



## Ranking the damage of internal audit processes in the environment of specific internal controls of industrial organizations

Abdolrahman Abbasifar<sup>1</sup> | Seyede Atefe Hoseini<sup>2\*</sup> | Mohammad Mahmoodi<sup>3\*</sup>

### Abstract

The purpose of this research is to rank the damages of the internal audit process in the environment of specific internal controls of industrial organizations. The method of the current research is a combination of sequential exploratory type. In the qualitative section, the obtained data were coded through the Grounded Theory method during 14 interviews and through the MAXQDA software, and then in the quantitative section, 100 questionnaires were prepared and sent based on the obtained indicators, and 85 questionnaires were received. In the quantitative stage, the reliability of the data was confirmed through Gronbach's alpha test. Also, structural equation modeling (SMARTPLS software) was used to determine the relationships between categories and to create consensus and ensure the indicators extracted from Delphi analysis. Then, using the Friedman test, the identified factors were ranked. The statistical population was financial managers, internal and independent auditors (experts) of industrial organizations, and the findings of the research showed that factors 1. Lack of sufficient independence 2. Not having a favorable organizational position 3. Lack of management support and attention 4. Lack of proper professional qualification have a higher priority as damage.

Research Paper

Received:  
14 January 2024  
Revised:  
26 May 2024  
Accepted:  
26 May 2024  
Published:  
8 October 2024

ISSN: 2717-1809  
E-ISSN: 2717-199x



DOR: 20.1001.1.27171809.1403.5.3.6.7

1. Phd student in accounting, faculty of humanities,islamic azad university, firozkoh, iran.
2. Corresponding Author: Assistant Professor of accounting, Department, firozkoh branch, faculty of humanities,islamic azad university, firozkoh, iran. Hosseini\_accounting58@yahoo.com
3. Assistant Professor of accounting, Department, firozkoh branch, faculty of humanities,islamic azad university, firozkoh, iran.





۲

سال پنجم  
پاییز ۱۴۰۳  
صص: ۱۷۳-۱۴۵

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۲/۱۰/۲۴

تاریخ بازنگری:

۱۴۰۳/۰۳/۰۶

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۲/۰۳/۰۶

تاریخ انتشار:

۱۴۰۳/۰۷/۱۷

شاپا چاپی: ۱۸۰۹-۲۷۱۷  
الکترونیکی: ۱۹۹x-۲۷۱۷



DOR: 20.1001.1.27171809.1403.5.3.6.7

## رتبه‌بندی آسیب‌های فرایندهای حسابرسی داخلی در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی

عبدالرحمان عباسی فر<sup>۱</sup> | سیده عاطفه حسینی<sup>۲</sup> | محمد محمودی<sup>۳</sup> ID

### چکیده

هدف این پژوهش، رتبه‌بندی آسیب‌های فرایندهای حسابرسی داخلی در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی است. روش پژوهش حاضر، ترکیبی (آمیخته) از نوع اکتشافی متوالی است که در دو مرحله کیفی و کمی انجام می‌گیرد. در بخش کیفی از طریق روش گرنند تئوری طی ۱۴ مصاحبه و از طریق نرم‌افزار MAXQDA داده‌های به‌دست‌آمده کدگذاری و در بخش کمی بر اساس شاخص‌های به‌دست‌آمده ۱۰۰ پرسش‌نامه تهیه و ارسال شد که تعداد ۸۵ پرسش‌نامه دریافت گردید. در ادامه برای ایجاد اجماع و اطمینان از شاخص‌های استخراج شده از تحلیل دلفی استفاده و از طریق انجام آزمون آلفای گرونیباخ پایایی داده‌ها تأیید شد. همچنین برای مشخص نمودن روابط بین مقوله‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری (نرم‌افزار SMARTPLS) استفاده گردید. سپس با استفاده از آزمون فریدمن، عوامل شناسایی شده رتبه‌بندی شد. جامعه آماری حسابرسان داخلی و مستقل (خبرگان) سازمان‌های صنعتی هستند. یافته‌های پژوهش نشان داد عوامل ۱. فقدان استقلال کافی ۲. نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی ۳. عدم پشتیبانی و توجه مدیریت ۴. عدم وجود صلاحیت حرفه‌ای مناسب از اولویت بیشتری به‌عنوان آسیب برخوردارند.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی داخلی؛ کنترل‌های داخلی؛ آسیب‌شناسی؛ رتبه‌بندی

۱. دانشجوی دکتری حسابداری واحد فیروزکوه، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.
۲. نویسنده مسئول: استادیار گروه حسابداری واحد فیروزکوه، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.  
Hosseini\_accounting58@yahoo.com
۳. استادیار گروه حسابداری، واحد فیروزکوه، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.

این مقاله یک مقاله با دسترسی آزاد است که تحت شرایط و ضوابط مجوز (CC BY-NC) Creative Commons Attribution Non-Commercial

Commercial

توزیع شده است.



## مقدمه و بیان مسئله

بهبود عملکرد مدیران موجب بهبود و کیفیت اطلاعات حسابداری می‌شود. در هر سازمان، مدیریت مسئولیت طراحی، استقرار و نظارت سیستم کنترل‌های داخلی را به عهده دارد، چرا که پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان‌هاست در زمینه‌ها و سطوح مختلف مطرح است (نيساک، ۲۰۲۳)<sup>۱</sup>. یکی از مهم‌ترین کنترل‌های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت‌های بزرگ مورد استفاده قرار می‌گیرد حسابرسی داخلی است که می‌تواند تأثیرات قابل ملاحظه‌ای بر رفع نیازهای استفاده‌کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. راهبری کنترل‌های داخلی باهدف مدیریت ریسک جهت دستیابی به راه‌حل‌های رویارویی با ریسک، می‌تواند بر شرایط اقتصادی، کارایی و سودمندی فعالیت‌ها اثرگذار باشد. در نظر گرفتن ظرفیت‌های کنترل‌های داخلی، خود منجر به ایجاد اطمینان در مورد فرض تداوم فعالیت شرکت، به‌وسیله شناسایی عوامل موفقیت در موقعیت‌های مختلف و همچنین فراهم نمودن اطلاعات به‌موقع برای تصمیم‌های مدیران در فضای کسب‌وکار خواهد شد (ابیودن<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). فرایندهای حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی روشمند یکی از عوامل دستیابی به چشم‌اندازهای سازمانی، اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل و بهبود ارزیابی نظام راهبری سازمان بوده و کمک‌کننده مدیریت در اداره بهتر سازمان در راستای اهداف سازمانی است (فتاح، ۲۰۲۱)<sup>۳</sup>. با وجود تدوین منشور فعالیت حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۱ توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و الزام شرکت‌های بورسی به تشکیل واحد حسابرسی داخلی و رعایت منشور فعالیت حسابرسی داخلی، چنین الزامی برای اغلب سازمان‌های دولتی و بخش عمومی پیش‌بینی نشده است، در صورتی که امروزه مقوله واحدهای حسابرسی داخلی در سازمان‌های صنعتی از اهمیت کاربردی زیادی برخوردار است و سازمان‌های بزرگ بخش عمومی از جمله سازمان‌های تأمین اجتماعی در بخش‌های کشوری و لشکری که به‌صورت فرا‌هلدینگ فعالیت دارند از طریق استقرار و تقویت واحدهای حسابرسی داخلی در صدد ارتقای فعالیت‌های اطمینان‌بخشی و مشاوره در بخش‌های مختلف خود هستند. اغلب سازمان‌ها هنوز به سیستم حسابرسی داخلی به‌صورت سنتی نگاه کرده

1. Nisak  
2. Abiodun  
3. Fatah

و اطمینان چندانی به نقش و اهمیت آن در سازمان ندارند، درحالی که تحولات زیادی در کارکردها و نقش سازمانی حسابرسی داخلی به وجود آمده است. همچنین حسابرسان داخلی در سازمان‌ها بر استانداردهای بین‌المللی به طور کامل مسلط نبوده و از آن در فرایند حسابرسی داخلی به نحو مناسب استفاده نمی‌کنند. سازمان‌ها برای آن که از نظام‌های مالی و عملیاتی پیشرفته‌ای برخوردار باشند و در مسیر تحقق اهداف خود ایجاد ارزش افزوده اقتصادی کنند، نیازمند آسیب‌شناسی نظام حسابرسی داخلی خود و ارائه راهکارهای ارتقای اثربخشی عملکرد آن هستند. یکی از ارکان مهم و تأثیرگذار برای اعمال کنترل اثربخشی و پیشبرد اهداف در سازمان‌ها، استقرار و بهره‌برداری از ظرفیت حسابرسی داخلی است (عبدالوهاب و همکاران، ۲۰۲۱)؛ لذا اهمیت و ضرورت انجام مطالعه حاضر برای مدیران سازمان‌های صنعتی به این جهت است که شناسایی به موقع ضعف‌های بااهمیت در فرایندهای حسابرسی داخلی نقش قابل توجهی در کاهش وقوع تقلب، دست‌کاری اطلاعات، بهبود گزارشگری مالی و عملکرد و افزایش کارایی و اثربخشی خواهد داشت، چرا که نقاط ضعف و آسیب‌های موجود حسابرسی داخلی را تهدید کرده و مانع از اثربخشی آن شده است؛ بنابراین هدف اصلی محقق در مطالعه حاضر در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی، چگونگی اثربخشی و اجرای صحیح فرایندهای حسابرسی داخلی است که با شناسایی و رتبه‌بندی آسیب‌ها و موانع آن امکان‌پذیر است؛ لذا باتوجه به اهمیت مطالب بیان شده سؤال اصلی این‌گونه بیان می‌گردد که: کدام یک از آسیب‌های شناسایی شده فرایندهای حسابرسی داخلی در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی مهم‌تر است؟

## مبانی نظری پژوهش

### راهبری (حاکمیت) شرکتی

در اواخر قرن نوزدهم، با گسترش شرکت‌ها و نیاز به مدیران متخصص برای اداره صحیح آنها، تئوری نمایندگی (تفکیک مالکیت از مدیریت) مطرح شد و پس از تفکیک بین مالکیت و مدیریت، از آنجا که این دو گروه بیشتر در پی رسیدن به اهداف شخصی خود بودند، این مسئله به‌عنوان یکی از مشکلات اداره بنگاه‌های اقتصادی روزبه‌روز بیشتر مورد توجه قرار گرفت. حاکمیت شرکتی که به دنبال مسئله جداسازی مالکیت و مدیریت مورد توجه پژوهشگران قرار

1. Abdul Wahab, E.

گرفت، مجموعه معیارهایی را مطرح می‌کند که با کاهش قدرت مدیران، باعث بهبود عملکرد یک شرکت می‌شود (المشهدی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱).

### کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی به‌عنوان ابزاری نظارتی، نقش مهمی را در شرکت بر عهده دارد. با توجه به این که سهام‌داران نمی‌توانند به‌طور مستمر بر مدیریت نظارت داشته باشند، لذا این مسئولیت را هیئت‌مدیره شرکت از طریق تفویض مسئولیت نظارت بر فرایند گزارشگری مالی کمیته حسابرسی، بر عهده می‌گیرد. کمیته حسابرسی به‌منظور اجرای کامل نقش نظارتی خود و محافظت از منافع ذی‌نفعان باید مستقل از مدیریت سازمان باشد. کمیته حسابرسی از طریق نظارت بر روند گزارشگری مالی شامل سیستم کنترل داخلی و استفاده از اصول پذیرفته شده حسابداری و نیز نظارت بر عملکرد حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی، موجب می‌شوند که اشتباهات عمدی و سهوی در اندازه‌گیری‌های حسابداری و افشای موارد بااهمیت مالی و نیز کلاهبرداری و اعمال غیرقانونی مدیریت کاهش یابد (چانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰).

### کنترل‌های داخلی

یکی از مهم‌ترین سازوکارهای کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارای سازمان‌ها را فراهم می‌آورد مجموعه تدابیری است که از آنها تحت عنوان کنترل‌های داخلی یاد می‌شود. اصول راهبری شرکتی توسعه‌یافته در سراسر جهان نشان می‌دهد که پیوند محکمی بین کنترل‌های داخلی، راهبری شرکت و تداوم فعالیت شرکت وجود دارد. برای کنترل‌های داخلی الگوهای متنوعی، طراحی و معرفی شده‌اند. یکی از مهم‌ترین و معروف‌ترین آنها از نقطه‌نظر جامعیت، اثربخشی و گستره کاربرد، الگوی مطرح شده از سوی کمیته سازمان‌های مسئول کمیسیون تردوی<sup>۳</sup> تحت عنوان کوزو<sup>۴</sup> در سال ۱۹۹۴ است. کمیته مزبور کنترل داخلی را فرایندی دانسته است که توسط هیئت‌مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان یک مؤسسه اجرا می‌شود و هدف از ایجاد آن، کسب اطمینانی منطقی و معقول از دستیابی به اهداف اثربخشی و کارایی عملیات،

1. AL-Mashhadi, A.
2. Chang, S.
3. Treadway Commission
4. Coso (Committee of sponsoring organization)

قابلیت اعتماد به گزارشگری مالی و پابندی به قوانین و مقررات جاری است. از این تعریف می‌توان فرض کرد وجود چنین سیستم کنترلی از دستیابی به اهداف سازمان و درعین حال حفاظت از منافع تمام گروه‌های ذی‌نفع حفاظت می‌کند. مطابق گزارش کوزو، نظام کنترل داخلی از پنج عنصر به هم پیوسته تشکیل می‌شود (سلیمانی، ۱۳۹۳)

### حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی، یکی از سازوکارهای نظام راهبری شرکتی است. حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابداران داخلی به عنوان یک فعالیت بی‌طرفانه و شهادت دهی تعریف شده است که به دنبال افزایش اثربخشی عملیات سازمان و فرایندهای کنترل، راهبری و مدیریت ریسک است. حسابرسان داخلی بخش جدانشدنی از راهبری شرکتی هستند و تخصص آنها در کنترل‌های داخلی نقش عمده‌ای در اطمینان بخشی از درستی و قابلیت اتکای صورت‌های مالی ایفا می‌کند. نقش حسابرسان داخلی در ارزیابی و بهبود فعالیت‌های مدیریت به گونه‌ای گسترش یافته است که آنها به عنوان متخصصانی عمل می‌کنند که به طور مستمر بر فرایند گزارشگری مالی نظارت دارند (تورتکن<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

### پیشینه پژوهش

جدول ۱. پیشینه خارجی پژوهش

ردیف	نویسنده / نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
۱	ایمن خلیل (۲۰۲۳)	رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	نتایج این مطالعه تأثیر مثبت رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی مدیریت را تأیید می‌کند.

1. Turetken,

پژوهش‌های راهبردی بودجه و مالیه دانشگاه جامع امام حسین (علیه‌السلام)

جدول ۱. پیشینه خارجی پژوهش

ردیف	نویسنده / نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
۲	محمد حجازی، محمد سامی، ابراهیم حمدی (۲۰۲۳)	تأثیر جو سازمانی، شفافیت نقش، قصد ترک شغل و فرسودگی شغلی بر کیفیت و عملکرد حسابرسی	به این نتیجه رسیدند که فرسودگی شغلی پیامدهای منفی هم برای حسابرسان و هم سازمان دارد. درحالی‌که جو سازمانی خوب با کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیراخلاقی و عملکرد حسابرسی ارتباط منفی و معناداری دارد، شفافیت نقش با کیفیت و عملکرد حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد. همچنین قصد ترک شغل با تصمیم غیراخلاقی، کیفیت حسابرسی و عملکرد ارتباط مثبت و معناداری دارد.
۳	کریستنسن (۲۰۲۲)	حسابرسی داخلی: مطالعه موردی تأثیر و کیفیت حسابرسی کنترل داخلی	نشان می‌دهد که فرایند نامه مدیریت، از جمله حل و فصل گام‌به‌گام تعاملات، منجر به حل مشکلات مشترک، پذیرش همه توصیه‌های عملکرد حسابرسی داخلی و یک نتیجه ارزش افزا برای بهبود سطح کنترل‌های داخلی می‌شود.
۴	ژوراکولونا (۲۰۲۱)	بهبود چارچوب نظری حسابرسی داخلی در سیستم حاکمیت شرکتی	این مقاله به تشریح نقش و اهمیت حسابرسی داخلی در شرکت‌ها در سیستم حاکمیت شرکتی و همچنین مشکلات موجود در سازمان آن می‌پردازد. مبتنی بر مسائل بهبود چارچوب نظری برای سازماندهی حسابرسی داخلی در سیستم حاکمیت شرکتی است.
۵	یوسف (۲۰۲۰)	تأثیر حسابرسی داخلی و سیستم اطلاعات حسابداری بر اثربخشی کنترل داخلی	نتایج تحلیل آماری توصیفی ارزش کلی محصولاتی را نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی و سیستم‌های اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی کنترل داخلی دارند.
۶	تزوچنج و همکاران (2019)	تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل	ارتباط بین کیفیت حسابرسی داخلی و نقص کنترل داخلی در عملیات و انطباق را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که یک گروه حسابرسی داخلی بزرگ‌تر می‌تواند



جدول ۱. پیشینه خارجی پژوهش

ردیف	نویسنده / نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
		داخلی بر روی عملیات	موجب بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در مورد عملیات و انطباق شود درحالی‌که شایستگی حسابرسان داخلی رابطه مثبتی با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق دارد؛ اما با عملیات رابطه‌ای ندارد.
۷	سوریانا (۲۰۱۸)	بررسی رابطه حسابرسی داخلی باکیفیت گزارشگری مالی	در تحقیقی در محیط اندونزی، جمع‌آوری داده‌ها با استفاده از پرسش‌نامه و از میان ۴۳ بانک ثبت شده در بورس اوراق بهادار اندونزی انجام شده است. نتیجه تحقیق حاکی از نقش با اهمیت حسابرسی داخلی در کیفیت گزارشگری مالی را دارد.

