

آسیب شناسی فرآیندهای حسابرسی داخلی در محیط کنترل های داخلی خاص سازمان های صنعتی

عبدالرحمان عباسی فر^۱، سیده عاطفه حسینی^۲، محمد محمودی^۳

چکیده

اهمیت و ضرورت انجام پژوهش حاضر برای مدیران سازمان های صنعتی به این جهت می باشد که شناسایی به موقع ضعف های با اهمیت در فرآیندهای 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 آسیب های موجود، حسابرسی داخلی را تهدید کرده و مانع از اثربخشی آن می شود. هدف این پژوهش، بررسی و شناسایی آسیب های فرآیندهای حسابرسی داخلی در محیط کنترل های داخلی خاص سازمان های صنعتی می باشد. روش پژوهش حاضر، ترکیبی (آمیخته) از نوع اکتشافی متوالی است که در دو مرحله کیفی و کمی انجام می گیرد. در بخش کیفی از طریق روش گرنند تئوری طی ۴ مصاحبه و از طریق نرم افزار MAXQDA داده های بدست آمده کدگذاری و در بخش کمی بر اساس شاخص های بدست آمده ۱۰۰ پرسشنامه تهیه و ارسال شد که تعداد ۸۵ پرسشنامه دریافت گردید. در ادامه برای ایجاد اجماع و اطمینان از شاخص های استخراج شده از تحلیل دلفی استفاده گردید. روایی پژوهش بر اساس شاخص نسبت روایی محتوایی (CVR) و پایایی داده ها از طریق انجام آزمون آلفای گرونباخ تایید شد. همچنین برای مشخص نمودن روابط بین مقوله ها از مدل سازی معادلات ساختاری (نرم افزار SMARTPLS) استفاده گردید. جامعه آماری حسابرسان داخلی و مستقل (خبرگان) سازمان های صنعتی بوده و یافته های پژوهش نشان داد ۳۰ شاخص این پژوهش (آسیب های شناسایی شده) روی ۶ مقوله شامل شرایط علی، زمینه ای، مداخله گر، مقوله محوری، راهبردها و پیامدها قابل تلخیص هستند.

کلید واژه ها: حسابرسی داخلی - کنترل های داخلی - آسیب شناسی - سازمان های صنعتی

^۱ گروه حسابداری واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران. Abbasifar81@gmail.com

^۲ گروه حسابداری واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران (نویسنده مسئول)

Hosseini_accounting58@yahoo.com

^۳ گروه حسابداری واحد فیروزکوه، دانشگاه آزاد اسلامی، فیروزکوه، ایران.

mahmoodi_1978@yahoo.com

مقدمه و بیان مسئله

بهبود عملکرد مدیران موجب بهبود و کیفیت اطلاعات حسابداری می شود. در هر سازمان، مدیریت مسئولیت طراحی، استقرار و نظارت سیستم کنترل های داخلی را به عهده دارد، چرا که پاسخگویی که خواستگاه آن احترام به حقوق انسان هاست در زمینه ها و سطوح مختلف مطرح است (نيساک، ۲۰۲۳). یکی از مهم ترین کنترل های داخلی که امروزه در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت های بزرگ مورد استفاده قرار می گیرد حسابرسي داخلی است که می تواند تاثيرات قابل ملاحظه ای بر رفع نیازهای استفاده کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. راهبري کنترل های داخلی با هدف مدیریت ريسک جهت دستیابی به راه حل های رویا رویی با ريسک، می تواند بر شرایط اقتصادی، کارایی و سودمندی فعالیتها اثرگذار باشد. در نظر گرفتن ظرفیت های کنترل های داخلی، خود منجر به ایجاد اطمینان در مورد فرض تداوم فعالیت شرکت، به وسیله شناسایی عوامل موفقیت در موقعیت های مختلف و همچنین فراهم نمودن اطلاعات به موقع برای تصمیم های مدیران در فضای کسب و کار خواهد شد (ابیودن^۲، ۲۰۲۰). فرآیندهای حسابرسي داخلی با ایجاد رویکردی روشمند یکی از عوامل دستیابی به چشم اندازهای سازمانی، اثربخشی فرآیندهای مدیریت ريسک، کنترل و بهبود ارزیابی نظام راهبري سازمان بوده و کمک کننده مدیریت در اداره بهتر سازمان در راستای اهداف سازمانی است (فتاح، ۲۰۲۱)^۳. با وجود تدوین منشور فعالیت حسابرسي داخلی در سال ۱۳۹۱ توسط سازمان بورس و اوراق بهادار و الزام شرکتهای بورسي به تشکیل واحد حسابرسي داخلی و رعایت منشور فعالیت حسابرسي داخلی، چنین الزامی برای اغلب سازمانهای دولتی و بخش عمومی پیش بینی نشده است، در صورتی که امروزه مقوله واحدهای حسابرسي داخلی در سازمان های صنعتی از اهمیت کاربردی زیادی برخوردار است و سازمانهای بزرگ بخش عمومی از جمله سازمان های تأمین اجتماعی در بخش های کشوری و لشکری که به صورت فراهلدینگ فعالیت دارند از طریق استقرار و تقویت واحدهای حسابرسي داخلی درصدد ارتقای فعالیت های اطمینان بخشی و مشاوره در بخش های مختلف خود هستند. اغلب سازمان ها هنوز به سیستم حسابرسي داخلی به صورت سنتی نگاه

^۱. Nisak

^۲. Abiodun

^۳. Fatah

کرده و اطمینان چندانی به نقش و اهمیت آن در سازمان ندارند، در حالی 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 فرآیند 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 می‌باشند. 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^۱، ۲۰۲۱). لذا اهمیت و ضرورت انجام مطالعه حاضر برای مدیران سازمان‌های صنعتی به این جهت می‌باشد که شناسایی به موقع ضعف‌های با اهمیت در فرآیندهای 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 فرآیندهای حسابرسی داخلی می‌باشد که با شناسایی آسیب‌ها و موانع آن امکان‌پذیر است. لذا با توجه به اهمیت مطالب بیان شده سوال اصلی اینگونه بیان می‌گردد که: آسیب‌های شناسایی شده فرآیندهای حسابرسی داخلی در محیط کنترل‌های داخلی خاص سازمان‌های صنعتی کدام‌اند؟

مبانی نظری

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،

^۱ . Abdul Wahab, E.

این مساله بعنوان یکی از مشکلات اداره بنگاههای اقتصادی روزبروز بیشتر مورد توجه قرار گرفت. حاکمیت شرکتی که بدنبال مسئله جداسازی مالکیت و مدیریت مورد توجه پژوهشگران قرار گرفت، مجموعه معیارهایی را مطرح می کند که با کاهش قدرت مدیران، باعث بهبود عملکرد یک شرکت می شود (المشهدی^۱، ۲۰۲۱).

