

Providing a Model of Internal Audit Quality based on Organizational Culture and Professional Ethics

- Mohammad Reza Ardestani Rostami ^۱
- Behnam Gilaninia Soumehsaraei ^۲
- Mahmoud Samadi Largani ^۳
- Mohammad Reza Pourali ^۴

Abstract

This research was done with the aim of providing a quality model of internal audit based on organizational culture and professional ethics. The information required for the research for Interpretive Structural Modeling (ISM) to provide a model from among the experts, that is, ۱۰ people from the heads of the audit committees of the companies in the Tehran Stock Exchange who had a doctorate or master's degree with at least ten years of work experience. Accounting and auditing were compiled. For information on structural equation modeling, a researcher-made questionnaire was used, which was distributed and collected among ۳۸۴ accountants, internal auditors, managers and high-ranking employees of companies admitted to the Tehran Stock Exchange. In this research, using Interpretive Structural Modeling (ISM), a model for internal audit quality was designed based on organizational culture and professional ethics. Then, based on the model obtained, the relationships of the variables were re-examined using Structural Equation Modeling (SEM). The results of interpretative structural analysis (ISM) by the exploratory model showed that professional ethics with dimensions, adherence to professional standards, professional behavior and performance, competence, independence and impartiality, confidentiality and honesty lead to the improvement of internal audit quality. Also, organizational culture with the dimensions of adherence to organizational rules, acceptance of organization values, compatibility and adaptability, and commitment to participation leads to the improvement of internal audit quality. The Meek Meek matrix showed that the components of adherence to professional standards, professional behavior and performance, competence and independence and impartiality have the greatest power of influence in the model on the quality of internal audit. And the most dependence on internal audit quality belongs to the components of adherence to organizational rules, acceptance of organization values, compatibility and adaptability, and commitment to participation. Finally, structural equation modeling showed that professional ethics and organizational culture have a positive and significant effect on the quality of internal audit. Also, professional ethics has a positive effect on the quality of internal audit through the mediating role of organizational culture.

Keywords: Internal Audit Quality, Organizational Culture Professional Ethics.

^۱-Accounting PhD student, Department of Accounting, Tonkabon Branch, Islamic Azad University, Tonkabon, Iran.

^۲-Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Rudsar and Amlesh Branch, Islamic Azad University, Rudsar, Iran (corresponding author). (behnam.gilaninia@gmail.com).

^۳-Assistant Professor of Accounting, Department of Accounting, Tonkabon Branch, Islamic Azad University, Tonkabon, Iran.

^۴ - Associate Professor of Accounting, Accounting Department, Chalos Branch, Islamic Azad University, Chalos, Iran.

ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای

- محمدرضا اردستانی رستمی^۱
- بهنام گیلانی نیای صومعه سرائی^۲
- محمود صمدی لرگانی^۳
- محمد رضا پورعلی^۴

چکیده

این تحقیق با هدف ارائه الگوی کیفیت حسابرسی داخلی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای انجام گرفت. اطلاعات مورد نیاز تحقیق برای مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) جهت ارائه الگو از میان خبرگان یعنی ۱۵ نفر از روسای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران که دارای مدرک تحصیلی دکترا یا کارشناسی ارشد بودند با حداقل سابقه ده سال کار حسابداری و حسابرسی گردآوری شد. برای اطلاعات بخش مدلسازی معادلات ساختاری از پرسشنامه محقق‌ساخته که در میان ۳۸۴ نفر از حسابداران، حسابرسان داخلی، مدیران و کارکنان عالی رتبه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران توزیع و گردآوری شده بود استفاده گردید. در این تحقیق با استفاده از مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) یک مدل برای کیفیت حسابرسی داخلی بر اساس فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای طراحی شد. سپس بر اساس الگوی به‌دست آمده، روابط متغیرها با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) مجدداً مورد بررسی قرار گرفت. نتایج تحلیل ساختاری تفسیری (ISM) توسط مدل اکتشافی نشان داد که اخلاق حرفه‌ای با ابعاد، التزام به استانداردهای حرفه، رفتار و عملکرد حرفه‌ای، صلاحیت، استقلال و بی‌طرفی، رازداری و صداقت منجر به ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی می‌گردد. همچنین فرهنگ‌سازمانی با ابعاد التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری و انطباق‌پذیری و تعهد به مشارکت منجر به ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی می‌گردد. ماتریکس میک مک نشان داد مؤلفه‌های التزام به استانداردهای حرفه، رفتار و عملکرد حرفه‌ای، صلاحیت و استقلال و بی‌طرفی بیشترین قدرت نفوذ را در مدل بر کیفیت حسابرسی داخلی دارند. و بیشترین وابستگی به کیفیت حسابرسی داخلی متعلق به مؤلفه‌های التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری و انطباق‌پذیری و تعهد به مشارکت است. در نهایت مدلسازی معادلات ساختاری نشان داد اخلاق حرفه‌ای و فرهنگ‌سازمانی تأثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی داخلی دارند. همچنین اخلاق حرفه‌ای از طریق نقش میانجی فرهنگ‌سازمانی تأثیر مثبتی بر کیفیت حسابرسی داخلی دارد.

واژه گان کلیدی: اخلاق حرفه‌ای، فرهنگ سازمانی، کیفیت حسابرسی داخلی.

^۱ - دانشجوی دکترای حسابداری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران.

^۲ - استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد رودسر و املش، دانشگاه آزاد اسلامی، رودسر، ایران (نویسنده مسئول). ایمیل:

behnam.gilaninia@gmail.com

^۳ - استادیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد تنکابن، دانشگاه آزاد اسلامی، تنکابن، ایران.

^۴ - دانشیار حسابداری، گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران.

حسابرسی داخلی دارای نقشی مهم و حیاتی در حاکمیت و عملیات سازمان است. زمانی که این واحد به صورت مؤثر فعالیت دارد و در خدمت عملیات و مدیریت سازمان است، می‌تواند کمک بزرگی به سازمان در دستیابی به هدف‌ها باشد. در حقیقت حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان‌های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی را در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند. از واحد حسابرسی داخلی انتظار ارزش افزایی برای سازمان با ارائه طیف گسترده‌ای از خدمات از جمله اطمینان‌بخشی و حسابرسی عملیاتی و همچنین مشاوره به مدیریت در انواع موضوعات مربوط می‌رود. بنابراین حسابرسی داخلی برای تحقق هدف اصلی خود که همان ارزش آفرینی برای سازمان است، بایستی اثربخش باشد (گنجی و همکاران، ۱۴۰۲).

هدف اصلی تضمین کیفیت به جای انتقاد از سیستم‌های خاص، اطمینان از این است که محصولات / خدمات ممیزی بهترین روش‌های بین‌المللی را تأمین می‌کنند و نیازهای ذینفعان را برآورده می‌کنند. ممیزی با کیفیت پایین منجر به عدم موفقیت در تجارت می‌شود که به نوبه خود ممکن است منجر به نتایج دیگری از جمله عدم موفقیت در تجارت، فساد در میان دیگران شود. ممیزی‌های ناکام منجر به ایجاد بحث در مورد تقویت‌های جدید برای اطمینان از کیفیت حسابرسی شده است (هاگمن و پرسون^۱، ۲۰۱۴).

مطالعات قبلی تأثیر فرهنگ سازمانی بر رفتارهای فردی و سازمانی را اثبات می‌کند و آن این که نخستین الزامی برای سازمان‌های موفق و توسعه‌یافته در زمان‌های فعلی است (بابل^۲، ۲۰۱۲). و اینکه فرهنگ سازمانی می‌تواند برای حفظ کارکنان تحت کنترل و سازگاری بکار رود. در جهت اهداف سازمان (آدویل و آنتونی^۳، ۲۰۱۳). فرهنگ از نظر ارتباطات، کار تیمی و عملکرد موفق نقش بسیار مهمی در رفتار کارکنان دارد (بابل، ۲۰۱۲). همچنین، فرهنگ سازمانی قلب فعالیت‌های سازمان است و بر اثربخشی کلی آن و کیفیت محصول / خدمات تأثیر می‌گذارد. با ادبیات مربوط به فرهنگ و فرآیند حسابرسی فرض بر این است که تأثیر عوامل فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای بر کیفیت حسابرسی داخلی را بررسی و برای آن الگویی ارایه کنیم؟ (آدویل و آنتونی، ۲۰۱۳).

سازمان‌های بخش دولتی نسبت به سازمان‌های بخش خصوصی پاسخگویی بیشتری را به خود اختصاص می‌دهند، زیرا دولت اول به بودجه دولت واگذار شده است که برای بودجه‌های عمومی

^۱ -Hagman and Persson

^۲ - Buble

^۳ - Adewale and Anthonia

اختصاص یافته است. در اواخر اخیر، موسساتی که حسابرسی کیفی بخش دولتی را انجام می دهند، اهمیت بیشتری می بخشد. با استفاده از مطالعات ادبیات، تأثیر فرهنگ سازمانی بر حسابرسی مورد بررسی قرار گرفته است. به عنوان مثال، العلوی و همکاران^۱ (۲۰۰۷) نقش عوامل فرهنگ سازمانی خاص در به اشتراک گذاری موفقیت آمیز دانش را مورد بررسی قرار داد. اینها شامل اعتماد بین فردی، ارتباطات کارمندان، سیستمهای اطلاعاتی، پاداشها و ساختار سازمانی است. همه آنها نقش مهمی در تعریف روابط کارکنان و در تحقق پتانسیل حل مسائل مربوط به اشتراک دانش داشتند. آنها همچنین دریافتند که فرهنگ سازمانی با اشتراک دانش مثبت است و می تواند نتایج مثبتی در پیشرفت سازمان داشته باشد (کوکرو و همکاران^۲، ۲۰۱۲).

در مطالعه دیگری، پرایت و همکاران^۳ (۲۰۰۹) به چگونگی تأثیرگذاری فرهنگ سازمانی بر استفاده از ممیزی داخلی عملیاتی و پاسخ به ممیزی داخلی عملیاتی پرداخت. نویسنده دریافت که حسابرسان داخلی عملیاتی که دارای جهت گیری فرهنگی قابل توجهی نسبت به قوانین و رویه ها دارند، تمایل دارند که به طور مؤثری به سازمان هایی که در آن کار می کنند خدمت کنند. علاوه بر این تستا و اسیاپ^۴ (۲۰۱۳) با افزایش رقابت و با مطالبات مشتریان رهبران سازمان با افزایش مسئله چگونگی حفظ مزیت رقابتی خود روبرو هستند که یکی از روشهای توسعه فرهنگ سازمانی قانع کننده است. به گفته آنها، اگر سازمان تمایل به ایجاد مزیت رقابتی داشته باشد، فرهنگ سازمانی نیاز به پیشرفت دارد.

