

مدل مفهومی برای تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی

حمید اسدزاده

دانشجوی دکتری تخصصی حسابداری، گروه حسابداری دانشگاه تهران، ایران (نویسنده مسئول)
Hamid.Asadzade@ut.ac.ir

محمدرضا نیکبخت

دانشیار گروه حسابداری و عضو هیات علمی دانشگاه تهران، ایران
Mnikbakht@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۹۹/۱۱/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۴/۲۸

چکیده

مطالعه با هدف ارائه مدل مفهومی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی انجام شده است. پژوهش حاضر مبتنی بر فلسفه تفسیری است و با رویکردی قیاسی-استقرایی انجام شده است. از منظر هدف نیز یک پژوهش اکتشافی است که با روش تحقیق آمیخته صورت گرفته است. جامعه آماری این پژوهش شامل اساتید و مدیرانی است که سابقه اجرایی بالایی در حوزه حسابرسی در شرکت‌های ایرانی دارند. نمونه‌گیری به روش غیراحتمالی و به صورت هدفمند صورت گرفته است. ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه و پرسشنامه می‌باشد. جهت تحلیل مصاحبه‌های تخصصی، روش گراند تئوری بکار گرفته شده است. همچنین شاخص‌های شناسایی شده با روش دلفی فازی اعتبارسنجی شده است. تحلیل داده‌های پژوهش در فاز کیفی با نرم‌افزار MaxQDA و در فاز کمی با نرم‌افزار Matlab انجام شده است. برای دستیابی به اهداف پژوهش با تحلیل مصاحبه با خبرگان، مجموعه‌ای از شاخص‌های زیربنایی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی شناسایی شدند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که برنامه فراگیر حسابرسی داخلی و ساختار حاکمیت شرکتی نقش زیربنایی در تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی دارند. این عوامل بر رویکرد متدولوژی حسابرسی داخلی و شرح وظایف حسابرسی داخلی اثر می‌گذارند. به همین ترتیب مدیریت منابع انسانی، مدیریت ریسک و مأموریت حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی تاثیر می‌گذارند. کیفیت حسابرسی داخلی بر ارزش‌افزایی حسابرسی داخلی اثر می‌گذارد و به تعیین اندازه حسابرسی داخلی منجر می‌شود.

واژه‌های کلیدی: اندازه موثر، حسابرسی داخلی، رویکرد آمیخته.

۱- مقدمه

نظارت بر عملکرد واحدهای مختلف سازمان به خصوص مدیران ارشد، همواره یک مساله مهم جهت تضمین سلامت سازمانی مطرح بوده است. از جمله مکانیسم‌های بسیار تاثیرگذار جهت تقویت حاکمیت شرکتی و جلوگیری از فساد اداری، حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی یک بخش یا گروهی از افراد درون یک شرکت است که وظیفه دارد بررسی های بی طرفانه و مستقل سیستم ها، سازمان های تجاری و فرآیندها را انجام دهد. نقش حسابرسی داخلی این است که به رهبران ارشد و نهادهای حاکم بر یک سازمان منبع عینی اطلاعاتی در مورد ریسک‌های سازمان، محیط کنترل، اثربخشی عملیاتی و انطباق با قوانین و مقررات قابل اجرا ارائه دهد (اوسی و تاک‌تاک^۱، ۲۰۱۸). حسابرسی داخلی در اجرای قوانین و دستورالعمل‌ها، افزایش کارایی و اثربخشی و در نهایت ارتقای سطح مسئولیت پاسخگویی به مدیران کمک می‌کند و موجب بهبود مدیریت در بخش عمومی می‌شود. حسابرسی داخلی با ایجاد رویکردی منظم و روشمند به سازمان کمک می‌کند که برای دستیابی به اهداف خود، اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترلهای داخلی را ارزیابی کند و بهبود بخشد (مرادی و همکاران، ۱۳۹۸).

مطابق با تعریف انجمن حسابرسان داخلی آمریکا حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان دهی و مشاوره‌ای مستقل و بی طرفانه است که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود. بنابراین حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مکانیزم‌های درون سازمانی پاسخگویی و حاکمیت سازمانی به ارتقاء سطح مسئولیت پاسخگویی کمک می‌کند. نکته حائز اهمیت در این تعریف تفسیر عبارت سازمان است. وجود حسابرسی داخلی اثر بخش در واحدهای بخش عمومی می‌تواند سازماندهی و کارایی سیستم‌های کنترل داخلی و فرآیند گزارشگری مالی را بهبود ببخشد (عباسیان، ۱۳۹۸). واحد حسابرسی داخلی جزء لاینفک پاسخگویی و حاکمیت سازمانی در بخش عمومی است که به دنبال سازماندهی اطلاعات مالی واحدها و سیستم کنترل داخلی و رعایت رفتار اخلاقی و قانونی مدیران و کارکنان می‌باشد. همچنین برای تصمیم گیری و ارزیابی عملکرد، اطلاع از کیفیت اطلاعات ضروری است زیرا هر چه اطلاعات ارائه شده با کیفیت تر باشند، ریسک و هزینه استفاده از اطلاعات کمتر است. بنابراین واحد حسابرسی داخلی علاوه بر بالا بردن کیفیت حسابرسی، به هدایت، نظارت، کارایی و اثر

بخشی عملیات سازمان و به طور کلی پاسخگویی بهتر و بیشتر کمک می‌نماید (عبدی و همکاران، ۱۳۹۹).

دامنه حسابرسی داخلی در یک سازمان گسترده است و ممکن است شامل مباحثی نظیر حاکمیت سازمان، مدیریت ریسک و کنترل مدیریت بر کارایی / اثربخشی عملیات (از جمله حفاظت از دارایی‌ها)، قابلیت اطمینان گزارشگری مالی و مدیریتی و انطباق با قوانین و مقررات باشد (رایبورن و همکاران^۲، ۲۰۱۷). حسابرسی داخلی، از هنگام شکل یافتن خود در اوایل دهه ۱۹۴۰ تا کنون، نقش مهمی در راهبری شرکت‌های سهامی داشته‌اند، و اهمیت کمک‌هایی که کرده‌اند، در سال‌های اخیر مشهود تر است. حسابرسی داخلی را محافظان سازمانی می‌دانند که؛ برای صادقانه بودن وضعیت مالی شرکت‌های سهامی عام، اطمینان بخشی می‌کنند. از دیدگاه قانون، سازمان‌های دولتی این قدرت را دارند که برای صادر کنندگان اوراق بهادار، یعنی بازارهای سهام، مقرراتی را وضع کنند و کمیسیون اوراق بهادار، در تأسیس و نظارت بر حسابرسی داخلی شرکت‌های سهامی عام، از آغاز شکل‌گیری آنها، مشارکتی مؤثر داشته‌است (کردلویی و یونسی، ۱۳۹۴). اگرچه در رابطه با اهمیت حسابرسی داخلی بعنوان یک ابزار نظارتی و مشاوره‌ای توافق نسبتاً کاملی بین محققان وجود دارد، اما علی‌رغم تحقیقات متعدد هنوز بدرستی نمی‌توان معیار مشخصی برای تعیین اندازه واحد حسابرسی داخلی را معرفی کرد. این امر موجب شده است که تعیین اندازه حسابرسی داخلی، بعنوان یک مساله بسیار مهم در حوزه حسابرسی سازمان مطرح شود (المطاری و گامال^۳، ۲۰۲۰).

