مقایسه قرار می‌گیرد. بدین منظور از گزاره «مد» استفاده می‌شود به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین گزاره‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر متخصصان داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان براساس تکنیک‌های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود (سنگه و همکاران، ۲۰۱۳). برای تعیین نوع رابطه می‌توان از نمادهای مندرج در نگاره (۵) استفاده کرد:

#### نگاره (۵): روابط مفهومی در تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

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

سپس اقدام به تدوین ماتریس خود تعاملی ساختاری نهایی به شکل ذیل می‌شود.



حال، برای مقایسه‌های زوجی  $i$  امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i + 1)$  ام تا  $n$  ام مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت کنندگان باید اظهار نظر نمایند. برای مقایسه‌های زوجی  $i$  امین گزاره به صورت دو به دو با تمام عناصر از  $(i + 1)$  ام تا  $n$  ام مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در این صورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید.

#### نگاره (۹): ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10	E11	E12	E13	E14	E15	E16	E17
E1	1	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
E2	0	1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
E3	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1
E4	1*	1*	1*	1	1	1*	1*	1	1*	0	1*	1*	1	1*	1*	1*	1*
E5	1*	1*	1*	0	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1
E6	1*	1*	1*	0	0	1	0	1*	0	0	1	1	1	0	1	1	1
E7	1*	1*	1*	0	0	1	1	1	0	1	1	1	0	0	0	1	1
E8	1	1*	1*	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1*
E9	1*	1*	1*	0	0	0	0	1	1	1	1	0	0	0	0	1*	1*
E10	1*	1*	1*	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1*	1*
E11	1*	1*	1*	0	0	0	0	1	0	0	1	0	1	0	1	1*	1*
E12	1*	1*	1*	0	0	0	0	1	0	0	1*	1*	0	0	0	1*	1*
E13	1*	1*	1*	0	0	1	1	1*	1*	0	1	1	1	0	1	1*	1*
E14	1*	1*	1*	0	0	0	0	1*	0	0	1	1	1	1	0	1*	1*
E15	1*	1*	1*	0	0	0	0	1*	0	0	1	1	1	0	1	1*	1*
E16	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1*	1*
E17	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1

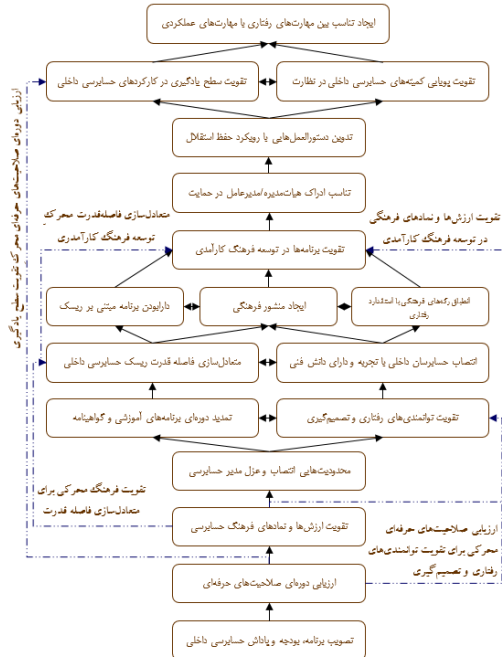
همان‌طور که در نگاره فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس گزاره مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و \*۱ با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق نگاره قبلی شده است. در ادامه به منظور تعیین روابط بین گزاره‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیر می‌توان به آنها رسید و مجموعه پیش‌نیاز شامل متغیرهایی می‌شود که بر طبق آنها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش‌نیاز همه عوامل تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می‌آید.

