ارائـه مدل پیامدهای درونی اثربخشـی حسابرسـی داخلی براسـاس تحلیل مدل فراگیر تفسیرگرایانه

محمدحسین پاکساز[۱]
محمدرضا عبدلی[۲]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۶/۱۷
تاریخ پذیرش: ۱۳۹۸/۹/۱۶

چکیده:

هـدف این پژوهش ارائه مدل پیامدهای درونـی اثربخشی حسابرسی داخلی براساس تحلیل مـدل فراگیر تفسیرگرایانه می‌باشـد. در این مقاله تلاش گردید تا از طریق تحلیل فراترکیب ابتـدا به واسطه وجود یک حسابرسی داخلی اثربخـش، پیامدهای درون شرکتی با مشارکت نخبگان در قالب جامعه هدف بخش کیفی شناسایی شوند. جامعه هدف در این بخش تعداد ۱۲ نفـر از خبرگـان دانشگاهی بودنـد و براساس تحلیل دلفی شاخص‌هـای شناسایی شده براسـاس میانگین و ضریب توافق مورد تایید/حذف قرار گیرند. در بخش کمی نیز شاخص‌ها و مولفه‌هـای شناسایی شده بـه واسطه ایجاد پرسشنامه ماتریسـی و تحلیل (TISM) و با مشارکت ۳۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار مورد بررسی قرار گرفت تا ضمن مشخص نمودن مهمترین پیامدهای ایجاد شده به واسطه حسابرسی داخلی، اولویت بنـدی شود تا درک بهتری از وجـود آن در ادبیات حسابرسی داخلی توسعه داده شود. دوره زمانـی پژوهش طی سال‌هـای ۱۳۹۷-۱۳۹۸ بود. نتایج نشان داد کـه از میان ۱۸ شاخص شناسایـی شده در مرحلـه تحلیل فراترکیب، ۴ شاخص در طی دو مرحله تحلیل دلفی برای رسیـدن به نقطه اشباع تئوریک حذف شدند و مجموعـا ۱۴ شاخص وارد فاز تحلیل فراگیر تفسیرگرایانه (TISM) شدند که نتایج در این بخش نشان داد، افزایش سطح بازده دارایی‌ها مهمترین پیامد درونی حسابرسی داخلی اثربخش می‌باشد.

کلید واژه: پیامدهای درونی شرکت، اثربخشی حسابرسی داخلی، تحلیل فراگیر تفسیرگرایانه

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران، ایمیل:
mhpaksaz@gmail.com

۲. دانشیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران، نویسنده مسئول، ایمیل:
mrab830@yahoo.com

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

مقدمه

حسابرسی داخلی به عنوان یکی از ارکان اصلی و درونی راهبری شرکتی محسوب می‌شود که بر حسب تعریف آن طبق دیدگاه انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی[1]، نوعی فعالیت اطمینان‌بخش و مشـاوره‌ای مستقـل و بی‌طرفانه‌ای است که هدف آن ارائه یک چارچـوب منسجم برای ارزش افزائـی و ارتقـاء اثربخشیِ فرآیندهای راهبـری، مدیریت ریسک و کنترل‌هـای داخلی به منظور بهبـود در عملیات جهت دستیابی به اهداف اساسنامـه‌ای هر شرکت می‌باشد (مشتری دوست و دستگیـر، ۱۳۹۸: ۲). به عبارت دیگر، حسابرسی‌داخلی با فراهم ساختن رویکردی روش‌مند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش یاری می‌کند (مرادی و بحری‌ثالث، ۱۳۹۷: ۱۰۸). اما تعریف حسابرسی‌داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی در واقع هدف اساسی، ماهیت و دامنه حسابرسی‌داخلی را بیان می‌کند، ماهیتی که نقش بسیار قابل‌توجهی در پیشبرد اهداف شفافیت‌زا در بازار سرمایه عهده‌دار می‌باشد. اهمیـت شناخت و ماهیـت مکانیزم حسابرسی داخلـی امروز باتوجه به افزایـش پیچیدگی‌های سازمان‌ها بسیار فراگیر شده است و به عنوان بخشی از سیستم کنترل‌داخلی ضرورت یافته است و بی‌توجهـی به آن می‌تواند احتمال افزایش تقلب در شرکت‌هـا را افزیش دهد (اخروی‌جوقان و همکـاران، ۱۳۹۷: ۳۱۲). از منظر مدیریتی باید بیان نمود، حسابرسی داخلی، ریسک را کنترل و عملکردهـای مالی شرکت را شفاف‌تـر می‌نماید و از آن برای آزمون و ارزیابی فرآیندهای راهبری شرکتـی و سیستم‌هـای کنترلی و همچنین ارائه پیشنهادهایی بـرای دستیابی به اهداف شرکت استفـاده می‌نمایند (روی[2]، ۲۰۰۸: ۸). در واقع در باب اهمیت اثربخشی حسابرسی داخلی همین بـس که انجمن حسابرسان داخلی آن را سنگ زیربنـای راهبری مناسب شرکتی مطلوب چه در بازار سرمایه و چه در بخش دولتی تعریف می‌نمایند و نقش آن را به عنوان یک مکانیزم در ارزیابی بی‌طرفانه و واقعی عملکردهای شرکت، مهم بیان می‌نمایند و اثربخشی و کیفیت بالای آن را دلیل و محرکـی برای جلب اعتماد عمومی تلقی می‌نمایند و آن را موجبات تقویت راهبری شرکتی در فضای رقابتی می‌دانند (لی و همکاران[3]، ۲۰۱۸: ۶۱). از منظر شکاف کاربردی تمرکز بر پیامدهای اثربخـش حسابرسی داخلی بایـد بیان نمود، جایگاه ویژه حسابرسـان داخلی به عنوان بخشی از اجـزای نظام راهبری یکپارچه از یک سو و نیازمندی شرکت به ارزیابی مستمرکنترل‌های داخلی توسط حسابرسان داخلی از سویی دیگر، باعث پررنگی و اهمیت نقش حسابرسی داخلی و کیفیت آن بـه عنـوان بازیگر اصلی سیستـم راهبری شرکتی شده است. اما نکته مـورد توجه اینجاست، کیفیـت حسابرسی داخلی می‌تواند موجـب اطمینان ذینفعان در محیط کسب و کار شود و اتکاء آنـان را بـه اطلاعات ارائه شده توسط حسابرسی داخلی میسر نماید که می‌تواند به عنوا بخشی از پیامدهـای وجود اثربخشی حسابرسی داخلی محسوب شود. اتکاء به پیامدهای حسابرسی داخلی مستلـزم ارتقای درک ارزیابی ذینفعان از کیفیت حسابرسی داخلی به عنوان ارائه دهنده خدمات