کمیته حسابرسی به عنوان یکی از مکانیزم‌های کلیدی راهبری شرکتی می‌تواند منجر به بهبود کیفیت افساء در شرکت‌ها و کارایی بازار سرمایه شود. اعضای غیرموظف هیات‌مدیره نیز در تشکیل کمیته حسابرسی کارآمد جهت ایفای وظیفه نظارتی، مؤثر هستند. کمیته حسابرسی یکی از کمیته‌های مهم هیئت‌مدیره است که نقش مهمی در فرایند گزارشگری مالی شرکت دارد. کمیته حسابرسی که دارای افراد متخصص باشد، اثربخشی بیشتری خواهد شد. نوظهور بودن و الزام وجود کمیته حسابرسی به عنوان جزئی از ساختار حاکمیت شرکتی، ویژگیها و نقش آن به عنوان ابزاری برای کاهش هزینه‌های نمایندگی در شرکت‌های ایرانی موضوع بحث برانگیزی است (حساس یگانه، ۱۳۹۴). با توجه به نوظهور بودن حسابرسی داخلی در ایران و عدم توافق میان اعضای حرفه و ذینفعان حسابرسی داخلی در خصوص نحوه اجرای عملیات،

³ Al Matari, E. M., & Mgamal, M. H.

¹ Oussii, A. A., & Taktak, N. B.

² Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M.

بزرگ (از نظر اندازه)، قدرت مورد نیاز، تنوع تخصص و نگرش برای اطمینان از وجود نظارت مؤثر را دارند. البته پژوهش‌های قبلی بیان کردند کمیته‌های حسابرسی بسیار بزرگ نیز به دلیل ارتباطات، همکاری، هماهنگی و کنترل ضعیف بین اعضای کمیته موجب هزینه‌های اضافی برای شرکت می‌شوند؛ بنابراین افزایش اندازه کمیته حسابرسی، تنها در صورتی مفید است که از تعداد معینی تجاوز نکند و شرکت‌ها باید هزینه‌ها، منافع، اندازه شرکت و پیچیدگی عملیات خود را قبل از انتخاب اندازه مناسب برای کمیته حسابرسی مورد توجه قرار دهند (اندرسون و همکاران^۳، ۲۰۱۲).

طبق تئوری علامت‌دهی، کمیته حسابرسی بزرگ به منزله سیگنالی از قابلیت اتکا فرایندهای داخلی برای بازار عمل می‌کنند و ریسک و هزینه سرمایه را برای سرمایه‌گذاران و اعتباردهندگان کاهش می‌دهد. دلیل این امر این است که تأمین‌کنندگان سرمایه که نمی‌توانند به‌طور مستقیم اطلاعات داخلی شرکت را ارزیابی کنند، به اندازه کمیته حسابرسی به‌منزله سیگنالی از قابلیت اتکا افشائات شرکت تکیه می‌کنند و در نتیجه، نرخ بازده مدنظرشان را ارزیابی می‌کنند (چن و همکاران^۴، ۲۰۰۸). هرگونه در نظر گرفتن اندازه موثر بخش حسابرسی داخلی باید شامل ویژگی‌های اساسی خود سازمان باشد. چنین خصوصیتی شامل اندازه سازمان، مکان، پیچیدگی، شرایط مالی، ریسک، عضویت در صنعت و رد پای جهانی است. انتظار می‌رود که سازمان‌های بزرگتر و پیچیده‌تر از منابع حسابرسی داخلی بیشتری بهره‌مند شوند. تحقیقات قبلی حاکی از آن است که سازمان‌های با ثبات مالی تعهد بیشتری نسبت به حاکمیت شرکتی و فعالیت‌های حسابرسی داخلی دارند. این قضیه، در مورد سازمان‌هایی که از اهرم فشار بیشتری برخوردار شده و از نظر مالی ثبات کمتری دارند، روشن نیست. از یک طرف، انتظار می‌رود که آنها برای اطمینان از انطباق با محدودیت‌های مختلف قانونی، نیاز به تعهد بیشتری نسبت به حسابرسی داخلی داشته باشند. از طرف دیگر، چنین سازمان‌هایی ممکن است برای صرفه‌جویی در هزینه‌ها در حسابرسی داخلی سرمایه‌گذاری نکنند تا بتوانند هزینه‌ها را کاهش دهند (ماجیوبو و همکاران^۵، ۲۰۱۸).

به همین ترتیب، انتظار می‌رود سازمان‌های پرخطر بیشتر در حسابرسی داخلی سرمایه‌گذاری کنند تا به کسانی که در موقعیت‌های نظارتی هستند، کمک کنند تا ریسک‌ها را بهتر

نحوه گزارشگری و سایر جنبه‌های کلیدی حسابرسی داخلی، ضرورت اصلی آن است که بتوان از دیدگاه ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی به کمک متدولوژی نظریه زمینه‌ای سیستمی از مفاهیم مشترک در خصوص اندازه حسابرسی داخلی ارائه نمود تا بتوان بر گستره دانش موجود در خصوص حسابرسی داخلی افزود و مبنایی جهت دستیابی به نتایج مورد انتظار دست یافت. با توجه به مطالب فوق، پژوهش حاضر با هدف ارائه مدل مفهومی برای تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی انجام شده است.

پیشینه پژوهش

حسابرسی داخلی یک فعالیت مستقل، اطمینان بخش واقع بینانه و مشاوره‌ای است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روش مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف‌های یاری می‌کند. حسابرسی داخلی نوعی سیستم کنترلی بوده که مدیران سازمان برای مشخص شدن کیفیت هزینه‌های انجام شده و عملیات‌های مالی و آگاهی از وضعیت مالی شرکت و دارایی‌ها انجام می‌دهند (کریستوفر و همکاران^۱، ۲۰۰۹). حسابرسی داخلی به منظور کنترل منابع مالی و انحرافات آن باید در سازمان انجام شود تا از بروز مشکلات مالی و اشتباهات فاحش و زیان‌های ناشی از آن پیشگیری نماید. حسابرسی داخلی در واقع وظیفه بررسی رعایت الزامات قانونی را در سازمان بر عهده دارد و اگر این الزامات انجام نشده و یا ناقص انجام شده باشند آنها را کشف و درصدد رفع آن برآیند.

حسابرسی داخلی در صورت بروز سوء استفاده‌های مالی آنها را شناسایی کرده و از ضررهای بیشتر پیشگیری می‌نماید. این نوع از حسابرسی می‌تواند محل‌هایی که منابع مالی در حال هدر رفتن هستند را شناسایی کرده و به مدیران ارشد به منظور متوقف کردن آن گزارش دهد. حسابرسی داخلی فقط معطوف به شناسایی انحرافات مالی نبوده و سایر انحرافات سازمان که می‌تواند ضرر مالی برای شرکت داشته باشد هم شناسایی می‌کند (سپاسی و اسدی، ۱۳۹۵). اندازه کمیته حسابرسی نشان‌دهنده منابع و قدرتی است که کمیته حسابرسی در اختیار دارد تا به‌طور مؤثری مسئولیت‌های نظارتی و گزارشگری مالی خود را انجام دهد. بدارد و همکاران^۲ (۲۰۰۴) معتقدند کمیته‌های حسابرسی

⁴ Chen, J., Duh, R. R., Shiue, F. N.

⁵ Majiyabo, O. J., Okpanachi, J., Nyor, T., Yahaya, O. A., & Mohammed, A.

¹ Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P

² Bedard, J., Chtourou, S.M., Courteau, L

³ Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E.

توسعه یک الگو و چارچوب مفهومی به منظور تبیین نقش تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی است. با توجه به رویکردهایی که در زمینه حسابرسی داخلی به اختصار معرفی شد، این پژوهش دارای رویکرد کلان و محیط‌گرا با تأکید بر شرکت‌های ایرانی است.

