



ارزیابی عملکرد حسابداری داخلی با استفاده از روش فراترکیب

مژگان حیدری^۱

علی اکبر چهارمحالی^۲

مهران متین فرد^۳

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۱۷

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۷/۱۷

چکیده

حسابداری داخلی نقش مهم و حیاتی در حاکمیت و عملیات سازمان دارد. زمانیکه فعالیت این واحد در سازمان به شکل موثر و تاثیرگذار باشد و در خدمت عملیات و مدیریت سازمان باشد، کمک بزرگی به سازمان در دستیابی به هدفهایش خواهد بود. لذا، سازمانهایی که دارای واحد حسابداری داخلی اثربخش هستند، ارزیابی کامل‌تری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند. پژوهش حاضر با اتخاذ رویکرد فراترکیب به بررسی مولفه‌های تاثیرگذار بر عملکرد حسابداری داخلی می‌پردازد. بر اساس نتایج تحلیل، ۴ بعد و ۸ مفهوم و ۵۰ کد شناسایی و آزمون کیفیت آنها تایید شد. حسابداری داخلی با به کارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به سازمان برای دستیابی به اهدافش کمک می‌کند. به این ترتیب استقرار واحد حسابداری داخلی در هر سازمانی لازمه بقا و تداوم فعالیت در محیط پویا و همواره در حال تغییر است.

واژه‌های کلیدی: حسابداری داخلی، ارزیابی عملکرد، فراترکیب.

۱ گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. mozghan.heidari@iau.ac.ir

۲ گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول). m_matinfard@iau.ac.ir

۳ گروه حسابداری، واحد تهران شمال، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. a_chaharmahali@iau-tnb.ac.ir



۱- مقدمه

حسابرسی یکی از مهمترین عناصر ساختار حاکمیت شرکتی در یک سازمان است. یکی از مهم ترین دلایل ایجاد حسابرسی (اعم از داخلی و خارجی) تفکیک نقش مدیریت از مالکیت شرکت ها می باشد و در همه شرکت های داخلی و بین المللی پیاده سازی گردیده است. در حالی که حسابرسی خارجی شامل بررسی قانونی اطلاعات مالی تولید شده توسط مدیریت به منظور ابراز نظر مستقل در مورد صحت و انصاف آن است، حسابرسی داخلی نقش اطمینان از عملکرد مؤثر فرآیندهای مدیریت ریسک، حاکمیت و کنترل داخلی سازمان را ایفا می کند (موسسه رسمی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷). این امر باعث می شود که عملکرد حسابرسی داخلی^۱ در راستای موفقیت کل بخش های سازمان مرکزی باشد زیرا دامنه آن همه واحدهای سازمانی را در بر می گیرد (اوکودو و همکاران، ۲۰۱۹). در نتیجه، نقش حسابرسان داخلی موضوع بحث در میان حسابداران حرفه ای و دانشگاهیان بوده است، به ویژه در پرتو تجدید نظر در تعریف آن توسط مؤسسه حسابرسان داخلی (IIA, 2001)، که دامنه حسابرسی داخلی را گسترش داد و به عنوان یک سرویس ارزش افزا برای سازمان ها در نظر گرفت (آرنا و آزون^۲، ۲۰۰۹؛ سلیمان و داندگو^۳، ۲۰۱۴). الرجوب و احمد (۲۰۱۷) خاطرنشان کردند که حسابرسی داخلی قبل از دهه ۱۹۸۰ به شکل ابتدایی وجود داشت و تا حد زیادی به بررسی انطباق با خط مشی ها و رویه های سازمانی و تأیید وجود دارایی ها محدود می شد. با این حال، بر اساس تعریف موسسه حسابرسان داخلی جدید، حسابرسی داخلی به عنوان یک مفهوم، اکنون شامل وظایفی است که فراتر از اطمینان از عملیات مالی داخلی است. هدف اصلی عملکرد حسابرسی داخلی مدرن، کمک به مدیریت در تصمیم گیری با ارائه یک رویکرد منظم برای ارزیابی و بهبود اثر مدیریت ریسک، کنترل و فرآیند حاکمیت است (اوده و انوادیا لور^۴، ۲۰۱۶).

به طور خاص، انجمن حسابرسان داخلی^۵ در آخرین تعریف خود حسابرسی داخلی را به عنوان یک فعالیت تضمینی و مشاوره مستقل و عینی تعریف می کند که برای ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. این به سازمان کمک می کند تا با ارائه یک رویکرد سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت، به اهداف خود دست یابد. این نقش بزرگ، اهمیت حسابرسی داخلی را به عنوان بخشی از سیستم کنترل مدیریت سازمان افزایش می دهد. نقش جدید آنها نیاز به مهارت و دانش بالاتری نسبت به قبل دارد. این بدان معناست که مسئولیت های حسابرسان داخلی در حال حاضر گسترده تر و سخت تر شده است. بر اساس این مسئولیت ها، حسابرس داخلی نقش مهمی در بالا بردن قابلیت اطمینان سیستم کنترل داخلی و بهبود فرآیند مدیریت ریسک دارد.

¹.internal audit function (IAF)

².Arena & Azzone

³.Suleiman & Dandago

⁴.Udeh and Nwadiolor

⁵. Institute of Internal Auditors

عملکرد حسابرسی داخلی به عنوان یک قطعه جدایی ناپذیر از "اجزای حاکمیت" قرار می‌گیرد که اطمینان از کنترل‌های داخلی، مدیریت ریسک و انطباق را فراهم می‌کند (سو و مارتینوف-بنی ۲۰۱۱). در واقع حسابرسان داخلی در صورت ارائه عملکرد مناسب می‌توانند در ارتقاء و ایجاد ارزش در شرکت متمرکز باشند (گریما^۱ و همکاران، ۲۰۲۳). تعیین معیارهای اندازه‌گیری عملکرد در حوزه فعالیت حسابرسی داخلی، یک کار با اهمیت و حیاتی در رسیدن به هدف‌ها و مقاصد فعالیت‌های حسابرسی مطابق با بالاترین ویژگی‌های کیفی و استانداردهاست (انجمن حسابرسان داخلی ۲۰۱۴). مطابق با رهنمود اجرایی ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی (۲۰۱۵) حسابرسی داخلی در محیط‌های متنوع به لحاظ قانونی و فرهنگی و برای سازمان‌هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت و توسط افراد درون یا برون سازمانی انجام می‌شود. با وجود این تفاوت‌ها، رعایت استانداردهای بین‌المللی در انجام مسئولیت‌های حسابرسان داخلی و فعالیت ایشان، الزامی است. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار تهران در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال، مدت زمان زیادی نیست که حرفه حسابرسی داخلی به شکل جدی پا به عرصه ظهور در ایران گذشته است. تعداد پژوهش‌های انجام شده در این حرفه برای توصیف عملکرد آن بر طبق استانداردها بسیار اندک است (نیکبخت و قدس، ۱۳۹۷). بدین ترتیب نیاز به انجام تحقیقات کاربردی در این زمینه احساس می‌شود. با توجه به بررسی پژوهش‌های داخلی و خارجی، چارچوب جامعی که ابعاد و مولفه‌های عملکرد حسابرسی داخلی را به روشنی بیان کند، وجود ندارد. بر پایه نکات یادشده، مساله اصلی در این پژوهش آن است که نشان دهد با توجه به مطالعات صورت گرفته در این حوزه، اساساً آیا می‌توان تصویر جامع و روشنی از عملکرد حسابرسی داخلی مبتنی بر مفاهیم اصلی و مقولات کلیدی آن را ارائه داد؟ ساختار تحقیق به این ترتیب ادامه می‌یابد؛ ابتدا به بررسی پیشینه تحقیق پرداخته شده است و پس از آن، شرحی از روش‌شناسی پژوهش ارائه می‌شود. در ادامه شرح مبسوطی از یافته‌ها و گام‌های پژوهش بین شده است؛ در نهایت، پیشنهادهایی ارائه شده است.

۲. ادبیات موضوع

۲-۱- حسابرسی داخلی

به طور خاص، موسسه حسابرسان داخلی در آخرین تعریف خود حسابرسی داخلی را به عنوان یک فعالیت تضمینی و مشاوره مستقل و عینی تعریف می‌کند که برای ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا با ارائه یک رویکرد سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریتی ریسک، کنترل و حاکمیت، به اهداف خود دست یابد (اوکودو و همکاران، ۲۰۱۹).

¹. Grima

سازمان‌ها عموماً دارای اهداف استراتژیک، عملیاتی، گزارشگری و رعایت هستند که حسابرسی داخلی متناسب با اهداف سازمان دارای ابعاد متنوع و شرح وظایف متفاوت و تماماً با هدف ارتقا و بهبود عملکرد سازمان و ایجاد ارزش افزوده در فعالیت‌ها است. حسابرسی داخلی یکی از اجزای مهم سیستم حاکمیت شرکتی باکیفیت بالا محسوب می‌شود. لذا از اهمیت واحد حسابرسی داخلی همین که طبق مدل حاکمیت شرکتی که توسط انجمن حسابرسان داخلی مطرح شده است، از واحد حسابرسی داخلی اثربخش به عنوان یکی از چهار سنگ بنای حاکمیت شرکتی همراه با کمیته حسابرسی، مدیریت اجرایی و حسابرسان مستقل نامبرده شده است. حسابرسی داخلی ابزاری پویا برای ارزیابی مسئولیت‌های مدیران در خصوص فرآیندهای کنترلی مؤثر در ارتباط با فعالیت‌های مدیران است. اما به طور واقعی نمی‌توان حسابرسان داخلی را تنها به ارزیابی سیستم‌های کنترلی سازمان محدود نمود. بلکه آن بخش جدایی‌ناپذیر از اهداف سازمان است که اتفاقاً برای رسیدن سازمان به اهداف متنوع خود، برنامه‌ها و عملیات حسابرسی برنامه‌ریزی می‌نماید (مدیرکیاسرایی و همکاران، ۱۴۰۲).

طبق تعریف موسسه حسابرسان داخلی (۲۰۰۹)، حسابرسی داخلی نیز می‌تواند به سه حوزه مختلف طبقه بندی شود. مدیریت ریسک، حاکمیت شرکتی و کنترل داخلی. حسابرسان داخلی نه تنها در مدیریت ریسک بلکه در ارائه خدمات مشاوره و اطمینان به مدیران اجرایی نقش اساسی دارند. پیش از این، موسسه حسابرسی "نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک گسترده سازمانی" به عنوان مسیری برای حسابرسان داخلی که قرار است نقش خود را در رویه مدیریت ریسک شرکت ایفا کنند، بیان نمود. اخیراً، گزارش موسسه حسابرسی در ارتباط با خدمات مشاوره، چهار فعالیت ضروری را برای حسابرسان داخلی به منظور پاسخگویی نشان می‌دهد که عبارتند از: هماهنگی فعالیت‌های مدیریت ریسک در سطح سازمان، تسهیل شناسایی و ارزیابی ریسک‌ها، حفظ و توسعه چارچوب مدیریت ریسک در سطح سازمانی و برای پشتیبانی از توسعه استراتژی مدیریت ریسک.