1. Institute of Internal Auditors (IIA)
2. Roy
3. Li et al

اطمینـــان بخشی و مشاوره‌ایِ می‌باشد که به واسطـــه مکانیزم‌های اثربخش حسابرسی داخلی در شرکت‌هـــا ایجاد شده اســـت (مشایخی و یزدانیان، ۱۳۹۷: ۱۳۷). هـــدف این پژوهش پیامدهای اثربخش مکانیزم‌های کنترل داخلی در قالب حسابرسی داخلی در سطح شرکت می‌باشد. سطحی کـــه خروجی آن ارائه گزارش‌های شفاف و همســـو با استانداردهای حسابرسی برای افزایش سطح تقـــارن اطلاعات و کســـب بیشترین منفعت از اطمینـــان و اعتماد بازار سرمایـــه می‌باشد. همواره براســـاس رویکردهای کلاسیک کشـــف تقلب از دیرباز مورد توجه حسابرســـان مستقل، داخلی و نهادهـــای حرفه‌ای بوده و بر همین اساس تاکید این نهادهای حرفه‌ای و استانداردهای حسابرسی بر اصـــلاح ساختار سازمانی، بهبود سیستم کنترل داخلی و انجـــام حسابرسی‌های مداوم و منظم می‌باشـــد تا از این طریق، احتمال وقوع تقلب کاهش و اعتبار گزارشات مالی افزایش یابد (دادشی و همکـــاران، ۱۳۹۷). از منظـــر کاربـــردی باید بیان نمـــود، شاید در گذشتـــه بکارگیری اختیاری حسابرســـی داخلی به عنوان مزیتی رقابتی در سطح استراتژیک بوده است اما امروزه ضمن اینکه، وجود حسابرسی داخلی به عنوان یک الزام برای حضور در سطح اول بازار سرمایه مطرح است، در عیـــن حال شرکتی از مزیتی رقابتی برخوردار است که از قابلیت‌ها و توانمندی حسابرسان داخلی برخـــوردار باشد، چراکه کاهـــش تحریف صورت‌های مالی و افزایش سطـــح اثربخشی تصمیم‌های مدیریـــت در جهت تدوین استراتژی‌های رقابتی شرکت در سطح بـــازار را می‌توان به عنوان یکی از مهمتریـــن دستاورهای حسابرسی داخلی تلقی نمود. در واقع ابلاغیه الزام بکارگیری حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۱ و اجرایی کردن آن از ابتدای سال ۱۳۹۲ و آیین منشور فعالیت حسابرسی داخلی مصوب ۱۳۹۳ باهدف حفظ استقلال رفتاری و عملکردی حسابرس داخلی، گامی محکم در راســـتای افزایش سطح شفافیت‌ها منطبق با چارچوب‌های ساختاری کنترلی ایجاد شده در درون شرکت‌هـــا بـــود که با انجام ارزیابی‌های مستمر از ریسک، ضمـــن افزایش سطح شناخت نسبت به محیط بازار برای تصمیم‌گیرندگان، به افزایش سطح اطمینان‌افزایی به عملکردهای شرکت کمک نمـــوده و با ارائه پیشنهادهایی به مدیریت، موجب افزایش سطح اثربخشی و ارزش افزایی عملیات شرکـــت در جهت برآورده ساختن نیازهـــای سهامداران، سرمایه‌گـــذاران، تحلیل‌گران و نهادهای نظارتـــی در سطح بازار سرمایـــه، برآید (لاری‌دشت بیاض و همکـــاران، ۱۳۹۶). لذا با اتکا به الزام شرکت‌هـــای بـــازار سرمایه به داشتن حسابرسی داخلی، هدف ایـــن پژوهش در گام اول شناسایی پیامدهای درونی اثربخشی حسابرسی داخلی براساس تحلیل‌های فراترکیب و دلفی می‌باشد و در گـــام دوم از طریق یک رویکرد تحلیلی سلسله مراتبی به واسطه ساختارهای فراگیر تفسیرگرایانه (TISM) موثرتریـــن و دارای اولویت‌ترین این پیامدها شناسایی شوند. براین اساس دو سوال زیر مورد توجه می‌باشد:

۱- *بخش کیفی)* پیامدهای کیفی درون شرکتی ناشی از حسابرسی داخلی اثربخش کدامند؟

۲- *بخـــش کمـــی)* اولویت‌های مولفه‌هـــای مربوط به پیامدهای کمـــی درون شرکتی ناشی از حسابرسی داخلی اثربخش براساس تحلیل فراگیر تفسیرگرایانه کدامند؟

در ادامه در بخش دوم ضمن بیان مبانی نظری پژوهش ومدل اثربخشی حسابرسی داخلی ارائه

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

و سپـس اقدام به ارائه پیشینه تجربی می‌شود. در بخـش سوم نیز پژوهش با بیان روش تحقیق، مشارکت‌کنندگـان و نحوه تحلیـل نتایج داده‌های پژوهش تلاش می‌شـود تا مسیر منسجم‌تری از محتوایـی پژوهش ارائه گـردد و در بخش چهارم تحلیل گزاره‌هـای پژوهش شناسایی شده از فراتحلیـل و دلفی براساس تحلیـل تفسیرگرایانه انجام می‌گیرد و لایه‌های مشخصی از پیامدهای حسابرسی داخلی از تاثیرگذارترین تا کم اثرترین آن در قالب مدل ارائه می‌گردند و در نهایت در بخش پنجم، بحث و استدلال نتایج پژوهش ارائه و پیشنهادات لازم، ارائه خواهد شود.