جدول ۲. پیشینه داخلی پژوهش

ردیف	نویسنده / نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
۸	بامری، شورورزی و نوری توپکانلو (۱۴۰۲)	بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و مدیریت سود با اقتباس از پژوهش مک نیلز (۲۰۰۸)	از درآمدهای احتیاطی به‌عنوان معیار اندازه‌گیری مدیریت سود استفاده نمودند و برای آزمون فرضیه، داده‌های ۱۰۹ شرکت را بررسی کردند. نتایج ضرایب حاصل از آزمون فرضیه‌ها نشان داد که اجرای حسابرسی داخلی بر مدیریت سود تأثیر معنادار و منفی داشته است.
۹	شهبازی و متی (۱۴۰۲)	رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت	نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی منجر به تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل داخلی می‌شود. همچنین اندازه شرکت، اهرم

جدول ۲. پیشینه داخلی پژوهش

ردیف	نویسنده / نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
		فعالیت‌های حسابرسی داخلی	مالی، نسبت موجودی‌ها و وجود ضعف در کنترل‌های داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر فعالیت‌های مرتبط با کنترل داخلی دارند.
۱۰	شرمسار (۱۴۰۱)	رابطه تخصص مالی کمیته حسابرسی با ضعف‌های کنترل داخلی و اخراج حسابرسان با شواهدی از بازار بورس ایران.	نتایج حاصل از آزمون آماری فرضیه اول نشان‌دهنده این مطلب است که تخصص مالی کمیته حسابرسی بر ضعف‌های کنترل داخلی تأثیر منفی و معناداری دارد. فرضیه دوم نیز نشان داد که تخصص مالی کمیته حسابرسی بر احتمال اخراج حسابرسان اثر معکوس دارد.
۱۱	آریاپنا (۱۴۰۱)	بررسی اثر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کارایی کنترل‌های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری در شرکت‌های عضو بورس اوراق بهادار تهران	نوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و اعتبار تجاری رابطه معناداری وجود ندارد. بین کارایی کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد. بین کارایی کنترل‌های داخلی و اعتباری تجاری رابطه معناداری وجود ندارد؛ بنابراین، رعایت کنترل‌های داخلی مناسب می‌تواند کیفیت گزارش‌های مالی را افزایش دهد.
۱۲	اسدزاده و نیک‌بخت (۱۴۰۰)	مدل مفهومی تعیین اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی را ارائه نمودند.	برنامه فراگیر حسابرسی داخلی و ساختار حاکمیت شرکتی نقش زیربنایی در تعیین اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی دارند. این عوامل بر رویکرد متدولوژی حسابرسی داخلی و شرح وظایف حسابرسی داخلی اثر می‌گذارند. به همین ترتیب مدیریت منابع انسانی، مدیریت ریسک و مأموریت حسابرسی داخلی بر کیفیت کمیته حسابرسی تأثیر می‌گذارند. کیفیت این کمیته بر ارزش‌افزایی حسابرسی داخلی اثر می‌گذارد و

جدول ۲. پیشینه داخلی پژوهش

ردیف	نویسنده / نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
			به تعیین اندازه حسابرسی داخلی منجر می‌شود.
۱۳	ناصرپور (۱۳۹۹)	بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس.	نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.
۱۴	نیک‌بخت و همکارانش (۱۳۹۶)	ارائه الگویی را برای کیفیت حسابرسی داخلی	در پژوهشی با استفاده از روش زمینه بنیان و بهره‌گیری از مصاحبه‌های عمیق و با رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرایندها، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای است، الگویی را برای کیفیت حسابرسی داخلی مطرح نمودند.
۱۵	ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۳)	ارائه رهنمودهایی برای نظارت کمیته حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی وجود دارد. همچنین در بخش رهنمودهایی برای نظارت کمیته حسابرسی داخلی تأکید نمودند حسابرسی داخلی باید کیفیت‌گرا باشد و برای بهبود و تضمین کیفیت، برنامه‌ای مدون و قوی داشته باشد.

### روش‌شناسی پژوهش

در یک مطالعه علمی، روش‌شناسی ماهیتی مبتنی بر نتیجه، هدف و نوع داده تلقی می‌شود که به ایجاد یک چارچوب روش‌شناسی مناسب در یک پژوهش منتج می‌گردد. پژوهش حاضر ترکیبی (آمیخته) اکتشافی متوالی (ابتدا بخش کیفی و سپس بخش کمی) است و بر این مبنا

استراتژی تحقیق کیفی ما از نوع تجربی و از نظر سبقه پژوهش میدانی است این پژوهش از نظر نتیجه، جزء پژوهش‌های کاربردی تلقی می‌شود. زیرا به دلیل نوآوری این مطالعه از طریق انجام مصاحبه و فرایند پیاده‌سازی کیفی به دنبال شناسایی آسیب‌های فرایند حسابرسی داخلی در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی است. در واقع رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء - قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده‌های می‌پردازد که نظریه جامعی درباره آن در حرفه حسابداری وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به همین دلیل از طریق فرایند جمع‌آوری داده‌ها در بخش کیفی و ابزار مصاحبه، ابتدا می‌بایست ابعاد چارچوب پدیده مورد بررسی شناسایی شوند تا با سنجش پایایی آن از طریق آزمون آلفای گرونباخ، امکان ایجاد ابزار محقق ساخت برای سنجش پدیده در بخش کمی وجود داشته باشد.

در بخش کیفی مطالعه حاضر از طریق روش گراندد تئوری، داده‌های به‌دست آمده کدگذاری گردیدند. نظریه داده‌بنیاد یک روش پژوهشی است که هدف اصلی آن به‌جای آزمون نظریه، نظریه‌سازی است. به نظر می‌رسد که با توجه به نبود الگویی منسجم در ادبیات مربوط به آسیب‌های حسابرسی داخلی، دیدگاهی استقرایی که خود بستر نظریه را از روایت‌های تجربی ممکن سازد، مناسب‌ترین گزینه باشد. در ادامه در بخش کمی برای ایجاد اجماع و اطمینان از شاخص‌های استخراج شده از تحلیل دلفی استفاده شد. سپس بر اساس شاخص‌های به‌دست آمده روایی آن بر اساس "شاخص نسبت روایی محتوایی" (CVR) و پایایی داده‌ها از طریق انجام آزمون آلفای گرونباخ بررسی شد. همچنین برای مشخص نمودن روابط بین مقوله‌ها از مدل‌سازی معادلات ساختاری (نرم‌افزار SMARTPLS) استفاده شد که نتایج قابل قبول و تأثیرگذاری در جهت شناخت مؤلفه‌ها حاصل گردید و در نهایت آسیب‌های شناسایی شده با به‌کارگیری آزمون رتبه‌بندی فریدمن، رتبه‌بندی شد.

## جامعه و نمونه آماری پژوهش

### جامعه و نمونه آماری در مرحله کیفی

در بخش کیفی (مصاحبه) ابتدا تعدادی صاحب‌نظر به‌صورت هدفمند انتخاب شده تا مقوله‌های اساسی (آسیب‌های حسابرسی داخلی) احصا شده از مرور مبانی نظری با استفاده از نظریه

داده‌بنیاد، بررسی و واکاوی شوند. جامعه آماری مرحله کیفی شامل حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل هستند. شایان ذکر است که تعداد افراد نمونه در نمونه‌گیری کیفی بر مبنای اشباع نظری داده‌ها است. بدین معنی که تا زمانی نمونه‌گیری ادامه پیدا می‌کند که همچنان مؤلفه‌ها و نظرهای جدیدی توسط اعضای نمونه عرضه شود که در نهایت، تعداد ۱۴ نفر با توجه به نقطه اشباع تئوریک به عنوان اتمام مصاحبه‌ها در این پژوهش مشارکت داشتند که مشخصات آن‌ها به شرح زیر است:

جدول ۳. اطلاعات و مشخصات مصاحبه‌شوندگان

ردیف	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سمت	حوزه تخصصی	سابقه کاری
۱	مرد	۴۰	دکتر	مدیر حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی	۱۵
۲	مرد	۴۵	دکتر	مدیر حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی	۲۰
۳	زن	۵۰	ارشد	کارشناس حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی	۲۵
۴	مرد	۵۲	دکتر	مدیر حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی	۲۷
۵	مرد	۴۳	دکتر	سرپرست حسابرسی مستقل	حسابرسی مستقل	۱۸
۶	زن	۴۸	ارشد	سرپرست حسابرسی مستقل	حسابرسی مستقل	۱۹
۷	مرد	۴۲	دکتر	مدیر حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی	۱۶
۸	مرد	۵۵	دکتر	مدیر حسابرسی مستقل	حسابرسی مستقل	۲۷
۹	مرد	۴۵	ارشد	مدیر گروه حسابرسی -	حسابرسی مستقل	۱۶
۱۰	مرد	۴۷	دکتر	مدیر حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی	۲۲
۱۱	مرد	۵۱	دکتر	مدیر حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی	۲۵
۱۲	زن	۴۱	دکتر	کارشناس حسابرسی داخلی	حسابرسی داخلی	۱۴
۱۳	مرد	۴۸	دکتر	مدیر گروه حسابرسی	حسابرسی مستقل	۲۰

جدول ۳. اطلاعات و مشخصات مصاحبه‌شوندگان

ردیف	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سمت	حوزه تخصصی	سابقه کاری
۱۴	مرد	۴۴	دکتر	مدیرگروه حسابرسی	حسابرسی مستقل	۱۷

### جامعه و نمونه آماری در مرحله کمی

باتوجه به ماهیت مطالعه، مشارکت کنندگان بخش کمی، مدیران حسابرسی داخلی و مدیران و سرپرستان ارشد گروه‌های حسابرسی مستقل و بازرس قانونی سازمان‌های صنعتی هستند. برای این منظور باتوجه به کم بودن حجم جامعه آماری، تعداد نمونه‌ها بر اساس جدول مورگان انتخاب گردیدند و پرسش‌نامه میان افراد توزیع می‌گردد. دراین خصوص تعداد ۱۰۰ پرسش‌نامه برای اعضای خبرگان ارسال شد و در کل تعداد ۸۵ پرسش‌نامه از سوی آن‌ها تکمیل و ارائه گردید. ویژگی‌های عمومی پاسخگویان (جنسیت، سن، تحصیلات و سابقه کار) مطابق جدول زیر است:

جدول ۴. توصیف ویژگی‌های عمومی پاسخگویان (n=۸۵)

درصد	تعداد	ویژگی	
۸۳/۵	۷۱	مرد	جنسیت
۱۶/۵	۱۴	زن	
۱۲/۹	۱۱	۲۵ تا ۳۵ سال	سن
۳۱/۸	۲۷	۳۶ تا ۴۵ سال	
۳۶/۵	۳۱	۴۶ تا ۵۵ سال	
۱۸/۸	۱۶	۵۶ تا ۶۵ سال	
۲۸/۲	۲۴	لیسانس	تحصیلات
۴۵/۹	۳۹	فوق‌لیسانس	
۲۵/۹	۲۲	دکتر	
۲۲/۴	۱۹	کمتر از ۱۰ سال	سابقه کار
۵۷/۶	۴۹	۱۰ تا ۲۰ سال	
۲۰	۱۷	بیشتر از ۲۰ سال	

یافته‌های جمعیت‌شناختی جدول فوق نشان داد بیشتر پاسخگویان (۸۳/۵ درصد) مرد بودند و ۱۶/۵ درصد زن بودند. از نظر سنی ۱۲/۹ درصد کمتر از ۳۵ سال، ۶۸/۳ درصد بین ۳۶ تا ۵۵ سال و ۱۸/۸ درصد بیشتر از ۵۵ سال سن داشتند. تحصیلات ۲۸/۲ درصد پاسخگویان لیسانس، ۴۵/۹ درصد فوق‌لیسانس و ۲۵/۹ درصد دکترا بود و از نظر سابقه کاری، بیشتر از نیمی از پاسخگویان (۵۷/۶ درصد) بین ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه کار داشتند.

