فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره چهل و نهم، زمستان ۱۴۰۳- صفحات ۱۷۳-۱۴۹

ارائه الگوی حسابرسی داخلی چابک مبتنی بر حاکمیت فناوری داده و ارزیابی ریسک پویا

نوع مقاله: پژوهشی

بهروز سیرنگ[۱]
رضوان حجازی[۲]
اکبر کنعانی[۳]
حیدر محمدزاده سالطه[۴]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۲/۱۱ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۴/۱۶

چکیده

توسعه علوم دیجیتال در اقتصاد، افزایش اثر بخشی حسابرسی را باخود به همراه دارد. این موضوع موجب توجه نخبگان و مدیران علم اقتصاد به مفهومی نوین به‌نام اقتصاد دیجیتال شده است. هدف تحقیق حاضر ارائه الگوی حسابرسی داخلی چابک مبتنی بر حاکمیت فناوری داده و ارزیابی ریسک پویا می باشد. در تحقیق حاضر رویکرد هدفمند در انتخاب نمونه کیفی تحقیق استفاده شد. ابزار گردآروی اطلاعات در بخش کیفی، مصاحبه و به صورت میدانی بوده است. نتایج حاصل از کدگذاری باز داده های کیفی گردآوری شده با استفاده از ابزار مصاحبه، نشان داد که تعداد ۸۱ کد باز از میان مفاهیم موجود در مصاحبه‌ها شناسایی شده است برای غربال شاخص‌ها و شناسائی شاخص‌های نهایی از رویکرد دلفی فازی استفاده شده است.

واژه های کلیدی: حسابرسی داخلی چابک، حاکمیت فناوری داده، ارزیابی ریسک پویا
طبقه بندی JEL: M41, M42,B41

[۱] دانشجوی دکتری، گروه حسابداری واحد مرند، دانشگاه آزاداسلامی، مرند؛ ایران bsirang2169 @yahoo.com
۲ استاد، گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) hejazi33@gmail.com
۳ استادیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. Akbarkanani2000@yahoo.com
۴ دانشیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. Salteh2008@gmail.com

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

مقدمه

حسابداری به عنوان سیستم اطلاعاتی که تصمیم گیری مبتنی بر آن است، متاثر از تغییرات محیط پیرامون خود می باشد، به طور خاص حوزه حسابرسی داخلی به عنوان مجموعه موازی با حسابداری و در کنترل مدیریت، حوزهای پویا می باشد که به منظور انطباق با پیشرفت های تکنولوژی بدست آمده به طور مستمر در حال تکامل است. این تغییرها نقطه شروع تاثیرپذیری حرفه حسابرسی داخلی در عصر جدید است؛ استفاده از فناوری های دیجیتال توسط سازمان ها، علاوه بر اثرات گسترده اجتماعی و سازمانی، بر اقتصادیات فعالیت ها و فرآیندهای مدیریتی اثرگذار است. سیستم های مبتنی بر فناوریهای دیجیتال، شکل، محتوا و منشا داخلی اطلاعات حسابداری و متعاقب آن، رفتار، عملکرد اعضا و در نهایت عملکرد سازمان را بطور گسترده ای متاثر می کند.

حدود پنجاه سال پیش، انجمن حسابداری آمریکا (AAA[۱])، حسابداری را چنین تعریف کرد: "فرآیند شناسایی، اندازه گیری و انتشار اطلاعات اقتصادی برای قضاوت و تصمیم گیری آگاهانه توسط کاربران اطلاعات" (آلزوبی ، ۲۰۱۹، ۱). اگر چه از آن زمان متخصصان حسابداری، اطلاعات اقتصادی را فقط به عنوان زیرمجموعه ای از اطلاعات مرتبط با تصمیم گیری در نظر گرفته اند لیکن در رابطه با سیستم حسابرسی، شواهد گسترده ای وجود دارد که نشان می دهد طراحی و نحوه عملکرد آن تحت تأثیر عوامل اجتماعی، نهادی و سایر عوامل سازمانی است و در زمینه های مختلف، بیش از اطلاعات اقتصادی یا معیارهای کمی کاربرد دارند (بمانی[۲]، ۲۰۲۰). بررسی مطالعات پیشین، پیشران های مختلفی را بیان می کند که حسابرسی داخلی در پاسخ به آن ها لاجرم ملزم به تغییر و انطابق است؛ فاکتورهای سازمانی همچون تغییر در مالکیت شرکتی (تملک یا ادغام) ، تجدید ساختار سازمانی همچون تمرکززدایی، ساختار سلسله مراتبی، کوچک سازی، برون سپاری و تقویت حاکمیت شرکتی، فاکتورهای محیطی همچون رقابت در بازار، تأکید بر شاخص های جدید عملکرد غیر مالی، تغییر در رفتار مشتری متعاقب جهانی شدن و فناوری های نوین (سلیمان و همکاران، ۲۰۰۸) بر توسعه سیستم و عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر داشته اند و بنابراین نهادهای حرفه ای و مراجع آکادمیک می بایست به آن پاسخ دهند.

بطور کلی، فناوری های هوشمند و مکانیزم های مقرراتی و نظارتی منتج از تغییرات محیطی به عنوان پیشرانهای تحول بیان می شوند که بر واحد تجاری و متعاقبا بر حسابرسی داخلی اثرگذارند؛ تغییرات سریع در فضای کسب و کار مانند جهانی شدن صنایع، پیشرفت در اطلاعات و فناوری، افزایش رقابت و مسائل زیست محیطی، همه عوامل موثر بر تغییرات نحوه عملکرد حسابرسی داخلی

---

۱ American Accounting Association

۲ Bhimani

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

در سال های اخیر هستند (الات[۱]، ۲۰۰۰)؛ تغییرات در محیط تجاری معمولاً منجر به تغییراتی در نحوه انجام کار ، فعالیت و مدیریت سازمانها می شود (لوبو[۲] و همکران، ۲۰۰۴) ؛ حسابرسی داخلی به عنوان"بخشی جدایی ناپذیر از فرایند مدیریت" تبدیل شده است (سلیمان و راملی ، ۲۰۰۶؛ طاها[۳] و همکاران، ۲۰۱۰).

یکی از مثال های تحول و تطبیق پذیری حسابرسی داخلی با پیشران فناوری های نوین، رایانش ابری است. پیوند مدیریت با سیستم ابری نظارت حسابرسی داخلی را ایجاب می کند، بدین جهت که سیستم ابری اجازه دسترسی گسترده سازمان به اطلاعات را فراهم می کند. بنابراین ، مواردی از قبیل، توسعه و مدیریت سیستم ها و استراتژی های مالی، با دسترسی به پایگاه داده به سهولت اماکن پذیر است و این در حالی است که در ورژن کلاسیک CIMA، حسابرسی داخلی ملزم به بازیابی داده های منفرد از هر بخش و با صرف زمان طولانی تر است (برنز و اسکاپنس[۴]، ۲۰۰۰). با توجه به خطر سایبری و خطر شخص ثالث، تیم های اجرایی ، کمیته های حسابرسی و حسابرسان داخلی به طور فزاینده ای به دنبال اطمینان از خدمات رایانش ابری هستند. گسترش سازمانهایی که از مراکز داده مستقر به مدلهای ابر خصوصی یا عمومی/ترکیبی منتقل شده اند ، ویژگی های ریسک ناشی از فناوری اطلاعات را به طور قابل توجهی تغییر داده است. بدیهی است درک تغییرات در انواع ریسک و ارزیابی پاسخ مدیریت به آن تغییرات ، چالش جدیدی را برای حسابرسی داخلی ایجاد می کند.

اثر پیشران های تحول و بطور خاص فناوری های نوین، بر حسابرسی داخلی از دو جنبه قابل بحث و بررسی است؛ اول، واکنش حسابرسی داخلی به تحولات و چالش های پیش رو حسابرسی داخلی از این منظر و دوم، تغییر نقش حسابرس داخلی.