مبانی نظری

رویکردهای اثربخشی حسابرسی‌داخلی و عوامل موثر بر آن

حسابرسی‌داخلی مفهومی مبتنی بر اصل شفافیت و توسعه عملکردهای مالی در جهت ارتقای سطح قـدرت تصمیم‌گیری صاحبان منافع می‌باشد. طبق تعریـف انجمن حسابرسان داخلی، در واقـع کارکرد حسابرسی داخلـی پیشبرد اهداف ایجاد کننده ی شفافیـت در سطح بازار سرمایه می‌باشـد (مشتری‌دوسـت و دستگیر، ۱۳۹۸). اما از منظر حرفـه‌ای حسابرس داخلی فردی آگاه و مستقـل از چارچوب‌هـای ساختاری شرکت تعریـف می‌شود که عاملی بـرای توسعه اثربخش کارکردهـای حسابرسی داخلی است. براین اساس لی و همکـاران[1] (۲۰۱۸) در تعریف حسابرس داخلی بیان می‌کنند که یکی از افراد مالی و حسابداری شرکت بوده که اختیار دسترسی به همه اسنـاد و مدارک مالی و غیرمالـی را داشته و امکان برقراری ارتباط با مدیران ارشد سازمان را هم دارد تا در این مسیر ضمن افزایش سطح دسترسی به راهبردهای استراتژیک باعث افزایش سطح شفافیت‌هـای شرکت گردد. نکته قابل توجـه این است، وجود حسابرسی داخلی در سازمان‌ها، به تنهایی نمی‌تواند متضمن تحقق اهداف کامل سازمانی و مدیریتی باشد، بلکه حسابرسی داخلی‌ای اثربخـش و کارآمـد است که ضمن بهره مندی از افـراد توانمندتر در این سمت، به طور خاص به افراد درون سازمانی و به طور عام به افراد برون سازمانی خدمات سودمندی ارائه دهند به طوریکه باعـث افزایش سطح پویایی تصمیم‌گیری‌های مالی سرمایه‌گـذاران و سهامداران گردد (جکسون و پیتمـن[2]، ۲۰۰۶: ۷۵). برایـن اساس می‌توان حسابرسی داخلـی را عاملی اثربخش برای کنترل منابـع مالی و پیشگیری از انحرافات تلقی نمود که بر حسب الزامات سازمان‌ها و نهادهای ناظر بر شرکت‌هـا تکلیف شده است تا از بروز مشکـلات مالی و اشتباهات فاحش و زیان‌های ناشی از آن پیشگیـری نماینـد، تا از این طریق از حقوق سهامداران براسـاس فرآیندهای درونی‌ای مبتنی بر مکانیزم‌هـای کنترل داخلی و بیرونی‌ای مبتنـی بر نظارت نهادها و سازمان‌های ذیربط، محافظت نمایند.

برایـن اساس می‌تـوان دو رویکرد در رابطه بـا اثربخشی حسابرسی داخلـی مطرح نمود. در رویکـرد اول، اثربخشی حسابرسی‌داخلـی باتوجه به تناسب حسابرسی و تعدادی از استانداردهای

1. Li et al
2. Jaekson & Pitman

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

جهانی که از خصوصیات حسابرسی داخلی تدوین شده، تعریف می‌شود. در رویکرد دوم، اثربخشی حسابرسی‌داخلی یک واقعیت قابل محاسبه نیست، بلکه توسط ارزیابی‌های ذهنی اختصاص یافته بـه این مفهوم توسط مدیریت تعیین می‌شود. به عبارت دیگر، موفقیت هر حسابرسی‌داخلی فقط می‌تواند براساس انتظـارات ذینفعان اندازه‌گیری شود (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۵: ۱۱۸). رویکرد دوم بـرای پیاده‌سـازی نیازمند طراحی یک پرسش‌نامه است تا بتـوان بازخورد مدیریتی را برای هر فعالیـت حسابرسی‌داخلی در یک سازمان استخراج کرد. در واقع، اثربخشی حسابرسی‌داخلی، معیـاری برای اندازه‌گیـری عملکرد در حوزه فعالیت حسابرسی‌داخلـی است که برای رسیدن به هدف‌هـا و مقاصد فعالیت‌های حسابرسـی، در انطباق با بالاترین ویژگی‌های کیفی و استانداردها، تعریـف می‌شود. سنجـش کارایی و اثربخشی می‌توانـد به صورت کمی و کیفـی باشد (الزبان و جِی‌ویلیام[1]، ۲۰۱۴: ۷۵). از دیدگاه الزبان و جِی‌ویلیام (۲۰۱۴) عواملی همچون صلاحیت کارکنان واحـد حسابرسی‌داخلی؛ ارزیابی و بهبود مدیریت ریسک و اندازه واحد حسابرسی‌داخلی به عنوان علـل موثر بر اثربخشی کنترل‌داخلـی مشخص گردیدند. که در این بخش به طور خلاصه مفاهیم مربوط به هریک از این عوامل توضیح داده می‌شود.

صلاحیـت کارکنـان واحـد حسابرسی‌داخلـی: استانداردگـذاران همواره بـر اهمیت وجود حسابرسان‌داخلـی دارای دانـش، مهـارت و صلاحیـت لازم بـرای بـر عهده گرفتـن وظایف و مسئولیت‌های حسابرسی، تأکید می‌کنند (التایری و همکاران[2]، ۲۰۰۴: ۹۳۱). حسابرسان ماهر به دلیل برخـورداری از توانایی بیشتر در شناسایی مشکلات ویژۀ سازمان، می‌توانند حسابرسی را با کیفیت بیشتری انجام دهند (اخروی‌جوقان و همکاران، ۱۳۹۷: ۳۱۳). احمد و همکاران[3] (۲۰۰۹) پس از مطالعه روی اهمیت حسابرسی‌داخلی در بخش‌های عمومی مالزی دریافتند که بهره نبردن از کارکنان با صلاحیت در حوزه حسابرسی‌داخلی، در نقش حسابرسی‌داخلی تأثیر منفی دارد.