کمیته حسابرسی

کمیته حسابرسی به عنوان ابزاری نظارتی، نقش مهمی را در شرکت بر عهده دارد. با توجه به این که سهامداران نمی توانند به طور مستمر بر مدیریت نظارت داشته باشند، لذا این مسئولیت را هیئت مدیره شرکت از طریق تفویض مسئولیت نظارت بر فرآیند گزارشگری مالی کمیته ی حسابرسی، بر عهده میگیرد. کمیته ی حسابرسی به منظور اجرای کامل نقش نظارتی خود و محافظت از منافع ذی نفعان باید مستقل از مدیریت سازمان باشد کمیته ی 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 می شوند که اشتباهات عمدی و سهوی در اندازه گیری های حسابداری و افشای موارد با اهمیت مالی و نیز کلاهبرداری و اعمال غیر قانونی مدیریت کاهش یابد (چانگ^۲، ۲۰۲۰).

کنترلهای داخلی

یکی از مهم ترین ساز و کارهای کنترلی که زمینه هدایت اثربخش و کارای سازمان ها را فراهم می آورد مجموعه تدابیری است که از آنها تحت عنوان کنترل های داخلی یاد می شود. اصول راهبری شرکتی توسعه یافته در سراسر جهان نشان می دهد که پیوند محکمی بین کنترل های داخلی، راهبری شرکت و تداوم فعالیت شرکت وجود دارد. برای کنترل های داخلی الگوهای متنوعی، طراحی و معرفی شده اند. یکی از مهم ترین و معروف ترین آنها از نقطه نظر جامعیت، اثربخشی و گستره کاربرد، الگوی مطرح شده از سوی کمیته سازمان های مسئول کمیسیون تردوی

-
1. AL-Mashhadi, A.
 - 2 . Chang, S.

تحت عنوان کوزو^۲ در سال ۱۹۹۴ است. کمیته مزبور کنترل داخلی را فرآیندی دانسته است که توسط هیات مدیره، مدیریت و دیگر کارکنان یک موسسه اجرا می شود و هدف از ایجاد آن، کسب اطمینانی منطقی و معقول از دستیابی به اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اعتماد به گزارشگری مالی و پایداری به قوانین و مقررات جاری است. از این تعریف می توان فرض کرد وجود چنین سیستم کنترلی از دستیابی به اهداف سازمان و در عین حال حفاظت از منافع تمام گروه های ذینفع حفاظت می کند. مطابق گزارش کوزو، نظام کنترل داخلی از پنج عنصر به هم پیوسته تشکیل می شود (سلیمانی، ۱۳۹۳)

حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی، یکی از ساز و کارهای نظام راهبری شرکتی است. حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل با هدف مشاوره و اطمینان بخشی است که برای افزایش ارزش و بهبود عملکرد سازمان طراحی می شود (تیتیلایو و پرومایز^۳، ۲۰۲۲). حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابداران داخلی به عنوان یک فعالیت بی طرفانه و شهادت دهی تعریف شده است که به دنبال افزایش اثربخشی عملیات سازمان و فرآیندهای کنترل، راهبری و مدیریت ریسک است. حسابرسان داخلی بخش جدانشدنی از راهبری شرکتی هستند و تخصص آنها در کنترل های داخلی نقش عمده ای در اطمینان بخشی از درستی و قابلیت اتکای صورت های مالی ایفا می کند. نقش حسابرسان داخلی در ارزیابی و بهبود فعالیت های مدیریت به گونه ای گسترش یافته است که آنها به عنوان متخصصانی عمل می کنند که به طور مستمر بر فرآیند گزارشگری مالی نظارت دارند (تورتکن^۴، ۲۰۲۰)

پیشینه پژوهش

-
- 1 Treadway Commission
 - 2 Coso (Committee of sponsoring organization)
 - 3 Titilayo and Promise
 4. Turetken,

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 مستقل 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 غیر اخلاقی مدیریت را تأیید می‌کند.
۲	محمد حجازی، محمد سامی، ابراهیم حمدی (۲۰۲۳)	تأثیر جو سازمانی، نقش شفافیت، قصد ترک شغل و فرسودگی شغلی بر کیفیت و عملکرد حسابرسی	به این نتیجه رسیدند که فرسودگی شغلی پیامدهای منفی هم برای حسابرس و هم سازمان دارد. در حالی که جو سازمانی خوب با کیفیت حسابرسی، تصمیمات غیر اخلاقی و عملکرد حسابرسی ارتباط منفی و معناداری دارد، شفافیت نقش با کیفیتو عملکرد حسابرسی ارتباط مثبت و معناداری دارد. همچنین قصد ترک شغل با تصمیم غیر اخلاقی، 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 فرآیند نامه مدیریت، از جمله حل و فصل گام به گام تعاملات، منجر به حل مشکلات مشترک، پذیرش همه توصیه‌های عملکرد حسابرسی داخلی و یک نتیجه ارزش‌افزا 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.			
نتایج تحلیل آماری توصیفی ارزش کلی محصولات را نشان می‌دهد که حسابرسی داخلی و سیستم‌های اطلاعات حسابداری تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی کنترل داخلی دارند.	تأثیر حسابرسی داخلی و سیستم اطلاعات حسابداری بر اثربخشی کنترل داخلی	یوسف (۲۰۲۰)	۵
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 بزرگ تر می‌تواند موجب بهبود عملکرد حسابرسی داخلی در مورد عملیات و انطباق شود در حالی که شایستگی حسابرسان داخلی رابطه مثبتی با اثربخشی کنترل داخلی بر انطباق دارد اما با عملیات رابطه ای ندارد.	تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی بر روی عملیات	تزوجنج و همکاران (۲۰۱۹)	۶
در تحقیقی در محیط اندونزی، جمع آوری 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.	بررسی رابطه حسابرسی داخلی با کیفیت گزارشگری مالی	سوریانا (۲۰۱۸)	۷

جدول ۲ - پیشینه داخلی پژوهش

ردیف	نویسنده / نویسندگان (سال پژوهش)	عنوان پژوهش	مهم‌ترین یافته‌ها و نتایج مرتبط با پژوهش
------	---------------------------------	-------------	------------------------------------------

۸	خلیلی، حسن پور، مؤمنی یانسری (۱۴۰۳)	بررسی تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر دقت پیش بینی سود مدیران	برای آزمون فرضیه تحقیق از اطلاعات مالی شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در فاصله زمانی سالهای ۱۳۹۶ تا ۱۴۰۰ استفاده شده است، پس از اندازه گیری متغیرهای تحقیق، از تحلیل رگرسیون چندمتغیره مبتنی بر تخمین داده های تابلویی برای آزمون فرضیه تحقیق استفاده گردید که نتایج حاصل از آزمونهای آماری نشان داد که بین کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی و دقت پیش بینی سود شرکتهای، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد.
۹	بامری، شوروزی و نوری توپکانلو (۱۴۰۲)	بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و مدیریت سود با اقتباس از پژوهش مک نیلز (۲۰۰۸)	از درآمدهای احتیاطی به عنوان معیار اندازه گیری مدیریت سود استفاده نمودند و برای آزمون فرضیه، داده های ۱۰۹ شرکت را بررسی کردند. نتایج ضرایب حاصل از آزمون فرضیه ها نشان داد که اجرای حسابرسی داخلی بر مدیریت سود تأثیر معنادار و منفی داشته است.
۱۰	شهبازی و منتی (۱۴۰۲)	رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت های حسابرسی داخلی	نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی منجر به تمرکز حسابرسی داخلی بر فعالیت های مرتبط با کنترل داخلی می شود. همچنین اندازه شرکت، اهرم مالی، نسبت موجودی ها و وجود ضعف در کنترل های داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر فعالیت های مرتبط با کنترل داخلی دارند.

