

Comparing the Expectations and Perceptions of the Key Stakeholders of the Internal Audit Activity

- Masoumeh Shahsavari^۱
- Mahdi Salehi^۲
- Mohammad Ali Bagherpour Velashani^۳

Abstract

This study examines the difference between the expectations and perception key stakeholders of the internal audit process of the role and responsibility that the internal audit activity should play in the processes of control, risk management and governance. In this research, firstly, by using various scientific and professional sources, the responsibility of internal audit was determined in the form of three main areas of internal controls (۶۵ types of responsibilities), risk management area (۴۶ types of responsibilities) and corporate governance area (۳۶ types of responsibilities) and through The questionnaire was asked by different groups to collect data. The studied population includes members of the audit committee, senior managers and managers of the internal audit unit of stock companies, and the sample members were selected randomly during the year ۲۰۲۳. Also, research hypotheses have been analyzed by comparing the averages in two actual and expected levels of performance by Stata ۱۵ software. The results show that Iranian internal auditors (managers) are fully aware of what they should do. In addition, the findings of comparing the average of each group with the internal audit base group indicate that senior managers and the audit committee have high expectations and are largely unaware of the purpose and responsibilities of the internal audit activity. In addition, the results of applying Porter's model (۱۹۹۳) show that the performance expectation gap is greater than the reasonable expectation gap. Also, the ineffective performance gap plays a more important role in the performance gap than the ineffective standard gap. The current literature understanding of the expectation gap is very limited and focuses exclusively on financial auditing. By measuring the gap of expectations between internal auditors and its main clients, this study expands the phenomenon of gap of expectations beyond the field of financial auditors.

KeyWord: dual reporting, internal audit stakeholders, stakeholder perception, expectation gap

^۱ Ph.D. student, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Science, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran, Email: kub.shahsavari@yahoo.com

^۲ Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Science, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran, corresponding author, Email: mehdi.salehi@um.ac.ir

^۳ Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics and Administrative Science, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran, Email: bagherpour@um.ac.ir

مقایسه انتظارات و ادراک ذینفعان اصلی فعالیت حسابرسی داخلی

- معصومه شهسواری^۱
- مهدی صالحی^۲
- محمدعلی باقرپور ولاشانی^۳

چکیده

پژوهش حاضر به بررسی تفاوت بین انتظارات و ادراکات ذینفعان اصلی فرآیند حسابرسی داخلی از نقش و مسئولیتی که فعالیت حسابرسی داخلی در فرآیندهای کنترل، مدیریت ریسک و راهبری باید ایفا نماید، می‌پردازد. در پژوهش حاضر ابتدا با استفاده از منابع علمی و حرفه‌ای مختلف، مسئولیت حسابرسی داخلی در قالب سه حوزه اصلی کنترل‌های داخلی (۶۵ نوع مسئولیت)، حوزه مدیریت ریسک (۴۶ نوع مسئولیت) و حوزه راهبری شرکتی (۳۶ نوع مسئولیت) تعیین و از طریق پرسش‌نامه در اختیار گروه‌های مختلف، جهت جمع‌آوری داده قرار گرفت. جامعه مورد مطالعه شامل اعضای کمیته حسابرسی، مدیران ارشد و مدیران واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی ایرانی بوده و اعضای نمونه به صورت تصادفی ساده طی سال ۱۴۰۲ انتخاب گردیده‌اند. همچنین فرضیه‌های پژوهش با مقایسه میانگین‌ها در دو سطح واقعی و مورد انتظار عملکرد توسط نرم افزار *Stata ۱۵* مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. نتایج نشان می‌دهد (مدیران) حسابرسان داخلی ایرانی نسبت به آنچه باید انجام دهند کاملاً آگاه هستند. علاوه بر این، یافته‌های حاصل از مقایسه میانگین هر گروه با گروه مبنای حسابرسی داخلی حاکی از آن است که مدیران ارشد و کمیته حسابرسی انتظار زیادی دارند و تا حد زیادی نسبت به هدف و مسئولیت‌های فعالیت حسابرسی داخلی ناآگاه هستند. علاوه بر این، نتایج حاصل از به کارگیری مدل پورتر (۱۹۹۳) نشان می‌دهد فاصله انتظارات عملکرد بیشتر از فاصله انتظارات معقول است. همچنین فاصله عملکرد ناکارا نسبت به فاصله استانداردهای ناکارا نقش مهم‌تری در فاصله عملکرد دارد. درک ادبیات فعلی از شکاف انتظارات بسیار محدود و منحصرأ بر حسابرسی مالی متمرکز است. این مطالعه با سنجش فاصله انتظارات میان حسابرسان داخلی و مشتریان اصلی آن، پدیده شکاف انتظارات را فراتر از حوزه حسابرسان مالی گسترش می‌دهد.

کلمات کلیدی: گزارشگری دوگانه، ذینفعان حسابرسی داخلی، ادراک ذینفعان، فاصله انتظارات

^۱ دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

^۲ استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. نویسنده مسئول. رایانامه:

mehdi.salehi@um.ac.ir

^۳ استاد گروه حسابداری، دانشکده علوم اداری و اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران.

۱. مقدمه

۴۰

حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روشمند جهت ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را دستیابی به هدف‌های یاری می‌کند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷). حسابرسی داخلی برای انجام وظایف خود به‌عنوان یک ارائه‌دهنده بی‌طرف و مستقل خدمات اطمینان بخشی و مشاوره، به مدیران اجرایی و کمیته حسابرسی، به عنوان دو ذینفع اصلی، گزارش می‌دهد. این ذینفعان به اطلاعات خاصی نیاز دارند که ممکن است با یکدیگر در تضاد باشد (ابوت، پارکر، پیترز^۱، ۲۰۱۰، اولریش، کرمین و وود^۲، ۲۰۱۹). ارتباط بین این سه نقش‌آفرین (مدیران ارشد، کمیته حسابرسی و حسابرسان داخلی) که معمولاً از طریق فرآیند گزارشگری فعالیت حسابرسی داخلی تعریف می‌شود، به دلیل اهداف و اگرای ذینفعان می‌تواند دشوار و پیچیده گردد (روسی^۳، ۲۰۱۵) و توجه فعالیت حسابرسی داخلی را نیز تقسیم نماید (آراسموس و کوتزی^۴، ۲۰۱۸؛ اولریش و همکاران، ۲۰۱۹).

در مواردی که عدم تطابق انتظار- عمل در این رابطه رخ می‌دهد، آنگاه یک‌فاصله ایجاد می‌شود که عموماً فاصله (عملکرد) انتظارات حسابرسی نامیده می‌شود (پورتر، ۱۹۹۳). مطابق با مطالعات و تحقیقات گذشته حسابرسی داخلی رویکرد واحدی در تأمین نیازهای ذینفعان نداشته و قادر به برآوردن انتظارات هر دو گروه به طور کامل نبوده است (به‌عنوان مثال فوری کوتزی^۵، ۲۰۱۵، آراسموس و کوتزی^۶، ۲۰۱۸، لنز و سارنز^۷، ۲۰۱۲، پرایس واترهاوس کوپرز، ۲۰۱۷، کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۱۷). با توجه به پیچیدگی‌های نقش حسابرسان داخلی، این فعالیت همیشه در دامنه‌های متضاد عمل خواهد کرد، از یک‌سو، به‌عنوان بخشی از سازمان است و از سوی دیگر، در جهت حفظ استقلال و بی‌طرفی خود در تلاش است (هاوس و همکاران، ۲۰۱۴). درحالی‌که مدیران ارشد تمایل بیشتری به خدمات مشاوره‌ای دارند، کمیته‌های حسابرسی انجام خدمات اطمینان‌بخشی را ترجیح می‌دهند (اندرسون، ۲۰۰۳، ابوت و همکاران، ۲۰۱۰؛ روسی^۸، ۲۰۱۵؛ سو و مارتینوف بنی^۹، ۲۰۱۱، فوری و کوتزی^{۱۰}، ۲۰۱۵، هاوس، مسیه، اسمیت و تاندی^{۱۱}، ۲۰۱۴، اولریش و همکاران، ۲۰۱۹). این دوگانگی می‌تواند چالش‌هایی را برای حسابرسی داخلی ایجاد کند، زیرا باید بین ارائه خدمات مستقل و بی‌طرفانه و پاسخگویی به نیازهای مدیریت و ذینفعان تعادل برقرار کند.

ارزشی که فعالیت حسابرسی داخلی برای یک سازمان به ارمغان می‌آورد، به‌شدت تحت تأثیر نحوه نگاه ذینفعان کلیدی به حوزه کاری آن بوده است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۹). ذینفعان کلیدی نقش مهمی در شکل‌دهی به وضعیت فعلی حسابرسی داخلی از طریق ادراکات و اقدامات خود دارند (مشایخی و همکاران،

^۱ . Abbott, Parker, Peters

^۲ . Eulerich, Kremin, Wood

^۳ . Roussy

^۴ . Erasmus, L.J. and Coetzee

^۵ . Lenz & Sarens

^۶ . Roussy

^۷ . Soh & Martinov- Bennie

^۸ . Fourie & Coetzee

^۹ . Hoos, Messier, Smith & Tandy

۲۰۲۲). ارزش‌آفرینی حسابرسی داخلی با استفاده از بینش‌هایی که برای ارتقای حاکمیت شرکتی، کنترل داخلی و تصمیمات مدیریت ریسک ارائه می‌دهد، محقق می‌گردد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۱). در همین راستا، هدف اصلی این مطالعه تعیین تفاوت در انتظارات و دیدگاه‌های دو ذینفع اصلی فرایند حسابرسی داخلی از نقش و مسئولیت‌های حسابرسان داخلی در فرایندهای کنترل، ریسک و راهبری است. به منظور دستیابی به هدف مورد نظر، با استفاده از منابع علمی و حرفه‌ای مختلف نظیر چارچوب یکپارچه کنترل داخلی (کوزو، ۲۰۱۳)، چارچوب مدیریت ریسک جامع-یکپارچه سازی با استراتژی و عملکرد (کوزو، ۲۰۱۷)، مقاله و بیانیه مواضع انجمن حسابرسان داخلی (انجمن حسابرسان داخلی خبره، ۲۰۲۰، انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۹) حوزه‌های مسئولیت حسابرسی داخلی شناسایی گردید و ۱۴۷ نوع مسئولیت در قالب سه حوزه اصلی کنترل‌های داخلی (۶۵ نوع مسئولیت)، حوزه مدیریت ریسک (۴۶ نوع مسئولیت) و حوزه راهبری شرکتی (۳۶ نوع مسئولیت) تعیین شد. سپس اقدام به شناسایی اختلافات درون گروهی (تفاوت بین ادراک و انتظارات از مسئولیت حسابرسان) و اختلافات بین گروهی (تفاوت بین ادراک و انتظارات پاسخ دهندگان نسبت به گروه حسابرسان داخلی) در دو سطح واقعی و مورد انتظار عملکرد گردید.

مطالعه پیمایشی حاضر به چند طریق به بدنه دانش در حوزه حسابرسی داخلی اضافه خواهد کرد. نخست، درک ادبیات فعلی از شکاف انتظارات بسیار محدود و منحصرأ بر حسابرسی مالی متمرکز است. این مطالعه فاصله انتظارات بالقوه و بالفعل را در حوزه حسابرسی داخلی موردتوجه قرار می‌دهد. علاوه بر این، مطالعات قبلی بیشتر بر اقتصادهای توسعه‌یافته متمرکز است. این مطالعه یک اقتصاد در حال ظهور را بررسی می‌کند که از جنبه‌های مهمی از جمله مکانیسم‌های قانونی و حاکمیتی و فرهنگی متفاوت است. بالاین‌حال، از آنجایی که ذینفعان حسابرسی داخلی در سطح جهان یکسان می‌باشند، نتایج می‌تواند توسط گروه‌های مختلف در سایر نقاط جهان مورد بهره‌برداری قرار گیرد. نتایج پژوهش به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا تصمیمات آگاهانه‌تری در مورد محل استقرار منابع کمیاب خود برای خدمات مؤثرتر به ذینفعان اتخاذ کنند، علاوه بر این، به ایجاد باور در مدیران نسبت به اهمیت حسابرسی داخلی و نقش ارزش‌آفرین آن برای سازمان کمک شایانی می‌نماید. اعضای کمیته حسابرسی نیز می‌توانند از یک رابطه پرتنش یا سطحی بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی (مدیر ارشد حسابرسی داخلی) جلوگیری نموده و در جهت رفع سوء تفاهم‌ها، تأمین مالی کافی فعالیت حسابرسی داخلی، تقویت استقلال، ارائه اطمینان دقیق، کارآمدی فعالیت حسابرسی اقدام نمایند.