انـدازه واحـد حسابرسی‌داخلی: احمد و همکـاران (۲۰۰۹) بیان کردند کـه کم بودن تعداد حسابرسـان داخلی، مانع اصلی موفقیت حسابرسی‌داخلی در بخش عمومی مالزی است. به عقیده آنهـا، پشتیبانی قـوی مدیریت موجب می‌شود که واحدهـای حسابرسی‌داخلی، کارکنان و منابع کافی داشته باشند و کارکنان بتوانند مسئولیت‌های‌شان را با موفقیت انجام دهند.

ارزیابی و بهبود مدیریت ریسک: ارزیابی و بهبود مدیریت ریسک از جمله عوامل ایجاد کننده اثربخشی حسابرسی‌داخلی می‌باشد که باعث می‌گردد ریسک عملکردی شرکت‌ها در بازار سرمایه مدیریت شده‌تر و کنترل شده‌تر باشد. آل‌شِتوی و همکاران[4] (۲۰۱۱) در این رابطه بیان نمود که خدمات مشاوره‌ای حسابرسان داخلی به عنوان یک مزیت رقابتی محسوب می‌شود که در صورت وجـود ارکان‌هـای مستقل و نظارت‌های موثـر از جانب کمیته حسابرسی بـر حسابرسان داخلی می‌تواند به ارزیابی مناسب و بهبود مدیریت ریسک شرکت منجر شود.

1. Alzeban & Gwilliam
2. Al-Twaijry et al
3. Ahmad et al
4. Al-Shetwi et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

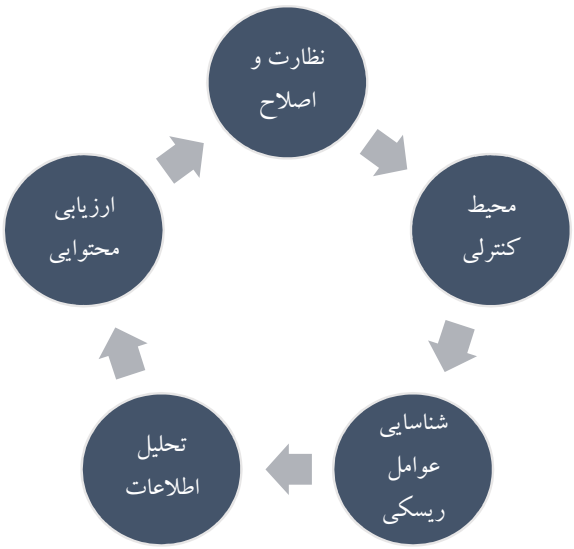
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

مدل‌های کنترل‌داخلی

ساختـار کنترل‌داخلی بکارگیری سیاست و روش‌هایی جهـت اطمینان نسبی از دستیابی به اهـداف سازمانی که شامل تمامی اقداماتی است که اعمال می‌شـود تا مدیریت اطمینان یابد هر چیز به گونه‌ای که باید، عمل می‌کند و دامنه آن تمام شرکت را شامل می‌شود. برای کنترل‌داخلی الگوهای متنوعی، طراحی و معرفی شده است که مهمترین آنها از نقطه نظر جامعیت، اثربخشی و گستره کاربرد «کوزو[1]» با پنج محور اصلی محیط کنترلی، شناسایی و ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و خودارزیابی، نظارت و اصلاح نارسایی‌ها است.

شکل (۱) مدل اثربخشی کنترل‌داخلی



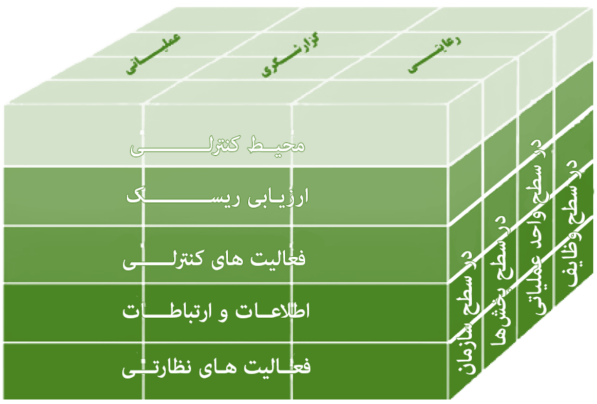
* ماخذ: گراملینگ[2] (۲۰۱۰)

در واقـع ایـن ۵ محور اصلی باعـث می‌شوند تا ساختـار عملکـرد حسابرسی‌داخلی به طور سیستماتیـک از اثربخشی لازم برخوردار باشد. این مدل جهت پوشش نظارت مستقیم مدیران بر عملیـات سازمان طراحی شده است و هـدف آن ارتقا اتکا به گزارش‌های مالی و آماری سازمان و انجـام صحیح فعالیت‌ها با حداکثر بازدهی و کارایی است. به عبارت دیگر هدف این ارتقای سطح قـدرت تصمیم‌گیری درون سازمانی اسـت. این رویکرد، مبتنی بر ظرفیت سـازی در استفاده از خدمات مشاوره‌ای و تخصصی حسابرسان داخلی می‌باشد. در این میان حسابرسی‌داخلی به عنوان یکـی از ارکان‌های اساسی محیط کنتـرل به بررسی و نظارت بر سیستـم کنترل‌داخلی سازمان

1. COSO
2. Gramling

می‌پردازد. عملیات حسابرسی‌داخلی در این حوزه شامل ارزیابی و بررسی سیستم داخلی و کارآیی هریـک از بخش‌های واحـد تجاری در انجام وظایف محوله، گـزارش یافته‌ها و ارائه پیشنهادهای اصلاحی به تیم مدیریتی سازمان است. به عبارتی حسابرسان داخلی با طراحی و اجرای روش‌های رسیدگـی که کارایـی فعالیت‌های عملیاتی سازمـان را در بردارد، سطح بالایـی از کنترل‌داخلی را ایجـاد می‌نمایـد. در حال حاضر توصیه می‌شـود که مدیران اجرایـی و غیراجرایی از آزمون و گزارشـات حسابرسی‌داخلـی از محیط کنترلی در حمایت از تصمیمـات کلیدی مرتبط با ریسک سازمان استفاده نمایند (زِئوکفلی و همکاران[1]، ۲۰۱۲: ۱۱۱). این مدل در سال ۲۰۱۳ مجددا مورد بازنگـری قـرار گرفت و براساس یک طراحی مدل سه بعـدی ارائه شد که به مکعب کوزو معروف است.