روش‌شناسی پژوهش

مطالعه حاضر یک مطالعه اکتشافی است که با هدف تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی انجام شده است. این مطالعه از منظر فلسفی، مبتنی بر پارادایم تفسیری است و با رویکردی قیاسی-استقرایی انجام شده است. از منظر نوع داده‌ها، پژوهش حاضر با رویکرد آمیخته (کمی-کیفی) و از منظر شیوه و بازه زمانی گردآوری داده‌ها با روش پیمایشی - مقطعی انجام شده است. ابزار اصلی گردآوری داده‌های پژوهش، مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و پرسشنامه دلفی فازی می‌باشد.

جامعه، نمونه و روش نمونه‌گیری

حجم نمونه در مطالعاتی که با روش کیفی و مصاحبه انجام می‌شوند معمولاً بین ۵ تا ۲۵ نفر توصیه شده است. بطور کلی فرایند مصاحبه در تحلیل کیفی تا رسیدن به اشباع نظری ادامه پیدا می‌کند (رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱ و الوانی و همکاران، ۱۳۹۵). همچنین برای نمونه‌گیری خبرگان از روش‌های غیراحتمالی و هدفمند توصیه شده است (نادری‌فر و همکاران، ۱۳۹۶). جامعه آماری این پژوهش شامل خبرگان نظری (اساتید دانشگاه) و خبرگان تجربی (مدیران عضو جامعه حسابداران رسمی) هستند. اساتید دانشگاه شامل افرادی بوده که مدرک تحصیلی در زمینه حسابرسی دارند و در این حوزه دارای تألیفات علمی در قالب کتاب و مقاله باشند. خبرگان تجربی نیز شامل مدیران با تجربه بالای ۱۵ سال در حسابرسی هستند و مدرک تحصیلات تکمیلی در حوزه حسابداری داشته باشند. در بخش کیفی این مطالعه به صورت هدفمند به انتخاب نمونه پرداخته شد. نمونه‌گیری تا دستیابی به اشباع نظری ادامه یافت و بر این اساس ۱۳ نفر از افراد واجد شرایط در این مطالعه شرکت کرده‌اند که ۴ نفر آنها شامل خبرگان نظری (اساتید دانشگاه) و ۹ نفر خبرگان تجربی (مدیران عضو جامعه حسابداران رسمی) می‌باشند.

مدیریت کنند. عضویت در صنعت، ارتباط با اندازه حسابرسی داخلی را دشوارتر می‌کند، اما به نظر می‌رسد که صنایع مختلف به سطوح مختلفی از فعالیت حسابرسی داخلی نیاز دارند (به عنوان مثال، به دلیل مقررات، تصورات عمومی، مسائل گذشته و غیره)، و چنین تفاوت‌های سیستماتیکی در اندازه حسابرسی داخلی احتمالاً منعکس خواهد شد (آندرسون و همکاران، ۲۰۱۲). یک عنصر کلیدی در تعیین اندازه حسابرسی داخلی مربوط به همسویی مناسب بین باورهای مدیریت در مورد نقش، وظایف و عملکرد مناسب حسابرسی داخلی (به عنوان مثال، ارزش پیشنهادی حسابرسی داخلی) و اعتقادات خود حسابرسی داخلی در مورد گزاره‌های ارزش آن است. هنگامی که مدیریت و حسابرسی داخلی در مورد اهمیت فعالیت‌های خاص حسابرسی داخلی توافق می‌کنند، احتمال اینکه مدیریت سرمایه‌گذاری بیشتری در حسابرسی داخلی داشته باشد افزایش می‌یابد. در مقابل، اگر تفاوت‌های قابل توجهی وجود داشته باشد، به ویژه در مواردی که مدیریت ارزش را نمی‌بیند، انتظار داریم سرمایه‌گذاری در فعالیت‌های حسابرسی داخلی کاهش یابد (آرتون و همکاران^۱، ۲۰۱۸).

همچنین انتظار می‌رود که ویژگی‌های حاکمیت شرکتی یک سازمان، از جمله ویژگی‌های هیئت مدیره و کمیته حسابرسی و توابع مدیریت ریسک، نیز به احتمال زیاد بر اندازه بخش حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد. انتظار مقدماتی این است که ویژگی‌های حاکمیت قوی بر اندازه حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد زیرا سازمان‌هایی با چنین ویژگی‌هایی متعهد به کنترل صحیح داخلی، مدیریت ریسک و کارایی عملیاتی هستند و دارای محیط کنترل قوی هستند (گودوین و کنت^۲، ۲۰۰۶). اما، نکته مهمی که باید مورد توجه قرار گیرد، این است که سازمان‌هایی که دارای ویژگی‌های حاکمیتی قوی هستند، ممکن است دارای بخش‌های حسابرسی داخلی کوچکتر باشند زیرا آنها به طور کامل در کنترل‌های مختلف سازمان سرمایه‌گذاری می‌شوند و یا اینکه آنها به وظایف نوع حسابرسی داخلی که در سایر نقاط سازمان وجود دارد (امنیت IT، خطر مدیریت، انطباق و غیره) متعهد شده‌اند. بدین معنی که این سازمان‌ها ممکن است به دلیل سرمایه‌گذاری کنترلی که برای برنامه‌ریزی استراتژیک، عملیات، گزارشگری مالی و فعالیت‌های انطباق در نظر گرفته شده، اهداف کنترل را با منابع داخلی کمتری به دست آورند (آندرسون و همکاران، ۲۰۱۲). مبانی نظری پژوهش نشان می‌دهد ادبیات تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در داخل کشور از غنای چندانی برخوردار نیست. هدف این پژوهش

² Goodwin-Stewart, J., & Kent, P.

¹ Urton, A., Christ, M., Johnstone, K., & Rittenberg, L

روایی و پایایی ابزار گردآوری داده‌ها

از دو معیار کمی برای بررسی قابلیت اعتبار، قابلیت انتقال، قابلیت تأیید و اطمینان پذیری استفاده شده است: ضریب هولستی و شاخص کاپای کوهن (وانگ^۱، ۲۰۱۱؛ عابدی و همکاران، ۱۳۹۰؛ رنگریز و همکاران، ۱۳۹۶). میزان همبستگی دیدگاه خبرگان با محاسبه ضریب هولستی (PAO) یا «درصد توافق مشاهده شده»^۲ ۰/۷۷ بدست آمده است که مقدار قابل توجهی است.

$$PAO = \frac{2M}{N1 + N2} = \frac{413}{576 + 498} = 0.769$$

با توجه به ایراداتی که به روش هولستی وارد است شاخص کاپای کوهن^۳ نیز محاسبه شده است که میزان آن ۰/۶۱ بدست آمده است.

روش‌های تحلیل داده‌ها

روش‌های تحلیل داده‌ها به دو دسته کیفی و کمی تقسیم می‌شود. از آنجا که روش‌های کمی به تنهایی نمی‌توانند پیچیدگی‌های مسایل و عناصر تشکیل دهنده الگوی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی را بدون ارزیابی مورد مطالعه قرار دهند، ترکیب روش‌های کمی-کیفی مورد استفاده قرار گرفته است. در بخش کیفی با استفاده روش داده‌بنیاد (گراند تئوری) به شناسایی مقوله‌های اصلی و فرعی طراحی الگوی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی پرداخته شده است (استراوس و کوربین^۴، ۱۹۹۷). سپس به اعتبارسنجی شاخص‌ها اقدام شده است. در نهایت با استفاده از روش دلفی فازی شاخص‌های شناسایی شده، اعتبارسنجی شده است. برای انجام داده‌بنیاد از نرم‌افزار MaxQDA استفاده شده است و محاسبات دلفی فازی با کدنویسی در محیط متلب MatLab انجام گرفته است.