### یافته‌های پژوهش - نتایج رویکرد داده‌بنیاد

در بخش کیفی این تحقیق طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی کلیه پارادایم‌ها و مقوله‌های فرعی مشخص شدند.

#### فرایند کدگذاری باز

در این تحقیق پس از انجام هر مصاحبه متن گفتگوها به صورت کامل بهره‌برداری می‌گردید و با تحلیل دقیق آنها مفهوم‌های مرتبط باهدف پژوهش از پاراگراف‌های مصاحبه‌ها استخراج شد. برای افزایش اطمینان در فرایند کدگذاری باز مفاهیم ایجاد شده، تلاش شد تا سؤالات در مصاحبه‌های بالاتر مجدداً پرسیده شود تا نقطه اشباع تئوریک تعیین گردد.

#### فرایند تحلیل کدگذاری محوری

در این مرحله، هدف پیوند بین مضامین با مؤلفه‌هایی است که از بستر کدگذاری باز و بر اساس مصاحبه با خبرگان انجام شده است. این کار با به کارگیری یک مدل تئوریک انجام می‌شود. کاربرد این مدل پژوهشگر را قادر می‌کند تا درباره داده‌ها به طور منظم بیندیشد و آنها را به هم مرتبط کند. همان‌گونه که استراوس و کوربین<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) یادآوری می‌کنند، پژوهشگران باید مقوله‌های شناسایی شده را در دسته‌های پنج‌گانه زیر طبقه‌بندی کنند. به این مرحله، کدگذاری محوری می‌گویند:

الف) شرایط علی یا سبب‌ساز: منظور متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می‌کنند. آسیب‌های شناسایی شده تحت عنوان شرایط علی به شرح زیر است:  
عدم استقلال کافی حسابرسی داخلی - نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی - عدم پشتیبانی و توجه مدیریت - عدم وجود صلاحیت‌های حرفه‌ای واحد حسابرسی - عدم حمایت کافی از واحد

1. Strauss and Corbin

حسابرسی داخلی - عدم تعامل بین حسابرسی داخلی و مستقل - عدم همکاری با کمیته حسابرسی - عدم توجه به قوانین سازمانی - حفظ نامناسب حقوق کارکنان در واحد - پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری ناکافی - عدم انجام مشاوره ریسک - عدم توجه به برون‌سپاری - عدم وجود فرایند پیگیری - عدم رعایت کامل قوانین سازمانی - ناکارآمدی فرایندهای کاری - عدم ارتقای توان ارائه خدمات - عدم صرفه‌جویی مناسب در واحد حسابرسی داخلی - عدم حرکت صحیح در راستای رسیدن به اهداف - عدم پیروی مناسب کارکنان از ارزش‌های اخلاقی سازمان - تلاش ناکافی برای جلوگیری از بروز تخلف در واحد - عدم بهبود مستمر در راستای عملکرد کلی

ب) شرایط بستر: به منطقه خاص یا زمینه متغیرها اشاره دارد. مجموعه شرایطی است که بر راهبردها اثرگذار است. بیشتر پژوهشگران در تشخیص و جداکردن این نوع مقوله‌ها از مقوله‌های علی با مشکل روبرو می‌شوند و در نهایت مقوله‌هایی که جذاب‌ترند را به‌عنوان شرایط علی و مقوله‌هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه‌بندی می‌کنند (استراوس و کورین ۱۹۹۰). آسیب‌های شناسایی شده تحت عنوان شرایط بستر یا زمینه‌ای به شرح زیر است: فقدان زمینه‌های آموزشی مدیریت - عدم انطباق با استانداردهای حسابرسی - اندازه کم بخش حسابرسی داخلی - ویژگی‌های متمایز - کیفیت کاری پایین واحد حسابرسی داخلی - نقص در عوامل رفتار اخلاقی موجود

ج) شرایط مداخله‌گر: به شرایطی اطلاق می‌شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبرو کرده یا تسهیل می‌کند. آسیب‌های شناسایی شده تحت عنوان شرایط مداخله‌گر به شرح زیر است:

کیفیت پایین کار حسابرسی - محرمانه بودن اطلاعات - نقص در کیفیت اطلاعات و ارتباطات

د) راهبردها: فعالیت‌های پیامد محور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و باوجود شرایط مداخله‌گر، انجام شود راهبردهای شناسایی شده به شرح زیر است: آموزش کارکنان جهت ارتقا سطح دانش و تخصص - حمایت مدیران ارشد از واحد حسابرسی داخلی - ارزیابی عملکرد مستمر کارکنان واحد حسابرسی داخلی - برون‌سپاری حسابرسی داخلی - رعایت استانداردهای حسابرسی - تدوین و رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای - متناسب‌سازی جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی - ایجاد و ارتقای تعامل بین کمیته حسابرسی، حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی - ایجاد سازوکار فرایند پیگیری گزارش‌ها و نکات عمده



حسابرسی - ارتقای فرهنگ پاسخگویی و پاسخ‌دهی - برگزاری دوره‌ها و همایش‌های تخصصی حسابرسی.

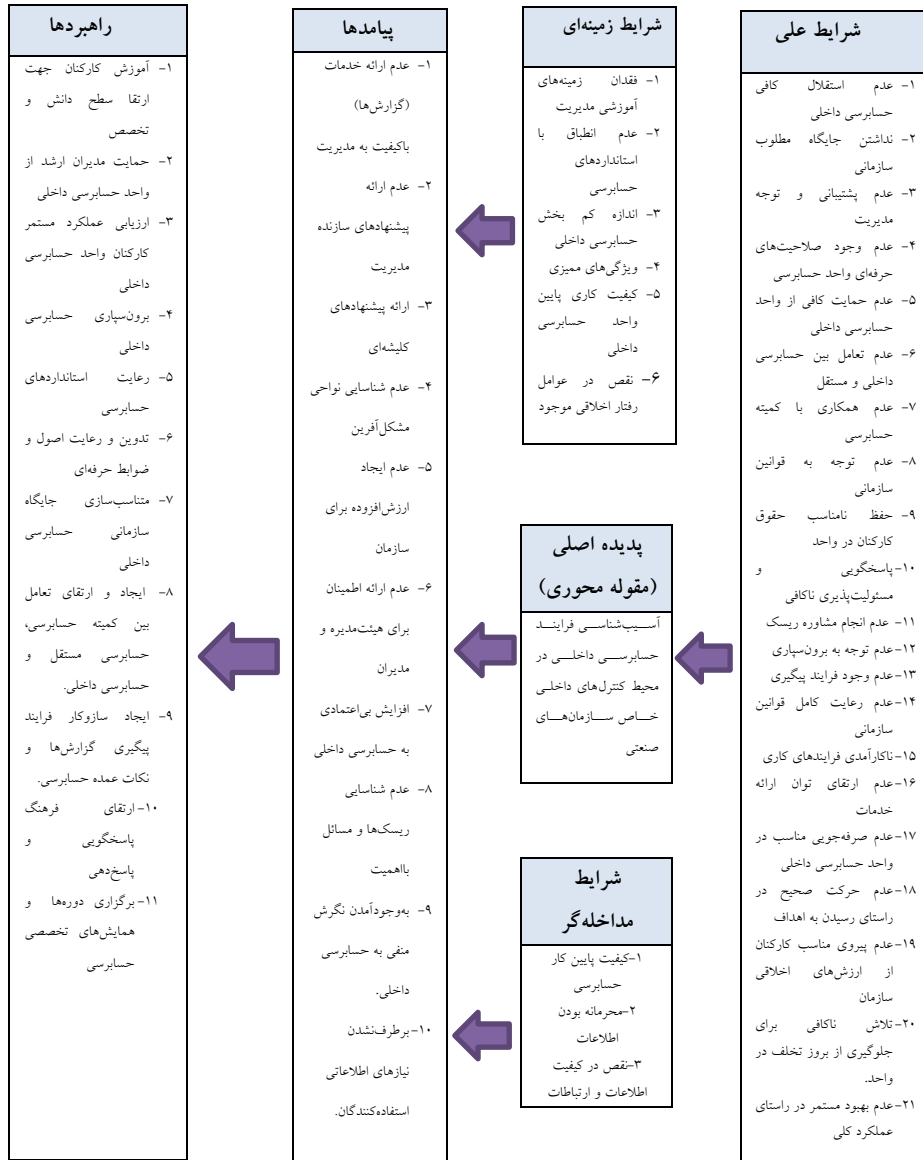
ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه‌بندی در ادامه پژوهش در مورد مقوله‌های شناسایی شده صورت گرفته است. پیامدهای شناسایی شده به شرح زیر است:

- عدم ارائه خدمات (گزارش‌ها) با کیفیت به مدیریت - عدم ارائه پیشنهادها سازنده مدیریت - ارائه پیشنهادها کلیشه‌ای - عدم شناسایی نواحی مشکل‌آفرین - عدم ایجاد ارزش افزوده برای سازمان - عدم ارائه اطمینان برای هیئت‌مدیره و مدیران - افزایش بی‌اعتمادی به حسابرسی داخلی - عدم شناسایی ریسک‌ها و مسائل بااهمیت - به‌وجود آمدن نگرش منفی به حسابرسی داخلی - برطرف نشدن نیازهای اطلاعاتی استفاده‌کنندگان.