۱۱	شرمسار (۱۴۰۱)	رابطه تخصص مالی کمیته حسابرسی با ضعف های کنترل داخلی و اخراج حسابرس با شواهدی از بازار بورس ایران.	نتایج حاصل از آزمون آماری فرضیه اول نشان دهنده این مطلب میباشد که تخصص مالی کمیته حسابرسی بر ضعف های کنترل داخلی تاثیر منفی و معناداری دارد. فرضیه دوم نیز نشان داد که تخصص مالی کمیته حسابرسی بر احتمال اخراج حسابرس اثر معکوس دارد.
۱۲	امجدیان غلامی جمکرانی (۱۴۰۱)	عوامل موثر بر کمیته حسابرسی کارا	در پژوهش حاضر متن مصاحبه های اولیه با توجه به اهداف پژوهش، مورد مطالعه قرار گرفت. در راستای تجزیه و تحلیل داده ها از روش تحلیل تم استفاده شده است. نتایج نشان داد شانزده عامل؛ تجربه کافی، داشتن تجربه مالی و غیرمالی، نفوذ و قدرت اعضای کمیته حسابرسی، حضور حسابرسان مستقل در کمیته حسابرسی و ... منجر به کارایی کمیته های حسابرسی میگردد.
۱۳	آریاپنا (۱۴۰۱)	بررسی اثر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کارایی کنترل های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری در شرکت های عضو بورس اوراق بهادر تهران	نوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و اعتبار تجاری رابطه معناداری وجود ندارد. بین کارایی کنترل های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود دارد. بین کارایی کنترل های داخلی و اعتبار تجاری رابطه معناداری وجود ندارد. بنابراین، رعایت کنترل های داخلی مناسب می تواند کیفیت گزارش های مالی را افزایش دهد.
۱۴	اسدزاده و نیک بخت (۱۴۰۰)	مدل مفهومی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت های ایرانی	برنامه فراگیر حسابرسی داخلی و ساختار حاکمیت شرکتی نقش زیربنایی در تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی

		<p>را ارائه نمودند.</p>	<p>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 به تعیین اندازه حسابرسی داخلی منجر می‌شود.</p>
۱۵	ناصرپور (۱۳۹۹)	<p>بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس.</p>	<p>نتایج حاصل از این پژوهش نشان می‌دهد که بین ویژگی‌های حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل داخلی، رابطه معناداری وجود دارد.</p>
۱۶	<p>نیکبخت و همکارانش (۱۳۹۶)</p>	<p>ارائه الگویی را برای کیفیت حسابرسی داخلی</p>	<p>در پژوهشی با استفاده از روش زمینه بنیان و بهره‌گیری از مصاحبه‌های عمیق و با رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرایند، خروجی‌ها، پیامدها و عوامل زمینه‌ای است، الگویی را برای کیفیت حسابرسی داخلی مطرح نمودند.</p>
۱۷	<p>ابراهیمی و همکاران (۱۳۹۳)</p>	<p>ارائه رهنمودهایی برای نظارت کمیته حسابرسی داخلی</p>	<p>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.</p>

روش شناسی

در یک مطالعه علمی، روش شناسی ماهیتی مبتنی بر نتیجه، هدف و نوع داده تلقی می شود که به ایجاد یک چارچوب روش شناسی مناسب در یک پژوهش منتج می گردد. 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 پژوهش های کاربردی تلقی می شود. زیرا به دلیل نوآوری این مطالعه از طریق انجام مصاحبه و فرآیند پیاده سازی کیفی به دنبال شناسایی آسیب های فرآیند حسابرسی داخلی در محیط کنترل های داخلی خاص سازمان های صنعتی می باشد. در واقع رویکرد پژوهشی این مطالعه به لحاظ منطق گردآوری داده ها از نوع استقراء- قیاسی است؛ زیرا به بررسی پدیده های می پردازد که نظریه جامعی درباره آن در حرفه حسابداری وجود ندارد و یا مورد اجماع نیست. به همین دلیل از طریق فرآیند جمع آوری داده ها در بخش کیفی و ابزار مصاحبه، ابتدا می بایست 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 گراند تئوری، داده های بدست آمده کدگذاری گردیدند. نظریه داده بنیاد یک روش پژوهشی است که هدف اصلی آن به جای آزمون نظریه، نظریه سازی است. به نظر می رسد که با توجه به نبود الگویی منسجم در ادبیات مربوط به آسیب های حسابرسی داخلی، دیدگاهی استقرایی که خود بستر نظریه را از روایت های تجربی ممکن سازد، مناسب ترین گزینه باشد. در ادامه در بخش کمی برای ایجاد اجماع و اطمینان از شاخص های استخراج شده از تحلیل دلفی استفاده شد. سپس بر اساس شاخص های بدست آمده روایی آن بر اساس "نسبت روایی محتوایی" (CVR) و پایایی داده ها از طریق انجام آزمون آلفای گرونباخ بررسی شد. همچنین برای مشخص نمودن روابط بین مقوله ها از مدل سازی معادلات ساختاری (نرم افزار SMARTPLS) استفاده شد که نتایج قابل قبول و تاثیرگذاری در جهت شناخت مولفه ها حاصل گردید.

جامعه و نمونه آماری پژوهش

جامعه و نمونه آماری در مرحله کیفی

در بخش کیفی (مصاحبه) ابتدا تعدادی صاحب نظر به صورت هدفمند انتخاب شده تا مقوله های اساسی (آسیب های حسابرسی داخلی) احصا شده از مرور مبانی نظری با استفاده از نظریه داده بنیاد، بررسی و واکاوی شوند. جامعه آماری مرحله کیفی شامل حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل هستند. شایان ذکر است که تعداد افراد نمونه در نمونه گیری کیفی بر مبنای اشباع نظری داده ها می باشد. بدین معنی که تا زمانی نمونه گیری ادامه پیدا می کند که همچنان مولفه ها و نظرهای جدیدی توسط اعضای نمونه عرضه شود. که در نهایت، تعداد ۱۴ نفر با توجه به نقطه اشباع تئوریک به عنوان اتمام مصاحبه ها در این پژوهش مشارکت داشتند. که مشخصات آن ها به شرح زیر می باشد:

جدول ۳- اطلاعات و مشخصات مصاحبه شونده‌گان						
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
۱۴	مرد	۴۴	دکتر	مدیر گروه حسابرسی	حسابرسی مستقل	۱۷

منبع: یافته های پژوهشگر

جامعه و نمونه آماری در مرحله کمی

با توجه به ماهیت مطالعه، مشارکت کنندگان بخش کمی، مدیران حسابرسی داخلی و مدیران و سرپرستان ارشد گروه های حسابرسی مستقل و بازرسان قانونی سازمان های صنعتی می باشند. برای

این منظور با توجه به کم بودن حجم جامعه آماری، تعداد نمونه ها بر اساس جدول مورگان انتخاب گردیدند و پرسشنامه میان افراد توزیع گردید. در این خصوص با توجه به تعداد کل جامعه آماری که از ۱۳۶ نفر تشکیل شده بود، تعداد ۱۰۰ پرسشنامه (نمونه) برای اعضای خبرگان ارسال شد و در کل تعداد ۸۵ پرسشنامه از سوی آن ها تکمیل و ارائه گردید. ویژگی های عمومی پاسخگویان (جنسیت، سن، تحصیلات و سابقه کار) مطابق جدول زیر می باشد.

