

ارائه الگوی حسابرسی داخلی چاپک 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 پذیرش: ۱۴۰۳/۴/۱۶

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۲/۱۱

چکیده

توسعه علوم دیجیتال در اقتصاد، افزایش اثر بخشی حسابرسی را با خود به همراه دارد. این موضوع موجب توجه نخبگان و مدیران علم اقتصاد به مفهومی نوین به نام اقتصاد دیجیتال شده است. هدف تحقیق حاضر ارائه الگوی حسابرسی داخلی چاپک مبتنی بر حاکمیت فناوری داده و ارزیابی ریسک پویا می باشد. در تحقیق حاضر رویکرد هدفمند در انتخاب نمونه کیفی تحقیق استفاده شد. ابزار گردآوری 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 ۱۱ کد باز از میان مفاهیم موجود در مصاحبه ها شناسایی شده است برای غربال شاخص ها و شناسایی شاخص های نهایی از رویکرد دلخی فازی استفاده شده است.

واژه های کلیدی: حسابرسی داخلی چاپک، حاکمیت فناوری داده، ارزیابی ریسک پویا

طبقه بندی JEL: M41, M42, B41

^۱دانشجوی دکتری، گروه حسابداری واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران bsirang2169@yahoo.com

^۲استاد، گروه حسابداری، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. (نویسنده مسئول) hejazi33@gmail.com

^۳استادیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. Akbarkanani2000@yahoo.com

^۴دانشیار، گروه حسابداری، واحد مرند، دانشگاه آزاد اسلامی، مرند، ایران. Salteh2008@gmail.com

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 موادی با حسابداری و در کنترل مدیریت، حوزه‌های پویا می باشد که به منظور انطباق با پیشرفت‌های تکنولوژی بdst آمده به طور مستمر در حال تکامل است. این تغییرها نقطه شروع تأثیرپذیری حرفه حسابرسی داخلی در عصر جدید است؛ استفاده از فناوری‌های دیجیتال توسط سازمان‌ها، علاوه بر اثرات گسترده اجتماعی و سازمانی، بر اقتصادیات فعالیت‌ها و فرآیندهای مدیریتی اثرگذار است. سیستم‌های مبتنی بر فناوری‌های دیجیتال، شکل، محتوا و منشا داخلی اطلاعات حسابداری و متعاقب آن، رفتار، عملکرد اعضا و در نهایت عملکرد سازمان را بطور گسترده‌ای متاثر می کند.

حدود پنجاه سال پیش، انجمن حسابداری آمریکا^۱ (AAA)، 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 زیرمجموعه‌ای از اطلاعات مرتبط با تصمیم گیری در نظر گرفته‌اند لیکن در رابطه با سیستم حسابرسی، شواهد گسترده‌ای وجود دارد که نشان می دهد طراحی و نحوه عملکرد آن تحت تأثیر عوامل اجتماعی، نهادی و سایر عوامل سازمانی است و در زمینه‌های مختلف، بیش از اطلاعات اقتصادی یا معیارهای کمی کاربرد دارند (Bhimani، ۲۰۲۰). بررسی مطالعات پیشین، پیشانهای مختلفی را بیان می کند که حسابرسی داخلی در پاسخ به آن‌ها لاجرم ملزم به تغییر و انطباق است؛ فاکتورهای سازمانی همچون تغییر در مالکیت شرکتی (تملک یا ادغام)، تجدید ساختار سازمانی همچون تمرکزدایی، ساختار سلسله مراتبی، کوچک‌سازی، برونو سپاری و تقویت حاکمیت شرکتی، فاکتورهای محیطی همچون رقابت در بازار، تأکید بر شاخص‌های جدید عملکرد غیر مالی، تغییر در رفتار مشتری متعاقب جهانی شدن و فناوری‌های نوین (سلیمان و همکاران، ۲۰۰۸) بر توسعه سیستم و عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر داشته‌اند و بنابراین نهادهای حرفه‌ای و مراجع آکادمیک می باشند به آن پاسخ دهنند.

بطور کلی، فناوری‌های هوشمند و مکانیزم‌های مقرراتی و نظارتی منتج از تغییرات محیطی به عنوان پیشانهای 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

در سال های اخیر هستند (الات، ۲۰۰۰)؛ تغییرات در محیط تجاری معمولاً منجر به تغییراتی در نحوه انجام کار ، فعالیت و مدیریت سازمانها می شود (لوبو^۲ و همکاران، ۲۰۰۴)؛ حسابرسی داخلی به عنوان "بخشی جدایی ناپذیر از فرایند مدیریت" تبدیل شده است (سلیمان و رامی، ۲۰۰۶؛ طاه^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 ایجاد 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 اماكن 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 در ک 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 داخلي.