### کدگذاری انتخابی و ارائه چارچوب تئوریک

تعریف مقوله اصلی و ربط‌دادن سایر مقوله‌ها به این مقوله موجب صورت‌بندی الگوی پژوهش می‌شود. هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله‌ها بر محور آن است؛ به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کدگذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله‌ها تابع آن قرار می‌گیرند (استراوس، ۱۹۸۷). سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله‌ها به شکل نظام‌مندی مرتبط می‌کند، روابط را اعتبار می‌بخشد و مقوله‌های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می‌کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). محقق این کار را با اعتبار سنجی مقوله‌ها و روابط تعریف شده بین آنها انجام می‌دهد.

مطابق شکل زیر آسیب‌های شناسایی شده فرایند حسابرسی داخلی در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی به تفکیک عوامل کلی ذکر می‌گردد:



شکل ۱. الگوی آسیب‌شناسی فرایند حسابرسی داخلی در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی

## یافته‌های کمی

در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن مؤلفه‌های پژوهش با آسیب‌های فرایندهای حسابرسی داخلی در محیط کنترل داخلی خاص سازمان‌های صنعتی، از تحلیل دلفی استفاده شده و سپس به بررسی روایی و پایایی داده‌ها می‌پردازیم.

جدول ۵. نتایج نهایی دلفی فازی

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	مقدار دی فازی شده	تجمع نظر خبرگان			کد شاخص	شاخص
			S	u	m		
پذیرش	.7	۷۸۹/۰	۹۸۳/۰	۸۱۷/۰	۵۶۷/۰	۱MA	عدم وجود صلاحیت‌های اداره حسابرسی داخلی
پذیرش	.7	۷۳۹/۰	۹۳۳/۰	۷۶۷/۰	۵۱۷/۰	۲MA	اندازه بخش حسابرسی داخلی
پذیرش	.7	۷۲۸/۰	۹۳۳/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۴MA	عدم توجه به تنظیمات و قوانین سازمانی
پذیرش	.7	۷۱۷/۰	۹۳۳/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۵MA	عدم انطباق با استانداردها
پذیرش	.7	۷۲۸/۰	۹۰۰/۰	۷۶۷/۰	۵۱۷/۰	۶MA	ویژگی‌های ممیزی
پذیرش	.7	۷۲۲/۰	۹۱۷/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۷MA	عدم استقلال حسابرسی داخلی
پذیرش	.7	۷۱۷/۰	۹۳۳/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۸MA	عدم انجام مشاوره ریسک
پذیرش	.7	۷۰۶/۰	۹۰۰/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۹MA	عدم توجه به برون‌سپاری
پذیرش	.7	۷۱۷/۰	۹۳۳/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۱۰MA	عدم کیفیت کار حسابرسی
پذیرش	.7	۷۶۷/۰	۹۵۰/۰	۸۰۰/۰	۵۵۰/۰	۱۱MA	نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی
پذیرش	.7	۷۴۴/۰	۹۵۰/۰	۷۶۷/۰	۵۱۷/۰	۱۲MA	زمینه‌های آموزشی مدیریت
پذیرش	.7	۷۲۸/۰	۹۳۳/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۱۰F	عدم پشتیبانی مدیریت برای حسابرسی داخلی
پذیرش	.7	۷۱۷/۰	۹۳۳/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۲۰F	عدم تعامل بین حسابرسی

جدول ۵. نتایج نهایی دلفی فازی

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	مقدار دی فازی شده	تجمع نظر خبرگان			کد شاخص	شاخص
			S	u	m		
							داخلی و خارجی
پذیرش	.7	۷۲۸/۰	۹۰۰/۰	۷۶۷/۰	۵۱۷/۰	۳OF	عدم همکاری با کمیته حسابرسی
پذیرش	.7	۷۲۲/۰	۹۱۷/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۴OF	نقص در کیفیت اطلاعات و ارتباطات
پذیرش	.7	۷۱۷/۰	۹۳۳/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۵OF	عدم وجود یک فرایند پیگیری
پذیرش	.7	۷۰۶/۰	۹۰۰/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۶OF	نبود محیط کنترل حمایتی
پذیرش	.7	۷۱۷/۰	۹۳۳/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۷OF	نقص در عوامل رفتار اخلاقی موجود
پذیرش	.7	۷۶۷/۰	۹۵۰/۰	۸۰۰/۰	۵۵۰/۰	۱CP	پیروی کارکنان از ارزش‌های اخلاقی سازمان
پذیرش	.7	۷۷۲/۰	۹۶۷/۰	۸۰۰/۰	۵۵۰/۰	۲CP	رعایت قوانین سازمانی
پذیرش	.7	۷۲۸/۰	۹۳۳/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۳CP	پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری
پذیرش	.7	۶۶۷/۰	۹۱۷/۰	۶۶۷/۰	۴۱۷/۰	۴CP	حفظ اطلاعات محرمانه
پذیرش	.7	۶۰۶/۰	۸۳۳/۰	۶۱۷/۰	۳۶۷/۰	۵CP	حفظ حقوق کارکنان در واحد
پذیرش	.7	۷۳۳/۰	۹۵۰/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۶CP	تلاش برای بروز تخلف در واحد
پذیرش	.7	۶۴۴/۰	۸۵۰/۰	۶۶۷/۰	۴۱۷/۰	۱PP	کارآمدی فرایندهای کاری
پذیرش	.7	۷۲۲/۰	۹۱۷/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۲PP	کیفیت کاری در واحد
پذیرش	.7	۷۶۷/۰	۹۵۰/۰	۸۰۰/۰	۵۵۰/۰	۳PP	ارتقای توان تولید و خدمات
پذیرش	.7	۷۰۶/۰	۹۰۰/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۴PP	صرفه‌جویی در واحد
پذیرش	.7	۸۰۰/۰	۹۸۳/۰	۸۳۳/۰	۵۸۳/۰	۵PP	حرکت در راستای اهداف
پذیرش	.7	۷۲۸/۰	۹۳۳/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۶PP	بهبود مستمر عملکرد کلی

در نهایت نتایج نهایی دلفی فازی نشان داد، تمامی مؤلفه‌های پژوهش مورد تأیید قرار گرفتند.

## آزمون روایی

اعتبار اندازه‌گیری یا روایی به این موضوع اشاره دارد که ابزار اندازه‌گیری تا چه حد ویژگی موردنظر را می‌سنجد. بدون آگاهی از اعتبار ابزار اندازه‌گیری نمی‌توان به دقت داده‌های حاصل از آن اطمینان داشت. در این پژوهش برای به‌دست آوردن روایی پرسش‌نامه از روش محتوایی استفاده شده است. اعتبار محتوای یک ابزار اندازه‌گیری به پرسش‌های تشکیل‌دهنده آن بستگی دارد. اگر پرسش‌های ابزار معرف ویژگی‌ها و مهارت‌های ویژه‌ای باشد که محقق قصد اندازه‌گیری آنها را داشته باشد، آزمون دارای اعتبار محتوا است. در این روش ابتدا پرسش‌نامه به چند نفر متخصص و برخی از اعضای نمونه داده شده تا بتوانند در خصوص ارتباط سؤال‌ها با موضوع و اهداف پژوهش، وجود ابهام در طراحی سؤال‌ها، احتمال وجود برداشت‌های چندگانه و هر گونه پیشنهاد دیگر نظر خود را بیان کنند. سپس نقطه‌نظرات آنها در پرسش‌نامه اعمال شده، روایی لازم به دست آمد.

## پایایی داده‌ها

در ارزیابی پایایی پرسش‌نامه با روش آلفای کرونباخ، بدیهی است که هر چقدر آلفای کرونباخ به ۱ نزدیک‌تر باشد همبستگی بین سؤالات بیشتر و در نتیجه پرسش‌ها همگن‌تر خواهند بود. کرونباخ، ضریب پایایی ۰/۴۵ را ضعیف، ۰/۷ را متوسط و قابل قبول و ۰/۹۵ را قوی معرفی کرده است (کرونباخ، ۱۹۵۱). جدول ۱ نشان‌دهنده ارزیابی پایایی پرسشنامه با ضریب کرونباخ می‌باشد که نشان از پایایی بالای پرسشنامه تحقیق است.

جدول ۶. نتایج مربوط به پایایی پرسشنامه (آلفای کرونباخ)

ابعاد	تعداد پرسش‌ها	آلفای کرونباخ
شرایط علی	۲۱	۰/۸۲۵
شرایط زمینه‌ای	۶	۰/۹۳۸
شرایط مداخله‌گر	۳	۰/۷۶۵
پدیده اصلی	۱	۰/۷۸۴

همان‌طور که در جدول بالا مشاهده می‌شود، مقادیر آلفای متغیرها بالای ۰/۷ است که این نشان از داشتن همبستگی درونی سؤالات است.