جدول ۴: توصیف ویژگی های عمومی پاسخگویان (n=۸۵)

درصد	تعداد	ویژگی	
		جنسیت	مرد
۸۳/۵	۷۱	مرد	
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	فوق لیسانس	
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	

منبع: یافته های پژوهشگر

یافته های جمعیت شناختی 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 فوق لیسانس و ۲۵/۹ درصد دکتر بود و از نظر سابقه کاری، بیشتر از نیمی از پاسخگویان (۵۷/۶ درصد) بین ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه کار داشتند.

یافته های پژوهش-نتایج رویکرد داده بنیاد

در بخش کیفی این تحقیق طی سه مرحله کد گذاری باز، کد گذاری محوری و کد گذاری انتخابی کلیه پارادایم ها و مقوله های فرعی مشخص شدند.

فرآیند کد گذاری باز

در این تحقیق پس از انجام هر مصاحبه متن گفتگوها به صورت کامل بهره برداری می گردید و با تحلیل دقیق آنها مفهوم های مرتبط با هدف پژوهش از پاراگراف های مصاحبه ها استخراج شد. برای افزایش اطمینان در فرآیند کد گذاری باز مفاهیم ایجاد شده، تلاش شد تا سوالات در مصاحبه های بالاتر مجدداً پرسیده شود تا نقطه ی اشباع تئوریک تعیین گردد.

فرآیند تحلیل کد گذاری محوری

در این مرحله، هدف پیوند بین مضامین با مولفه هایی است که از بستر کد گذاری باز و بر اساس مصاحبه با خبرگان انجام شده است. این کار با بکارگیری یک مدل تئوریک انجام می شود. کاربرد این مدل پژوهشگر را قادر می کند تا درباره داده ها به طور منظم بیندیشد و آنها را به هم مرتبط کند. همانگونه که استراوس و کوربین¹ (۱۹۹۸) یادآوری می کنند، پژوهشگران باید مقوله های شناسایی شده را در دسته های پنج گانه زیر طبقه بندی کنند. به این مرحله، کد گذاری محوری می گویند:

الف) شرایط علی یا سبب ساز: منظور متغیرها یا رویدادهایی است که ایجاد یا توسعه یک پدیده را هدایت می کنند. آسیب های شناسایی شده تحت عنوان شرایط علی به شرح زیر می باشد:

عدم استقلال کافی حسابرسی داخلی-نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی-عدم پشتیبانی و توجه مدیریت-عدم وجود صلاحیت های حرفه ای واحد حسابرسی-عدم حمایت کافی از واحد حسابرسی داخلی-عدم تعامل بین حسابرسی داخلی و مستقل-عدم همکاری با کمیته حسابرسی-

1 . Strauss and Corbin

عدم توجه به قوانین سازمانی-حفظ نامناسب حقوق کارکنان در واحد-پاسخگویی و مسئولیت پذیری ناکافی-عدم انجام مشاوره ریسک-عدم توجه به برون سپاری-عدم وجود فرآیند پیگیری-عدم رعایت کامل قوانین سازمانی-ناکارآمدی فرآیندهای کاری-عدم ارتقاء توان ارائه خدمات-عدم صرفه جویی 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 جدا کردن این نوع مقوله ها از مقوله های علی با مشکل روبرو می شوند و در نهایت مقوله هایی که جذاب ترند را به عنوان شرایط علی و مقوله هایی که جذابیت کمتری دارند را در قالب شرایط بستر طبقه بندی میکنند (استراوس و کوربین ۱۹۹۰). آسیب های شناسایی شده تحت عنوان شرایط بستر یا زمینه ای به شرح زیر می باشد: فقدان زمینه های آموزشی مدیریت-عدم انطباق با استانداردهای حسابرسی-اندازه کم بخش حسابرسی داخلی-ویژگی های ممیزی-کیفیت کاری پایین واحد حسابرسی داخلی-نقص در عوامل رفتار اخلاقی موجود

ج) شرایط مداخله گر: به شرایطی اطلاق می شود که انجام راهبردها را یا با محدودیت روبه رو کرده یا تسهیل می کند. آسیب های شناسایی شده تحت عنوان شرایط مداخله گر به شرح زیر می باشد: کیفیت پایین کار حسابرسی-محرمانه بودن اطلاعات-نقص در کیفیت اطلاعات و ارتباطات

د) راهبردها: فعالیت های پیامد محور یا نتیجه محوری هستند که باید در رابطه با پدیده مورد بررسی و در بستر مورد بررسی و با وجود شرایط مداخله گر، انجام شود راهبردهای شناسایی شده به شرح زیر می باشد: آموزش کارکنان جهت ارتقا سطح دانش و تخصص-حمایت مدیران ارشد از واحد حسابرسی داخلی-ارزیابی عملکرد مستمر کارکنان واحد حسابرسی داخلی-برون سپاری حسابرسی داخلی-رعایت استانداردهای حسابرسی-تدوین و رعایت اصول و ضوابط حرفه ای-متناسب سازی جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی-ایجاد و ارتقای تعامل بین کمیته حسابرسی، حسابرسی مستقل و

حسابرسی داخلی-ایجاد سازوکار فرآیند پیگیری گزارشات و نکات عمده حسابرسی-ارتقای فرهنگ پاسخگویی و پاسخ دهی-برگزاری دوره ها و همایش های تخصصی حسابرسی.