بررسی پیشینه و تغییرات اخیر در حوزه حسابرسی داخلی، این امر را متبدار می کند که عملکرد حسابرسی داخلی می باشد 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 (کوپره و همکاران، ۱۹۹۴؛ گوپتا و ری^۱،

^۱ Allot

^۲ Lobo

^۳ Talha

^۴ Burns and Scapens

^۵ Cooper

۱۹۹۲). در این دوره ، حسابرسان داخلی نقش مشاوره را پذیرفتند و فعالیتهای مشاوره ای بیشتری را برای مدیریت آغاز کردند (روگستاد و همکاران، ۱۹۹۹). در اوایل دهه ۲۰۰۰ ، به دنبال رسایی 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 پژوهیانی به وظیفه ای آشکارتر تبدیل شد (آقاله و همکاران ، ۲۰۱۴) و نقش پیشگیرانه ای در ایجاد مدیریت ریسک سازمانی در سازمان ها ایفا کرد(بته و سارنز، ۲۰۲۰). در طول دهه ۲۰۱۰ ، مشارکت حسابرسی داخلی در فعالیتهای مشاوره مجددًا 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 افروden 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

لنز و هان^۱، ۲۰۱۵؛ روسی^۲، ۲۰۱۳؛ سوه و بنی^۳، ۲۰۱۱). بنابراین، پژوهش حاضر به طور خاص بر چگونگی اثر فناوری‌های نوین بر عملکرد حسابرسی داخلی بالاخص رویکرد چابک سازی این حوزه متمرکز است.

۱. سوالات تحقیق

۱. پیشران‌های حسابرسی داخلی چگونه باعث تحول حسابرسی داخلی می‌شوند؟
۲. پاسخ حسابرسی داخلی چابک به پیشران‌های تحول چیست؟
۳. تحولات حسابرسی داخلی در پاسخ به پیشران‌ها، چگونه به نظام کنترلی سازمان کمک می‌کند؟
۴. پیشران‌های تحول چگونه نقش و هویت حسابرسی داخلی را تحت تاثیر قرار می‌دهد؟

۲. روش تحقیق

تحقیق حاضر از لحاظ هدف، از نوع تحقیقات کاربردی و از نظر نوع روش، روش تحقیق آمیخته^۴ محسوب می‌گردد.

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 ساقمه 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 عمدۀ نمونه‌گیری هدفمند شامل نمونه‌گیری برای رسیدن به معرف بودن یا قابلیت مقایسه، نمونه‌گیری موارد خاص یا یگانه و نمونه‌گیری متوالی هستند. استفاده از

^۱ Lenz and Hahn

^۲ Roussy

^۳ Mixed Methods Research

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 ظهر 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 داده شده و نظرات آن‌ها در خلال پژوهش اعمال شده‌اند. همچنین پس از شکل-گیری مدل نظری، مدل به ترکیبی از افراد مشارکت‌کننده ارجاع داده شده 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

جدول ۳-۱: وضعیت شاخص کاپا

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

منبع: نتایج تحقیق

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

۳. تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

۳-۱- کدگذاری باز

در این مرحله، محقق با مرور مجموعه داده‌های گردآوری شده، تلاش می‌کند که مفاهیم مستتر در مصاحبه‌ها را باز شناسد. این مرحله از کدگذاری، کدگذاری باز نامیده می‌شود، چرا که محقق با ذهنی باز به نام گذاری مفاهیم پرداخته و محدودیتی برای تعیین کدها قائل نیست. هدف از کدگذاری باز، تجزیه مجموعه داده‌های کیفی گردآوری 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 اکتسافی استخراج شدند.