بررسی پیشینه و تغییرات اخیر در حوزه حسابرسی داخلی، این امر را متبادر می کند که عملکرد حسابرسی داخلی می بایست با ترکیب فناوری های نوین و دانش دیجیتالی برای مقابله با چالش ها و ریسکهای جدید ناشی از دیجیتالی شدن تکامل یابد (بتی و سارنز، ۲۰۲۰)؛ در دهه های اخیر، حسابرسی داخلی برای برآوردن الزامات ناشی از محیط تجاری در حال تغییر، تکامل یافته است. در طول دهه ۱۹۹۰، حسابرسی داخلی با بررسی کنترل های سازمانی، شروع به گسترش دامنه خود از حیث مالی و حسابداری، کرد (کوپر[۵] و همکاران ، ۱۹۹۴ ؛ گوپتا و ری[۱]،

---

۱ Allot
۲ Lobo
۳ Talha
۴ Burns and Scapens
۵ Cooper

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

۱۹۹۲). در این دوره ، حسابرسان داخلی نقش مشاوره را پذیرفتند و فعالیتهای مشاوره ای بیشتری را برای مدیریت آغاز کردند (روگستاد[۲] و همکاران، ۱۹۹۹). در اوایل دهه ۲۰۰۰ ، به دنبال رسوایی های پیش آمده در ایالات متحده ، دامنه و نقش عملکرد حسابرسی داخلی تغییر کرد (جونز[۳] و همکاران، ۲۰۱۷؛ سوه و بنی، ۲۰۱۱). مفهوم ریسک بر حاکمیت شرکتی متمرکز شد؛ به این معنا که دامنه حسابرسی داخلی به تدریج از رویکرد کنترل محور به رویکرد مبتنی بر ریسک تغییر کرد (آقاله[۴] و همکاران ، ۲۰۱۴ ؛ اسپیرا و پیج[۵] ، ۲۰۰۳). حسابرسی داخلی با تمرکز بیشتر بر کنترل های داخلی و پروژه های مشاوره داخلی مدیریت، بر دامنه فعالیت های خود در زمینه اطمینان بخشی تمرکز کرد (هاس[۶] و همکاران، ۲۰۰۶). با این وجود ، بحران اقتصادی در پایان دهه ۲۰۰۰ ابهاماتی را در مورد توانایی حسابرسی داخلی در محافظت از جامعه در برابر چنین مواردی مطرح کرد (چمبرز[۷]، ۲۰۰۸؛ چمبرز و اودار[۸]، ۲۰۱۵). در نتیجه ، نقش حسابرسی داخلی از عملکرد پشیبانی به وظیفه ای آشکارتر تبدیل شد (آقاله و همکاران ، ۲۰۱۴) و نقش پیشگیرانه ای در ایجاد مدیریت ریسک سازمانی در سازمان ها ایفا کرد(بتی و سارنز، ۲۰۲۰). در طول دهه ۲۰۱۰، مشارکت حسابرسی داخلی در فعالیتهای مشاوره مجدداً افزایش یافت و به طور فزاینده ای به سمت فرایندها و بهبود کارایی متمایل شد. تحقیقات اخیر استدلال می کند که حتی اگر فعالیتهای اطمینان بخشی، کانون مشارکتهای حسابرسی داخلی باقی بماند، فعالیتهای مشاوره با گذشت زمان افزایش می یابد (سوه و بنی ، ۲۰۱۵) زیرا این فعالیتها توسط حسابرسان داخلی به عنوان ابزاری برای افزودن ارزش به سازمان تلقی می شود (استوارت و سوپرامانیام[۹] ، ۲۰۱۰) و مکانیزمی است که نقش استراتژیک تری را در سازمان به عهده بگیرند (چاپمن[۱۰] ، ۲۰۰۱). با اینحال،این حال، برخی صاحبنظران اظهار می دارند که انجام هر دو فعالیت مشاوره و اطمینان بخشی می تواند حسابرسی را با ابهام نقش روبرو کند و استقلال و بی طرفی آن را به خطر بیندازد (جونز و همکاران، ۲۰۱۷؛

---

۱ Gupta and Ray
۲ Krogstad
۳ Jones
۴ Aghghaleh
۵ Spira and Page
۶ Hass
۷ Chambers
۸ Chambers and Odar
۹ Stewart and Subramaniam
۱۰ Chapman

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

لنز و هان[۱]، ۲۰۱۵ ؛ روسی [۲]، ۲۰۱۳ ؛ سوه و بنی ، ۲۰۱۱). بنابراین ، پژوهش حاضر به طور خاص بر چگونگی اثر فناوری های نوین بر عملکرد حسابرسی داخلی بالاخص رویکرد چابک سازی این حوزه متمرکز است.

۱. سوالات تحقیق

۱.پیشران های حسابرسی داخلی چگونه باعث تحول حسابرسی داخلی می شوند؟

۲.پاسخ حسابرسی داخلی چابک به پیشران های تحول چیست؟

۳.تحولات حسابرسی داخلی در پاسخ به پیشران ها، چگونه به نظام کنترلی سازمان کمک می کند؟

۴. پیشران های تحول چگونه نقش و هویت حسابرسی داخلی را تحت تاثیر قرار می دهد؟

۲. روش تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و از نظر نوع روش، روش تحقیق آمیخته[۳] محسوب می گردد.

جامعه آماری پژوهش حاضر در بخش کیفی، مدیران ارشد و صاحب نظران، مطلعین کلیدی و خبرگان حسابرسی هستند. در این مطالعه خبره فردی است که:

۱) مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد یا بالاتر داشته باشند.

۲) حداقل سابقه ده سال سابقه کاری در زمینه حسابرسی داشته باشند.

انتخاب مشارکت کنندگان در پژوهش کیفی با هدف دستیابی به بیشترین اطلاعات در مورد پدیده مورد بررسی انجام می‌شود.

نمونه‌گیری هدفمند که نمونه‌گیری غیراحتمالی، هدفدار یا کیفی نیز نامیده می‌شود به معنای انتخاب هدف دار واحدهای پژوهش برای کسب دانش یا اطلاعات است. این نوع نمونه‌گیری به دنبال ایجاد قوانین ثابت و تغییرناپذیر و یا تعمیم نتایج نیست بلکه سعی در شناخت بهتر هر پدیده در زمینه خاص دارد. سه نوع عمده نمونه‌گیری هدفمند شامل نمونه‌گیری برای رسیدن به معرف بودن یا قابلیت مقایسه، نمونه گیری موارد خاص یا یگانه و نمونه‌گیری متوالی هستند. استفاده از

---

۱ Lenz and Hahn

۲ Roussy

۳ Mixed Methods Research

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

روش اشباع داده در پژوهش های کیفی به عنوان استاندارد طلایی پایان نمونه‌گیری در نظر گرفته می‌شود.

در تحقیق حاضر رویکرد هدفمند در انتخاب نمونه کیفی تحقیق استفاده می‌گردد. نمونه‌گیری از صاحبنظران در این پژوهش تا زمانی ادامه پیدا می‌کند که فرایند اکتشاف و تجزیه و تحلیل به نقطه اشباع نظری[۱] برسد.

اشباع نظری به این صورت است که محقق با ظهور اکتشاف اولیه سعی خواهد کرد که اطلاعات بیشتری را در ادامه گردآوری کند تا ارتباط مقوله‌های اصلی با مقوله‌های دیگر وضوح و معنای بیشتری پیدا کند. این کار تا زمانی ادامه پیدا خواهد کرد که محقق احساس کند که صاحبنظران دیگر اطلاعات جدیدی ارائه نمی‌دهند.

در تحقیق حاضر با توجه به موضوع و اهداف تحقیق از روش مصاحبه نیمه ساختار یافته استفاده می‌شود که فرایند آن در چهار مرحله حاضر طراحی و اجرا می‌گردد:

- ✓ برنامه ریزی اقدامات اولیه جهت هماهنگی‌های لازم برای مصاحبه.
- ✓ شروع مصاحبه با ارائه اصلاحات کلی موضوع و اهداف تحقیق از طریق پژوهشگر.
- ✓ طرح سوالات مصاحبه براساس اهداف تحقیق و نتایج مصاحبه‌های قبلی.
- ✓ جمع‌بندی و تحلیل داده‌های مصاحبه.

در تحقیق حاضر، مصاحبه‌ها بصورت حضوری با یادداشت برداری و تعدادی نیز ضبط شده (با کسب اجازه از مصاحبه شوندگان) انجام خواهد شد. پس از انجام مصاحبه با خبرگان و صاحبنظران، مصاحبه‌ها پیاده‌سازی و سپس داده‌های جمع‌آوری شده تحلیل و ترکیب شدند.