سرانجام، کوستینا و همکاران^۵ (۲۰۱۳) در مورد تأثیر فرهنگ سازمانی بر رفتار کارکنان در گروههای مختلف و اهمیت ارتباط آن با فرهنگ سازمانی از نظر تعیین چگونگی تأثیرگذاری دوم بر کیفیت حسابرسی حسابداران خبره عمومی، تحقیق کرد. یافته های وی نشان داد که فرهنگ سازمانی مثبت و تأثیر معنی داری بر کیفیت حسابرسی دارد. کیفیت حسابرسی بهبود یافته از حسابرسان ناشی می شود که در هنگام حسابرسی فاقد استرس هستند، کمتر کار می کنند و یک رقابت سالم است. مطالعات بررسی شده در ادبیات نشان از اهمیت فرهنگ سازمانی و تأثیر آن بر روی روشهای حسابرسی دارد زیرا این امر باعث می شود سازمان خدمات مؤثر را ارائه دهد، فرآیند بهینه تصمیم گیری، مزیت رقابتی و رونق و درنهایت، بر کیفیت حسابرسی تأثیر می گذارد.

^۱ - Al-Alawi et al

^۲ -Cukier et al

^۳ - Prawitt et al

^۴ -Testa and Sipe

^۵ - Kostina et al

حسابرسی داخلی دارای نقش مهم و حیاتی در مدیریت و راهبری عملیات سازمان است. سازمان‌هایی که از واحد حسابرسی داخلی کارآمد و اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرات کسب و کار، فرآیندها و سیستم تجاری خود دارند. به‌منظور تقویت و توسعه حاکمیت شرکتی در ایران، در دهه اخیر بر اساس رهنمودها و الزامات مقامات نظارتی به‌ویژه بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابرسی داخلی نوین در ایران در کانون توجه قرار گرفته است. جوان بودن این حرفه ارزش‌آفرین، چالش‌های فراوانی برای اجرای آن به همراه داشته است و از طرفی بسیاری از جنبه‌های آن ازجمله کیفیت حسابرسی داخلی و چالش‌های پیاده‌سازی و اجرای آن در ایران، تبیین نگردیده است. پژوهش‌های گذشته نیز جنبه‌های محدودی از چالش‌ها و موانع توسعه حسابرسی داخلی را مدنظر قرار داده بودند؛ بنابراین برای تبیین و توصیف جامع از جنبه‌های گوناگون چالش‌های حسابرسی داخلی در ایران و راهبردهای ارتقای آن، برای بار نخست، با بهره‌گیری از رهیافت کیفی و به کمک روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی موردپژوهش قرار گرفتند.

در سازمان‌ها، مدیریت مسئولیت سیستم کنترل داخلی را به عهده دارد. از مهمترین کنترل‌های داخلی که در اکثر کشورهای پیشرفته و شرکت‌های بزرگ مورد استفاده قرار می‌گیرد حسابرسی داخلی است که می‌تواند تأثیرات قابل ملاحظه‌ای بر برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان از نتایج حاصل از عملیاتش بگذارد. نحوه‌ی عملکرد حسابرسی داخلی در طول دهه‌های گذشته تغییر کرده است. این تغییر از حسابرسی مبتنی بر سیستم به حسابرسی مبتنی بر ریسک می‌باشد. تعیین معیارهای اندازه‌گیری عملکرد در حوزه فعالیت حسابرسی داخلی، یک کار مهم و حیاتی در رسیدن به هدفها و مقاصد حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک مستلزم تعیین ریسک‌های سازمانی می‌باشد؛ بنابراین باعث استفاده بهینه از منابع کمیاب حسابرسی، هماهنگی بیشتر بین حسابرسان داخلی و اهداف مدیریت، تسهیل توسعه سازمانی و کاهش ریسک‌های احتمالی از طریق تمرکز بر حوزه‌های دارای نقاط ضعف می‌شود. (پرینسلو^۱، ۲۰۰۸)

دامنه فعالیت‌های حسابرسی داخلی به مراتب بیش از پیش گسترش یافته است. از مهمترین ساز و کارهای ایفای مسئولیت پاسخگویی، کنترل‌های داخلی و به تبع آن حسابرسی داخلی است. حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل داخلی اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترل داخلی، بررسی و ارزیابی سیستم کنترل داخلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد. از این رو، سازمان

^۱ -Prinsloo

هایی که از واحد حسابرسی داخلی اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرایندها و سیستم تجاری خود دارند؛ بنابراین اقدامهای اصلاحی مناسب را به منظور بهبود مستمر محیط کسب و کار خود به کار می بندند. بااین حال برای حفظ و افزایش اعتبار حسابرسی داخلی، مفاهیم کارایی و اثربخشی باید مورد بررسی قرار گیرد (اسکندری و ساسانی، ۱۳۹۲).

با توجه به نوظا بودن واحدهای حسابرسی داخلی در عمده شرکت‌های ایرانی و عدم وجود استانداردها و رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی ملی در خصوص رویه‌های اجرایی حسابرسی خصوصا در داخل کشور در خصوص کیفیت خدمات حسابرسی داخلی چارچوب‌های مفهومی مدونی ارائه نگردیده و پژوهش‌های صورت گرفته دامنه محدودی از کیفیت را مدنظر قرار داده اند. به بیانی دیگر در این مطالعات اغلب از معیارهای اندازه گیری کیفیت حسابرسی داخلی که بیشتر بر سه جزء "صلاحیت (خبرگی)، بیطرفی (واقع بینی) و اجرای عملیات حسابرسی داخلی" که توسط استانداردهای حسابرسی (مستقل) تجویز گردیده‌اند برای نشان دادن کیفیت خدمات حسابرسی داخلی استفاده شده است در حالی که با توجه به ماهیت نامشهود و چند بعدی کیفیت حسابرسی این متغیر دارای ویژگیهای مختلفی هستند و استفاده از یک ویژگی برای سنجش و ارزیابی آن موجب میشود که تحلیلهای ناقصی ارائه شود و روائی پژوهش تحت الشعاع قرار گیرد. لذا باید با استفاده معیارهای مشاهده پذیر بیشتری از کیفیت حسابرسی داخلی که دارای پشتوانه نظری نیز باشند معیار جامع تری ارائه شود (رسولی و همکاران، ۱۴۰۱).

با توجه به مشابه بودن ماهیت خدماتی بودن حسابرسی داخلی و مستقل، پرداختن به جنبه‌های کیفیت حسابرسی مستقل به منظور مقایسه آن دو، خالی از ارزش نخواهد بود. هیئت استانداردهای بین المللی و اطمینان بخشی (۲۰۱۴) *IAASB*، چارچوب خود را پیرامون کیفیت حسابرسی مستقل را شامل ورودی ها، فرایندها، خروجی ها، تعاملات میان (ارکان راهبری شرکتی، مدیریت، حسابرسی استفاده کنندگان، قانون گذاران و عوامل زمینه‌ای (قوانین و مقررات گزارشگری مالی، رویه های تجاری، قانون تجارت، چارچوب گزارشگری مالی، سیستم های اطلاعاتی، راهبری شرکتی، عوامل فرهنگی، قوانین حسابرسی، محیط قانونی و حقوقی، جذب استعداد، جدول زمانی گزارشگری مالی و عوامل فرهنگی) برشمرده است، چارچوب هیئت ناظر بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام (۲۰۱۳) *PCAOB* نیز با این چارچوب مشابه است. لذا مسئله اصلی پژوهش حاضر ارائه الگوی مناسب از کیفیت حسابرسی داخلی مبتنی بر تاثیر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای است.

مبانی نظری و پیشینه پژوهشی

مبانی نظری

فعالیت حسابرسی داخلی، عنصر کلیدی در نظام راهبری شرکتی است. طی سال‌های اخیر، تکامل حسابرسی داخلی منجر به ایجاد مفهومی جدید با عنوان «کیفیت حسابرسی داخلی» شده است. براساس رهنمود اجرایی منتشر شده توسط انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۲) با عنوان «برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت»، کیفیت محصول یا خدمت به میزان انطباق آن محصول یا خدمت با انتظارات مشتریان اطلاق می‌شود. به بیان دیگر، کیفیت در حسابرسی داخلی از طریق «تعهد به تحقق انتظارات مشتریان/حسابرسی‌شوندگان» و «انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای هم‌راستا با استانداردها» صورت می‌پذیرد (مهرانی و غواصی کناری، ۱۴۰۳).

حسابرسان داخلی از طریق نظارت نظارتی بر کلیه فرآیندها و رویه‌ها، کیفیت گزارشگری مالی را تعیین می‌کنند. نظریه ذینفعان نشان می‌دهد که شرکتها باید ابزارهای مؤثرتری برای نظارت و کنترل فعالیت‌های شرکت به کار گیرند (نالوکنگه و همکاران^۱، ۲۰۱۷). حسابرسان خارجی عمدتاً کیفیت حسابرسی داخلی را از دو زاویه می‌بینند. صلاحیت حسابرسان داخلی و سطح استقلال عملکرد حسابرسی داخلی در حالی که مؤسسه حسابرسان داخلی کیفیت را مطابق با هنجارها و بهترین شیوه‌های ترویج شده توسط مؤسسه می‌داند. حسابرسان داخلی و اعضای کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی داخلی را بر اساس نحوه درک مفید مدیریت از گزارش‌های حسابرسی داخلی تنظیم می‌کنند (ارواحی و رجایی زاده هرندی، ۱۴۰۱). حرفه حسابرسی قادر است این اطمینان را به وجود آورد که تعهدی قوی به رفتار خوب در سازمان وجود دارد و این تعهد در حقیقت به رفتارهای روزمره سازمان تبدیل می‌گردد و مهم‌تر این که، دارا بودن چنین اطلاعاتی به شرکت این امکان را می‌دهد تا ریسک‌های مرتبط با فرهنگ سازمانی را به درستی مدیریت کنند (رحمانی و بحیرایی، ۱۳۹۸).