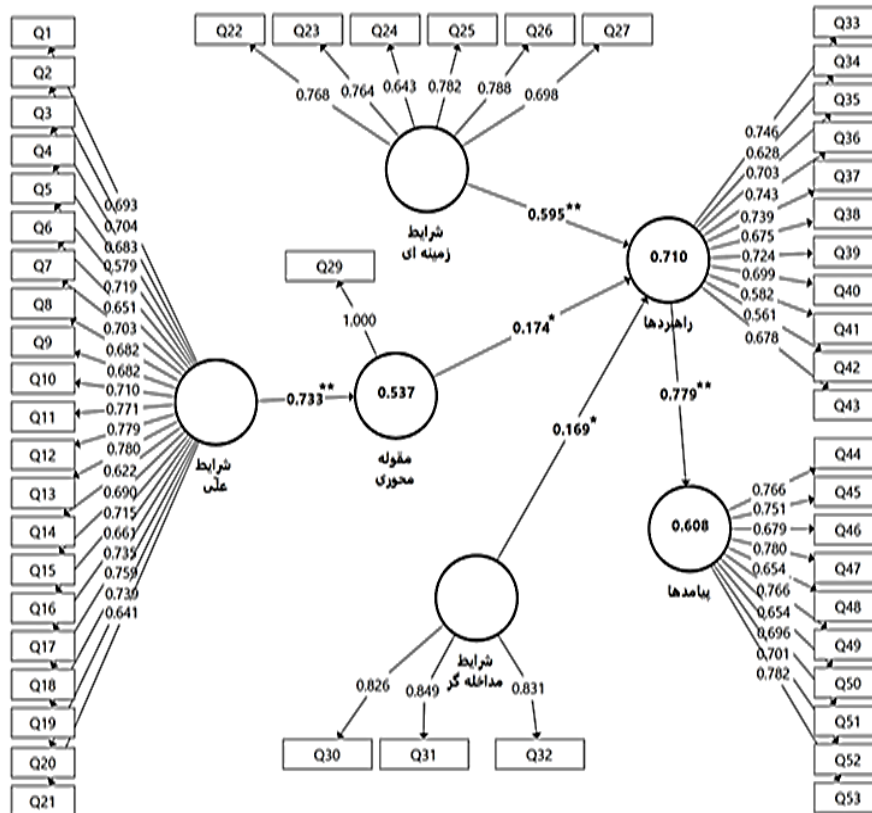
جدول ۷. آماره‌های توصیفی و آزمون همبستگی پیرسون بین مقوله‌های پژوهش

متغیرها	شرایط علی	شرایط زمینه‌ای	مقوله محوری	شرایط مداخله‌گر	راهبردها	پیامدها
شرایط علی	۱					
شرایط زمینه‌ای	۰/۳۴***	۱				
مقوله محوری	۰/۶۹***	۰/۴۲***	۱			
شرایط مداخله‌گر	۰/۵۲***	۰/۳۶***	۰/۴۳***	۱		
راهبردها	۰/۴۰***	۰/۶۲***	۰/۲۴*	۰/۴۵***	۱	
پیامدها	۰/۳۱**	۰/۵۲***	۰/۳۰**	۰/۴۳***	۰/۷۵***	۱
میانگین	۳/۸۵	۳/۲۹	۳/۶۰	۴/۱۱	۳/۲۲	۳/۷۷
انحراف استاندارد	۰/۴۶	۰/۵۸	۰/۶۸	۰/۳۹	۰/۷۰	۰/۶۲
کجی	-۰/۵۸	۰/۵۱	-۰/۶۶	-۰/۷۸	۰/۷۲	-۰/۴۲
کشیدگی	-۰/۹۳	-۰/۸۶	-۰/۳۷	۰/۵۷	-۰/۶۱	۰/۸۳

مطابق با نتایج جدول فوق، بالاترین میانگین در بین متغیرها مربوط به شرایط مداخله‌گر با مقدار ۴/۱۱ و شرایط علی با میانگین ۳/۸۵ بود و کمترین میانگین را راهبردها با میانگین ۳/۲۲ داشت. نرمال بودن تک متغیره با شاخص‌های کجی و کشیدگی بررسی شد و چون مقادیر کجی و کشیدگی تمامی متغیرها در دامنه +۱ تا -۱ بدست آمد نرمال بودن شکل توزیع مقوله‌ها تایید شد. نتایج آزمون همبستگی پیرسون در جدول بالا نشان داد رابطه معنی‌داری بین تمامی مقوله‌های پژوهش یا یکدیگر مشاهده شد ( $p < 0/05$ ). همچنین تمامی مقوله‌ها پیش‌بین با راهبردها همبستگی معنی‌داری داشتند و قوی‌ترین رابطه با راهبردها مربوط به شرایط زمینه‌ای ( $r = 0/62$ ) بود. شکل ۲ مدل تجربی پژوهش در حالت ضرایب استاندارد است و معنی‌داری روابط اصلی با علامت ستاره مشخص شده است. ( $p \leq 0/05$  \* و  $p \leq 0/01$  \*\*).

## معادلات ساختاری

مدل تجربی پژوهش در حالت ضرایب مسیر استاندارد شده به شرح زیر است:



شکل ۲. مقادیر و معناداری بارهای عاملی

شکل فوق نشان داد تمامی روابط بین متغیرهای اصلی معنی‌دار بود ( $p < 0.05$ ). قوی‌ترین روابط در مدل مربوط به تأثیر راهبردها بر پیامدها با ضریب استاندارد ۰/۷۷۹ و تأثیر شرایط علی بر مقوله محوری با ضریب استاندارد ۰/۷۳۳ بود. بررسی شاخص‌های برازش مدل نشان داد شاخص برازش SRMR برابر با ۰/۰۶۹ بود که کمتر از معیار ۰/۰۸ بود، شاخص برازش NFI برابر با ۰/۹۲ بود که بیشتر از معیار ۰/۹۰ بود و شاخص ضریب تعیین برای راهبردها مقدار ۷۱ درصد و برای پیامدها مقدار ۶۰/۸ درصد بود. در مجموع شاخص‌های برازش نشان از تایید مدل داشت و برازندگی مدل از نظر آماری مورد تایید قرار گرفت.

نتایج آزمون روابط بین مقوله‌ها بر اساس مدل‌سازی معادلات ساختاری و تأثیر مقوله‌ها بر یکدیگر به شرح جدول زیر است:

جدول ۸. آزمون روابط بین مقوله‌ها بر اساس نتایج آزمون مدل‌سازی معادلات ساختاری

نوع تأثیر	ضریب استاندارد	مقدار t	مقدار p
شرایط علی -> مقوله محوری	۰/۷۳۳	۱۴/۲۵	<۰/۰۰۱
شرایط زمینه‌ای -> راهبردها	۰/۵۹۵	۸/۰۱	<۰/۰۰۱
مقوله محوری -> راهبردها	۰/۱۷۴	۲/۲۶	۰/۰۲۶
شرایط مداخله‌گر -> راهبردها	۰/۱۶۹	۲/۰۸	۰/۰۴۰
راهبردها -> پیامدها	۰/۷۷۹	۲۰/۶۱	<۰/۰۰۱

یافته‌ها در جدول فوق نشان داد که تأثیر تمامی متغیرها بر یکدیگر تأیید شد ( $p < ۰/۰۵$ ). جهت تمامی روابط، مثبت بود. مطابق نتایج، تأثیر شرایط علی بر مقوله محوری تأیید شد که جهت رابطه مثبت و شدت رابطه مقداری قوی و برابر با ۰/۷۳۳ بود. تأثیر سه متغیر شرایط زمینه‌ای، مقوله محوری و شرایط مداخله‌گر بر راهبردها تأیید شد ( $p < ۰/۰۵$ ). قوی‌ترین تأثیر بر راهبردها مربوط به شرایط زمینه‌ای با مقدار ۰/۵۹۵ بود. همچنین راهبردها تأثیر مثبتی بر پیامدها داشت که شدت تأثیر قوی و برابر با ۰/۷۷۹ بود.

### رتبه‌بندی شاخص‌ها - آزمون فریدمن

آزمون فریدمن معادل ناپارامتری آزمون F وابسته در تحلیل واریانس اندازه‌های تکراری است. بر مبنای نتایج آزمون فریدمن طبق جدول زیر مشاهده می‌شود که آسیب‌های ۱. فقدان استقلال کافی ۲. نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی ۳. عدم پشتیبانی و توجه مدیریت ۴. عدم وجود صلاحیت حرفه‌ای مناسب به ترتیب از اولویت بیشتری به عنوان آسیب برخوردارند. همچنین، مشخص می‌شود که به ترتیب ۱. آسیب‌های عدم بهبود مستمر در راستای عملکرد کلی، ۲. تلاش ناکافی برای جلوگیری از بروز تخلف در واحد و ۳. عدم پیروی مناسب کارکنان از ارزش‌های اخلاقی سازمان از اهمیت کمتری از دیدگاه پاسخ‌دهندگان برخوردار بوده‌اند. در این بخش با



استفاده از آزمون رتبه بندی فریدمن، ۳۰ شاخص موثر بر آسیب‌های فرآیندهای حسابرسی داخلی رتبه بندی یا اولویت بندی شدند. نتایج آزمون فریدمن در جدول ۷ آمده است.