یافته‌های پژوهش

این مطالعه براساس دیدگاه ۱۳ نفر از خبرگان حسابرسی کشور انجام شده است. از نظر جنسیت ۸ نفر مرد هستند و ۵ نفر نیز زن می‌باشند. از نظر سنی ۲ نفر کمتر از ۳۵ سال سن دارند، ۶ نفر بین ۳۵ تا ۴۵ سال سن دارند و ۵ نفر نیز بالای ۴۵ سال هستند. از نظر تحصیلات ۵ نفر از خبرگان تحصیلات کارشناسی ارشد داشته و ۸ نفر دکتری دارند. در نهایت ۷ نفر بین ۱۰ تا ۲۰ سال سابقه کاری داشته و ۶ نفر نیز بالای ۲۰ سال تجربه کاری دارند.

جدول ۱- ویژگی‌های جمعیت‌شناختی خبرگان

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی	فراوانی	درصد
جنسیت	مرد	۸ / ۶۲٪
	زن	۵ / ۳۸٪
سن	کمتر از ۳۵ سال	۲ / ۱۵٪
	۳۵ تا ۴۵ سال	۶ / ۴۶٪
	۴۵ سال و بیشتر	۵ / ۳۸٪
تحصیلات	کارشناسی ارشد	۵ / ۳۸٪
	دکتری	۸ / ۶۲٪
سابقه کاری	۱۰ تا ۲۰ سال	۷ / ۵۴٪
	بالای ۲۰ سال	۶ / ۴۶٪
	کل	۱۳ / ۱۰۰٪

جهت ارائه مدل مفهومی برای تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی، مصاحبه‌های تخصصی نیمه‌ساختاریافته با خبرگان حسابداری و حسابرسی صورت گرفته است. در این مرحله پیش از شروع مصاحبه، شش سوال باز در نظر گرفته شده است و در طول فرایند مصاحبه این پیش‌بینی در نظر گرفته شده است که سوالات جدیدی نیز مطرح شود. برای اینکه پژوهشگر با عمق و گستره محتوایی داده‌ها آشنا شود اقدام به بازخوانی مکرر داده‌ها و خواندن داده‌ها به صورت فعال (جستجوی معانی و الگوها) گردیده است.

جدول ۲- سوالات مصاحبه

ردیف	سوالات
۱	مولفه‌های اصلی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی کدامند؟
۲	شرایط مداخله‌گر (تسهیل‌کننده-بازدارنده) در تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی کدامند؟
۳	شرایط علی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی کدامند؟
۴	مولفه‌های بستر و زمینه‌ساز در تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی کدامند؟
۵	راهبردها و اقدامات کارآمد در تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی کدامند؟
۶	پیامدهای تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی کدامند؟

نتایج مصاحبه‌ها با روش داده‌بنیاد مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت. برای این منظور متن مصاحبه‌ها چندین بار مطالعه و مرور

³ Cohen kappa

⁴ Strauss, A., & Corbin, J. M.

¹ Wang, W.

² Percentage of Agreement Observation, PAO

در این مطالعه آستانه تحمل^۱ ۰/۷ در نظر گرفته شده است. بنابراین مقدار فازی زدائی شده بزرگتر از ۰/۷ مورد قبول است و هر شاخصی که امتیاز بالای ۰/۷ داشته باشد تأیید می‌شود (حبیبی و همکاران، ۱۳۹۳).

پس از فازی‌زدایی مقادیر میانگین با روش مرکز سطح، شاخص‌هایی که امتیازی کمتر از ۰/۷ بدست آوردند حذف شدند. براساس نتایج راند نخست شاخص‌های «دستیابی به مؤلفه‌های اقتصاد مقاومتی» و «تعیین نمودار سازمانی مشاغل و تعیین جایگاه سازمانی آنها» حذف شدند. سایر موارد برای راند دوم مورد استفاده قرار گرفتند. تحلیل دلفی فازی برای شاخص‌های باقی مانده در راند دوم ادامه پیدا کرد. در این مرحله ۴۹ شاخص براساس دیدگاه ۱۳ خبره مورد ارزیابی قرار گرفت. اگر چه در راند دوم هیچ شاخص جدیدی حذف یا اضافه نشد با این وجود برای حصول اطمینان بیشتر یک راند دیگر نیز ادامه یافت. بطور کلی یک رویکرد برای پایان دلفی آن است که میانگین امتیازات دو راند پیاپی باهم مقایسه شوند. در صورتیکه اختلاف بین دو مرحله از حد آستانه خیلی کم (۰/۲) کوچکتر باشد در این صورت فرایند نظرسنجی متوقف می‌شود (دانایی فرد و همکاران، ۱۳۹۳). خلاصه نتایج تکنیک دلفی فازی در جدول ۳ ارائه شده است.

براساس نتایج مندرج در جدول ۳ مشخص گردید که در تمامی موارد اختلاف کوچکتر از ۰/۲ است بنابراین می‌توان راندهای دلفی را به پایان برد. به این ترتیب در نهایت ۴۹ شاخص انتخاب شده است. این شاخص‌ها در قالب مقوله‌های اصلی و فرعی دسته‌بندی شده است. شاخص‌های تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی مستخرج از مصاحبه‌ها به روش داده‌بنیاد در جدول ۴ ارائه شده است.

شد. سپس داده‌ها به واحدهای معنایی در قالب جملات و پاراگراف‌های مرتبط با معنای اصلی شکسته شد. واحدهای معنایی نیز چندین بار مرور و سپس کدهای مناسب هر واحد معنایی نوشته و کدها براساس تشابه معنایی طبقه‌بندی شد. جریان تجزیه و تحلیل با اضافه شدن هر مصاحبه به همین ترتیب تکرار شد. مصاحبه‌ها تا رسیدن به اشباع نظری ادامه یافت. ملاک دستیابی به اشباع نظری رسیدن به تکرار در کدهای استخراجی بوده است. در مرحله کدگذاری باز ۴۱۳ کد شناسایی گردید که با ملاحظات انجام شده به ۶ پارادایم، ۱۰ مقوله اصلی و ۵۱ مقوله فرعی دست پیدا شد.

شاخص‌های شناسایی شده براساس برداشت و استنتاج پژوهشگر از مصاحبه‌های انجام شده به مدد تحلیل داده‌بنیاد بوده است. برای حصول اطمینان از صحت شاخص‌های شناسایی شده و انتخاب شاخص‌ها از رویکرد دلفی فازی استفاده شده است. برای فازی‌سازی دیدگاه خبرگان از طیف هفت درجه مطابق جدول زیر استفاده شده است دیدگاه ۱۳ کارشناس پیرامون هر شاخص گردآوری شد و با استفاده از رابطه ۱ میانگین فازی دیدگاه خبرگان محاسبه شد.

رابطه ۱: میانگین فازی دیدگاه خبرگان

$$\bar{F}_{AVE} = (L, M, U) = \left(\frac{\sum l_i^k}{n}, \frac{\sum m_i^k}{n}, \frac{\sum u_i^k}{n} \right)$$

که در این رابطه عدد فازی مثلثی $\bar{F}_i = (l_i^k, m_i^k, u_i^k)$ معادل فازی دیدگاه خبره kام پیرامون معیار iam است. در نهایت فازی‌زدایی انجام خواهد شد. برای فازی‌زدایی از روش مرکز سطح به صورت زیر استفاده می‌شود:

رابطه ۲: فازی‌زدایی به روش مرکز سطح

$$DF_{ij} = \frac{[(u_{ij} - l_{ij}) + (m_{ij} - l_{ij})]}{3} + l_{ij}$$

جدول ۳- خلاصه نتایج تکنیک دلفی فازی

شاخص‌ها	نتیجه راند ۲	نتیجه راند ۳	اختلاف	نتیجه
تقویت عملکرد و سودآوری شرکت	(0.735,0.885,0.965)	(0.669,0.827,0.919)	۰/۰۵۷	توافق
گزارش‌دهی صحیح حسابرسی داخلی	(0.565,0.781,0.912)	(0.642,0.827,0.942)	۰/۰۵۱	توافق
کمک به حفظ منافع شرکت	(0.688,0.865,0.962)	(0.727,0.881,0.958)	۰/۰۱۷	توافق
مهار و کنترل ریسک‌های شرکت	(0.65,0.823,0.931)	(0.719,0.885,0.969)	۰/۰۵۷	توافق
مبارزه با پولشویی و فساد	(0.627,0.827,0.946)	(0.573,0.785,0.919)	۰/۰۴۱	توافق
ایجاد ارزش افزوده برای شرکت	(0.712,0.862,0.946)	(0.642,0.827,0.942)	۰/۰۳۶	توافق
شایسته‌سالاری در استخدام کارکنان	(0.646,0.838,0.954)	(0.623,0.815,0.935)	۰/۰۲۲	توافق
تخصیص حقوق و مزایای مناسب به کارکنان	(0.642,0.819,0.923)	(0.685,0.854,0.95)	۰/۰۳۴	توافق
توانمندسازی کارکنان حسابرسی داخلی	(0.696,0.862,0.95)	(0.577,0.777,0.915)	۰/۰۰۸	توافق

^۱ Threshold

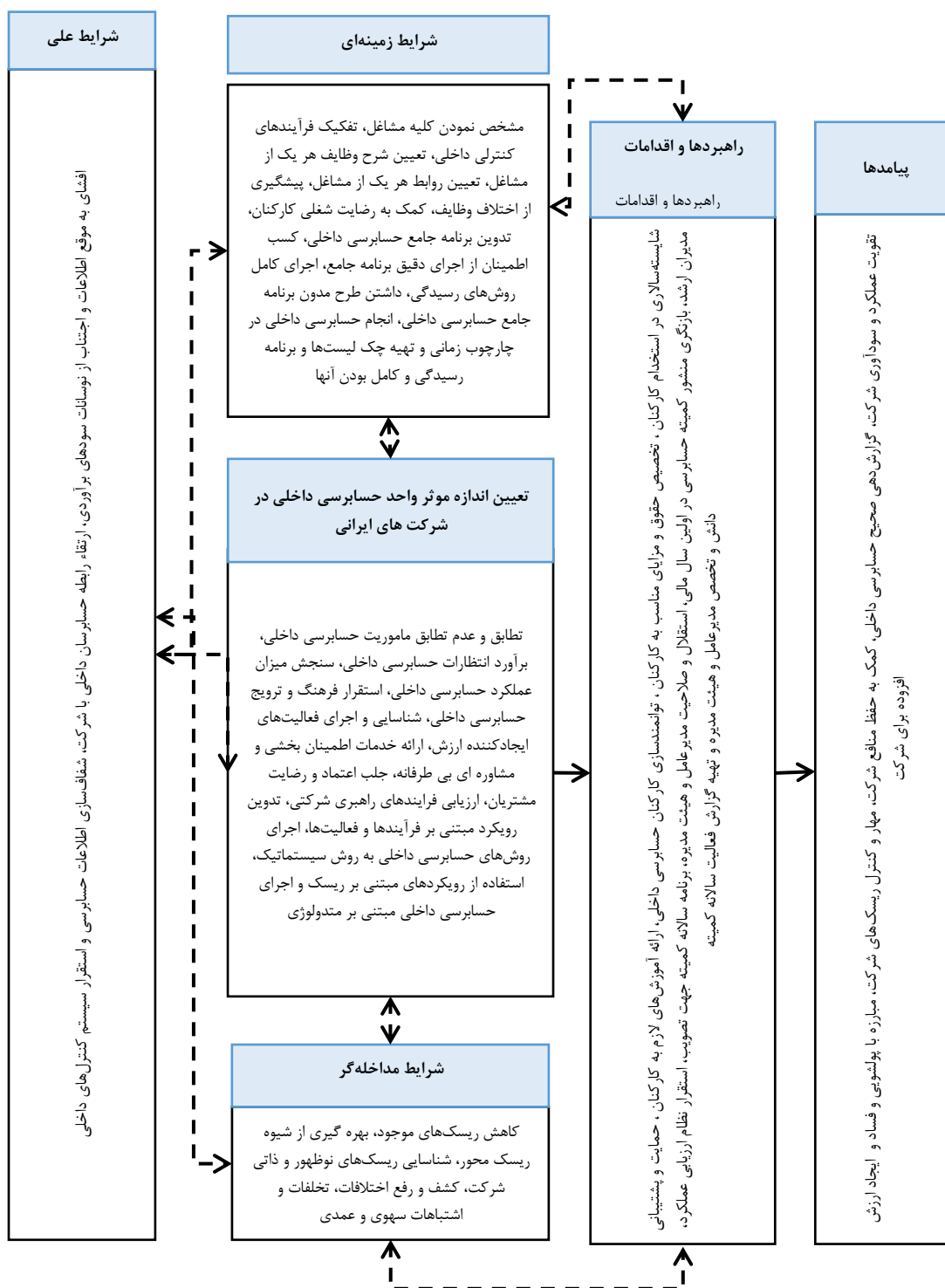
شاخص‌ها	نتیجه راند ۲	نتیجه راند ۳	اختلاف	نتیجه
ارائه آموزش‌های لازم به کارکنان	(0.696,0.869,0.969)	(0.75,0.896,0.958)	۰/۰۲۳	توافق
حمایت و پشتیبانی مدیران ارشد	(0.715,0.881,0.977)	(0.681,0.842,0.938)	۰/۰۳۷	توافق
بازنگری منشور کمیته حسابرسی در اولین سال مالی	(0.688,0.865,0.962)	(0.642,0.827,0.942)	۰/۰۳۴	توافق
استقلال و صلاحیت مدیرعامل و هیئت مدیره	(0.631,0.831,0.938)	(0.615,0.812,0.927)	۰/۰۱۵	توافق
برنامه سالانه کمیته جهت تصویب	(0.746,0.9,0.985)	(0.585,0.773,0.904)	۰/۱۲۳	توافق
استقرار نظام ارزیابی عملکرد	(0.604,0.804,0.927)	(0.631,0.819,0.942)	۰/۰۱۹	توافق
دانش و تخصص مدیرعامل و هیئت مدیره	(0.677,0.838,0.946)	(0.696,0.862,0.95)	۰/۰۱۵	توافق
تهیه گزارش فعالیت سالانه کمیته	(0.665,0.842,0.942)	(0.738,0.888,0.958)	۰/۰۴۵	توافق
مشخص نمودن کلیه مشاغل	(0.615,0.812,0.927)	(0.708,0.877,0.969)	۰/۰۶۶	توافق
تفکیک فرآیندهای کنترلی داخلی	(0.665,0.842,0.942)	(0.688,0.846,0.946)	۰/۰۱	توافق
تعیین شرح وظایف هر یک از مشاغل	(0.712,0.869,0.965)	(0.638,0.815,0.931)	۰/۰۵۴	توافق
تعیین روابط هر یک از مشاغل	(0.688,0.865,0.962)	(0.696,0.862,0.95)	۰/۰۰۲	توافق
پیشگیری از اختلاف وظایف	(0.662,0.831,0.931)	(0.623,0.815,0.935)	۰/۰۱۷	توافق
کمک به رضایت شغلی کارکنان	(0.685,0.854,0.95)	(0.669,0.854,0.954)	۰/۰۰۳	توافق
تدوین برنامه جامع حسابرسی داخلی	(0.658,0.827,0.938)	(0.777,0.912,0.973)	۰/۰۷۹	توافق
کسب اطمینان از اجرای دقیق برنامه جامع	(0.696,0.85,0.954)	(0.596,0.8,0.919)	۰/۰۶۱	توافق
اجرای کامل روش‌های رسیدگی	(0.7,0.854,0.946)	(0.727,0.888,0.977)	۰/۰۳۱	توافق
داشتن طرح مدون برنامه جامع حسابرسی داخلی	(0.777,0.919,0.992)	(0.719,0.885,0.969)	۰/۰۳۸	توافق
انجام حسابرسی داخلی در چارچوب زمانی	(0.65,0.823,0.931)	(0.642,0.827,0.942)	۰/۰۰۳	توافق
تهیه چک لیست‌ها و برنامه رسیدگی و کامل بودن آنها	(0.65,0.842,0.946)	(0.769,0.915,0.985)	۰/۰۷۷	توافق
افشای به موقع اطلاعات و اجتناب از نوسانات سودهای برآوردی	(0.665,0.85,0.962)	(0.696,0.862,0.95)	۰/۰۱	توافق
ارتقاء رابطه حسابرسان داخلی با شرکت	(0.712,0.881,0.962)	(0.696,0.869,0.969)	۰/۰۰۶	توافق
شفاف‌سازی اطلاعات حسابرسی	(0.742,0.888,0.973)	(0.677,0.858,0.962)	۰/۰۳۶	توافق
استقرار سیستم کنترل‌های داخلی	(0.658,0.846,0.954)	(0.708,0.877,0.969)	۰/۰۳۲	توافق
تطابق و عدم تطابق مأموریت حسابرسی داخلی	(0.742,0.9,0.969)	(0.677,0.858,0.962)	۰/۰۳۹	توافق
برآورد انتظارات حسابرسی داخلی	(0.65,0.823,0.931)	(0.723,0.888,0.962)	۰/۰۵۷	توافق
سنجش میزان عملکرد حسابرسی داخلی	(0.719,0.885,0.969)	(0.588,0.785,0.915)	۰/۰۹۵	توافق
استقرار فرهنگ و ترویج حسابرسی داخلی	(0.642,0.827,0.942)	(0.769,0.915,0.985)	۰/۰۸۶	توافق
شناسایی و اجرای فعالیت‌های ایجادکننده ارزش	(0.627,0.827,0.946)	(0.75,0.904,0.977)	۰/۰۷۷	توافق
ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای بی طرفانه	(0.688,0.846,0.946)	(0.615,0.812,0.927)	۰/۰۴۲	توافق
جلب اعتماد و رضایت مشتریان	(0.592,0.796,0.927)	(0.715,0.881,0.977)	۰/۰۸۶	توافق
ارزیابی فرآیندهای راهبری شرکتی	(0.688,0.865,0.962)	(0.662,0.838,0.95)	۰/۰۲۱	توافق
کاهش ریسک‌های موجود	(0.581,0.781,0.908)	(0.662,0.838,0.95)	۰/۰۶۱	توافق
بهره‌گیری از شیوه ریسک محور	(0.746,0.892,0.965)	(0.673,0.846,0.95)	۰/۰۴۵	توافق
شناسایی ریسک‌های نوظهور و ذاتی شرکت	(0.688,0.865,0.962)	(0.727,0.881,0.958)	۰/۰۱۷	توافق
کشف و رفع اختلافات، تخلفات و اشتباهات سهوی و عمدی	(0.681,0.842,0.938)	(0.658,0.846,0.954)	۰/۰۰۲	توافق
تدوین رویکرد مبتنی بر فرآیندها و فعالیت‌ها	(0.688,0.865,0.962)	(0.688,0.865,0.962)	۰/۰۰۶	توافق
اجرای روش‌های حسابرسی داخلی به روش سیستماتیک	(0.696,0.862,0.95)	(0.696,0.862,0.95)	۰/۰۹۵	توافق
استفاده از رویکردهای مبتنی بر ریسک	(0.669,0.835,0.938)	(0.669,0.835,0.938)	۰/۰۸۶	توافق
اجرای حسابرسی داخلی مبتنی بر متدولوژی	(0.65,0.842,0.946)	(0.65,0.842,0.946)	۰/۰۳۲	توافق