حسابرسان برای اعتباردهی و اظهارنظر موظفاند برنامه‌های حسابرسی خود را در چارچوب استانداردهای حسابرسی که به عنوان معیار ارزیابی کیفیت کار حسابرسان شناخته می‌شود، تدوین و اجرا کنند. علاوه بر این حسابرسان ملزم به رعایت اخلاق حرفه‌ای و رفتارهای حرفه‌ای در ایفای وظایف خود می‌باشند، زیرا انجام رفتارهای غیرحرفه‌ای می‌تواند کیفیت حسابرسی را کاهش داده و اعتماد عموم را به حرفه حسابداری و حسابرسی از بین برده و به حیثیت کل حرفه لطمه وارد سازد. مجموعه این موارد را می‌توان در تعهدکاری حسابرسان نسبت به حرفه و ذینفعانی است که از خدمات حرفه‌ای حسابرسان استفاده می‌کنند، جستجو نمود (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). با توجه به اهمیت

^۱ - Nalukenge et al

اخلاق و رفتار حرفه‌ای و اینکه متخصصان حرفه حسابرسی بتوانند کار خود را به شکلی کاملاً صادقانه، بی‌عیب و نقص و صحیح انجام دهند، سازمان‌دهندگان حرفه حسابرسی قوانین، مقررات و اصول رفتار حرفه‌ای را وضع کردند. این قوانین به‌طور معمول شامل صداقت، راست‌گویی، وفاداری، احترام، احساس مسئولیت و نگرانی برای منافع دیگران، احتیاط، عدالت و پیروی از قوانین و مقررات است (صالحی، ۱۳۹۵؛ بوهاولیا و همکاران^۱، ۲۰۱۵). اخلاق حرفه‌ای، رفتارهای حرفه‌ای و تعهد شغلی حسابرسان می‌تواند تحت تأثیر عوامل مختلفی از جمله فرهنگ، احساسات، دیدگاه‌ها و نگرش اعضای سازمان قرار گیرد و در نهایت تحت تأثیر این عوامل منجر به رعایت یا عدم رعایت رفتار حرفه‌ای و تعهد در بین حسابرسان شود. در بین این عوامل، ارزش‌های اخلاقی و ارزش‌های فرهنگی با یکدیگر تعامل دارند. فرهنگ‌سازمانی بر ارزش‌های اخلاقی تأثیر می‌گذارد. ارتباط مستقیم بین ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی سازمان باعث می‌شود تا کارکنان سازمان از رفتار اخلاقی برخوردار شوند تا منافع سازمان و ذینفعان آن را تضمین کنند (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵؛ آرمسترانگ^۲، ۲۰۱۰).

پیشینه پژوهش

کاکلی و بالگوگلو (۲۰۲۳) در پژوهشی تحت عنوان آیا کیفیت حسابرسی داخلی در عملکرد مالی تفاوت ایجاد می‌کند؟ به بررسی این موضوع پرداختند که آیا عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت معینی باعث ایجاد تفاوت در عملکرد مالی شرکت‌ها می‌شود یا خیر. مجموعه نمونه پژوهش شامل ۲۱ شرکت موفق در مطالعات بررسی تضمین کیفیت خارجی هستند که در این بخش توسط موسسه حسابرسی داخلی ترکیه جوایزی دریافت می‌کنند. نتایج نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی داخلی از نظر بررسی ارزیابی کیفیت خارجی تفاوتی در شاخص‌های عملکرد مالی شرکت‌ها ایجاد نمی‌کند. کاهان و همکاران (۲۰۲۱) ادغام شرکت حسابرسی و پاسخ استراتژیک شرکت‌های حسابرسی بزرگ به بررسی تأثیر تغییر در ساختار صنعت حسابرسی در چین و ادغام اخیر ۴ شرکت حسابرسی بزرگ و غیر بزرگ پرداختند. شرکت‌های حسابرسی «جدید بزرگ»، Ruihua و BDO Lixin، پس از ادغام مؤسسات حسابرسی به سومین و چهارمین مؤسسه‌های حسابرسی بزرگ در چین تبدیل شدند و از نظر کل درآمدهای حسابرسی در سال ۲۰۱۳ از EY و KPMG بالاتر بودند. همچنین نتایج نشان داد که هزینه حسابرسی به شکل قابل توجهی افزایش یافت. افزایش کیفیت برای شرکت‌های حسابرسی بزرگ جدید نسبت به ۴ شرکت حسابرسی بزرگ پس از ادغام به وجود آمد.

^۱ - Bouhawia et al

^۲ - Armstrong

در حالی که این یافته می تواند به عنوان افزایش کیفیت در نتیجه ادغام مؤسسه حسابرسی تفسیر شود، اما نتایج نشان داد که این اثر خالص به دلیل کاهش هزینه های حسابرسی و کیفیت حسابرسی برای ۴ شرکت بزرگ پس از ادغام است، نه افزایش در استراتژی های حسابرسی. سالم و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی کیفیت حسابرسی و ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در بانک های اسلامی و متعارف پرداختند. آنان با بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی بر تعدیل ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در بین بانک های اسلامی و متعارف با استفاده دریافتند که اندازه مؤسسات حسابرسی، اندازه کمیته حسابرسی و استقلال کمیته حسابرسی شیوه های دستکاری سود از طریق ذخیره مطالبات مشکوک الوصول در بانک های اسلامی مهار می کند. در مقابل، سازوکارهای کمیته حسابرسی بر عملکرد دستکاری سود در بانک های متعارف تأثیر نمی گذارد. آنان همچنین دریافتند که میزان دستکاری سود در بانک های اسلامی فعال در کشورهایی که دچار آشفتگی هستند در مقایسه با بانک های متعارف کمتر است. به علاوه، نتایج پژوهش حاکی از آن است که کیفیت حسابرسی در بانک های متعارف در مقایسه با بانک های اسلامی پایین است. های و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان ارائه مدل از عوامل مؤثر بر ساختار سازمانی، مکانیسم عملیاتی و کیفیت حسابرسی نشان دادند که عوامل مؤثر بر مکانیسم عملیاتی شرکت های حسابرسی شامل سیستم حقوقی، کنترل کیفی و حاکمیت داخلی شرکت ها هستند. فاکتورهای مؤثر بر کیفیت حسابرسی و ساختار سازمانی، مکانیسم عملکرد شرکت های حسابرسی هستند. از بین این عوامل، سازوکار عملیاتی بیشترین تأثیر و نقش تعیین کننده ای در کیفیت حسابرسی دارد. هاردیستیا و فادجرنی (۲۰۱۹) در پژوهش خود با عنوان تأثیر استقلال، اخلاق حرفه ای و تجربه حسابرس بر کیفیت حسابرسی خود دریافتند که اخلاق حرفه ای، تجربه و استقلال حسابرس، هر سه به عنوانی عاملی مثبت و تأثیرگذار بر میزان کیفیت حسابرسی هستند. ایسمال و یوهانیز (۲۰۱۸)، در پژوهشی به بررسی عوامل تعیین کننده رفتار اخلاقی حسابرسان مالزی پرداختند. حسابرسان بخش دولتی با تأمین ممیزی با کیفیت که در نهایت سطح پاسخگویی و یکپارچگی دولت را در برابر عموم مردم بهبود می بخشد، در تأمین اعتبار عملکرد مالی و غیرمالی نهادهای دولتی نقش اساسی دارند. این مطابق اصرار حسابرس کل سابق مالزی، Tan Sri Dato 'Seri Hj است. آمبرین بن بوانگ که ادعا می کند "از طریق ممیزی با کیفیت، دولت و شهروندان اطلاعاتی راجع به نقاط ضعف در مدیریت خدمات عمومی و بدون تعصب بدست می آورند. در مالزی، اداره حسابرسی ملی NAD یک مقام اجرایی مستقل است که فعالیت های حسابرسی را برای نهادهای دولتی مدیریت می کند. طبق قانون ممیزی ۱۹۵۷، NAD مجاز به انجام حسابرسی حساب های دولت مرکزی و دولت های ایالتی است. علاوه بر آگاهی از حسابرسی

حسابداری و سایر امور مربوط به کار، رعایت اخلاق در حسابرسی در کارهای روزمره در کار نیز به همان اندازه مهم است. اخلاق یک حرفه ضروری در همه مشاغل، از جمله حسابداری و حسابرسی است. برای حسابرسان بخش دولتی حتی مهمتر است که در ارائه روزمره کار خود اخلاقی رفتار کنند زیرا نقش آنها در حفاظت از منافع جامعه مهم است. پرونده های اخیر دادگاه ها شامل فعالیت های غیراخلاقی مانند کلاهبرداری و فساد در بخش های دولتی در سراسر جهان پیشرفته مانند انگلستان و ایالات متحده (سیمپکینز، ۲۰۰۵) کانون توجه حسابرسان بخش عمومی را قرار داده است. این وضعیت شاید در مناطقی از آسیا حتی نگران کننده تر باشد. به عنوان مثال، داده های اخیر انجمن حسابرسان داخلی دولت اندونزی AAIPI نشان می دهد که ۹۴٪ از حسابرسان داخلی دولت نمی توانند تقلب و فساد را کشف کنند.

مهرانی و غواصی کناری (۱۴۰۳) در تحقیقی با عنوان مروری جامع بر ادبیات کیفیت حسابرسی داخلی به مروری بر ادبیات مفهوم کیفیت حسابرسی داخلی پرداختند. بدین منظور «سیستم های مدیریت کیفیت» نظیر دمیگ، کایزن، جوران، مدیریت کیفیت جامع، شش سیگما و ایزو ۹۰۰۰، «الگوهای اندازه گیری کیفیت» نظیر کارت ارزیابی متوازن، الگوهای منطقی و الگوهای بلوغ، «مفاهیم جایگزین کیفیت» نظیر کیفیت حسابرسی مستقل، کیفیت سیستم اطلاعاتی، کیفیت خدمات، کیفیت خدمات داخلی و کیفیت عملکرد تیم، «مسئولیت گروه های مختلف در قبال کیفیت حسابرسی داخلی»، «فرآیندهای ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی و گزارش دهی در خصوص آن» و «چارچوب های اندازه گیری کیفیت حسابرسی داخلی» نظیر رویکرد فراگیر بهره گیری از حسابرسی مستقل، ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی وزارت خزانه داری بریتانیا، پژوهش کیفی تروتمن در حوزه ی کیفیت حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی، پروتی وی تی و پژوهش زیگنفسوس مورد بررسی و تشریح قرار گرفته است.