اینوف، مگبامه، اوسارهابور و اهیوروبو^۱ (۲۰۱۳) معتقدند که هدف حسابرسی داخلی بهبود کارایی و اثربخشی سازمان از طریق انتقاد سازنده است. این بدان معناست که شناسایی نقاط ضعف و پیشنهادات برای بهبود، محور اصلی حسابرسی داخلی است. جای تعجب نیست که ساویر (۱۹۹۵) بیان می‌کند که کار حسابرسان داخلی تا زمانی که عیوب تصحیح نشده و تصحیح نشده باشد انجام نمی‌شود. سایر محققین مانند دیپاک (۲۰۱۰) اهداف حسابرسی داخلی را شامل موارد زیر می‌دانند: اثربخشی و کارایی عملیات (برنامه‌ها و پروژه‌ها)، قابلیت اطمینان اطلاعات مالی و عملیاتی، حفاظت از دارایی‌ها، رعایت قوانین و مقررات و پیشگیری و کشف تقلب. بارکر^۲ (۱۹۹۹) ضمن تأیید نظرات اولر و براون^۳ (۱۹۹۹)، هدف حسابرسی داخلی را به بررسی عملیات و سوابق شرکت گسترش می‌دهد و در طی این بررسی‌ها، بسیاری از جزئیات کار سازمان در رابطه با صورت‌های

^۱. Enofe, Mgbame, Osa-Erhabor, Ehiorobo

^۲. Barker

^۳. Owler and Brown

مالی و سایر صورت‌های مالی به طور مؤثر حسابرسی می‌شوند. ووس^۱ (۱۹۹۷) همچنین بیان می‌کند که هدف اصلی حسابرسی داخلی ارزیابی اثربخشی کنترل مالی و عملیاتی، تأیید انطباق با خط مشی‌های شرکت، رویه، حفاظت از دارایی‌ها و تأیید صحت و سازگاری گزارش‌های خارجی و داخلی سازمان است. اولر و براون (۱۹۹۹) استدلال می‌کنند که هدف حسابرسی داخلی حفاظت از مدیریت در برابر اشتباهات اصولی و غفلت از وظیفه است (اوکودو و همکاران، ۲۰۱۹).

مرور مختصر ادبیات در زمان تهیه طرح تحقیق از نبود مدلی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران خبر می‌داد. پژوهش‌های خارجی بیشتری در خصوص ارزیابی عملکرد حسابرسی پرداخته شده که اغلب آنها نسبت به موضوع تحقیق رویکرد کمی پژوهش را انتخاب کرده‌اند.

۲-۲- پیشینه پژوهش

پژوهش‌هایی که به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته‌اند، همگی حاکی از وجود معیارهای مختلفی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی هستند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰)؛ موسسه پروتیوتی، (۲۰۱۰). این موضوع نشان می‌دهد که این معیارها در بستر زمان و مکان در حال تغییر است و پژوهش‌ها تا رسیدن به بهترین رویه در این زمینه ادامه دارند.

زیگنفس (۲۰۰۰) در پژوهشی که شبکه اطلاعات حسابرسی انجمن حسابرسان داخلی از سال ۱۹۹۳ راه‌اندازی کرده بود، نتایج پژوهشی را ارائه داد که در آن نظر مدیران حسابرسی داخلی در رابطه با ارزیابی عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی زیرنظرشان مورد سوال قرار گرفته بود. این پژوهش که بر اساس معیارهای ارزیابی عملکرد و اولویت آنها برای مدیران حسابرسی داخلی انجام شده، ۲۰ معیار ارزیابی عملکرد را به ترتیب اولویت برای مدیران حسابرسی در سال‌های مختلف نشان می‌دهد. مدل ایشان عملکرد را از چند بعد مورد بررسی قرار می‌دهد:

- ورودی
- فرآیند
- محیط حسابرسی
- خروجی

فریگو ام.ال^۲ (۲۰۰۰) استفاده از ابزار کارت امتیازی متوازن را در ارزیابی عملکرد یک بخش حسابرسی داخلی از طریق مقاله خود که کاملاً به این مشکل اختصاص داده شده است، پیشنهاد می‌کند. مدل کارت امتیازی متوازن ارائه شده توسط فریگو ام.ال عملکرد را از چند منظر مورد بررسی قرار می‌دهد:

- مشتریان حسابرسی داخلی (کمیته حسابرسی، مدیریت و حسابرسی شده)

^۱. Vos

^۲. Frigo M.L

- فرآیند حسابرسی داخلی
- نوآوری‌ها و قابلیت‌ها

انجمن حسابرسان داخلی در سال (۲۰۰۹) رهنمودی را به عنوان فصل الخطاب برای اندازه‌گیری کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی به عنوان دو مولفه مهم عملکرد ارائه کرده است. در این رهنمود شاخص‌هایی با استفاده از رویکرد کارت امتیازی متوازن پیشنهاد شده است. فعالیت حسابرسی داخلی باید گروه‌های اصلی معیار عملکرد از قبیل رضایتمندی ذینفعان، فرآیندهای حسابرسی و قابلیت‌ها و نوآوری در حسابرسی داخلی را شناسایی کند. فرآیندهای حسابرسی داخلی می‌تواند شامل مدیریت ریسک، برنامه‌ریزی و روش‌شناسی حسابرسی باشد. نوآوری و قابلیت‌های حسابرسی می‌تواند شامل استفاده موثر از فناوری، آموزش و دانش صنعت باشد.

پژوهش‌های بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی (IIARF) با عنوان پیکره عمومی دانش (CBOK)، شش شیوه برتر ارزیابی کیفیت یا عملکرد واحد حسابرسی داخلی را گزارش می‌کند که شامل: ۱- ارزیابی میزان درصد طرح‌های تکمیل شده حسابرسی داخلی، ۲- پذیرش و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی، ۳- ارزیابی از طریق پیمایش و بازخورد از هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و مدیران ارشد، ۴- ارزیابی‌های حاصل از پیمایش صاحبکاران واحدهای حسابرسی شده، ۵- اطمینان از مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی و ۶- میزان اتکای حسابرس مستقل بر کار واحد حسابرسی داخلی، است (اندرسن و کرسفرد، ۲۰۱۱).

در گزارش پژوهشی CBOK سال ۲۰۱۵، به اعتقاد روسای واحدهای حسابرسی داخلی (۲۶۴۱ نفر)، اطمینان بخشی در خصوص اثربخشی کنترل‌های داخلی، توصیه و پیشنهاد جهت بهبود عملیات تجاری، اطمینان بخشی پیرامون فرآیند مدیریت ریسک، اطمینان بخشی پیرامون رعایت قوانین و مقررات، توجه دهی و مشاوره به مدیریت، شناسایی ریسک‌های نوظهور، اطمینان بخشی پیرامون فرآیند راهبری بنگاه، بازرسی و کشف تقلب، توجه دهی و مشاوره به کمیته حسابرسی را به عنوان فعالیت‌های حسابرسی داخلی که دارای بیشترین ارزش افزوده (۵ انتخاب اول روسای حسابرسی داخلی) هستند نام برده است (سیگو، ۲۰۱۵).

در گزارش پژوهشی CBOK سال ۲۰۱۵، سنجه‌های اندازه‌گیری عملکرد واحد حسابرسی داخلی از نگاه روسای واحدهای حسابرسی داخلی (۲۶۴۱ نفر) با عنوان درصد طرح‌های تکمیل شده حسابرسی، نسبت ساعت بودجه شده به ساعت کار واقعی، افشای به موقع موضوعات حسابرسی، میزان عملکرد در مقایسه با بودجه مالی حسابرسی داخلی، افشای به موقع موضوعات حسابرسی، میزان عملکرد در مقایسه با بودجه مالی حسابرسی داخلی، تکمیل و پوشش موضوعات قانونی، میزان دوره زمانی از زمان تکمیل کار حسابرسی الی صدور گزارش نهایی، رضایت اهداف مشتریان، میزان دوره زمانی از تاریخ شروع و اولین مصاحبه الی صدور پیش‌نویس گزارش، انجام انتظارات خاص ذینفعان اصلی که تنظیم و بر سر آن توافق شده، ارائه شده است (سیگو، ۲۰۱۵).

در تحقیقی دیگر، آکسوی و کی آقلو (۲۰۱۳) پژوهشی را در کشور ترکیه انجام دادند. آنان به این نتیجه رسیدند که در خصوص حسابرسی داخلی در بافت این کشور سه گروه اصلی معیارهای عملکرد وجود دارد که عبارتند از رضایت ذینفعان، فرآیندهای حسابرسی داخلی و ابداعات و قابلیت‌ها. آنان در تحقیق خود دریافتند که فارغ از معیارها و روش‌شناسی مورد استفاده به عنوان ابزار مدیریت عملکرد حسابرسی داخلی، مدیران حسابرسی داخلی باید برای ایجاد تناسب عملکرد خود با اهداف استراتژیک، فرهنگ سازمانی، نیازها و چشم‌انداز سازمان را در نظر بگیرند. این امر نشان می‌دهد که عوامل بیرونی بر عملکرد حسابرسی داخلی تاثیرگذارند. چایونگ (۲۰۱۲) به تحقیقی تحت عنوان، بررسی عوامل موثر بر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و ارتباط کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و نتایج عملیاتی، پرداخت. ایشان عوامل موثر بر عملکرد حسابرسی داخلی را، تکمیل سیستم‌های اطلاعاتی و عملیاتی، درک و پذیرش درون سازمانی، دانش، مهارت و روابط انسانی، ارتباط بین واحدهای حسابرسی داخلی و سایر واحدها، تکمیل سیستم‌های اطلاعاتی و عملیاتی، درک و پذیرش درون سازمانی، دانش، مهارت و روابط انسانی، ارتباط بین واحدهای حسابرسی داخلی و سایر واحدها، بیان می‌کند.

اوکودو و همکاران (۲۰۱۹) به تحقیقی تحت عنوان، ارزیابی قابلیت اطمینان عملکردهای حسابرسی داخلی، پرداخت. ایشان به طور خاص بینش‌های مفهومی و عملی را در مورد برخی از مسائل مهم در ارزیابی قابلیت اطمینان عملکردهای حسابرسی داخلی ارائه می‌دهد. به ویژه، این مقاله چهار مورد از این موضوعات را شناسایی و مورد بحث قرار داد: شایستگی حسابرسان داخلی، سطح حمایت/تاثیر مدیریت، استقلال و عینیت حسابرسان داخلی و مسائل نظارتی. آلبرتا^۱ (۲۰۰۵) با توجه به کارکردهای ذکر شده در بالا، همانطور که در تحقیق موازو و سیتی (۲۰۱۳) ذکر شده است، بیان می‌کند که حسابرسان داخلی باید ویژگی‌های زیر را داشته باشند تا به طور مؤثر وظایف فوق را انجام دهند: توانایی همسوسازی ساختار حسابرسی داخلی با پویایی عملیات سازمانی؛ باید بین مهارت‌های مدیریت برای حفظ دید مناسب و نیازها و انتظارات کمیته حسابرسی رابطه قوی وجود داشته باشد؛ باید قابلیت‌های ارائه خدمات قوی وجود داشته باشد (ثبات در رویکرد، استانداردها و ارائه)؛ همچنین باید مهارت‌های مدیریتی قوی وجود داشته باشد که تضمین کند تیم‌های حسابرسی داخلی از مهارت و انگیزه مناسب برخوردار هستند. علاوه بر ویژگی‌های مورد نیاز فوق، سطح آموزش، تحصیلات، تجربیات و همچنین صلاحیت‌های حرفه‌ای حسابرسان داخلی نیز به همان اندازه ضروری است.