۲. مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی داخلی در محیط ایران

نخستین واحد حسابرسی داخلی در ایران توسط اتباع بریتانیایی در یک شرکت دولتی به نام «شرکت نفت ایران و انگلیس» راهاندازی شد و با توجه به قوانین، مقررات و دستورالعمل‌های تشریح شده در

ادامه، طیف گسترده‌ای از بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های فرعی آن‌ها و نیز، ناشران بورسی و فرابورسی، واحد حسابرسی داخلی را مستقر نمودند.

در ایران، تا پیش از سال ۱۳۹۱ به‌استثنای رهنمودها و بخشنامه‌های بانک مرکزی، دستورالعمل، قانون، یا الزام خاصی درباره استقرار حسابرسی داخلی در شرکت‌ها و سازمان‌ها ملاحظه نمی‌شود. افشای عمومی سوء جریانات و اختلاس‌های کلان در اوایل دهه ۱۳۹۰ به تصویب سریع «دستورالعمل کنترل‌های داخلی ناشران پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران» در ۱۶ اردیبهشت ۱۳۹۱ منجر شد بر اساس ماده ۱۰ این دستورالعمل همه شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران به تشکیل واحدهای حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی مکلف شدند.

«نمونه منشور کمیته حسابرسی» و «نمونه منشور فعالیت حسابرسی داخلی» نیز به‌عنوان دو سند مهم در بهمن ۱۳۹۱ به تصویب رسید و برای اجرا ابلاغ شد.

در تیرماه ۱۳۹۱، انجمن حسابرسان داخلی ایران به‌منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابرسی داخلی در ایران تأسیس شد. از آنجاکه انجمن حسابرسان داخلی ایران تا به حال استاندارد ملی مرتبط با محیط کسب‌وکار و اقتصاد ایران منتشر نکرده است همه شرکت‌های ایرانی ملزم به رعایت چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی هستند. علاوه بر این موارد، بانک‌ها و مؤسسات اعتباری و همچنین شرکت‌های بیمه نیز قوانین خاصی در مورد حسابرسی داخلی دارند.

علیرغم اقدامات انجام‌شده فوق، همچنان باور به مفید بودن حسابرسی داخلی در میان ذینفعان مختلف آن وجود ندارد. حسابرسی داخلی به‌عنوان فعالیتی ناکارآمد در سازمان‌های ایرانی تلقی می‌گردد که در جایگاه مناسبی قرار نگرفته و صرفاً بنا به الزام و نه بر مبنای نیاز واقعی ایجاد می‌گردد (مشایخی و همکاران، ۲۰۲۲). با توجه به این، بسیاری از واحدهای حسابرسی داخلی به‌جای انجام اقدامات ارزش‌آفرینی در قالب خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره برای ذینفعان، به فعالیت‌های معمول و فاقد ارزش‌افزوده اشتغال دارند. برخی از این فعالیت‌ها عبارت‌اند از کارایی و اثربخشی عملیات، تطابق با قوانین و مقررات، بررسی اجرای دقیق دستورالعمل‌های حفاظت از دارایی‌ها، بازرسی‌های تکراری و غیرضروری، گزارش‌دهی بیش از حد و تمرکز بر جزئیات کم‌اهمیت و ... (پورحیدری و رضایی، ۱۳۹۲).

فقدان دانش و آموزش کافی حسابرسان داخلی و غیرحسابرسان در رابطه با مسئولیت‌ها و توانایی‌های حسابرسی داخلی (مشایخی و همکاران، ۲۰۲۲، رحمانی و همکاران، ۱۳۹۴، نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷)، پایین بودن حق‌الزحمه حسابرسی داخلی (رحمانی و همکاران، ۱۳۹۴)، محدودیت و مضیقه در تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی (پورعبداللهمیان، ۱۳۹۷)، بلوغ پایین حسابرسی داخلی ایران در مقایسه با سایر کشورها (نیکخواه آزاد و قناده، ۱۳۷۶؛ نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷)، مناسب و کافی نبودن تحصیلات و تجربه

^۱. بزرگ‌ترین تقلب تاریخ ایران تا آن زمان موسوم به تقلب ۳۰۰۰ میلیارد تومانی در شهریور ۱۳۹۰

حسابرسان داخلی (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶ و رحمانی و همکاران، ۱۳۹۴)، آشنایی ناکافی غیرحسابرسان باهدف و ماهیت فعالیت حسابرسان داخلی (نیکخواه آزاد و قناد، ۱۳۷۶، خوئینی و مشایخ، ۱۴۰۲)، فقدان افراد دارای گواهینامه‌های حرفه‌ای بین‌المللی (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۷)، عدم پیروی سازمان‌های ایرانی از رویکرد مبتنی بر مدیریت ریسک و یا اجرایی بودن سطحی مدیریت ریسک (پور عبدالهیان، ۱۳۹۴؛ باقرپور ولاشانی و همکاران، ۱۳۹۲) از دلایل عدم موفقیت فعالیت حسابرسی داخلی در ارزش‌آفرینی برای ذینفعان دانست.

نقش و مسئولیت فعالیت حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی سیستماتیک و روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند. مشارکت حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی از طریق تعیین روابط میان حسابرسی داخلی و عناصر کلیدی حاکمیت شرکتی (هیئت‌مدیره، مدیریت ریسک، سیستم کنترل داخلی) تشریح شده است. به اعتقاد کولبرت (۲۰۰۲) مشارکت حسابرس داخلی در این رابطه عبارت از ارائه اطلاعات به این گروه است. یک استاندارد عام عملکرد (استاندارد ۲۱۰۰- ماهیت کار)، یک استاندارد خاص عملکرد (استاندارد ۲۱۳۰- کنترل) نیز نقش حسابرسی داخلی در فرآیندهای کنترل را برجسته می‌کنند. علاوه بر این، حسابرسی داخلی، هم در نقش اطمینان‌بخشی و هم در نقش مشاوره‌ای خود، به روش‌های مختلف به مدیریت ریسک کمک می‌کند.

تحول نقش حسابرسی داخلی را می‌توان در سه مرحله خلاصه نمود (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۲۱):

۱) اطمینان بخشی راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی

۲) مشاوره برای بهبود فرآیند (مشاور مورد اعتماد)

۳) پشتیبان استراتژی (محرك‌های ارزش)

در هر یک از مراحل سه‌گانه، ارزشی که فعالیت حسابرسی داخلی برای یک سازمان به ارمغان می‌آورد، به‌شدت تحت تأثیر نحوه نگاه ذینفعان کلیدی به حوزه کاری آن بوده است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۹). ادبیات موجود نقش‌های متفاوتی برای حسابرسی داخلی برجسته می‌کند (کوپر، لیونگ، ماتیوس^۱، ۱۹۹۶، روسی و بریوت^۲، ۲۰۱۶، سو و مارتینوف-بنی، ۲۰۱۱، آراسموس و کوتزی، ۲۰۱۸). نقش فعالیت حسابرسی داخلی از دیدگاه بازیگران و ذینفعان آن در اروپا (اولریش و همکاران، ۲۰۱۹)، ایالات متحده (اشتاینبارت، راشه، گال و دیلا^۳، ۲۰۱۳)، کانادا (روسی و بریوت، ۲۰۱۶) و استرالیا (کوپر و همکاران، ۱۹۹۶؛ سو و مارتینوف-بنی، ۲۰۱۱) و برخی از اقتصادهای نوظهور مانند هنگ کنگ و مالزی (کوپر و همکاران، ۱۹۹۶)، سنگاپور (یی، سوجان، جیمز و لیونگ^۴، ۲۰۱۷)، لیبی (آبوازا، میهرت، جیمز و بست^۵، ۲۰۱۵) و آفریقای جنوبی

^۱ . Cooper, Leung and Mathews

^۲ . Roussyand Brivot

^۳ . Steinbart, Raschke, Gal and Dilla,

^۴ . Yee, Sujan, James, and Leung

^۵ . Abuazza, Mihret, James and Best

(اراسموس و کوتزی، ۲۰۱۸) مورد مطالعه قرار گرفته است (مشایخی و همکاران، ۲۰۲۲). خلاصه‌ای از نقش‌های متفاوتی که توسط بازیگران و ذینفعان اصلی برای فعالیت حسابرسی درک می‌شود، در جدول (۱) ارائه گردیده است (مشایخی و همکاران، ۲۰۲۲).

جدول ۱. ادراک ذینفعان مختلف از نقش حسابرسی داخلی

بازیگر / ذینفع حسابرسی داخلی	نقش درک شده از حسابرسی داخلی	منبع
حسابرسان داخلی	مدیر و عالی‌مقام	روسی و بریوت (۲۰۱۶)
	مشاور (همسو با کسب‌وکار)	سو و مارتینوف-بنی (۲۰۱۱)
اعضای کمیته حسابرسی	مشاوران خصوصی	روسی و بریوت (۲۰۱۶)
	اطمینان‌بخش	آراسموس و کوتزی (۲۰۱۸)
	جنبه‌های مربوط به اطمینان‌بخش	سو و مارتینوف-بنی (۲۰۱۱)
مدیران ارشد	مشاور در استرالیا	کوپر و همکاران (۱۹۹۶)
	مشارکتی و گروه‌گرا در مالزی	کوپر و همکاران (۱۹۹۶)
	خیرخواه اما مقتدر در هنگ‌کنگ	کوپر و همکاران (۱۹۹۶)
	کمک‌کننده و راهنما	آراسموس و کوتزی (۲۰۱۸)

در پرتو موارد فوق، سؤال اول پژوهش به صورت زیر فرمول‌بندی و تحلیل می‌گردد:

آیا بین ادراک و انتظارات گروه‌های مختلف از نقش و مسئولیت فعالیت حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد؟ (تأکید بر تفاوت درون‌گروهی)

ذینفعان حسابرسی داخلی

به اعتقاد گونر (۲۰۰۸) فعالیت حسابرسی داخلی همیشه باید آگاه باشد که ذینفعان آن چه کسانی هستند، انتظارات آن‌ها چیست، فاصله عملکرد را شناسایی و پاسخ‌هایی برای برآورده کردن انتظارات ذینفعان خود به‌ویژه مدیریت ارشد و کمیته حسابرسی ارائه دهد (آراسموس و کوتزی، ۲۰۱۸). با توجه به پیچیدگی‌های نقش حسابرسان داخلی، فعالیت حسابرسی داخلی همواره در دامنه‌های متضاد عمل می‌نماید، از یک سو، به عنوان بخشی از سازمان است و از سوی دیگر، در جهت حفظ استقلال و بی‌طرفی خود در تلاش است (هاوس و همکاران، ۲۰۱۴). مهم‌ترین جنبه‌ای که بر استقلال حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد، گزارشگری دوگانه است (آراسموس و کوتزی، ۲۰۱۸) که می‌بایست با لحاظ رابطه فعالیت حسابرسی داخلی با مدیریت و کمیته حسابرسی به صورت ترکیبی نه به صورت جداگانه مورد قضاوت قرار گیرد (کریستوفر، سارنز و لیونگ^۱، ۲۰۰۹).