گنجی و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان تأثیر پیشایندها و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی به بررسی تأثیر پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداختند. بدین منظور برای بررسی تعداد ۱۲ فرضیه تدوین شد. شایان ذکر است متغیر «اثربخشی حسابرسی داخلی» در سه بخش شامل «صلاحیت، استقلال، واقع گرایی» و «پیامدها» در سه بخش شامل «حمایت مدیریت، حمایت و پذیرش حسابرسان و هماهنگی بین بخشی حسابرسان داخلی» طبقه بندی شدند. جمع آوری اطلاعات در خصوص متغیر «کیفیت حسابرسی داخلی»، به دلیل عدم افشای کافی اطلاعات، مستلزم مراجعه به تک تک شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران اعم از مدیر یا احدی از کارکنان واحد حسابرسی داخلی یا احدی از اعضای کمیته حسابرسی آنها بوده است.

تا افراد مذکور به تکمیل پرسشنامه‌ای متشکل از ۳۲ معیار کیفیت حسابرسی داخلی در سال ۱۴۰۰ اقدام کنند. داده‌ها از طریق مدلسازی معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار SmartPLS تجزیه و تحلیل شدند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد سوابق و پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارند. این مطالعه با برجسته کردن عوامل مرتبط با اثربخشی حسابرسی داخلی و نتایج حسابرسی کیفی برای محافظت از بهترین منافع مدیران و در عین حال انجام الزامات حاکمیت شرکتی، به نظریه نمایندگی کمک می‌کند.

ارواحی و رجایی زاده هرندی (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی نمونه‌ای متشکل از ۱۰۸ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در بازه زمانی ۱۳۹۳ الی ۱۳۹۹ بررسی کردند. جهت آزمون فرضیه‌های پژوهش نیز از مدل رگرسیون چندمتغیره مبتنی بر داده‌های ترکیبی استفاده شده است. نتایج این پژوهش نشان‌دهنده آن است که ارتباط مثبتی بین حاکمیت شرکتی و کیفیت گزارشگری مالی برقرار است بدین معنی که با افزایش حاکمیت شرکتی، کیفیت گزارشگری مالی افزایش خواهد یافت؛ علاوه بر این، بین کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی ارتباط مثبت و معناداری وجود دارد بدین معنی که با افزایش کیفیت حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی افزایش خواهد یافت.

رسولی و همکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان ارائه الگوی افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابرسی به ارائه الگوی راهبردهای ارتقا و افزایش اثربخشی کیفیت حسابرسی داخلی بر مبنای چشم‌اندازها و مسیر چرخه زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابرسی پرداختند. پژوهش حاضر از نوع کاربردی و اکتشافی است. پژوهش حاضر با استفاده از روش تحقیق آمیخته در دو بخش کیفی و کمی انجام شده است. جامعه آماری پژوهش در بخش کیفی بر اساس دینفعان حوزه‌های زنجیره تأمین گزارشگری مالی و در بخش کمی ۲۵۶ نفر از سهامداران بورس اوراق بهادار تهران است. برای تجزیه و تحلیل داده‌های کیفی از روش از معادلات ساختاری استفاده شده است. در راستای دستیابی به اهداف پژوهش سؤالات مورد نظر جهت مصاحبه طراحی و در نهایت ۱۲ عامل استقلال، صلاحیت، تجربه، پاسخگویی، محیط کسب و کار، معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی داخلی، برنامه‌ریزی و روش‌شناسی، فناوری اطلاعات و دانش کنترل‌ها، دسترسی به منابع، دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرسی و زیر مولفه‌های مربوط به هر عامل به عنوان عوامل اصلی در کیفیت خدمات حسابرسی داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی شناسایی شده است. در ادامه با توجه به شاخص‌های شناسایی شده و تعیین میزان اهمیت هر یک از عوامل، به

تحلیل داده‌های پژوهش با استفاده از تکنیک معادلات ساختاری پرداخته شده است. نتایج نشان داد متغیرهای صلاحیت حسابرِس، دانش حسابداری و مهارت‌های حسابرِس و برنامه‌ریزی و روش‌شناسی به ترتیب دارای بالاترین ضریب اهمیت اثرگذاری بر کیفیت خدمات حسابرِس داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی را دارند.

رمضان احمدی و همکاران (۱۳۹۸) در تحقیق با عنوان مدل‌سازی سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرِس با بکارگیری مدل‌سازی ساختاری - تفسیری از دیدگاه خبرگان از طریق مدل‌سازی ساختاری - تفسیری نشان دادند که اساسی‌ترین سازه‌های مؤثر بر اخلاق حرفه‌ای حسابرِس سازه رقابت در بازار حسابرِس، نوع و قدرت حاکمیت شرکتی، خصوصی یا غیرخصوصی بودن صاحبکار، اندازه سازمان صاحبکار، عدم مصالحه به دلیل تهدید صاحبکار به برکناری حسابرِس، مشکلات مالی حسابرِس و نوسانات اقتصاد از قبیل بالا رفتن نرخ ارز و تورم می‌باشد. این سازه‌ها مرتبط با شاخص‌های محیطی و اقتصادی می‌باشند.

سوالات پژوهش

سوالات قابل بیان در ارتباط با موضوع پژوهش عبارتند از:

۱. عوامل مؤثر در افزایش کیفیت حسابرِس داخلی در شرکت‌ها چیست؟
۲. مولفه‌های تأثیرگذار فرهنگ سازمانی در ارتقا کیفیت حسابرِس داخلی در شرکت‌ها چیست؟
۳. مولفه‌های تأثیرگذار اخلاق حرفه‌ای در ارتقا کیفیت حسابرِس داخلی در شرکت‌ها چیست؟
۴. چارچوب (الگو) مناسب برای کیفیت حسابرِس داخلی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای چیست؟

روش‌شناسی پژوهش

این تحقیق از نظر پرداختن به مبانی نظری ارائه الگوی کیفیت حسابرِس داخلی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای، یک تحقیق بنیادی است. همچنین به دلیل ارائه توصیه‌های کاربردی، یک تحقیق کاربردی می‌باشد. لذا می‌توان گفت این تحقیق از نوع بنیادی-کاربردی است. تحقیق حاضر از نظر ماهیت از نوع تحقیقات اکتشافی است؛ زیرا مسئله‌ای را مورد توجه قرار می‌دهد که تا پیش از این به این شکل و در این سطح به آن پرداخته نشده بود. برای این مقصود از رویکرد ترکیبی (آمیخته) استفاده گردید که هدف آن ترکیب روش‌های تحقیق کیفی و کمی برای دستیابی به روشی مناسب به منظور رسیدن به اهداف تحقیق است.

در طرح‌های تحقیق اکتشافی، پژوهشگر درصدد زمینه‌یابی درباره یک موقعیت نامشخص است. بدین‌منظور ابتدا به گردآوری داده‌های کیفی پرداخته می‌شود. انجام این مرحله محقق را به توصیف جنبه‌های بی‌شماری از پدیده مورد بررسی رهنمون می‌سازد. با استفاده از این شناسایی اولیه، مؤلفه‌های موردنظر برای طراحی مدل در اختیار پژوهشگر قرار می‌گیرد. در ادامه پژوهشگر با استفاده از مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) مدل تحقیق را طراحی می‌کند. در گام بعد، بر اساس مدل اولیه به‌دست آمده، فرضیه‌های تحقیق تدوین می‌شود و بر اساس گویه‌هایی که از دل مصاحبه‌های اولیه با خبرگان حاصل شده است، یک پرسشنامه توسط پژوهشگر ساخته می‌شود. سپس این پرسشنامه در جامعه آماری توزیع می‌گردد و پس از جمع‌آوری آنها، با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) تجزیه و تحلیل می‌شود.

جامعه آماری این تحقیق، از حسابداران، حسابرسان داخلی، مدیران و کارکنان عالی رتبه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران هستند. در این روش سه نوع نمونه‌گیری انجام شده است:

(۱) نمونه‌گیری گلوله برفی با درنظر گرفتن اشباع نظری برای مصاحبه با خبرگان: خبرگان در این تحقیق روسای کمیته حسابرسی شرکت‌های حاضر در بورس اوراق بهادار تهران بودند که دارای مدرک تحصیلی دکترا یا کارشناسی ارشد بودند که حداقل سابقه ده سال کار حسابداری و حسابرسی داشتند. بدین‌صورت که نمونه‌گیری تا جایی ادامه پیدا می‌کند که یافته جدیدی در مصاحبه‌ها حاصل نشود. در این مرحله محقق پس از ۱۵ مصاحبه به اشباع نظری رسید.

(۲) نمونه‌گیری قضاوتی هدفمند برای استفاده از روش مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM): لشکرلوکی و همکاران (۱۳۹۱) در پژوهش خود (که از روش ISM استفاده کرده بودند) تعداد خبرگان را بین ۴ الی ۱۵ نفر بیان کرده‌اند. با این‌حال، در این روش از همان ۱۵ نفری که برای مصاحبه استفاده شد، استفاده گردید.

(۳) نمونه‌گیری در دسترس برای آزمون کردن فرضیه‌ها و استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری بر اساس جدول کرجسی و مورگان: جامعه آماری تحقیق شامل کلیه حسابداران، حسابرسان داخلی، مدیران و کارکنان عالی رتبه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران بود که تعداد آنها نامشخص است؛ بنابراین بر اساس جدول کرجسی و مورگان ۳۸۴ نفر به‌عنوان نمونه انتخاب شدند. از آنجایی که پیش‌بینی می‌شد تعدادی از پرسشنامه‌ها به‌طور صحیح پُر نشود و یا برگشت داده نشود، لذا برای اطمینان از در اختیار داشتن ۳۸۴ پرسشنامه صحیح، تعداد ۳۹۰ پرسشنامه توزیع شد. پس از جمع‌آوری

پرسشنامه‌ها مشخص شد که تعداد ۳۸۴ پرسشنامه قابل استفاده بودند. بنابراین نرخ بازگشت پرسشنامه ۹۸٪ است.

تجزیه و تحلیل داده‌ها و یافته‌های پژوهش

در این تحقیق از روش CVR، مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) و مدل‌سازی معادلات ساختاری (SEM) استفاده گردیده است. که در ادامه به صورت گام‌به‌گام تشریح می‌شود.

مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM)

گام اول: شناسایی مؤلفه‌های مرتبط با مسئله

ابتدا با توجه به موضوع تحقیق حاضر، یک پرسشنامه باز تهیه شد و در اختیار خبرگان قرار گرفت تا مؤلفه‌های لازم برای طراحی مدل را از منظر خود بیان نمایند. با واکاوی مصاحبه‌های جمع‌آوری شده تعداد ۱۱ مؤلفه در شناسایی شد. برای تأیید این مؤلفه‌ها از ضریب نسبی محتوا (شاخص CVR) استفاده شد. هر ۱۱ مؤلفه مورد تأیید خبرگان قرار گرفتند. بنابراین از این ۱۱ مؤلفه برای تدوین مدل استفاده می‌شود. نتایج حاصل از به کارگیری ضریب نسبی محتوا (CVR) در جدول ۱ آمده است.

جدول (۱): مقدار CVR هر یک از مؤلفه‌ها (منتخب خبرگان)

ردیف	مؤلفه‌ها	مقدار CVR	نتیجه
۱	التزام به استانداردهای حرفه	۱	تأیید
۲	رفتار و عملکرد حرفه‌ای	۱	تأیید
۳	صلاحیت	۱	تأیید
۴	استقلال و بی‌طرفی	۱	تأیید
۵	رازداری	۱	تأیید
۶	صداقت	۱	تأیید
۷	التزام به قوانین سازمانی	۱	تأیید
۸	پذیرش ارزش‌های سازمان	۱	تأیید

ردیف	مؤلفه‌ها	مقدار CVR	نتیجه
۹	سازگاری و انطباق‌پذیری	۱	تأیید
۱۰	تعهد به مشارکت	۱	تأیید
۱۱	کیفیت حساسیتی داخلی	۱	تأیید

فرآیند مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM)

گام اول: شناسایی مؤلفه‌ها

فرآیند تعیین مؤلفه‌ها در بخش قبلی تشریح شد. لذا ۱۱ مؤلفه انتخاب شدند که در جدول ۱ آمده است.

گام دوم: تشکیل ماتریس خود تعاملی ساختاری

پس از تعیین مؤلفه‌ها، پرسشنامه‌ای دیگر با قالبی ماتریسی، طراحی شده و خبرگان این مؤلفه‌ها را به صورت زوجی موردبررسی قرار داده و با استفاده از نمادهای زیر به تعیین روابط میان آنها پرداخته‌اند:

V : اگر مؤلفه i بر مؤلفه j تأثیرگذار باشد A : اگر مؤلفه j بر مؤلفه i تأثیرگذار باشد

X : تأثیر متقابل مؤلفه‌های i و j O : در صورت عدم وجود ارتباط بین مؤلفه‌های i و j

اطلاعات حاصله بر اساس متد مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) جمع‌بندی شده و ماتریس خود تعاملی ساختاری از شاخص‌های پژوهش و مقایسه آنها با استفاده از چهار حالت روابط مفهومی تشکیل شده است. منطق مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) بر مبنای مد در فراوانی‌ها عمل می‌کند. نتایج حاصل از پرسشنامه‌ها در مورد مؤلفه‌های موردبررسی در قالب جدول ۲ آورده شده است.

جدول (۲): ماتریس خود تعاملی ساختاری

ردیف	مؤلفه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱
۱	التزام به استانداردهای حرفه		X	V	V	V	V	V	V	V	V	V

۲	رفتار و عملکرد حرفه‌ای	V	V	V	V	V	V	V	V											
۳	صلاحیت	V	V	V	V	V	V	X												
۴	استقلال و بی‌طرفی	V	V	V	V	V	V													
۵	رازداری	V	V	V	V	X														
۶	صداقت	V	V	V	V															
۷	التزام به قوانین سازمانی	V	V	V	X															
۸	پذیرش ارزش‌های سازمان	V	V	V																
۹	سازگاری و انطباق‌پذیری	V	V																	
۱۰	تعهد به مشارکت	V																		
۱۱	کیفیت حساسی داخلی																			

گام سوم: تشکیل ماتریس دسترسی اولیه

ماتریس دسترسی اولیه از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی (صفر و یک) حاصل می‌گردد. به‌منظور جایگزینی اعداد صفر و یک بجای نمادهای چهارگانه جدول ۲، برای استخراج ماتریس دسترسی اولیه، قوانین زیر مورد استفاده قرار می‌گیرند:

- اگر ورودی (i, j) در ماتریس خودتعاملی ساختاری نماد V باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد یک و ورودی (j, i) عدد صفر خواهد بود.
- اگر ورودی (i, j) در ماتریس خودتعاملی ساختاری نماد A باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد صفر و ورودی (j, i) عدد یک خواهد بود.
- اگر ورودی (i, j) در ماتریس خودتعاملی ساختاری نماد X باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد یک و ورودی (j, i) عدد یک خواهد بود.

– اگر ورودی (i, j) در ماتریس خودتعاملی ساختاری نماد O باشد، در ماتریس دسترسی اولیه (i, j) عدد صفر و ورودی (j, i) عدد صفر خواهد بود.

جدول (۳): ماتریس دسترسی اولیه

ردیف	مؤلفه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱
۱	التزام به استانداردهای حرفه	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۲	رفتار و عملکرد حرفه‌ای	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۳	صلاحیت	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۴	استقلال و بی‌طرفی	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۵	رازداری	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۶	صداقت	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۷	التزام به قوانین سازمانی	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱	۱
۸	پذیرش ارزش‌های سازمان	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱	۱
۹	سازگاری و انطباق‌پذیری	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱	۱
۱۰	تعهد به مشارکت	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱	۱	۱
۱۱	کیفیت حساسی داخلی	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۰	۱

گام چهارم: ایجاد ماتریس دسترسی نهایی

پس از آنکه ماتریس دسترسی اولیه به دست آمد، روابط ثانویه مؤلفه‌ها کنترل می‌گردد. رابطه ثانویه به صورتی است که اگر مؤلفه i منجر به مؤلفه j شود و همچنین مؤلفه j منجر به مؤلفه k شود، آنگاه مؤلفه i نیز منجر به مؤلفه k خواهد شد. اگر در ماتریس دسترسی اولیه این حالت برقرار نبود، باید ماتریس اصلاح‌شده و روابطی که از قلم‌افتاده جایگزین شود؛ به این عمل اصطلاحاً سازگار کردن ماتریس دسترسی اولیه گفته می‌شود. در این گام، کلیه روابط ثانویه بین مؤلفه‌ها بررسی شد؛ اما رابطه ثانویه‌ای شناسایی نشد. بنابراین ماتریس دسترسی اولیه همان ماتریس دسترسی نهایی خواهد بود. در این ماتریس قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر یک از مؤلفه‌ها نیز نشان داده شده است. قدرت نفوذ یک شاخص از جمع تعداد مؤلفه‌های متأثر از آن و خود آن مؤلفه به دست می‌آید و میزان وابستگی هر یک از مؤلفه‌ها نیز از جمع مؤلفه‌هایی که از آن تأثیر می‌پذیرد و خود آن مؤلفه به دست می‌آید. جدول ۴ ماتریس دسترسی نهایی را نشان می‌دهد.

جدول (۴): ماتریس دسترسی نهایی

ردیف	مؤلفه‌ها	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	نفوذ
۱	التزام به استانداردهای حرفه	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱	۱۱

ہاےستگے

پنجم: تعیین روابط و سطح بندی مؤلفه ها

در این گام، با استفاده از ماتریس دسترسی، پس از تعیین مجموعه‌های ورودی و خروجی، اشتراک این مجموعه‌ها برای هر یک از موانع به‌دست می‌آید.

- مجموعه خروجی یک مؤلفه شامل خود آن مؤلفه و مؤلفه‌هایی است که بر آنها اثر می‌گذارد که با "۱" های موجود در سطر مربوطه قابل‌شناسایی است.
- مجموعه ورودی یک مانع شامل خود آن مؤلفه و مؤلفه‌هایی است که از آنها اثر می‌پذیرد که با "۱" های موجود در ستون مربوطه قابل‌شناسایی است.

پس از تعیین مجموعه‌های ورودی و خروجی، اشتراک آنها برای هر یک از مؤلفه‌ها تعیین می‌شود. مؤلفه‌هایی که مجموعه خروجی و مشترک آنها کاملاً مشابه باشند، در بالاترین سطح از سلسله‌مراتب مدل ساختاری تفسیری (ISM) قرار می‌گیرند. به‌منظور یافتن اجزای تشکیل‌دهنده سطح بعدی سیستم، اجزای بالاترین سطح آن در محاسبات ریاضی جدول مربوط حذف می‌شوند و عملیات مربوط به تعیین اجزای سطح بعدی مانند روش تعیین اجزای بالاترین سطح انجام می‌شود. این عملیات تا آنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل‌دهنده کلیه سطوح سیستم مشخص شوند.

جدول (۵): سطح‌بندی مؤلفه‌ها بر اساس ماتریس دسترسی نهایی (۱)

مؤلفه‌ها	مجموعه خروجی	مجموعه وودی	مجموعه مشترک	سطح
۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲	۱، ۲	
۲	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲	۱، ۲	
۳	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴	۳، ۴	
۴	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴	۳، ۴	
۵	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶	۵، ۶	
۶	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶	۵، ۶	
۷	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۷، ۸	
۸	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۷، ۸	
۹	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹	۹	
۱۰	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰	۱۰	
۱۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱	۱۱	۱

همان‌طور که جدول ۵ نشان می‌دهد، مؤلفه شماره ۱ در سطح اول قرار گرفته است و برای ادامه سطح‌بندی از جدول حذف می‌شود. سایر مراحل سطح‌بندی به‌طور خلاصه در جدول ۶ آمده است.