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

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

ردیف	کد باز (مفهوم فرعی)	منبع
۲۴C	در دسترس بودن گزارش‌های حسابرسان برای ناظران	مصاحبه شماره ۶- مصاحبه شماره ۷
۲۵C	ارائه مصاديق 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 شماره ۱۰
۳۰C	تناسب حق الرحمه 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 شماره ۷
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	کلی گویی و تمایل به کثرت بنده‌های گزارش حسابرسی با هدف سلب مستولیت	مصاحبه شماره ۱۰
۳۵C	گستردگی و پیچیدگی عملیات	مصاحبه شماره ۲- مصاحبه شماره ۴
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	کارآبی کمیته حسابرسی شرکت	مصاحبه شماره ۳- مصاحبه شماره ۵- مصاحبه شماره ۸
۴۱C	کشف و مسئولیت‌های حسابرسان در بی تعدد و افزایش قوانین، مقررات و دستورالعمل ها	مصاحبه شماره ۱۰
۴۲C	دسترسی حسابرسان به برخی قوانین و مقررات	مصاحبه شماره ۱- مصاحبه شماره ۳- مصاحبه شماره ۸
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

منبع	ردیف کد باز (مفهوم فرعی)
مساحبه شماره ۳-مساحبه شماره ۱۱	۴۶C شفافیت بخشنامه های مقام ناظر با استانداردهای حسابداری
مساحبه شماره ۱-مساحبه شماره ۳۵	۴۷C بازه زمانی در ارائه گزارش های درخواستی ناظران
مساحبه شماره ۱۱	۴۸C تمایل مدیران شرکت به مدیریت سود و نسبت کفايت
مساحبه شماره ۸	۴۹C زیرساخت ها و بستر های مبارزه با پولشویی
مساحبه شماره ۹-مساحبه شماره ۳	۵۰C انتظارات از خدمات حسابرسی و اعتباردهی
مساحبه شماره ۴-مساحبه شماره ۶	۵۱C انتظارات ناظران شرکت و سایر ذی نفعان
مساحبه شماره ۱۲	۵۲C ظرفیت استانداردهای حسابرسی در برابر برخی خواسته های ناظران شرکت
مساحبه شماره ۲-مساحبه شماره ۵	۵۳C مراجع ناظارتی و انتظارات خاص آنها
مساحبه شماره ۹-مساحبه شماره ۱۱	۵۴C حساسیت های موجود بر صنعت
مساحبه شماره ۱۰-مساحبه شماره ۱۱	۵۵C تعامل مناسب بین ناظران بازار پول، بازار سرمایه و نهاد استاندارد گذار
مساحبه شماره ۱-مساحبه شماره ۱۰	۵۶C قوانين و مقررات حاکم بر اقتصاد کشور
مساحبه شماره ۱۱-مساحبه شماره ۱۲	۵۷C ارتقای آموزش حسابرسی شرکتها
مساحبه شماره ۵-مساحبه شماره ۶	۵۸C افزایش نیروی کار متخصص توسط حسابرس مستقل
مساحبه شماره ۹-مساحبه شماره ۱۰	۵۹C افزایش مهارت حسابرسان در حوزه قوانین و مقررات شرکت
مساحبه شماره ۶-مساحبه شماره ۷	۶۰C توجه ویژه به ریسک های بالهمیت شرکت
مساحبه شماره ۱۰-مساحبه شماره ۱۱	۶۱C آموزش و تجهیز حسابرسان به دانش روز فناوری اطلاعات و استقرار واحد حسابرسی فناوری اطلاعات در مؤسسات حسابرسی
مساحبه شماره ۷	۶۲C بهبود حق الزرحمه حسابرسان مستقل متناسب با حجم کار حسابرسی
مساحبه شماره ۳	۶۳C تدوین و به روزرسانی چک لیست های قوانین، مقررات و دستورالعمل ها

ردیف	کد باز (مفهوم فرعی)	منبع
۶۴C	ارتقای تعامل حسابرسان مستقل با ناظران شرکت	مصاحبه شماره ۲
۶۵C	بهبود تعامل حسابرسان مستقل با کمیته حسابرسی شرکت	مصاحبه شماره ۴- مصاحبه شماره ۲
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 کلی گویی 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	تطبيق و ساماندهی انتظارات مراجع نظارتی با واقعیت‌های موجود	- مصاحبه شماره ۳- مصاحبه شماره ۵ - مصاحبه شماره ۶
۷۱C	ارتقای سیستم‌های فناوری اطلاعات	مصاحبه شماره ۱۰
۷۲C	برگزاری جلسات دوره‌ای بین حسابرسان و ناظران شرکت به منظور کاهش فاصله انتظارات	- مصاحبه شماره ۱- مصاحبه شماره ۲۵ - مصاحبه شماره ۸
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 رهمنودهای 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 شماره ۳
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 شماره ۳- مصاحبه شماره ۹
۸۱C	الزام شرکت به تقویت زیرساخت‌ها و بسترها مبارزه با پوشش‌بی	- مصاحبه شماره ۴- مصاحبه شماره ۶ - مصاحبه شماره ۱۲

منبع: نتایج تحقیق

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

۳-۲. نتایج کد گذاری محوری

در کدگذاری محوری، مقوله های جدا از هم در چهارچوبی معنadar در کنار یکدیگر قرار می گیرند و روابط میان آنها، به ویژه رابطه مقوله محوری با سایر مقوله ها، مشخص می شود. 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 مطابق با قلم نیفتند.

