

طراحی مدل پارادایمی توسعه حرفه حسابرسی داخلی براساس نظریه داده بنیاد

■ فرشته عبداللهی^۱

■ احسان رحمانی نیا^۲

■ احمد یعقوب نژاد^۳

■ احمد جعفر نژاد چقوشی^۴

چکیده:

پژوهش حاضر با هدف طراحی مدل پارادایمی توسعه حرفه حسابرسی داخلی براساس نظریه داده بنیاد می باشد. این پژوهش از نوع پژوهش های کیفی و در حوزه پارادایم استقرایی است. در پژوهش حاضر، از مصاحبه های نیمه ساختاریافته به عنوان ابزار جمع آوری داده ها استفاده شده و با بهره گیری از کدگذاری تحلیل شده اند. در این پژوهش برای انتخاب نمونه، از نمونه گیری هدفمند استفاده شده است که براساس اصل کفایت نظری، با استفاده از ۱۵ مصاحبه این مهم حاصل شد و یک مدل انتزاعی و عمومی تر که بیانگر پرسش اصلی پژوهش بود، استخراج شد. برای روایی، از ضریب توافق درونی و روش پایایی توافق بین دو نفر کدگذار به کار گرفته شد. جهت تجزیه و تحلیل مصاحبه ها از نرم افزار تحلیل متن MAXQDA استفاده شد. نتایج مرحله کیفی با استفاده از مصاحبه باز و گردآوری آن ها از خبرگان، «مقوله ها»، «شرایط علی»، «شرایط زمینه ای»، «شرایط مداخله گر»، «راهنبردها» و «پيامدها» استخراج می گردد. همچنین در نهایت شاخص های نهایی هم در دو بخش ماتریس سوات (SWOT) و کارت امتیازی متوازن پایدار (SBSC) گروه بندی شدند. به طور کلی، ۱۳۵ شاخص تایید شده در این پژوهش براساس کارت ارزیابی متوازن پایدار به معیارهای مالی، معیارهای ذینفعان، معیارهای فرآیندی و عملیاتی، معیارهای یادگیری و رشد و معیارهای قانونی و اجتماعی تقسیم بندی شده اند. همچنین این شاخص ها در ماتریس سوات در بخش های تهدیدها، فرصت ها، ضعف و قوت تقسیم بندی گردید که می توان از آن در برنامه های توسعه ای حرفه حسابرسی داخلی در ایران بهره برد.

واژه های کلیدی: توسعه در حرفه حسابرسی داخلی، حرفه حسابرسی داخلی، نظریه پردازی داده بنیاد، کارت امتیازی متوازن پایدار، ماتریس SWOT.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، تهران،

ایران. ایمیل: fereshtehabdollahi@yahoo.com

۲. استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، تهران، ایران.

نویسنده مسئول، ایمیل: e.rahmaninia@iau-tnb.ac.ir

۳. دانشیار حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، تهران، ایران.

۴. استاد مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

۱- مقدمه

حسابرسی سنتی دیگر منسوخ شده است و حسابرسی داخلی به تدریج به جنبه‌های کنترل داخلی، بهبود عملکرد، مدیریت ریسک و خدمات اطمینان بخشی تبدیل می‌شود. با این حال، هنوز بسیاری از نواقص در حسابرسی داخلی وجود دارد، از جمله کمبود حسابرسان دارای صلاحیت، محدودیت در درجه استقلال، دانش ضعیف حرفه‌ای، مهارت‌های حسابرسان ناقص، ابزارهای حرفه‌ای ناقص و کمبود منابع (لی^۱، ۲۰۲۰). تاثیر حسابرسی داخلی را نمی‌توان دست کم گرفت (آجسی^۲، ۲۰۱۹) که با استانداردسازی توسعه اجتماعی و اقتصادی و با درخواست‌های فزاینده برای ارائه خدمات با کیفیت، حسابرسی داخلی به عنوان کارآمدترین شریک در حداقل سازی چالش‌های هدررفت منابع سازمانی در نظر گرفته می‌شود (آدوم^۳، ۲۰۱۵). ماراه^۴ (۲۰۰۷)، حسابرسی داخلی را به صورت شاخص‌های برنامه‌ریزی شده تعریف می‌کند که توسط سازمان برای کسب اطمینان از دستیابی به اهداف برقرار می‌شوند. هر سازمانی سیستم‌های کنترلی ایجاد می‌کند تا از دستیابی به اهداف و آرمان‌های اطمینان یابد و نیز گامی در راستای بهبود ارائه خدمات و تضمین محیط کاری دوستانه بردارد. کوموتینیدی^۵ (۲۰۱۶)، توضیح می‌دهد که حسابرسی داخلی، حسابرسی کل سیستم کنترلی مدیریت را پوشش می‌دهد تا از انجام روان کسب و کار به شیوه‌ای کارآمد اطمینان حاصل نماید. از نظر کوموتینیدی (۲۰۱۶)، حسابرسی داخلی ممکن است سیستم‌های مالی و غیرمالی، به هر شکلی که باشند را پوشش دهد، تا بتواند به یک ابزار اساسی و ضروری برای مدیریت کارآمد و موثر تبدیل گردد.

طبق تحقیق لاکیس و گیریتوناس^۶ (۲۰۱۲)، بازار در بخش صنعت همواره در حال تغییر است و این مستلزم تغییر نگرش نسبت به حسابرسی داخلی نیز می‌شود و این موضوع این نکته را تقویت می‌کند که حسابرسی داخلی مدت‌هاست از تمرکز بر حسابرسی مالی به ارزیابی و بازبینی کل سازمان تغییر کرده است تا بتواند به مدیریت در دستیابی به اهداف کمک نماید.

در یافته‌های لاکیس و گیریتوناس (۲۰۱۲)، حسابرسی داخلی می‌تواند به عنوان یکی از ابزارهای مدیریت ریسک در سازمان‌ها شناخته شود. حسابرسی داخلی می‌تواند به عنوان ابزاری برای بررسی مداوم سیستم‌های کنترل داخلی استفاده شود که توسط مدیریت برای کاهش، اجتناب و یا حذف ریسک سازمان اعمال و برقرار می‌شوند و به راحتی می‌توان برای تعیین اثربخشی این سیستم کنترلی از آن استفاده کرد. حسابرسی داخلی به موقع و مکرر می‌تواند به شناسایی نقاط ضعف‌ها در سیستم‌های کنترلی کمک نماید، تهدیدهای بالقوه در دستیابی به اهداف سازمانی را مشخص کند و توصیه‌های عملی به موقع و ارزشمندی به مدیریت بدهد تا ریسک‌های احتمالی برای دستیابی به اهداف کوتاه مدت و بلندمدت را رفع نماید. به این ترتیب،

1. Li
2. Adjetej
3. Aduam
4. Marah
5. Kumuthinidevi
6. Lakis and Girižnas

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ابزارهای کنترل داخلی سازمان، می‌تواند ارزش افزوده برای سازمان و ذینفعانش را به عنوان مشخصه اصلی خود محسوب نماید.

در سازمان‌های ایرانی کار حسابرسی داخلی به عنوان یک کار معمول تلقی می‌شود که منجر به غفلت آن‌ها از کار حسابرسی داخلی خواهد شد، این امر منجر به منفعل شدن حسابرسی داخلی، و نتیجتاً کاهش جدی بازده حسابرسی داخلی را به دنبال خواهد داشت. بعلاوه به دلیل عدم توجه به حسابرسی داخلی، حسابرسان این حوزه ممکن است اشتیاقی به بهبود مهارت‌های حرفه‌ای خود نداشته باشند و آموزش‌های همگام برای به روزرسانی دانش حرفه‌ای خود را دنبال نکنند، و بندرت در انجام کارهای مربوطه، ابتکار عمل به خرج دهند (لی، ۲۰۲۰). ضمن آنکه خطرات احتمالی اخلاق حرفه‌ای وجود دارد، چرا که حسابرسان داخلی ممکن است در کار خود نهایت تلاش خود را انجام ندهند و از نظر خصوصیات اخلاقی مانند احساس مسئولیت، دلسوزی و وفاداری به سازمان نداشته و پیشنهادهای سازنده‌ای را برای تحقق توسعه سازمان‌ها ارائه ندهند (لی، ۲۰۲۰). امروزه سازمان‌ها و دپارتمان‌های مختلف آن‌ها ناگزیرند به طور دائم بر رویدادهای داخلی و خارجی نظارت کنند تا بتوانند در زمان مناسب و برحسب ضرورت خود را با تغییرات وفق دهند. سازمان‌ها و دپارتمان‌هایی موفق خواهند بود که بتوانند از علم و مدیریت استراتژیک استفاده کنند. مدیریت استراتژیک عبارت است از فرآیندی که از طریق آن سازمان‌ها و دپارتمان‌ها محیط داخلی و خارجی خود را تحلیل کرده و از آن شناخت کسب می‌کنند، علاوه بر آن مسیر استراتژیک خود را پایه‌گذاری کرده و استراتژی‌هایی را خلق می‌کنند که آن‌ها را برای رسیدن به اهداف تعیین شده کمک نماید و آن استراتژی‌ها را به اجرا می‌گذارند (قاسمی، ۱۳۸۰).

در این راستا، تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها^۱ (SWOT) یک روش خود ارزیابی است که برپایه محیط داخلی و خارجی بنا شده است. این نقاط قوت، ضعف، فرصت‌های بیرونی و تهدیدهای عمده داخلی را از طریق پژوهش لیست می‌کند و آن‌ها را به صورت ماتریس مرتب می‌کند، و سپس عوامل مختلف را به طور سیستماتیک تجزیه و تحلیل می‌کند تا یک سری نتیجه‌گیری متناظر را انجام دهد که معمولاً تعیین کننده هستند و می‌توان با استفاده از آن چهار نوع استراتژی ارائه نمود که به استراتژی‌های ST، SO، WO، WT معروف می‌باشند. اتصال ماتریس SWOT با کارت امتیازی متوازن^۲ (BSC) باعث ایجاد یک سیستم مدیریت استراتژیک منظم و جامع می‌شود. ماتریس SWOT به طور واضح عوامل مهم موفقیت را شناسایی می‌کند که می‌تواند برای شناسایی جنبه‌های مختلف کارت امتیازی متوازن مورد استفاده قرار گیرد (لی و سای آن‌کو، ۲۰۰۰).

کارت امتیازی متوازن BSC، اولین بار توسط رابرت کاپلان^۳ استاد دانشگاه هاروارد و دیوید نورتون^۴ از مشاوران مهم مدیریت که هر دو از ناحیه بوستون هستند در سال ۱۹۹۲ در مقاله‌ای

1. Strengths, Weaknesses, Opportunities, Threats

2. Balanced Score Card

3. Robert Kaplan

4. David Norton

با عنوان "روش ارزیابی متوازن، سنجه‌هایی که محرک عملکرد هستند"، معرفی گردید. مفهوم BSC را می‌توان برای اندازه‌گیری، ارزیابی، هدایت فعالیت‌ها در زمینه‌های خاص عملکردی یک کسب و کار و حتی در سطح پروژه منفرد استفاده کرد. BSC، چارچوبی برای سنجش عملکرد است، و به طور کلی هدف هر سیستم سنجش عملکرد، سوق دادن کلیه مدیران و پرسنل به سمت اجرای موفقیت‌آمیز استراتژی‌ها می‌باشد. کاپلان و نورتون نشان دادند که اولین گام اجرای واقعی کارت امتیازی متوازن، شفاف سازی چشم انداز و راهبرد است (کاپلان و نورتون، ۱۹۹۶).

بنابراین هدف اصلی این پژوهش تبیین استراتژی‌های مبتنی بر توسعه حسابرسی داخلی برای شرکت‌های ایرانی است، ما در این پژوهش در نظر داریم تا با کمک رهیافت کیفی نظریه داده بنیاد^۱، به شناسایی ابعاد و ویژگی‌های دپارتمان‌های حسابرسی داخلی و راه‌های ارتقاء کیفیت خدمات و توانمندی حسابرسی داخلی در سازمان‌ها کمک کنیم تا با تبیین استراتژی‌های مبتنی بر توسعه حسابرسی داخلی بتوان علاوه بر کمک به تصمیمات ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی، بر گستره دانش موجود در خصوص حسابرسی داخلی بیافزاییم. همچنین در ادامه به طراحی ماتریس SWOT و کارت امتیازی متوازن پایدار^۲ (SBSC) براساس زیر معیارهای مدل پارادایمی نظریه داده بنیاد پرداخته‌ایم.