شکل (۲) چارچوب یکپارچه کنترل‌داخلی



* ماخذ: زِئوکفلی و همکاران (۲۰۱۲)

در واقع، اثرات آسیب زننده‌ی سوداگران بزرگ، مدیران بزرگ و شکست مرتبط با کنترل‌داخلی (شامل شکست تحقیرآمیز اوراق مشتقه در دهه‌ی ۱۹۹۰) مدیریت بلندمدت سرمایه، بحران‌هایی مشابه با انرون و بحران‌های مالی جهانی اخیر را می‌توان به عنوان دلایل تغییرات مدل قبلی بیان نمـود. این بحران‌هـا درس‌های بسیار ارزشمندی در حوزه‌های مختلـف داشته است. برای مثال، می‌تـوان به پی آمدهای تخطی مدیریت، تضاد منافع، فقـدان تفکیک و تقسیم وظایف، شفافیت اندک، مدیریت ریسک، نظارت‌های غیرموثر هیأت مدیره، ساختارهای جبران خدمات نامتوازن که رفتارهـای غیرمسئولانه و یا نا وابسته به عملکـرد را تحریک می‌کند، اشاره کرد (گنجی و منتی، ۱۳۹۷: ۵۵). تعریـف جدیـد در محتوای چارچوب نشان از توسعه‌ی اهداف در گزارشگری است و بـر تحت تاثیر بودن هیات مدیره، مدیریـت و دیگر پرسنل واحد تجاری به منظور اطمینان دهی معقـول درباره‌ی دستیابی به اهداف مرتبط با عملیـات و گزارشگری تاکید و تمرکز دارد. مکعب

1. Zulkifflee et al

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

کماکـان اعتبار قدیم خود را حفظ کـرده است. باتوجه به اهداف مندرج در تعریف بالا که مرتبط بـا اهداف عملیاتی، گزارشگـری و رعایت است، ستون‌های معکب تشکیـل می‌شود. هر سازمانی اهداف مرتبط با خود را تعیین می‌کنند و طرح‌ها و استراتژی‌هایی را برای دستیابی به آنان برقرار می‌کننـد. وجـه کناری مکعب نشان می‌دهد که اهداف ممکن اسـت برای واحد تجاری به عنوان یـک کل، یا به صورت بخش‌هایـی خاص، واحدهای عملیاتی و وظایف درون واحد تجاری (شامل فرایندهـای تجاری نظیر فروش، خریـد و تولید) در نظر گرفته شده باشند و چنین جریانِ بالا به پایینی ساختار اغلب سازمان‌ها را تشکیل می‌دهد. در ضلع روبروی معکب پنج جزء کنترل داخلی کـه بیانگـر سطرهای معکب هستند، قـرار گرفته است. همانند چارچوب سـال ۱۹۹۲، این اجزا پشتوانـه‌ی سازمان در تلاش‌های خود برای دستیابی به اهـداف آن است (جانورین و همکاران[1]، ۲۰۱۲: ۱۹۲).

پیشینه تجربی

چانـگ و همکاران[2] (۲۰۱۹) پژوهشی تحت عنوان تاثیر نگرش حسابرسی‌داخلی بر اثربخشی کنترل‌داخلـی انجـام دادند. در این پژوهـش ۱۸۲ نفر از حسابرسان داخلـی شرکت‌های دولتی تایـوان از طریـق پرسشنامـه مشارکت داشتنـد. به منظور جمـع‌آوری اطلاعـات از پرسشنامه استفـاده شد و برای آزمون فرضیه‌های پژوهش از حداقـل مربعات جزئی استفاده گردید. در این پژوهـش نگـرش حسابرسان نسبت به انجـام متعهدانه وظایف شغلی مـورد سنجش قرار گرفت و اثربخشـی کنترل‌داخلـی از طریـق کیفیت گزارشگـری مالی، کاهـش محدودیت‌های مالی و فرصت‌هـای سرمایه‌گذاری سنجش شد. نتایج نشـان داد، نگرش حسابرس در قالب انجام وظایف حسابرسی‌داخلـی به عنوان معیـاری جهت تسهیل نظارت‌های مدیریـت و اثربخشی کنترل‌های داخلـی در ابعاد گزارشگری مالی، کاهـش محدودیت‌های مالی و فرصت‌های سرمایه‌گذاری نقش تاثیرگـذار، ایفـا می‌نمایند. شو و همکـاران[3] (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنـوان بهبود مدل کیفیت کنترل‌داخلـی از طریق یکپارچگی حاکمیت شرکتی انجام دادند. در این پژوهش ۲۵۳۶ مشاهده براسـاس سال-شرکت در رابطه با شرکت‌های فعـال در بورس اوراق بهادار کشور چین ایجاد شد و بـرای بهبود مدل کیفیت کنترل‌داخلـی با الهام از مدل کوزو از معیارهایی همچون پاسخگویی؛ ارزیابی ریسک؛ ایجاد مزیت رقابتی و مکانیزم‌های نظارتی استفاده شد و برای سنجش یکپارچگی حاکمیتـی از معیارهایی همچون دوگانگی وظیفه مدیرعامل؛ استقلال هیات مدیره و اندازه هیات مدیره استفاده شد. نتایج نشان داد، یکپارچگی حاکمیتی بر بهبود کیفیت کنترل‌داخلی شرکت‌ها تاثیـر مثبت و مستقیم دارد. همچنین مشخـص گردید یکپارچگی حاکمیتی بر ارزیابی ریسک و مکانیزم‌های نظارتی به عنوان مولفه‌های مدل بهبود کیفیت کنترل‌داخلی تاثیر مثبت و قوی‌تری