در ایران نیز تعداد بسیار کمی از محققان به بررسی ابعاد عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته‌اند و بیشتر بعد اثربخشی حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داده‌اند. از کاملترین تحقیقات انجام شده در حوزه عملکرد حسابرسی داخلی در ایران، می‌توان به تحقیقی، با عنوان، "عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران

^۱. Alberta

حسابرسی داخلی، رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی^۱ که توسط نیکبخت و قدس در سال (۱۳۹۷) و مقاله‌ای دیگری که توسط ایشان در سال (۱۳۹۸) با عنوان، "ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران"، انجام شد، اشاره نمود. این دو نویسنده در مقاله اول نشان دادند که فاصله عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از نظر مدیران حسابرسی داخلی در مقایسه با تعریف حسابرسی داخلی در استانداردهای بین‌المللی انجمن حسابرسی داخلی زیاد است و نیاز به باز تعریف آن در ایران است. در مقاله دوم با اتخاذ رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی به استخراج مدل ذهنی حسابرسان داخلی از ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران پرداختند. این مدل نشان داد، مهمترین مفهوم در ذهن مدیران حسابرسی داخلی مشروعیت است. این پژوهش با اتخاذ رویکرد کیفی نسبت به ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در مقایسه با کارایی و اثربخشی در پژوهش‌های انجام شده، سه مفهوم خروجی، کیفیت و اثربخشی را معرفی می‌کند که در ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در ایران مورد نظر مدیران حسابرسی داخلی است. ایشان در این مقاله بیان می‌کنند که:

- ۱) مدیران حسابرسی داخلی، با وجود خروجی می‌توانند نشان دهند که در حال انجام کار هستند. آنان خروجی کار را در انطباق کار حسابرسی داخلی با برنامه از پیش تعیین شده و ارائه گزارش می‌بینند.
- ۲) کیفیت، مفهومی است که در سخن تمامی مصاحبه شونده‌گان به انحاء مختلف بر آن تاکید شده است. کیفیت در بردارنده دو زیر مقوله اصلی است که عبارتند از چگونگی انجام کار و چگونگی خروجی کار.

- ۳) اثربخشی، از نظر مصاحبه شونده‌گان بدین معناست که حسابرسی منشاء تغییرات در سازمان بوده و انعکاس کار حسابرسی داخلی در نظر ذینفعان، مثبت باشد. مدیران حسابرسی داخلی دو مولفه برای اثربخشی حسابرسی داخلی در نظر می‌گیرند که عبارتند از بازخورد ذینفعان و ایجاد تغییرات در سازمان.

همانطور که گفته شد، تعداد زیادی از پژوهش‌ها، عملکرد حسابرسی داخلی را از بعد اثربخشی مورد نظر قرار داده و از طریق پرسشنامه مولفه‌های موثر بر آن را مانند مهارت‌های فردی، دسترسی به اطلاعات، بی‌طرفی حسابرسی داخلی مشخص کرده‌اند (زمان و تحریری (۱۳۹۴)؛ رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)). برخی دیگر نیز به بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی و عوامل موثر بر آن در سازمانی خاص و به شکل مطالعه موردی پرداخته‌اند؛ که در ادامه به تعدادی از آنها اشاره می‌شود:

مرادی و بحری (۱۳۹۷) و اکابری کروکی و زاینده رودی (۱۳۹۵) و صالحی (۲۰۱۶)، اندازه واحد حسابرسی را به عنوان عامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی معرفی می‌نمایند.

مدیرکیاسرایی و همکاران (۱۴۰۲)، اندازه شرکت، اندازه کمیته حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی، استقلال هیئت مدیره، تعداد جلسات برگزار شده هیئت مدیره، سخت کوشی کمیته حسابرسی، فروش خارجی به کل فروش، دوگانگی مسئولیت مدیر عامل، چرخش‌های دوره ای حسابرسان داخلی، مالکیت نهادی، حسابرسی مستمر، مالکیت دولتی، اخلاق، استرس حسابرس داخلی، اندازه هیئت مدیره، مدت تصدی حسابرس، رقابت

در صنعت، کیفیت حسابرسی مستقل، اندازه موسسه حسابرسی، جریان نقدی عملیاتی، اهرم مالی را به عنوان معیارها و زیر معیارهای عوامل موثر بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بیان می کنند.

عبداللهی و آقای (۱۳۹۶)، استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد و انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای را به عنوان عوامل موثر در اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت سازمانهای دولتی می دانند.

رحمانی و محمودخانی (۱۳۹۶)، ۱) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از مهارت های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و بین فردی در انجام وظایف ۲) عدم محدودیت واحد حسابرسی داخلی در دسترسی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی ها، بخش ها و منابع ۳) برخوردار بودن حسابرسان داخلی از نگرش ذهنی بی طرفانه و بدون پیش داوری و پرهیز از ارائه نمودن خدمات اطمینان بخشی برای فعالیتی که قبلا مسئول آن بوده اند، را به عنوان عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در مدیریت، معرفی می نمایند.

فتحی عبداللهی و آقای (۱۳۹۶)، عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی را به شرح زیر ارائه می نماید: استقلال سازمانی، منشور رسمی، دسترسی نامحدود، بودجه کافی، درک مدیر سازمان از حسابرسی داخلی، کارکنان شایسته، حمایت مدیریت ارشد، انطباق با استانداردهای حسابرسی حرفه ای.

کیان مهر و نصیرزاده (۱۳۹۵)، صلاحیت کارکنان حسابرسی داخلی، تخصص مالی حسابرسان داخلی، همکاری حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، حمایت مدیریت ارشد، استقلال حسابرسان داخلی را به عنوان عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمان آستان قدس رضوی بر شمرد.

رضاخوانی و همکاران (۱۳۹۵)، داشتن تجربه و تخصص کافی حسابرسان داخلی، افزایش مهارت حسابرسان داخلی از طریق شرکت در دوره های آموزشی، برگزاری جلسات منظم بین مدیران و حسابرسان داخلی، گزارش نتایج حسابرسی داخلی به بالاترین مقام دستگاه را به عنوان عوامل موثر بر اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی در سطح سازمان شهرداری کرج، معرفی نمود.

درویش و همکاران (۱۳۹۵)، صلاحیت کارکنان بخش حسابرسی داخلی، بزرگتر بودن اندازه بخش حسابرسی داخلی، رابطه بین حسابرس داخلی و حسابرس مستقل، پشتیبانی مدیریت از حسابرسی داخلی و استقلال حسابرسی داخلی را از عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی به شمار آورد.

محمد (۱۳۹۳)، افزایش آگاهی و مهارت حسابرسان داخلی از طریق شرکت در دوره های آموزشی، تامین جایگاه سازمانی و استقلال حسابرسان داخلی، برقراری جلسات منظم بین مدیران و حسابرسان داخلی و پیگیری اجرای گزارش حسابرسان داخلی را به عنوان عوامل موثر بر اثربخشی حسابسی داخلی در دستگاه های داخلی در دستگاه های دولتی حکومت اقلیم کردستان-عراق، شناسایی نمود.

انای^۱ (۲۰۲۱)، بیان نمود که عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی به ترتیب عبارتند از حمایت مدیریت، شایستگی، استقلال، مشارکت در فعالیتهای مدیریت ریسک و همکاری با حسابرس خارجی. حلیمه، عثمان و جوزف (۲۰۱۷)، پشتیبانی مدیریت ارشد، صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان داخلی را به عنوان اثربخشی حسابرسی داخلی در بخش عمومی مالزی معرفی می‌نماید.

بدارا و سایدین (۲۰۱۳)، تجربه و استقلال، حمایت مدیریت ارشد، رضایت صاحبکار، دانش حسابرس، منابع حسابرسی داخلی، خبرگی و شایستگی حسابرس داخلی، جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی، اجرای عملیات حسابرسی داخلی، ارتباطات، فرهنگ سازمانی، برنامه‌ریزی صحیح، کارکنان دارای صلاحیت، اخلاق حرفه‌ای، پذیرش حسابرسی داخلی از سوی ذینفعان، سیستم کنترل داخلی اثربخش را به عنوان اهم مولفه‌های اثربخشی یا عوامل موثر بر آن که از مجموع پژوهش‌های انجام شده استخراج گردیده، بیان می‌نماید.

همانگونه که مشاهده شد تعداد مطالعات انجام شده در حوزه حسابرسی داخلی جهت توصیف عملکرد آن مطابق با استانداردهای حرفه‌ای بسیار اندک است. در واقع اگرچه درک کاملی از اهمیت فرآیند حسابرسی داخلی داریم، اما هنوز مشکل قابل توجهی در اندازه‌گیری عملکرد آن و تعیین معیاری برای ارزیابی ایجاد شده از جمله همسویی آن با اهداف سازمان در بلندمدت پایدار وجود دارد. لذا با عنایت به جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی در ایران و عدم توافق میان اجراکنندگان و قانون‌گذاران در خصوص کیفیت و عملکرد حسابرسی داخلی، یافتن عوامل موثر بر عملکرد حسابرسی داخلی ضروری به نظر می‌رسد، چراکه عمده شرکت‌ها به دنبال پاسخ به این سوال هستند که در مقابل مبالغ سرمایه‌گذاری شده و اهداف مدنظر قرار گرفته شده برای حسابرسی داخلی، آیا خدمات حسابرسی داخلی از عملکرد مطلوب برخوردار است و چه عواملی در بالا بردن عملکرد آن تاثیرگذار است؟ بنابراین محقق سعی می‌نماید با مطالعه تحقیقات گذشته به جمع‌بندی در این زمینه دست یابد.

۳. روش پژوهش

در تحقیق حاضر، روش کیفی فراترکیب بکارگرفته شده است. سه روش کلیدی در بازنگری ادبیات وجود دارد: فراتحلیل، بازنگری روایت‌گونه، فراترکیب (کریچهر، پوهلنر و چالس، ۲۰۱۶). نقطه قوت روش فراترکیب در توانایی‌اش نسبت به شناسایی مقوله‌های مشترک و ایجاد یک چارچوب مفهومی از دل پیشینه است (کالرسون و پالمر^۲، ۲۰۱۶). در فراترکیب؛ بازنگری مطالعات پیشین و فرآیند چارچوب‌بندی مجدد مفاهیم از طرق ادغام تفسیری نتایج پیشین، صورت می‌پذیرد (سندلوسکی و بارسو، ۲۰۰۷) و محقق سعی می‌کند ضمن بررسی اسناد و مطالعات مرتبط، نتیجه‌ای بزرگتر از مجموع بخش‌هایش به‌دست آورد (فینالیسیون و دیکسون، ۲۰۰۸؛ چنیل و وس، ۲۰۰۷).

¹.Onay

².Carlson, Palmer

فراترکیب در مقایسه با رویکرد فراتحلیل کمی-که بر داده‌های کمی ادبیات موضوع و رویکردهای آماری تکیه دارد- تمرکز بر مطالعات کیفی است و به ترجمه مطالعات کیفی به یکدیگر و فهم عمیق پژوهشگر بر می‌گردد؛ به عبارت دیگر فراترکیب، ترکیب تفسیر داده‌های اصلی مطالعات منتخب است (زیمر، ۲۰۰۶). فراترکیب با فراهم کردن نگرش نظاممند برای پژوهشگران از راه ترکیب پژوهشهای کیفی مختلف، موضوعات و استعاره‌های جدید و اساسی را کشف می‌کند و با این روش دانش جاری را ارتقاء می‌دهد و دیدی جامع و گسترده را در زمینه مسائل پدید می‌آورد. فراترکیب مستلزم این است که پژوهشگر یک بازنگری دقیق و عمیق انجام دهد و یافته‌های پژوهش‌های کیفی مرتبط را ترکیب کند.

همانطور که بیان شد فراترکیب نوعی مطالعه ثانویه است، به این معنا که عصاره‌هایی از تفسیرهای پژوهش‌های مشابه نیست، بلکه یکپارچه‌سازی تفسیر یافته‌های اصلی مطالعه‌های منتخب به منظور ایجاد یافته‌های جامع و تفسیری است. این چالش در رابطه با تحقیقات کیفی مطرح است که اغلب به صورت ایزوله انجام می‌گیرند و هیچ ارتباطی با تحقیقات عملی که در گذشته صورت گرفته ندارد و به ندرت در دانش عملی آن حوزه خاص دانش‌افزایی دارد. روش فراترکیب روش تقریباً جدیدی در حوزه تحقیقات کیفی می‌باشد که می‌تواند پاسخ‌دهی با این چالش‌ها باشد. این روش، تحقیقات کیفی مجزا را با یکدیگر در یک سطحی انتزاعی با فرآیند ترجمه و ترکیب گردآوری می‌کند (زیمر، ۲۰۰۶).