جدول (۲) نتایج کد گذاری محوری

ردیف	کد باز (مفهوم فرعی)	کد محوری (مفهوم 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 دارایی های غیرجاری و ذخیره گیری	
۵C	بررسی سرمایه گذاری ها در سهام و سایر اوراق بهادر	
۶C	بررسی اقلام زیر خط صورت وضعیت مالی	
۷C	بررسی کفایت کنترل های داخلی	
۸C	بررسی ریسکهای با اهمیت در عملیات شرکت	
۹C	شناسایی و واکنش مناسب نسبت به خطرات تحریف با اهمیت در صورت های مالی	
۱۰C	تعامل با ناظران شرکت و برگزاری جلسات دوره ای	
۱۱C	برقراری ارتباط موثر بین حسابرس مستقل و کمیته حسابرسی	
۱۲C	نظرارت و ارزیابی استقلال و اثربخشی حسابرسی مستقل	
۱۳C	توسط کمیته حسابرسی برنامه ریزی حسابرسی بر مبنای تردید حرفه ای با در نظر گرفتن چالش های خاص حسابرسی یک شرکت	
۱۴C	رعایت استانداردهای کنترل کیفیت	

ردیف	کد باز (مقوله فرعی)	کد محوری(مفهوم اصلی)
۱۵C	برقراری ارتباط به موقع و منظم بین مرجع نظارت شرکت و نهاد نظارتی حسابرسی	
۱۶C	گستردگی و پیچیدگی عملیات	
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	عوامل فرآیندی
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 بسترها 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 بالهمیت 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 مناسب با حجم کار حسابرسی	

ردیف	کد باز (مفهومه فرعی)	کد محوری(مفهومه اصلی)
۳۷C	تدوین و به روزرسانی چک لیست‌های قوانین، مقررات و دستورالعمل‌ها	ارتقای تعامل حسابرسان مستقل با ناظران شرکت
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 کلی گوینی 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 نمایند.	
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 رهموندهای بین المللی	
۵۰C	بهبود سازوکار کنترل کیفیت عملکرد حسابرسان مستقل	
۵۱C	ایجاد سامانه متمرکز قوانین و مقررات شرکت	الزام شرکت به تقویت زیرساخت‌ها و بسترها مبارزه با پولشویی
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 بسترها مبارزه با پولشویی	
۵۶C	تجربه کافی حسابرسان در صنعت	عوامل درونی

ردیف	کد باز (مفهوم فرعی)	کد محوری(مفهوم اصلی)
۵۷C	سلط کافی حسابرسان بر برخی قوانین و مقررات شرکت	عوامل محیطی
۵۸C	تناسب حق الزحمه با گستردگی و حجم کار حسابرسی و محدودیت بودجه ای حسابرسان	
۵۹C	عدم محدودیت نیروی کار حسابرسی	
۶۰C	استفاده از روش‌های نوین در حسابرسی شرکت	
۶۱C	سلط به داشت روز فناوری اطلاعات و ضعف در ارزیابی و نحوه برخورد با ریسک سیستم های فناوری اطلاعات شرکت	
۶۲C	کلی گویی و تمایل به کثیر بندهای گزارش حسابرسی با هدف سلب مسئولیت	
۶۳C	انتظارات از خدمات حسابرسی و اعتباردهی	
۶۴C	انتظارات ناظران شرکت و سایر ذی‌نفعان	
۶۵C	ظرفیت استانداردهای حسابرسی در برابر برخی خواسته‌های ناظران شرکت	
۶۶C	مراجع نظارتی و انتظارات خاص آنها	
۶۷C	حساسیت‌های موجود بر صنعت	انتخاب حسابرس
۶۸C	تعامل مناسب بین ناظران بازار پول، بازار سرمایه و نهاد استاندارد‌گذار	
۶۹C	قوانین و مقررات حاکم بر اقتصاد کشور	
۷۰C	استقلال و بی طرفی حسابرس	
۷۱C	دانش و صلاحیت حرفه ای حسابرس در صنعت	
۷۲C	تجربه حسابرس در صنعت	
۷۳C	تغییر دوره‌ای حسابرس	سیستم گزارش‌دهی
۷۴C	تایید حسابرس توسط کمیته حسابرسی	
۷۵C	تایید حسابرس توسط مقام ناظر	
۷۶C	گزارش نقض مقررات شرکت یا سایر قوانین	
۷۷C	گزارش ناکارایی‌های مهم و ضعف‌های کنترلی در فرایند گزارش دهی شرکت	
۷۸C	در دسترس بودن گزارش‌های حسابرسان برای ناظران	گزارش سایر موضوعات با اهمیت (به صورت گزارش ویژه)
۷۹C	ارائه مصاديق عدم انطباق با قوانین و مقررات	
۸۰C	گزارش آثار مالی موارد با اهمیت	
۸۱C	گزارش سایر موضوعات با اهمیت (به صورت گزارش ویژه)	