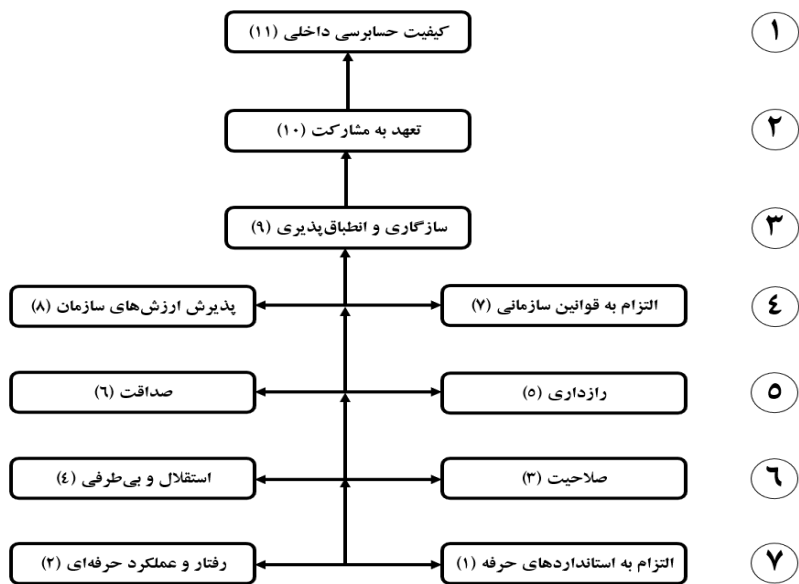
جدول (۶): سطح‌بندی مؤلفه‌ها بر اساس ماتریس دسترسی نهایی (۲)

تکرار	مؤلفه‌ها	مجموعه خروجی	مجموعه وودی	مجموعه مشترک	سطح
دوم	۱۰	۱۰	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰	۱۰	۲
سوم	۹	۹	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹	۹	۳
چهارم	۷	۷، ۸	۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۷، ۸	۴
	۸	۷، ۸	۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸	۷، ۸	۴
پنجم	۵	۵، ۶	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶	۵، ۶	۵
	۶	۵، ۶	۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶	۵، ۶	۵
ششم	۳	۳، ۴	۱، ۲، ۳، ۴	۳، ۴	۶
	۴	۳، ۴	۱، ۲، ۳، ۴	۳، ۴	۶
هفتم	۱	۱، ۲	۱، ۲	۱، ۲	۷
	۲	۱، ۲	۱، ۲	۱، ۲	۷

سرانجام، مطابق جدول ۶، مؤلفه‌های ۱ و ۲ در سطح هفتم قرار گرفتند و سطح‌بندی به پایان رسید.

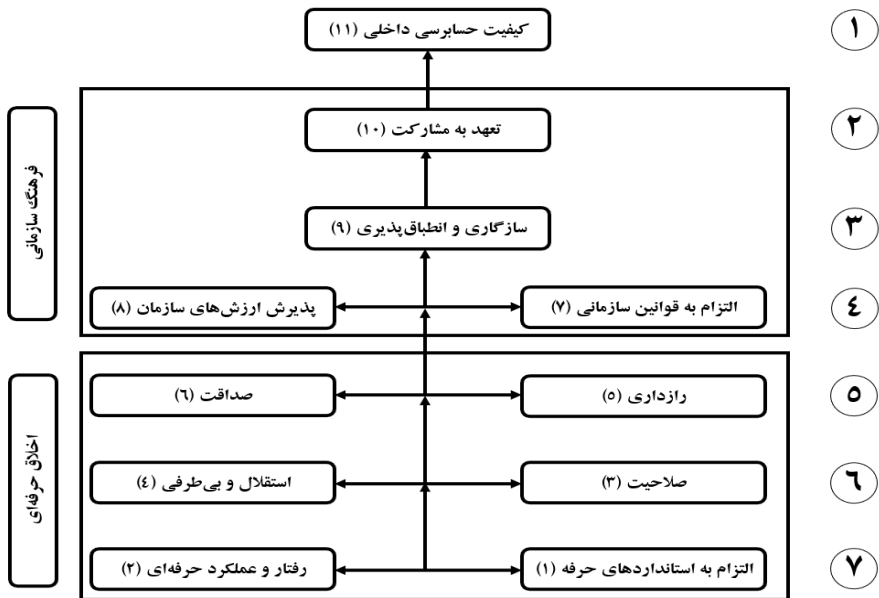
گام ششم: ترسیم مدل نهایی

در این مرحله با توجه به سطوح مؤلفه‌ها و ماتریس دسترسی نهایی یک مدل اولیه رسم شد و با حذف انتقال‌پذیری‌ها در مدل اولیه، مدل نهایی ایجاد گردید. لذا، مدل نهایی ISM که از ارائه مدل کیفیت حسابرسی مبتنی بر فرهنگ سازمانی و اخلاق حرفه‌ای حاصل شده است، طراحی شد (شکل ۱).



شکل (۱): مدل نهایی ISM

پس از طراحی مدل، این مدل به رویت خبرگان رسید و توافق بین محقق و خبرگان، مدل تحقیق به شکل ۲ به‌عنوان مدل نهایی پژوهش ارائه گردید.



شکل (۲): مدل نهایی پژوهش

گام هفتم: تجزیه و تحلیل قدرت نفوذ و میزان وابستگی (نمودار MICMAC)

در این مرحله شاخص‌ها در چهار گروه طبقه‌بندی می‌شوند. اولین گروه شامل شاخص‌های خودمختار (ناحیه ۱) می‌شود که قدرت نفوذ و وابستگی ضعیفی دارند. این شاخص‌ها تا حدودی از سایر شاخص‌ها مجزا هستند و ارتباط کمی دارند. گروه دوم، شاخص‌های وابسته (ناحیه ۲) را شامل می‌شود که از قدرت نفوذ ضعیف اما وابستگی بالایی برخوردارند. گروه سوم شاخص‌های پیوندی (ناحیه ۳) هستند. این شاخص‌ها قدرت نفوذ و وابستگی بالایی دارند. درواقع هرگونه عملی بر روی این شاخص‌ها منجر به تغییر سایر شاخص‌ها می‌شود. گروه چهارم شاخص‌های مستقل (ناحیه ۴) می‌باشند. این شاخص‌ها از قدرت نفوذ بالا و وابستگی پایینی برخوردارند. شاخص‌هایی که از قدرت نفوذ بالایی برخوردارند اصطلاحاً شاخص‌های کلیدی خوانده می‌شوند. واضح است که این شاخص‌ها در یکی از دو گروه شاخص‌های مستقل یا پیوندی جای می‌گیرند. ازطریق جمع کردن ورودی‌های "۱" در هر سطر و ستون قدرت نفوذ و میزان وابستگی شاخص‌ها به‌دست می‌آید. بر همین اساس، نمودار قدرت نفوذ-وابستگی ترسیم می‌شود (آذر و همکاران، ۱۳۹۲).

با استفاده از داده‌های حاصل از گام چهارم می‌توان شاخص‌های مورد مطالعه را بر اساس قدرت نفوذ هر شاخص بر شاخص‌های دیگر و میزان وابستگی هر شاخص به شاخص‌های دیگر در چهار سطح زیر دسته‌بندی کرد:

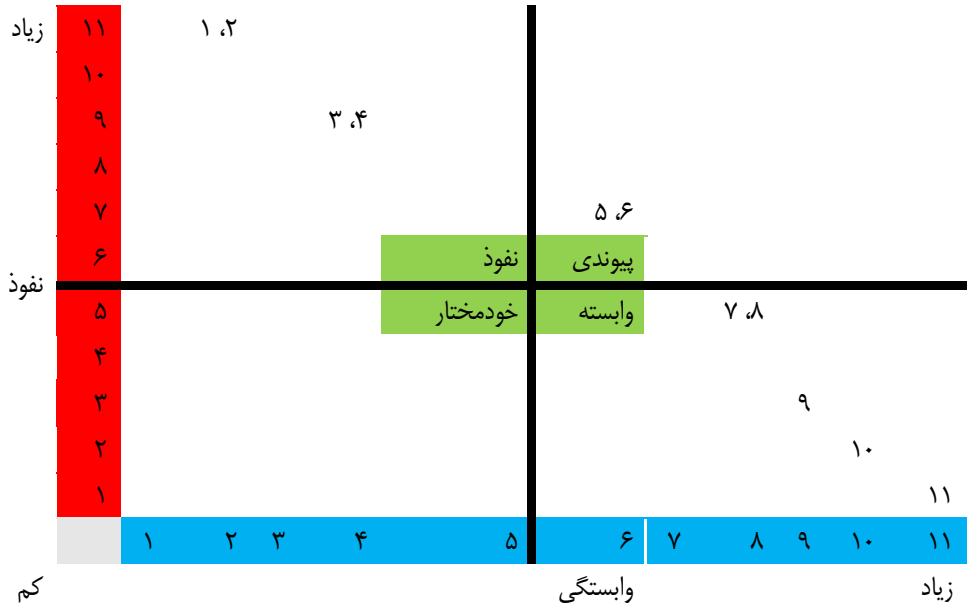
- (۱) خودمختار: شاخص‌هایی که حداقل وابستگی و قدرت نفوذ را در دیگر شاخص‌ها دارند.
 - (۲) وابسته: شاخص‌هایی که وابستگی زیادی به شاخص‌های دیگر دارند.
 - (۳) پیوندی (متصل): شاخص‌هایی که رابطه دوطرفه‌ای با دیگر شاخص‌ها دارند.
 - (۴) مستقل (نفوذ): شاخص‌هایی که بر شاخص‌های دیگر نفوذ قابل توجهی دارند.
- برای تعیین مختصات هر شاخص در ماتریس MICMAC باید از قدرت نفوذ و میزان وابستگی آن شاخص استفاده شود. این مقادیر از ماتریس دسترسی نهایی به دست می‌آید. جدول ۷ قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر شاخص را نشان می‌دهد.