در قیاس با فراتحلیل، فراترکیب برای یکپارچه کردن مطالعات چندگانه به منظور ایجاد یافته‌های تفسیری و جامع مورد استفاده قرار می‌گیرد. در واقع فراتحلیل مطالعات کمی را به میانگین‌ها تقلیل می‌دهد. در حالی که فراترکیب یافته‌های کیفی را از طریق ارزیابی مطالعات و ایجاد یک کل جامع و تفسیری غنی می‌سازد. هدف این روش توسعه تئوری تبیینی و یا مدلی که یافته‌های گروهی از مطالعات مشابه را تشریح می‌کند. این هدف یکی از تفاوت‌های کلیدی بین این روش و فراتحلیل ر برجسته می‌سازد. در فراتحلیل هدف افزایش قطعیت و اطمینان در نتایج علت و معلولی در یک حوزه خاص است، در حالی‌که فراترکیب بیشتر هرمنوتیکی است و به دنبال درک و تشریح یک پدیده است (والش و دان، ۲۰۰۵).

۴. برآورد مدل و تجزیه و تحلیل آن

سندلوسکی و باروسو برای فراترکیب روشی هفت گامی را معرفی می‌کنند. در این پژوهش از روش هفت مرحله‌ای سندلوسکی و باروسو (۲۰۰۳) استفاده شد؛ گام اول، تنظیم پرسش پژوهش؛ گام دوم، جستجوی نظاممند مقالات در مجلات مختلف، گام سوم، تبیین مقالات مورد تایید؛ گام چهارم، استخراج اطلاعات متون؛ گام پنجم، تحلیل و تلفیق یافته‌های کیفی؛ گام ششم، کنترل کیفیت پژوهش و گام هفتم، ارائه یافته‌ها می‌باشد. در ادامه هریک از این هفت گام تشریح می‌گردد. واحد تحلیل تحقیق حاضر، تحقیقات علمی پژوهشی چاپ شده، همایش‌ها و کنفرانس‌های معتبر در ژورنال‌های مختلف است.

۴-۱- گام اول: طرح سوال‌های تحقیق

در مرحله اول تمرکز بر "چه چیزی" است. این تحقیق به بررسی تشریح و شناسایی عوامل و مولفه‌های موثر بر عملکرد حسابرسی داخلی می‌پردازد. در این مرحله باید به سوال‌های ذیل جواب داده شود:

- (۱) چه کسی: ناظر به تبیین جامعه مدنظر است. در این پژوهش ژورنال‌ها و مجلات مختلف علمی، پایگاه‌ها و سایت‌های مختلف مدنظر قرار گرفته شده است.
- (۲) محدوده زمانی مدنظر: تحقیقات انجام شده در این پژوهش در بازه زمانی سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۳ میلادی و ۱۳۸۰ تا ۱۴۰۱ خورشیدی صورت گرفته است.
- (۳) روش تحقیق: تحلیل نوع روش مقالات در جریان فراترکیب و مقالاتی که مورد تایید قرار می‌گیرند، است.

جدول ۱. سوال‌های تحقیق

پارامتر	سوال‌ات پژوهش
چیستی (what)	شناسایی مولفه‌ها و عناصر و شاخص‌ها و مفاهیم مطرح در ادبیات مربوط به عملکرد حسابرسی داخلی
جامعه مورد مطالعه (who)	آثا مختلف اعم از مقاله، فصل کتاب و پایان نامه که در آن بیشتر به تشریح و شناسایی عوامل و مولفه‌های موثر بر عملکرد حسابرسی داخلی پرداخته شده است.
محدودیت زمانی (when)	کلیه آثار بین سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۳ میلادی و ۱۳۸۰ تا ۱۴۰۱ خورشیدی.
چگونگی روش (How)	بررسی موضوعی آثار، شناسایی و یادداشت‌بردای نکات کلیدی، تحلیل مفاهیم، دسته‌بندی مفاهیم و مقولات شناسایی شده.

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در بخش ابتدایی مرحله فراترکیب، به پرسش‌های کلی مطرح در این زمینه پاسخ داده شد تا از ابهام‌های بیشتر در این زمینه جلوگیری شود. بدین ترتیب تنها آثاری باید در این مطالعه گنجانده شوند که در آنها بیشتر به مولفه‌ها و ابعاد مهم و تاثیرگذار در حسابرسی داخلی و عملکرد آن پرداخته یا به آن اشاره شده باشد.

۴-۲- گام دوم: تحلیل نظامند منابع

در این مرحله، به جستجوی نظامند مقالات در مجلات مختلف، پرداخته با در نظر گرفتن کلیدواژه‌های مدنظر در مقالات و پژوهش‌های مختلف تعداد ۱۵۷ مقاله استخراج شد. واژه‌های کلیدی مورد استفاده فارسی و لاتین استفاده شده در جدول ۲ مشخص گردیده است.

جدول ۲. کلیدواژه‌های مورد استفاده در جستجوی منابع

کلید واژه فارسی	کلید واژه لاتین
حسابرسی داخلی	Internal Audit
کیفیت حسابرسی	Audit quality
عملکرد حسابرسی داخلی	Internal audit function
عوامل موثر بر حسابرسی داخلی	Factors affecting internal audit
اثربخشی حسابرسی داخلی	Effectiveness of internal audit
کیفیت حسابرسی داخلی	Internal audit quality
نقش حسابرسی داخلی	The role of internal audit
عناصر کلیدی حسابرسی داخلی	Key elements of internal audit

منبع: یافته‌های پژوهشگر

همچنین پایگاه‌های داده و ژورنال‌های مورد استفاده در این پژوهش در جدول ۳ مشخص شده است:

جدول ۳. پایگاه‌های داده و ژورنال‌های مورد استفاده

نام پایگاه		
Ensani	Google scholar	Science direct
CIVILICA	Sid	Springer
sika	Magiran	Emerald
همایش‌ها	noormags	Irandoc

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۳-۴-گام سوم: تبیین مقالات مورد تایید

در فراترکیب نویسنده باید بتواند جزئیات جستجو بین مقالات را به طور صریح و شفاف شرح دهد و میزان جامع بودن آن را توضیح دهد. متون و مقالات بررسی شده در این پژوهش همه مطالعاتی است که با هدف تحقیق مرتبط باشند. به این منظور، مقالات با استفاده از واژه‌های کلیدی منتخب شناسایی شد. متون و مقالات بررسی شده در این پژوهش همه مطالعاتی است که با هدف تحقیق مرتبط باشند. به این منظور، مقالات با استفاده از واژه‌های کلیدی منتخب شناسایی شد. هدف این مرحله حذف مقاله‌ها و کتب‌هایی است که به یافته‌های ارائه شده در آنها اعتمادی نیست. بنابراین از ابزار ارزیابی کیفی "برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی" استفاده گردید. با طرح ۱۰ سوال، دقت، اعتبار و اهمیت مطالعات کیفی مشخص شده؛ که این سوالات بر موارد زیر تمرکز دارند: (۱) اهداف پژوهش (۲) منطق روش (۳) طرح پژوهش (۴) روش نمونه‌برداری (۵)

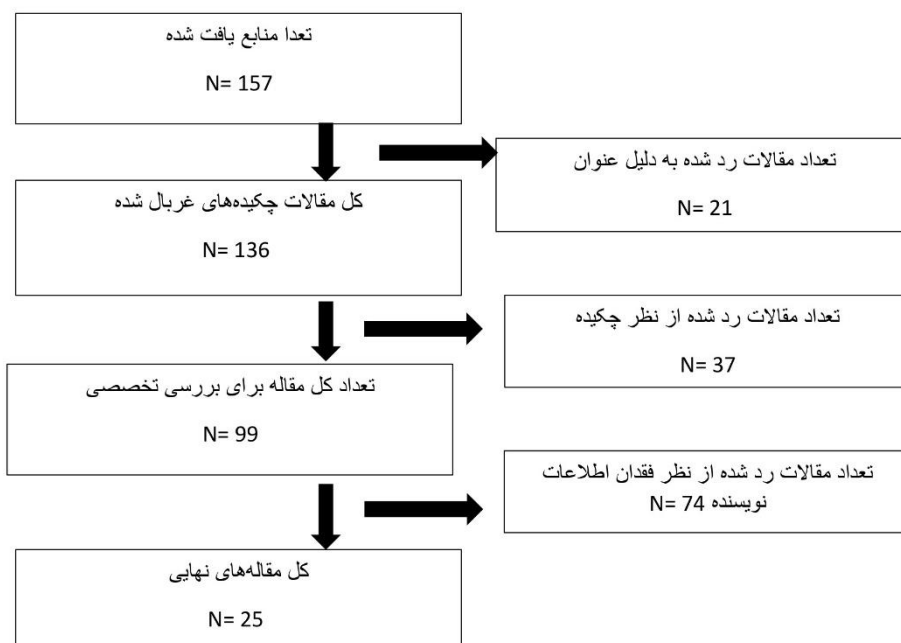
جمع‌آوری داده‌ها (۶) انعکاس‌پذیری که شامل رابطه بین پژوهشگر و شرکت‌کنندگان (۷) ملاحظه اخلاقی (۸) دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها (۹) بیان واضح و روشن یافته‌ها و (۱۰) ارزش پژوهش. در این مرحله به هر کدام از این سوالات یک امتیاز کمی داده و سپس یک فرم ایجاد کرده سپس امتیازاتی را که به هر مقاله داده جمع کردیم. پژوهش‌های با امتیاز کمتر از ۳۰ حذف گردید. پس از آنکه آثار مناسب شناسایی گردید، گام بعدی پالایش نهایی مقالات برای استخراج اطلاعات بوده است.

جدول ۴. مهارت‌های ارزیابی حیاتی

ابعاد casp	ضعیف ۱۰-۰	متوسط ۲۰-۱۱	خوب ۳۰-۲۱	بسیار خوب ۴۰-۳۱	عالی ۵۰-۴۱
اهداف پژوهش					
منطبق روش					
طرح پژوهش					
روش نمونه‌برداری					
جمع‌آوری داده‌ها					
انعکاس‌پذیری					
ملاحظات اخلاقی					
دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها					
بیان واضح و روشن یافته‌ها					
ارزش پژوهش					

منبع: یافته‌های پژوهشگر

پس از شناسایی مدارک مناسب بر پایه مهارت ارزیابی حیاتی، گام بعدی پالایش نهایی و چاپ مدارک برای استخراج اطلاعات است؛ شکل زیر به کار برده شده برای پالایش آثار و انتخاب نمونه‌های مناسب را نشان می‌دهد.



شکل ۱. الگوریتم انتخاب مقاله های نهایی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۴-۴-گام چهارم: استخراج اطلاعات متون

در ادامه گام چهارم و پس از انتخاب و گزینش منابع، تعدادی کد استخراج گردید. کدها و منابع استخراج کدها در جدول ۵ ارائه شده است. در مجموع، ۵۰ کد شناسایی شد؛ که برخی از کدها دارای فراوانی بیشتر هستند. که نشان‌دهنده اهمیت بیشتر آنان نزد پژوهشگران مختلف است.