1. Janvrin et al
2. Chang et al
3. Shu et al

دارد. اوسـی و تاکتـاک[1] (۲۰۱۸) پژوهشـی در مورد تاثیر ویژگی‌های وظایـف حسابرسی‌داخلی در کیفیـت کنترل‌داخلـی انجام دادنـد. در این پژوهش ۵۹ مدیـر حسابرسی‌داخلی شرکت‌های بـورس اوراق بهادار کشور تونس مشارکت نمودند و ابزار پژوهش پرسشنامه بود. نتایج نشان داد، کیفیـت کنترل‌های داخلی به طور قابل توجهی تحت تاثیر دانش تخصصی کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها می‌باشند. چراکه کمیته‌های حسابرسی در انتخاب حسابرسان داخلی شرکت‌ها بر مبنای توانمندی‌های تخصصی و دانش فنی حساسیت‌های بیشتری نسبت به سایر شرکت‌ها از خود نشان می‌دهند. ماسیکو[2] (۲۰۱۶) پژوهشی تحت عنوان مدل انتخاب چارچوب اثربخش کنترل‌داخلی در شرکت‌هـا را انجام دادند. در این پژوهش که شرکت‌های خصوصی در بازار سرمایه کشور سوئیس مـورد بررسـی قرار داده شدند، از طریق تحلیل محتوا بیـش ۱۰ مولفه اصلی در ابتدا شناسایی و سپـس براساس تحلیل دلفی به ۴ مولفه کیفیت کنترل‌داخلـی، نظارت کنترل‌داخلی، توانمندی تخصصی کنترل‌داخلی و ارزیابی کنترل‌داخلی براساس ۱۶ شاخص تایید شدند. به منظور انتخاب مولفه‌هـا با هدف تدوین چارچـوب اثربخش کنترل‌داخلی از تحلیـل «AHP»[3] استفاده شد که بـر این اسـاس توانمندی تخصصی در اولویت اول، نظارت کنترل‌داخلـی در اولویت دوم، کیفیت و ارزیابـی در اولویت‌های سوم و چهارم قرار گرفتنـد. در پژوهش‌های داخلی می‌توان به پژوهش مشایخـی و یزدانیـان (۱۳۹۷) اشاره نمود که اقـدام به انجام پژوهشی تحـت عنوان شناسایی عناصـر کلیدی مـدل کنترل‌داخلی از منظـر حسابرسی‌داخلی نمودند. در ایـن تحقیق، با هدف تعییـن عناصر کلیدی کنترل‌داخلـی، ادبیات تحقیق با به کارگیـری روش تحلیل محتوا بررسی شد؛ سپـس عناصر کلیدی حسابرسی‌داخلـی در دو سطح مفاهیم و عوامـل کلیدی طبقه‌بندی شدنـد. در نهایت به منظور اطمینـان از تأیید این موارد، از روش دلفی برای بررسی نظر خبرگان و متخصصـان حرفـهٔ حسابرسی‌داخلی بهره برده شد. نتایج تحقیق به ارائهٔ فهرستی از پنج مفهوم کلیـدی شامل ویژگی‌های کلیدی حسابرسی‌داخلی، مدیریـت فعالیت حسابرسی‌داخلی، خدمات و نقـش حسابرسی‌داخلی، فرایند اجرای عملیات حسابرسی‌داخلـی و روابط سازمانی و ۱۷ عامل کلیدی شامل صلاحیت، تعامل دوسویه با هیئت مدیره،کمیتهٔ حسابرسی و مدیریت ارشد (حمایت مدیریـت)، بـرون سپاری خدمات حسابرسی‌داخلـی، مدیریت افراد، خدمـات اطمینان بخشی و مشاوره‌ای، ارزیابی عملکرد (برنامهٔ بهبود و تضمین کیفیت)، استقلال سازمانی و... انجامید که همهٔ آنها به تأیید خبرگان و صاحب نظران این حرفه رسید. این چارچوب می‌تواند به تعریف متغیرهایی کـه در تحقیقات آتی انجام می‌شوند، با استناد به ادبیات معتبر در زمینهٔ حسابرسی‌داخلی کمک کنـد. بیرامی و همکاران (۱۳۹۷) پژوهشی تحت عنوان اثربخشی دستورالعمل کنترل‌های داخلی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت‌های بورسی سیمان انجام دادند. هدف اساسی تحقیق بررسی موانـع و محدودیت‌های احتمالی موجود بر سـر راه به‌کارگیری و اجرای دستورالعمل کنترل‌های داخلـی در قالب مدل در سطح گـروه شرکت‌های سرمایه‌گذاری سیمـان تأمین است. همچنین