^۱. Christopher, Sarens and Leung

طبق استانداردهای بین المللی حسابرسی داخلی (استاندارد ۱۱۰۰ و ۱۱۱۰)، مدیر حسابرسی داخلی، خط گزارشگری مستقیمی با کمیته حسابرسی (خط گزارشگری عملیاتی یا کارکردی) و خط گزارشگری اداری نیز با یکی از مدیران ارشد دارد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۷). حسابرسی داخلی فعالیتهای اطمینان بخشی و مشاوره‌ای را برای این ذینفعان فراهم می‌کند و ممکن است با شرایطی روبرو شود که مجبور باشد اطلاعات خاصی را برای یکی از طرفین ارائه دهد یا هر دو ذینفع ممکن است اطلاعات مشابهی را در مقادیر مختلف درخواست نمایند. معمولاً مدیران ارشد تمایل بیشتری به خدمات مشاوره‌ای داشته و گزارش‌های مختصر و مفهومی که اهداف شخصی آن‌ها را پشتیبانی می‌کند ترجیح می‌دهند، کمیته‌های حسابرسی انجام خدمات اطمینان بخشی را ترجیح داده و تمایل چندانی به دریافت خدمات مشاوره‌ای ندارند (اندرسون، ۲۰۰۳، ابوت و همکاران، ۲۰۱۰؛ روسی، ۲۰۱۵؛ سو و مارتینوف بنی، ۲۰۱۱، فوری و کوتزی، ۲۰۱۵، هاوس و همکاران، ۲۰۱۴). به عبارتی، استفاده از حسابرسی داخلی در برآورده کردن انتظارات نظارتی کمیته حسابرسی ممکن است با اهداف مدنظر مدیریت از تشکیل حسابرسی داخلی در تضاد باشد (متی و شهبازی، ۱۴۰۲ به نقل از گری، ۲۰۰۴). با این حال، واقعیت خط گزارشگری حسابرسی داخلی می‌تواند بسیار پیچیده باشد. این پیچیدگی ناشی از نیازهای دوگانه‌ای است که حسابرسی داخلی باید برآورده کند: از یک سو، ارائه خدمات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی طرفانه و از سوی دیگر، پاسخگویی به نیازهای مدیریت و ذینفعان؛ این دوگانگی می‌تواند منجر به سردرگمی و تقسیم توجه و منابع حسابرسی داخلی شود^۱ (آراسموس و کوتزی، ۲۰۱۸؛ اولریش و همکاران، ۲۰۱۹).

در استانداردها نشانه‌های ظریفی وجود دارد که خطوط گزارشگری حسابرسی داخلی را به سمت خط گزارشگری عملیاتی هدایت و حسابرسی داخلی را به عنوان «نماینده هیئت مدیره» معرفی می‌کند، اما به هیچ وجه از نقش مدیر ارشد حسابرسی داخلی به عنوان «شریک مدیریت» دست برنمی‌دارد. خط گزارشدهی به کمیته حسابرسی، همواره مورد توجه پژوهشگران بوده است. از یک سو به اعتقاد جندران و بدارد (۲۰۰۶) حسابرسی داخلی می‌تواند یک رابطه پاسخگویی بین کمیته حسابرسی و مدیریت ایجاد کند که به کاهش عدم تقارن اطلاعات ناشی از جدایی کمیته حسابرسی از عملیات سازمان کمک نماید (تروتمن^۲، ۲۰۱۳). از سوی دیگر ممکن است پیامدهای غیرمنتظره و نامطلوب و همچنین تهدیداتی برای استقلال و بی طرفی حسابرسی داخلی به دلیل نگرانی در مورد شغل و شهرت، واکنش بیش از حد اعضای کمیته حسابرسی و تلافی توسط مدیریت همراه داشته باشد (راس و نورمن^۳، ۲۰۰۸). هرچند بررسی‌ها نشان می‌دهد که اکثر

^۱. حسابرسی داخلی باید بین وظایف اطمینان بخشی و مشاوره‌ای خود تعادل برقرار کند. این می‌تواند منجر به تقسیم توجه و منابع شود، به ویژه در سازمان‌های بزرگ که نیازهای متنوعی دارند.

^۲. Trotman

^۳. Rose and Norman

کمیته‌های حسابداری، روابط سالمی با حسابداری داخلی دارند (ابوت و همکاران، ۲۰۱۰، دواونزا و سارنز^۱، ۲۰۱۷) اما گاهی اوقات ممکن است روابط کاری چالش‌برانگیز و دشوار گردد و به سوءتفاهم، ناکارآمدی و حتی نارضایتی منجر گردد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۹). عواملی که منجر به ایجاد فاصله و یک رابطه ضعیف، پرتنش یا سطحی بین کمیته حسابداری و حسابداری داخلی می‌گردد عبارتند از: تشکیل کمیته حسابداری به دلیل الزامات قانونی بجای نیاز واقعی شرکت‌ها، عضویت چندگانه اعضای کمیته حسابداری در بیش از یک کمیته، نداشتن تخصص و تجربه مالی رئیس کمیته حسابداری، نداشتن منابع یا اختیار کافی برای انجام وظایف خود (مشایخی و همکاران، ۲۰۲۲). تخصیص ناکافی منابع به فعالیت حسابداری داخلی، تضعیف استقلال، ارائه اطمینان بخشی سطحی، ناکارآمدی، فرصت‌های ازدست‌رفته و ارائه خدمات با بهینگی کمتر برای سازمان، از پیامدهای یک رابطه ضعیف می‌باشد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۹).

چمبرز (۲۰۱۴) بر گزارشگری عملیاتی تأکید می‌نماید، اما برخی مطالعات به اهمیت رابطه حسابداری داخلی (مدیر ارشد حسابداری داخلی) و مدیریت اشاره دارد (به‌عنوان مثال لنز و سارنز، ۲۰۱۲). میهرت و ییسماو^۲ (۲۰۰۷) تعاملات بین رئیس حسابداری داخلی و مدیریت ارشد را عامل حیاتی موفقیت سازمان می‌دانند. حسابداری داخلی برای مدیریت اطمینانی در مورد اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، ارزیابی کنترل‌های داخلی و فرآیندهای عملیاتی فراهم می‌کند (گراملینگ، مالتا، اشنایدر و چرچ^۳، ۲۰۰۴، اбот و همکاران، ۲۰۱۰). علاوه بر این، حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی بر اثربخشی حسابداری داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد (برخوردار و همکاران، ۱۴۰۰). باوجود اهمیت تعاملات بین حسابداری داخلی و مدیریت ارشد، پژوهش مشایخی و همکاران (۲۰۲۲) درک منفی مدیران ایرانی در مورد فعالیت حسابداری داخلی و عدم پذیرش و حمایت آن‌ها را تأیید می‌کند.

اندک مطالعاتی عدم وجود تفاوت بین دیدگاه‌های ذینفعان و حسابرسان داخلی در مورد انتظار - عملکرد حسابداری داخلی اشاره دارند (به‌عنوان مثال ادوفولا، آساره و اتویلک^۴، ۲۰۱۹)، بااین‌حال از سایر مطالعات می‌توان نتیجه گرفت که حسابداری داخلی رویکرد واحدی در تأمین نیازهای ذینفعان و در نتیجه اثربخشی ادراک شده آن‌ها نداشته است (به‌عنوان مثال فوری کوتزی، ۲۰۱۵، اراس موس و کوتزی، ۲۰۱۸، لنز و سارنز، ۲۰۱۲، پرایس و اتراهاوس کوپرز، ۲۰۱۴، ۲۰۱۷، کی‌پی‌ام‌جی، ۲۰۱۷). مشکلات حسابداری داخلی در داشتن دو ذینفع اصلی (چند ذینفع) را می‌توان با تئوری مالک-نماینده توضیح داد. درحالی‌که این نظریه به‌طور سنتی شامل یک مدیر و یک نماینده است (جنسن و مک‌کلینگ^۵، ۱۹۷۶؛ راس، ۱۹۷۳)، تیروول (۱۹۸۶) یک مدل

^۱. D'Onza and Sarens

^۲. Mihret and Yismaw

^۳. Gramling, Maletta, Schneider and Church

^۴. Adafula, Asare, Atuilik

^۵. Jensen & Meckling

دومرحله‌ای از این نظریه را ایجاد کرد که توسط یک مقام ناظر مستقل اضافی گسترش می‌یابد. در چنین حالتی، دو مدیر اصلی حضور دارند و نماینده باید تلاش کند تا هر دو را راضی کند. به اعتقاد استوارت و سابرامانیام (۲۰۱۰) نقش حسابرسی داخلی تلاش و جلب رضایت ذینفعان اصلی آن است، حتی اگر تضادهای بالقوه و منابع محدود باعث تعارض گردد (اولریش و همکاران، ۲۰۱۹). ازاین‌رو، یکی از پنج استراتژی اصلی حسابرسی داخلی تمرکز بر همسویی فعالیت‌ها با انتظارات ذینفعان اصلی بوده است (فوری و کوتزی، ۲۰۱۵ به نقل از انجمن حساب‌رسان داخلی، ۲۰۱۴).

در پرتو این موارد، سؤال دوم پژوهش به‌صورت زیر فرمول‌بندی و ارزیابی می‌شود:
آیا بین دیدگاه حساب‌رسان داخلی و ذینفعان اصلی فرایند حسابرسی از نقش و مسئولیت فعالیت حسابرسی تفاوت معناداری وجود دارد؟ (تأکید بر تفاوت‌های بین گروهی)

ساختار فاصله انتظارات پورتر

به اعتقاد چمبرز (۲۰۱۹) انتظارات و نتایج، مطابقت نسبی دارند. در مواردی که عدم تطابق انتظار- عمل رخ می‌دهد، آنگاه یک‌فاصله ایجاد می‌شود. این فاصله عموماً فاصله عملکرد انتظارات حسابرسی نامیده می‌شود (پورتر، ۱۹۹۰). در پژوهش‌های پیشین چندین تعریف و عناصر برای شکاف ذکر شده است. طبق پژوهش شهسواری و همکاران (۲۰۲۴)، تفاوت بین "انتظارات" و "عملکرد" (پورتر، ۱۹۹۰)، تفاوت بین "انتظارات" و "ادراک" (پورتر و گوثرپ، ۲۰۰۴)، تفاوت بین "انتظارات" و "اهداف" (حسن و همکاران، ۲۰۰۳)، تفاوت بین "انتظارات" و "واقعیات" (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان بخشی) از مهم‌ترین تعاریف صورت گرفته است. اکثر تعریف‌ها چشم انداز مالی داشته و دلالت بر این دارد که نویسندگان، آنها را با حسابرسی مستقل ایجاد کرده‌اند.

فاصله انتظارات پورتر (۱۹۹۳) شامل دو جزء فاصله معقول و فاصله عملکرد است که در تقسیم‌بندی جزئی‌تر، فاصله عملکردی به دو بخش فاصله استانداردهای ناکارا و فاصله عملکرد ناکارا تقسیم می‌شود. طبق بررسی‌های پورتر و همکاران (۲۰۱۲)، شکاف ناشی از فاصله معقول (۵۰ درصد)، ضعف استانداردها (۴۳ درصد) و ضعف عملکرد حساب‌رسان (۷ درصد) می‌باشد (پورتر و همکاران، ۲۰۱۲). جدول (۲) نسخه ساده‌شده شکاف‌های مختلف بر اساس مدل پورتر را نشان می‌دهد (صالحی، ۲۰۱۶).