جدول ۵. کدها و منابع استخراج کدها

ردیف	کد	برخی از منابع استخراج شده	فراوانی کد
۱	تجربه حسابرسان	Ziegenfuss (2000), Frigo M.L. (2002), The Institute of Internal Auditor (2009), Badara. & Saidin (2013) protiviti ولی‌زاده و لاریجانی (۱۴۰۰)	۶
۲	ساعت آموزش هر حسابرس داخلی	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000), محمد (۱۳۹۳)، پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱)	۴

ردیف	کد	برخی از منابع استخراج شده	فراوانی کد
۳	درصد کارکنان دارای گواهینامه	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000)	۲
۴	دانش حسابرسی داخلی	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000), Chaiwong, Donlaya, (2012), Badara. & Saidin (2013) (۲۰۱۶) نوان بوییک و نوادیالور، (۲۰۱۶)، نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)، ولیزاده و لاریجانی (۱۴۰۰)، استاندارد ۱۲۰۰، رضاخوانی و همکاران (۱۳۹۵)	۹
۵	شمار جابجایی حسابرسان	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000)، مدیرکیاسرای و همکاران (۱۴۰۲)	۳
۶	میانگین ماههای بودن در یک سمت	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000)	۲
۷	توسعه و تعمیق دانش فنی مرتبط	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000), Badara. & Saidin (2013) استاندارد ۱۲۰۰، رضاخوانی و همکاران (۱۳۹۵)	۵
۸	توسعه عمیق صنایع دانش محور	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000)	۲
۹	توسعه و مشارکت در مسائل و تجربه‌های در حال ظهور و روند صنعت	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000)	۲
۱۰	دسترسی به منابع اطلاعاتی و سازمانی	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000), Chaiwong, Donlaya, (2012) نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۴
۱۱	رتبه بندی رضایت مشتریان	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000), Frigo M.L. (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013), CBOK, 2010.	۵
۱۲	رتبه بندی رضایت کارکنان	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000), Frigo M.L. (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013)	۴
۱۳	پاسخگویی به درخواست‌های ویژه	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013)	۳
۱۴	ارتباط حسابرسی داخلی با وظایف و انتظارات ذینفعان	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013), Chaiwong, Donlaya, (2012)	۴
۱۵	سطح قانونمندی و تمکین به قانون	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo (2002), Arena & Azzone (2009), Cohen, Sayag (2010). قلیزاده و مبشری (۱۳۹۲)	۵

ردیف	کد	برخی از منابع استخراج شده	فراوانی کد
۱۶	ماهیت سازمان	The Institute of Internal Auditor (2009), Chaiwong, Donlaya, (2012)	۲
۱۷	توجه به ذینفعان خاص	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000), Frigo (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013),	۴
۱۸	سطح پوشش ریسک	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013), CBOK, 2010. Rakipi & et al (2020) استاندارد ۱۲۰۰	
۱۹	درصد حسابرسیهای تکمیل شده به حسابرسیهای برنامه‌ریزی شده	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo (2002), Badara. & Saidin (2013), CBOK, 2010. Arena & Azzone (2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019, Ziegenfuss (2000), Aksoy, Kahyaoglu (2013), Arena & Azzone (2009)	۹
۲۰	تعداد پیشنهادهای حسابرسیها	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo M.L. (2002), Badara. & Saidin (2013), CBOK, 2010. Arena & Azzone (2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019	۶
۲۱	هزینه های واقعی در مقابل هزینه های برنامه‌ریزی شده	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo (2002), Badara. & Saidin (2013), CBOK, 2010. Arena & Azzone (2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019, Ziegenfuss (2000)	۷
۲۲	مدت زمان صرف شده برای همه حسابرسی (از زمان شروع تا خاتمه عملیات)	Ziegenfuss (2000), The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo M.L. (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013), CBOK, 2010. Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019	۶
۲۳	میزان انطباق با سیاستها و استانداردها	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo M.L. (2002), Badara. & Saidin (2013), CBOK, 2010. Arena & Azzone (2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019, Ziegenfuss (2000), Aksoy, Kahyaoglu (2013), Arena & Azzone (2009)	۶
۲۴	درجه اطمینان کیفی روشهای توسعه‌ای	The Institute of Internal Auditor (2009), CBOK, 2010.	۲
۲۵	استفاده از فناوری‌های نوین در حسابرسی‌ها	The Institute of Internal Auditor (2009), Chaiwong, Donlaya, (2012), Aksoy, Kahyaoglu (2013), وو و (۲۰۲۴) ; De santis, rakipi, Romina. ; Donza, Giuseppe, (2020). استاندارد ۱۲۰۰	۶
۲۶	تفکر رهبری	The Institute of Internal Auditor (2009),	۱

ردیف	کد	برخی از منابع استخراج شده	فراوانی کد
۲۷	نوآوری و حرفه‌ای‌گری سازمانی	The Institute of Internal Auditor (2009), Aksoy, Kahyaoglu (2013), Frigo (2002), Rakipi & et al (2020), وو و همکاران در سال (۲۰۲۴) استاندارد ۱۲۰۰	۶
۲۸	تجربه کارکنان	Ziegenfuss (2000), Frigo (2002), The Institute of Internal Auditor (2009), Badara. & Saidin (2013) ولی‌زاده و لاریجانی (۱۴۰۰)	۶
۲۹	ساعات آموزش / ساعات حسابرسی	The Institute of Internal Auditor (2009), رضاخوانی و همکاران (۱۳۹۵)	۲
۳۰	تعداد نوآوری و بهبود صورت گرفته در عملیات	Frigo M.L. (2002), The Institute of Internal Auditor (2009), Aksoy, Kahyaoglu (2013), استاندارد ۱۲۰۰	۴
۳۱	تعداد فرآیندهای بهبود یافته	The Institute of Internal Auditor (2009), Ziegenfuss (2000),	۲
۳۲	درصد ریسک وقوع رویدادهای غیرمتعارف	The Institute of Internal Auditor (2009),	
۳۳	تعداد توصیه‌های عمده یافته-های حسابرسی	Ziegenfuss (2000), CBOK, 2010.	۲
۳۴	میزان پس انداز حسابرسی	Ziegenfuss (2000),	۱
۳۵	تعداد یافته‌های تکراری	Ziegenfuss (2000),	۱
۳۶	تعداد روزها از پایان کار میدانی تا صدور گزارش	Ziegenfuss (2000), The Institute of Internal Auditor (2009),	۲
۳۷	میزان بهبود فرآیند	Ziegenfuss (2000), The Institute of Internal Auditor (2009),	۲
۳۸	اهمیت موضوع حسابرسی	Ziegenfuss (2000),	۱
۳۹	انطباق با برنامه از پیش تعیین شده	The Institute of Internal Auditor (2009), CBOK, 2010. Arena & Azzone (2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019, Cohen, A., & Sayag, G. (2010). نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)، قلیزاده و مبشری (۱۳۹۲)	۷
۴۰	ارائه گزارش	The Institute of Internal Auditor (2009), Arena & Azzone (2009), rakipi & et al (2020) نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)، رضاخوانی و همکاران (۱۳۹۵)، محمد (۱۳۹۳)	۶
۴۱	کامل بودن رسیدگی	The Institute of Internal Auditor (2009),	۲

ردیف	کد	برخی از منابع استخراج شده	فراوانی کد
		نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	
۴۲	ارتباط موثر	Chaiwong ,Donlaya, (2012), The Institute of Internal Auditor (2009), Badara. & Saidin (2013), rakipi & et al (2020) Cohen, A., & Sayag, G. (2010). نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۶
۴۳	کامل بودن یافته‌ها	نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۱
۴۴	دقت یافته‌ها	نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۱
۴۵	اهمیت یافته	نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۱
۴۶	مدیریت زمان	The Institute of Internal Auditor (2009), Cohen, & Sayag (2010). نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۳
۴۷	کیفیت گزارش	The Institute of Internal Auditor (2009), Cohen, & Sayag (2010). نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)، قلیزاده و مبشری (۱۳۹۲)	۴
۴۸	ارائه پیشنهادات قابل اجرا	The Institute of Internal Auditor (2009), Arena & Azzone(2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019 نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۴
۴۹	بازخورد ذینفعان	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo M.L. (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013), Badara. & Saidin (2013), CBOK, 2010. Arena & Azzone(2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019 نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۸
۵۰	ایجاد تغییر در سازمان	Badara. & Saidin (2013), Arena & Azzone(2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019 نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)	۴

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵-۴-گام پنجم: تحلیل و تلفیق یافته‌های کیفی

به منظور تجزیه و تحلیل مطالعات انجام شده در رابطه با موضوع تحقیق از کدگذاری استفاده شده است. هدف فراترکیب ایجاد تفسیر یکپارچه و جدیدی از یافته‌ها می‌باشد. این روش برای شفاف‌سازی مفاهیم، الگوها و نتایج در بالایش حالت‌های موجود دانش و ظهور مدل‌های عملیاتی و تئوریها پذیرفته شده است (فینگلد، ۲۰۰۳). کدگذاری باز قصد دارد تا داده‌ها و پدیده‌ها را در قالب مفاهیم درآورد. سپس این کدها را بر اساس پدیده‌های کشف شده در داده‌ها که مستقیماً به پرسش تحقیق مربوط می‌شوند، دسته‌بندی کنیم (فلیک، ۱۳۹۱). در پژوهش حاضر ابتدا مفاهیم خلق و سپس ابعاد و روابط آنها بر اساس متن و سوالات تحقیق بیان

شده است. با توجه به ارتباط مفاهیم با هم ابعاد شکل گرفته‌اند. نتایج این فرایند برای شناسایی و دسته‌بندی عوامل موثر بر عملکرد حسابرسی داخلی در جدول ۶ ارائه شده است:

جدول ۶. مقوله‌بندی یافته‌ها

ابعاد	مفاهیم	کد
ورودی	توسعه نیروی کار	تجربه حسابرسان
		ساعت آموزش هر حسابرسان داخلی
		درصد کارکنان دارای گواهینامه
		دانش حسابرسی داخلی
		شمار جابجایی حسابرسان
		میانگین ماههای بودن در یک سمت
	توسعه دانش و مهارت	توسعه و تعمیق دانش فنی مرتبط
		توسعه عمیق صنایع دانش محور
		توسعه و مشارکت در مسائل و تجربه‌های در حال ظهور و روند صنعت
		دسترسی به منابع اطلاعاتی و سازمانی
	رضایت ذینفعان	رتبه بندی رضایت مشتریان
		رتبه بندی رضایت کارکنان
		پاسخگویی به درخواست‌های ویژه
		ارتباط حسابرسی داخلی با وظایف و انتظارات ذینفعان
		سطح قانونمندی و تمکین به قانون
		ماهیت سازمان
		توجه به ذینفعان خاص
فرآیند	مدیریت ریسک	سطح پوشش ریسک
	برنامهریزی	درصد حسابرسیهای تکمیل شده به حسابرسیهای برنامهریزی شده
	روش‌شناسی حسابرسان	تعداد پیشنهادهای حسابرسیها
		هزینه های واقعی در مقابل هزینه های برنامهریزی شده
		مدت زمان صرف شده برای همه حسابرسی (از زمان شروع تا خاتمه عملیات)
		میزان انطباق با سیاستها و استانداردها
		درجه اطمینان کیفی روشهای توسعه‌ای
نوآوری و قابلیت‌ها		استفاده از فناوری‌های نوین در حسابرسی‌ها
		تفکر رهبری

ابعاد	مفاهیم	کد
(استفاده موثر از فناوری، آموزش و دانش صنعت)		نوآوری و حرفه‌ای‌گری سازمانی
		تجربه کارکنان
		ساعات آموزش/ساعات حسابرسی
		تعداد نوآوری و بهبود صورت گرفته در عملیات
		تعداد فرآیندهای بهبود یافته
		درصد ریسک وقوع رویدادهای غیرمتعارف
خروجی	کیفیت	تعداد توصیه‌های عمده یافته‌های حسابرسی
		میزان پس انداز حسابرسی
		تعداد یافته‌های تکراری
		تعداد روزها از پایان کار میدانی تا صدور گزارش
		میزان بهبود فرآیند
		اهمیت موضوع حسابرسی
		انطباق با برنامه از پیش تعیین شده
		ارائه گزارش
	اثر بخشی	کامل بودن رسیدگی
		ارتباط موثر
		کامل بودن یافته‌ها
		دقت یافته‌ها
		اهمیت یافته
		مدیریت زمان
		کیفیت گزارش
		ارائه پیشنهادات قابل اجرا
		بازخورد ذینفعان
		ایجاد تغییر در سازمان