براین اساس سوال تحقیق به شرح زیر طرح می‌شود:

سوال اصلی تحقیق: مدل پارادایمی توسعه حرفه حسابرسی داخلی براساس نظریه داده بنیاد چگونه است؟

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

براساس تحقیق ماتز و شرف^۳ (۱۹۶۱): "دلیلی که برای بررسی جدی و اساسی در ماهیت نظریه حسابرسی می‌باشد این است که به ما راه حل‌هایی یا حداقل سرنخ‌هایی برای راه حل‌های مشکلاتی ارائه خواهد کرد که ما حالا آن‌ها را دشوار می‌یابیم" (به نقل از کیم ایتونین^۴). برای مثال، نظریه حسابرسی به توضیح دلایل موجود پیرامون حسابرسی و چرایی لزوم آن، کمک می‌کند. حسابرسی اقدامات نادرست در سازمان را به اطلاع ذینفعان مربوطه مانند هیئت مدیره می‌رساند و توصیه‌های عملی برای رفع این اشتباهات ارائه می‌دهد.

حسابرسی داخلی، به عنوان یکی از ابزارهای کنترل داخلی سازمان، امروزه ارزش افزوده برای سازمان و ذینفعانش را به عنوان مشخصه اصلی خود می‌داند. مگر اینکه در بحث مسئولیت‌های حسابرس، کشف تقلب همچنان یک موضوع داغ باشد. در واقع، حسابرسی داخلی برای کاهش چالش‌های هدررفت منابع سازمانی، به عنوان کارآمدترین شریک در حداقل سازی این چالش، در نظر گرفته می‌شود. با این حال، حسابرسی داخلی در عمل نباید تنها به کشف تقلب محدود

1. Grounded Theory

2. Sustainable Balanced Scored Card

3. Mautz and Sharaf

4. Kim Ittonen

شود و باید بر روی ارزش افزوده سازمان تمرکز کند. به عنوان مثال، حسابرسان داخلی در جهت حسابرسی صورت مالی، قادر به شناسایی اقدامات متقلبانه است، حتی اگر کشف تقلب هدف اصلی آن حسابرس نبوده باشد. همچنین، بازبینی دقیق و منظم سیستم‌های کنترل سازمان توسط حسابرسان داخلی، به جلوگیری از تقلب یا کشف اولیه آن کمک می‌کند.

در بین این همه، نکته‌ای که باید به آن توجه کرد، نقش حسابرسان داخلی به عنوان نماینده سازمان است. بر اساس نظریه نمایندگی (واتس و زیمرمان^۱، ۱۹۷۸، ۱۹۸۶ الف، ۱۹۸۶ ب)، مالکان کسب و کار (به عنوان رئیس شناخته می‌شوند) مکانیزم‌های شامل طرح‌های پاداش بسیار جذاب برای مدیران قرار می‌دهند تا برای حداکثر سازی منافع سهامداران، به آن‌ها پاداش مالی می‌دهند تا ضرر نمایندگی را کاهش دهند (جنسین و مک‌لینگ^۲، ۱۹۷۶). با این حال، این انگیزه‌ها ضرورتاً مشکل ذینفعان-نماینده را حل نمی‌کنند و برای حفظ دارایی‌ها و منافع ذینفعان، حسابرسان داخلی اقدام به نظارت بر نماینده و گزارش به ذینفعان می‌کنند. به این ترتیب، با داشتن چشم درونی، مدیریت هوشیار است و می‌تواند تلاش‌های بسیاری برای کاهش این نوع اتفاقات صورت بگیرد (آجتی، ۲۰۱۹).

نقش حسابرسی داخلی در سازمان‌ها باعث تحقیقات گسترده‌ای در این حوزه شده است. محققان نیاز به یک کارکرد حسابرسی داخلی قوی در سازمان‌های بخش عمومی را تأیید می‌کنند چون به اعتبار می‌افزاید (آلزیان و گویلیام، ۲۰۱۴؛ سوبل^۳، ۲۰۱۵). کوهن و سایاگ^۴ (۲۰۱۰) اشاره می‌کنند که هدف اصلی از حسابرسی داخلی، بهبود کارایی و اثربخشی عملیات‌های یک شرکت است. براساس تحقیق وایتینگتون و پانی^۵ (۲۰۱۰)، حسابرسان داخلی نقش مهمی در جلوگیری از تقلب، تطابق با قوانین و مقررات و سیستم‌های کنترل داخلی در بخش دولتی و خصوصی به طور یکسان می‌توانند ایفا کنند.

آسیدو و دیفور^۶ (۲۰۱۷) حسابرسی داخلی را با توجه به فساد و تقلب در دنیای در حال توسعه بررسی کردند. آن‌ها ذکر کردند که شواهد کمی وجود دارد که نشان دهد که حسابرسی داخلی تأثیری بر فساد، پاسخگو بودن و شفافیت در دنیای در حال توسعه دارد. این تحقیق نیاز به انجام تحقیق بیشتر در مورد حسابرسی داخلی به عنوان یک شاخص برای کمک به ترویج شفافیت، پرورش فرهنگ پاسخگویی و کاهش فساد در کشورهای در حال توسعه را نشان داد. مهم‌تر اینکه، کشورهای در حال توسعه دارای چالش‌ها و ترتیبات منحصر به فردی هستند که برای روشن ساختن اینکه چگونه حسابرسان داخلی می‌توانند سازمان‌های عمومی را در کلیه این موارد پشتیبانی کنند، تحقیقات بیشتری می‌طلبند.

1. Watts and Zimmerman
2. Jensen and Meckling
3. Sobel
4. Cohen and Sayag
5. Whittington and Pany
6. Asiedu and Deffor

در راستای سنجش کیفیت کارکرد حسابرسی داخلی، ریدلی^۱ (۲۰۰۸) توضیح می‌دهد که سه معیار صرفه اقتصادی، کارایی و اثربخشی را می‌توان برای سنجش نقش حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار دارد. بعلاوه ریدلی (۲۰۰۸) استدلال می‌کند که صرفه اقتصادی، سنجش میزانی است که کارکرد حسابرسی داخلی از منابع محدود در انجام وظایفش استفاده می‌کند. کارایی ارتباط بین عملکرد کارکرد حسابرسی داخلی و منابع بکار گرفته شده را ارزیابی می‌کند. اثربخشی بر تحقق خروجی کارکرد حسابرسی داخلی تأکید دارد. در مقابل، سایر مطالعات نشان می‌دهند که علی‌رغم صرفه اقتصادی یا کارایی کارکرد حسابرسی داخلی، در صورتی که حسابرسی داخلی ناکارآمد باشد، بی‌نتیجه و بیهوده است (لنز و هاهن^۲، ۲۰۱۵؛ دلای و عمری^۳، ۲۰۱۶).

توسعه در حرفه حسابرسی داخلی در فرآیند گزارشگری همچنان مشخص نیست چون اکثر شرکت‌ها در مورد بهبود گزارش جهت رسیدن به سطح مورد نیاز و همسویی با چارچوب گزارشگری یکپارچه همچنان بر منابع‌شان تمرکز دارند (کروگر^۴، ۲۰۱۶). طبق گفته پروفیسور کینگ^۵ "مسائل پیرامون حسابرسی داخلی و تضمین در مورد گزارشگری پیچیده است. هیئت استانداردهای تضمین و حسابرسی بین‌المللی^۶ (IAASB) در حال بحث در مورد شروع توسعه چیزی است که با عنوان یک استاندارد بین‌المللی ارائه دهنده تضمین برای فرآیند گزارشگری و نه محتوای آن توصیف می‌شود. این بدین دلیل است که تدوین تضمین هر چند محدود در مورد محتوا زمان خواهد برد" (KPMG، ۲۰۱۴). تا یک استاندارد برای ارائه دهنده تضمین توسعه داده شود، واحدهای حسابرسی داخلی فرآیند خودشان را توسعه می‌دهند که بر ارائه تضمین محدود در مورد گزارش تمرکز دارد. این امر به واحد حسابرسی داخلی کمک می‌کند تا بیشتر درگیر فرآیند تصمیم‌گیری استراتژیک سازمان‌ها شود تا برای کنترل‌ها پیرامون فرآیند گزارشگری تضمین بدهد. برای اینکه واحد حسابرسی داخلی قادر باشد پیش از اجرای استراتژی چنین تضمینی ارائه دهد، شواهدی باید داده شود که این واحد دارای شایستگی‌ها، مهارت‌های لازم است و باید مشهود باشد که این واحد مستقل باقی می‌ماند (حسابداری اس آ^۷، ۲۰۱۴).

رویکردها و فنون بسیاری در فرآیند مدیریت استراتژیک مورد استفاده قرار می‌گیرند که در میان آن‌ها، تجزیه و تحلیل نقاط قوت، ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها (SWOT) متداولترین است. تجزیه و تحلیل SWOT یک ابزار پشتیبانی مهم برای تصمیم‌گیری می‌باشد که از طریق شناسایی نقاط قوت‌ها، ضعف‌ها، فرصت‌ها و تهدیدها، با تدوین استراتژی‌هایی از نقاط قوت خود استفاده نموده، نقاط ضعف را از پیش‌رو برداشته، از فرصت‌ها بهره‌برداری می‌کند و همچنین به مواجهه با تهدیدها می‌پردازد. تجزیه و تحلیل SWOT، مهم‌ترین عوامل درونی و بیرونی را خلاصه می‌کند.

1. Ridley
2. Lenz and Hahn
3. Dellai and Omri
4. Krüger
5. Prof. King
6. The International Auditing and Assurance Standards Board
7. Accountancy SA

این عوامل تحت عنوان عوامل استراتژیک تأثیرگذار بر آینده شناخته می‌شوند (کانگاس، ۲۰۰۳). محیط درونی و بیرونی شامل تمام متغیرهای درونی و بیرونی می‌شود. تجزیه و تحلیل جامع محیطی در شناخت انواع نیروهای درونی و بیرونی تأثیرگذار مهم می‌باشد. این نیروها ممکن است محدودیت بالقوه‌ای را برای عملکرد و موفقیت ایجاد کنند. بر مبنای اطلاعاتی که به طور منظم جمع‌آوری شده‌اند، یک ماتریس تشکیل می‌شود و ترکیبات متفاوت چهار عامل در این ماتریس برای تعیین استراتژی‌ها در بلندمدت بکار می‌روند.

تکنیک کارت امتیازی متوازن تکنیکی است جهت تبدیل استراتژی‌های کلی و بلندمدت به اهداف عملیاتی و به عبارتی دیگر مدل مذکور تکنیکی جهت عملیاتی ساختن آرمان، ماموریت و استراتژی‌ها بوده و چشم‌انداز آینده حوزه اصلی بررسی‌های مدل کارت امتیازی متوازن می‌باشد. کارت امتیازی متوازن صرفاً نقش کنترلی نداشته است و معیارهای آن برای توصیف عملکرد گذشته بکار نمی‌روند بلکه این معیارها ابزاری جهت تبیین استراتژی می‌باشد که با هماهنگی فعالیت‌ها در سطوح مختلف، امکان دستیابی به اهداف را میسر می‌سازد به عبارتی تکنیک فوق روشی است که ماموریت و استراتژی را به منظور ایجاد یک چارچوب مدیریتی برای اندازه‌گیری استراتژیک اهداف در قالب مجموعه‌ای از سنج‌های جامع عملکرد تبیین می‌کند (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۱). کارت امتیازی متوازن شامل چهار دسته از معیارها می‌باشد:

- معیارهای مالی؛
- معیارهای ذینفعان؛
- معیارهای فرآیندی و عملیاتی؛
- معیارهای یادگیری و رشد.

اگرچه BSC سنتی شامل چهار دیدگاه (مالی، ذینفعان، فرآیندی و عملیاتی، یادگیری و رشد) است، اما کاپلان و نورتون (۱۹۹۶)، اظهار داشتند که تعداد دیدگاه‌های BSC اختیاری است و ممکن است یک یا چند دیدگاه به این چهار دیدگاه، اضافه شود، زیرا این تعداد بسته به شرایط صنعت و یک حرفه متفاوت است.

با ادغام همه سه ارکان توسعه پایدار از جمله ابعاد محیطی، اجتماعی و اقتصادی به استراتژی کسب و کار، به طور پایدار ارتقا یافته است. بنابراین SBSC، ممکن است نه تنها به شناسایی اهداف اجتماعی، محیطی مهم استراتژیک کمک کند بلکه ممکن است باعث افزایش شفافیت پتانسیل‌های ارزش افزوده ناشی از جنبه‌های اجتماعی و زیست محیطی شود و فرآیند اجرای استراتژی را فراهم کند (هسو و همکاران، ۲۰۱۱) و همچنین معیار زیر به BSC سنتی که شامل چهار دیدگاه (مالی، ذینفعان، فرآیندی و عملیاتی، یادگیری و رشد) می‌باشد اضافه گردید: تأثیرات اجتماعی و زیست محیطی^۱.