جدول ۲. تعریف فاصله انتظارات حسابرسی داخلی بر مبنای ساختار پورتر (۱۹۹۳)

عنوان	تعریف
فاصله انتظارات حسابرسی داخلی	تفاوت بین انتظارات و ادراک ذینفعان از عملکرد حسابرسان
فاصله معقول	تفاوت بین انتظارات ذینفعان و انتظارات حسابرسان داخلی
فاصله عملکرد	تفاوت بین ادراک ذینفعان و انتظارات حسابرسان داخلی
شکاف استانداردهای ناکارا	تفاوت بین انتظارات و ادراک حسابرسان داخلی
شکاف عملکرد ناکارا	تفاوت بین ادراک ذینفعان و حسابرسان داخلی

علیرغم افزایش آگاهی از اینکه حسابرسی داخلی به اندازه حسابرسی مستقل در برابر شکاف انتظارات حسابرسی آسیب پذیر است، این شکاف در حوزه حسابرسی داخلی هنوز به اندازه کافی مورد بررسی قرار نگرفته است. مرور سیستماتیک مطالعات انجام شده در حوزه شکاف انتظارات نشان می‌دهد که این شکاف حسابرسی مستقل است که بیشترین سهم را به خود اختصاص داده است (گرسپاک، ۲۰۲۱، شهسواری و همکاران، ۲۰۲۴).

در راستای پر کردن این خلا در حسابرسی داخلی با بهره‌گیری از چارچوب پورتر، سؤال سوم پژوهش به صورت زیر فرمول‌بندی و تحلیل می‌گردد:

منبع و میزان فاصله انتظارات حسابرسی داخلی چیست؟

۳. روش‌شناسی

این پژوهش از منظر هدف توصیفی و به روش پیمایش انجام می‌شود. همچنین در گروه پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد و از منظر فرآیند اجرا، پژوهشی کمی می‌باشد. داده‌های مورد استفاده برای پژوهش حاضر طی سال ۱۴۰۲ جمع‌آوری گردیده است و از این جهت در گروه پژوهش مقطعی قرار می‌گیرد. برای دستیابی به پاسخ سؤالات پژوهش از پرسشنامه محقق ساخته استفاده شده است.

روش جمع‌آوری اطلاعات

داده‌های پژوهش حاضر از دو منبع اولیه و ثانویه جمع‌آوری شده است. داده‌های ثانویه از کتاب‌ها و از مقالات علمی با استفاده از موتورهای جستجو مانند گوگل و پایگاه‌های اطلاعاتی قدرتمندی مانند امرالد، ابسکو و الزویر^۱ جمع‌آوری شده‌اند.

نخست با استفاده از منابع علمی و حرفه‌ای مختلف (کوزو، ۲۰۱۳، کوزو ۲۰۱۷، انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۹)، حوزه‌های مسؤولیت حسابرسی داخلی شناسایی گردید، سپس طی مراحل مختلف از جمله مصاحبه به متخصصان حرفه و اعضای هیئت علمی دانشگاه حوزه‌های شناسایی شده تعدیل گردید. در این مرحله

^۱. Emerald, Ebsco & Elsevier

گزاره های تکراری حذف و گزاره‌های مشابه ادغام گردید. درنهایت ۱۴۷ نوع مسؤولیت در قالب سه حوزه اصلی کنترل‌های داخلی (۶۵ نوع مسؤولیت) که شامل که شامل پنج زیربخش محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و فعالیت‌های نظارتی، حوزه مسؤولیت مدیریت ریسک (۴۶ نوع مسؤولیت) که شامل پنج جزء راهبری و فرهنگ، استراتژی و هدف‌گذاری، عملکرد، بررسی و اعمال تجدیدنظر و اطلاعات، ارتباطات و گزارشگری، حوزه سوم، حوزه راهبری شرکتی (۳۶ نوع مسؤولیت) شامل هشت زیر بخش شامل پیروی از بهترین رویه‌های عمل، تضاد منافع، آموزش، برنامه‌ریزی‌های انتصاب و جانشین پروری، گزارش هیئت‌مدیره و جریان اطلاعات، فضای اخلاقی حاکم بر سازمان، استراتژی و مدیریت ریسک تعیین شد و از طریق پرسش‌نامه در اختیار پاسخ‌دهندگان قرار گرفت.

جامعه آماری، روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

جامعه آماری پژوهش شامل مدیران ارشد (مدیر عامل و بالاترین مقام مالی)، اعضای کمیته حسابرسی و حساب‌رسان داخلی شرکت‌های بورسی ایرانی^۱ می‌باشد. حساب‌رسان داخلی از میان روسای واحدهای حسابرسی داخلی با توجه به رابطه مستقیم خود با فعالیت حسابرسی داخلی شرکت‌ها مورد آزمون قرار می‌گیرند. ترکیب پاسخ‌دهندگان در جدول (۳) ارائه گردیده است. بیشترین تعداد پاسخ‌دهندگان مدیران/کارکنان حسابرسی داخلی به تعداد ۸۵ نفر می‌باشند که ۴۱/۴۶ درصد را تشکیل می‌دادند. پس‌ازاین گروه، مدیران ارشد به تعداد ۷۰ نفر و ۳۴/۱۵ درصد و درنهایت اعضای کمیته حسابرسی به تعداد ۵۰ نفر و ۲۴/۳۹ درصد، در اولویت دوم و سوم قرار گرفتند.

جدول ۳. توزیع فراوانی جامعه و نمونه

عنوان شغلی	جامعه	نمونه	درصد
کمیته حسابرسی	۱۱۳۲	۵۰	۲۹/۳۴
مدیریت ارشد	۶۶۰	۷۰	۳۴/۱۵
مدیر/عضو واحد حسابرسی داخلی	۶۶۰	۸۵	۴۱/۴۶

۱۰۰

تمرکز پژوهش حاضر بررسی تفاوت‌های درون‌گروهی و بین گروهی پاسخ‌دهندگان نمونه از مسؤولیت‌های حساب‌رسان داخلی است. آزمون‌ها با انجام تحلیل‌های مقایسه‌ای بر اساس این فرضیه بنیادی مبنی بر وجود تفاوت معنادار بین گروه‌های مختلف، در سه حوزه اصلی کنترل داخلی، مدیریت ریسک، راهبری شرکتی انجام شد.

۱. بانک‌ها، شرکت‌های بیمه، شرکت‌های سرمایه‌گذاری و تأمین سرمایه، نهادهای مالی به دلیل داشتن قوانین خاص در مورد حسابرسی داخلی از لیست خارج گردیده‌اند.

ابزار اندازه‌گیری

روش اصلی پژوهش در مورد فاصله انتظارات، پرسشنامه با استفاده از مقیاس لیکرت بوده است (بیزلی^۱، ۱۹۹۶). در این پژوهش برای گردآوری داده از ابزار پرسشنامه ساخته استفاده شد. سپس پرسشنامه‌ها، به دلیل پراکنده بودن پاسخ‌دهندگان در مناطق جغرافیایی مختلف به شکل بر خط برای اعضای نمونه ارسال شد. همچنین برای بالا بردن نرخ تکمیل پرسشنامه، پیگیری‌های مکرر از طریق تماس‌های تلفنی یا پیامکی صورت پذیرفت.

پرسشنامه پژوهش دارای دو بخش است: بخش اول سؤالات کلی جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان و بخش دوم سؤالات اصلی که سه حوزه مسئولیت حسابرسی داخلی، حوزه کنترل (۶۵ گزاره)، حوزه مدیریت ریسک (۴۶ گزاره) و حوزه راهبری (۳۶ گزاره) را شامل می‌شود. از پاسخ‌دهندگان خواسته شد نظر خود از مواردی که حسابرسان داخلی باید در خصوص آن‌ها اطمینان‌بخشی/مشاوره ارائه نمایند، برای دو سطح واقعی و مورد انتظار عملکرد در قالب مقیاس پنج‌درجه‌ای لیکرت با «۵» به‌عنوان بسیار زیاد، «۴» به‌عنوان زیاد، «۳» به‌طور متوسط کم، «۲» کم و «۱» به‌عنوان خیلی کم بیان نمایند. پس از محاسبه امتیازات وزنی، مقادیر میانگین برای سطح واقعی و سطح مورد انتظار محاسبه شد. تفاوت در انتظارات با در نظر گرفتن تفاوت بین مقدار میانگین واقعی و مقدار میانگین مورد انتظار تعیین شد. مقادیر مثبت و منفی، هر دو به‌عنوان فاصله انتظارات در نظر گرفته شدند.

روش مورد استفاده برای سنجش پایایی در پژوهش حاضر، روش آلفای کرونباخ است. مقدار آلفا باید حداقل برابر با ۷۰ درصد و یا بیشتر باشد تا یک سؤال بتواند در یک ابزار باقی بماند. پایایی برابر ۷۰ درصد، ثبات ۷۰ درصدی امتیازات یا نمرات به‌دست‌آمده از یک ابزار را نشان می‌دهد. در این پژوهش برای ارزیابی روایی پرسشنامه، روایی محتوا و سازه پرسشنامه بررسی می‌شود. برای ارزیابی روایی سازه از شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده و معیار فورنل و لارکر استفاده می‌گردد. چنانچه متوسط واریانس استخراج‌شده هر بُعد مدل دارای مقدار بیشتر از ۰/۵ باشد؛ بنابراین روایی همگرایی مدل تأیید می‌شود.

^۱. Beasley

۴. یافته‌ها

توصیف داده‌ها

فراوانی داده‌های بخش اول پرسشنامه به صورت کلی و به تفکیک گروه‌های مختلف در جدول (۴) ارائه گردیده است. بیش از ۸۲ درصد افراد شرکت کننده مرد و مابقی خانم می‌باشند. یافته‌ها حاکی از مردانه بودن حرفه حسابرسی داخلی می‌باشد. اعضای کمیته حسابرسی و مدیران ارشد بیش از ۴۰ سال سن دارند. این رقم برای مدیران ارشد حسابرسی داخلی میانگین کمتر از ۴۰ سال را نشان می‌دهد و از نوپا و جوان بودن حرفه حسابرسی داخلی ایران حمایت می‌کند.

علاوه بر این پاسخ‌دهندگان در خصوص رضایت شغلی خود گزینه متوسط را اعلام کرده‌اند. بیشتر افراد بیش از ۲۰ سال در شغل فعلی خود سابقه کاری دارند و افراد باتجربه‌ای محسوب می‌شوند. باین وجود بیشتر آنان کمتر از ۵ سال حسابرِس داخلی بوده‌اند. حسابرسان داخلی سطوح بالایی از تحصیلات را گزارش کردند و اکثریت قریب به اتفاق از مدرک کارشناسی ارشد و بالاتر (۸۳,۱۱ درصد) برخوردار بودند. نتایج نشان می‌دهد حسابرسان داخلی و غیر حسابرسان آموزش کافی در طول سال دریافت نمی‌کنند. این در حالی ست که برای کارآمدی فعالیت حسابرسی داخلی ایران نه تنها آموزش حسابرسان داخلی، بلکه آموزش غیر حسابرسان از جمله کمیته حسابرسی و مدیران ضروری می‌باشد (مشایخی و همکاران، ۲۰۲۲).

مطابق با جدول تنها حدود ۳۵ درصد از مدیران واحد حسابرسی بیان نمودند از نظر اداری به مدیرعامل گزارش می‌دهند. همچنین بیش از نیمی از آن‌ها (۵۸,۸۹ درصد) اظهار داشتند از نظر عملیاتی به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند. این نتایج شواهدی به نفع استقلال فعالیت حسابرسی داخلی ایران ارائه نموده و از هدایت خطوط گزارش‌دهی حسابرسی داخلی به سمت خط گزارشگری عملیاتی و همچنین «نماینده هیئت‌مدیره» بودن حسابرسی داخلی حمایت می‌کند.