همان‌طور که در نگاره (۱۰) مشاهده می‌شود، گزاره تصویب برنامه، بودجه و پاداش حسابرسی داخلی (E4) براساس مشترک بودن گزاره خروجی و عناصر برابر، به عنوان گزاره سطح دوازدهم یعنی اثرگذارترین گزاره ارتقای کارکردهای کیفیت حسابرسی داخلی تعیین گردید و گزاره تقویت سطح یادگیری در کارکردهای حسابرسی داخلی از طریق گردش آزاد اطلاعات (E17) به عنوان سطح اول و کم‌اثرترین گزاره ارتقای کارکردهای کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران انتخاب شدند.

تگاره (۱۰): مجموعه گزاره خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

سطح	عناصر مشترک	گزاره ورودی	گزاره خروجی	اختصار
سطح چهارم	۱	۱۳، ۱۲، ۱۱، ۱۰، ۹، ۸، ۷، ۶، ۵، ۴، ۳، ۲، ۱	۱۷، ۳، ۲، ۱	E1
سطح سوم	۲	۱۵، ۱۴	۱۷، ۳، ۲	E2
سطح دوم	۳	۱۲، ۱۱، ۱۰، ۹، ۸، ۷، ۶، ۵، ۴، ۳، ۲، ۱	۱۷، ۳	E3
سطح دوازدهم	۴	۴	۱۲، ۱۱، ۱۰، ۹، ۸، ۷، ۶، ۵، ۴، ۳، ۲، ۱	E4
سطح ششم	۵	۵، ۴	۱۷، ۱۶، ۱۵، ۱۴، ۱۳	E5
سطح نهم	۶	۱۳، ۷، ۶، ۴	۱۷، ۱۶، ۱۵، ۱۴، ۱۲، ۱۱، ۸، ۳، ۲، ۱	E6
سطح دهم	۷	۱۳، ۷، ۴	۱۵، ۱۴، ۱۲، ۱۱، ۹، ۸، ۷، ۶، ۳، ۲، ۱	E7
سطح پنجم	۸	۱۵، ۱۴، ۱۳، ۱۲، ۱۱، ۱۰، ۹، ۸، ۷، ۶، ۵، ۴	۱۷، ۱۶، ۸، ۳، ۲، ۱	E8
سطح هفتم	۹	۱۳، ۹، ۷، ۴	۱۷، ۱۶، ۱۱، ۹، ۸، ۳، ۲، ۱	E9
سطح ششم	۱۰	۱۰، ۴	۱۷، ۱۶، ۱۰، ۸، ۳، ۲، ۱	E10
سطح ششم	۱۱	۱۵، ۱۴، ۱۳، ۱۲، ۱۱، ۹، ۷، ۶، ۴	۱۷، ۱۶، ۱۱، ۸، ۳، ۲، ۱	E11
سطح هفتم	۱۲	۱۵، ۱۴، ۱۳، ۱۲، ۷، ۶، ۴	۱۷، ۱۶، ۱۲، ۱۱، ۸، ۳، ۲، ۱	E12
سطح یازدهم	۱۳	۱۳، ۴	۱۴، ۱۳، ۱۲، ۱۱، ۹، ۸، ۷، ۶، ۳، ۲، ۱	E13
سطح هشتم	۱۵، ۱۴	۱۵، ۱۳، ۱۴، ۷، ۶، ۴	۱۷، ۱۶، ۱۵، ۱۴، ۱۲، ۱۱، ۸، ۳، ۲، ۱	E14
سطح هشتم	۱۵، ۱۴	۱۵، ۱۳، ۱۴، ۷، ۶، ۴	۱۷، ۱۶، ۱۵، ۱۴، ۱۲، ۱۱، ۸، ۳، ۲، ۱	E15
سطح دوم	۱۶	۱۴، ۱۳، ۱۲، ۱۱، ۱۰، ۹، ۸، ۷، ۶، ۵، ۴، ۳، ۲، ۱	۱۷، ۱۶	E16
سطح اول	۱۷	۱۷، ۱۶، ۱۵، ۱۴، ۱۳	۱۷	E17