جدول (۷): قدرت نفوذ و میزان وابستگی هر یک از مؤلفه‌ها

ردیف	مؤلفه‌ها	وابستگی	نفوذ
۱	التزام به استانداردهای حرفه	۲	۱۱
۲	رفتار و عملکرد حرفه‌ای	۲	۱۱
۳	صلاحیت	۴	۹
۴	استقلال و بی‌طرفی	۴	۹
۵	رازداری	۶	۷
۶	صداقت	۶	۷
۷	التزام به قوانین سازمانی	۸	۵
۸	پذیرش ارزش‌های سازمان	۸	۵
۹	سازگاری و انطباق‌پذیری	۹	۳
۱۰	تعهد به مشارکت	۱۰	۲
۱۱	کیفیت حسابرسی داخلی	۱۱	۱

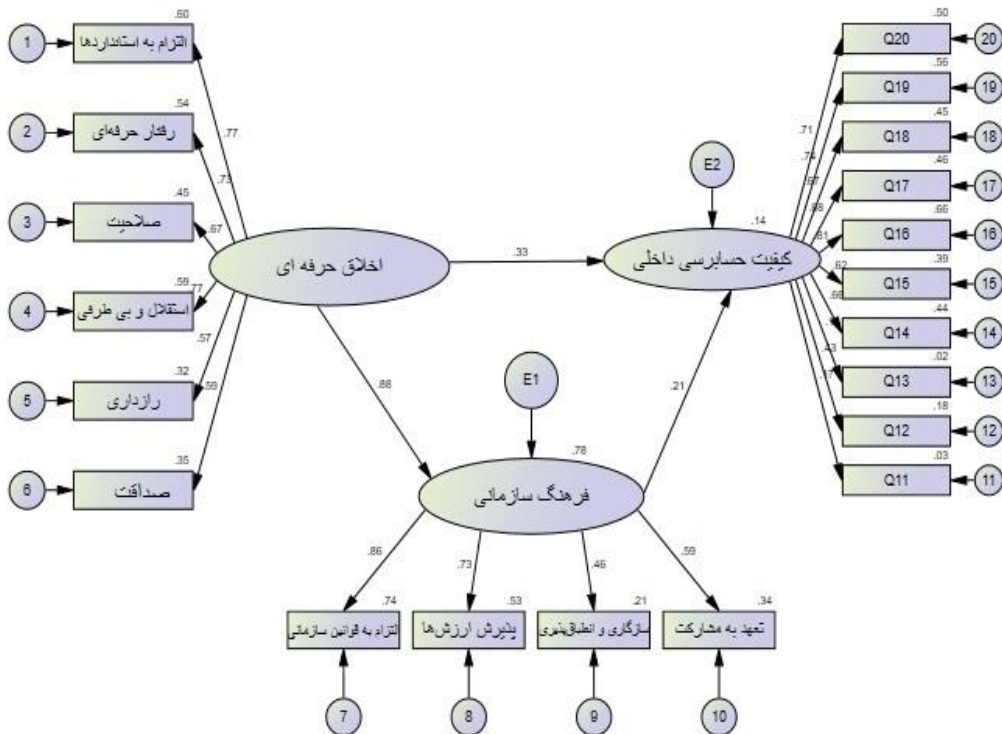
با استفاده از مختصات مؤلفه‌ها که در جدول ۷ آمده است، ماتریس MICMAC تشکیل می‌شود (جدول ۸).

جدول (۸): ماتریس MICMAC



ماتریس MICMAC نشان می‌دهد که مؤلفه‌های ۷، ۸، ۹، ۱۰ و ۱۱ در ناحیه وابسته قرار دارند و این یعنی از قدرت نفوذ کم ولی میزان وابستگی زیاد نسبت به دیگر مؤلفه‌ها برخوردار هستند. مؤلفه‌های ۱، ۲، ۳ و ۴ در ناحیه نفوذ قرار دارند. این مؤلفه‌ها از قدرت نفوذ بالا با حداقل وابستگی برخوردارند. مؤلفه‌های ۵ و ۶ در ناحیه پیوندی قرار دارند و این یعنی باینکه قدرت نفوذ تقریباً بالایی دارند اما وابستگی آنها نیز بالاست. در اینجا، فرآیند مدل‌سازی ساختاری تفسیری (ISM) به اتمام رسید.

در این قسمت مدل ساختاری تحقیق جهت آزمون و بررسی روابط میان متغیرهای مدل اصلی برازش می‌یابد. این مدل در شکل بعد به نمایش درآمده است.



شکل (۳): مدل ساختاری پژوهش

با توجه به نتایج مدل ساختاری تحقیق، در ادامه به بیان نتایج تحلیل مسیر فرضیه‌های تحقیق می‌پردازیم. برای بررسی فرضیات پژوهش لازم است معناداری روابط همزمان بین متغیرها بررسی گردد. برای معنادار بودن نقش واسطه‌ای یک متغیر در رابطه‌ی بین دو متغیر دیگر می‌بایستی روابط بین متغیرها به صورت همزمان معنادار باشد. به عبارت بهتر چنانچه نقش واسطه‌ی Y در رابطه‌ی بین X و Z مدنظر باشد، لازم است معناداری همزمان رابطه‌ی Y و X و نیز رابطه‌ی Y و Z تأیید گردد. جدول (۹) ضرایب تحلیل مسیر میان متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد.



جدول (۹): تحلیل مسیر میان متغیرهای مدل

مسیر	ضریب استاندارد شده	انحراف معیار	آماره t	p-value
اخلاق حرفه ای ← فرهنگ سازمانی	۰,۸۸۵	۰,۱۱۶	۸,۸۷۵	۰,۰۰۰
اخلاق حرفه ای ← کیفیت حسابرسی داخلی	۰,۳۳۴	۰,۰۷۴	۶,۱۴۸	۰,۰۰۰
فرهنگ سازمانی ← کیفیت حسابرسی داخلی	۰,۲۱۴	۰,۰۷۸	۴,۴۱۰	۰,۰۰۰

بر اساس نتایج جدول (۹) می توان عنوان نمود میزان تاثیر اخلاق حرفه ای بر فرهنگ سازمانی برابر با ۰,۸۸۵ مثبت و معناداری برابر با ۰,۰۰۰ کوچکتر از ۰,۰۵ است. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد اخلاق حرفه‌ای تاثیر مثبت و معناداری بر فرهنگ سازمانی دارد. می توان بیان نمود با افزایش اخلاق حرفه ای، فرهنگ سازمانی افزایش می یابد. همچنین میزان تاثیر اخلاق حرفه ای بر کیفیت حسابرسی داخلی برابر با ۰,۳۳۴ مثبت و معناداری برابر با ۰,۰۰۰ کوچکتر از ۰,۰۵ است. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد اخلاق حرفه‌ای تاثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی داخلی دارد. می توان بیان نمود با افزایش اخلاق حرفه ای، کیفیت حسابرسی داخلی می یابد. همچنین میزان تاثیر فرهنگ سازمانی بر کیفیت حسابرسی داخلی برابر با ۰,۲۱۴ مثبت و معناداری برابر با ۰,۰۰۰ کوچکتر از ۰,۰۵ است. لذا در سطح اطمینان ۹۵ درصد فرهنگ سازمانی تاثیر مثبت و معناداری بر کیفیت حسابرسی داخلی دارد. می توان بیان نمود با افزایش فرهنگ سازمانی، کیفیت حسابرسی داخلی می یابد.

نتیجه گیری

بر اساس مدل سازی ساختاری تفسیری و بر اساس نظرات خبرگان شش مؤلفه التزام به استانداردهای حرفه، رفتار و عملکرد حرفه‌ای، صلاحیت، استقلال و بی طرفی، رازداری و صداقت از ابعاد اخلاق حرفه‌ای منجر به ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی می گردد. همچنین چهار مؤلفه التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش های سازمان، سازگاری و انطباق پذیری و تعهد به مشارکت از ابعاد فرهنگ سازمانی منجر به ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی می گردد. این نتایج از جهاتی در تطابق با نتایج تحقیق پراواتی و همکاران (۲۰۰۹)، سادین (۲۰۱۰)، هانیم و همکاران (۲۰۱۷)، اسمیت و همکاران (۲۰۱۷)، سینگ و همکاران (۲۰۲۱) و کبیر و همکاران (۲۰۲۲)، زیغمی و پاک مرام

(۱۴۰۱)، محسنی نیا و باباجانی (۱۳۹۹)، سپهری و همکاران (۱۳۹۹)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵) و موسوی شیرازی و همکاران (۱۳۹۲) است. نتایج بر اساس نظرات خبرگان نشان داد که اخلاق حرفه‌ای با ابعاد، التزام به استانداردهای حرفه، رفتار و عملکرد حرفه‌ای، صلاحیت، استقلال و بی‌طرفی، رازداری و صداقت منجر به ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی می‌گردد. همچنین فرهنگ سازمانی با ابعاد التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری و انطباق‌پذیری و تعهد به مشارکت منجر به ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی می‌گردد. ماتریکس میک مک نشان داد مؤلفه‌های التزام به استانداردهای حرفه، رفتار و عملکرد حرفه‌ای، صلاحیت و استقلال و بی‌طرفی بیشترین قدرت نفوذ را در مدل بر کیفیت حسابرسی داخلی دارند. و بیشترین وابستگی به کیفیت حسابرسی داخلی متعلق به مؤلفه‌های التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری و انطباق‌پذیری و تعهد به مشارکت است. مؤلفه‌های تاثیرگذار فرهنگ سازمانی شامل التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری و انطباق‌پذیری و تعهد به مشارکت است که منجر به ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌ها می‌شوند. مؤلفه‌های اخلاق حرفه‌ای شامل التزام به استانداردهای حرفه، رفتار و عملکرد حرفه‌ای، صلاحیت، استقلال و بی‌طرفی، رازداری و صداقت منجر به ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی می‌گردد. بر اساس نتایج بررسی چارچوب (الگو) مناسب برای ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی ابتدا مبتنی بر تقویت ابعاد اخلاق حرفه‌ای شامل ابعاد التزام به استانداردهای حرفه، رفتار و عملکرد حرفه‌ای، صلاحیت، استقلال و بی‌طرفی، رازداری و صداقت است که سپس توسط این ابعاد مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی شامل ابعاد التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری و انطباق‌پذیری و تعهد به مشارکت در میان حسابرسان داخلی تقویت گردد تا بدین وسیله در نهایت به سطح مطلوبی از کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت دست یافت. بنابر نتیجه تحقیق حاصل از پژوهش پیشنهاد می‌گردد سازمان حسابرسی برای تشکیل کمیته‌های حسابرسی و جذب حسابرسان در شرکتها شرط لازم مبتنی بر ابعاد اخلاق حرفه‌ای شامل التزام به استانداردهای حرفه، رفتار و عملکرد حرفه‌ای، صلاحیت، استقلال و بی‌طرفی، رازداری و صداقت را گذاشته و بر اساس آنان به حسابرسان حرفه امتیاز دهد. در ارتباط با ارتقا کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورسی به مدیران پیشنهاد می‌گردد برای جذب حسابرسان داخلی از ابعاد مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی شامل التزام به قوانین سازمانی، پذیرش ارزش‌های سازمان، سازگاری و انطباق‌پذیری و تعهد به مشارکت استفاده کنند. بر اساس الگوی طراحی شده در این تحقیق به هیئت مدیره شرکتها پیشنهاد می‌گردد برای سطح بندی کمیته‌های حسابرسی و انتخاب حسابرسان از نتایج تحقیق حاضر استفاده کنند. بر اساس مصاحبه‌های صورت گرفته به دستگاه‌های حسابرسی و نظارتی پیشنهاد می‌گردد با ارتقا مؤلفه‌های کیفیت حسابرسی

داخلی بر اساس الگوی تحقیق حاضر دستورالعمل مناسب صادر نمایند. به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی از مدل‌سازی شبکه عصبی توسط هوش مصنوعی برای تدوین مدل کیفیت حسابرسی استفاده کنند. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی از الگوی مشابه تحقیق حاضر برای مدل‌سازی کیفیت حسابرسی دادگاهی یا قضایی استفاده شود. پیشنهاد می‌گردد در تحقیقات آتی از تکنیک‌های تحلیل عاملی DEMATEL فازی AHP فازی و ANP فازی برای یافتن عوامل موثر بر ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی استفاده گردد.