جدول ۴. فراوانی داده‌های جمعیت‌شناختی

سازمان‌های جمعیت‌شناختی					سازمان‌های جمعیت‌شناختی				
حسابرسی داخلی	مدیریت ارشد	کمیته حسابرسی	کل گروه‌ها	تعداد	حسابرسی داخلی	مدیریت ارشد	کمیته حسابرسی	کل گروه‌ها	تعداد
درصد	درصد	درصد	درصد	تعداد	درصد	درصد	درصد	درصد	تعداد
صد	صد	صد	صد	صد	صد	صد	صد	صد	صد
جنسیت:					جنسیت:				
۸۲/۳۵	۷۸/۵۷	۶۰	۷۵/۶۱	۱۵۵	خصوصی	۷۶/۴۷	۸۵/۷۱	۹۰	۸۲/۹۳
۱۷/۶۵	۲۱/۴۳	۴۰	۲۴/۳۹	۵۰	بخش عمومی	۲۳/۵۳	۱۴/۲۹	۱۰	۱۷/۰۷
۰	۰,۰۰	۰	۰,۰۰	۰	غیرانتفاعی	۰	۰,۰۰	۰	۰
۰	۰,۰۰	۰	۰,۰۰	۰	سایر	۱۱/۷۶	۷/۱۴	۱۰	۹/۷۶
گواهینامه حرفه‌ای:					گواهینامه حرفه‌ای:				
۵۲/۹۴	۲۸/۵۷	۵۰	۴۳/۹۰	۹۰	حسابرسی داخلی و سایر	۴۱/۱۸	۲۸/۵۷	۲۰	۳۱/۷۱
۰	۰,۰۰	۱۰	۲/۴۴	۵	فقط گواهینامه حسابرسی داخلی	۳۵/۲۹	۳۵/۷۱	۲۰	۳۱/۷۱
۱۷/۶۵	۱۴/۲۹	۳۰	۱۹/۵۱	۴۰	فقط گواهینامه غیر حسابرسی داخلی	۱۱/۷۶	۲۸/۵۷	۵۰	۲۶/۸۳
۲۹/۴۱	۵۷/۱۴	۱۰	۳۴/۱۵	۷۰	هیچ کدام	۳۵/۲۹	۷/۱۴	۲۰	۲۱/۹۵
عضویت انجمن حسابرسی داخلی:					عضویت انجمن حسابرسی داخلی:				
۴۷/۰۶	۴۲/۸۶	۷۰	۵۱/۲۲	۱۰۵	می‌باشم	۵/۸۸	۳۵/۷۱	۲۰	۱۹/۵۱
۵۲/۹۴	۵۷/۱۴	۳۰	۴۸/۷۸	۱۰۰	نمی‌باشم	۱۷/۶۵	۷/۱۴	۰	۹/۷۶
تعداد کارکنان بخش حسابرسی داخلی:					تعداد کارکنان بخش حسابرسی داخلی:				
۴۷/۰۶	۵۰/۰۰	۸۰	۵۶/۱۰	۱۱۵	۰-۵ نفر	۳۵/۲۹	۵۰/۰۰	۲۰	۳۶/۵۹
۳۵/۲۹	۱۴/۲۹	۲۰	۲۴/۳۹	۵۰	۶-۱۰ نفر	۳۵/۲۹	۲۱/۴۳	۲۰	۲۶/۸۳
۱۱/۷۶	۰/۰۰	۰	۴/۸۸	۱۰	۱۱-۲۵ نفر	۱۱/۷۶	۱۴/۲۹	۴۰	۱۹/۵۱
۵/۸۸	۲۱/۴۳	۰	۹/۷۶	۲۰	۲۶-۵۰ نفر	۱۱/۷۶	۷/۱۴	۲۰	۱۲/۲۰
۰/۰۰	۱۴/۲۹	۰	۴/۸۸	۱۰	بیش از ۵۰ نفر	۵/۸۸	۷/۱۴	۰	۴/۸۸
تعداد برون‌سپاری/هم‌سپاری حسابرسی داخلی:					تعداد برون‌سپاری/هم‌سپاری حسابرسی داخلی:				
۸۲/۳۵	۷۱/۴۳	۹۰	۸۰/۴۹	۱۶۵	۰-۵ نفر	۱۱/۷۶	۷/۱۴	۱۰	۹/۷۶
۱۷/۶۵	۲۱/۴۳	۰	۱۴/۶۳	۳۰	۶-۱۰ نفر	۱۷/۶۵	۷/۱۴	۰	۹/۷۶
۰	۷/۱۴	۱۰	۴/۸۸	۱۰	۱۱-۲۵ نفر	۱۷/۶۵	۲۸/۵۷	۰	۱۷/۰۷
۰	۰,۰۰	۰	۰,۰۰	۰	۲۶-۵۰ نفر	۳۵/۲۹	۷/۱۴	۱۰	۱۹/۵۱
۰	۰,۰۰	۰	۰,۰۰	۰	بیش از ۵۰ نفر	۳۵/۲۹	۷/۱۴	۱۰	۱۹/۵۱

ساعات آموزش رسمی حسابرسی داخلی در سال:						۱۷/۶۵	۵۰/۰۰	۸۰	۴۳/۹۰	۹۰	بیشتر از ۲۰ سال
۱۷/۶۵	۷/۱۴	۲۰	۱۴/۶۳	۳۰	بیشتر از ۵۰ ساعت	رضایتمندی از شغل فعلی:					
۵/۸۸	۷/۱۴	۱۰	۷/۳۲	۱۵	۴۹-۴۰ ساعت	۵/۸۸	۷/۱۴	۱۰	۷/۳۲	۱۵	بسیار کم
۱۷/۶۵	۲۸/۵۷	۱۰	۱۹/۵۱	۴۰	۳۹-۲۰ ساعت	۲۳/۵۳	۰/۰۰	۲۰	۱۴/۶۳	۳۰	کم
۱۷/۶۵	۲۱/۴۳	۳۰	۲۱/۹۵	۴۵	۱۹-۱ ساعت	۳۵/۲۹	۲۱/۴۳	۴۰	۳۱/۷۱	۶۵	متوسط
۴۱/۱۸	۳۵/۷۱	۳۰	۳۶/۵۹	۷۵	هیچ کدام	۲۳/۵۳	۵۰/۰۰	۲۰	۳۱/۷۱	۶۵	زیاد
ارجاع گزارش‌های اداری مدیر ارشد حسابرسی داخلی:						۱۱/۷۶	۲۱/۴۳	۱۰	۱۴/۶۳	۳۰	خیلی زیاد
کمیته حسابرسی						تحصیلات:					
۳۵/۲۹	۴۲/۸۶	۶۰	۴۳/۹۰	۹۰	هیئت‌مدیره	۱۱/۷۶	۲۱/۴۳	۱۰	۱۴/۶۳	۳۰	کارشناسی
۱۱/۷۶	۱۴/۲۹	۲۰	۱۴/۶۳	۳۰	مشاور حقوقی	۰	۰/۰۰	۰	۰/۰۰	۰	دانشجوی
۰/۰۰	۰/۰۰	۱۰	۲/۴۴	۵							کارشناسی ارشد
۳۵/۲۹	۱۴/۲۹	۱۰	۲۱/۹۵	۴۵	مدیرعامل	۴۷/۰۶	۵۰/۰۰	۲۰	۴۱/۴۶	۸۵	کارشناسی ارشد
۱۱/۷۶	۷/۱۴	۰	۷/۳۲	۱۵	مدیر/ معاون ارشد مالی	۲۹/۴۱	۷/۱۴	۲۰	۱۹/۵۱	۴۰	دانشجوی
											دکتری
۵/۸۸	۷/۱۴	۰	۴/۸۸	۱۰	سایر	۱۱/۷۶	۲۱/۴۳	۵۰	۲۴/۳۹	۵۰	دکتری
۰/۰۰	۱۴/۲۹	۰	۴/۸۸	۱۰	نمی‌دانم	رشته تحصیلی:					
ارجاع گزارش‌های عملیاتی مدیر ارشد حسابرسی داخلی:						۸۲/۳۵	۵۱/۷۱	۷۰	۸۰/۴۹	۱۶۵	حسابداری
۵/۸۸	۲۵/۷۱	۶۰	۵۱/۲۲	۱۰۵	کمیته حسابرسی	۱۱/۷۶	۰/۰۰	۲۰	۹/۷۶	۲۰	حسابرسی
۵/۸۸	۲۱/۴۳	۳۰	۱۷/۰۷	۳۵	هیئت‌مدیره	۰	۰/۰۰	۰	۰/۰۰	۰	اقتصاد
۵/۸۸	۰/۰۰	۰	۲/۴۴	۵	مشاور حقوقی	۵/۸۸	۷/۱۴	۱۰	۷/۳۲	۱۵	مدیریت
۲۳/۵۳	۲۸/۵۷	۱۰	۲۱/۹۵	۴۵	مدیرعامل	۰	۷/۱۴	۰	۲/۴۴	۵	سایر
۰	۷/۱۴	۰	۲/۴۴	۵	مدیر/ معاون ارشد مالی						
۵/۸۸	۷/۱۴	۰	۴/۸۸	۱۰	سایر						
۰	۰/۰۰	۰	۰/۰۰	۰	نمی‌دانم						

استنباط از داده‌ها

قبل از انجام تجزیه و تحلیل روایی و پایایی پرسشنامه پژوهش مورد بررسی قرار می‌گیرد. ابتدا برای محاسبه پایایی پرسشنامه از آلفای کرونباخ استفاده می‌شود. ضریب آلفا برای پرسشنامه طرح شده معادل ۰/۹۰۳ به دست آمده است که در بازه مناسب قرار دارد. سپس برای ارزیابی روایی سازه از شاخص میانگین واریانس استخراج شده و معیار فورنل و لارکر استفاده شده است. شاخص AVE بیان می‌کند که متوسط

واریانس استخراج شده هر بُعد مدل دارای مقدار بیشتر از ۰/۵ است؛ بنابراین روایی همگرایی مدل تأیید می‌شود.

یافته‌های مرتبط با سؤال اول پژوهش

به‌منظور مقایسه انتظارات و ادراک از عملکرد (میانگین‌های واقعی و مورد انتظار) درون گروه‌های مختلف آزمون t استفاده گردید. نتایج در جدول (۵) ارائه گردیده است.

مطابق با جدول (۵) بین ادراک از عملکرد و انتظارات اعضای کمیته حسابرسی، با توجه به سه حوزه کنترل داخلی (به‌استثناء زیر بخش ارزیابی ریسک)، مدیریت ریسک و راهبری (به‌استثناء زیر بخش فضای اخلاقی حاکم بر سازمان) تفاوت قابل‌ملاحظه‌ای وجود دارد. تفاوت بین ادراک و انتظارات مدیران ارشد، در اکثر زیر بخش‌های مسئولیت حساب‌رسان، در سطح ۹۹ درصد معنادار است. در حوزه کنترل داخلی، زیر بخش‌های «ارزیابی ریسک» و «اطلاعات و ارتباطات» و در حوزه مدیریت ریسک زیر بخش اطلاعات، ارتباطات و گزارشگری تفاوت معنادار نمی‌باشد. در حوزه راهبری شرکتی، زیر بخش‌های «پیروی از بهترین رویه‌های عمل» و «فضای اخلاقی حاکم بر سازمان» دارای تفاوت معنادار هستند. برای گروه حسابرسی داخلی در هیچ‌یک از حوزه‌های مسئولیت فاصله انتظارات معناداری مشاهده نگردید.