با توجه به شیوه مصاحبه در گردآوری داده‌های پژوهش در هر مرحله، یافته‌ها به سایر متخصصان ارجاع داده‌شده و نظرات آن‌ها در خلال پژوهش اعمال‌شده‌اند. همچنین پس از شکل-گیری مدل نظری، مدل به ترکیبی از افراد مشارکت‌کننده ارجاع داده‌شده است تا ایده‌های آن‌ها نسبت به تغییر، حذف و اصلاح اعمال شود. به منظور سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا[۲] استفاده شده است. بدین طریق که، شخص دیگری (از نخبگان این رشته) بدون اطلاع از نحوه ادغام کدها و مفاهیم ایجاد شده توسط محقق، اقدام به دسته بندی کدها در مفاهیم کرده است. سپس مفاهیم ارائه شده توسط محقق با مفاهیم ارائه شده توسط این فرد مقایسه شده است. در نهایت با توجه به تعداد مفاهیم ایجاد شده مشابه و مفاهیم ایجاد شده متفاوت، شاخص کاپا محاسبه شده است.

---

۱ Theoretical Saturation

۲ kappa

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

جدول۳- ۱: وضعیت شاخص کاپا

مقدار عددی شاخص کاپا	وضعیت توافق
کمتر از صفر	ضعیف
بین ۰ تا ۰,۲	بی اهمیت
بین ۰,۲۱ تا ۰,۴	متوسط
بین ۰,۴۱ تا ۰,۶	مناسب
بین ۰,۶۱ تا ۰,۸	معتبر
بین ۰,۸۱ تا ۱	عالی

منبع: نتایج تحقیق

در پژوهش حاضر برای تجزیه و تحلیل داده‌ها در بخش کیفی از نرم‌افزارMAX QDA استفاده شد. از روشهای آمار توصیفی و آمار استنباطی با استفاده از نرم افزار SPSS و نرم افزارEXCEL استفاده شد.

۳. تجزیه و تحلیل داده ها و یافته های پژوهش

۳-۱-کدگذاری باز

در این مرحله، محقق با مرور مجموعه داده های گرداوری شده، تلاش می کند که مفاهیم مستتر در مصاحبه ها را باز شناسد. این مرحله از کدگذاری، کدگذاری باز نامیده می شود، چرا که محقق با ذهنی باز به نام گذاری مفاهیم پرداخته و محدودیتی برای تعیین کدها قائل نیست. هدف از کدگذاری باز، تجزیه مجموعه داده های کیفی گرداوری شده به کوچک‌ترین اجزای مفهومی ممکن است. در جداول بعدی، به شرح و بررسی کدگذاری‌های باز پرداخته شده است. در کدگذاری باز، کوچکترین واحدهای مفهومی در داده‌های کیفی گردآوری شده از طریق تحلیل محتوا، بر اساس سطوح، با رویکرد اکتشافی استخراج شدند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

جدول(۱) کدگذاری باز و محوری عوامل مرتبط با حسابرسی داخلی چابک

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	منبع
۱C	استقلال و بی طرفی حسابرس	مصاحبه شماره ۶- مصاحبه شماره ۸
۲C	دانش و صلاحیت حرفه ای حسابرس در صنعت	مصاحبه شماره ۵
۳C	تجربه حسابرس در صنعت	مصاحبه شماره ۱
۴C	تغییر دوره‌ای حسابرس	مصاحبه شماره ۱
۵C	تایید حسابرس توسط کمیته حسابرسی	مصاحبه شماره ۶
۶C	تایید حسابرس توسط مقام ناظر	مصاحبه شماره۳ - مصاحبه شماره ۱۲
۷C	حسابرسی در چارچوب اهداف و استانداردهای تعیین شده	مصاحبه شماره۳- مصاحبه شماره۳ - مصاحبه شماره ۱۲
۸C	استفاده از رویکرد مبتنی بر ریسک در برنامه ریزی و اجرا	مصاحبه شماره ۹-مصاحبه شماره ۱۰
۹C	بررسی پرتفوی تسهیلات دریافتی	مصاحبه شماره ۹-مصاحبه شماره ۱۰
۱۰C	بررسی دارایی‌های غیرجاری و ذخیره‌گیری	مصاحبه شماره ۹-مصاحبه شماره ۱۰
۱۱C	بررسی سرمایه گذاری‌ها در سهام و سایر اوراق بهادار	مصاحبه شماره ۱
۱۲C	بررسی اقلام زیر خط صورت وضعیت مالی	مصاحبه شماره ۱
۱۳C	بررسی کفایت کنترل‌های داخلی	مصاحبه شماره ۲
۱۴C	بررسی ریسک‌های با اهمیت در عملیات شرکت	مصاحبه شماره ۴-مصاحبه شماره ۶ - مصاحبه شماره ۷-مصاحبه شماره ۸
۱۵C	شناسایی و واکنش مناسب نسبت به خطرات تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی	مصاحبه شماره ۱- مصاحبه شماره ۷- مصاحبه شماره ۸
۱۶C	تعامل با ناظران شرکت و برگزاری جلسات دوره ای	مصاحبه شماره ۱۰
۱۷C	برقراری ارتباط موثر بین حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی	مصاحبه شماره ۱۰
۱۸C	نظارت و ارزیابی استقلال و اثربخشی حسابرسی مستقل توسط کمیته حسابرسی	مصاحبه شماره ۲
۱۹C	برنامه ریزی حسابرسی بر مبنای تردید حرفه‌ای با در نظر گرفتن چالش‌های خاص حسابرسی یک شرکت	مصاحبه شماره ۵
۲۰C	رعایت استانداردهای کنترل کیفیت	مصاحبه شماره۳
۲۱C	برقراری ارتباط به موقع و منظم بین مرجع نظارت شرکت و نهاد نظارتی حسابرسی	مصاحبه شماره۳-مصاحبه شماره۳
۲۲C	گزارش نقض مقررات شرکت یا سایر قوانین	مصاحبه شماره۳-مصاحبه شماره۳
۲۳C	گزارش ناکارایی‌های مهم و ضعف‌های کنترلی در فرایند گزارش دهی شرکت	مصاحبه شماره۱

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	منبع
۲۴C	در دسترس بودن گزارش‌های حسابرسان برای ناظران	مصاحبه شماره ۶-مصاحبه شماره ۷
۲۵C	ارائه مصادیق عدم انطباق با قوانین و مقررات	مصاحبه شماره ۱۲
۲۶C	گزارش آثار مالی موارد با اهمیت	مصاحبه شماره ۶-مصاحبه شماره ۱۰- مصاحبه شماره ۱۱
۲۷C	گزارش سایر موضوعات با اهمیت(به صورت گزارش ویژه)	مصاحبه شماره ۵
۲۸C	تجربه کافی حسابرسان در صنعت	مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره ۳
۲۹C	تسلط کافی حسابرسان بر برخی قوانین و مقررات شرکت	مصاحبه شماره۱۰
۳۰C	تناسب حق الزحمه با گستردگی و حجم کار حسابرسی و محدودیت بودجه ای حسابرسان	مصاحبه شماره ۳
۳۱C	عدم محدودیت نیروی کار حسابرسی	مصاحبه شماره ۱۰-مصاحبه شماره ۱۱- مصاحبه شماره ۱۲-
۳۲C	استفاده از روش‌های نوین در حسابرسی شرکت	مصاحبه شماره۷
۳۳C	تسلط به دانش روز فناوری اطلاعات و ضعف در ارزیابی و نحوه برخورد با ریسک سیستم های فناوری اطلاعات شرکت	مصاحبه شماره ۱۱
۳۴C	کلی‌گویی و تمایل به کثرت بندهای گزارش حسابرسی با هدف سلب مسئولیت	مصاحبه شماره۱۰
۳۵C	گستردگی و پیچیدگی عملیات	مصاحبه شماره۲-مصاحبه شماره۴
۳۶C	توسعه سیستم فناوری اطلاعات شرکت	مصاحبه شماره ۱۱
۳۷C	وسعت جغرافیایی شرکت	مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره ۳
۳۸C	ریسک‌های متعدد در صنعت و پیچیدگی ارزیابی آنها	مصاحبه شماره ۲
۳۹C	پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی مناسب	مصاحبه شماره ۱۰- مصاحبه شماره ۱۱
۴۰C	کارآیی کمیته حسابرسی شرکت	مصاحبه شماره۳- مصاحبه شماره۵- مصاحبه شماره ۶- مصاحبه شماره ۸
۴۱C	کشف و مسئولیت‌های حسابرسان در پی تعدد و افزایش قوانین، مقررات و دستورالعمل ها	مصاحبه شماره۱۰
۴۲C	دسترسی حسابرسان به برخی قوانین و مقررات	مصاحبه شماره۱- مصاحبه شماره۳- مصاحبه شماره۸-
۴۳C	شفافیت پیرامون ارزیابی معیارهای کیفی در قوانین و مقررات	مصاحبه شماره ۹
۴۴C	شفافیت و تفسیرپذیری برخی از قوانین و مقررات	مصاحبه شماره ۹
۴۵C	توجه کامل اعضای هیأت مدیره شرکت به برخی قوانین و مقررات	مصاحبه شماره ۱۱