بنابراین، روش SBSC می‌تواند همه جنبه‌های مسایل و مشکلات ارزیابی عملکرد را به منظور

دستیابی به مدل صحیح و معتبر پوشش دهد.

به طور کلی معیارهای کارت امتیازی متوازن پایدار به شرح زیر می باشد:

- معیارهای مالی
- معیارهای ذینفعان
- معیارهای فرآیندی و عملیاتی
- معیارهای یادگیری و رشد.
- معیارهای اجتماعی و زیست محیطی

۱-۲- پیشینه پژوهشی

در این بخش به بررسی پیشینه پژوهشی می پردازیم:

جدول ۱، پیشینه تحقیقات و معیارهای موثر

نتایج	پژوهشگران و سال	معیارهای استفاده شده
براساس نتایج در بخش تحلیل داده بنیاد، ۷ طبقه مفهومی شامل پابندی به ارزش های اخلاقی، محیط یادگیری، تعهد سازمانی، حمایت مدیریت، تعهد حرفه ای، پویایی کمیته های حسابرسی و آموزش در قالب ۲۱ طبقه فرعی شناسایی شدند. نتایج در بخش تحلیل تعاملی نیز تایید نمود محیط یادگیری و حمایت مدیریت به عنوان دو محرک اصلی در توسعه کارراه حرفه ای حسابرسان داخلی براساس یادگیری سازمانی محسوب می شوند که پیامد تعهد حرفه ای حسابرسان داخلی را به همراه خواهد داشت.	ولیان و حسن پور (۱۴۰۰)	پابندی به ارزش های اخلاقی، محیط یادگیری، تعهد سازمانی، حمایت مدیریت، تعهد حرفه ای، پویایی کمیته های حسابرسی و آموزش.
در ابتدای امر با مصاحبه با مدیران و پرسنل شماری از ضعف ها شناسایی شد، در مرحله بعد ضعف ها پالایش و طبقه بندی شدند به نحوی که ضعف ها به دو دسته ضعف های مربوط به مباحث زیرساختی و ضعف های مربوط به مراحل اجرایی طبقه بندی شدند. ضعف های مراحل اجرایی به چهار دسته ۱- ضعف های مرحله شناخت و ارزیابی، ۲- ضعف های مرحله برنامه ریزی، ۳- ضعف های مرحله رسیدگی و ۴- ضعف های مرحله گزارشگری و پی گیری تقسیم شده است.	مهرانی و حطیطه (۱۳۹۹)	ضعف های مرحله شناخت و ارزیابی، ضعف های مرحله برنامه ریزی، ضعف های رسیدگی، ضعف های مرحله گزارشگری و پی گیری.
رویکرد اول با مجموعه های تطابق و ناهماهنگی تدریجی با مقایسه عضویت فازی کروی، عدم عضویت و درجه تردید گزینه ها ساخته می شود. رویکرد دوم براساس نوع رابطه برتر از رتبه بندی که با استفاده از توابع امتیاز و دقت مجموعه های فازی کروی به دست می آید، توسعه می یابد و رویکرد سوم با استفاده از مجموعه های فازی کروی با ارزش بازه ای، ظرفیت مدل سازی فازی را افزایش می دهد. واحدهای سازمان برای فعالیت حسابرسی داخلی براساس پنج مؤلفه (محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت بر فعالیت ها) چارچوب بین المللی کمیته سازمان های حامی (COSO) اولویت بندی شدند.	منکسه و کمگوز- آکداغ (۲۰۲۲)	محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت بر فعالیت ها

معیارهای استفاده شده	پژوهشگران و سال	نتایج
اهمیت حسابرانی دانش و چارچوب‌ها و روش‌های موجود حسابرانی	آینده، ارکویا، آدپیو و شومویی (۲۰۲۱)	نتایج این پژوهش بیانگر این است که مدیریت ریسک دانش در حوزه حسابرانی دانش به طور کامل بررسی نشده است و لذا به پژوهشگران و سازمان‌ها پیشنهاد کرده که بیشتر در این حوزه اقدام کنند. آنان سعی در برجسته کردن اهمیت حسابرانی دانش داشته‌اند و چارچوب‌ها و روش‌های موجود حسابرانی دانش را ارائه کرده‌اند.
حسابرانی داخلی به عنوان یکی از فرآیندهای اصلی کنترل با تجزیه و تحلیل‌های تحلیلی سروکار دارد. توسعه حسابرانی داخلی منجر به افزایش کیفیت حسابرانی داخلی و در نتیجه ساده شدن کار حسابرسان مستقل می‌گردد.	اکمدجانو (۲۰۲۰)	این تحقیق نتیجه‌گیری می‌کند که استانداردهای حسابرانی داخلی در کل ازبکستان در بخش‌ها و زیرمجموعه‌های اقتصادی به خوبی توسعه یافته و اجرا می‌شود. نکته آخر، در سطح نظارتی، این مسئولیت و در نتیجه کیفیت خدمات حسابرانی داخلی را افزایش می‌دهد و همچنین کار حسابرسان مستقل را ساده می‌کند.

۲-۲- چارچوب نظری پژوهش

در آینده، حسابرسان داخلی به عنوان متخصصان مورد اعتماد و احترام در داخل شرکت‌ها خواهند بود. این موضوع تنها در صورتی قابل دستیابی است که کار حسابرسان با عینیت، استقلال و شایستگی بالا انجام شود. حسابرسان داخلی می‌توانند به عنوان مشاوران و همکاران داخلی در مدیریت ریسک، طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی کافی به مدیریت تضمین و مشاوره دهند. برای این منظور، حسابرسان داخلی باید با مدیریت شرکت به عنوان افراد تخصصی که در انجام اهداف تعیین شده شرکت نقش مشاوره‌ای دارند، در ارتباط باشند و رابطه خوبی با آن‌ها داشته باشند. واحد حسابرانی داخلی باید استراتژی خود را تعریف کند که هدف، مسئولیت‌ها و اولویت‌های واحد حسابرانی داخلی را مشخص می‌کند. بنابراین، حسابرسان داخلی باید در عملیات‌های شرکت و سیستم‌های کنترل داخلی‌شان خبره باشند و برای حفظ شایستگی فنی خود، نیاز به آموزش مداوم دارند. برای داشتن یک عملکرد حسابرانی داخلی موفق در داخل شرکت، واحد حسابرانی داخلی باید کارکنانی داشته باشد که در رشته‌هایی نظیر حسابداری و مالی، تجزیه و تحلیل، انفورماتیک، سازمان و مدیریت و مدیریت منابع انسانی واجد شرایط و صلاحیت باشند. با توجه به رشد و پیشرفت شرکت‌ها، دانش تخصصی حسابرسان داخلی نیز باید تکمیل و بروزرسانی شود.

اخیراً تلاش مدیریت شرکت‌ها به سمت بهبود کیفیت فرآیند مدیریت به معنای آگاهی و

مسئولیت پذیری بیشتر در انجام اهداف تعیین شده، استفاده کارآمد از منابع، بهبود کیفیت و آگاهی زیست محیطی، رفتار و مسئولیت‌های اخلاقی و بنابراین بازنگری رویکرد حسابرسی جدید هدایت می‌شوند. این بدین معنا است که حسابرسان داخلی باید موضع خودشان در شرکت از یک رویکرد منفعلانه، بازرسانه و محافظه کارانه قدیمی به یک جهت‌گیری فعال مشتری مدار تغییر دهند. به عبارت دیگر، این به معنای یک رویکرد کاملاً جدید است که، گزارش حسابرسی داخلی تنها محصول و محصول نهایی نیست که واحد حسابرسی داخلی می‌تواند فراهم نماید و به مدیریت شرکت ارائه دهد. در مقابل، حسابرسی داخلی باید بر توانایی بالقوه‌شان نسبت به آینده، ارائه مشاوره در مورد ریسک‌های کسب و کاری پیش‌بینی شده آتی در حوزه خاص تمرکز نماید. انتظارات از حسابرسی داخلی در درجه اول عبارتند از تولید اطلاعات لازم برای شناسایی، درک و ارزیابی ریسک‌های بالقوه. این انتظار از حسابرسان داخلی به ویژه در دنیای تجاری امروز احساس می‌شود. ارزیابی ریسک بیش از همیشه تبدیل به یک فعالیت کلیدی حسابرسان داخلی اجرا شده در کل فرآیند حسابرسی داخلی می‌شود. در کنار فرآیند حسابرسی ریسک محور، حسابرسان داخلی یک وظیفه ثابت حفظ و بروزرسانی سیستم‌های کنترل داخلی را به عنوان ابزار مدیریت ریسک برعهده دارند. بدین معنا که حسابرسان داخلی مسئولیت شناسایی انحرافات و مشکلات در سیستم و پی‌گیری آن‌ها را دارد تا مشخص کند که اقدام مناسب در یافته‌های حسابرسی گزارش شده اتخاذ می‌شود.

وقتی در مورد روندهای اخیر در پیشرفت حسابرسی داخلی صحبت می‌کنیم، می‌توانیم فرض کنیم که فعالیت حسابرسان داخلی دو مسیر را دنبال خواهد کرد. حسابرسان داخلی در آینده "به صورت گذشته نگر" عمل خواهند کرد که تأثیرات رخدادهای و اشتباهات گذشته که مرتکب شدند را بررسی می‌کنند تا از آن‌ها در آینده اجتناب نمایند. در شرایط اخیر، اقدام پیشگیرانه حسابرسی داخلی اهمیت بسیار بیشتری دارد. اقدام پیشگیرانه حسابرسی داخلی به سمت پیش‌بینی ریسک‌های آتی هدایت می‌شود و کنترل‌های داخلی اجرا شدند که با آن‌ها از این رخدادهای نامطلوب اجتناب خواهد شد. دامنه بررسی حسابرسان داخلی، کل کسب و کار شرکت به سمت آینده است.

از روندهای کسب و کار انتظار می‌رود تا بیشترین تأثیر را بر نقش‌های داخلی، مسئولیت‌ها، مدیریت ریسک، حاکمیت شرکتی داشته باشند. در این شرایط، گزارش حسابرسی تنها ابزار ارتباطات نیست که حسابرسان داخلی نتایج حسابرسی را با توصیه‌ها برای بهبودهای بالقوه و اقدامات اصلاحی در صورت لزوم ارائه می‌دهد. در آینده، گزارش حسابرسی شامل تجزیه و تحلیل ریسک‌های کسب و کار، پیشنهاد برای کاهش و رفع آن‌ها و ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی موجود خواهند شد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش از نوع پژوهش کیفی است. فرهنگی و همکاران (۱۳۹۴) تحقیق کیفی را مطالعه

در موقعیت طبیعی خود و تلاشی برای تفسیر قابل فهم از معانی تعریف می‌کنند. تحقیق حاضر از نظر موضوعی در حوزه حرفه حسابرسی داخلی می‌باشد.

در مرحله اول از رویکرد نظریه داده بنیاد استفاده شده است. نظریه داده بنیاد روشی است که هدف آن شناخت و درک تجارب افراد از رویدادها و وقایع در بستری خاص است. در نظریه داده بنیاد الگوی گردآوری داده متفاوت است و فعالیت‌های گردآوری و تحلیل به طور همزمان انجام می‌شود. در این خصوص، مصاحبه ابزار مناسبی در تهیه اطلاعات در نظریه داده بنیاد است (مشایخی و همکاران، ۱۳۹۲).

جامعه آماری تحقیق حاضر متخصصان حسابرسی و اعضای هیأت علمی متخصص در زمینه حسابرسی داخلی است و از روش نمونه گیری گلوله برفی برای مصاحبه استفاده شد. نمونه آماری پژوهش با توجه به اشباع نظری در پژوهش کیفی مشخص شد. تعداد خبرگان در این پژوهش بر حسب تجربه ۱۵ نفر بود. برای حصول اطمینان از روایی بخش کیفی پژوهش نیز از راهبردهای ارزیابی روایی کرسول استفاده شده است.