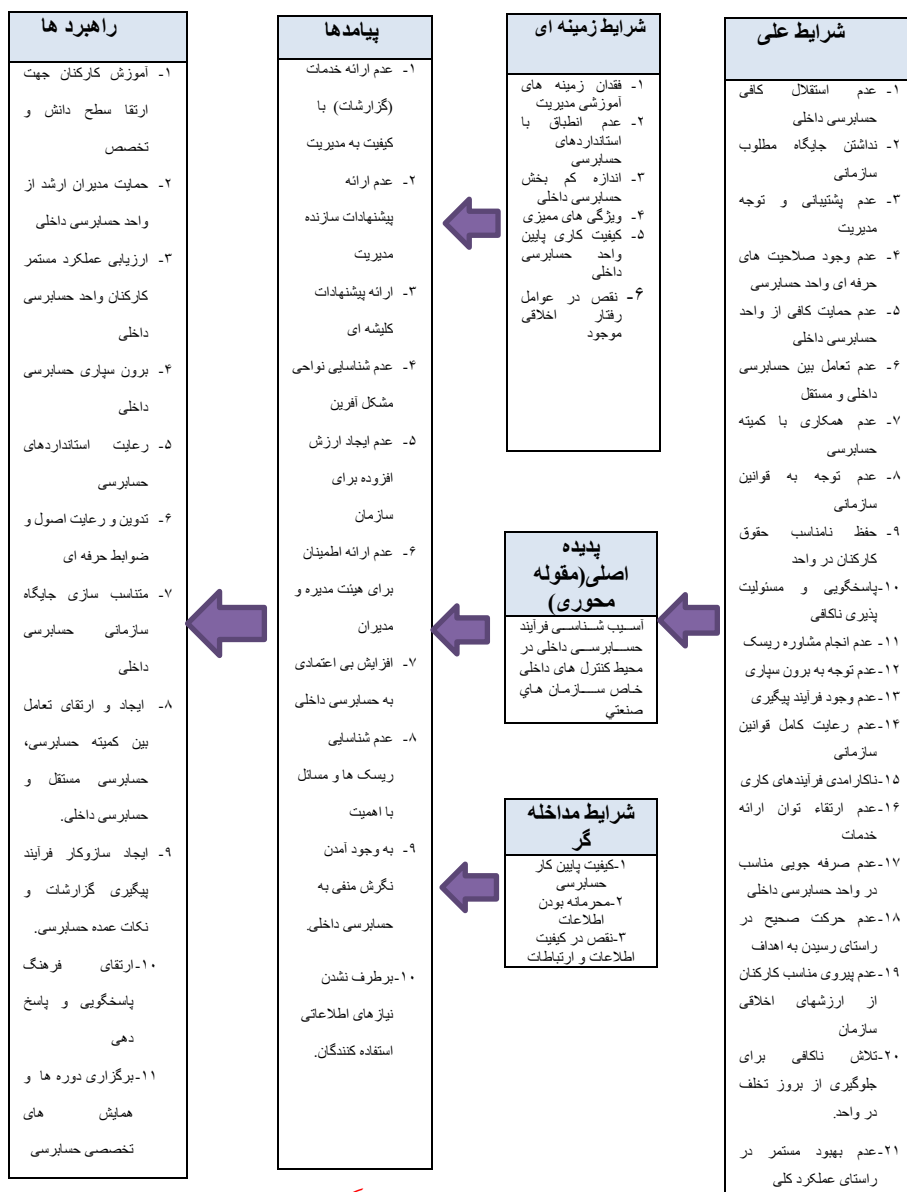
ه) پیامدها: نتایج اجرای راهبردها هستند. این طبقه بندی در ادامه پژوهش در مورد مقوله های شناسایی شده صورت گرفته است. پیامدهای شناسایی شده به شرح زیر می باشد:

عدم ارائه خدمات (گزارشات) با کیفیت به مدیریت-عدم ارائه پیشنهادات سازنده مدیریت-ارائه پیشنهادات کلیشه ای-عدم شناسایی نواحی مشکل آفرین-عدم ایجاد ارزش افزوده برای سازمان-عدم ارائه اطمینان برای هیئت مدیره و مدیران-افزایش بی اعتمادی به حسابرسی داخلی-عدم شناسایی ریسک ها و مسائل با اهمیت-به وجود آمدن نگرش منفی به حسابرسی داخلی-برطرف نشدن نیازهای اطلاعاتی استفاده کنندگان.

کد گذاری انتخابی و ارائه ی چارچوب تئوریک

تعریف مقوله اصلی و ربط دادن سایر مقوله ها به این مقوله موجب صورت بندی الگوی پژوهش می شود. هدف این مرحله، انتخاب مقوله محوری و مرتبط ساختن سایر مقوله ها بر محور آن است؛ به این معنا که پژوهشگر با استفاده از کد گذاری انتخابی به صورت منظم و عینی به انتخاب مقوله محوری پرداخته و سایر مقوله ها تابع آن قرار می گیرند (استراوس، ۱۹۸۷). سپس پژوهشگر مقوله محوری را با سایر مقوله ها به شکل نظام مندی مرتبط می کند، روابط را اعتبار می بخشد و مقوله های نیازمند بهبود و تدوین را تکمیل می کند (استراوس و کوربین، ۱۹۹۰). محقق این کار را با اعتبار سنجی مقوله ها و روابط تعریف شده بین آنها انجام می دهد. مطابق شکل زیر آسیب های شناسایی شده فرآیند حسابرسی داخلی در محیط کنترل های داخلی خاص سازمان های صنعتی به تفکیک عوامل کلی ذکر می گردد:

شکل ۱- الگوی آسیب شناسی فرآیند حسابرسی داخلی در محیط کنترل های داخلی خاص سازمان های صنعتی



منبع: یافته های پژوهشگر

یافته های کمی

در گام بعدی، به منظور تعیین اجماع نظر خبرگان برای متناسب بودن مولفه های پژوهش با آسیب های فرآیندهای حسابرسی داخلی در محیط کنترل داخلی خاص سازمان های صنعتی، از تحلیل دلفی استفاده شده و سپس به بررسی روایی و پایایی داده ها می پردازیم. این تکنیک برای "شناسایی" و "غربال" مهم ترین شاخص های تصمیم گیری قابل استفاده است. در پژوهش های کیفی که جنبه اکتشافی دارد و شناسایی ماهیت و عناصر بنیادین یک پدیده، محور مطالعه است میتوان از تکنیک دلفی استفاده کرد. تکنیک دلفی فرآیندی ساختارمند جهت گردآوری اطلاعات در طی راندهای متوالی و در نهایت اجماع گروهی است.

جدول ۵ - نتایج نهایی دلفی فازی

نتیجه نهایی	آستانه پذیرش	مقدار دی فازی شده	تجمیع 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	ویژگی های 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 برون سپاری
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	زمینه های 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 داخلی و خارجی
پذیرش	.7/	۷۲۸/۰	۹۰۰/۰	۷۶۷/۰	۵۱۷/۰	۲۰F	عدم همکاری با کمیته حسابرسی

پذیرش	./7	۷۲۲/۰	۹۱۷/۰	۷۵۰/۰	۵۰۰/۰	۴O F	نقص در کیفیت اطلاعات و ارتباطات
پذیرش	./7	۷۱۷/۰	۹۳۳/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۵O F	عدم وجود یک فرایند پیگیری
پذیرش	./7	۷۰۶/۰	۹۰۰/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۶O F	نبود محیط کنترل حمایتی
پذیرش	./7	۷۱۷/۰	۹۳۳/۰	۷۳۳/۰	۴۸۳/۰	۷O F	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 مسئولیت پذیری
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

کسارامدی فرایندهای کاری	۱PP	۴۱۷/۰	۶۶۷/۰	۸۵۰/۰	۶۴۴/۰	.7/	پذیرش
کیفیت کاری در واحد	۲PP	۵۰۰/۰	۷۵۰/۰	۹۱۷/۰	۷۲۲/۰	.7/	پذیرش
ارتقاء توان تولید و خدمات	۳PP	۵۵۰/۰	۸۰۰/۰	۹۵۰/۰	۷۶۷/۰	.7/	پذیرش
صرفه جویی در واحد	۴PP	۴۸۳/۰	۷۳۳/۰	۹۰۰/۰	۷۰۶/۰	.7/	پذیرش
حرکت در راستای اهداف	۵PP	۵۸۳/۰	۸۳۳/۰	۹۸۳/۰	۸۰۰/۰	.7/	پذیرش
بهبود مستمر عملکرد کلی	۶PP	۵۰۰/۰	۷۵۰/۰	۹۳۳/۰	۷۲۸/۰	.7/	پذیرش