جدول ۹. نتیجه رتبه بندی - آزمون فریدمن

آمار توصیفی				آزمون		شاخص‌ها
انحراف استاندارد	مد	میانه	میانگین	رتبه میانگین	رتبه	
۰/۶۸	۵	۵	۴/۴۸	۲۰/۴۹	۱	عدم استقلال کافی حسابرسی داخلی
۰/۶۶	۵	۵	۴/۴۷	۲۰/۴۵	۲	نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی
۰/۷۷	۵	۵	۴/۴۲	۲۰/۱۴	۳	عدم پشتیبان و توجه مدیریت
۰/۸۲	۵	۵	۴/۳۴	۱۹/۵۰	۴	عدم وجود صلاحیت‌های حرفه‌ای واحد
۰/۸۱	۵	۵	۴/۳۰	۱۹/۱۹	۵	فقدان زمینه‌های آموزشی مدیریت
۰/۸۴	۵	۴	۴/۲۳	۱۸/۲۲	۶	عدم انطباق با استانداردهای حسابرسی
۰/۸۷	۵	۴	۴/۲۰	۱۷/۹۷	۷	کیفیت پایین کار حسابرسی
۰/۸۵	۵	۴	۴/۱۹	۱۷/۹۲	۸	عدم حمایت کافی از واحد حسابرسی داخلی
۰/۹۳	۵	۴	۴/۱۲	۱۷/۰۳	۹	عدم تعامل بین حسابرسی داخلی و مستقل
۰/۹۹	۵	۴	۴/۰۵	۱۶/۸۸	۱۰	عدم همکاری با کمیته حسابرسی
۰/۹۱	۴	۴	۳/۹۸	۱۶/۶۰	۱۱	محرمانه بودن اطلاعات
۱/۰۵	۵	۴	۳/۸۷	۱۵/۷۰	۱۲	اندازه کم بخش حسابرسی داخلی
۰/۹۹	۵	۴	۳/۸۵	۱۵/۵۸	۱۳	عدم توجه به قوانین سازمانی
۰/۸۷	۳	۴	۳/۸۸	۱۵/۴۵	۱۴	حفظ نامناسب حقوق کارکنان در واحد
۰/۹۷	۴	۴	۳/۸۰	۱۵/۱۳	۱۵	پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری ناکافی
۰/۹۷	۳	۴	۳/۸۴	۱۴/۹۸	۱۶	ویژگی‌های ممیزی
۱/۰۲	۵	۴	۳/۷۸	۱۴/۹۸	۱۷	عدم انجام مشاوره ریسک
۱/۰۶	۳	۴	۳/۷۸	۱۴/۹۱	۱۸	عدم توجه به برون‌سپاری
۰/۹۲	۴	۴	۳/۷۷	۱۴/۷۴	۱۹	نقص در کیفیت اطلاعات و ارتباطات
۰/۹۶	۳	۴	۳/۸۰	۱۴/۶۶	۲۰	عدم وجود فرایند پیگیری
۱/۰۴	۳	۴	۳/۶۲	۱۳/۵۵	۲۱	رعایت کامل قوانین سازمانی
۰/۹۸	۳	۴	۳/۶۳	۱۳/۵۰	۲۲	کیفیت کاری پایین واحد حسابرسی داخلی
۱/۰۵	۳	۳	۳/۶۳	۱۳/۴۳	۲۳	نقص در عوامل رفتار اخلاقی موجود
۱/۱۳	۳	۳	۳/۵۷	۱۳/۳۱	۲۴	کارآمدی فرایندهای کاری

جدول ۹. نتیجه رتبه بندی - آزمون فریدمن

آمار توصیفی			آزمون			شاخص‌ها
انحراف استاندارد	مد	میانه	میانگین	رتبه میانگین	رتبه	
۱/۰۷	۳	۳	۳/۵۲	۱۲/۹۴	۲۵	عدم ارتقای توان ارائه خدمات
۱/۰۳	۳	۳	۳/۵۳	۱۲/۷۴	۲۶	عدم صرفه‌جویی مناسب در واحد حسابرسی
۱/۱۷	۲	۳	۳/۳۷	۱۱/۷۸	۲۷	عدم حرکت صحیح در راستای رسیدن به اهداف
۱/۰۴	۳	۳	۳/۴۳	۱۱/۶۷	۲۸	عدم پیروی مناسب کارکنان از ارزش‌های اخلاقی
۰/۹۷	۳	۳	۳/۳۸	۱۱/۱۶	۲۹	تلاش ناکافی برای جلوگیری از بروز تخلف در
۱/۱۸	۳	۳	۳/۲۱	۱۰/۴۱	۳۰	عدم بهبود مستمر در راستای عملکرد کلی
Chi Square= ۳۱۱/۲۱ ، df = ۸۴ ، p ≤ ۰/۰۰۱						

یافته‌ها در جدول فوق نشان داد مقدار کای اسکوتر آزمون فریدمن برابر با ۳۱۱/۲۱ به دست آمد که معنی‌دار بود ( $p < ۰/۰۰۱$ ) و بدین معناست که میزان تأثیر شاخص‌ها بر آسیب‌های فرایندهای حسابرسی داخلی متفاوت بود. بر اساس نتایج آزمون فریدمن بالاترین رتبه را به ترتیب شاخص‌های عدم استقلال کافی حسابرسی داخلی (۴/۴۸=میانگین)، نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی (۴/۴۷)، عدم پشتیبان و توجه مدیریت (۴/۴۲)، عدم وجود صلاحیت‌های حرفه‌ای واحد حسابرسی (۴/۳۴) و فقدان زمینه‌های آموزشی مدیریت (۴/۳۰) داشتند. پایین‌ترین رتبه یا اولویت را به ترتیب عدم بهبود مستمر در راستای عملکرد کلی (۳/۲۱)، تلاش ناکافی برای جلوگیری از بروز تخلف در واحد (۳/۳۸) و عدم پیروی مناسب کارکنان از ارزش‌های اخلاقی سازمان (۳/۴۳) داشتند. همچنین بررسی میانگین‌ها نشان داد که هیچ‌کدام از شاخص‌ها میانگین کمتر از متوسط نداشتند و دامنه میانگین‌ها از ۳/۲۱ تا ۴/۴۸ بود که نشان از این داشت که شاخص‌ها دارای تأثیر متوسط تا زیاد بودند.

## بحث و نتیجه‌گیری

بررسی نارسایی‌های حسابرسی داخلی می‌تواند ضمن رمزگشایی از نقش‌ها و آثار خدمات این بخش مهم سازمانی، راهکارهای مؤثری برای ارتقای کیفیت و ایجاد ارزش افزوده بیشتر به

ذی‌نفعان این خدمات ارائه کند. از این دیدگاه به نظر می‌رسد نسبت به حسابرسی مستقل، تحقیقات کمتری در بخش مأموریت‌های حسابرسی داخلی صورت پذیرفته است. با وجود تأکیدی که در تعاریف بین‌المللی و داخلی در بخش مسئولیت‌های حساب‌برسان داخلی به سه محور اصلی یعنی ارزیابی مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و فرایندهای حاکمیت شرکتی شده است، تاکنون استانداردهای منسجم و الگوهای کاربردی مشخصی که بتواند پاسخگوی انتظارات از کیفیت خدمات این واحد محسوب شود، طراحی نشده است. در این پژوهش سعی شد ضمن تشریح آسیب‌های موجود در کارکرد اثربخش حسابرسی داخلی در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی، مؤلفه‌های اصلی مربوط به هر یک از آسیب‌ها شناسایی و رتبه‌بندی شد. در نهایت برای بررسی ارتباط بین مؤلفه‌ها از روش معادلات ساختاری بهره گرفته شد. در این روش نتایج قابل قبول و تأثیرگذاری در جهت شناخت مؤلفه‌ها حاصل گردید. جهت بررسی روایی از نظرات نخبگان استفاده شد و برای بررسی پایایی از آلفای گرونباخ استفاده گردید.

باتوجه به اهداف و مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی، مدیران باید در انتخاب حساب‌برسان داخلی بر اساس شایستگی تصمیم بگیرند. ممکن است حساب‌برسان داخلی با انبوهی از مأموریت‌های رجاعی از سوی هیئت‌مدیره، مدیرعامل و کمیته حسابرسی روبرو شوند و در عمل فرصتی را برای پرداختن به مسئولیت‌های مهم مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی و به‌ویژه مأموریت‌های مهم ناظر بر مسئولیت‌های اجتماعی خود را نداشته باشند؛ بنابراین رفتارهای سلیقه‌ای با حساب‌برسان داخلی و تضعیف استقلال و جایگاه مطلوب سازمانی حساب‌برسان می‌تواند ضربه مهلکی به پیکره نحیف حسابرسی داخلی در هر سازمانی وارد کند. داشتن درک عمیق از بی‌طرفی، ساختار گزارشگری، استقلال کاری، مدیریت ریسک، تأمین نیرو، اولویت‌بندی حسابرسی داخلی و اینکه چگونه فعالیت حسابرسی داخلی ارزش افزوده می‌آفریند، به تأمین مقصود کمک می‌کند. همان‌طور که بوسکو<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) در پژوهشی بیان نمودند که کمیته حسابرسی باید به حسابرسی داخلی در راستای حفظ استقلال و صلاحیت حساب‌برسان داخلی کمک کند. مدیران حسابرسی داخلی اعتقاد دارند، در مواقعی که کمیته‌های حسابرسی اختیار عزل مدیران حسابرسی داخلی را دارند، استقلال و موفقیت بیشتری را در اجرای توصیه‌های خواهند داشت (راغاناندان و مک هوگ، ۱۹۹۴).<sup>۲</sup>

1. Boskou, G.

2. Raghanandan, K.

شرکت‌هایی که از حسابرسی داخلی حمایت می‌کنند، کمیته‌های حسابرسی خود را ملزم به تصمیم‌گیری درباره عزل مدیران حسابرسی داخلی می‌کنند (اسچنیدر، ۲۰۰۹)<sup>۱</sup>. پس چنین به نظر می‌آید که در شرکت‌هایی که به دنبال قدرت بخشیدن به استقلال حسابرسی داخلی هستند، در بسیاری از موارد، ایفای یک نقش مهم‌تر در تنظیم حقوق و دستمزد مدیر حسابرسی داخلی، یک مکانیسم بالقوه خواهد بود. همچنین دریافتند که عدم حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی منجر به سوء واکنش نسبت به عملکرد حسابرسان داخلی می‌شود و به دلیل این که برای مدیریت فاقد ارزش و غیرضروری تلقی می‌شود، به طور منفی بر عملکرد حسابرسی داخلی اثر می‌گذارد. برای این که حسابرسی داخلی اثربخش باشد، حسابرسان داخلی به پذیرش مدیریت و قدردانی از همکاری و ارزش‌افزوده‌ای که آنها برای سازمان دارند، نیازمندند. در نتیجه، حسابرسان داخلی به منظور انجام دقیق وظایف خود نیاز به تعامل همه‌جانبه و حمایت مدیران واحدها دارند. از این رو، پشتیبانی مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی، یک ضرورت است. مدیریت ارشد زمانی از حسابرسی داخلی حمایت می‌کند که درک صحیحی از عملکرد حسابرسی داخلی داشته باشد و این مهم جز با یادگیری از حسابرسی تحقق نمی‌یابد.