در پژوهش‌های کیفی هنگامی که یک مفهوم گزاره توسط پژوهشگر یا دیگران از زوایای مختلف مورد ارزیابی و بحث قرار گرفت و به نتایج مشابه رسیدند؛ می‌توان گفت روایی لازم به دست آمده است. برای بررسی روایی کیفی در این پژوهش، از راهبرد بررسی همکاران استفاده شده است. دو نفر از اساتید که در زمینه پژوهش کیفی تخصص بالایی دارند، به بررسی پارادایم کدگذاری محوری می‌پردازند و دیدگاه‌ها و نظرات آن‌ها در تدوین الگو مدنظر قرار می‌گیرد. در این میان، نظرات و اصلاحات مدنظر آن‌ها در فرایند پژوهش، دریافت و اعمال شده است.

به منظور شناسایی پایایی پژوهش‌های کیفی معیارهای گوناگونی توسط پژوهشگران کیفی ارائه شده است. برای محاسبه پایایی باز آزمون، از میان مصاحبه‌های انجام گرفته، سه مصاحبه به عنوان نمونه انتخاب و هرکدام از آن‌ها در یک فاصله زمانی کوتاه و مشخص دو بار کدگذاری می‌شوند. سپس کدهای مشخص شده در دو فاصله زمانی برای هرکدام از مصاحبه‌ها باهم مقایسه می‌شوند و از طریق میزان توافقات و عدم توافقات موجود در دو مرحله کدگذاری، شاخص ثبات برای آن پژوهش محاسبه می‌شود.

به منظور سنجش پایایی مدل طراحی شده از شاخص کاپا^۱ استفاده شده است و نتایج نشان داد که قابلیت اعتماد کدگذاری‌ها مورد تأیید است. تجزیه و تحلیل مصاحبه‌ها توسط نرم‌افزار تحلیل متن MAXQDA انجام شده است.

۴- جامعه و نمونه آماری

در این پژوهش، با ۱۵ نفر مصاحبه انجام شده است که ترکیب مصاحبه شوندگان به شرح جدول ۲ آمده است. نمونه‌های مورد مطالعه در این پژوهش شامل استفاده کنندگان و ارائه کنندگان خدمات حسابرسی داخلی، یعنی مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌ها، اعضای کمیته‌های

1. kappa

حسابرسی داخلی، شرکای موسسات حسابرسی ارائه‌کننده خدمات برون‌سپاری و حسابرسی مستقل به شرکت‌های ایرانی، مسئولین و اعضای هیئت‌مدیره و مدیران سازمان بورس، سازمان حسابرسی و انجمن حسابرسان داخلی ایران به عنوان نهادهای حرفه‌ای و ناظر، می‌باشد. ذکر این نکته ضروری است که مصاحبه‌شوندگان عمدتاً دارای تجربه در سمت‌های مختلف فوق‌ال اشاره بوده‌اند و همچنین بسیاری از شرکای موسسات حسابرسی مصاحبه‌شونده در این پژوهش ضمن ارائه خدمات حسابرسی داخلی در قالب قراردادهای برون‌سپاری، عضو کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های مختلف نیز بوده‌اند.

در مصاحبه، ابتدا تعدادی از اشخاص صاحب‌نظر و دارای تحصیلات و تجربه کافی مرتبط با موضوع، انتخاب شدند و در پایان مصاحبه از آن‌ها درخواست شد که سایر افراد مطلع و صاحب‌نظر در خصوص موضوع تحقیق را معرفی نمایند و یا در مواردی که برای تکمیل مدل و خلق نظریه، در زمینه خاصی نیاز به دریافت نظرات اشخاص با تجارب خاص بود، از مصاحبه‌شوندگان درخواست شد تا افراد صاحب‌نظر با تجارب متناسب را معرفی نمایند. با توجه به توضیحات فوق، به منظور غنای تحقیق، تلاش شد تا با افرادی که شخصاً موضوع تحقیق را تجربه کرده‌اند و از دانش و تجربه بالایی در این زمینه هستند، مصاحبه صورت گیرد. لذا مشارکت‌کنندگانی که دارای تجربه به عنوان استفاده‌کننده یا ارائه‌کننده حسابرسی داخلی بوده‌اند به کمک روش گلوله برفی انتخاب شده‌اند و فرآیند نمونه‌گیری تا جایی ادامه داده شد تا به اشباع نظری دست یافت و اطلاعات جدید دیگری نسبت به گردآوری مقوله‌ها یافت نگردید و مصاحبه با آخرین نفرات بینش‌های اضافی بسار کمی اضافه نمودند که در ادامه اطلاعات مرتبط با مشارکت‌کنندگان در این پژوهش ارائه می‌گردد:

جدول ۲، وضعیت مدرک تحصیلی مصاحبه‌شوندگان

مدرک تحصیلی	حسابداری	گروه مدیریت	جمع کل
دکتری	۱۰	—	۱۰
دانشجوی دکتری	۲	—	۲
کارشناسی ارشد	۲	۱	۳
کارشناسی	—	—	—
جمع کل	۱۴	۱	۱۵

میزان تجارب حرفه‌ای مصاحبه‌شوندگان به شرح جدول ۳ به تصویر کشیده شده است:

جدول ۳، سابقه کار (تجارب) مصاحبه شوندگان

شرح	فراوانی-سابقه کار بر حسب سال	درصد فراوانی
سابقه کار ۲۵ سال به بالا	۴	۲۷
سابقه کار ۲۰ تا ۲۵ سال	۵	۳۳
سابقه کار ۱۵ تا ۲۰ سال	۲	۱۳
سابقه کار ۱۰ تا ۱۵ سال	۳	۲۰
سابقه کار ۵ تا ۱۰ سال	۱	۷
جمع کل	۱۵	۱۰۰

سمت سازمانی مصاحبه شوندگانه به شرح جدول ۴ به تصویر کشیده شده است:

جدول ۴، جایگاه سازمانی مصاحبه شوندگان و جنسیت

مسئولیت اجرایی	تعداد نفر	درصد
عضو هیئت مدیره و کمیته حسابرسی داخلی	۱	۷
مدیر حسابرسی داخلی	۴	۲۷
شریک موسسه حسابرسی	۵	۳۳
مدیر سازمان حسابرسی	۲	۱۳
عضو هیئت مدیره انجمن	۱	۷
مسئولین سازمان بورس	۲	۱۳
جمع	۱۵	۱۰۰
زن	۲	۱۳
مرد	۱۳	۸۷
جمع	۱۵	۱۰۰

۵- یافته‌ها

برای پاسخ به سؤالات پژوهش، پس از گردآوری داده‌هایی که از دل مصاحبه‌های عمیق با خبرگان کدگذاری شد، تجزیه و تحلیل آن‌ها صورت پذیرفت. در کدگذاری محوری، نظریه داده بنیاد، یک مقوله مرحله کدگذاری باز را انتخاب کرده و آن

را در مرکز فرآیندی که در حال بررسی آن است قرار می‌دهد (به‌عنوان پدیده مرکزی) و سپس، دیگر مقوله‌ها را به آن ربط می‌دهد. این مقوله‌های دیگر عبارت‌اند از: «شرایط علی»، «راهبردها»، «شرایط زمینه‌ای و مداخله‌گر» و «پیامدها». این مرحله شامل ترسیم یک نمودار است که «الگوی کدگذاری» نامیده می‌شود. در این الگو، شش جعبه (یا مقوله) از اطلاعات وجود دارد:

- **شرایط علی:** مقوله‌هایی مربوط به شرایطی که بر مقوله محوری تأثیر می‌گذارند.
- **زمینه:** شرایط خاصی که بر راهبردها اثر می‌گذارند.
- **مقوله محوری:** یک صورت ذهنی از پدیده‌ای که اساس فرآیند است.
- **شرایط مداخله‌گر:** شرایط زمینه‌ای عمومی که بر راهبردها تأثیر می‌گذارند.
- **راهبردها:** کنش‌ها یا برهم‌کنش‌های خاصی که از پدیده محوری منتج می‌شود.
- **پیامدها:** خروجی‌های حاصل از استخدام راهبردها.

در کدگذاری باز، کوچکترین واحدهای مفهومی در داده‌های کیفی گردآوری شده از طریق مصاحبه، براساس سطوح عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌گر، استراتژی‌ها و پیامدها در نظریه داده بنیاد، با رویکرد اکتشافی استخراج می‌شوند.

در این پژوهش، منبع اصلی داده‌ها مصاحبه بوده است و به وسیله کدگذاری باز، کدها استخراج شد و به همین منوال کدگذاری ۱۵ مصاحبه انجام گردید.

۵-۱- گام اول: کدگذاری باز

کدگذاری باز، جزئی از تحلیل است که با تحلیل دقیق داده‌ها، نام گذاری و طبقه بندی کردن داده‌ها انجام می‌شود. برای طبقه بندی دقیق مفاهیم در مقوله‌ها، باید هر مفهوم، بعد از تفکیک برچسب بخورد و داده‌های خام به وسیله بررسی دقیق متن مصاحبه‌ها و یادداشت‌های زمینه‌ای، مفهوم سازی شوند. داده‌های جمع آوری شده از مصاحبه شوندگان کدگذاری می‌شوند تا به شکل راحت‌تری شباهت‌ها و تفاوت‌ها شناسایی شوند. در ادامه نتایج تحلیل کدگذاری باز در هر کدام از ابعاد مدل پارادایمی ارائه می‌شود.

۵-۲- گام دوم: کدگذاری محوری

کدگذاری محوری، مرحله دوم تجزیه و تحلیل در نظریه پردازی داده بنیاد است. کدگذاری محوری مقوله‌های و زیرمقوله‌های مستخرج از مرحله کدگذاری باز را با توجه به ویژگی‌ها و ابعاد آن‌ها به یکی دیگر مرتبط می‌کند. این کار توسط پژوهشگر توسط مدل پارادایم صورت می‌گیرد و به نظریه پرداز کمک می‌کند تا فرآیند نظریه را به سهولت انجام دهد. پارادایم، ابزاری است که استراوس و کوربین برای تحلیل و مطالعه داده‌های کیفی توسعه داده‌اند. اجزای اصلی پارادایم عبارتند از: شرایط، عمل‌ها/عکس‌العمل‌ها و پیامدها. اساس فرآیند ارتباط دهی در کدگذاری محوری بر بسط و گسترش یکی از طبقه‌ها قرار دارد. در ادامه یافته‌های حاصل از کدگذاری محوری در ابعاد مختلف مدل پارادایمی ارائه شده است.

۵-۲-۱- شرایط علی

بر اساس تجزیه و تحلیل مصاحبه‌های صورت گرفته، شرایط علی تأثیرگذار بر پدیده توسعه حرفه حسابرسی داخلی مطابق با جدول ۵ هستند.

جدول ۵، مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با شرایط علی

مقوله اصلی	مفاهیم	کدهای نهایی	فراوانی
شرایط علی	ویژگی حسابرسان داخلی	دانش حسابرسان داخلی	۵
		نیروی انسانی آموزش دیده	۳
		میزان تخصص حسابرسان داخلی	۶
		کیفیت حسابرسان داخلی	۱
		ویژگی‌های فردی حسابرسان	۴
		توانایی مدیران حسابرسی داخلی	۲
		مهارت فناوری اطلاعات حسابرسان داخلی	۲
		ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان	۱
		مهارت‌های ارتباطی حسابرسان داخلی	۲
		مهارت‌های حسابرسان داخلی	۲
		خبرگی حسابرسان داخلی	۱
		واقع بینی حسابرسان داخلی	۱
		ویژگی‌های مدیر حسابرسی داخلی	۱
	خروجی حسابرسی داخلی	خروجی‌های کارآمد حسابرسی	۱
		پی گیری هاو پیشنهادات حسابرسی داخلی	۱
		عملکرد حسابرسی داخلی	۲
	ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی	برنامه تضمین کیفیت حسابرسی	۱
		توانمندی‌های حسابرسی داخلی	۳
		آگاهی واحد حسابرسی به وظایفشان	۲
		تعامل حسابرسان داخلی	۱
		کار تیمی حسابرسی داخلی	۳
		قدمت و سابقه واحد حسابرسی داخلی	۱
		صلاحیت واحد حسابرسی	۱
		ویژگی‌های برنامه حسابرسی داخلی	۱
		قدرت نفوذ واحد حسابرسی	۴

مقوله اصلی	مفاهیم	کدهای نهایی	فراوانی
شرایط علی	ارتباطات درون سازمانی	تعامل و همکاری دیگر واحدها با حسابرسی	۳
		میزان دسترسی حسابرسی به اطلاعات و افراد	۲
		آگاهی همه واحدها به وظایف و مسئولیت هایشان	۲
		رابطه حسابرِس مستقل و حسابرِس داخلی	۱
		اعتماد بین مدیریت و حسابرسی	۱
	اهداف و نیازهای سازمانی	نیاز مدیران	۱
		اهداف حسابرسی داخلی	۳

۵-۲-۲- شرایط زمینه‌ای

شرایط زمینه‌ای در این پژوهش شامل مواردی است که در جدول ۶ ارائه شده است.