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۷. استاندارد کدها و مقوله‌ها

ابعاد	منابع	
	منابع فارسی	منابع لاتین
ورودی	نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)، ولی‌زاده و لاریجانی (۱۴۰۰)، محمد (۱۳۹۳)،	Ziegenfuss (2000), Frigo M.L. (2002), The Institute of Internal Auditor (2009), Badara. & Saidin

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
دوره ۱۷/ پیاپی ۶۸/ زمستان ۱۴۰۴

ابعاد		منابع
	منابع فارسی	منابع لاتین
	پورحیدری و رضایی (۱۳۹۱)، استاندارد ۱۲۰۰، رضاخوانی و همکاران (۱۳۹۵)، مدیرکیاسرایی و همکاران (۱۴۰۲)، قلیزاده و مبشری (۱۳۹۲)	نوان بوییک و (2012), Donlaya, Chaiwong (2013), Aksoy, Kahyaoglu (2013), CBOK, (2010), Kahyaoglu (2013), Donlaya, (2012), Arena & Azzone (2009), Cohen, Sayag (2010).
فرآیند	استاندارد ۱۲۰۰	The Institute of Internal Auditor (2009), Frigo M.L. (2002), Aksoy, Kahyaoglu (2013), CBOK, 2010, rakipi & et al (2020), Badara. & Saidin (2013), Arena & Azzone(2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019
نوآوری و قابلیت‌ها	استاندارد ۱۲۰۰، ولی‌زاده و لاریجانی (۱۴۰۰)، رضاخوانی و همکاران (۱۳۹۵)	The Institute of Internal Auditor (2009), Chaiwong, Donlaya, (2012), Aksoy, Kahyaoglu (2013), وو ^۱ و (2024), Rakipi, Romina. ; De santis, federika.; Donza, Giuseppe, (2020). Frigo (2002), Ziegenfuss (2000), Badara. & Saidin (2013), Kahyaoglu (2013)
خروجی	نیکبخت و قدس (۱۳۹۸)، قلیزاده و مبشری (۱۳۹۲)، رضاخوانی و همکاران (۱۳۹۵)، محمد (۱۳۹۳)	Ziegenfuss (2000), CBOK, 2010, Arena & Azzone (2009), Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019, Cohen, Sayag (2010). Rakipi & et al (2020), Chaiwong, Donlaya, (2012), Badara. & Saidin (2013), Aksoy, Kahyaoglu (2013), Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۶-۴- گام ششم: کنترل کیفیت پژوهش

نحوه اعتبارسنجی در مطالعات کیفی فراترکیب از ابتدا مورد بحث بوده است؛ اما آنچه مورد اجماع اکثر پژوهشگران می‌باشد، اعتبارسنجی یا کنترل کیفیت این مطالعات به یکی از دو روش زیر است:

۱- استفاده از نظر خبرگان در دستاوردهای پژوهش؛ ۲- ارائه یک نتیجه جامع از مطالعه مبانی نظری و پژوهش-های قبلی که با استفاده از مطالعات جدید اثبات می‌شود (حسین‌پور و همکاران، ۱۴۰۱).

در این پژوهش تلاش شده که همه مقالات مورد استفاده از ژورنالها و پایگاه‌های معتبر انتخاب شوند؛ لذا مقالاتی که دارای اعتبار کافی نبودند، از فرایند فراترکیب حذف شدند.

این مرحله از فراترکیب پالایش کیفی یافته‌های بدست آمده است؛ به عبارت دیگر روایی و پایایی مدل است. از روش دلفی برای سنجش روایی محتوایی به وسیله نظر خبرگان استفاده گردید. که خبرگان به صورت

¹. Wu

نمونه‌گیری غیراحتمالی و ترکیبی از روش‌های هدفمند یا قضاوتی انتخاب شده‌اند. جامعه آماری پژوهش افرادی هستند که به نحوی با حسابرسی، حسابرسی داخلی در ارتباط بوده‌اند. با این افراد به صورت مستقیم که ۱۵ نفر بودند تماس حاصل شد که همه مفاهیم مورد تایید خبرگان بوده است. که ۵ نفر از خبرگان زن و ۱۰ نفر مرد می‌باشند، ۸ نفر کارشناس دانشگاهی بوده‌اند و ۷ نفر کارشناس مرتبط که تجربه داشته‌اند؛ ۶ نفر از خبرگان دارای مدرک کارشناسی و ۹ نفر فوق لیسانس و بالاتر بوده‌اند. مقادیر درصد توافق خبرگان و ضریب کندال بدست آمده نشان از روایی بالاست.

جدول ۸. روایی

ابعاد	کد	میانگین	انحراف معیار
ورودی	تجربه حسابرسان	۶.۲۰	۰.۵۶
	ساعت آموزش هر حسابرس داخلی	۶.۲۰	۰.۵۶
	درصد کارکنان دارای گواهینامه	۵.۵۳	۰.۵۱
	دانش حسابرسی داخلی	۵.۹۳	۰.۷۰
	شمار جایجایی حسابرسان	۵.۰۷	۰.۸۸
	میانگین ماههای بودن در یک سمت	۵.۴۰	۰.۶۳
	توسعه و تعمیق دانش فنی مرتبط	۵.۷۳	۰.۵۹
	توسعه عمیق صنایع دانش محور	۶.۲۷	۰.۵۹
	توسعه و مشارکت در مسائل و تجربه‌های در حال ظهور و روند صنعت	۶.۲۷	۰.۵۹
	دسترسی به منابع اطلاعاتی و سازمانی	۵.۵۳	۰.۵۱
	رتبه بندی رضایت مشتریان	۵.۸۷	۰.۵۱
	رتبه بندی رضایت کارکنان	۶	۰.۶۵
	پاسخگویی به درخواست‌های ویژه	۵.۷۳	۰.۵۹
	ارتباط حسابرسی داخلی با وظایف و انتظارهای ذینفعان	۵.۹۳	۰.۴۵
	سطح قانونمندی و تمکین به قانون	۵.۸۰	۰.۵۶
	ماهیت سازمان	۶.۲۰	۰.۶۷
	توجه به ذینفعان خاص	۵.۸۷	۰.۷۴
	سطح پوشش ریسک	۶.۰۷	۰.۷۰
فرآیند	درصد حسابرسیهای تکمیل شده به حسابرسیهای برنامه‌ریزی شده	۶.۰۷	۰.۶۷
	تعداد پیشنهادهای حسابرسیها	۵.۸۰	۰.۶۳
	هزینه های واقعی در مقابل هزینه های برنامه‌ریزی شده	۵.۶۰	۰.۶۷

انحراف معیار	میانگین	کد	ابعاد
۰.۶۷	۶.۲۰	مدت زمان صرف شده برای همه حسابرسی (از زمان شروع تا خاتمه عملیات)	
۰.۶۷	۶.۲۰	میزان انطباق با سیاستها و استانداردها	
۰.۶۷	۶.۲۰	درجه اطمینان کیفی روش‌های توسعه‌ای	
۰.۷۰	۶.۰۷	استفاده از فناوری‌های نوین در حسابرسی‌ها	نوآوری و قابلیت‌ها
۰.۷۰	۵.۹۳	تفکر رهبری	
۰.۷۵	۶	نوآوری و حرفه‌ای‌گری سازمانی	
۰.۸۴	۶	تجربه کارکنان	
۰.۷۰	۵.۷۳	ساعات آموزش/ساعات حسابرسی	
۰.۶۱	۵.۶۷	تعداد نوآوری و بهبود صورت گرفته در عملیات	
۰.۶۴	۵.۸۷	تعداد فرآیندهای بهبود یافته	
۰.۶۵	۶	درصد ریسک وقوع رویدادهای غیرمترعارف	
۰.۶۴	۶.۱۳	تعداد توصیه‌های عمده یافته‌های حسابرسی	
۰.۵۹	۶.۲۷	میزان پس انداز حسابرسی	
۰.۵۹	۶.۲۷	تعداد یافته‌های تکراری	خروجی
۰.۷۰	۶.۰۷	تعداد روزها از پایان کار میدانی تا صدور گزارش	
۰.۷۵	۶	میزان بهبود فرآیند	
۰.۷۵	۶	اهمیت موضوع حسابرسی	
۰.۷۰	۶	انطباق با برنامه از پیش تعیین شده	
۰.۴۸	۶.۰۷	ارائه گزارش	
۰.۵۹	۵.۶۷	کامل بودن رسیدگی	
۰.۵۹	۶.۲۷	ارتباط موثر	
۰.۵۶	۶.۲۷	کامل بودن یافته‌ها	
۰.۵۹	۶.۲۰	دقت یافته‌ها	
۰.۷۹	۶.۰۷	اهمیت یافته	
۰.۵۶	۶.۰۷	مدیریت زمان	
۰.۵۹	۶.۲۰	کیفیت گزارش	
۰.۷۵	۶.۲۷	ارائه پیشنهادات قابل اجرا	
۰.۷۵	۶	بازخورد ذینفعان	
۰.۷۴	۶.۱۳	ایجاد تغییر در سازمان	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

برای کنترل کدها و مقوله‌های استخراجی از دو کدگذار استفاده شده و شاخص مورد نظر در این زمینه، شاخص کاپا است. برای کنترل مفاهیم استخراجی از مقایسه نظر پژوهشگر با یک خبره استفاده شد. مقدار شاخص کاپا بین صفر تا یک نوسان دارد، هرچقدر مقدار این سنجه به عدد یک نزدیک باشد، نشان‌دهنده توافق بیشتر بین رتبه‌دهندگان است، اما زمانی که مقدار کاپا به عدد صفر نزدیک باشد، توافق کمتری بین این دو رتبه‌دهنده وجود دارد (ارفعی و نمایان، ۱۴۰۱).
بر اساس شاخص کاپا می‌توان ادعا نمود که استخراج کدها از پایایی مناسبی برخوردار هستند.

جدول ۹- ضریب کاپا

عدد معناداری	مقدار	
۰.۰۰	۰.۶۰	کاپای مورد توافق
	۵۰	تعداد مواد معتبر

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷-۴- گام هفتم: ارائه یافته‌ها

در نهایت در مرحله هفتم، یافته‌های تحقیق بیان می‌شود. در این پژوهش پس از مطالعه تحقیقات انجام شده در این زمینه، چهار بعد، شامل ورودی، فرآیند، نوآوری و قابلیت‌ها و خروجی که هر یک دارای مفاهیمی هستند، در نظر گرفته شد:

بعد ورودی شامل مفاهیم توسعه نیروی کار، توسعه دانش و مهارت و رضایت ذینفعان می‌باشد که پس از مطالعه تحقیقات داخلی و خارجی انجام شده، ۱۷ کد شناسایی شد؛ در میان کدهای شناسایی شده از بعد ورودی، مطالعات بیشتری کد دانش حسابرسی را به عنوان معیار ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نظر گرفته‌اند. پس از آن به ترتیب کدهای تجربه حساب‌رسان، توسعه و تعمیق دانش فنی مرتبط، رتبه بندی رضایت مشتریان، سطح قانونمندی و تمکین به قانون به عنوان پرترفدارترین معیارهای ارزیابی عملکرد در میان محققان محسوب می‌شود.

بعد فرآیند، شامل مفاهیم، مدیریت ریسک، برنامه‌ریزی، روش‌شناسی حساب‌رس، می‌باشد که ۷ کد از میان مطالعات استخراج گردید. ۳ کد درصد حسابرسیهای تکمیل شده به حسابرسیهای برنامه‌ریزی شده، هزینه های واقعی در مقابل هزینه های برنامه‌ریزی شده و میزان انطباق با سیاستها و استانداردها بالاترین اتفاق نظر را در میان محققان داشته است. سایر کدها در رتبه های بعدی قرار گرفتند.