منع: 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

جدول (۳) ضریب کاپا

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

منبع: نتایج تحقیق

همانطور که دیده می شود مقدار شاخص کاپا برابر با ۸۸۳.۰ 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 می کند. 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 می دهند. توجه به نظارت و کنترل در امور مالی، امری اجتناب ناپذیر در مدیریت سازمان ها و شرکتهای اقتصادی است. وجود یک نظام نظارتی اثربخش و بخصوص نظامی درون سازمانی، کمک شایانی به اجرای عدالت شرکتی و جلوگیری از فسادهای مالی می کند. در همین راستا در سازمان های موفق، بهره گیری مناسب از حسابرسان جزء مهمترین برنامه های مدیران است.

نتایج بدست آمده از پژوهش حاضر با عنوان ارائه الگوی حسابرسی داخلی چاک مبتنی بر حاکمیت فناوری داده و ارزیابی ریسک پویا نشان داد که ۸ عامل در این ارتباط می توانند 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 پلنرت و همکاران (۲۰۲۲) همخوانی دارد. ژانگ (۲۰۱۹) بیان می کند از آنجا که صورت های مالی حسابرسی شده در حال حاضر مهمترین منبع ارائه اطلاعات مالی هستند کیفیت آنها از اهمیت به

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 صورت‌های 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 بر می‌گیرد. در نتیجه صورت‌های 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 کفايت 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 مسیولیت‌ها و وظایف خود، از طریق تقویت کنترل‌ها، یاری می‌کند. اگرچه، نقش و وظایف حسابرسی مستقل متفاوت از حسابرسی داخلی است، اما نقاط اشتراک زیادی بین این دو مسیولیت وجود دارد. بعد از مشترک این دو نقش، فضای قابل ملاحظه‌ای را برای همکاری با منافع دوطرفه بوجود می‌آورد. متدالول 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 گرفته 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.

در همین راستا خدامی‌پور و همکاران (۱۳۹۵) معتقدند لازم است جوامع حرفه‌ای حسابرسی بر همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل تاکید کنند. لذا کمیته حسابرسی باید توانمندی‌های 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)؛ پلن特 و همکاران (۲۰۲۲) و ثووه و همکاران (۲۰۱۷) حمایت می‌کنند. 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 می‌کنند. 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 شرکتها 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 پلن特 و همکاران (۲۰۲۲) کهواگلو و اکسوی (۲۰۲۱) و سعاد (۲۰۲۰) همخوانی دارد. کار حسابرسان داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل‌های داخلی و کارآیی هر یک از بخش‌های دوایر واحد تجاری در انجام دادن امور و وظایف محوله می‌باشد. حسابرسان داخلی یافته‌های خود را از عدم کارآیی کنترل‌های داخلی همراه با پیشنهادهای اصلاحی به منظور بهبود عملکرد واحد تجاری و اعمال کنترل‌های داخلی به مدیریت ارشد ارائه می‌دهند. حسابرسان داخلی به طور کلی وظایف تعیین شده در طرح سازمانی به دوایر و واحدها را از بابت موثر انجام شدن و یا عدم انجام امور محوله، بررسی می‌کنند. عوامل سازمانی عبارتند از سیاستها و رویه‌هایی که مدیریت علاوه بر محیط کنترلی و سیستم حسابداری برقرار می‌کنند تا به هدفهای خاص سازمانی دست یابد. عوامل سازمانی انواع مختلفی دارد و در سطوح مختلف سازمانی و داده پردازی به کار می‌رود. همچنین می‌توان این روشها را در اجزای خاصی از محیط کنترلی و سیستم حسابداری تعییه کرد.