جدول ۶، مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با شرایط زمینه‌ای

مقوله اصلی	مفاهیم	کدهای نهایی	فراوانی
شرایط زمینه‌ای	شرایط اقتصادی	فشارهای اقتصادی	۱
		شرایط کلان اقتصادی	۲
		وضعیت اقتصادی	۳
		فضای رقابتی اقتصاد	۳
		اقتصاد دولتی	۱
	شرایط قانونی	حمایت‌های قانونی	۴
		سازمان‌های نظارتی	۲
		منشور اخلاقی	۱
		آئین رفتار حرفه‌ای	۱
		استانداردها	۱
		قوانین و مقررات	۴
		مقررات گذاری سازمان بورس و بانک مرکزی	۱
	شرایط سیاسی	فشارهای سیاسی	۱
		تحریم‌ها	۵
	تکنولوژی	تغییرات تکنولوژی مانند رمز ارز و بلاکچین	۲
	شرایط صنعت	محیط کسب و کار	۱
	شرایط فرهنگی	فرهنگ جامعه	۳

۵-۲-۳- شرایط مداخله‌گر

در این پژوهش پس از بررسی مصاحبه‌های صورت گرفته، مفاهیم و مقوله‌ها شرایط مداخله‌گر به شرح جدول ۷ شناسایی شدند.

جدول ۷، مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با شرایط مداخله‌گر

مقوله اصلی	مفاهیم	کدهای نهایی	فراوانی
شرایط مداخله‌گر	فرهنگ سازمانی	فرهنگ سازمانی	۸
		فرهنگ پاسخگویی	۱۰
		بلوغ فرهنگی سازمان	۱
	شرایط قانونی	الزامات قانونی	۵
		استانداردهای حسابرسی داخلی	۱
	شرایط ساختاری	کمیته‌های حسابرسی	۱
		ساختار سازمانی	۶
		حاکمیت شرکتی	۵
		استقلال حسابرسی داخلی	۱۱
	شرایط بالادستی	انجمن حساب‌رسان داخلی	۳
		اساسنامه شرکت	۱
	شرایط سازمانی	قدمت واحد حسابرسی داخلی	۱
		نوع شرکت	۱
		اندازه شرکت	۱
		هدف سازمان	۱
		تضاد منافع ذینفعان	۵
		رقابت درون سازمانی	۱
		نوع مالکیت واحد اقتصادی	۲
		دیدگاه هیأت مدیره	۲
		محدودیت منابع	۲
	شرایط پشتیبانی	حمایت‌های مالی	۱
		حمایت‌های مدیریتی	۲
		گروه‌های پر قدرت و ذی نفوذ	۱
	زیرساخت‌ها	زیرساخت‌های اطلاعاتی	۴
		زیرساخت‌های حسابرسی	۱

۵-۲-۴- راهبردها و اقدامات

در این بخش راهبردها و اقدامات در توسعه حرفه حسابرسی داخلی شناسایی شده است. این راهبردها و اقدامات در واقع طرح‌ها و کنش‌هایی است که برای توسعه حرفه حسابرسی داخلی بهتر است بکارگرفته شود. در جدول ۸ مفاهیم و مقوله‌های مرتبط با این بعد ارائه شده است.

جدول ۸، مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با راهبردها و اقدامات

مقوله اصلی	مفاهیم	کدهای نهایی	فراوانی
راهبردها	راهبردهای آموزشی	آموزش مهارت‌های ارتباطی به حسابرسان داخلی	۲
		آموزش مدیران اجرایی	۱
		آموزش ذینفعان حسابرسی داخلی	۲
		انتقال دانش	۲
		آموزش و تربیت افراد متخصص	۷
		آموزش مهارت‌های حسابرسی	۵
	راهبردهای سازمانی	توسعه حسابرسی داخلی در حوزه دانشی و عملی	۱
		ارتقاء و بهبود سیستم‌های حسابرسی داخلی	۱
		شناخت جایگاه حسابرسی در سازمان	۶
		آگاه ساختن مدیران و اعضای سازمان با وظایف حسابرسی داخلی	۲
		توسعه زیرساخت‌های حسابرسی داخلی	۸
		توسعه ابزارهای حسابرسی داخلی	۳
		ایجاد یک نهاد پشتیبانی از حسابرسی داخلی	۱
		فرهنگ سازی در سطح سازمان	۴
		ریسک محور کردن واحدهای حسابرسی داخلی	۱
		پایش و نظارت عملکرد حسابرسی داخلی	۲
		ایجاد تعامل بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل	۱
راهبردها قانونی	ایجاد اعتماد مدیریت به حسابرسی داخلی	۱	
	تدوین منشور حسابرسی داخلی	۱	
	تدوین استانداردهای ملی حسابرسی داخلی	۲	
	ایجاد قانون حاکمیت شرکتی	۱	
	ایجاد ساختار حاکمیت شرکتی	۲	

مقوله اصلی	مفاهیم	کدهای نهایی	فراوانی
راهبردها	راهبردهای کلان	ایجاد رشته تخصصی حسابرسی داخلی در دانشگاهها	۱
		استفاده از تجارب سایر کشورها	۳

۵-۲-۵- پیامدها

در این بخش پیامدهای ناشی از به کارگیری راهبردها و اقدامات توسعه حرفه حسابرسی داخلی شناسایی و مقوله‌ها و مفاهیم مرتبط با آن در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹، مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با پیامدها

مقوله اصلی	مفاهیم	کدهای نهایی	فراوانی
پیامدها	بهبود بهره‌وری	جلوگیری از اتلاف منابع	۱
		ارتقاء عملیات شرکت	۲
		بهبود عملکرد	۱
		افزایش راندمان تولیدی و مالی شرکت‌ها	۱
		بهبود کارایی عملیات	۵
		بهبود اثربخشی عملیات	۵
		کاهش هزینه‌ها	۳
	بهبود گزارشگری	گزارشگری مالی با کیفیت	۱
		گزارشگری منظم	۱
	کاهش مخاطرات	ایجاد شفافیت در سازمان	۱
		کشف تقلب	۱
		کاهش ریسک	۳
	بهبود تصمیم‌گیری	ارائه راهکار درست	۱
		بهبود تصمیم‌گیری مدیران	۳
		ارائه پیشنهادهایی برای بهبود سیستم کنترل‌های داخلی	۳
	رضایت ذینفعان	کاهش تضاد منافع ذینفعان	۱
		برطرف کردن انتظارات و نیازهای مدیرعامل	۲
	رشد کسب و کار	افزایش درآمد	۱
		ارزش‌افزایی در سازمان	۱
		توسعه و گسترش واحد حسابرسی	۱

۵-۲-۶- طبقه اصلی

در این بخش مفاهیم و مقوله‌های طبقه اصلی مدل یعنی توسعه حرفه حسابرسی داخلی شناسایی و مقوله‌ها و مفاهیم مرتبط با آن در جدول ۱۰ ارائه شده است.

جدول ۱۰، مفاهیم و مقوله‌های شناسایی شده مرتبط با طبقه اصلی

مقوله اصلی	مفاهیم	کدهای نهایی	فراوانی
پدیده اصلی	فرآیند حسابرسی داخلی	حسابرسی به عنوان یک فرآیند	۱
		شناخت روش ها، محیط و سیستمهای داخلی یک سازمان	۱
		بررسی روش ها، سیستمها و عملکردهای داخلی سازمان	۱
	ابعاد حسابرسی داخلی	سنجش ضوابط، علتها و آثار	۲
		بعد عملیاتی حسابرسی	۵
		بعد رعایتی حسابرسی	۴
		بعد گزارشگری حسابرسی	۹
	شیوه عمل حسابرسی داخلی	بعد سندرسی حسابرسی داخلی	۱
		حسابرسی حوزه فناوری اطلاعات	۲
		حسابری اطمینان دهی	۱
		حسابرسی ریسک محور	۲
		حسابرسی اعتباربخش	۱
	وظایف حسابرسی داخلی	نظارت بر اجرای بهینه کنترل‌های داخلی شرکت	۳
		بازرسی	۱
		کنترل داخلی	۱
		ایجاد بینش بر اساس منابع	۱
		کنترل ریسک	۱

۵-۳- گام سوم: کدگذاری انتخابی یا ظهور نظریه

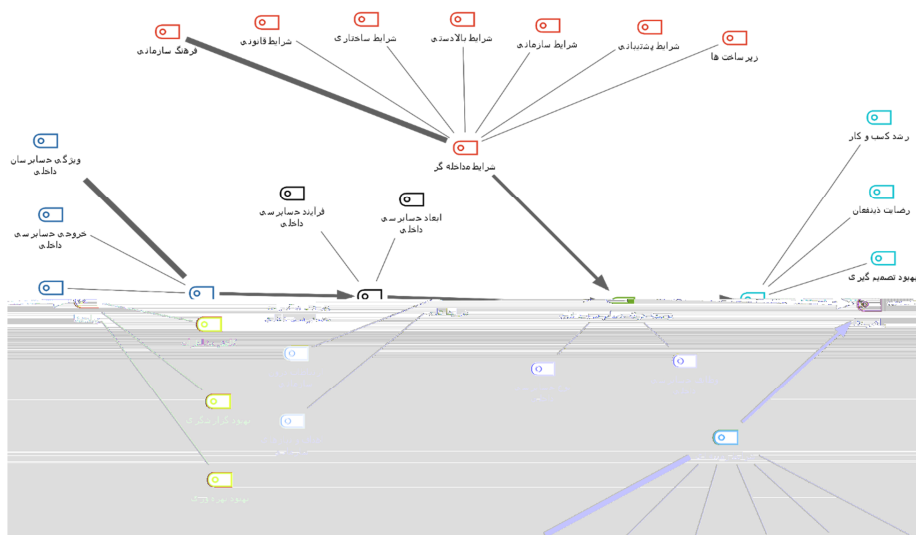
هدف نظریه‌پردازی داده بنیاد، تولید نظریه است نه توصیف صرف پدیده. برای تبدیل تحلیل‌ها به نظریه، طبقه‌ها باید به طور منظم به یکدیگر مربوط شوند. کدگذاری انتخابی (براساس نتایج دو مرحله قبلی کدگذاری (باز و محوری)) مرحله اصلی نظریه پردازی است. به این ترتیب که طبقه محوری را به شکل نظام مند به دیگر طبقه‌ها ربط داده و آن روابط را در چارچوب یک روایت ارائه کرده و طبقه‌ایی را که به بهبود و توسعه بیشتری نیاز دارند اصلاح می‌کند. در شکل ۱ مدل پارادایمی توسعه حرفه حسابرسی داخلی ارائه شده است. شکل ۱ نیز مدل نهایی خروجی

حاصل از نرم افزار مکس کیودا (MAXQDA) با در نظر گرفتن مقوله‌های فرعی و فراوانی آن را نمایش می‌دهد.

شکل ۱، مدل پارادایمی توسعه حرفه حسابرسی داخلی (منبع: یافته‌های پژوهش)



شکل ۲، مدل پارادایمی توسعه حرفه حسابرسی داخلی (منبع: خروجی نرم‌افزار)



اشباع نظریه‌ای

رسیدن به کفایت و اشباع نظری، لزوماً پس از رعایت سه رویه کدگذاری باز، محوری و انتخابی حاصل نمی‌شود؛ بلکه پژوهشگر در حین گردآوری و تحلیل داده‌ها متوجه می‌شود که دیگر با داده‌های جدیدی که متفاوت با داده‌های قبل باشد روبرو نیست و داده‌های جدید تکرار یافته‌های قبلی هستند و نکته مبهمی هم در خصوص مقوله‌ها و ارتباط آن‌ها با هم، برایش مطرح نیست، این همان مرحله ایست که محقق به اشباع نظری رسیده است. در پژوهش حاضر نیز در مصاحبه چهل و دوم داده‌ها تکرار شدند و مرحله جمع‌آوری مصاحبه به اتمام رسید. بعد از انجام مرحله قبل و تحلیل مصاحبه‌ها شاخص‌های هر مولفه‌های مدل استخراج گردید، مجدد بعد از انتخاب شاخص‌های نهایی در مرحله کمی، برای نه خبره ارسال شد و از آنها درخواست شد که شاخص‌ها را در ماتریس سوات تقسیم‌بندی کنند و شاخص‌هایی که در هر گروه قرار گرفت مشخص شد برخی شاخص‌ها نیز چون دوگانه بودند از تقسیم‌بندی حذف گردید.