از میان ۷ کد شناسایی شده در **بعد نوآوری و قابلیت‌ها**، کد استفاده از فناوری‌های نوین در حسابرسی‌ها و نوآوری و حرفه‌ای‌گری سازمانی بالاترین امتیاز را داشته‌اند. یعنی تعداد مطالعات بیشتری بر آن تاکید داشته‌اند.

حسابرسان داخلی باید از دانش کافی در مورد ریسک‌های مهم فن‌آوری اطلاعات و کنترل‌ها و نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی برای اجرای وظایف محول برخوردار باشند. البته انتظار نمی‌رود کلیه حساب‌رسان داخلی به اندازه فردی که مسئولیت اصلی وی حسابرسی فناوری اطلاعات است خبره باشند.

بعد خروجی شامل دو مفهوم، کیفیت و اثربخشی می‌باشد. در میان کدهای شناسایی شده از بعد خروجی، مطالعات بیشتری کد بازخورد ذینفعان را به عنوان معیار ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نظر گرفته‌اند. پس از آن به ترتیب کدهای انطباق با برنامه از پیش تعیین شده، ارائه گزارش و ارتباط موثر به عنوان پرتعدادترین معیارهای ارزیابی عملکرد از این بعد در میان محققان محسوب می‌شود.

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادات

حسابرسی داخلی، یک فعالیت مستقل و بی‌طرفانه اطمینان‌بخش و مشاوره است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد یک سازمان، طراحی و اجرا می‌شود (مدیرکیاسرای و همکاران، ۱۴۰۲). حسابرسی داخلی با به کارگیری رویکرد منظم و سیستماتیک به منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی به سازمان برای دستیابی به اهدافش کمک می‌کند. به این ترتیب استقرار واحد حسابرسی داخلی در هر سازمانی لازمه بقاء و تداوم فعالیت در محیط پویا و همواره در حال تغییر است. به دنبال تقاضای روزافزون برای ایجاد واحد حسابرسی داخلی و گسترش قوانین و مقررات در این خصوص، شناخت عمیق این حرفه می‌تواند به طراحی و استقرار هرچه بهتر این حرفه کمک کند. تعیین معیارهای اندازه‌گیری عملکرد در حوزه فعالیت حسابرسی داخلی، یک کار مهم و حیاتی در رسیدن به هدف‌ها و مقاصد فعالیت‌های حسابرسی مطابق با بالاترین ویژگی‌های کیفی و استاندارد است. در تحقیق حاضر، روش کیفی فراترکیب با استفاده از روش هفت مرحله‌ای سندلوسکی و باروسو (۲۰۰۳) بکار گرفته شده است. در بخش ابتدایی مرحله فراترکیب، به پرسش‌های کلی مطرح در این زمینه پاسخ داده شد تا از ابهام‌های بیشتر در این زمینه جلوگیری شود، در مرحله دوم، به جستجوی نظام‌مند مقالات در مجلات مختلف، پرداخته با در نظر گرفتن کلیدواژه‌های مدنظر در مقالات و پژوهش‌های مختلف تعداد ۱۵۷ مقاله استخراج شد. در مرحله سوم با استفاده از ابزار ارزیابی کیفی برنامه مهارت‌های ارزیابی حیاتی، مقاله‌ها و کتاب‌هایی که به یافته‌های ارائه شده در آنها اعتمادی نیست، حذف شد؛ پس از آنکه آثار مناسب شناسایی گردید (۲۵ مقاله)، گام بعدی پالایش نهایی مقالات برای استخراج اطلاعات بوده است. به منظور تجزیه و تحلیل مطالعات انجام شده در رابطه با موضوع تحقیق از کدگذاری استفاده شده است. در مجموع، ۵۰ کد شناسایی شد؛ که برخی از کدها دارای فراوانی بیشتر هستند. که نشان‌دهنده اهمیت بیشتر آنان نزد پژوهشگران مختلف است. سپس این کدها را بر اساس پدیده‌های کشف شده در داده‌ها که مستقیماً به پرسش تحقیق مربوط می‌شوند، دسته‌بندی شد؛ در پژوهش حاضر ابتدا مفاهیم خلق و سپس ابعاد و روابط آنها بر اساس متن و سوالات تحقیق بیان شده است. با توجه به ارتباط مفاهیم با هم ابعاد شکل گرفته‌اند. در مرحله ششم، از روش دلفی برای سنجش روایی

محتوی به وسیله نظر خبرگان استفاده گردید. جامعه آماری پژوهش افرادی هستند که به نحوی با حسابرسی، حسابرسی داخلی در ارتباط بوده‌اند. مقادیر درصد توافق خبرگان و ضریب کندال بدست آمده نشان از روایی بالاست. برای کنترل کدها و مقوله‌های استخراجی از دو کدگذار استفاده شده و شاخص مورد نظر در این زمینه، شاخص کاپا است. مقدار شاخص ۰.۶۰۴ بدست آمد، پس می‌توان ادعا کرد استخراج کدها، پایایی مناسبی داشته است. لذا چهار بعد، شامل ورودی، فرآیند، نوآوری و قابلیت‌ها و خروجی که هر یک دارای مفاهیمی هستند، در نظر گرفته شد. **بعد ورودی** شامل مفاهیم توسعه نیروی کار، توسعه دانش و مهارت و رضایت ذینفعان می‌باشد که ۱۷ کد بری آن شناسایی شد؛ در میان کدهای شناسایی شده از بعد ورودی، مطالعات بیشتری کد دانش حسابرسی را به عنوان معیار ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نظر گرفته‌اند. پس از آن به ترتیب کدهای تجربه حسابرسان، توسعه و تعمیق دانش فنی مرتبط، رتبه بندی رضایت مشتریان، سطح قانونمندی و تمکین به قانون به عنوان پرتفردارترین معیارهای ارزیابی عملکرد در میان محققان محسوب می‌شود. **بعد فرآیند**، شامل مفاهیم، مدیریت ریسک، برنامه‌ریزی، روش‌شناسی حسابرسان، می‌باشد که ۷ کد از میان مطالعات استخراج گردید. ۳ کد درصد حسابرسیهای تکمیل شده به حسابرسیهای برنامه‌ریزی شده، هزینه‌های واقعی در مقابل هزینه‌های برنامه‌ریزی شده و میزان انطباق با سیاستها و استانداردها بالاترین اتفاق نظر را در میان محققان داشته است. سایر کدها در رتبه‌های بعدی قرار گرفتند. از میان ۷ کد شناسایی شده در **بعد نوآوری و قابلیت‌ها**، کد استفاده از فناوری‌های نوین در حسابرسی‌ها و نوآوری و حرفه‌ای‌گری سازمانی بالاترین امتیاز را داشته‌اند. **بعد خروجی** شامل دو مفهوم، کیفیت و اثربخشی می‌باشد. در میان کدهای شناسایی شده از بعد خروجی، مطالعات بیشتری کد بازخورد ذینفعان را به عنوان معیار ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی در نظر گرفته‌اند. پس از آن به ترتیب کدهای انطباق با برنامه از پیش تعیین شده، ارائه گزارش و ارتباط موثر به عنوان پرتفردارترین معیارهای ارزیابی عملکرد از این بعد در میان محققان محسوب می‌شود.

با توجه به نتایج بدست آمده می‌توان پیشنهاداتی به شرح زیر ارائه نمود:

- اگر حسابرسان داخلی فاقد دانش، توانایی‌ها و ویژگی‌های حرفه‌ای لازم برای انجام تمام یا بخشی از کار حسابرسی باشند، مدیر حسابرسی داخلی باید کمک و مشورت لازم را ارائه دهد.
- همچنین حسابرسان داخلی باید دانش کافی برای ارزیابی ریسک تقلب و ارزیابی مدیریت آن در سازمان را داشته باشند.
- حسابرسان داخلی باید از دانش کافی در مورد ریسک‌های مهم فن‌آوری اطلاعات و کنترل‌ها و نرم-افزارهای حسابرسی داخلی برای اجرای وظایف محول برخوردار باشند.
- فعالیت واحد حسابرسی باید قادر باشد، ابعاد اصلی اندازه‌گیری عملکرد را شناسایی، ارزیابی و نسبت به ارائه راهکارهای مناسب اقدام کند.

- از آنجا که در ایران، عملکرد حسابرسی داخلی از استانداردهای بین‌المللی فاصله زیادی دارد، نیاز به بازتعریف این حرفه مطابق با استانداردهای بین‌المللی و آموزش آن می‌باشد تا از این طریق، حسابرسی داخلی بتواند در سازمان‌ها به عنوان یک واحد مستقل به کارکرد اصلی خود که ایجاد ارزش و بهبود عملیات سازمان است، بپردازد.
- حسابرسان ارشد اجرایی باید توسعه و حفظ برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت که تمام جنبه‌های فعالیتی حسابرسی داخلی را پوشش می‌دهد، نظارت کنند.
- ضروری است، جامعه حسابداران رسمی، سازمان حسابرسی و موسسات حسابرسی نظارت موثر بر اجرای استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی) به منظور اتکا بر کار حسابرسان داخلی، تدوین چک‌لیست‌های کنترل کیفیت و ارزیابی واحدهای حسابرسی داخلی صاحبکار، ارائه خدمات در چارچوب اصول و ضوابط حرفه‌ای، آموزش داشته باشند.
- پیشنهاد می‌گردد دولت، سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی، ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی قوانین و مقررات، استقرار نظام راهبری شرکتی و حسابرسی داخلی در بخش دولتی به عنوان الگو، اختصاص بودجه به حسابرسی داخلی، اختصاص بودجه مناسب به پژوهش‌های حسابرسی داخلی، داشته باشد.
- نیاز است که برای رسیدن به سطح مطلوب از عملکرد حسابرسی داخلی، دانشگاه‌ها و موسسات متولی امر آموزش، اختصاص واحدهای درسی به حسابرسی داخلی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها، ارائه آموزش‌های حرفه‌ای، تقویت منابع آموزشی، شناسایی نیازهای حرفه‌ای داشته باشند.
- همچنین با توجه به کمبود پژوهش در حوزه حسابرسی داخلی در ایران و جوان بودن این حرفه، پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های بیشتری با رویکرد کیفی به این مهم بپردازند.

فهرست منابع

- ارفعی، عزیز؛ نمایان، فرشید؛ (۱۴۰۱). شناسایی مولفه‌های بازاریابی گردشگری با استفاده از روش فراترکیب، دو فصلنامه مطالعات اجتماعی گردشگری، سال دهم، دوره بیستم، صص ۲۱۱-۲۳۴.
- انصاری، ع؛ ده‌یادگاری، س.ی؛ (۱۳۸۹). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی و نقش فن‌آوری اطلاعات در آن: مطالعه موردی شرکت سهامی بیمه ایران. دانش و پژوهش حسابداری، ۲۲، ۸-۱۱.
- پورحیدری، امید؛ رضایی، امید (۱۳۹۱). بررسی عوامل موثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، فصلنامه تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴ (۱۴)، ۱-۲۳.

حسین پور، مهدی؛ محمدی فر، یوسف؛ خدایی، عطیه؛ (۱۴۰۱). نقش افراد تاثیرگذار در بازریابی (رویکرد فراترکیب). نشریه چشم انداز مدیریت بازرگانی، سال بیست و یکم، شماره ۴۹، صص ۱۳-۳۶.

درویش، زهرا؛ طالب نیا، قدرت الله؛ وکیلی فرد، حمیدرضا. (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، چهارمین کنفرانس بین المللی پژوهش های کاربردی در مدیریت و حسابداری.