جدول ۵. مقایسه میانگین‌ها

متغیرها	عضو کمیته حسابرسی	مدیریت ارشد	حسابرسی داخلی
کنترل داخلی	*** -۰/۰۵۱	*** -۰/۰۷۲	*
محیط کنترلی	** -۰/۰۲۸	*** -۰/۱۴۲	*
ارزیابی ریسک	۰/۰۱۳	-۰/۰۱۹	*
فعالیت‌های کنترلی	*** -۰/۱۴۴	*** -۰/۰۶۳	*
اطلاعات و ارتباطات	*** -۰/۲۰۰	۰/۰۰۸	*
فعالیت‌های نظارتی	*** -۰/۱۰۴	*** -۰/۱۴۲	*
مدیریت ریسک	*** -۰/۱۴۵	*** -۰/۰۶۰	*
راهبری و فرهنگ	*** -۰/۰۶۱	*** -۰/۱۴۱	*
استراتژی و هدف‌گذاری	*** -۰/۱۵۲	*** -۰/۱۲۷	*
عملکرد	*** -۰/۱۱۰	** -۰/۰۳۱	*
بررسی و اعمال تجدیدنظر	*** -۰/۱۶۰	** ۰/۰۳۶	*
اطلاعات، ارتباطات و گزارشگری	*** -۰/۲۴۲	-۰/۰۳۸	*
راهبری شرکت	*** -۰/۲۲۶	*** -۰/۰۳۵	*
پیروی از بهترین رویه‌های عمل	*** -۰/۲۲۷	*** -۰/۰۲۶	*
تضاد منافع	*** -۰/۳۲۵	*	*
آموزش	** -۰/۳۰۰	*	*
برنامه‌ریزی‌های انتصاب و جانشین‌پروری	*** -۰/۳۳۳	*	*
گزارش هیئت‌مدیره و جریان اطلاعات	*** -۰/۱۵۰	*	*
فضای اخلاقی حاکم بر سازمان	*	*** -۰/۲۵۷	*

-۰/۱۷۵

استراتژی

-۰/۳۰۰

مدیریت ریسک

معناداری آماری در سطح ۰,۰۱

**
معناداری آماری در سطح ۰,۰۵

*
معناداری آماری در سطح ۰,۱۰

یافته‌های مرتبط با سؤال دوم پژوهش

بررسی تفاوت بین انتظارات و ادراک ذینفعان اصلی با مدیران حسابرسان داخلی برای هر دو سطح واقعی و مورد انتظار عملکرد در جدول (۶) ارائه گردیده است. سایر اطلاعات به تفکیک ذینفعان ارائه می‌گردد:

الف) تفاوت میان دیدگاه حسابرسان داخلی و اعضای کمیته حسابرسان

نتایج مقایسه دیدگاه حسابرسان داخلی و اعضای کمیته حسابرسان از مسئولیت‌های حسابرسان در قبال کنترل داخلی، مدیریت ریسک و راهبری شرکتی به همراه اجزاء مربوطه، در دو سطح واقعی و مورد انتظار عملکرد نشان می‌دهد ادراک و انتظارات کمیته حسابرسان کمتر از حسابرسان داخلی است. در حوزه مسئولیت کنترل داخلی، اختلافات در سطح واقعی برای دو جزء محیط کنترلی و ارزیابی ریسک و در سطح مورد انتظار برای تمامی اجزاء به‌استثنا فعالیت‌های نظارتی منفی و معنادار است. با توجه به حوزه مسئولیت مدیریت ریسک، تفاوت برای اجزاء راهبری و فرهنگ، استراتژی و هدف‌گذاری، در هر دو سطح واقعی و مورد انتظار، جزء عملکرد فقط در سطح مورد انتظار و جزء بررسی و اعمال تجدیدنظر در سطح واقعی معنادار است. با توجه به حوزه راهبری شرکتی، در سطح مورد انتظار تفاوت‌ها صرفاً برای جزء تضاد منافع و در سطح واقعی برای اجزاء آموزش و برنامه‌ریزی‌های انتصاب و جانشین‌پروری معنادار است؛ در سایر موارد اختلافات معنادار نیست.

ب) تفاوت میان دیدگاه حسابرسان داخلی و مدیران ارشد

نتایج مقایسه دیدگاه حسابرسان داخلی و مدیران ارشد از مسئولیت‌های حسابرسان در قبال کنترل داخلی، مدیریت ریسک و راهبری شرکتی به همراه اجزاء مربوطه، در دو سطح واقعی و مورد انتظار کمتر بودن ادراک و انتظارات مدیران ارشد در مقایسه با حسابرسان داخلی را نشان می‌دهد. با توجه به حوزه مسئولیت کنترل داخلی، اختلافات، برای دو جزء محیط کنترلی و ارزیابی ریسک در سطح مورد انتظار و جزء فعالیت‌های نظارتی در هر دو سطح واقعی و مورد انتظار، معنادار است. با توجه به حوزه مدیریت ریسک، اختلافات در سطح واقعی برای هیچ‌یک از اجزاء معنادار نبوده و در سطح مورد انتظار فقط برای جزء راهبری و فرهنگ منفی و معنادار است. با توجه به حوزه راهبری شرکتی، تفاوت‌ها، برای تمامی زیر بخش‌ها به‌استثنا تضاد منافع، فضای اخلاقی حاکم بر سازمان و استراتژی در هر دو سطح واقعی و مورد انتظار و زیر بخش آموزش در سطح واقعی معنادار نیست.

جدول ۶. فاصله گروه‌های مختلف در سطح مورد انتظار و واقعی

متغیرها	سطح مورد انتظار		سطح واقعی	
	کمیت‌ه حسابرسی	مدیریت ارشد	کمیت‌ه حسابرسی	مدیریت ارشد
کنترل داخلی	۰/۴۸۵***	۰/۲۵۶**	۰/۵۴۲***	۰/۳۲۴
محیط کنترلی	۰/۴۴۸***	۰/۰۴۸**	۰/۴۵۸***	۰/۲۱۰
ارزیابی ریسک	۰/۴۹۹***	۰/۰۹۸**	۰/۵۰۴***	۰/۱۲۰
فعالیت‌های کنترلی	۰/۶۸۲***	۰/۳۵۱	۰/۸۶۰	۰/۳۹۰
اطلاعات و ارتباطات	۰/۶۰۱***	۰/۲۷۴	۰/۷۸۷	۰/۲۶۴
فعالیت‌های نظارتی	۰/۱۹۴	۰/۵۰۹***	۰/۱۰۴	۰/۶۳۸***
مدیریت ریسک	۰/۳۳۳***	۰/۱۶۱**	۰/۴۷۷***	۰/۲۲۳
راهبری و فرهنگ	۰/۴۲۸***	۰/۱۴۴**	۰/۴۹۰***	۰/۲۹۴
استراتژی و هدف‌گذاری	۰/۳۲۹***	۰/۰۱۹	۰/۴۵۹***	۰/۱۰۸
عملکرد	۰/۳۳۴**	۰/۰۶۹	۰/۴۴۸	۰/۱۰۴
بررسی و اعمال تجدیدنظر	۰/۲۵۴	۰/۱۷۱	۰/۴۱۴***	۰/۱۳۵
اطلاعات، ارتباطات و گزارشگری	۰/۳۲۰	۰/۴۴۰	۰/۵۷۵	۰/۴۷۲
راهبری شرکت	۰/۰۱۵	۰/۴۹۳***	۰/۲۰۷	۰/۵۲۷***
پیروی از بهترین رویه‌های عمل	۰/۱۰۲	۰/۵۲۷***	۰/۳۶۰	۰/۵۳۹***
تضاد منافع	۰/۳۰۶***	۰/۲۲۳	۰/۰۳۹	۰/۲۲۳
آموزش	۰/۱۶۵	۰/۱۲۲***	۰/۴۶۵***	۰/۱۲۲
برنامه‌ریزی‌های انتصاب و جانشین‌پروری	۰/۴۲۰	۰/۶۲۳***	۰/۰۸۶***	۰/۶۲۳***
گزارش هیئت‌مدیره و جریان اطلاعات	۰/۱۶۵	۰/۵۵۷***	۰/۰۱۵	۰/۵۵۷***
فضای اخلاقی حاکم بر سازمان	۰/۲۱۴	۰/۰۶۶	۰/۲۱۴	۰/۳۲۳
استراتژی	۰/۰۴۷	۰/۱۸۳	۰/۲۲۲	۰/۱۸۳
مدیریت ریسک	۰/۲۳۹	۰/۶۴۵***	۰/۵۳۹	۰/۶۴۵***

*** معناداری آماری در سطح ۰,۰۱

** معناداری آماری در سطح ۰,۰۵

* معناداری آماری در سطح ۰,۱۰

یافته‌های مرتبط با سؤال سوم پژوهش

جدول (۷) عناصر مدل فاصله انتظارات حسابرسی پورتر را نشان می‌دهد که شامل مقایسه بین ادراک سطوح واقعی و مورد انتظار توسط حساب‌رسان داخلی و ذینفعان کلیدی آن، برحسب مقادیر میانگین است.

جدول ۷. مقادیر میانگین ادراک و انتظارات حسابرسان داخلی و ذینفعان کلیدی

حسابرسی داخلی		حسابرسان داخلی		کمیته حسابرسی		مدیریت ارشد	
سطح واقعی	سطح مورد انتظار	سطح واقعی	سطح مورد انتظار	سطح واقعی	سطح مورد انتظار	سطح واقعی	سطح مورد انتظار
A	B	C _i	D _i	C _i	D _i	C _i	D _i
۳/۲۱۶	۳/۲۱۶	۲/۶۷۳	۲/۷۳۱	۲/۸۹۱	۲/۹۶۰	۲/۸۷۱	۲/۵۲۵
۳/۰۳۲	۳/۰۳۲	۲/۵۵۵	۲/۶۹۹	۲/۸۰۹	۲/۸۷۱	۲/۸۷۱	۲/۵۲۵
۳/۰۱۸	۳/۰۱۸	۲/۸۱۰	۳/۰۳۳	۲/۴۹۱	۲/۵۲۵	۲/۴۹۱	۲/۵۲۵

جدول (۸) نحوه محاسبه شکاف‌های مختلف بر اساس مدل پورتر را نشان می‌دهد:

جدول ۸. تعریف و محاسبه شکاف انتظارات

عنوان	فرمول ریاضی
شکاف انتظارات حسابرسی داخلی	$[C_i - D_i]$
شکاف معقول	$[B - D_i]$
شکاف عملکرد	$[C_i - B]$
شکاف استانداردهای ناکارا	$[A - B]$
شکاف عملکرد ناکارا	$[C_i - A]$

بر اساس اطلاعات ارائه‌شده در جداول (۷) و (۸)، منشأ و میزان شکاف انتظارات در جدول (۹) به تفکیک حوزه‌های مسئولیت حسابرسی داخلی برای گروه‌های مختلف ارائه‌شده است.

جدول ۹. منبع و میزان شکاف انتظارات میان بازیگران اصلی فرایند حسابرسی داخلی

حوزه مسئولیت	فاصله انتظارات	فاصله عملکرد		جمع فاصله عملکرد
		استانداردهای ناکارا	عملکرد ناکارا	
۱. حوزه کنترل داخلی (۶۵ گزاره)				
کمیته حسابرسی	-۰/۰۵۸	۰/۴۸۵	-۰/۵۴۳	-۰/۵۴۳
مدیریت ارشد	-۰/۰۶۹	۰/۲۵۶	-۰/۳۲۵	-۰/۳۲۵
۲. حوزه مدیریت ریسک (۴۶ گزاره)				
کمیته حسابرسی	-۰/۱۴۴	۰/۳۳۳	-۰/۴۷۷	-۰/۴۷۷
مدیریت ارشد	-۰/۰۶۲	۰/۱۶۱	-۰/۲۲۳	-۰/۲۲۳
۳. حوزه راهبری (۳۶ گزاره)				
کمیته حسابرسی	-۰/۲۲۳	-۰/۰۱۵	-۰/۲۰۸	-۰/۲۰۸
مدیریت ارشد	-۰/۰۳۴	۰/۴۹۳	-۰/۵۲۷	-۰/۵۲۷
۴. کل (۱۴۷ گزاره)				
کمیته حسابرسی	-۰/۰۸۱	۰/۲۹۸	-۰/۳۶۷	-۰/۳۷۹
مدیریت ارشد	-۰/۰۹۶	۰/۲۶۹	-۰/۳۵۳	-۰/۳۶۵

نتایج نشان می‌دهد که از کل فاصله انتظارات (ستون دوم جدول) بخشی متعلق به شکاف معقول و مابقی ناشی از شکاف عملکرد است. علاوه بر این، نتایج زیر از تجزیه فاصله انتظارات حاصل گردید:

- فاصله انتظارات عملکرد بیشتر از فاصله انتظارات معقول است.
- فاصله عملکرد ناکارا نسبت به فاصله استانداردهای ناکارا نقش مهم‌تری در فاصله عملکرد دارد.
- حوزه مدیریت ریسک، باعث ایجاد فاصله انتظارات بالاتری در مقایسه با سایر حوزه‌ها می‌شود.