جدول ۱۱، تقسیم بندی مولفه‌های ماتریس SWOT به صورت کیفی

معیارها	نقاط قوت	نقاط ضعف
شاخص‌ها	۲. شناخت روش‌ها، محیط و سیستم‌های داخلی یک سازمان در فرآیند حسابرانی داخلی ۳. بررسی روش‌ها، سیستم‌ها و عملکردهای داخلی سازمان در فرآیند حسابرانی داخلی ۱۵. انجام ارزیابی مجموعه سیستم کنترل داخلی در انجام وظایف حسابرانی داخلی ۱۱۴. نقش خبرگی حسابرسان داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی ۱۱۸. نقش پی‌گیری‌ها و پیشنهادات حسابرانی داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی ۱۲۱. نقش توانمندی‌های حسابرانی داخلی بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی ۱. انجام حسابرانی داخلی به صورت فرآیندی ۴. سنجش ضوابط، علت‌ها و آثار در فرآیند حسابرانی داخلی ۱۳. نظارت بر اجرای بهینه کنترل‌های داخلی شرکت ۲۷. نقش حسابرانی داخلی در شفافیت در شرکت ۳۲. ارائه پیشنهادات کاربردی حسابرانی داخلی برای بهبود سیستم کنترل داخلی ۱۰۹. نقش توانایی مدیران حسابرانی داخلی در ارائه نتایج حسابرانی ۱۱۰. نقش مهارت فناوری اطلاعات حسابرسان داخلی در انجام حسابرانی با دقت ۱۱۲. نقش مهارت‌های ارتباطی حسابرسان داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی ۱۱۳. نقش مهارت‌های حسابرسان داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی ۱۱۵. نقش واقع بینی حسابرسان داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی ۱۱۷. نقش خروجی‌های کارآمد حسابرانی بر ارائه نتایج حسابرانی ۱۱۹. نقش عملکرد حسابرانی داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی ۱۲۰. نقش تضمین کیفیت حسابرانی و انجام برنامه‌های مربوط به آن بر ارائه نتایج حسابرانی ۱۲۴. نقش کار تیمی حسابرانی داخلی بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی ۱۲۷. ویژگی‌های برنامه حسابرانی داخلی می‌تواند بر واحد حسابرانی داخلی تاثیرگذار باشد ۷. بعد گزارشگری حسابرانی (چارچوب COSO) در اجرایی سازی حسابرانی داخلی ۲۹. نقش کاهش ریسک در وظایف حسابرانی داخلی ۳۱. بهبود تصمیم‌گیری مدیران از طریق حسابران داخلی ۱۲۲. نقش آگاهی واحد حسابرانی به وظایفشان بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی ۱۲۳. نقش تعامل حسابرسان داخلی بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی ۱۲۶. نقش صلاحیت واحد حسابرانی بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی ۵. بعد عملیاتی حسابرانی (چارچوب COSO) در اجرایی سازی حسابرانی داخلی ۶. بعد رعایتی حسابرانی (چارچوب COSO) در اجرایی سازی حسابرانی داخلی ۱۰. نقش حسابرانی اطمینان‌دهی (چارچوب COSO) در انتخاب روش انجام کار حسابرانی داخلی ۱۲. نقش حسابرانی اعتباربخش (چارچوب COSO) در انتخاب روش انجام کار حسابرانی داخلی ۲۵. نقش حسابرانی داخلی در گزارشگری مالی با کیفیت ۲۶. نقش حسابرانی داخلی در گزارشگری منظم ۳۰. نقش ارائه راهکار درست حسابرانی داخلی در تصمیم‌گیری‌های مهم ۳۵. نقش افزایش درآمد در راستای رشد کسب و کار ۳۶. نقش ارزش افزایی حسابرانی داخلی در سازمان ۱۰۴. نقش دانش حسابرسان داخلی در انجام حسابرانی ۱۰۵. نقش استفاده از نیروی انسانی آموزش دیده در انجام حسابرانی ۱۰۶. نقش میزان تخصص حسابرسان داخلی در انجام حسابرانی ۱۰۷. نقش کیفیت کار حسابرسان داخلی در انجام حسابرانی ۹. نقش حسابرانی حوزه فناوری اطلاعات در انتخاب روش انجام کار حسابرانی ۴۰. نقش آموزش ذینفعان حسابرانی داخلی ۴۶. نقش شناخت جایگاه حسابرانی داخلی در سازمان به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۴۷. نقش آگاه ساختن مدیران و اعضای سازمان با وظایف حسابرانی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۶۸. نقش ساختار سازمانی در شکل‌گیری شرایط ساختاری ۶۹. نقش حاکمیت شرکتی در شکل‌گیری شرایط ساختاری ۷۰. نقش استقلال حسابرانی داخلی در شکل‌گیری شرایط ساختاری ۱۱۱. نقش ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی	۸. بعد سندرسی حسابرانی داخلی از اهمیت بالایی در اجرایی سازی حسابرانی داخلی دارد. ۱۴. انجام بازرسی و رسیدگی به تک تک کنترل‌ها در انجام وظایف حسابرانی داخلی الزامی است. ۱۱. حسابرانی ریسک مجور در انتخاب روش انجام کار حسابرانی داخلی اهمیت دارد. ۲۸. کشف تقلب از وظایف حسابرانی داخلی می‌باشد.

معیارها	فرصتها	تهدیدها
شاخص‌ها	۵۸. ایجاد قانون حاکمیت شرکتی در راستای توسعه راهبردهای قانونی ۵۹. ایجاد ساختار حاکمیت شرکتی در راستای توسعه راهبردهای قانونی ۶۰. ایجاد رشته تخصصی حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها در راستای توسعه راهبردهای کلان ۱۰۲. نقش محیط کسب و کار بر نقش حسابرسی داخلی ۱۰۱. نقش تغییرات تکنولوژی مانند رمز ارز و بلاکچین و استفاده آن در صورت‌های مالی شرکت‌ها بر نقش حسابرسی داخلی ۶۶. نقش استانداردهای حسابرسی داخلی و پیاده سازی آن از منظر قانونی ۱۸. جلوگیری از اتلاف منابع در بهبود بهره وری ۳۷. توسعه و گسترش واحد حسابرسی به منظور رشد کسب و کار ۵۰. ایجاد یک نهاد پشتیبانی از حسابرسی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۵۲. ریسک محور کردن واحدهای حسابرسی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۵۳. پایش و نظارت عملکرد حسابرسی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۵۷. تدوین استانداردهای ملی حسابرسی داخلی در راستای توسعه راهبردهای قانونی ۶۱. استفاده از تجارب سایر کشورها در راستای توسعه راهبردهای کلان ۷۲. نقش اساسنامه شرکت در شکل‌گیری شرایط بالادستی ۹۳. نقش سازمان‌های نظارتی در کشور در توسعه حسابرسی داخلی ۹۸. نقش مقررات‌گذاری سازمان بورس و بانک مرکزی در توسعه حسابرسی داخلی ۱۳۵. نقش شناخت اهداف سازمانی برای حسابرسی داخلی ۵۱. نقش فرهنگ سازی در سطح سازمان به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۶۲. نقش توسعه فرهنگ سازمانی ۶۳. نقش فرهنگ پاسخگویی در راستای توسعه فرهنگ سازمانی ۶۴. نقش بلوغ فرهنگی سازمان در راستای توسعه فرهنگ سازمانی ۶۵. نقش الزامات قانونی به منظور پیاده سازی شرایط قانونی حسابرسی داخلی ۸۶. وجود زیرساخت‌های حسابرسی در بخش حسابرسی داخلی ۹۲. نقش حمایت‌های قانونی در کشور در توسعه حسابرسی داخلی ۴۴. نقش حسابرسی داخلی در حوزه دانشی و عملی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۵۴. ایجاد تعامل بین حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۵۵. ایجاد اعتماد مدیریت به حسابرسی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۵۶. تدوین منشور حسابرسی داخلی در راستای توسعه راهبردهای قانونی ۷۱. نقش انجمن حسابرسان داخلی در شکل‌گیری شرایط بالادستی ۹۴. نقش منشور اخلاقی در کشور در توسعه حسابرسی داخلی ۹۵. نقش تدوین آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسی داخلی در کشور در توسعه حسابرسی داخلی ۹۷. نقش قوانین و مقررات در کشور در توسعه حسابرسی داخلی ۱۹. نقش ارتقاء عملیات شرکت در بهبود بهره وری ۲۰. نقش بهبود عملکرد شرکت در بهبود بهره وری ۴۳. آموزش مهارت‌های حسابرسی در کنار سایر اهداف سازمان ۱۳۲. تعریف چگونگی رابطه حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی ۱۳۴. اطلاع از نیاز مدیران از سوی حسابرسی داخلی ۲۱. نقش افزایش راندمان تولیدی و مالی شرکت‌ها در بهبود بهره وری ۲۲. نقش بهبود کارایی عملیات در توسعه حسابرسی داخلی ۲۳. نقش بهبود اثربخشی عملیات در توسعه حسابرسی داخلی ۲۴. نقش کاهش هزینه‌ها در بهبود بهره وری ۳۴. انتظارات و نیازهای مدیرعامل به منظور رضایتمندی ذینفعان ۱۳۰. میزان دسترسی حسابرسی به اطلاعات و افراد در ارتباطات درون سازمانی ۳۸. آموزش مهارت‌های ارتباطی به حسابرسان داخلی ۳۹. آموزش مدیران اجرایی ۴۱. انتقال دانش به منظور توسعه حسابرسی داخلی ۴۲. آموزش و تربیت افراد متخصص به منظور توسعه حسابرسی داخلی ۴۸. توسعه زیرساخت‌های حسابرسی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۴۹. توسعه ابزارهای حسابرسی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی ۱۳۳. اعتماد بین مدیریت و حسابرسی داخلی ۱۰۳. نقش فرهنگ جامعه بر نقش حسابرسی داخلی ۱۲۹. تعامل و همکاری سایر واحدها با حسابرسی در ارتباطات درون سازمانی	۹۱. نقش وجود اقتصاد دولتی بر توسعه حسابرسی داخلی ۷۹. نقش نوع مالکیت واحد اقتصادی به شکل‌گیری شرایط سازمان ۸۹. نقش وضعیت اقتصادی بر توسعه حسابرسی داخلی ۱۰۰. نقش تحریم‌ها در عملکرد شرکت‌ها و توسعه حسابرسی داخلی ۷۸. نقش رقابت درون سازمانی به شکل‌گیری شرایط سازمانی ۸۷. نقش فشارهای اقتصادی بر توسعه حسابرسی داخلی ۸۸. نقش شرایط کلان اقتصادی بر توسعه حسابرسی داخلی ۸۴. نقش شکل‌گیری گروه‌های بر قدرت و ذی نفوذ به شرایط پشتیبانی ۷۵. نقش اندازه شرکت در انتخاب حسابرسان و شکل‌گیری شرایط سازمانی ۹۹. نقش فشارهای سیاسی بر توسعه حسابرسی داخلی ۸۲. نقش شکل‌گیری حمایت‌های مالی بر شرایط پشتیبانی ۳۳. نقش تضاد منافع و رضایتمندی ذینفعان ۸۱. نقش محدودیت منابع در شکل‌گیری شرایط پشتیبانی ۷۷. نقش تضاد منافع ذینفعان در شکل‌گیری شرایط سازمانی ۷۴. نقش نوع شرکت در انتخاب حسابرسان و شکل‌گیری شرایط سازمانی ۷۶. نقش هدف سازمان در انتخاب حسابرسان و شکل‌گیری شرایط سازمانی ۸۳. نقش شکل‌گیری حمایت‌های مدیریتی و شرایط پشتیبانی ۷۳. نقش قدمت واحد حسابرسی داخلی و شکل‌گیری شرایط سازمانی ۸۰. نقش دیدگاه هیأت مدیره پیرامون حسابرسی داخلی و شکل‌گیری شرایط سازمانی

بعد از انجام مرحله قبل و تحلیل مصاحبه‌ها شاخص‌های هر مولفه‌های مدل استخراج گردید، مجدداً بعد از انتخاب شاخص‌های نهایی در مرحله کمی، برای نه خبره ارسال شد و از آنها درخواست شد که شاخص‌ها را در کارت امتیازی متوازن پایدار تقسیم بندی کنند و شاخص‌هایی که در هر گروه قرار گرفت مشخص شد برخی شاخص‌ها نیز چون دوگانه بودند از تقسیم بندی حذف گردید. هر شاخص در هر معیار طبقه بندی می‌گردید که مدل آن به شرح زیر می‌باشد:

جدول ۱۲، تقسیم‌بندی مولفه‌های کارت امتیازی متوازن پایدار به صورت کیفی

معیارهای مالی	معیارهای ذینفعان
۸۲. نقش شکل‌گیری حمایت‌های مالی بر شرایط پشتیبانی	۳۴. انتظارات و نیازهای مدیرعامل به منظور رضایتمندی ذینفعان
۲۱. نقش افزایش بازده (سود) شرکت، در بهبود بهره‌وری حساسی داخلی	۳۰. نقش ارائه راهکار درست حساسی داخلی در تصمیم‌گیری‌های مهم
۸۱. نقش محدودیت منابع در شکل‌گیری شرایط پشتیبانی	۳۳. انجام فعالیت‌های حساسی داخلی در راستای رضایتمندی ذینفعان خود
۸۹. نقش وضعیت اقتصادی بر توسعه حساسی داخلی	۷۷. تضاد منافع بین ذینفعان حساسی داخلی، به شرایط سازمانی وابسته است
۲۴. نقش کاهش هزینه‌ها در بهبود بهره‌وری حساسی داخلی	۷۹. نقش نوع مالکیت واحد اقتصادی به شکل‌گیری شرایط سازمان
۳۵. نقش افزایش درآمد در راستای رشد کسب و کار	۲۵. نقش حساسی داخلی در گزارشگری مالی با کیفیت
۸۸. نقش شرایط کلان اقتصادی بر توسعه حساسی داخلی	۲۶. نقش حساسی داخلی در گزارشگری منظم
۸۷. نقش فشارهای اقتصادی بر توسعه حساسی داخلی	۲۷. نقش حساسی داخلی در شفافیت در شرکت
	۷۴. نقش نوع شرکت در انتخاب حساسی و شکل‌گیری شرایط سازمانی
	۳۱. بهبود تصمیم‌گیری مدیران از طریق حساسی داخلی
	۳۲. ارائه پیشنهادات کاربردی حساسی داخلی برای بهبود سیستم کنترل داخلی
	۸۰. نقش دیدگاه هیأت مدیره پیرامون حساسی داخلی و شکل‌گیری شرایط سازمانی
	۷۵. نقش اندازه شرکت در انتخاب حساسی و شکل‌گیری شرایط سازمانی
	۳۶. نقش ارزش افزایی حساسی داخلی در سازمان
	۸۳. نقش شکل‌گیری حمایت‌های مدیریتی و شرایط پشتیبانی
	۲۹. نقش کاهش ریسک در وظایف حساسی داخلی
	۷۶. نقش هدف سازمان در انتخاب حساسی و شکل‌گیری شرایط سازمانی
	۷۸. نقش رقابت درون سازمانی به شکل‌گیری شرایط سازمانی
	۸۴. نقش شکل‌گیری گروه‌های پر قدرت و ذی نفوذ به شرایط پشتیبانی

معیارهای یادگیری و رشد	معیارهای فرآیندی و عملیاتی
۴۴. ارتقاء و بهبود دانش و عمل حسابرانی داخلی، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.	۱۰. نقش حسابرانی اطمینان‌دهی (چارچوب COSO) در انتخاب روش انجام کار حسابرانی داخلی
۴۵. ارتقاء و بهبود حسابرانی داخلی، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.	۵۲. ریسک محور کردن واحدهای حسابرانی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی
۴۱. انتقال دانش حسابرانی داخلی، به منظور توسعه حسابرانی داخلی اهمیت دارد.	۱۱۹. نقش عملکرد حسابرانی داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی
۴۲. آموزش و تربیت افراد متخصص، به منظور توسعه حسابرانی داخلی اهمیت دارد.	۱۲۰. نقش تضمین کیفیت حسابرانی و انجام برنامه‌های مربوط به آن بر ارائه نتایج حسابرانی
۴۹. توسعه مهارت‌های تخصصی حسابرانی داخلی و ابزارهای مورد نیاز حسابرانی داخلی، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.	۱۲۷. ویژگی‌های برنامه حسابرانی داخلی می‌تواند بر واحد حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد
۱۰۸. ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی، می‌تواند در انجام حسابرانی داخلی مهم باشد.	۳. بررسی روش‌ها، سیستم‌ها و عملکردهای داخلی سازمان در فرآیند حسابرانی داخلی
۱۰۹. توانایی مدیران حسابرانی داخلی می‌تواند، در ارائه نتایج حسابرانی داخلی مهم باشد.	۹. نقش حسابرانی حوزه فناوری اطلاعات در انتخاب روش انجام کار حسابرانی داخلی
۱۱۱. ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی، می‌تواند بر ارائه نتایج حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۲۲. نقش بهبود کارایی عملیات در توسعه حسابرانی داخلی
۱۱۳. مهارت‌های عمومی و حرفه‌ای حسابرسان داخلی، می‌تواند بر ارائه نتایج حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۲۳. نقش بهبود اثربخشی عملیات در توسعه حسابرانی داخلی
۱۱۴. خبرگی حسابرسان داخلی، می‌تواند بر ارائه نتایج حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۲. شناخت روش‌ها، محیط و سیستم‌های داخلی یک سازمان در فرآیند حسابرانی داخلی
۱۱۵. واقع بینی و درک حسابرسان داخلی، می‌تواند بر ارائه نتایج حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۱۲. نقش حسابرانی اعتباربخشی (چارچوب COSO) در انتخاب روش انجام کار حسابرانی داخلی
۱۱۶. ویژگی‌های مدیر حسابرانی داخلی، می‌تواند بر ارائه نتایج حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۶۸. نقش ساختار سازمانی در شکل‌گیری شرایط ساختاری
۶۱. استفاده از تجارب سایر کشورها، در راستای موفقیت راهبردهای کلان اهمیت دارد.	۷۰. نقش استقلال حسابرانی داخلی در شکل‌گیری شرایط ساختاری
۱۰۴. دانش حسابرسان داخلی، می‌تواند در انجام حسابرانی داخلی مهم باشد.	۱. انجام حسابرانی داخلی به صورت فرآیندی
۱۰۵. استفاده از نیروی انسانی آموزش دیده، می‌تواند در انجام حسابرانی داخلی مهم باشد.	۱۱. انجام حسابرانی مبتنی بر ریسک در انتخاب روش انجام کار حسابرانی داخلی اهمیت دارد.
۱۰۶. میزان تخصص حسابرسان داخلی، می‌تواند در انجام حسابرانی داخلی مهم باشد.	۱۵. انجام ارزیابی مجموعه سیستم کنترل داخلی در انجام وظایف حسابرانی داخلی
۱۰۷. کیفیت کار حسابرسان داخلی، می‌تواند در انجام حسابرانی داخلی مهم باشد.	۱۱۸. نقش پی‌گیری‌ها و پیشنهادات حسابرانی داخلی بر ارائه نتایج حسابرانی
۱۱۲. مهارت‌های ارتباطی حسابرسان داخلی، می‌تواند بر ارائه نتایج حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۱۴. انجام بازرسی و رسیدگی به تک تک کنترل‌ها در انجام وظایف حسابرانی داخلی الزامی است
۴۳. آموزش مهارت‌های حسابرسان داخلی، در کنار سایر اهداف شرکت اهمیت دارد.	۸۶. وجود زیرساخت‌های حسابرانی در بخش حسابرانی داخلی
۴۸. توسعه زیرساخت‌های فعالیت حسابرانی داخلی، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.	۱۷. فعالیت‌های شناخت، تحلیل، ارزیابی و کنترل ریسک در انجام وظایف حسابرانی داخلی الزامی است.
۱۱۰. مهارت فناوری اطلاعات (IT) حسابرسان داخلی، در انجام حسابرانی داخلی مهم است.	۱۳۵. نقش شناخت اهداف سازمانی برای حسابرانی داخلی
۱۲۱. توانمندی‌های حسابرانی داخلی، می‌تواند بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۵۳. پایش و نظارت عملکرد حسابرانی داخلی به منظور توسعه راهبردهای سازمانی
۱۲۲. آگاهی واحد حسابرانی داخلی به وظایفش، می‌تواند بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۱۳. نظارت بر اجرای بهینه کنترل‌های داخلی شرکت، در انجام وظایف حسابرانی داخلی الزامی است.
۱۲۶. صلاحیت کارکنان واحد حسابرانی داخلی، می‌تواند بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.	۱۶. کسب شناخت از منابع شرکت و ارزیابی میزان موفقیت در استفاده از منابع، در انجام وظایف حسابرانی داخلی الزامی است.
۶۰. ایجاد رشته تخصصی حسابرانی داخلی در دانشگاهها، در راستای موفقیت راهبردهای کلان اهمیت دارد.	۸۵. وجود زیرساخت‌های منابع ورودی اطلاعات، در حسابرانی داخلی اهمیت دارد.
۴۰. آموزش اهمیت و فعالیت‌های حسابرانی داخلی، به ذینفعان حسابرانی داخلی اهمیت دارد.	۱۱۷. خروجی‌های موثر و کارآمد حسابرانی داخلی، می‌تواند بر ارائه نتایج حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.
۳۸. آموزش مهارت‌های ارتباطی به حسابرسان داخلی اهمیت دارد.	۵. فرآیند حسابرانی عملیاتی (چارچوب COSO)، از اهمیت بالایی در اجرا و پیاده‌سازی حسابرانی داخلی برخوردار است.
	۱۹. ارتقاء عملیات شرکت، در بهبود بهره‌وری حسابرانی داخلی اهمیت دارد.
	۲۰. بهبود عملکرد شرکت، در بهبود بهره‌وری حسابرانی داخلی اهمیت دارد.
	۴. ارزیابی قوانین، آئین نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، آثار و علت‌های آن‌ها در فرآیند حسابرانی داخلی اهمیت دارد.
	۱۳۲. تعریف چگونگی رابطه فی‌مابین حسابران مستقل و حسابران داخلی الزامی است.
	۶. فرآیند حسابرانی رعایتی (چارچوب COSO)، از اهمیت بالایی در اجرا و پیاده‌سازی حسابرانی داخلی برخوردار است.
	۱۳۴. اطلاع از نیازهای اطلاعاتی مدیران در حسابرانی داخلی مهم است.
	۷. فرآیند حسابرانی گزارشگری (چارچوب COSO)، از اهمیت بالایی در اجرا و پیاده‌سازی حسابرانی داخلی برخوردار است.
	۸. سنجش، از اهمیت بالایی در اجرا و پیاده‌سازی حسابرانی داخلی برخوردار است.
	۱۸. شناسایی نارسایی‌ها و جلوگیری از اتلاف منابع شرکت، در بهبود بهره‌وری حسابرانی داخلی اهمیت دارد.
	۱۲۴. انجام کار تیمی حسابرانی داخلی، می‌تواند بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.
	۵۴. ایجاد تعامل بین حسابرانی داخلی و حسابرانی مستقل، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.
	۱۲۳. تعامل حسابرسان داخلی، می‌تواند بر ویژگی‌های واحد حسابرانی داخلی تأثیرگذار باشد.