جدول ۴- شاخص‌های تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی

مقوله اصلی	مقوله فرعی
اندازه حسابرسی داخلی	تقویت عملکرد و سودآوری شرکت، گزارش‌دهی صحیح حسابرسی داخلی، کمک به حفظ منافع شرکت، مهار و کنترل ریسک‌های شرکت، مبارزه با پولشویی و فساد، ایجاد ارزش افزوده برای شرکت
مدیریت منابع انسانی	شایسته‌سالاری در استخدام کارکنان، تخصیص حقوق و مزایای مناسب به کارکنان، توانمندسازی کارکنان حسابرسی داخلی، ارائه آموزش‌های لازم به کارکنان، حمایت و پشتیبانی مدیران ارشد
کیفیت کمیته حسابرسی	بازنگری منشور کمیته حسابرسی در اولین سال مالی، استقلال و صلاحیت مدیرعامل و هیئت مدیره، برنامه سالانه کمیته جهت تصویب، استقرار نظام ارزیابی عملکرد، دانش و تخصص مدیرعامل و هیئت مدیره، تهیه گزارش فعالیت سالانه کمیته
شرح وظایف حسابرسی داخلی	مشخص نمودن کلیه مشاغل، تفکیک فرآیندهای کنترلی داخلی، تعیین شرح وظایف هر یک از مشاغل، تعیین روابط هر یک از مشاغل، پیشگیری از اختلاف وظایف، کمک به رضایت شغلی کارکنان
برنامه جامع حسابرسی داخلی	تدوین برنامه جامع حسابرسی داخلی، کسب اطمینان از اجرای دقیق برنامه جامع، اجرای کامل روش‌های رسیدگی، داشتن طرح مدون برنامه جامع حسابرسی داخلی، انجام حسابرسی داخلی در چارچوب زمانی، تهیه چک لیست‌ها و برنامه رسیدگی و کامل بودن آنها
ساختار حاکمیت شرکتی	افشای به موقع اطلاعات و اجتناب از نوسانات سودهای برآوردی، ارتقاء رابطه حسابرسان داخلی با شرکت، شفاف‌سازی اطلاعات حسابرسی، استقرار سیستم کنترل‌های داخلی
ماموریت حسابرسی داخلی	تطابق و عدم تطابق ماموریت حسابرسی داخلی، برآورد انتظارات حسابرسی داخلی، سنجش میزان عملکرد حسابرسی داخلی، استقرار فرهنگ و ترویج حسابرسی داخلی
ارزش‌افزایی حسابرسی داخلی	شناسایی و اجرای فعالیت‌های ایجادکننده ارزش، ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای بی طرفانه، جلب اعتماد و رضایت مشتریان، ارزیابی فرآیندهای راهبردی شرکتی
مدیریت ریسک	کاهش ریسک‌های موجود، بهره‌گیری از شیوه ریسک محور، شناسایی ریسک‌های نوظهور و ذاتی شرکت، کشف و رفع اختلافات، تخلفات و اشتباهات سهوی و عمدی
رویکرد و متدولوژی حسابرسی داخلی	تدوین رویکرد مبتنی بر فرآیندها و فعالیت‌ها، اجرای روش‌های حسابرسی داخلی به روش سیستماتیک، استفاده از رویکردهای مبتنی بر ریسک، اجرای حسابرسی داخلی مبتنی بر متدولوژی

شرکتی، ماموریت حسابرسی داخلی، ارزش‌افزایی حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک، رویکرد متدولوژی حسابرسی داخلی. مدل پارادایمی تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی در شکل ۱ ارائه شده است.