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

آزمون روایی

منبع: یافته های پژوهشگر

اعتبار اندازه گیری یا روایی به این موضوع اشاره دارد که ابزار اندازه گیری تا چه حد ویژگی مورد نظر را می سنجد. بدون آگاهی از اعتبار ابزار اندازه گیری نمی توان به دقت داده های حاصل از آن اطمینان داشت. در این پژوهش برای به دست آوردن روایی پرسشنامه از روش محتوایی استفاده شده است. اعتبار محتوای یک ابزار اندازه گیری به پرسش های تشکیل دهنده آن بستگی دارد. اگر پرسش های ابزار معرف ویژگی ها و مهارت های ویژه ای باشد که محقق قصد اندازه گیری 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 سوال ها با موضوع و اهداف پژوهش، وجود ابهام در طراحی سوال ها، احتمال وجود برداشت های چندگانه و هر گونه پیشنهاد دیگر نظر

خود را بیان کنند. سپس نقطه نظرات آنها در پرسشنامه اعمال شده، روایی لازم به شرح زیر به دست آمد: پرسشنامه به ۲۰ نفر از اساتید (پانل متخصصان) داده شد تا در مورد آن نظر دهند که پاسخ ها به صورت زیر بوده است: ضروری (۱۶ نفر) مفید ولی ضروری (۲ نفر) غیر ضروری (۲ نفر)

$$CVR = \frac{16 - (20 \div 2)}{(20 \div 2)} = 0.6 > 0.42 \quad \text{(نفر)}$$

با توجه به اینکه مقدار CVR مقیاس بزرگتر از ۰/۴۲ (مقدار روایی ذکر شده در جدول فوق) شده است، اعتبار محتوایی این آیتم تایید می گردد.

پایایی داده ها

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 پرسش ها همگن تر 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 نشان دهنده ارزیابی پایایی پرسشنامه با ضریب کرونباخ می باشد که نشان از پایایی بالای پرسشنامه تحقیق است.

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

ابعاد	تعداد پرسش ها	آلفای کرونباخ
شرایط علی	۲۱	۰/۸۲۵
شرایط زمینه ای	۶	۰/۹۳۸
شرایط مداخله گر	۳	۰/۷۶۵
پدیده اصلی	۱	۰/۷۸۴

منبع: یافته های پژوهشگر

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

جدول ۷- آماره های توصیفی و آزمون همبستگی پیرسون بین مقوله های پژوهش						
متغیرها	شرایط علی	شرایط زمینه ای	مقوله محوری	شرایط مداخله گر	راهبرد ها	پیامد ها
شرایط علی	۱					
شرایط زمینه ای	۰/۳۲***	۱				
مقوله محوری	۰/۶۹***	۰/۴۲***	۱			
شرایط مداخله گر	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

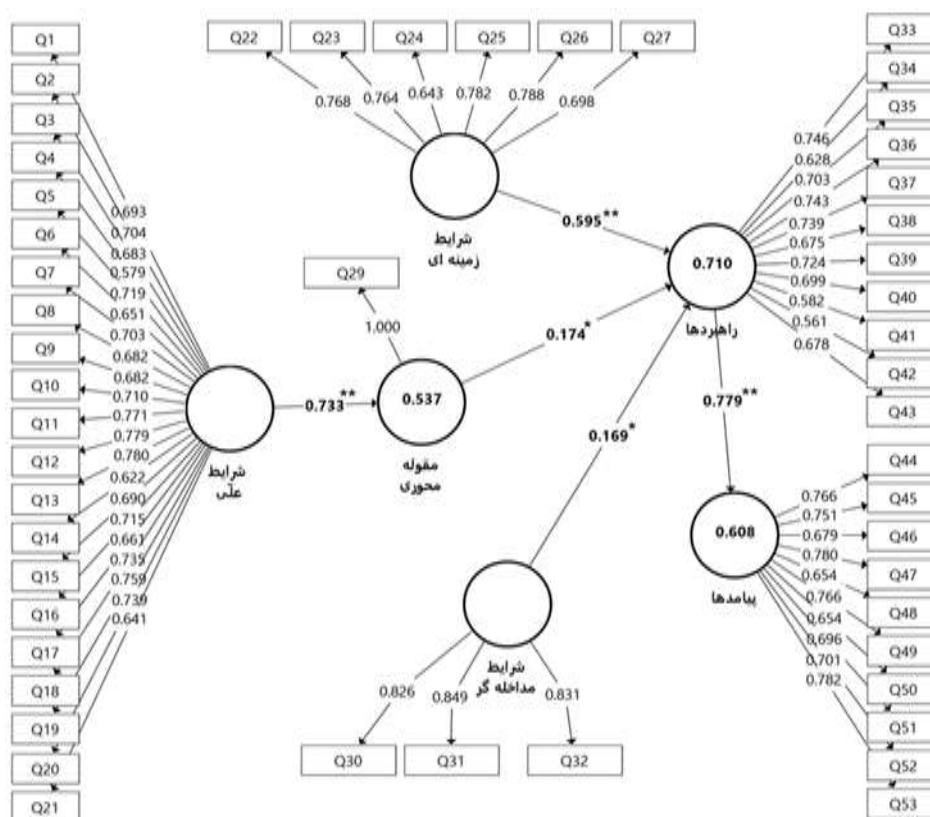
منبع: یافته های پژوهشگر

مطابق با نتایج جدول فوق، بالاترین میانگین در بین متغیرها مربوط به شرایط مداخله گر 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 شاخص های کجی و کشیدگی بررسی شد و چون مقادیر کجی و کشیدگی تمامی متغیرها در دامنه +۱ تا -۱ بدست آمد نرمال بودن شکل توزیع مقوله ها تایید شد. نتایج آزمون همبستگی پیرسون در جدول بالا نشان داد رابطه معنی داری بین تمامی مقوله های پژوهش یا یکدیگر مشاهده شد ($p < 0/05$). همچنین تمامی مقوله ها پیش بین با راهبردها همبستگی معنی داری داشتند و قوی ترین رابطه با راهبردها مربوط به شرایط زمینه ای ($r = 0/62$) بود. شکل ۲ مدل تجربی پژوهش

در حالت ضرایب استاندارد است و معنی داری روابط اصلی با علامت ستاره مشخص شده است.
 (** = $p \leq 0.01$ و * = $p \leq 0.05$).

معادلات ساختاری

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



شکل ۲ - مقادیر و معناداری بارهای عاملی منبع: یافته های پژوهشگر

شکل فوق نشان داد تمامی روابط بین متغیرهای اصلی معنی دار بود ($p < 0.05$). قوی ترین روابط در مدل مربوط به تاثیر راهبردها بر پیامدها با ضریب استاندارد ۰/۷۷۹ و تاثیر شرایط علی بر مقوله

محوری با ضریب استاندارد ۰/۷۳۳ بود. بررسی شاخص های 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 شاخص های برازش نشان از تایید مدل داشت و برازندگی مدل از نظر آماری مورد تایید قرار گرفت.