معیارهای قانونی و اجتماعی

۹۸. مقررات گذاری از سوی سازمان بورس و بانک مرکزی، می‌تواند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشد.
۹۲. حمایت‌های قانونی می‌تواند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشد.
۹۳. سازمان‌های نظارتی می‌توانند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشند.
۹۹. فشارهای سیاسی، می‌تواند نقش حسابرسی داخلی را پر رنگ نماید.
۱۰۰. تحریم‌ها در عملکرد شرکت‌ها و نقش حسابرسی داخلی مهم است.
۹۷. قوانین و مقررات می‌تواند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشد.
۵۶. تدوین منشور حسابرسی داخلی، در راستای موفقیت راهبردهای قانونی اهمیت دارد.
۵۷. تدوین استانداردهای ملی حسابرسی داخلی، در راستای موفقیت راهبردهای قانونی اهمیت دارد.
۵۸. ایجاد قانون حاکمیت شرکتی، در راستای موفقیت راهبردهای قانونی اهمیت دارد.
۵۹. ایجاد ساختار حاکمیت شرکتی، در راستای موفقیت راهبردهای قانونی اهمیت دارد.
۶۵. الزامات قانونی، به منظور پیاده سازی شرایط قانونی حسابرسی داخلی اهمیت دارد.
۶۶. استانداردهای حسابرسی داخلی و پیاده‌سازی آن، از منظر قانونی اهمیت دارد.
۷۲. اساسنامه شرکت می‌تواند در شکل‌گیری شرایط بالادستی (بهتر) برای حسابرسی داخلی، اهمیت داشته باشد.
۱۰۳. فرهنگ جامعه، می‌تواند نقش حسابرسی داخلی را پر رنگ نماید.
۹۴. وجود منشور اخلاقی می‌تواند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشد.
۹۵. وجود آئین رفتار حرفه‌ای، می‌تواند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشد.
۵۰. ایجاد یک نهاد ملی به جهت پشتیبانی از حسابرسی داخلی، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.
۷۱. انجمن حسابرسان داخلی می‌تواند در شکل‌گیری شرایط بالادستی (بهتر) برای حسابرسی داخلی، اهمیت داشته باشد.
۹۰. وجود فضای رقابتی اقتصاد در کشور می‌تواند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشد.
۹۱. وجود اقتصاد دولتی در کشور می‌تواند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشد.
۹۶. وجود استاندارد حسابرسی داخلی ملی، می‌تواند بر اهمیت جایگاه حسابرسی داخلی در شرکت تأثیرگذار باشد.
۵۱. ایجاد فرهنگ حسابرسی داخلی در سطح شرکت، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.
۶۹. حاکمیت شرکتی، در شکل‌گیری شرایط ساختاری (شرایطی که در آن اهداف یک فعالیت تحقق می‌یابد) برای حسابرسی داخلی در شرکت اهمیت دارد.
۱۰۲. محیط صنعت و کسب و کار، می‌تواند نقش حسابرسی داخلی را پر رنگ نماید.
۱۲۸. قدرت نفوذ واحد حسابرسی داخلی، می‌تواند بر ویژگی‌های واحد حسابرسی داخلی تأثیرگذار باشد.
۵۵. ایجاد اعتماد مدیریت به حسابرسی داخلی، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.
۶۲. توسعه و بهبود فرهنگ سازمانی در شرکت اهمیت دارد.
۶۳. فرهنگ پاسخگویی، در راستای توسعه فرهنگ سازمانی اهمیت دارد.
۶۴. بلوغ فرهنگی شرکت، در راستای توسعه فرهنگ سازمانی اهمیت دارد.
۶۷. کمیته‌های حسابرسی، در شکل‌گیری شرایط ساختاری (شرایطی که در آن اهداف یک فعالیت تحقق می‌یابد) برای حسابرسی داخلی در شرکت اهمیت دارد.
۴۶. شناخت جایگاه و اهمیت حسابرسی داخلی در شرکت، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.
۴۷. آشنا ساختن مدیران و پرسنل شرکت با وظایف حسابرسی داخلی، به منظور موفقیت راهبردهای سازمانی اهمیت دارد.
۱۰۱. تغییرات تکنولوژی مانند رمز ارز و بلاکچین و استفاده از اطلاعات آن‌ها در صورت‌های مالی شرکت‌ها، می‌تواند نقش حسابرسی داخلی را پر رنگ نماید.
۱۳۱. همه واحدها باید از وظایف و مسئولیت‌های حسابرسی داخلی آگاهی داشته باشند.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسان داخلی ممکن است برای تمام انواع کسب‌وکارها سودمند نباشند. این یک حوزه کاری حرفه‌ای است و مهارت‌های یک حسابرس داخلی ممکن است برای تمام انواع سازمان‌های کسب‌وکار مناسب نباشد. انتخاب مناسب در موقعیت حسابرِس، برای نتایج بهتر است. بسیاری از محققان بر روی نقش حسابرِس داخلی برای شناسایی و ممانعت از تقلب حسابداری کار کرده‌اند. همچنین اشاره شده است که سرمایه‌گذاران برای شناسایی و ممانعت از تقلب حسابداری، چیز بیشتری از حسابرسان انتظار دارند اما خلأ زیادی بین انتظارات سرمایه‌گذار و عملکرد واقعی توسط حسابرسان وجود دارد. نجانیکه^۱ و همکاران (۲۰۱۱) حسابرسی داخلی را به عنوان یک برنامه گام به گام و فرآیندهای ایجاد شده توسط مدیریت یک سازمان می‌دانند که به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف و مقاصد خود دست یابد و همچنین قوانین و مقررات را رعایت کند. با این حال، مسائلی

در مورد محدودیت منابع، عدم استقلال، ادراک مدیریت در مورد نقش حسابرسی داخلی، خط گزارش دهی و مواردی از این دست وجود دارد که بر کار حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد. این مطالعه پیشنهاد می‌کند که هر فردی که در فرآیند حسابرسی داخلی دخیل است، آموزش ببیند تا اهمیت حسابرسی داخلی را از نظر افزایش کارایی سازمان درک کند و بنابراین درک درستی ایجاد کند که کسب و کار و ذینفعان آن را بهبود می‌بخشد. به منظور حصول اطمینان از اینکه فرآیند به عنوان مانعی برای ویژگی حسابرسی عمل نمی‌کند، همیشه نقش حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی را در نظر داشته باشید. با توجه به اهمیت پژوهش و استخراج معیارهای با اهمیت توسعه حرفه حسابرسی داخلی می‌توان انتظار داشت برخی معیارهای مشترک در این پژوهش با تحقیقات ولیان و حسن‌پور (۱۴۰۰)، مهرانی و حطیطه (۱۳۹۹)، منکسه و کمگوز-آکداغ (۲۰۲۲)، آینده و همکاران (۲۰۲۱) و اکمدجانو (۲۰۲۰) تشابه دارد.

این مطالعه پیشنهاد می‌کند شرکت باید منشور حسابرسی داخلی خود را داشته باشد که خطوط گزارش عملیاتی و سازمانی و همچنین وظایف اصلی آن را به وضوح بیان کند. این مطالعه پیشنهاد می‌کند مکاتبات و جریان‌های داده کافی باید توسط خطوط گزارش ارائه شود تا حسابرس داخلی اطلاعات دقیق و به موقعی را در مورد عملیات، استراتژی‌ها و ابتکارات تجاری خود ارائه دهند. همچنین حسابرسی داخلی نباید تحت تأثیر محدودیت‌های مالی قرار گرفته در ردیف گزارشگری مالی قرار گیرد.

همچنین یکی از محدودیت پژوهش حاضر مربوط به جامعه تحقیق می‌باشد. عدم دسترسی به افراد جامعه آماری و همچنین عدم همکاری و پاسخگویی، افراد مزبور در نمونه‌های انتخابی لحاظ نشده‌اند.

در ادامه، پیشنهادهایی که می‌توان برای تحقیقات آتی ارائه کرد به شرح زیر می‌باشد:

- ارائه مدل حاکمیت شرکتی بر اساس حرفه حسابرسی داخلی و اعضای هیئت مدیره
- تعهد به استقلال توسط حسابرسان داخلی: اثرات ابهام نقش و استقلال تعارض نقش
- مدل سنجش عملکرد حسابرسی داخلی بر پایه اثربخشی آن.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. سنت جان، کارون، هریسون، جفری (۱۳۸۰). مدیریت استراتژیک، قاسمی، بهروز. انتشارات آبتین.
۲. فرهنگ، علی اکبر. کروب، مهدی. صادق وزیری، فراز. (۱۳۹۴). نظریه داده بنیاد کلاسیک؛ شرح مراحل تولید نظریه مرکز ثقلی هویت برند توریسم سلامت ایران. نشریه مدیریت بازرگانی. ۷ (۱). ۱۴۵-۱۶۲.
۳. مهرانی، ساسان. حطیطه، ایمان (۱۳۹۹). ارائه مدل تحول حسابرسی داخلی با تأکید بر مدیریت دانش: مورد واحد حسابرسی داخلی گروه صنعتی گلرنگ. فصلنامه حسابداری مالی. ۱۲ (۴۸). ۹۴-۶۴.
۴. مشایخی، بیتا. حسن زاده، شادی. امینی، یاسین. منتی، وحید (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۸ (۳۱). ۴۱-۵۶.
۵. ولیان، حسن. حسن پور، داوود (۱۴۰۰). توسعه کارراه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی بر اساس تحلیل داده بنیاد و تحلیل کیفی تعاملی (IQA). دانش حسابرسی. ۲۱ (۸۲).

ب- منابع خارجی:

1. Adjete PE. (2019). Auditee's Perspective on Internal Audit; Tensions and Challenges. University of Ghana. <http://ugspace.ug.edu.gh/handle/123456789/32610>.
2. Aduam P (2015). Municipal Assembly's Medium Term Development Plan, MTDP, and the Website: www.adma.gov.gh
3. Ayinde, L., I.O. Orekoya, Q.A. Adepeju & A.M. Shomoye. (2021). Knowledge audit as an important tool in organizational management: A review of literature. *Business Information Review*. 89-102.
4. Accountancy SA (2014) Analysis: Internal Audit [Online]. Available at: <http://www.accountancysa.org.za/analysis-internal-audit/> [Accessed: 13 September 2014]
5. Alzeban, A & Gwilliam, D (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: a survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. 23(2). 74-86.
6. Asiedu, KF & Deffor, EW (2017). Fighting corruption by means of effective IAF: evidence from the Ghanaian public sector. *International Journal of Auditing*. 21(1). 82-99.
7. Cohen, A & Sayag, G (2010). The effectiveness of internal auditing: an empirical examination of its determinants in Israeli organisations. *Australian Accounting Review*. 20 (3). 296-307.
8. Jensen, M.C. and W.H. Meckling. (1976). Theory of the Firm: Managerial Behaviour, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* 3 (4), 305-360.
9. Dellai, H & Omri, MAB (2016). Factors affecting the internal audit effectiveness in Tunisian organisations. *Research Journal of Finance and Accounting*. 7 (16). 208-211.
10. Hsua, C. H, Allen H. Ta-Che C, Cherng-Ying C. (2011). Using the FDM and ANP to construct a sustainability balanced scorecard for the semiconductor industry. *Expert Systems with Applications*. 38. 12891-12899.
11. Li, Ruo-Xin. (2020). Research on Internal Audit Externalization Based on SWOT Analysis in Colleges and Universities, 5th International Conference on Social Science and Management, 428-433.
12. Lakis, R. and Girižnas, G. (2012). Internal audit effectiveness: major issues in the existing literature and an agenda for future research, working paper. Université Catholique de Louvain, Louvain-la-Neuve.
13. Lee, S.F. and Sai On Ko, Andrew. (2000). Building balanced score card with SWOT analysis, and implementing "Sun Tzu's The Art of Business Management Strategies" on QFD methodology". *Managerial Auditing Journal*, 15/9, 68-76.
14. Lenz, R & Hahn, U (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities. *Managerial Auditing Journal*. 30(1). 5-33.
15. Kumuthidevi, G. (2016). Internal Auditing Research: Where are we going? Editorial, *International Journal of Auditing*. 13(1). 1-7.
16. Kaplan R.S., Norton D.P. (1992). The Balanced Score Card: Measures That Drive Performance. *Harvard Business review*. 70(1). 71-79.
17. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, 1-13.
18. Krüger RE. (2016). Internal audit's role in the integrated reporting process in Durban. Masters in business leadership. Masters in business leadership. <https://researchspace.ukzn.ac.za>.
19. KPMG (2014) Value of Audit Roundtable: Johannesburg [Online]. Available at: <http://www.kpmg.com/za/en/issuesandinsights/articlespublications/auditpublications/pages/>

- value-of-audit-roundtable-johannesburg.aspx.
20. Menekse A, Camgoz- Akdag H (2022). Internal audit planning using spherical fuzzy ELECTRE. *Applied Soft Computing*. 114. 108-155.
21. Marah SB. (2007). The Relevant of Contingency Theory and Stewardship Theory on the Internal Audit Research. *Journal of World Economic Research*. 6 (2). 17-22.
22. Njanike K, Mutengezanwa M, Gombarume F B (2011). Internal controls in ensuring good corporate governance in financial institutions. *Annals of the University of Petroșani, Economics*. 11(1). 187-196.
23. Ridley, J (2008). *Cutting edge internal auditing*, John Wiley & Sons, UK.
24. Sobel, P (2015). What must go right, internal auditors should pay as much attention to the upside of risk as they do to the downside. *Journal of the Institute of Internal Auditors*. 72(2). 22-24.
25. Watts, R & J. Zimmerman (1979). The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses. *The Accounting Review*. 54(2). 273–306.
26. Watts, R & J. Zimmerman (1986). The demand of and supply for accounting theories. *The Accounting Review*. 54(2). 273–305.
27. Watts, R & J. Zimmerman (1986). *Positive accounting theory*. Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice- Hall
28. Whittington, R & Pany, K (2010). *Principles of auditing and other assurance services*. New York, US