رحمانی، علی؛ محمودخانی، مهناز (۱۳۹۶). بررسی مولفه های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، شماره ۲۴، صص ۵۷-۷۷.

رضاخوانی، مجید؛ اللهویی نظری، احمد؛ زاهدی، فرهاد. (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر ب اثربخشی حسابرسی داخلی در سازمانهای غیردولتی (مورد مطالعه: مناطق و سازمانهای تابعه شهرداری کرج)، کنفرانس جهانی مدیریت، اقتصاد حسابداری و علوم انسانی در آغاز هزاره سوم.

زمان، الهه؛ تحریری، آرش؛ (۱۳۹۴). بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی، پایان نامه دانشگاه تهران.

سازمان بورس اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، "منشور فعالیت حسابسی داخلی"

فتحی عبدالهی، ا؛ آقایی، م، ع؛ (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، ۱۳۶، ۱-۲۳۶.

کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی، (۱۳۹۳). استانداردهای حسابرسی، سایر خدمات اطمینان بخشی و خدمات مرتبط، تهران، سازمان حسابرسی (کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی).

کیان کهر، شهرام؛ نصیرزاده، فرزانه، (۱۳۹۵). عوامل اثرگذار بر اثربخشی حسابرسی داخلی (مطالعه موردی: آستان قدس رضوی)، اولین همایش ملی حسابرسی و نظارت مالی ایران.

لشکری، زهرا؛ شمشیری یگانه، سمیه؛ (۱۳۹۴). عوامل موثر بر حسابرسی داخلی در شرکت ملی نفت ایران و شرکت های تابعه، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز.

مرادی، بابک؛ بحری ثالث، جمال؛ (۱۳۹۷). عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل های داخلی مطالعه موردی: بانک ها و شرکت های دولتی آذربایجان غربی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۸، صص ۱۰۷-۱۲۱.

محمد، اکرم (۱۳۹۳). شناسایی عوامل موثر بر اثربخشی حسابسی داخلی در دستگاه های دولتی حکومت اقلین کردستان-عراق، پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، قزوین، دانشگاه بین المللی امام خمینی.

محمدتقی زاده، سمانه (۱۳۹۴). بررسی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی. پایان نامه کارشناسی ارشد حسابداری، رفسنجان، دانشگاه ولیعصر.

مدیرکیاسرایی، پروانه؛ فغانی ماکرانی، خسرو؛ فاضلی، نقی؛ (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه بندی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، دوره ۱۲، شماره ۳، صص ۲۵۹-۲۷۴.

مشایخی، بیتا؛ یزدانیان، عالمه؛ (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی داخلی، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۵، شماره ۱، صص ۱۳۵-۱۵۸.

نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ منتی، وحید؛ (۱۳۹۶). راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی، مطالعات تجربی حسابداری مالی، شماره ۵۵، صص ۳۱-۷۰.

نیکبخت، محمدرضا؛ قدس حسن‌آباد، مریم، (۱۳۹۷). عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، سال هفتم، شماره ۲۸، صص ۱۸۷-۱۹۹.

وحیدی، ابراهیم؛ گرامی مقدم، مرضیه؛ (۱۳۹۵). ارزیابی عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، شماره ۳۱.

ولی‌زاده لاریجانی، اعظم؛ خدایی، مونا؛ (۱۴۰۰). اثر تعدیل‌کننده عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، دوره ۱۳، شماره ۴، صص ۱-۲۰.

- Adams, M. B. (1994). Agency Theory and the Internal Audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8), 8-12.
- Adeniji, A.A. (2011). *Auditing and Investigations*. Wyse Associates Limited, Ikeja Nigeria
- Ali, Basel, J. A.; Bakar, Rosni; Omar, Wan Ahmad Wan, (2016), "The critical success factors of accounting", *International Journal of Economics, Commerce and Management*, United Kingdom Vol. IV, Issue 4, April 2016.
- Aksoy, T; Kahyaoglu, S. (2013), "Measuring the. Internal Audit Performance: Tips for Successful Implementation in Turkey," *American International Journal of Contemporary Research*, 3 (4) pp 71-82.
- Alrjoub, A.M.S., & Ahmad, M.A. (2017). Internal audit and its impact on risk management at the Islamic banks listed in Amman Stock Exchange.
- Al Matari, E. M., & Mgammal, M. H. (2020), "The Moderating Effect of Internal Audit on the Relationship between Corporate Governance Mechanisms and Corporate Performance among Saudi Arabia Listed Companies", *Contaduría y Administración*, 64(4), PP. 9.
- Alzeban, A., & Sawan, N. (2013). The role of internal audit function in the public sector context in Saudi Arabia. *African Journal of Business Management*, 7(6), 443-454.
- Alzeban, A., Gwilliam D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of international accounting auditing and taxation*, 23(2), 74-86.
- Anderson, R. J. and J. Christopher Svare. (2011). "Imperatives for Change: The IIA's Global Internal Audit Survey in Action", *The IIA's Global Internal Audit Survey: A Component of the CBOK Study, Report V, the IIA research Foundation (IIARF)*.
- Arena, M. & Azzone, G. (2009). Identifying organizational drivers of internal audit effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13, 43 – 60
- Badara, M.S. & Sadin, S.Z. (2013). "The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion", *international Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 3, No.3: 340-351.
- Barker, E. (1999). *Organisation and management accounting*. Hill Book Company Inc. New York.

- Chaiwong, Donlaya, (2012), "Factors affecting efficiency in internal auditing performance and operational outcome of the large Thai listed companies", *International Journal of Arts & Sciences*, ISSN: 1944-6934, 5(1):311–322 (2012)
- Cohen, A., & Sayag, G. (2010). The effectiveness of internal auditing: An empirical examination of its determinants in Israeli organizations. *Australian Accounting Review*, 20(3), 296–307.
- Carlson, A., Palmer, C. (2016). A qualitative meta-synthesis of the benefits of eco-labeling in developing countries. *Ecological Economics*, 127, 129-145.
- Deepak, J. (2010). PFM blog: internal audit in the public sector: Underdeveloped and underused. <http://blog-PFM.IMF.org/PFMblog/2010/08>. Retrieved on December 15, 2017.
- Enofe, A.O., Mgbame, C.J., Osa-Erhabor, V.E. & Ehioroba, A.J. (2013). The role of internal audit in effective management in public sector. *Research Journal of Finance and Accounting*, 4(6), 162 – 168.
- Finlayson, K., Dixon, A. (2008). Qualitative meta-synthesis: a guide for the novice. *Nurs.Res*, 15 (2), 59–71.
- Grima, steven., baldacchino, Peter J., Grima, Simon., Kizilkaya, Murat., Tabone, Norbert., Ellul, Lauren. (2023). Designing a Characteristics Effectiveness Model for Internal Audit, *Journal of Risk and Financial Management* 16: 56. <https://doi.org/10.3390/jrfm16020056>
- Halimah, A. N., Othman, R., Othman, R. & Jusoff, K. (2017). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 5 (9), 53-62.
- IIA (1999). The institute of internal auditors. Retrieved from www.theiia.org/index.cfm?doc_id=123
- IIA (2011). Measuring internal audit effectiveness and efficiency. IPPF – Practice guide. The Institute of Internal Auditors.
- Jaekson, S. B., and Pitman, M. K. (2006). Auditors and Earing Mamagement. *The CPA journal*, 5(1), 73–87
- Jiang, Like; André, Paul and Richard, Chrystelle. (2017). An international study of internal audit function quality, *Accounting and Business Research*
- Muqattash, R. (2013). Audit Committees Effectiveness and its Impact on the Objectivity of the Internal Auditors: Evidence from United Arab Emirates. *Journal of Finance and Accounting*, 16(4), 23-31.
- Muqattash, R. (2011). The Effect of the Factors in the Internal Audit Department on the Internal Auditors Objectivity in the Banks Operating in the United Arab Emirates: (A Field Study). *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(3), 92-100.
- Nwannebuike, U.S. & Nwadiolor, E.O. (2016). Evaluation of Effectiveness of Internal Audit in the Nigerian Public Sector. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, 4
- rogalas, G., Karagiorgos T. & Arampatzis K. (2015). Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*, 7(7), 113 - 122
- Owler, L. & Brown, J.L. (1999). *Cost and management accounting methods*. London: Macdonald and Evans Press.
- Onay, Ahmet (2021). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Research of the Turkish Private Sector Organizations, *Cilt 21 • Sayı 1 • Ocak 2021, SS. 1 / 15*, Doi: 10.21121/eab.873867
- Payne, G. T. and Petrenko, O. V. (2020). Agency Theory in Business and Management Research. *Business and Management*, 1, 1-20.
- Rakipi, Romina. ; De santis, federika.; Donza, Giuseppe, (2020). Correlates of the internal audit function's use of data analytics in the Big Data Era: Global evidence, *Journal of*

- International Accounting, Auditing and Taxation (2020), doi: <https://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2020.100357>
- Sandelowski, M.; Barroso, J. (2007). Handbook for Synthesizing Qualitative Research. New York: Springer.
- Salehi, Tabandeh (2016) Investigation Factors Affecting the Effectiveness of Internal Auditors in the Company: Case Study Iran. Review of European Studies; Vol. 8, No. 2, 224-235.
- Seago, J. (2015).” Delivering on the Promise: Measuring Internal Audit Value and Performance”, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF).
- Suleiman, D.M., & Dandago, K.I. (2014). The extent of internal audit functions outsourcing by Nigerian deposit money banks. Procedia - Social and Behavioral Sciences, 164(14) 222 – 229
- Turetken, Oktay, Stevens Jethefer, and Baris Ozkan. 2019. Internal audit effectiveness: Operationalization and influencing factors. Managerial Auditing Journal 35: 238–71.
- Udeh, S.N., & Nwadior, E.O. (2016). Evaluation of effectiveness of internal audit in the Nigerian public sector. European Journal of Business, Economics and Accountancy, 3(4), 44-58.
- Unegbu, A.O. & Obi, B.C. (2012). Auditing Hipuks, Enugu. Additional Press
- Vos, P.M. (1997). Auditing practice. London: Macdonald & Evans Press Ltd.
- Walsh, D. & Downe, S., 2005. Meta-synthesis method for qualitative research: a literature review. Journal of Advanced Nursing, 50(2), p. 204–11.
- Wu, Tung-Hsien., Yan Huang, Shaio., chio, An-An., C.yen, David. (2024). IT governance and IT controls: Analysis from an internal auditing perspective, International Journal of Accounting Information Systems, Volume 52, March 2024, 100663
- Xiangdong, W. (1997), “Development Trends and Future Prospects of Internal Audit”, Managerial Auditing Journal.
- Zimmer, L. (2006). Qualitative meta-synthesis: A question of dialoguing with texts, Journal of Advanced Nursing, 53(3): 311– 318

Abstract

Evaluation of internal audit performance using metacombination method

Mozhgan Heidari ¹
Aliakbar Charmahali ²
Mehran Matinfard ³

Received: 09 / October / 2025 Accepted: 08 / December / 2025

Abstract

Internal audit plays an important and vital role in the governance and operation of the organization. When the activity of this unit in the organization is effective and effective and serves the operation and management of the organization, it will be a great help to the organization in achieving its goals. Therefore, organizations that have an effective internal audit unit have a more complete assessment of identifying the risks of their business environment, processes and business system.

The present research examines the factors influencing the performance of internal audit by adopting a meta-composite approach. Based on the analysis results, 4 dimensions, 8 concepts and 50 codes were identified and their quality test was confirmed..

Key word: Internal Audit, performance evaluation, Ultracombination

¹ Department of Accounting, NT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. mozhgan.heidari@iau.ac.ir

² Department of Accounting, NT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding author). m_matinfard@iau.ac.ir

³ Department of Accounting, NT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran. a_chaharmahali@iau-tnb.ac.ir