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	منبع
۴۶C	شفافیت بخشنامه های مقام ناظر با استانداردهای حسابداری	مصاحبه شماره ۳-مصاحبه شماره ۱۱
۴۷C	بازه زمانی در ارائه گزارش‌های درخواستی ناظران	مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره۳
۴۸C	تمایل مدیران شرکت به مدیریت سود و نسبت کفایت سرمایه	مصاحبه شماره ۱۱
۴۹C	زیرساخت‌ها و بسترهای مبارزه با پولشویی	مصاحبه شماره ۸
۵۰C	انتظارات از خدمات حسابرسی و اعتباردهی	مصاحبه شماره۳-مصاحبه شماره ۹
۵۱C	انتظارات ناظران شرکت و سایر ذی‌نفعان	مصاحبه شماره ۴-مصاحبه شماره ۶- مصاحبه شماره ۱۲
۵۲C	ظرفیت استانداردهای حسابرسی در برابر برخی خواسته‌های ناظران شرکت	مصاحبه شماره ۱۲
۵۳C	مراجع نظارتی و انتظارات خاص آنها	مصاحبه شماره ۲-مصاحبه شماره ۵- مصاحبه شماره ۹-مصاحبه شماره ۱۱- مصاحبه شماره ۱۲
۵۴C	حساسیت‌های موجود بر صنعت	مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره ۹- مصاحبه شماره ۱۰
۵۵C	تعامل مناسب بین ناظران بازار پول، بازار سرمایه و نهاد استانداردگذار	مصاحبه شماره ۹- مصاحبه شماره ۱۰- مصاحبه شماره ۱۱
۵۶C	قوانین و مقررات حاکم بر اقتصاد کشور	مصاحبه شماره ۱- مصاحبه شماره۱۰- مصاحبه شماره ۱۱-مصاحبه شماره ۱۲
۵۷C	ارتقای آموزش حسابرسی شرکتها	مصاحبه شماره ۵-مصاحبه شماره ۶- مصاحبه شماره ۱۲
۵۸C	افزایش نیروی کار متخصص توسط حسابرس مستقل	مصاحبه شماره ۴-مصاحبه شماره ۸- مصاحبه شماره ۱۰
۵۹C	افزایش مهارت حسابرسان در حوزه قوانین و مقررات شرکت	مصاحبه شماره ۳-مصاحبه شماره ۸
۶۰C	توجه ویژه به ریسک‌های بااهمیت شرکت	مصاحبه شماره ۶-مصاحبه شماره ۷
۶۱C	آموزش و تجهیز حسابرسان به دانش روز فناوری اطلاعات و استقرار واحد حسابرسی فناوری اطلاعات در مؤسسات حسابرسی	مصاحبه شماره ۱۰-مصاحبه شماره ۱۱- مصاحبه شماره ۱۲-
۶۲C	بهبود حق الزحمه حسابرسان مستقل متناسب با حجم کار حسابرسی	مصاحبه شماره۷
۶۳C	تدوین و به روزرسانی چک لیست‌های قوانین، مقررات و دستورالعمل‌ها	مصاحبه شماره ۳

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	منبع
۶۴C	ارتقای تعامل حسابرسان مستقل با ناظران شرکت	مصاحبه شماره۲
۶۵C	بهبود تعامل حسابرسان مستقل با کمیته حسابرسی شرکت	مصاحبه شماره۲-مصاحبه شماره۴
۶۶C	ارتقای تعامل با واحد حسابرسی داخلی در راستای شناخت و بررسی عملکرد فرآیند سیستمی شرکت	مصاحبه شماره ۱۱
۶۷C	تغییر رویکرد حسابرسی از سنتی به نوین و منطبق با تغییرات فناوری اطلاعات و ارائه خدمات نوین	مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره ۴
۶۸C	پرهیز از کلی‌گویی و رویکرد سلب مسئولیت در گزارش حسابرسی	مصاحبه شماره ۵
۶۹C	برنامه ریزی دقیق به منظور ارائه گزارش‌های به موقع	مصاحبه شماره ۱۰- مصاحبه شماره ۱۱
۷۰C	تطبیق و ساماندهی انتظارات مراجع نظارتی با واقعیت‌های موجود	مصاحبه شماره۳- مصاحبه شماره۵- مصاحبه شماره ۶
۷۱C	ارتقای سیستم‌های فناوری اطلاعات	مصاحبه شماره۱۰
۷۲C	برگزاری جلسات دوره‌ای بین حسابرسان و ناظران شرکت به منظور کاهش فاصله انتظارات	مصاحبه شماره۱- مصاحبه شماره۲- مصاحبه شماره۸-
۷۳C	حذف مؤسسات حسابرسی که ویژگی‌های کنترل کیفیت مدنظر ناظران را رعایت نمی‌نمایند.	مصاحبه شماره ۸
۷۴C	الزام شرکتها به پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی مناسب	مصاحبه شماره ۱
۷۵C	اصلاح قوانین و مقررات دارای ابهام یا تناقض با یکدیگر و به روزرسانی قوانین و مقررات وفق شرایط روز صنعت و رهنمودهای بین المللی	مصاحبه شماره ۱۱
۷۶C	بهبود سازوکار کنترل کیفیت عملکرد حسابرسان مستقل	مصاحبه شماره ۳-مصاحبه شماره ۷
۷۷C	ایجاد سامانه متمرکز قوانین و مقررات شرکت	مصاحبه شماره ۱-مصاحبه شماره۳
۷۸C	ایجاد هماهنگی بین دستگاه‌های نظارتی	مصاحبه شماره ۳
۷۹C	ایجاد سازوکار آموزش دوره‌ای حسابرسان مستقل در ارتباط با قوانین و مقررات شرکت	مصاحبه شماره ۱۲
۸۰C	حمایت از حسابرسان توسط مقام ناظر	مصاحبه شماره۳-مصاحبه شماره ۹
۸۱C	الزام شرکت به تقویت زیرساخت‌ها و بسترهای مبارزه با پولشویی	مصاحبه شماره ۴-مصاحبه شماره ۶- مصاحبه شماره ۱۲

منبع: نتایج تحقیق

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

نتایج حاصل از کدگذاری باز داده های کیفی گرداوری شده با استفاده از ابزار تحلیل محتوا، در جدول ۴-۱ به نمایش گذاشته شده است. مشاهده می‌گردد که تعداد ۸۱ کد باز از میان مفاهیم موجود در محتوا شناسایی شده است.

۳-۲.نتایج کد گذاری محوری

در کدگذاری محوری، مقوله‌های جدا از هم در چهارچوبی معنادار در کنار یکدیگر قرار می‌گیرند و روابط میان آن‌ها، به ویژه رابطه مقوله محوری با سایر مقوله‌ها، مشخص می‌شود. کدگذاری محوری، منجر به ایجاد گروه ها و مقوله ها می شود. تمامی کدهای مشابه در گروه خاص خود قرار می گیرند. در این راستا، تمامی کدهای ایجاد شده دوباره بازبینی شده و با متون مقایسه می شود تا مطلبی از قلم نیفتد.