شکل (۶): مدل علل ارتقای کیفیت کارکردهای حسابداری داخلی



## نتیجه گیری

هدف این پژوهش واکاوی محتوایی در علل زمینه‌ای ارتقای کارکردی کیفی حسابرسی داخلی براساس تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه می‌باشد. بنابراین در این پژوهش که از روش شناسی ترکیبی در جمع‌آوری داده‌ها پیروی می‌کند، ابتدا در بخش تحلیل کیفی و مشخصه تحلیل فراترکیب از میان ۴۸ پژوهش اولیه، ۱۲ پژوهش مرتبط با موضوع پژوهش در بازه زمانی ۲۰۱۶ تا ۲۰۲۰ در مورد پژوهش‌های بین‌المللی و ۱۳۹۶ تا ۱۳۹۸ در مورد پژوهش‌های داخلی تأیید شدند تا براساس روش ارزیابی انتقادی پس از دو مرحله مشارکت اعضای پانل سه مؤلفه اصلی عوامل فرهنگی و اجتماعی؛ عوامل راهبری و عوامل فرآیندی در قالب ۲۱ گزاره اولیه غربالگری شدند. سپس به منظور رسیدن به حدکفایت نظری، از تحلیل دلفی طی دو مرحله استفاده شد که نتایج نشان‌داد از مجموع ۲۱ گزاره، ۴ گزاره حذف شدند و ۱۷ گزاره مورد قبول واقع شدند. سپس در بخش تحلیل مدل جامع تفسیر گرایانه و ساختارمندانه مشخص گردید، ۱۲ سطح از ۱۷ گزاره شناسایی شده، طیفی از تأثیرگذارترین تا کم‌اثرترین گزاره‌های مرتبط با ارتقای کیفیت کارکردهای حسابرسی را تشکیل دادند. براساس این نتایج مشخص گردید، تصویب برنامه بودجه و پاداش حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از کارکردهای توسعه استراتژی‌های انگیزه‌ای منابع انسانی، مهمترین عامل ارتقای کارکردهای کیفیت حسابرسی داخلی محسوب می‌شود که به‌عنوان گزاره مؤلفه عوامل راهبری در سطح کلان شرکت‌ها محسوب می‌شود. مدیر عاملان شرکت‌ها همسو با هیئت‌مدیره به منظور ارتقای سطح اعتماد اجتماعی، ارتقای انگیزه حسابرسان داخلی را مدنظر قرار داده و با تخصیص بودجه مناسب به افزایش تأثیرگذاری حسابرسی داخلی در ارتقای افشای اطلاعات مالی کمک نمایند. در این رویکرد لازم است، تناسب‌سازی محتوایی بین ابعاد ویژگی‌های حرفه‌ای با جایگاه شغلی مورد توجه قرار گیرد. در واقع باید با تخصیص مناسب بودجه به برنامه‌های حسابرسی داخلی تلاش گردد تا سطح ریسک‌های ارزیابی نیز کاهش یابد و از طریق تدوین پاداش‌های مشخصی از بروز رفتارهای تسهیل‌گرایانه در سطح این حرفه جلوگیری به عمل آید. از طرف دیگر مشخص شد، ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی به‌عنوان گزاره مؤلفه عوامل فرآیندی و آموزش فردی، معیار مهم دیگری محسوب می‌شود که نقش تأثیرگذاری در ارتقای کیفیت کارکردهای حسابرسی داخلی ایفا می‌نمایند. در واقع سیاست‌های فرآیندی شرکت‌ها باید با هدف توسعه سطح ثبات در عملکردهای حرفه‌ای حسابرسان داخلی در بلندمدت تدوین گردد و از طریق برنامه‌های آموزشی و ارزیابی دوره‌ای صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی تلاش گردد تا عملکردهای رفتاری و تخصصی حسابرسان داخلی به مرور زمان با افت مواجه نشود و این موضوع به سطح گزارشگری مالی شرکت لطمه وارد نکند. همچنین در سطح دهم یعنی سومین گزاره تأثیرگذار ارتقای کارکردهای