شاخص‌های شناسایی شده در قالب ده مقوله اصلی دسته‌بندی شده‌اند که عبارتند از: اندازه حسابرسی داخلی، مدیریت منابع انسانی، کیفیت کمیته حسابرسی، شرح وظایف حسابرسی داخلی، برنامه جامع حسابرسی داخلی، ساختار حاکمیت



شکل ۱- مدل مفهومی برای تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی

بحث و نتیجه‌گیری

داخلی یک فعالیت اطمینان بخشی مستقل و واقع‌بینانه و مشاوره‌ای مستقل و واقع‌بینانه است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و

هدف از مطالعه حاضر، ارائه الگویی برای تعیین اندازه موثر واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی می‌باشد. حسابرسی

نظر بگیرد. از دیدگاه راهبردی، مدیر حسابداری داخلی باید بداند که چگونه سازمان می‌خواهد در فعالیتهای واحد حسابداری داخلی مشارکت کند و از آن بهره‌بردار، تا بتواند برنامه‌ای مؤثر را جهت پیاده‌سازی یا تحول تدوین نماید. همچنین پیشنهاد می‌شود با جلب پشتیبانی گروه‌های ذینفع، مدیران حسابداری داخلی به منظور تشکیل یک واحد جدید حسابداری داخلی یا دگرگونی یک واحد کنونی، ذینفعان اصلی را شناسایی نموده و در خصوص چشم‌انداز واحد و انتظارات موجود، با آنان بحث نماید. اگر سازمان دارای کمیته حسابداری باشد، اعضای کمیته افراد مناسبی برای آغاز این بحث هستند. اگر تاکنون کمیته حسابداری تشکیل نشده است بهتر است مدیر حسابداری داخلی در این خصوص به مدیرعامل یا رئیس هیات مدیره درباره تشکیل کمیته به منظور کمک به هیأت مدیره پیشنهاد دهد. ایجاد روابط عمیق و قوی با این افراد به موفقیت واحد حسابداری داخلی کمک شایانی می‌نماید. همان‌طوری که مدیر حسابداری داخلی واحد جدید را مستقر می‌کند و یا تغییراتی نوین در واحد قبلی پدید می‌آورد، تحمل بعضی مقاومت‌ها از سوی افراد یا گروه‌های درون سازمان عادی است. داشتن پشتیبانی و پایبندی افراد ذینفع به کمینه‌سازی این مقاومت‌ها کمک خواهد کرد.

بیشتر واحدهای حسابداری داخلی هم ماموریت‌های اطمینان بخشی و هم مشاوره‌ای انجام می‌دهند. به دلیل این که هر ماموریت جنبه‌های ویژه خود را دارد، باید در نحوه‌ی مدیریت ماموریت‌ها انعطاف‌پذیری لازم وجود داشته باشد. در هر حال، باید استانداردها، فرایندها، و روش‌های یکنواختی برای اطمینان از دستیابی اهداف حسابداری وجود داشته باشد. به علاوه، یک روش شناسی یکنواخت حسابداری کارایی را تضمین می‌کند و سردرگمی مشتری (واحد مورد رسیدگی) را حداقل می‌سازد.

همچنین علاوه بر سیاست‌ها و روش‌ها برای پشتیبانی از ماموریت‌های حسابداری، سیاست‌ها و روش‌های قسمت اداری واحد حسابداری داخلی نیز باید تدوین گردند. مدیر حسابداری داخلی باید استانداردهای نگهداری کاربرگ‌ها، توافقی‌های ارتباطی، آموزش و ارتقای کارکنان، استانداردهای مستندسازی و اصول به‌کارگیری منابع برون‌سازمانی را برای اجرای کار حسابداری (برون‌سپاری بخشی از کار حسابداری) تعیین نماید. یک روش حسابداری خوب، اهداف حسابداری را برای مشتریان شفاف می‌کند و چارچوبی را برای تیم حسابداری به منظور اطمینان از شفاف بودن مسئولیت‌ها و پاسخگویی‌ها فراهم می‌آورد.

بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، ریسک و کنترل سازمان را در دستیابی به هدف‌های یاری می‌کند. یافته‌های این پژوهش پیامد مهمی را برای مدیرانی که عملکرد حسابداری داخلی را سازمان‌دهی می‌کنند در مورد بالا بردن سطح کیفیت و همچنین مشارکت بیشتر با حسابرسان دارد و همچنین حسابرسان می‌توانند کارایی حسابداری را از طریق استفاده گسترده از کار انجام شده افزایش دهند و در نتیجه برخی عملیات که قبلاً توسط واحد حسابداری انجام شده مجدداً تکرار نگردد، در نتیجه تاخیر حسابداری کاهش خواهد یافت.

براساس نتایج پژوهش حاضر، عوامل محوری تعیین اندازه مؤثر واحد حسابداری داخلی عبارتند از: تطابق و عدم تطابق ماموریت حسابداری داخلی، برآورد انتظارات حسابداری داخلی، سنجش میزان عملکرد حسابداری داخلی، استقرار فرهنگ و ترویج حسابداری داخلی، شناسایی و اجرای فعالیتهای ایجادکننده ارزش، ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای بی‌طرفانه، جلب اعتماد و رضایت مشتریان، ارزیابی فرایندهای راهبری شرکتی، تدوین رویکرد مبتنی بر فرایندها و فعالیت‌ها، اجرای روش‌های حسابداری داخلی به روش سیستماتیک، استفاده از رویکردهای مبتنی بر ریسک و اجرای حسابداری داخلی مبتنی بر متدولوژی. برنامه فراگیر حسابداری داخلی و ساختار حاکمیت شرکتی عناصر زیربنایی در تعیین اندازه مؤثر واحد حسابداری داخلی دارند. در نتایج مطالعات کریستوفر و همکاران (۲۰۰۹) و سپاسی و اسدی (۱۳۹۵) نیز به مولفه‌های ارائه خدمات اطمینان بخشی و جلب اعتماد و رضایت مشتریان اشاره شده است که از این منظر با نتایج پژوهش حاضر سازگار است. همچنین عوامل مذکور بر رویکرد متدولوژی حسابداری داخلی و شرح وظایف حسابداری داخلی اثر می‌گذارند. در نتایج مطالعه ماجیوبو و همکاران (۲۰۱۸) نیز به این مهم اشاره شده است و با نتایج پژوهش حاضر هماهنگ است.

به همین ترتیب مدیریت منابع انسانی، مدیریت ریسک و ماموریت حسابداری داخلی بر کیفیت کمیته حسابداری تأثیر می‌گذارند. در نتایج مطالعات اندرسون و همکاران (۲۰۱۲) و آرتون و همکاران (۲۰۱۸) نیز به تأثیرگذاری مدیریت منابع انسانی بر کیفیت کمیته حسابداری اشاره شده است و با نتایج پژوهش حاضر هم‌خوانی دارد. در نهایت کیفیت این کمیته بر ارزش‌افزایی حسابداری داخلی اثر می‌گذارد و به تعیین اندازه حسابداری داخلی منجر می‌شود.