جدول(۲) نتایج کدگذاری محوری

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	کد محوری(مقوله اصلی)
۱C	حسابرسی در چارچوب اهداف و استانداردهای تعیین شده	مدیریت ریسکهای حسابرسی
۲C	استفاده از رویکرد مبتنی بر ریسک در برنامه ریزی و اجرا	
۳C	بررسی پرتفوی تسهیلات دریافتی	
۴C	بررسی دارایی‌های غیرجاری و ذخیره‌گیری	
۵C	بررسی سرمایه گذاری‌ها در سهام و سایر اوراق بهادار	
۶C	بررسی اقلام زیر خط صورت وضعیت مالی	
۷C	بررسی کفایت کنترل‌های داخلی	
۸C	بررسی ریسک‌های با اهمیت در عملیات شرکت	
۹C	شناسایی و واکنش مناسب نسبت به خطرات تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی	
۱۰C	تعامل با ناظران شرکت و برگزاری جلسات دوره ای	
۱۱C	برقراری ارتباط موثر بین حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی	
۱۲C	نظارت و ارزیابی استقلال و اثربخشی حسابرسی مستقل توسط کمیته حسابرسی	
۱۳C	برنامه ریزی حسابرسی بر مبنای تردید حرفه‌ای با در نظر گرفتن چالش‌های خاص حسابرسی یک شرکت	
۱۴C	رعایت استانداردهای کنترل کیفیت	

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	کد محوری(مقوله اصلی)
۱۵C	برقراری ارتباط به موقع و منظم بین مرجع نظارت شرکت و نهاد نظارتی حسابرسی	
۱۶C	گستردگی و پیچیدگی عملیات	عوامل فرآیندی
۱۷C	توسعه سیستم فناوری اطلاعات شرکت	
۱۸C	وسعت جغرافیایی شرکت	
۱۹C	ریسک‌های متعدد در صنعت و پیچیدگی ارزیابی آنها	
۲۰C	پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی مناسب	
۲۱C	کارآیی کمیته حسابرسی شرکت	
۲۲C	کشف و مسئولیت‌های حسابرسان در پی تعدد و افزایش قوانین، مقررات و دستورالعمل ها	
۲۳C	دسترسی حسابرسان به برخی قوانین و مقررات	
۲۴C	شفافیت پیرامون ارزیابی معیارهای کیفی در قوانین و مقررات	
۲۵C	شفافیت و تفسیرپذیری برخی از قوانین و مقررات	
۲۶C	توجه کامل اعضای هیأت مدیره شرکت به برخی قوانین و مقررات	
۲۷C	شفافیت بخشنامه های مقام ناظر با استانداردهای حسابداری	
۲۸C	بازه زمانی در ارائه گزارش‌های درخواستی ناظران	
۲۹C	تمایل مدیران شرکت به مدیریت سود و نسبت کفایت سرمایه	
۳۰C	زیرساخت‌ها و بسترهای مبارزه با پولشویی	
۳۱C	ارتقای آموزش حسابرسی شرکتها	توانمندسازی حسابرسان
۳۲C	افزایش نیروی کار متخصص توسط حسابرس مستقل	
۳۳C	افزایش مهارت حسابرسان در حوزه قوانین و مقررات شرکت	
۳۴C	توجه ویژه به ریسک‌های بااهمیت شرکت	
۳۵C	آموزش و تجهیز حسابرسان به دانش روز فناوری اطلاعات و استقرار واحد حسابرسی فناوری اطلاعات در مؤسسات حسابرسی	
۳۶C	بهبود حق الزحمه حسابرسان مستقل متناسب با حجم کار حسابرسی	

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	کد محوری(مقوله اصلی)
۳۷C	تدوین و به روزرسانی چک لیست‌های قوانین، مقررات و دستورالعمل‌ها	
۳۸C	ارتقای تعامل حسابرسان مستقل با ناظران شرکت	
۳۹C	بهبود تعامل حسابرسان مستقل با کمیته حسابرسی شرکت	
۴۰C	ارتقای تعامل با واحد حسابرسی داخلی در راستای شناخت و بررسی عملکرد فرآیند سیستمی شرکت	
۴۱C	تغییر رویکرد حسابرسی از سنتی به نوین و منطبق با تغییرات فناوری اطلاعات و ارائه خدمات نوین	
۴۲C	پرهیز از کلی‌گویی و رویکرد سلب مسئولیت در گزارش حسابرسی	
۴۳C	برنامه ریزی دقیق به منظور ارائه گزارش‌های به موقع	
۴۴C	تطبیق و ساماندهی انتظارات مراجع نظارتی با واقعیت‌های موجود	نظارت و کنترل
۴۵C	ارتقای سیستم‌های فناوری اطلاعات	
۴۶C	برگزاری جلسات دوره‌ای بین حسابرسان و ناظران شرکت به منظور کاهش فاصله انتظارات	
۴۷C	حذف مؤسسات حسابرسی که ویژگی‌های کنترل کیفیت مدنظر ناظران را رعایت نمی‌نمایند.	
۴۸C	الزام شرکتها به پیاده‌سازی کنترل‌های داخلی مناسب	
۴۹C	اصلاح قوانین و مقررات دارای ابهام یا تناقض با یکدیگر و به روزرسانی قوانین و مقررات وفق شرایط روز صنعت و رهنمودهای بین المللی	
۵۰C	بهبود سازوکار کنترل کیفیت عملکرد حسابرسان مستقل	
۵۱C	ایجاد سامانه متمرکز قوانین و مقررات شرکت	
۵۲C	ایجاد هماهنگی بین دستگاه‌های نظارتی	
۵۳C	ایجاد سازوکار آموزش دوره‌ای حسابرسان مستقل در ارتباط با قوانین و مقررات شرکت	
۵۴C	حمایت از حسابرسان توسط مقام ناظر	
۵۵C	الزام شرکت به تقویت زیرساخت‌ها و بسترهای مبارزه با پولشویی	
۵۶C	تجربه کافی حسابرسان در صنعت	عوامل درونی

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	کد محوری(مقوله اصلی)
C۵۷	تسلط کافی حسابرسان بر برخی قوانین و مقررات شرکت	
C۵۸	تناسب حق الزحمه با گستردگی و حجم کار حسابرسی و محدودیت بودجه ای حسابرسان	
C۵۹	عدم محدودیت نیروی کار حسابرسی	
C۶۰	استفاده از روش‌های نوین در حسابرسی شرکت	
C۶۱	تسلط به دانش روز فناوری اطلاعات و ضعف در ارزیابی و نحوه برخورد با ریسک سیستم های فناوری اطلاعات شرکت	
C۶۲	کلی‌گویی و تمایل به کثرت بندهای گزارش حسابرسی با هدف سلب مسئولیت	
C۶۳	انتظارات از خدمات حسابرسی و اعتباردهی	عوامل محیطی
C۶۴	انتظارات ناظران شرکت و سایر ذی‌نفعان	
C۶۵	ظرفیت استانداردهای حسابرسی در برابر برخی خواسته‌های ناظران شرکت	
C۶۶	مراجع نظارتی و انتظارات خاص آنها	
C۶۷	حساسیت‌های موجود بر صنعت	
C۶۸	تعامل مناسب بین ناظران بازار پول، بازار سرمایه و نهاد استانداردگذار	
C۶۹	قوانین و مقررات حاکم بر اقتصاد کشور	
C۷۰	استقلال و بی طرفی حسابرس	انتخاب حسابرس
C۷۱	دانش و صلاحیت حرفه ای حسابرس در صنعت	
C۷۲	تجربه حسابرس در صنعت	
C۷۳	تغییر دوره‌ای حسابرس	
C۷۴	تایید حسابرس توسط کمیته حسابرسی	
C۷۵	تایید حسابرس توسط مقام ناظر	
C۷۶	گزارش نقض مقررات شرکت یا سایر قوانین	سیستم گزارش‌دهی
C۷۷	گزارش ناکارایی‌های مهم و ضعف‌های کنترلی در فرایند گزارش دهی شرکت	
C۷۸	در دسترس بودن گزارش‌های حسابرسان برای ناظران	
C۷۹	ارائه مصادیق عدم انطباق با قوانین و مقررات	
C۸۰	گزارش آثار مالی موارد با اهمیت	
C۸۱	گزارش سایر موضوعات با اهمیت(به صورت گزارش ویژه)	

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

منبع: نتایج تحقیق

نتایج حاصل از کدگذاری محوری در جدول بالا نشان داده شده است. مشاهده می‌گردد ۸۱ کد اولیه در قالب ۸ مقوله دسته بندی شده‌اند.