نتایج آزمون روابط بین مقوله ها بر اساس مدل سازی معادلات ساختاری و تاثیر مقوله ها بر یکدیگر به شرح جدول زیر می باشد:

جدول ۸- آزمون روابط بین مقوله ها بر اساس نتایج آزمون مدل سازی معادلات ساختاری

مقدار p	مقدار t	ضریب استاندارد	نوع تاثیر
<۰/۰۰۱	۱۴/۲۵	۰/۷۳۳	شرایط علی - مقوله محوری
<۰/۰۰۱	۸/۰۱	۰/۵۹۵	شرایط زمینه ای - راهبردها
۰/۰۲۶	۲/۲۶	۰/۱۷۴	مقوله محوری - راهبردها
۰/۰۴۰	۲/۰۸	۰/۱۶۹	شرایط مداخله گر - راهبردها
<۰/۰۰۱	۲۰/۶۱	۰/۷۷۹	راهبردها - پیامدها

منبع: یافته های پژوهشگر

یافته ها در جدول فوق نشان داد که تاثیر تمامی متغیرها بر یکدیگر تایید شد ($p < ۰/۰۵$). جهت تمامی روابط، مثبت بود. مطابق نتایج، تاثیر شرایط علی بر مقوله محوری تایید شد که جهت رابطه مثبت و شدت رابطه مقداری قوی و برابر با ۰/۷۳۳ بود. تاثیر سه متغیر شرایط زمینه ای، مقوله محوری و شرایط مداخله گر بر راهبردها تایید شد ($p < ۰/۰۵$). قوی ترین تاثیر بر راهبردها مربوط به شرایط زمینه ای با مقدار ۰/۵۹۵ بود. همچنین راهبردها تاثیر مثبتی بر پیامدها داشت که شدت تاثیر قوی و برابر با ۰/۷۷۹ بود.

بحث و نتیجه گیری

بررسی نارسایی های حسابرسی داخلی می تواند ضمن رمزگشایی از نقش ها و آثار خدمات این بخش مهم سازمانی، راهکارهای مؤثری برای ارتقاء کیفیت و ایجاد ارزش افزوده بیشتر به ذینفعان این خدمات ارائه کند. از این دیدگاه به نظر می رسد نسبت به حسابرسی مستقل، تحقیقات کمتری در بخش مأموریت های حسابرسی داخلی صورت پذیرفته است. با وجود تأکیدی که در تعاریف بین المللی و داخلی در بخش مسئولیت های حساببران داخلی به سه محور اصلی یعنی ارزیابی مدیریت ریسک، کنترل های داخلی و فرآیندهای 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 آسیب های موجود در کارکرد اثربخش حسابرسی داخلی در محیط کنترل های داخلی خاص سازمان های صنعتی، مؤلفه های اصلی مربوط به هر یک از آسیب ها شناسایی شد. جهت بررسی روایی از نظرات خبرگان استفاده شد و برای بررسی پایایی از آلفای گرونباخ استفاده گردید. در نهایت برای بررسی ارتباط بین مؤلفه ها از روش معادلات ساختاری بهره گرفته شد. در این روش نتایج قابل قبول و تاثیرگذاری در جهت شناخت مؤلفه ها حاصل گردید.

با توجه به اهداف و مسئولیت های واحد حسابرسی داخلی، مدیران باید در انتخاب حساببران داخلی بر اساس شایستگی تصمیم بگیرند. ممکن است حساببران داخلی با انبوهی از مأموریت های ارجاعی از سوی هیأت مدیره، مدیرعامل و کمیته حسابرسی روبرو شوند و در عمل فرصتی را برای پرداختن به مسئولیت های مهم مشاوره ای و اطمینان بخشی و به ویژه مأموریت های مهم ناظر بر مسئولیت های اجتماعی خود را نداشته باشند. بنابراین رفتارهای سلیقه ای با حساببران داخلی و تضعیف استقلال و جایگاه مطلوب سازمانی حساببران میتواند ضربه مهلکی به پیکره نحیف حسابرسی داخلی در هر سازمانی وارد کند. داشتن درک عمیق از بیطرفی، ساختار گزارشگری، استقلال کاری، مدیریت ریسک، تامین نیرو، اولویت بندی حسابرسی داخلی و اینکه چگونه فعالیت حسابرسی داخلی ارزش افزوده می آفریند، به تامین مقصود کمک میکند. همانطور که بوسکو^۱ (۲۰۱۷) در

1. Boskou, G.

پژوهشی بیان نمودند که کمیته حسابرسی باید به حسابرسی داخلی در راستای حفظ استقلال و صلاحیت حسابرسان داخلی کمک کند. مدیران حسابرسی داخلی اعتقاد دارند، در مواقعی که کمیته های حسابرسی اختیار عزل مدیران حسابرسی داخلی را دارند، استقلال و موفقیت بیشتری را در اجرای توصیه های خواهند داشت (راغاناندان و مک هوگ، ۱۹۹۴)^۱. شرکت هایی که از حسابرسی داخلی حمایت می کنند، کمیته های حسابرسی خود را ملزم به تصمیم گیری درباره عزل مدیران حسابرسی داخلی میکنند (اسچنیدر، ۲۰۰۹)^۲. پس چنین به نظر می آید که در شرکت هایی که به دنبال قدرت بخشیدن به استقلال حسابرسی داخلی هستند، در بسیاری از موارد، ایفای یک نقش مهم تر در تنظیم حقوق و دستمزد مدیر حسابرسی داخلی، یک مکانیسم بالقوه خواهد بود. همچنین دریافته اند که عدم حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی منجر به سوء واکنش نسبت به عملکرد حسابرسان داخلی می شود و به دلیل این که برای مدیریت فاقد ارزش و غیرضروری تلقی می شود، به طور منفی بر عملکرد حسابرسی داخلی اثر می گذارد. برای این که حسابرسی داخلی اثربخش باشد، حسابرسان داخلی به پذیرش مدیریت و قدردانی از همکاری و ارزش افزوده ای که آنها برای سازمان دارند، نیازمندند. در نتیجه، حسابرسان داخلی به منظور انجام دقیق وظایف خود نیاز به تعامل همه جانبه 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 نمی یابد.

ترویج یادگیری فعال از حسابرسی های داخلی می تواند یک رویکرد جامع تری از عملکرد حسابرسی داخلی به نمایش بگذارد. نتایج پژوهش مایان و کارملی^۳ (۲۰۱۶) و کوزلوسکی و همکاران^۴ (۱۹۹۹) نیز مؤید این واقعیت می باشد. تیم حسابرسی داخلی در مجموع باید از دانش، تجربه و مهارتهای متنوع (در حوزه های مختلفی مانند دانش مالی، فناوری اطلاعات، سیستمها و همچنین دانش خاص عملیات اصلی شرکت) برخوردار باشد.