1. Oussii & Taktak
2. Maseko
3. Analytical Hierarchy process

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

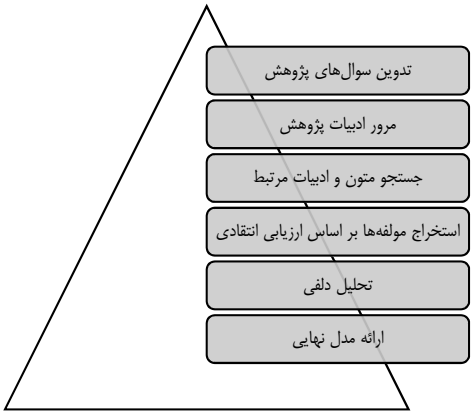
ایـن پژوهـش به دنبال ارائه راهکارهـا و پیشنهادهای لازم جهت رفع موانـع در جهت استقرار و تقویت کنترل‌های‌داخلی اثربخش بود. نمونه شامل ۲۹ شرکت پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهـران است. برای پاسـخ به فرضیه‌ها تأثیر کنترل‌داخلی بر سه متغیـر مستقل مدیریت ریسک، کیفیـت گزارشگری مالی و حقوق‌سهام‌داران از منظر حاکمیـت شرکتی مورد آزمون قرار گرفته اسـت. تجزیه‌وتحلیل‌های رگرسیون نشان داد که کنترل‌داخلی بر سه متغیر مدنظر تأثیر مثبت و معنـی‌داری دارد. در نتیجه می‌توان گفـت کنترل‌داخلی بر معیارهای گزارشگری مالی و مدیریت ریسک که از اهمیت خاصی برخوردار است، تأثیر می‌گذارد و همچنین می‌تواند حقوق سهام‌داران را از منظـر حاکمیت شرکتـی تحت تأثیر مثبت قرار دهد و رضایت سهـام‌داران را در پی داشته باشد. امجدیان و عشقی (۱۳۹۵) پژوهشی تحت عنوان ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بـر فرآیندهای کسب و کار با رویکرد به کارگیـری چارچوب کنترل‌های داخلی یکپارچه «کوزو» انجـام دادند. هدف از انجام این تحقیق، معرفی مدل ارزیابی اثربخشی کنترل‌های‌داخلی حاکم بر فرآیندهای تجاری است. لازمه‌ی ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی وجود یک چارچوب باثبات و بـه رسمیت شناخته شده اسـت. معروف‌ترین چارچوب بین‌المللی سیستـم کنترل‌های‌داخلی از نظـر اثربخشـی و گستردگی در کاربرد چارچوب کنترل‌های داخلـی یکپارچه معروف به کوزو «coso» است. براساس الزامات موجـود، ارزیابی اثربخشی و بهبود فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسـک و کنتـرل باید با ایجاد رویکـردی منظم و روشمند انجام شـود، از این‌رو، در این تحقیق اهمیـت و سودمندی به کارگیری چارچوب مزبـور در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های‌داخلی شرکت بررسی شد و مشخص گردید تا هر سازمان براساس انعطاف‌پذیری ساختاری می‌تواند از فواید این مـدل بهره‌مند گردد. در پژوهشی دیگـر، امیری و حاجیها (۱۳۹۷) رابطه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسـی و کیفیـت سیستم کنترل‌داخلی در شرکت‌های پذیرفته شـده در بورس اوراق بهادار تهـران را بررسی نمودند. به منظـور تجزیه و تحلیل داده‌ها از فن داده‌هـای پانل در دوره زمانی ۱۳۹۱ الـی ۱۳۹۵ انجـام گردید. نتایج تحقیق در سطح اطمینان ۹۵ درصد نشان داد، بین اندازه کمیتـه حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی با کیفیـت کنترل‌داخلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنیـن تعداد اعضای کمیته‌حسابرسی با کیفیت کنترل‌داخلی (ضعف در سطح عمومی) رابطه معنـاداری داشته است و در نهایت نوع موسسه‌حسابرسی رابطه بین فعالیت‌های کمیته‌حسابرسی (تعـداد اعضـای کمیته‌حسابرسی) و کیفیت کنترل‌داخلی (ضعـف در سطح عمومی و ضعف در سطـح درآمد) را تعدیل می‌کند. باتوجـه به نتایج به‌دست آمده از آزمون فرضیه‌ها می‌توان نتیجه گرفت، اندازه کمیته حسابرسی و نوع موسسه حسابرسی بر کیفیت کنترل‌داخلی مؤثر می‌باشد اما با در نظر گرفتن تعداد اعضای کمیته حسابرسی این اثر در معیارهای کنترل‌داخلی و شاخص‌های آن مؤثر نبوده است.

روش تحقیق

ایـن پژوهش از نظر نتیجه، جزء تحقیقات کاربـردی قلمداد می‌گردد زیرا در فاز اول به‌دنبال

شناسایـی مهمترین پیامدهای مربوط به اثربخشی حسابرسی داخلی در سطح درونی شرکت‌های بـورس اوراق بهـادار تهـران از طریـق فراترکیـب می‌باشد. فراترکیـب مشابـه فراتحلیل، برای یکپارچه‌سازی چندین مطالعه برای ایجاد یافته‌های جامع و تفسیری صورت می‌گیرد. در مقایسه بـا رویکـرد فراتحلیلی کمی که بر داده‌های کمی ادبیات موضـوع و رویکردهای آماری تکیه دارد (بـک[1]، ۲۰۰۲: ۱۱)، در روش فراترکیـب کیفی، پژوهشگر از طریـق ۶ مرحله به دنبال شناسایی مهمتریـن پیامدهای تاثیرگذار اثربخشی کنترل داخلـی می‌باشد. در این پژوهش، از روش شش مرحله‌ای باروسو و ساندوسکی[2] (۲۰۰۷) استفاده شده است، که شامل فرآیند زیر می‌باشد:

نمودار (۱) فرآیند شش مرحله‌ای تعیین شاخص‌ها (منبع: نوبلیت[3]، ۱۹۸۸)



سپس محقق از طریق تحلیل تفسیرگرایانه ساختاری به دنبال تعیین تاثیرگذارترین پیامدهای ناشـی از حسابرسی داخلی اثربخش در درون شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد، تا از این طریق افزایش سطح رسیدن به مزیت رقابتی برای شرکت‌ها مشخص گردد. رویکرد پژوهشی ایـن مطالعه به لحاظ منطق گـردآوری داده‌ها از نوع استقراء-قیاسی اسـت؛ بدین منظور به‌طور خلاصـه باید بیان نمـود، ابتدا با بررسی مبانی نظری و تئوریک تحقیـق براساس فراتحلیل، ابتدا معیارهـای مربوط به پیاممدهـای حسابرسی‌داخلی اثربخش شناسایـی و براساس تحلیل دلفی باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق مورد تایید یا حذف قرار می‌گیرند و در نهایت در بخش کمـی از طریق تحلیل ساختاری-تفسیری، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی و از منظر میزان نفوذ و تاثیرگذاری در درون شرکت‌ها تبیین می‌شوند.