۵. بحث و نتیجه‌گیری

نقش حسابرسی داخلی پیچیدگی‌های زیادی دارد و ذینفعان مختلف این نقش را متفاوت درک می‌کنند. از یک‌سو، حسابرسی داخلی به‌عنوان نماینده هیئت‌مدیره (کمیته حسابرسی) مسئول ارائه گزارش‌ها و توصیه‌ها به هیئت‌مدیره در مورد کنترل‌ها، ریسک‌ها و عملکرد سازمان است. از سوی دیگر، به‌عنوان شریک مدیریت در توسعه و بهبود سازمان عمل می‌کند و در جهت بهبود کنترل‌ها و ریسک‌ها و عملکرد سازمان به مدیریت مشاوره می‌دهد. حسابرسی داخلی باید توازنی مناسب بین این دو نقش داشته باشد تا به‌طور هم‌زمان نیازهای واگرایی هر دو ذینفع را برآورده کند. در مواردی که عدم تطابق انتظار-عمل رخ می‌دهد، آنگاه یک‌فاصله ایجاد می‌شود که عموماً فاصله عملکرد انتظارات حسابرسی نامیده می‌شود (پورتر، ۱۹۹۳). به‌این‌ترتیب، سه

سؤال پژوهش مطرح گردید. ابتدا، تفاوت‌های درون‌گروهی و بین‌گروهی از نقش و مسئولیت فعالیت حسابرسی مورد بررسی قرار گرفت، سپس با به‌کارگیری مدل پورتر منبع و میزان این تفاوت‌ها تعیین شد.

در رابطه با سؤال اول، مقایسه تفاوت‌های درون‌گروه‌های کمیته حسابرسی، مدیران ارشد و حساب‌رسان داخلی، مشخص نمود که تفاوت انتظارات و عملکرد مشاهده شده از حساب‌رسان داخلی در گروه مدیران ارشد بیشترین مقدار بوده، سپس اعضای کمیته حسابرسی و حساب‌رسان داخلی در اولویت‌های بعدی قرار می‌گیرند. همچنین مدیران ارشد بیشترین فاصله درون‌گروهی در حوزه کنترل داخلی را به خود اختصاص دادند. این تفاوت‌ها در حوزه مدیریت ریسک و راهبری شرکتی برای گروه کمیته حسابرسی بیشترین مقدار را دارد. این نتایج با سارنز و دی بیلد (۲۰۰۶) و اولریش و همکاران (۲۰۱۹) که دریافتند مدیران تمایل بیشتری به کنترل‌های داخلی از سوی حسابرسی داخلی دارند و اولریش و همکاران (۲۰۱۹) که نشان دادند کمیته‌های حسابرسی فقط به گزارش‌های مدیریت ریسک علاقه‌مند هستند همخوان است. بنابراین انتظارات این دو ذینفع یکی با تمرکز بر هزینه و دیگری بر مزایا، معمولاً با یکدیگر مقابله می‌کند تا یک اجماع هزینه منفعت حاصل شود. علاوه بر این مشخص گردید (مدیران) حساب‌رسان داخلی ایرانی نسبت به آنچه باید انجام دهند کاملاً آگاه هستند و تفاوتی بین انتظارات و ادراک آنان که پورتر و گوثروپ (۲۰۰۴) از آن به نام فاصله استانداردهای ناکارا یاد می‌کنند، وجود ندارد. علت این تفاوت را شاید بتوان در آشنایی و تسلط مدیران ارشد حسابرسی داخلی نسبت به چارچوب یکپارچه کنترل داخلی - کوزو، چارچوب مدیریت ریسک جامع - یکپارچه سازی با استراتژی و عملکرد و بیانیه‌های مواضع انجمن حساب‌رسان داخلی جست‌وجو نمود.

در رابطه با سؤال دوم، نتایج تفاوت‌های قابل‌توجه (در برخی موارد جزئی) بین ارزیابی خود حساب‌رسان داخلی (طرف عرضه) و دیدگاه ذینفعان اصلی (طرف تقاضا) نسبت به فرایندهای کنترل، ریسک و راهبری در هر دو سطح واقعی و مورد انتظار عملکرد نشان می‌دهد. این تجزیه و تحلیل، همراستا با ادبیات پژوهش در مورد اختلافات بین ذینفعان حسابرسی داخلی نظیر ابوت و همکاران (۲۰۱۰)، آراسموس و کوتزی (۲۰۱۸)، لنز و سارنز (۲۰۱۲)، مشایخی و همکاران (۲۰۲۲) می‌باشد که نشان دادند ذینفعان کلیدی حسابرسی داخلی انتظار زیادی دارند و تا حد زیادی نسبت به ماهیت، هدف و ظرفیت‌های دقیق عملکرد حسابرسی داخلی ناآگاه هستند.

سردرگمی در مورد اینکه چه کسی ذینفع اصلی است ممکن است بر روابط بین فعالیت حسابرسی داخلی و ذینفعان تأثیر منفی گذاشته باشد (دواونزا و همکاران، ۲۰۱۷) علاوه بر این، مشایخی و همکاران (۲۰۲۲) از یک سو درک منفی مدیران ایرانی در مورد فعالیت حسابرسی داخلی و عدم پذیرش و حمایت آن‌ها را نیز تأیید می‌کنند و از سوی دیگر به عواملی که منجر به ایجاد فاصله و یک رابطه ضعیف، پرتنش یا سطحی بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی می‌گردند اشاره می‌کنند. این عوامل عبارتند از: تشکیل کمیته حسابرسی به دلیل الزامات قانونی بجای نیاز واقعی شرکت‌ها، عضویت چندگانه اعضای کمیته

حسابرسی در بیش از یک کمیته، نداشتن تخصص و تجربه مالی رئیس کمیته حسابرسی، نداشتن منابع یا اختیار کافی برای انجام وظایف خود (مشایخی و همکاران، ۲۰۲۲). تخصیص ناکافی منابع به فعالیت حسابرسی داخلی، تضعیف استقلال، ارائه اطمینان بخشی سطحی، ناکارآمدی، فرصت‌های ازدست‌رفته و ارائه خدمات با بهیئگی کمتر برای سازمان، از پیامدهای یک رابطه ضعیف می‌باشد (انجمن حساب‌رسان داخلی، ۲۰۱۹).

در رابطه با سؤال سوم، نتایج حاصل از به‌کارگیری مدل پورتر (۱۹۹۳) نشان می‌دهد مدیران ارشد در مقایسه با کمیته حسابرسی، فاصله انتظارات کل بالاتری را به خود اختصاص می‌دهند. با در نظر گرفتن حوزه‌های مختلف مسئولیت، بیشترین فاصله انتظارات حوزه کنترل داخلی به مدیران ارشد اختصاص می‌یابد، علاوه بر این، فاصله انتظارات مدیریت ریسک و فاصله انتظارات راهبری شرکتی برای گروه کمیته حسابرسی بیشترین مقدار را دارد. در رابطه با این سوال بررسی تطبیقی بیا پژوهش‌های پیشین به دلیل منحصر به فرد بودن آن امکان ناپذیر می‌باشد.

به نظر می‌رسد یکی از نتایج مهم این تحقیق این است که نیاز به بهبود کانال‌های ارتباطی بین حساب‌رسان داخلی و ذینفعان کلیدی و آموزش‌های مستمر برای حساب‌رسان داخلی و غیر حساب‌رسان وجود دارد. این مطالعه نکات مفید و پیشنهادات قابل اجرا و مفیدی به شرحی که در ادامه می‌آید برای مدیران ارشد حسابرسی داخلی و ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی ارائه می‌دهد.

به واحدهای حسابرسی داخلی توصیه می‌گردد که نتایج پژوهش را با دقت مطالعه کنند، انتظارات و نیازهای ذینفعان خود را تحلیل و درک کنند، راهبردهای خود را بر اساس انتظارات ذینفعان تعیین و توسعه دهند (این شامل توسعه فرآیندها، آموزش‌ها، فناوری‌ها و ارتقاء کیفیت گزارش‌ها است). اثربخشی واحد حسابرسی داخلی خود را در تحقق این انتظارات ارزیابی کنند. این تلاش‌ها به کاهش فاصله انتظارات و تقویت اعتماد ذینفعان منجر گردیده و به افزایش ارزش ارائه‌شده توسط حسابرسی داخلی کمک خواهد کرد. نتایج همچنین شامل اطلاعات مفید برای کمیته حسابرسی و مدیریت است تا درک بهتری از مسئولیت‌های حساب‌رسان داخلی و توان حرفه حسابرسی داخلی برای ارائه بینش و اطمینان و همچنین درک نقش کلیدی خود در جهت ایفای درست مسئولیت توسط حساب‌رسان پیدا کنند. کمیته حسابرسی و مدیریت همچنین باید به نظرات حساب‌رسان داخلی در مورد کنترل‌های داخلی، ریسک‌ها و راهبری شرکتی توجه نموده و از آن‌ها در جهت بهبود ارتباط بهره‌برداری نمایند.

به پژوهشگران پیشنهاد می‌گردد در پژوهش‌های آتی، عواملی که توانایی حساب‌رسان داخلی را در ایجاد روابط باکیفیت با ذینفعان اصلی تحت تأثیر قرار می‌دهند، شناسایی و اثر آن بر کاهش فاصله انتظارات حسابرسی داخلی موردبررسی قرار دهند. علاوه بر این شناسایی و کمی سازی شکاف‌های بالقوه موجود بین دیدگاه‌های گروه‌های مختلف استفاده‌کننده خدمات حسابرسی داخلی در رابطه با حوزه‌های مسئولیت حساب‌رسان داخلی موردتوجه قرار گیرد.

- باقرپور ولاشانی، محمدعلی؛ جهانبانی، مصطفی؛ ظفرزاده، سمیه، (۱۳۹۲)، ارائه مدل تجربی برای پیاده سازی و به کارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۲ (۶)، ۳۱-۱.
- برخوردار، کتابون؛ ناظمی، امین، نمازی، نویدرضا، (۱۴۰۰)، بررسی عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارزیابی نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک و کنترل های داخلی بانک کشاورزی، پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۱ (۲)، ۸-۳۵.
- پور حیدری، امید؛ رضایی، امید، (۱۳۹۱)، بررسی عوامل مؤثر بر ارزش افزوده حسابرسی داخلی در شرکتهای پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴ (۱۴)، ۹۸-۱۱۳.
- پور عبدالهیان، مرجان، (۱۳۹۴)، کارکردهای حسابرسی داخلی در ایران، پایان نامه جهت اخذ درجه کارشناسی ارشد رشته حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی و اقتصاد دانشگاه الزهرا (س).
- خوئینی، مهین، مشایخ، شهناز، (۱۴۰۲)، الگوی مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی، پژوهش های تجربی حسابداری، دوره ۱۳، شماره ۳ (۴۹)، ۱-۲۶.
- رحمانی، علی، کدخدایی الیادرانی، مژده، (۱۳۹۴)، ارزیابی راهبری شرکتی توسط حسابرسان داخلی در ایران، دانش حسابرسی، ۶۷: ۹۹-۱۲۲.
- منتی، وحید؛ شهبازی، علی، (۱۴۰۲)، رابطه بین نظارت کمیته حسابرسی بر عملکرد حسابرسی داخلی و ماهیت فعالیت های حسابرسی داخلی، پژوهش های حسابرسی حرفه ای، ۳ (۱۱)، ۱۶۲-۱۳۲.
- نیکبخت، محمدرضا، قدس حسن آباد، مریم، (۱۳۹۷)، عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷ (۲۸)، ۱۸۷-۱۹۹.
- نیکخواه آزاد، علی، قناد، حمیدرضا، (۱۳۷۶)، عوامل عدم توسعه و روشهای ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران، بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۱ (۶)، ۳۵-۵۹.