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

بر اساس نتایج فوق مشخص شد که آسیب های شناسایی شده با بیانیه مفهومی منتشر شده از سوی انجمن بین المللی حسابرسان داخلی در قالب چارچوب بین المللی اقدامات حرفه ای همسو است.

فقدان استقلال کافی یکی از اصلی ترین آسیب شناسایی شده می باشد. برای افزایش سطح استقلال حسابرسان داخلی پیشنهاد می شود هر سازمانی در راستای اهداف خود، یک دستورالعمل مدون و مشخصی به منظور 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 دخالت ها و اعمال نفوذ قسمت های دیگر سازمان و یا شرکت ها در فرآیند کاری حسابرسان داخلی جلوگیری نمایند.

در خصوص نداشتن جایگاه مطلوب سازمانی توصیه می شود حسابرسان داخلی مستقل از مدیر عامل، معاونت مالی و یا سایر قسمت ها (مطابق با نظریه کوزو) فعالیت نمایند. لذا بهتر است واحد حسابرسی داخلی زیر مجموعه ی کمیته حسابرسی اداره شود.

عدم پشتیبانی و توجه مدیریت سومین رتبه در بین آسیب های شناسایی شده را دارد. در خصوص عدم پشتیبانی و توجه مدیریت پیشنهاد می گردد، مدیران عالی سازمان با شناسایی و توجه به نیازهای واحد و کارکنان حسابرسی داخلی نسبت به رفع آن ها برنامه ریزی و اقدام نمایند.

با توجه به تغییرات گسترده در استانداردهای حسابداری و حسابرسی و قوانین و بخشنامه های جدید مالیاتی و به منظور ارتقای صلاحیت حرفه ای کارکنان واحد حسابرسی داخلی پیشنهاد می گردد، برای کارکنان و مدیران حسابرسی داخلی کلاس های منظم آموزشی و کارگاهی برنامه ریزی و اجرا شود. همچنین در راستای ایجاد انگیزه توصیه می گردد رتبه شغلی و حقوق و مزایای ایشان وابسته به صلاحیت حرفه ای گردد.

در نهایت عدم همکاری بسیاری از پاسخ دهندگان و احتمال عدم مطالعه دقیق و صداقت در پاسخگویی پرسشنامه از محدودیت های اصلی پژوهش حاضر می باشد.

فهرست منابع

خلیلی، شحسن پور، مومنی یانسری. (۱۴۰۳). بررسی تأثیر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر دقت پیش بینی سود مدیران، فصلنامه علمی قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی. دوره ۳ / شماره ۲ پیاپی ۱۰ تابستان ۱۴۰۳. <https://doi.org/10.30495/JDAA.1403.1079896>

گنجی، حسینی و روزبان. (۱۴۰۱). عوامل موثر بر کمیته حسابرسی کارا، فصلنامه علمی قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی. دوره ۱ / شماره ۳ پیاپی ۳ تابستان ۱۴۰۱. امجدیان، غلامی جمکرانی. (۱۴۰۱). تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی، فصلنامه علمی قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابرسی. دوره ۲ / شماره ۱۳ پیاپی ۵ بهار ۱۴۰۲. <https://doi.org/10.30495/jdaa.2023.1974608.1064>

بامری، شورورزی، نوری توپکانلو. (۱۴۰۲). بررسی و تبیین رابطه بین حسابرسی داخلی و مدیریت سود با اقتباس از پژوهش مک نیلز (۲۰۰۸)، نشریه علمی حسابداری مدیریت دوره ۶۱ / شماره ۷۵ / تابستان ۶۰۴۱. شهبازی، علی، متی، وحید. (۱۴۰۲). رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت های حسابرسی داخلی. پژوهش های حسابرسی حرفه ای. ۱۱. ۱۳۳-۱۶۲. شرمسار، امیر، (۱۴۰۱). رابطه تخصص مالی کمیته حسابرسی با ضعف های کنترل داخلی و اخراج حسابرس با شواهدی از بازار بورس ایران، سومین کنفرانس ملی مدیریت بازرگانی، کارآفرینی و حسابداری ایران. آریاپناه، محمد (۱۴۰۱)، اثر تنوع جنسیتی در کمیته حسابرسی و کارایی کنترل های داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی و اعتبار تجاری، پژوهش های راهبردی بودجه و مالیه، دوره ۴، شماره ۱. اسدزاده، حمید؛ نیک بخت، محمدرضا. (۱۴۰۰). مدل مفهومی برای تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، در حال انتشار.

ناصرپور، فاطمه، (۱۳۹۹). بررسی تأثیر ویژگی های حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار، فصلنامه مطالعات نوین کاربردی در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، دوره: ۳، شماره ۲.

جعفری، مونا، (۱۴۰۱). تأثیر عملکرد و صلاحیت حسابرسی داخلی بر بهره وری عملیاتی شرکت، سومین کنفرانس بین المللی چالش ها و راهکارهای نوین در مهندسی صنایع، مدیریت و حسابداری. فلاح، فاطمه، (۱۴۰۱). ارتباط بین ضعف کنترل داخلی و حق الزحمه حسابرسی: با تأکید بر نقش خود شیفتگی مدیران و ارتباطات سیاسی، هفتمین کنفرانس بین المللی چشم اندازهای نوین در مدیریت، حسابداری و کارآفرینی. نیکبخت، محمدرضا، (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالشها و موانع، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال ۷، شماره ۲۷.

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.

pathology of internal audit processes in the environment of specific internal controls of industrial organizations.

Abdolrahman abbasifar¹ , seyede atefe hoseini ², mohammad mahmoodi³

Abstract

It is important and necessary to carry out this research for managers of industrial organizations because identifying the position of weaknesses with regard to internal audit processes plays an important role in reducing fraud, manipulating information, improving financial reporting and performance, and increasing efficiency and effectiveness. why the existing weaknesses and damages threaten the internal audit and prevent its effectiveness. The purpose of this research is to investigate and identify the damage of internal audit processes in the internal control environment of industrial organizations. The current research method is a combination (mixed) of sequential exploratory type, which is carried out in two qualitative and quantitative stages. In the qualitative part, the obtained data were coded through the Grounded Theory method during 14 interviews and through the MAXQDA software, and in the quantitative part, based on the obtained indicators, 100 questionnaires were prepared and sent, of which 85 questionnaires were received. In the following, the indicators extracted from Delphi analysis were used to create consensus and confidence. The validity of the research was confirmed based on the index of content validity ratio (CVR) and the reliability of the data through Gronbach's alpha test. Structural equation modeling (SMARTPLS software) was also used to determine the relationships between categories. The statistical population is internal and independent auditors (experts) of industrial organizations and the findings of the research showed that 30 indicators of this research (identified damages) can be summarized on 6 categories, including causal conditions, contextual conditions, intervening conditions, central categories, strategies and consequences. are.

Keywords: internal audit - internal controls - pathology

¹ Department of Accounting, Firozkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran. Abbasifar81@gmail.com

² Department of Accounting, Firozkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran (corresponding author) Hosseini_accounting58@yahoo.com

³ Department of Accounting, Firozkoh Branch, Islamic Azad University, Firozkoh, Iran. mahmoodi_1978@yahoo.com