ترویج یادگیری فعال از حسابرسی‌های داخلی می‌تواند یک رویکرد جامع‌تری از عملکرد حسابرسی داخلی به نمایش بگذارد. نتایج پژوهش میان و کارملی<sup>۲</sup> (۲۰۱۶) و کوزلوسکی و همکاران<sup>۳</sup> (۱۹۹۹) نیز مؤید این واقعیت است. تیم حسابرسی داخلی در مجموع باید از دانش، تجربه و مهارت‌های متنوع (در حوزه‌های مختلفی مانند دانش مالی، فناوری اطلاعات، سیستمها و همچنین دانش خاص عملیات اصلی شرکت) برخوردار باشد.

بر اساس نتایج فوق مشخص شد که آسیب‌های شناسایی شده با بیانیه مفهومی منتشر شده از سوی انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی در قالب چارچوب بین‌المللی اقدامات حرفه‌ای همسو است.

فقدان استقلال کافی به‌عنوان اصلی‌ترین آسیب شناسایی گردید. برای افزایش سطح استقلال حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود هر سازمانی در راستای اهداف خود، یک دستورالعمل مدون و

1. Schneider  
2. Ma'Ayan, Y; & Carmeli, A.  
3. Kozlowski, S.

مشخصی به‌منظور حمایت از حسابرسان داخلی و ارتقای استقلال ایشان تهیه و تصویب نموده و در آن وظایف و اختیارات مربوط بیان شود. همچنین ضروری است اعضای کمیته حسابرسی از دخالت‌ها و اعمال نفوذ قسمت‌های دیگر سازمان و یا شرکت‌ها در فرایند کاری حسابرسان داخلی جلوگیری نمایند.

نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی دومین رتبه در بین آسیب‌های شناسایی شده را دارد. در این خصوص توصیه می‌شود حسابرسان داخلی مستقل از مدیرعامل، معاونت مالی و یا سایر قسمت‌ها (مطابق با نظریه کوزو) فعالیت نمایند؛ لذا بهتر است واحد حسابرسی داخلی زیر مجموعه کمیته حسابرسی اداره شود.

عدم پشتیبانی و توجه مدیریت سومین رتبه در بین آسیب‌های شناسایی شده را دارد. در این خصوص پیشنهاد می‌گردد، مدیران عالی سازمان با شناسایی و توجه به نیازهای واحد و کارکنان حسابرسی داخلی نسبت به رفع آن‌ها برنامه‌ریزی و اقدام نمایند.

عدم وجود صلاحیت حرفه‌ای مناسب چهارمین رتبه در بین آسیب‌های شناسایی شده را دارد. با توجه به تغییرات گسترده در استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین و بخشنامه‌های جدید مالیاتی و به‌منظور ارتقای صلاحیت حرفه‌ای کارکنان واحد حسابرسی داخلی پیشنهاد می‌گردد، برای کارکنان و مدیران حسابرسی داخلی کلاس‌های منظم آموزشی و کارگاهی برنامه‌ریزی و اجرا شود. همچنین در راستای ایجاد انگیزه توصیه می‌گردد رتبه شغلی و حقوق و مزایای ایشان وابسته به صلاحیت حرفه‌ای گردد.

در نهایت عدم همکاری بسیاری از پاسخ‌دهندگان و احتمال عدم مطالعه دقیق و صداقت در پاسخگویی پرسش‌نامه از محدودیت‌های اصلی مطالعه حاضر است.

## فهرست منابع

- Abdul Wahab, E. A; Gist, W. E; Gul, F. A; & Mat Zain, M. (2021). Internal Auditing Outsourcing, Nonaudit Services, and Audit Fees. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(2), 23-48.
- Abiodun, E. A. (2020). Internal Control Procedures and Firm's Performance. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 9(2), 6407-6415.
- AL-Mashhadi, A. S. J. (2021). Review on Development of the Internal Control System. *technology*, 31, 35.
- Asadzadeh, Hamid; Nikbakht, Mohammadreza. (1400). A conceptual model for determining the effective size of the internal audit unit. *Knowledge of accounting and management audit*, currently being published. [In Persian]
- Ariyapanah, Mohammad (1401), the effect of gender diversity in the audit committee and the efficiency of internal controls on the quality of financial reporting and commercial credibility, *strategic research on budget and finance*, volume 4, number 1. [In Persian]  
<https://Dor.org/20.1001.1.27171809.1402.4.1.1.2>
- Bamari, Shorvarzi, Noori Topkanlo. (1402). Examining and explaining the benefit between internal audit and management, adapted from the research of McNeils (2008), *Journal of Management Accounting* 61 / Number 75 / Summer .6041 [In Persian]  
<https://Doi.org/10.30495/jma.2023.22624>
- Boskou, G., Kirkos, E., & Spathis, C. (2017). Internal Audit Disclosure Regarding to External Audit in Greece. In *Advances in Applied Economic Research* (pp. 691-703). Springer, Cham.
- Chang, S. I., Chang, L. M., & Liao, J. C. (2020). Risk factors of enterprise internal control under the internet of things governance: A qualitative research approach. *Information & Management*, 57(6), 103335.
- Christensen, L. (2022). Internal audit: A case study of impact and quality of an internal control audit. *International Journal of Auditing*.
- Developing adaptive teams: A theory of compilation and performance across levels and time. Pulakos (Eds.) , the changing nature of work performance: Implications for staffing, personnel actions, and development, 240, 292.
- Fallah, Fatemeh, (1401), The relationship between internal control weakness and audit fees: emphasizing the role of managers' self-interest and political communication, 7th International Conference on New Perspectives in Management, Accounting and Entrepreneurship. [In Persian]
- Fatah, N. A., Hamad, H. A., & Qader, K. S. (2021). The Role of Internal Audit on Financial Performance Under IIA Standards: A Survey Study of Selected Iraqi Banks. *Qalaa Zanist Journal*, 6(2), 1028-1048.
- Halim. . (2023). Effects of organizational climate, role clarity, turnover intention, and workplace burnout on audit quality and performance *Journal of Accounting & Organizational Change*, 123(2), 347-363.
- Imen Khelil. (2023). The working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors: Tunisian evidence. *Persian Gulf Journal of Scientific Research*, 1.
- Jafari, Mona, (1401), the effect of internal audit performance and competence on the operational efficiency of the company, the third international conference on new

- challenges and solutions in industrial engineering, management and accounting. [In Persian]
- Jurakulovna, J. G., & Bahodirovich, R. U. (2021). Improving the Theoretical Framework of Internal Audit in the Corporate.
- Kozlowski, S. W; Gully, S. M; Nason, E. R; & Smith, E. M. (1999).
- Ma'Ayan, Y; & Carmeli, A. (2016). Internal audits as a source of ethical behavior, efficiency, and effectiveness in work units. *Journal of Business Ethics*, 137(2), 347-363.
- Mohamed Hegazy, Mohamed Samy El-Deeb, Hosny Ibrahim Hamdy and Yasser Tawfik
- Yusuf, M., & Kanji, L. (2020). Effect of internal audit and accounting information system on the effectiveness of internal control. *ATESTASI: Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 3(2), 120-125
- Nasserpour, Fatemeh, (2019), Investigating the impact of internal audit characteristics on the effectiveness of internal control in companies listed on the stock exchange, *Quarterly Journal of Modern Applied Studies in Management, Economics and Accounting*, Volume: 3, Number 2. [In Persian]
- Nikbakht, Mohammad Reza, (2017), Quality of Internal Audit in Iran: Challenges and Obstacles, *Management Accounting and Auditing Knowledge*, Year 7, Number 27. [In Persian]
- Nisak, D. K., Imoniana, J. O., Slomski, V., Reginato, L., & Slomski, V. G. (2023). How do Internal Control Environments Connect to Sustainable Development to Curb Fraud in Brazil?. *Sustainability*, 14(9), 5593.
- Raghanandan, K; Read, m; hoog, D. (1994). "Audit committee composition, gray directors and interaction with internal auditing." *Accounting Horizons* 15,105-118.
- Schneider, Arnold. (2009). "Internal Audit Issues Facing Corporate.
- Shahbazi, Ali, Menti, Vahid. (1402). The relationship between audit committee oversight of internal audit performance and the nature of internal audit activities. *Professional audit research*. 11. 133-162. [In Persian]
- <https://doi.org/1022034/jpar.2023.2002506.1165>
- Sharmsar, Amir, (1401), the relationship between the audit committee's financial expertise and internal control weaknesses and auditor dismissal with evidence from Iran's stock market, the third national conference on business management, entrepreneurship and accounting in Iran. [In Persian]
- Turetken, O; Jethefer, S; & Ozkan, B. (2020). Internal audit effectiveness: operationalization and influencing factors. *Managerial Auditing Journal*.