۳-۳.پایایی کدگذاری محوری

به منظور سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا[۱] استفاده شده است. بدین طریق که، شخص دیگری (از نخبگان این رشته) بدون اطلاع از نحوه ادغام کدها و مفاهیم ایجاد شده توسط محقق، اقدام به دسته بندی کدها در مفاهیم کرده است. سپس مفاهیم ارائه شده توسط محقق با مفاهیم ارائه شده توسط این فرد مقایسه شده است. در نهایت با توجه به تعداد مفاهیم ایجاد شده مشابه و مفاهیم ایجاد شده متفاوت، شاخص کاپا محاسبه شده است.

۱ kappa

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

جدول (۳) ضریب کاپا

		ارزش	خطای استاندارد	T^b	Sig
معیار توافق	کاپا	۸۸۳.۰	۰۹۷.۰	۱۰۳.۹	۰۰۰.۰
تعداد کد		۸			

منبع: نتایج تحقیق

همانطور که دیده می شود مقدار شاخص کاپا برابر با ۰/۸۸۳ محاسبه شدو بنابراین در سطح توافق عالی قرار گرفته است.

۴. بحث و نتیجه گیری

حسابرسی یک فعالیت مستقل، اطمینان بخش واقع بینانه و مشاوره ای است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روش مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف هایش یاری می‌کند. حسابرسی نوعی سیستم کنترلی بوده که مدیران سازمان برای مشخص شدن کیفیت هزینه کردها و عملیات های مالی و آگاهی از وضعیت مالی شرکت و دارایی ها انجام می‌دهند. توجه به نظارت و کنترل در امور مالی، امری اجتناب‌ناپذیر در مدیریت سازمان ها و شرکتهای اقتصادی است. وجود یک نظام نظارتی اثربخش و بخصوص نظامی درون‌سازمانی، کمک شایانی به اجرای عدالت شرکتی و جلوگیری از فسادهای مالی می‌کند. در همین راستا در سازمان های موفق، بهره‌گیری مناسب از حسابرسان جزء مهمترین برنامه‌های مدیران است.

نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر با عنوان ارائه الگوی حسابرسی داخلی چابک مبتنی بر حاکمیت فناوری داده و ارزیابی ریسک پویا نشان داد که ۸ عامل در این ارتباط می‌توانند نقش داشته باشند.

۱) مدیریت ریسکهای حسابرسی

۲) عوامل فرآیندی

این یافته با نتایج تحقیق خرم آبادی و همکاران (۱۳۹۹)، جوانمیری و اکبری (۱۳۹۸) و پلنت و همکاران (۲۰۲۲) همخوانی دارد. ژانگ (۲۰۱۹) بیان می‌کند از آنجا که صورت های مالی حسابرسی شده در حال حاضر مهمترین منبع ارائه اطلاعات مالی هستند کیفیت آنها از اهمیت به

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

سزایی برخوردار است. فرآیند حسابرسی و کیفیت عملیات حسابرسی که توسط موسسات حسابرسی انجام می شود یکی از روشهای ارتقای کیفیت اطلاعات مالی است. گزارشگری مالی فرآیند گزارش اطلاعات حسابداری یک بنگاه اقتصادی به استفاده کنندگان آن است. براساس نظر بنیاد استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی، گزارشگری مالی به تهیه و ارائه صورت های مالی محدود نمی شود بلکه روشهای ارائه و تفسیر اطلاعات را که به طور مستقیم یا غیر مستقیم با اطلاعات مالی سروکار دارد را نیز در برمیگیرد. در نتیجه صورت های مالی تنها بخشی از گزارشگری مالی است. وجود واحد حسابرسی داخلی در شرکت صاحبکار و ارتباط هر چه بیشتر این واحد با حسابرسان مستقل است. حسابرسی داخلی کفایت سیستم کنترل داخلی را از لحاظ صحت، اقتصادی، اثر بختی و کارآمد بودن استفاده از منابع، ارزیابی و گزارش میکند. حسابرسی داخلی، جایگاهی والا در سیستم کنترل داخلی دارد و مدیریت واحدهای اقتصادی را در انجام دادن مسیولیت ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل ها، یاری می‌کند. اگرچه، نقش و وظایف حسابرسی مستقل متفاوت از حسابرسی داخلی است، اما نقاط اشتراک زیادی بین این دو مسیولیت وجود دارد. ابعاد مشترک این دو نقش، فضای قابل ملاحظه ای را برای همکاری با منافع دوطرفه بوجود می آورد. متداول ترین اقدامات مشترک هر دو گروه حسابرسان، ارزیابی سیستم کنترل داخلی و بررسی عملکرد گزارشگری مالی شرکت است.

۳) توانمندسازی حسابرسان

نتایج این یافته از نتایج تحقیق رونقی و محمودی (۱۳۹۴)، کهواگلو و اکسوی (۲۰۲۱) و سعاد (۲۰۲۰) حمایت می‌کند. امروزه توانمندسازی نه تنها به عنوان یکی از اساسی‌ترین اهداف تربیت حسابرسان داخلی مطرح است بلکه به عنوان عامل تعیین‌کننده اصلی اثربخشی حسابرسی هم مورد توجه است. لذا توانمندسازی به عنوان مفهومی سازمان‌دهنده برای پشتیبانی افکار، سیاست‌ها و برنامه‌های سازمان پدیدار شده است. همین امر نگاهی نو را به منابع انسانی و اختیارات آن طلب می‌کند. لزوم پرورش حسابرسانی که دارای توانایی خود مدیریتی باشند باعث شده تا توانمندسازی حسابرسان به عنوان یک تکنیکی نوین و موثر در سازمان به وسیله بهره‌گیری از توان حسابرسان بکار گرفنه شود. حسابرسان به واسطه دانش، تجربه و انگیزه خود صاحب قدرت نهفته هستند و در واقع توانمندسازی آزاد کردن این قدرت است. استفاده از توانایی‌های بالقوه منابع انسانی برای هر سازمانی مزیتی بزرگ به شمار می‌رود. مطالعات صورت گرفته نشان می‌دهد که افراد توانمند سرمایه‌ی بزرگی برای سازمان و مدیریت محسوب می‌شوند. زیرا آنها خود راهبر و قابل اطمینان هستند و توانایی تطابق با تغییرات درونی و بیرونی سازمان را دارند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

در همین راستا خدامی‌پور و همکاران (۱۳۹۵) معتقدند لازم است جوامع حرفه ای حسابرسی بر همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل تاکید کنند. لذا کمیته حسابرسی باید توانمندی های واحد حسابرسی داخلی و کافی بودن منابع آن را کانون توجه قرار دهد.

۴) نظارت و کنترل

نتایج این یافته از نتایج تحقیقات جوانمیری و اکبری (۱۳۹۸)، سپاسی و همکاران (۱۳۹۵)، انصاری و همکاران (۱۳۹۵)؛ پلنت و همکاران (۲۰۲۲) و تئوه و همکاران (۲۰۱۷) حمایت می‌کند. شی و همکاران (۲۰۱۷) نشان دادند که انتظارات زیاد ناشی از نظارت خارجی بر حس استقلال مدیران ارشد شرکت تاثیر منفی داشته و بدین ترتیب آنها را به انجام تقلب مالی ترغیب می‌کند. همچنین مشخص شد که تمایل به تقلب مالی در اثر تشدید نظارتهای خارجی ناشی از سهامداران و بازار و تحلیلگران مالی افزایش می‌یابد. مشخص شده است که ساماندهی نیروی کار بر کنترل داخلی و مکانیسم‌های درونی حاکمیت شرکتی تاثیر گذار است. بعنوان مثال نشان داده شده است که در اثر نظارت مداوم اتحادیه‌های کارگری بر هیات مدیره شرکتها، اثربخشی نظارت داخلی بهبود می‌یابد (رزاززاده و همکاران، ۱۳۹۸). در این رابطه، شین و همکاران (۲۰۲۰) نشان دادند که رابطه مستقیمی بین ساماندهی نیروی کار و کنترل داخلی در شرکتهای سهامی در کشور چین وجود دارد. به همین ترتیب، کیسلوا (۲۰۲۰) نیز اظهار داشته است که ناظران بعنوان ابزاری برای کنترل داخلی شرکتها عمل می‌کنند.