۱. ارواحی سمانه و رجایی زاده هرنندی، احسان. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. فصلنامه علمی تخصصی رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۶(۲۰)، ۳۹-۵۵.
۲. بنی مهد، بهمن و نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان. پژوهشهای حسابداری مالی و حسابداری، ۸(۳۰)، ۱۱۹-۱۳۸.
۳. رحمانی، علی و بحیرایی، افسانه. (۱۳۹۸). حسابداری فرهنگ سازمانی در ایران. پژوهشهای تجربی حسابداری، ۸(۳)، ۱۸۲-۲۰۷.
۴. رسولی ابوطالب، سالاری حجت الله، امیری علی، رستمی جاز حمید. (۱۴۰۱). ارائه الگوی افزایش اثربخشی کیفیت حسابداری داخلی بر مبنای زنجیره تأمین گزارشگری مالی از دیدگاه افراد بیرون حرفه حسابداری. دانش حسابداری، ۲۲(۸۸)، ۱۷۰-۱۳۸.
۵. رمضان احمدی، محمد؛ آهنگری، عبدالمجید و صالحی نیا، محسن. (۱۳۹۸). مدل سازی سازه های مؤثر بر اخلاق حرفه ای حسابداری با بکارگیری مدل سازی ساختاری - تفسیری از دیدگاه خبرگان حرفه. فصلنامه حسابداری/ارزشی و رفتاری، ۴(۸)، ۳۱۷-۲۸۱.
۶. زینعی، پرویز و پاک مرام، عسگر. (۱۴۰۱). نقش تفکر انتقادی حسابرسان در کیفیت عملکرد حسابداری داخلی. چشم انداز حسابداری و مدیریت، ۵(۵۹)، ۵۵-۴۱.
۷. سپهری، بطروز؛ آزادی، کیهان؛ وطن پرست، محمدرضا و اکبری، بهمن. (۱۳۹۹). تیپ های شخصیتی حسابرسان و میزان پایبندی آنان بر آیین رفتار حرفه ای. حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۴)، ۲۱۵-۲۰۵.
۸. صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه ای حسابداری و کیفیت حسابداری. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳)، ۸۶-۷۷.
۹. طریقی، علی؛ آزادی، کیهان و خردیار، سینا. (۱۳۹۹). ارائه الگوی فرهنگ سازمانی مؤثر بر کنترل های داخلی سازمان های غیرانتفاعی بخش عمومی ایران با رویکرد تئوری داده بنیاد (GT). دانش حسابداری، ۲۰(۸۰)، ۱۰۷-۱۳۸.
۱۰. گنجی، حمیدرضا؛ حسینی؛ سیدرسول؛ روزبان، مرضیه؛ محمدزاده، سارا و نامی فرد طهرانی، نیایش. (۱۴۰۲). تأثیر پیشنهادها و پیامدهای اثربخشی حسابداری داخلی بر کیفیت حسابداری داخلی. قضاوت و تصمیم گیری در حسابداری و حسابداری، ۲(۵)، ۱۰۷-۱۳۸.
۱۱. محسنی نیا، سعید و باباجانی، جعفر. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. پژوهش های حسابداری مالی، ۱۲(۴)، ۳۸-۱۹.
۱۲. مشایخی، بیتا؛ حسن زاده، شادی؛ امینی، یاسین و منتی، وحید. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابداری داخلی بر حق الزحمه حسابداری مستقل. پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری، ۸(۳۱)، ۵۶-۴۱.
۱۳. موسوی شیرینی، محمود؛ توکل نیا، اسماعیل و شاکری، ماهرخ. (۱۳۹۲). مشارکت حسابرسان داخلی در مدیریت ریسک بنگاه. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۲(۷)، ۴۸-۲۹.
۱۴. مهرانی، ساسان و غواصی کناری، محمد. (۱۴۰۳). مروری جامع بر ادبیات کیفیت حسابداری داخلی. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۱۳(۴۹)، ۲۷۴-۲۵۱.



۱۵. Adewale, O.O. and Anthonia, A.A. (۲۰۱۳). Impact of Organizational Culture on Human Resource Practices: A Study of Selected Nigerian Private Universities. *Journal of Competitiveness*, ۵(۴), ۱۱۵-۱۳۳.
۱۶. Armstrong, M. (۲۰۱۰). *The Performance Management Audit*. Publisher: CAMBRIDGE STRATEGY PUBLICATIONS.
۱۷. Buble, M. (۲۰۱۲). Interdependence of organizational culture and leadership styles in large firms. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, ۱۷(۲), ۸۵-۹۷.
۱۸. Bouhawia, M., Gugus, I. and Zaki, B. (۲۰۱۵). The effect of working experience, integrity, competence, and organizational commitment on audit quality. *IOSR Journal of Economics and Finance*, ۶(۴): ۶۰-۶۷.
۱۹. ÇAKALI, K.R. and BALOĞLU, G. (۲۰۲۳). Does Internal Audit Quality Make Difference on Financial Performance?. *Denetişim*, Issue: ۲۷, ۱۰۳ - ۱۱۸
۲۰. Cahan, S., Hay, D. and Li, L.Z. (۲۰۲۱). Audit firm merger and the strategic response by large audit firms. *The British Accounting Review*, ۵۳(۳), ۱-۲۰.
۲۱. Cukier, W., Barkel, E., Vaughan, T., & Gekas, G. (۲۰۱۲). Quality assurance in Canadian police services. *The TQM Journal*, ۲۴(۴), ۲۹۵-۳۰۹.
۲۲. Fuentes, C. M., Benavent, F. B., Moreno, M. A. E., Cruz, T. G., & del Val, M. P. (۲۰۰۰). Analysis of the implementation of ISO ۹۰۰۰ quality assurance systems. *Work study*, ۴۹(۶), ۲۲۹-۲۴۱
۲۳. Haeridistia, N. and Fadjarenie, A. (۲۰۱۹). The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*, ۸(۲): ۲۴-۲۷
۲۴. Hagman, M.S. and Persson, L. (۲۰۱۴). Audit Quality from a Client Company Perspective -Drivers of audit quality and the effects of a voluntary audit firm rotation. Department of Business Administration, <http://hdl.handle.net/۲۰۷۷/۳۶۲۰۸>.
۲۵. Hai, P.T., Tu, C.A. Toan, L.D. (۲۰۱۹). Research on Factors Affecting Organizational Structure, Operating Mechanism and Audit Quality: an Empirical Study in Vietnam. *Journal of Business Economics and Management*, ۲۰(۳), ۵۲۶-۵۴۵.
۲۶. Ismail, S., and Yuhanis, N. (۲۰۱۸). Determinants of ethical work behaviour of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*.
۲۷. Kabir, M.R., Sobhani, F.A., Mohamed, N. and Ashrafi, D.M. (۲۰۲۲). Impact of Integrity and Internal Audit Transparency on Audit Quality: The Moderating Role of Blockchain. *MANAGEMENT AND ACCOUNTING REVIEW*, ۲۱(۱), ۲۰۳-۲۳۳.
۲۸. Kostina, G.D., Torgashova, A.V. and Akulcheva, M.V. (۲۰۱۳). Concept of the Enterprises' Horizontal Interactions Expansion. <https://doi.org/۱۰.۲۴۱۵۱/۲۴۰۹-۱۰۷۳-۲۰۱۸-۲-۳۵-۴۱>.
۲۹. Nalukenge, I., Taurigana, V. and Ntayi, J.M. (۲۰۱۷). Corporate governance and internal controls over financial reporting in Ugandan MFIs. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. ۷ No. ۳, pp. ۲۹۴-۳۱۷.



۳۰. Prawitt, D.F., Smith, J.L., and Wood, D.A. (۲۰۰۹). Internal Audit Quality and Earnings Management. *The Accounting Review*, ۸۴: ۱۲۵۵-۸۰. ۳۸.
۳۱. Prinsloo, J. (۲۰۰۸). The Development and Evaluation of Risk-Based Audit Approaches. University of the Free State. *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, ۲۱۱, ۳۲۸-۳۳۵.
۳۲. Saidin, S.Z. (۲۰۱۰). The Relationship between Internal and External Auditors of Local Authorities in England and Malaysia, Submitted to the University of Sheffield in Fulfillment of the Requirements for the Degree of Doctor of Philosophy The University Of Sheffield.
۳۳. Salem, R., Usman, M. and Ezeani, E. (۲۰۲۱). Loan Loss Provisions and Audit Quality: Evidence from MENA Islamic and Conventional Banks. *Quarterly Review of Economics and Finance*. doi: <https://doi.org/10.1016/j.qref.2020.07.002>.
۳۴. Singh, K., Singh, D., Ravindran, S. and Ganesan, Y. (۲۰۲۱). Antecedents and Internal Audit Quality Implications of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Business Science and Applied Management*, ۱۶(۲), ۱-۲۱.
۳۵. Smith, K.J., Emerson, D.J. and Everly, G.S. (۲۰۱۷). Stress Arousal and Burnout as Mediators of Role Stress in Public Accounting. *Advances in Accounting Behavioral Research (Advances in Accounting Behavioural Research, Vol. ۲۰)*, Emerald Publishing Limited, Bingley, pp. ۷۹-۱۱۶.
۳۶. Testa, M.R., and Sipe, L.J. (۲۰۱۳). The organizational culture Audit: countering cultural Ambiguity in the Service context. *Open Journal of Leadership*, ۲(۰۲), ۳۶.