کیفیت حسابرسی داخلی مشخص گردید. تقویت ارزش‌ها و نمادهای فرهنگ حسابرسی در شرکت به‌عنوان مولفه گزاره عوامل فرهنگی و اجتماعی، معیار مهم دیگری است که شرکت‌ها می‌بایست در سطح ساختارها و سیستم‌های محتوایی خود اقدام به توسعه ارزش‌های فرهنگ حسابرسی داخلی نمایند تا براساس آن این ارزش‌ها در تمامی سطوح عملکردی، رفتاری و مسئولیت‌پذیری شرکت نهادینه شود و سطح تحریف در افشای عملکردهای مالی کاهش یابد. این ارزش‌ها مسیر توسعه حرفه حسابرسی داخلی را در قالب نمادهایی از دقت، واکاوی و ظرافت در بررسی‌ها در سطح بازار سرمایه نشان می‌دهد و حتی شرکت از طریق شعارهای خود می‌تواند به توسعه و پایداری بیشتر حسابرسان داخلی در عملکردهای تخصصی کمک نمایند. در واقع این نتایج نشان می‌دهد، هر سه عامل کلان در بخش راهبری، فرهنگی و فرآیندی شرکت‌ها نقش مهم و قابل توجهی در ارتقای کارکردهای کیفیت حسابرسی داخلی ایفا می‌نمایند. شرکت لازم است از طریق تغییر رویه‌های مدیریتی نسبت به توسعه کیفیت در حسابرسی داخلی حساسیت بیشتری از خود به نمایش بگذارند. براساس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، براساس تغییر اساسنامه‌هایی که الزاماً نیاز به نظارت‌های نهادی دارد، می‌بایست ترکیب اعضای هیئت‌مدیره به گونه‌ای تشکیل شوند که درک منسجم‌تری از واحد حسابرسی داخلی به منظور ارتقای سطح حمایت از کارکردهای حرفه‌ای آنان، به وجود بیاید، چراکه برای ایجاد پویایی بیشتر در کارکردهای کیفی حسابرسان داخلی، لازم است هم اولاً جایگاه شغلی مناسبی برای آنان تعریف شود و ارتقاء براساس پروتکل‌های مدیریت عادلانه صورت گیرد و حقوق و مزایای متناسبی با جایگاه شغلی داشته باشند و از طرف دیگر سیاست‌ها و برنامه‌های انگیزشی در دستور کار قرار گیرد. همچنین این نظارت‌ها می‌بایست مدیران را ملزم نماید تا در تعیین و تخصیص منابع، به کارکردهای عملکردی و رفتاری حسابرسان داخلی توجه لازم صورت گیرد. همچنین پیشنهاد می‌شود، ساختارهای فرآیندی شرکت در جهت توسعه کارکردهای فرهنگی اولاً تلاش نمایند تا ارزش‌ها و نمادهای این حرفه در درون ساختارهای شرکت از طریق برنامه‌های توسعه فرهنگی نهادینه شود و حسابرسان به نمادی از نظارت بر عملکردهای مالی شرکت‌ها بدل شوند و دسترسی آنان در کسب اطلاعات محدود نشود. همچنین به منظور توسعه کارکردهای حرفه‌ای آنان می‌بایست ارزیابی‌های دوره‌ای افزایش یابد، تا صلاحیت‌های رفتاری و دانشی حسابرسان داخلی به کمک شرکت در یک بازار رقابتی بیاید و باعث افزایش مزیت‌های رقابتی شرکت گردد. در واقع این ارزیابی‌ها می‌بایست با مشارکت متخصصان و افرادی با سطح دانش و تجربه بالاتر صورت گیرد تا از انحراف در اهداف و سیاست‌های مرتبط با این بخش اجتناب گردد. نیازسنجی آموزشی به‌عنوان اولین گام در ارزیابی، نیازمند شناخت تمامی انتظارات و خواسته‌های آنان و همسو نمودن با اهداف و اولویت‌های شرکت می‌باشد، تا با ایجاد خط مشخصی از وجود اشتراکات، به ارتقای سطح صلاحیت‌های حرفه‌ای به طور متداوم کمک شایان توجهی گردد.