References

- Abbott, L. J.; Parker, S.; & Peters, G. F; (۲۰۱۰). Serving two masters: The association between audit committee internal audit oversight and internal audit activities. *Accounting Horizons*, ۲۴(۱), ۱-۲۴.
- Abuazza, W.O., Mihret, D.G., James, K. and Best, P. (۲۰۱۵), The perceived scope of internal audit function in Libyan public enterprises, *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۳۰, pp. ۵۶۰-۵۸۱
- Anderson, U. (۲۰۰۳), Assurance and Consulting Services, *IIA Research Foundation*, Altamonte Springs, FL.
- Adafula, Babonyire,. Asare, Nicholas,. Abayaawien Atuilik, Williams,. and Christopher. (۲۰۱۹). Expectation – performance of internal auditors: Examining views from Ghana. *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. ۱۱(۵): pp. ۷۹-۸۸. DOI: ۱۰,۵۸۹۷/JAT۲۰۱۶,۰۲۳۴.

- Ahmad, Z., & Taylor, D. (۲۰۰۹). Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. *Managerial Auditing Journal*, ۲۴(۹), ۸۹۹-۹۲۵.
- Arena, M., & Sarens, G. (۲۰۱۵). Editorial: Internal Auditing: Creating Stepping Stones for the Future. *International Journal of Auditing*, ۱۹(۳), ۱۳۱-۱۳۳. <https://doi.org/۱۰.۱۱۱۱/ijau.۱۲۰۵۳>.
- Beasley, Mark S., (۱۹۹۶). An Empirical Analysis of the Relation between the Board of Director Composition and Financial Fraud, *Accounting Review*, Vol. ۷۱, pp. ۴۴۳-۴۶۵.
- Barkhordar, K., Nazemi, A., & Namazi, N. R. (۲۰۲۱). Investigating Factors Influencing the Internal Audit Effectiveness and Evaluating Internal Audit Role in Risk Management and Internal Controls of Keshavarzi Bank. *Professional Auditing Research*, 1(۲), ۸-۳۵. (in Persian)
- Chambers, A. (۲۰۱۴), Guidance on internal audit's interface with regulators: An analysis and appraisal of recent developments, *Managerial Auditing Journal*, ۲۹ (۳), ۲۶۸-۲۸۳. <https://doi.org/10.1108/JMA-08-2013-0927>
- Chambers, A. (۲۰۱۹), The speed of risk, lessons learned on the audit trail (۲nd edition), Published by the Internal Audit Foundation, Florida.
- Chartered Institute of Internal Auditors, (۲۰۲۰), Position paper: Auditing corporate governance, <https://www.iaa.org.uk/resources/corporate-governance-basic-overview/auditing-corporate-governance/>
- Christopher, J., Sarens, G. and Leung, P. (۲۰۰۹). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. ۲۲ No. ۲, pp. ۲۰۰-۲۲۰.
- Colbert, J. (۲۰۰۲), Corporate Governance: Communications from Internal and External Auditors, *Managerial Auditing Journal*, ۱۷(۳), pp. ۱۴۷-۱۵۲
- Cooper, B.J., Leung, P. and Mathews, C.M. (۱۹۹۶), Benchmarking-a comparison of internal audit in Australia, Malaysia and Hong Kong, *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۱۱, pp. ۲۳-۲۹.
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, *Enterprise Risk Management-Aligning Risk with Strategy and Performance* (jersey City. NJ:American Institute of Certified Public Accountant, ۲۰۱۷
- Committee of Sponsoring Organization of the Treadway Commission, *Enterprise Internal Control-Integrated Framework*, (jersey City. NJ:American Institute of Certified Public Accountant, ۲۰۱۳)
- D'Onza, G., Sarens, G., (۲۰۱۷), Factors that enhance the quality of the relationships between internal auditors and auditees: Evidence from Italian companies. *International Journal Audit*, ۲۲ (۱), ۱-۱۲, <https://doi.org/10.1111/ijau.۱۲۱۰۰>.
- Erasmus, L.J. and Coetzee, P. (۲۰۱۸), Drivers of stakeholders' view of internal audit effectiveness: management versus audit committee, *Managerial Auditing*

Journal, Vol. ۳۳ No. ۱, available at: <https://doi.org/10.1108/MAJ-05-2017-1558>

Eulerich, M., Kremin, J., Wood, D.A., (۲۰۱۹), Factors that influence the perceived use of the internal audit function's work by executive management and audit committee, *Advances in Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.adiac.2019.01.001>.

Fourie, H., Coetzee, P., (۲۰۱۵), stakeholders' perceptions on the association between ERM structure and internal auditor's contribution towards risk mitigation, Conference: South African Accounting Association ۲۰۱۵ Biennial Conference At: East London

Gramling, A. A. M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church. (۲۰۰۴). The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research, *Journal of Accounting Literature*, ۲۳:۱۹۴-۲۴۴.

Güner, M. F. (۲۰۰۸). Stakeholders' Perceptions and expectations and the evolving role of internal audit. *Internal Auditing*, ۲۳(۵), ۲۱-۳۳.

Grzesiak, L. (۲۰۲۱). An Internal Audit Expectation Gap in Poland. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia*, ۵۵(۳):۳۷-۵۰, DOI: 10.1۷۹۵۱/h.۲۰۲۱.۵۵.۳.۳۷-۵۰.

Hoos, F., Messier, W., Smith, J., & Tandy, P. (۲۰۱۴). The effects of serving two masters and using the internal audit function as a management training ground on internal auditors' objectivity. Las Vegas: HEC Paris and University of Nevada.

Institute of Internal Auditors, (۲۰۲۱). Tone at the Top: Recognizing the Value of Independent Assurance, <https://dl.theiia.org/AECPublic/Tone-at-the-Top-June-2021.pdf>

Institute of Internal Auditors, (۲۰۱۹), IIA Position Papers: Internal Auditing's Role in Governing Body/Executive Committees, <https://na.theiia.org/about-ia/PublicDocuments/PP-IAs-Role-in-Governing-Body-Executive-Committees.pdf>

Institute of Internal Auditors (۲۰۱۷), International standards for the professional practice of internal auditing (standards), available at: <https://na.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf> (accessed ۳۰ November ۲۰۲۰).

Institute of Internal Auditors, (۲۰۲۱), Tone at the Top: Recognizing the Value of Independent Assurance, <https://dl.theiia.org/AECPublic/Tone-at-the-Top-June-2021.pdf>

Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (۱۹۷۶). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure, *Journal of Financial Economics*, ۳(۴), ۳۰۵-۳۶۰.

- KPMG (۲۰۱۷). Enhancing the strategic value of internal audit. Switzerland: KPMG International Corporation, ۱-۴
- Lenz, R., Sarens, G., (۲۰۱۲), Internal Auditing Effectiveness: Multiple Case Study Research in Germany That Hardens Role Theory and the Relational Theory, CAAA Annual Conference ۲۰۱۲, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=۱۹۶۶۲۸۵> or <http://dx.doi.org/۱۰.۲۱۳۹/ssrn.۱۹۶۶۲۸۵>
- Mashayekhi, B., Jalali, F. and Rezaee, Z. (۲۰۲۲), The role of stakeholders' perception in internal audit status: the case of Iran, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. ۱۲ No. ۴, pp. ۵۸۹-۶۱۴. <https://doi.org/۱۰.۱۱۰۸/JAEE-۰۳-۲۰۲۰-۰۰۶۴>.
- Mennati, V., & Shahbazi, A. (۲۰۲۳). The Association between Audit Committee Internal Audit Oversight and Internal Audit Activities. *Professional Auditing Research*, 3(۱۱), ۱۳۲-۱۶۲. doi: ۱۰.۲۲۰۳/jpar.۲۰۲۳.۲۰۲۵.۰۶.۱۱۶۵. (In Persian)
- Mihret D.G. and Yismaw A.W. (۲۰۰۷), Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study, *Managerial Auditing Journal*, Vol. ۲۲ No. ۵, ۴۷۰-۴۸۴.
- Porter, B. (۱۹۹۳). An empirical study of the audit expectation performance gap. *Accounting Business Research*, Vol. ۲۴, pp. ۴۹-۶۸
- Porter, B., & Gowthorpe, C. (۲۰۰۴). Audit expectation-performance gap in the United Kingdom in ۱۹۹۹ and comparison with the gap in New Zealand in ۱۹۸۹ and ۱۹۹۹. □□□□□□□□□□ □□ □□□□□□□□ □□ □□□□□□□□ □□ □□□□□□□□.
- Porter, B., Ó hÓgartaigh, C., & Baskervil, R. (۲۰۱۲b). Audit Expectation-Performance Gap Revisited: Evidence from New Zealand and the United Kingdom. Part ۲: Changes in the Gap in New Zealand ۱۹۸۹-۲۰۰۸ and in the United Kingdom ۱۹۹۹-۲۰۰۸, *International Journal of Auditing*, 16(۳), ۲۱۵-۲۴۷.
- PwC (۲۰۱۴), ۲۰۱۴ State of the internal audit profession study – higher performance by design: a blueprint for change, available at: www.pwc.com/en_NA/na/assets/pdf/pwcs-۲۰۱۴-state-of-the-internal-audit-profession.pdf (accessed ۷ August ۲۰۱۵)
- PwC (۲۰۱۷). State of the Internal Audit Profession Study: Staying the course toward True North: Navigating disruption: PwC
- Rose, J. and Norman, C.S. (۲۰۰۸), Internal Audit Reporting Lines, Fraud Risk Decomposition, and Assessments of Fraud Risk, *IIA Research Foundation*, Altamonte Springs, FL.
- Roussy, M. (۲۰۱۵). Welcome to the day- to- day of internal auditors: How do they cope with conflict? *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, ۳۴, ۲۳۷-۲۶۴.
- Roussy, M. and Brivot, M. (۲۰۱۶), Internal audit quality: a polysemous notion?, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. ۲۹, pp. ۷۱۴-۷۳۸.

Salehi, M., (۲۰۱۶), Quantifying Audit Expectation Gap: A New approach to Measuring Expectation Gap, *Zagreb International Review of Economics & Business*, Vol. ۱۹, No. ۱, pp. ۲۵-۴۴, DOI: ۱۰.۱۵۱۵/zireb-۲۰۱۶-۰۰۰۲.

Shahsavari, M., Salehi, M., & Bagherpour Velashani, M. A. (۲۰۲۳).

Comprehensive Review on Audit Expectation Gap: A Meta-Synthesis Approach. *Interdisciplinary Journal of Management Studies (Formerly known as Iranian Journal of Management Studies)*, 17(۱), ۱۸۵-۲۰۲. doi: ۱۰.۲۲۰۵۹/ijms.۲۰۲۳.۳۴۹۹۳۸.۶۷۵۴۵۹

Soh, D. S. B., & Martinov- Bennie, N. (۲۰۱۱). The internal audit function, perceptions of internal audit roles, effectiveness and evaluation. *Managerial Auditing Journal*, ۲۶, ۶۰۵-۶۲۲.

Steinbart, P.J., Raschke, R.L., Gal, G. and Dilla, W.N. (۲۰۱۳), Information security professionals' perceptions about the relationship between the information security and internal audit functions, *Journal of Information Systems*, Vol. ۲۷ No. ۲, pp. ۶۵-۸۶.

Tirole, J. (۱۹۸۶). Hierarchies and bureaucracies: On the role of collusion in organizations. *Journal of Law, Economics, and Organization*, ۲(۲), ۱۸۱-۲۱۴.

Trotman, A.J. (۲۰۱۳), Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis, Submitted in partial fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, School of Business Bond University, Australia

Yee, C.S., Sujun, A., James, K. and Leung, J.K. (۲۰۱۷), Perceptions of Singaporean internal audit customers regarding the role and effectiveness of internal audit, *AJBA*, Vol. ۱ No. ۲, pp. ۱۴۷-۱۷۴.