بر اساس نتایج پژوهش پیشنهاد می‌شود، مدیر حسابداری داخلی هنگام تشکیل واحد حسابداری داخلی ملاحظات راهبردی و راهکاری و هر مورد دیگری که پشتیبانی گروه‌های ذینفع را برای تشکیل و توسعه کار حسابداری داخلی جلب می‌کند را در

فهرست منابع

- شده در بورس اوراق بهادار تهران. چشم انداز حسابداری و مدیریت. ۴۸-۶۶.
- * جعفری، کرامت؛ کیهان آزادی هیر؛ مهدی فدائی. ارایه الگویی برای شناسایی عوامل تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی با بکارگیری روش دلفی و منطق فازی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. دوره ۱۰، شماره ۳۸، ص ۲۶۹-۲۴۸.
- * نادری فر، مهین؛ گلی، حمیده؛ قلجایی، فرشته. (۱۳۹۶)، گلوله‌برفی روشی هدفمند در نمونه‌گیری تحقیقات کیفی، نشریه گام‌های توسعه در آموزش پزشکی، دوره ۱۴، شماره ۴۱، ص ۱۰۱-۱۲۱.
- * Al Matari, E. M., & Mgamal, 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), 143.
- * Anderson, U. L., Christ, M. H., Johnstone, K. M., & Rittenberg, L. E. (2012). A post-SOX examination of factors associated with the size of internal audit functions. *Accounting Horizons*, 26(2), 167-191.
- * Bedard, J., Chtourou, S.M., Courteau, L. (2004). the effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol 23, No 2, Pp. 15-37.
- * Chen, J., Duh, R. R., Shiue, F. N. (2008). the effect of audit committees on earnings-return association: evidence from foreign registrants in the United States, *Corporate Governance: An International Review*, Vol 16, No 1, Pp. 32-40.
- * Christopher, J., Sarens, G., & Leung, P. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*.
- * Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). The use of internal audit by Australian companies. *Managerial Auditing Journal*.
- * Majjiyabo, O. J., Okpanachi, J., Nyor, T., Yahaya, O. A., & Mohammed, A. (2018). Audit committee independence, size and financial reporting quality of listed Deposit Money Banks in Nigeria. *IOSR Journal of Business and Management*, 20(2), 40-47.
- * Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality. *Managerial Auditing Journal*.
- * Raiborn, C., Butler, J. B., Martin, K., & Pizzini, M. (2017). The internal audit function: A prerequisite for Good Governance. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 28(2), 10-21.
- * Strauss, A., & Corbin, J. M. (1997). *Grounded theory in practice*. Sage.
- * Urton, A., Christ, M., Johnstone, K., & Rittenberg, L. (2018). Effective sizing of internal audit departments. IIA. Available online at www.iaa.nl/Sitefiles/IIA_leden/EFFECTIVE%20SIZING%20ORGANIZATION.DL.pdf, accessed at 10th of July.
- * Wang, W. (2011). A Content Analysis of Reliability in Advertising Content Analysis Studies., East Tennessee State University.
- * الوانی، مهدی؛ آذر، عادل؛ دانایی‌فرد، حسن. (۱۳۹۵)، روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت، انتشارات صفار.
- * جلالی، رستم. (۱۳۹۱)، نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی، مجله تحقیقات کیفی در علوم سلامت، دوره ۱، شماره ۴، ص ۳۱۰ تا ۳۲۰.
- * حبیبی، آرش؛ ایزدیار، صدیقه؛ سرافرازی، اعظم. (۱۳۹۳)، تصمیم‌گیری چندمعیاره فازی، انتشارات کتیه‌گیل.
- * حساس یگانه، یحیی. ۱۳۹۴. آموزش عالی حسابداری در ایران دیروز، امروز و فردا. حسابدار ۲. ۱۲.
- * دانایی فرد، حسن؛ الوانی، سیدمهدی؛ آذر عادل. ۱۳۹۳، روش‌شناسی پژوهش کیفی در مدیریت: رویکردی جامع.
- * رنجبر، هادی؛ حقدوست، اکبر؛ صلصالی، مهوش؛ خوشدل، علی. (۱۳۹۱)، نمونه‌گیری در پژوهش‌های کیفی: راهنمایی برای شروع. پژوهش علوم سلامت و نظامی، دوره ۲، شماره ۳، ص ۲۳۸ تا ۲۵۰.
- * رنگریز، حسن؛ ابراهیمی، رحیم؛ آراسته، حمید. سلطانیه، فرزاد. (۱۳۹۶)، طراحی الگوی شایستگی‌های راهبردی مدیران کارکردی با استفاده از روش تحلیل مضمون، فصلنامه مدیریت آموزشی، دوره ۶، شماره ۹۶، ص ۹ تا ۴۹.
- * سیاسی، سحر؛ مهدی اسدی وصفی. ۱۳۹۵. بیش اعتمادی مدیران و حق الزحمه حسابرسی با تاکید بر نقش کمیته حسابرسی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت. ۱۳۸-۱۲۹.
- * عابدی، حسن؛ تسلیمی، سعید؛ فقیهی، ابولفضل؛ شیخ، محمد. (۱۳۹۰)، تحلیل مضمون و شبکه مضامین: روشی ساده و کارآمد برای تبیین الگوهای موجود در داده‌های کیفی، فصلنامه اندیشه مدیریت راهبردی، دوره ۵، شماره ۱۰، ص ۱۵۱ تا ۱۹۸.
- * عباسیان، یکتا. ۱۳۹۸. بررسی تاثیر کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود. پژوهش در حسابداری و علوم اقتصادی. ۴۷-۶۰.
- * عبدی، مصطفی؛ محمدعلی آقایی، ابولفضل امینیان، مهدی کاظمی علوم. ۱۳۹۹. ویژگی‌های کمیته حسابرسی و هزینه سرمایه سهام عادی: آزمون تجربی نظریه وابستگی منابع. دانش حسابرسی. ۱۵۱-۱۷۶.
- * کردلویی، حمیدرضا؛ وحید یوسفی. ۱۳۹۶. ویژگی‌های کمیته حسابرسی و کیفیت صورت‌های مالی. مدیریت کسب و کار. ۹۳-۱۰۹.
- * مرادی، مجید؛ مریم صفر پور، رویا طالب زاده آوان. ۱۳۹۸. بررسی وجود تاثیر حسابرس داخلی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر تسریع گزارش حسابرسی شرکت‌های پذیرفته



Accounting Knowledge & Management Auditing
Vol. 13/ No. 49/ Spring 2024

Conceptual model for determining the effective size of the internal audit department

Hamid Asadzade

PhD student, University of Tehran, Iran
Hamid.Asadzade@ut.ac.ir

Mohammadreza Nikbakht

Associate professor of accounting, University of Tehran, Iran
Mnikbakht@ut.ac.ir

Abstract

This study aims to provide a conceptual model for determining the effective size of the internal audit department in Iranian companies. The research method of the present study is mixed and has been done with two types of qualitative and quantitative (mixed) approaches. In the qualitative part of the research, interview questions were compiled to collect data. Then the fuzzy Delphi questionnaire with a range of 7 degrees, ISM questionnaire and researcher-made questionnaire with a Likert scale of 5 degrees were used. The statistical population in the qualitative, fuzzy Delphi and ISM sections includes 13 managers and experts in the field of internal audit who were selected using purposive and non-probabilistic sampling methods and were conducted with in-depth and semi-structured interviews. Also, the statistical population of the quantitative section and for the validation of the final model included 384 auditors.

The first step of the present study using the method of qualitative data analysis of the foundation (interview approach, summarizing and interpreting concepts and words with 3 types of open, axial and selective coding) has been used to identify the main and sub-categories of research. MAXQDA software was used for qualitative analysis. Then, in the second and quantitative part of the research, fuzzy Delphi technique and MATLAB software were used to screen the obtained indicators. In the third step, the structural-interpretive modeling method and MICMAC software were used to identify the causal relationships between the main categories of the research, and finally, using the partial least squares technique and SMART PLS software, the proposed model was validated.

The final model was presented by extracting the main and sub-categories of the research using the results of qualitative data analysis of the foundation and ISM method. In total, the obtained model includes 10 main categories including internal audit size, human resource management, quality of the audit committee, description of internal audit tasks, comprehensive internal audit plan, corporate governance structure, internal audit mission, internal audit value, risk management and internal audit methodology and approach. Based on the results, it was shown that the categories of comprehensive internal audit plan and corporate governance structure have the greatest impact on determining the effective size of the internal audit unit in Iranian companies.

Keywords: Internal Audit, Effective Size, Mixed Approach