## منابع

- اخروی جوقان، ابوذر؛ رحیمیان، نظام‌الدین؛ قره‌داغی، مریم. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی. فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳): ۳۱۱-۳۲۶.
- رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۶). بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴): ۵۷-۷۸.
- محسنی‌نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر؛ بولو، قاسم. (۱۳۹۸). الگوی کیفیت حسابرسی داخلی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۸(۲): ۷-۳۸.
- مرادی، بابک؛ بحری‌ثالث، جمال. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸): ۱۰۷-۱۲۲.
- مشایخی، بیتا؛ یزدانیان، عالمه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی. فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۱): ۱۳۵-۱۵۸.
- منتی، وحید؛ زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۲): ۲۴۷-۲۷۰.
- نیک‌بخت، محمدرضا؛ قدس حسن‌آباد، مریم. (۱۳۹۸). ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۱): ۱۰۱-۱۲۱.
- گنجی، حمیدرضا؛ منتی، وحید. (۱۳۹۷). فراسوی مرزها: تحلیل بر مدل کوزو. فصلنامه حسابرسی داخلی، ۳۲: ۵۰-۸۴.
- امیری، الهه، حاجیها، زهره. (۱۳۹۷). بررسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسی و کیفیت سیستم کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۶): ۷۱-۸۲.
- بیرامی، لاله، کیانی، علی، بیرامی، وحید، قائمی‌راد، محمدحسین. (۱۳۹۷). اثربخشی دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت‌های بورسی سیمان. مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی)، ۱۸(۳ و ۴): ۴۳-۷۰.
- Amiri, E., Hajiha, Z. (2018). Investigating of the relationship between the audit committee activities and the quality of the internal control system in the firms accepted in Tehran Stock Exchange. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(26): 71-82. (In Persian).
- Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(2): 43-60.

- Bae, G. S., Choi, S. U., Lamoreaux, Ph. T., Lee, J. E. (2020). Auditors' Fee Premiums and Low Quality Internal Controls. *Contemporary Accounting Research (CAR)*, <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12602>.
- Beyrami, L., Kiyani, A., Beyrami, V., Ghaemirad, M. H. (2018). The effectiveness of the instructions of the internal controls of the Securities Exchange Organization in cement exchange companies. *Economic Journal (Bimonthly Review of Economic Issues and Policies)*, 18(3/4): 70-43. (In Persian).
- Bota, C., & Palfi, C. (2009). Measuring and assessment of internal audit's effectiveness. *Economic Science Series*, 18(3): 784-790.
- Burton, G. F. S. A. Emmett, C. A. Simon, and D. A. Wood. (2012). Corporate Managers' Reliance on Internal Auditor Recommendations. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31 (2):151-166.
- Chang, Y. T., Chen, H., Cheng, R. K., Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15(1): 1-19. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>.
- Chen, Y., Gul, F. A., Truong, C., Veeraghavan, M. (2016). Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 12(2): 121-140.
- Desai, R., Desai, V., Libby, Th., Srivastava, R. P. (2017). External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation. *International Journal of Accounting Information Systems*, 24(2): 1-14.
- Elder, R., Zhang, Y., Zhou, J. (2009). Internal control weaknesses and client risk management. *J. Account. Audit. Financ.* 24 (4), 543-579.
- Eulerich, M., Kremin, J., Wood, D. A. (2019). Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee. *Advances in Accounting*, 45(2): 100-137. <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.01.001>.
- Gramling, A. A. (2010). Internal Control Integrated Framework (COSO Report). *Encyclopaedia of Business and Finance*. 487-490.
- Hoitash, R., Hoitash, U., Bedard, J. (2008). Internal control quality and audit pricing under the Sarbanes-Oxley Act. *Auditing* 27 (1), 105-126.
- IAASB. (2014). A Framework For Audit Quality Key Elements That Create An Environment For Audit Quality. February.
- Janvrin, D. J., Payne, E. A., Byrnes, P., Schneider, G. P., & Curtis, M. B. (2012). The updated COSO Internal Control-Integrated Framework: Recommendations and opportunities for future research. *Journal of Information Systems*, 26(2), 189-213.
- Jiang, L., Messier, W. F., Wood, D. A. (2021). The Association between Internal Audit Operations-Related Services and Firm Operating Performance. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 39(1): 101-124. <https://doi.org/10.2308/ajpt-52565>