۶) عوامل محیطی

نتایج این یافته با نتایج تحقیقات آرین فر و همکاران (۱۴۰۱)، بزدی پور و صابونی (۱۴۰۱)؛ فیضی و همکاران (۱۳۹۹) همخوانی دارد. هدف از ارائه گزارشگری مالی پاسخگویی به نیازها و خواسته‌های اطلاعاتی استفاده کنندگان برونو 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 صورت‌های مالی بلکه در برگیرنده ابزارها یا روش‌های اطلاع رسانی است و این ابزارها به صورت مستقیم یا غیر مستقیم با اطلاعاتی سروکار دارند که به وسیله حسابداری ارائه می‌شود. یعنی اطلاعاتی درباره منابع شرکت، دارایی‌ها، بدھی‌ها، سود و غیره. کمیته تدوین استانداردهای حسابداری ایران در مفاهیم نظری گزارشگری مالی بیان می‌کند که اتخاذ تصمیمات اقتصادی توسط استفاده کنندگان صورت‌های 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 جریان‌های نقد واحد تجاری و استفاده از آن در پیش‌بینی جریان‌های نقد مورد انتظار و سنجش انعطاف‌پذیری مالی، تسهیل می‌گردد. 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) پلن 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 وظیفه‌ی مباشرت گزارش گری هیات مدیره‌ی 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 دهنده‌گان کمک می‌کند تا مطمئن شود که منافع آن‌ها در اثر انجام حسابرسی به حداقل می‌رسد. در تحقیق بیتی و همکارانش (۱۹۹۹)، توانایی تاثیرگذاری مدیریت بر انتخاب حسابرس مستقل از دیدگاه مدیران مالی شرکتها، شرکای موسسه‌های حسابرسی و تحلیل گران مالی، به ترتیب رتبه‌های دهم، نهم و دهم را در میان بیست و چهار عامل کاهنده‌ی استقلال به خود اختصاص داد. همچنین، توانایی تاثیرگذاری مدیریت در تعیین حق الزحمه‌ی

حسابرسی، رتبه‌ی 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 می‌تواند 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 می‌کند 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 می‌دهد. 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 می‌شوند، در مقابل شهروندان به عنوان صاحبان حق، مسئولیت پاسخگویی دارند و اشخاص که از سوی مقامات منتخب برای اداره امور سازمانهای تابعه منصوب می‌شوند، 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 افشاری حقایق، مسئولیت پاسخگویی خود را به جا می‌آورند.

منابع

۱. آرتور و ج، هاینز ر. (۱۳۹۵). مدیریت ریسک، داور و نوس و حجت‌الله گودرزی، ج 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 خوشدون. (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 ویژگی‌های 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، بزریده، فرخ، صالحی صدقیانی. (۱۳۹۹). تبیین و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده 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 عam نمونه پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران یا فرابورس ایران. قابل دسترسی در: www.seo.ir/LoadFile.ashx?Id=cbnt6wSheQZmKGz5AwVZkg

۹. سپاسی، سحر، انواری‌رستمی، خواجه‌ی. (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 متقابله، 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 شبک، 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)، ۹۴-۸۱.
۱۴. فیضی، کامران، اسدی قراباغی، الفت، لعیا، تقی‌فر. (۱۳۹۹). مدیریت ریسک در پژوهش‌های توسعه چاپک 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 تأثیر کیفیت حاکمیت شرکتی در بانکداری اسلامی بر چاپکی بانک‌ها 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، گرجی زاده، محمد. (۱۳۹۲). پیاده سازی سیستم برنامه ریزی منابع بنگاه (ERP) و تأثیر آن بر حوزه و ویژگی‌های کیفی اطلاعات حسابداری. دومین

- 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*, ۷(۲)، ۴۷-۲۹.
۲۰. یزدی پور، صابونی، حامد. (۲۰۲۲). تبیین نقش و جایگاه مدیریت دانش و فناوری اطلاعات در مدیریت ریسک پژوهه. *چشم‌انداز 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. Economica*, 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

- 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.