۵) عوامل سازمانی (درونی)

این یافته با نتایج تحقیق جوانمیری و اکبری (۱۳۹۸) و پلنت و همکاران (۲۰۲۲) کهواگلو و اکسوی (۲۰۲۱) و سعاد (۲۰۲۰) همخوانی دارد. کار حسابرسان داخلی ، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل های داخلی و کارآیی هر یک از بخشهای و دوایر واحد تجاری در انجام دادن امور و وظایف محوله می باشد.حسابرسان داخلی یافته های خود را از عدم کارآیی کنتر لهای داخلی همراه با پیشنهادهای اصلاحی به منظور بهبود عملکرد واحد تجاری و اعمال کنترل‌های داخلی به مدیریت ارشد ارائه می دهند. حسابرسان داخلی به طور کلی وظایف تعیین شده در طرح سازمانی به دوایر و واحدها را از بابت موثر انجام شدن ویا عدم انجام امور محوله ، بررسی می کنند. عوامل سازمانی عبارتند از سیاستها و رویه هایی که مدیریت علاوه برمحیط کنترلی و سیستم حسابداری برقرار میکند تا به هدفهای خاص سازمانی دست یابد. عوامل سازمانی انواع مختلفی دارد و در سطوح مختلف سازمانی و داده پردازی به کار می‌رود. همچنین می توان این روشها را در اجزای خاصی از محیط کنترلی و سیستم حسابداری تعبیه کرد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

۶) عوامل محیطی

نتایج این یافته با نتایج تحقیقات آرین فر و همکاران (۱۴۰۱)؛ یزدی پور و صابونی (۱۴۰۱)؛ فیضی و همکاران (۱۳۹۹) همخوانی دارد. هدف از ارائه گزارشگری مالی پاسخگویی به نیازها و خواسته های اطلاعاتی استفاده کنندگان برون سازمانی است. هدف اصلی گزارشگری مالی بیان آثار اقتصادی رویدادهای مالی بر وضعیت و عملکرد واحد تجاری برای کمک به اشخاص خارجی است. براساس نظر هیئت تدوین استانداردهای حسابداری، گزارشگری مالی نه تنها شامل صورت های مالی بلکه در برگیرنده ابزارها یا روش های اطلاع رسانی است و این ابزارها به صورت مستقیم یا غیر مستقیم با اطلاعاتی سروکار دارند که به وسیله حسابداری ارائه می شود. یعنی اطلاعاتی درباره منابع شرکت، دارایی ها، بدهی ها، سود و غیره. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بیان می کند که اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده کنندگان صورت های مالی مستلزم ارزیابی توان واحد تجاری جهت ایجاد وجه نقد و قطعیت آن است. ارزیابی توان ایجاد وجه نقد از طریق تمرکز بر وضعیت مالی، عملکرد مالی و جریان های نقد واحد تجاری و استفاده از آن در پیش بینی جریان های نقد مورد انتظار و سنجش انعطاف پذیری مالی، تسهیل می گردد. در این راستا عوامل محیطی نقش قابل توجهی در ارتباط با تهیه این گزارشها دارند.

۷) انتخاب حسابرس

این یافته با نتایج تحقیق خرم آبادی و همکاران (۱۳۹۹) پلنت و همکاران (۲۰۲۲) همخوانی دارد. از جمله وظایف کمیته‌ی حسابرسی، کمک به انتخاب حسابرس، مدیریت فرایند کار حسابرسی، بررسی مجدد نتایج حسابرسی، کمک به اعضای هیات مدیره در درک بهتر نتایج حسابرسی و همکاری با مدیریت و حسابرس مستقل در حل مشکلات کنترل داخلی یا نقاط ضعف مشخص شده طی عملیات حسابرسی است. در صورتی که کمیته‌ی حسابرسی به طرز صحیح سازمان دهی شود و مورد استفاده قرار گیرد، می‌تواند برای تمام گروه‌های علاقه مند منافع چشم گیری داشته باشد. کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند وظیفه ی مباشرت گزارش گری هیات مدیره ی را تقویت کند، همچنین می‌تواند ارتباط بین حسابرس مستقل و مدیریت را بهبود بخشد و میزان استقلال حسابرس را از طریق خدمت کردن به عنوان سپر بین حسابرس و مدیریت افزایش دهد. کمیته‌ی حسابرسی به مودیان و اعتبار دهندگان کمک می‌کند تا مطمئن شود که منافع آن‌ها در اثر انجام حسابرسی به حداکثر می‌رسد. در تحقیق بیتی و همکارانش (۱۹۹۹)، توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب حسابرس مستقل از دیدگاه مدیران مالی شرکتها، شرکای موسسه های حسابرسی و تحلیل گران مالی، به ترتیب رتبه های دهم، نهم و دهم را در میان بیست و چهار عامل کاهندهی استقلال به خود اختصاص داد. همچنین، توانایی تاثیر گذاری مدیریت در تعیین حق الزحمه ی

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

حسابرسی، رتبه ی دوازدهم را از دیدگاه هر سه گروه مزبور در میان همان بیست و چهار عامل کاهنده به خود اختصاص داده بود.

۸) سیستم گزارش‌دهی

نتایج این یافته از نتایج تحقیق رونقی و محمودی (۱۳۹۴)، کهواگلو و اکسوی (۲۰۲۱) و سعاد (۲۰۲۰) حمایت می‌کند. نظریه پردازان حسابداری بخش عمومی اعتقاد دارند که حسابرسی و گزارشدهی مالی می تواند به عنوان ابزار مسئولیت پاسخگویی، نقش مهمی بین مقامات منتخب مسئول و صاحبان حق ایفا کند. بدین معنی که از یک سو به مقامات منتخب مسئول کمک می کند تا مسئولیت خود را از طریق گزارشهای مالی قابل اعتماد ادا کنند و از سوی دیگر شهروندان را به عنوان پاسخ خواه برای ارزیابی مسئولیت پاسخگویی مقامات مذکور، یاری می دهد. به بیان دیگر،مقاماتی که برای اداره امور سازمانهای بزرگ بخش عمومی نظیر دولت و شهرداریها که از طریق انتخابات و به صورت مستقیم انتخاب می شوند، در مقابل شهروندان به عنوان صاحبان حق، مسئولیت پاسخگویی دارندو اشخاص که از سوی مقامات منتخب برای اداره امور سازمانهای تابعه منصوب می شوند، در قبال این مقامات مسئول اند. هر دو طرف با استفاده از نظام حسابرسی و از طریق تنظیم و انتشار گزارشهای مالی حاوی اطلاعات لازم و کافی و نیز افشای حقایق، مسئولیت پاسخگویی خود را به جا می آورند.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

منابع

۱. آرتور و چ، هاینز ر. (۱۳۹۵). مدیریت ریسک، داور ونوس و حجت‌الله گودرزی،چ پنجم، تهران، نگاه دانش.

۲. آرین فر، رجبی فرجاد، حاجیه. (۱۴۰۱). بررسی تاثیر مکانیسم‌های فناوری اطلاعات بر چابکی سازمان با نقش دوسوتوانی فناوری اطلاعات (مطالعه موردی: کارکنان شرکت هلدینگ تدبیر). *علوم و فنون مدیریت اطلاعات*، ۸(۲)، ۱۶۹-۲۰۲. ۳- انصاری، عابدی شربیانی، خیاط خوشدوز. (۱۳۹۵). بررسی تاثیر فعالیت‌های مدیریت تکنولوژی بر قابلیت‌های چابکی سازمان. *مدیریت تولید و عملیات*، ۷(۱)، ۱۹۱-۲۱۴.

۳. جوانمیری، پیروز، اکبری، روزبه. (۱۳۹۸). نقش فن آوری اطلاعات در تکنیک‌های ثبتی و گزارشی حسابداری و حسابرسی داخلی و تاثیر آن در مدیریت اقتصادی کسب و کار در سال ۲۰۱۸. *دستاوردهای نوین در مطالعات علوم انسانی*، ۴ (۲)، ۲۰-۲۷.