- Lui, Ch., Lin, B., Shu, W.(2017). Employee quality, monitoring environment and internal control. *China Journal of Accounting Research*, 10(1): 51-70.
- Lukkanen, J., Nevas, M., Fredriksson-Ahomaa, M., Lundén, J. (2018). Developing official control in slaughterhouses through internal audits, *Food Control*. doi: 10.1016/j.foodcont.2018.03.014.
- Mashayekhi, B., Yazdani, A. (2018). A Survey on Key Components of Internal Audit. *Accounting and Auditing Review*, 25(1), 135-158(in Persian).
- Menaty, V., Zaman, E. (2020). Internal Audit Effectiveness. *Empirical Research in Accounting*, 9(2), 247-270(In Persian).
- Mohseninia, S., babajani, J., bolu, G.(2020). Internal Audit Quality Model. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(2), 7-38(In Persian).
- Moradi, B., Bahri sales, J.(2018). Effective factors on the effectiveness of internal auditing in improving internal controls Case Study: Banks and Government Companies of West Azarbaijan. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(28), 107-122(In Persian).
- Mubako, G.(2018). Internal Audit Outsourcing: A Literature Synthesis and Future Directions. *Australian Accounting Review (AAR)*, 29(3): 532-545. <https://doi.org/10.1111/auar.12272>.
- Nikbakht, M., Ghods Hasan Abad, M.(2019). An Iranian Model of Internal Audit Performance Assessment. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 101-121(In Persian).
- Okhravi Joghhan, A., Rahimian, N., GharehDaghi, M.(2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in the Viewpoint of Audit Committee Members. *Accounting and Auditing Review*, 25(3), 311-326(In Persian).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).(2013). Discussion Audit Quality Indicators, May 15-26.
- Rahmani, A., Mahmoudkhani, M.(2017). Investigating the components of assessing the internal audit effectiveness in Iran. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(24), 57-78(In Persian).
- Shu, W., Chen, Y., Lin, B., Chen, Y. (2020). Does corporate integrity improve the quality of internal control? *China Journal of Accounting Research*, 11(4): 407-427
- Soh, D, S, B., Martinov-Bennie, N.(2018). Factors associated with internal audit's involvement in environmental and social assurance and consulting. *International Journal of Auditing*, 22(3): 404-421. <https://doi.org/10.1111/ijau.12125>.
- Zain, M. M., Subramaniam, N. & Stewart, J.(2006). Internal Auditors' Assessment of their Contribution to Financial Statement Audits: The Relation with Audit Committee and Internal Audit Function Characteristics. *International Journal of Auditing*, 10(1): 1-18.
- Zhang, W., Cao, L.(2016). Family involvement, internal control and agency costs: Evidences from China's listed family firms. *Perspectives in Science*, 7: 45-51.
- Zulkifflee, M., Mazlina, M., Nava, S., & Wan, F.(2012), Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. *International Journal of Auditing*, 16(2): 108-133.