۴. حاجیها، زهرا، شبانی، حسن. (۱۳۹۲). بررسی رابطه فناوری اطلاعات بر ویژگی¬های حسابرسی داخلی، اولین کنفرانس بین المللی حماسه سیاسی (با رویکردی بر تحولات خاورمیانه) و حماسه اقتصادی (با رویکردی بر مدیریت و حسابداری)، رودهن، دانشگاه آزاد اسلامی واحد رودهن.

۵. خرم آبادی، حساس یگانه، یحیی، برزیده، فرخ، صالحی صدقیانی. (۱۳۹۹). تبیین و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شدهٔ بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی. *پژوهش‌های حسابداری مالی*، ۱۲ (۱)، ۵۷-۸۲.

۶. خوش سیما، راحله، شهیکی تاش، مینا. (۱۳۹۱). تأثیر ریسک‌های اعتباری، عملیاتی و نقدینگی بر کارایی نظام بانکی ایران. *فصلنامه برنامه ریزی و بدوجه*، ۱۷ (۴): ۲۴-۴۱.

۷. رونقی، محمودی. (۱۳۹۴). رابطه حاکمیت فناوری اطلاعات و حاکمیت شرکتی میان سازمان‌های دولتی حوزه فناوری اطلاعات. *ژورنال مدیریت فناوری اطلاعات*، ۲۴ (۷)، ۶۱۵-۶۳۴.

۸. سازمان بورس و اوراق بهادار. (۱۳۹۶). منشور فعالیت حسابرسی داخلی، سازمان بورس و اوراق بهادار، شرکت سهامی عام نمونه پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران یا فرابورس ایران. قابل دسترسی در: www. seo. ir/LoadFile. ashx?Id=cbnt6wSheQZmKGz5AwVZkg.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

۹. سپاسی، سحر، انواری‌رستمی، خواجوی. (۱۳۹۵). بررسی عوامل موثر بر پذیرش فناوری اطلاعات از دیدگاه حسابرسان داخلی. *دانش حسابداری مالی*، ۲۲(۳)،۱۸۹-۲۱۵.

۱۰.سرلک، احمد، هدایتی، مراد، کرمعلی، سامان. (۱۳۹۲). تحلیل مدیریت ریسک در بانکداری بدون ربا، تهران: *نخستین کنفرانس ملی توسعه مدیریت پولی و بانکی*.

۱۱.سعید ابادی سعیده، محمدی علی، بیات علی و محمدی مهدی(۱۴۰۰). ارائه الگوی بهینه حسابرسی در راستای کاهش گزارشگری مالی متقلبانه، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۰(۳۷)، ۳۴۵-۳۷۷.

۱۲.عباسیان، یکتا (۱۳۹۸). بررسی تأثیر کمیته حسابرسی، عملکرد حسابرسی داخلی بر مدیریت سود، *نشریه علمی تخصصی شباک*، ۵(۴۸)،۱۲۰-۱۰۷.

۱۳.فتحی عبدالهی، ا، آقایی، م. (۱۳۹۶). بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی. *فصلنامه علمی مدیریت سازمان‌های دولتی*, ۵ (۳ (پیاپی ۱۹)) , ۸۱-۹۴.

۱۴.فیضی، کامران، اسدی قراباغی، الفت، لعیا، تقوی فرد. (۱۳۹۹). مدیریت ریسک در پروژه‌های توسعه چابک نرم افزار: طرح مدلی فرایندی با رویکرد کیفی. *فصلنامه انجمن علوم مدیریت ایران*، *۱۵* (۵۷)، ۱-۲۷.

۱۵.کریمی دستجردی، دانیال، قطره نبی، پرویز. (۱۳۸۸). ارائه مدل مفهومی برای تبیین اثر ریسک‌های یکپارچه بر عملکرد شرکت‌های فعال در حوزه فناوری اطلاعات، نشریه مدیریت فناوری اطلاعات، ۱(۲)، ۱۱۸-۱۳۲.

۱۶.کرمشاهی بهنام، مقصود پور محمد علی(۱۴۰۲). بررسی تاثیر کیفیت حاکمیت شرکتی در بانکداری اسلامی بر چابکی بانک ها با استفاده از تحلیل عاملی تائیدی و مدل معادلات ساختاری، نشریه اقتصاد و بانکداری اسلامی، ۱۲(۴۵)، ۲۹۸-۲۷۱.

۱۷.لاودن ک، لاودن ج پ. (۱۳۹۳). سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت، احمد هرمزی، انتشارات به آوران، تهران.

۱۸.مهرجو، اصغر، جعفری پور، مینا، گرگی زاده، محمد. (۱۳۹۲). پیاده سازی سیستم برنامه ریزی منابع بنگاه (ERP) و تأثیر آن بر حوزه و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. دومین

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

کنفرانس ملی حسابداری، مدیریت مالی و سرمایه گذاری، گرگان، *انجمن علمی و حرفه‌ای مدیران و حسابداران گلستان*.

۱۹.موسوی شیری، ملیکا، توکل نیا، ابوالفضل، شاکری، مینا. (۱۳۹۲). مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۲(۷): ۲۹-۴۷.

۲۰.یزدی پور، صابونی، حامد.(۲۰۲۲). تبین نقش و جایگاه مدیریت دانش و فناوری اطلاعات در مدیریت ریسک پروژه. *چشم انداز حسابداری و مدیریت*، ۵(۵۸)، ۷۲-۸۱.

21. Ali, S. M. (2020). *Agile project management in large scale software development* (Master's thesis).
22. Alzoubi, E. S. S. (2019). Audit committee, internal audit function and earnings management: evidence from Jordan. Meditari Accountancy Research, 27 (1) , 72-90.
23. Anand, R. V. , & Dinakaran, M. (2016). Popular agile methods in software development: Review and analysis. *International Journal of Applied Engineering Research, 11* (5) , 3433-3437.
24. Deloitte, **(2017) ,** Becoming agile: A guide to elevating internal audit's performance and value, Retrieved on 1 October 2020 from: https: //www2. deloitte. com/content/dam/Deloitte/us/Documents/finance/usadvisory- agile-internal-audit-part1-introduction-to-elevating-performance. pdf
25. Dowling C. (2009). Appropriate Audit Support System Use: The Influence of Auditor, Audit Team, and Firm Factors, The Accounting Review 84 (3): 771-810
26. Dubihlela, J. , & Gwaka, L. T. (2020). Disruptive changes and emerging risks within internal auditing profession: A review from South Africa. *Acta Universitatis Danubius. Œconomica*, *16* (3).
27. DURMUŞ, A. F. , & Zeliha, K. O. C. A. (2020). AGILITY IN INTERNAL AUDIT FOR THE SUSTAINABILITY OF ENTERPRISES. In *1st INTERNATIONAL AUDIT AND ASSURANCE SERVICES (ONLINE) SYMPOSIUM* (p. 36).
28. Granadillo, G. , Dubus, S. , Motzek, A. , Garcia-Alfaro, J. , Alvarez, E. , Merialdo, M. ,... & Debar, H. (2017). A dynamic risk management response system to handle threats in scada systems. *Future Generation Computer Systems*, *83*.
29. Grishunin, S. , Suloeva, S. , Nekrasova, T. , & Burova, E. (2020). Development of Risk Controlling Mechanism and Tools for Agile Projects in

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

Telecommunications. In *Internet of Things, Smart Spaces, and Next Generation Networks and Systems: 20th International Conference, NEW2AN 2020, and 13th Conference, ruSMART 2020, St. Petersburg, Russia, August 26–28, 2020, Proceedings, Part II 20* (pp. 270-284). Springer International Publishing.

30. Gupta, A. , Kelkar, R. , & Gupta, A. S. (2019). Agile internal audit-The need for change in traditional IA methodology. *The Chartered Accountants, India*, 25-29.
31. Hermanson DR, Ivancevich DM, Ivancevich SH. (2018). Building an Effective Internal Audit Function: Learning from SOX Section 404 Reports, Review of Business 28 (2): 13-28.
32. Hung WJ, Ho C, Jou J, Kung K. (2012). Relationship bonding for a better knowledge transfer climate: An ERP implementation research. Decision Support Systems 52 (2): 406-414.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]