جامعه‌آماری پژوهش

مشارکت‌کنندگـان این پژوهش باتوجه به ماهیت آن در دو بخش کیفی و کمی می‌باشند. در

1. Beck
2. Barros & Sandelowski
3. Noblit

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

بخـش کیفی جامعه هدف شامل ۱۲ نفر از متخصصان رشتـه حسابداری می‌باشد. این مشارکت کنندگـان در دو بخش یعنی بخش فراترکیـب و بخش تحلیل دلفی با محققان مشارکت نمودند. ایـن افراد از طریق روش نمونه‌گیری کیفی همگـن به عنوان اعضای گروه پانل انتخاب شدند. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند، در دسترس هستند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیـار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند (مارتینـز[1]، ۲۰۱۲؛ رنجبر و همکاران، ۱۳۹۱). جدول(۱) اطلاعات لازم در رابطه با جامعه هدف در بخشش کیفی به ترتیب زیر می‌باشد:

جدول (۱) مشخصات جمعیت شناختی مشارکت کنندگان پژوهش

مورد	جنسیت	سن	مدرک تحصیلی	سابقه شغلی	حوزه تخصصی	محل فعالیت
مشارکت کننده شماره ۱	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۰ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه شهید بهشتی
مشارکت کننده شماره ۲	مرد	۴۱ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو هیات علمی علامه طباطبایی
مشارکت کننده شماره ۳	زن	۴۵ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی
مشارکت کننده شماره ۴	مرد	۴۱ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه تهران
مشارکت کننده شماره ۵	مرد	۴۳ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد قزوین
مشارکت کننده شماره ۶	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۲ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان
مشارکت کننده شماره ۷	زن	۴۴ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی
مشارکت کننده شماره ۸	زن	۴۶ سال	دکتری	۱۳ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز
مشارکت کننده شماره ۹	زن	۴۶ سال	دکتری	۱۱ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه علامه طباطبایی
مشارکت کننده شماره ۱۰	مرد	۴۲ سال	دکتری	۱۱ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد تهران مرکز
مشارکت کننده شماره ۱۱	مرد	۴۴ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد اسلامی شاهرود
مشارکت کننده شماره ۱۲	زن	۴۷ سال	دکتری	۱۴ سال	حسابداری	عضو هیات علمی دانشگاه آزاد واحد کرمان

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

امـا جامعه هدف در بخش کمی ۳۰ مدیر حسابرسی داخلـی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشند که باتوجه به الزام تحلیل‌های ساختاری-تفسیری فراگیر، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد و هدف از مشارکت این جامعه تبیین نتایج بخش کیفی در سطح شرکت‌های

1. Martínez

بـــازار سرمایـــه می‌باشد. در واقع از آنجایکه روش تفسیرگرایانه فراگیر یک تحلیل مبتنی بر تجزیه سیستم‌هـــای پیچیده در سطوح مشخصـــی است و می‌بایست براساس معیـــار مشخصی همچون تجربـــه یا دانش تخصصی توسط مشارکت کنندگان صورت پذیرد، که به دلیل عدم ایجاد انبوهی از پاسخ‌هـــای نامفهوم، از پرسشنامه ماتریسی متقابل بـــا مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کَنت[1] (۲۰۱۱)؛ مالون[2] (۲۰۱۴)؛ هچیچا و المسالمی (۲۰۱۳)؛ رامش و همکاران[3] (۲۰۰۸) و آتری و همکاران[4] (۲۰۱۳) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازهی بین ۱۵ تـــا ۳۰ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس باتوجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های فراترکیب

براساس نظر باروسو و ساندوسکی[5] (۲۰۰۷)، در پژوهش‌های فراترکیب کیفی، روایی توصیفی یعنـــی تشخیص تمامی گزارش‌هـــای تحقیقات مرتبط با موضـــوع و شناسایی و توصیف اطلاعات هرکـــدام از گزارش‌هـــای موجود در مطالعه. روایـــی نظری در فراترکیب، در درجـــه اول به اعتبار روش‌هایـــی بر می‌گـــردد که برای ایجاد یکپارچگی نتایج در پیـــش گرفته شده است و درگام بعد بـــه یکپارچگی خود نتایج یا به عبارتی تفسیر محقـــق از یافته‌های پژوهشگران پیشین می‌پردازد (عبـــاس‌زاده و همکاران، ۱۳۹۶: ۹۳). بـــرای روایی نظری، محققان سعی نمودند با فیش‌برداری از پژوهش‌هایـــی معتبر از منظر ارجاع مقالات، کیفیت شناسایی مولفه‌های مربوط به متغیر پژوهش را افزایـــش دهند. در گام اول، یعنی تنظیم سوال‌هـــای پژوهش، تلاش گردید، باتوجه به ماهیت پژوهش، سوال‌ها تنظیم گردید و در گام دوم به منظور مرور ادبیات به شکل سیستماتیک، پیش از هـــر اقدام، باید محـــدوده جستجو براســـاس روش فراترکیب مشخص شود. بـــرای این منظور، تـــلاش شده است، کتاب‌ها و همچنین مجموعه مقـــالات پایگاه‌های داده‌ها، مجلات، همایش‌ها و موتورهـــای جستجوی مختلف بـــرای مطالعات انگلیسی از سال‌هـــای ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۸ و مطالعات فارسی از سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۷ بررسی شود. براساس نتایج اولیه حاصل از جستجو، ۴۸ مقاله و کتاب مرتبط با ماهیت پژوهش شناسایی شد و برای انتخاب مطالعات مناسب براساس الگوریتم ارزیابی حیاتی[6]، ابتدا محققان با فیش برداری از مقالات مشابه بر حسب چکیده و محتوای آن‌ها، اولویت‌های لازم در مورد هر یک از مقالات و کتاب‌ها را مشخص نمودند، که در این رابطه مراحل پالایش منابع مورد استفاده به ترتیب زیر می‌باشد:

1. Singh & Kant
2. Malone
3. Ramesh et al
4. Attri et al
5. Barros & Sandelowski
6. Critical Appraisal Skills Program

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

جدول (۲) مراحل پالایش منابع مورد استفاده براساس روش ارزیابی حیاتی

مراحل	منابع جستجو شده	تعداد
مرحله ۱	تعداد منابع یافت شده	۴۰
	تعداد منابع ردشده به علت عنوان	(۱۸)
مرحله ۲	منابع غربال شده براساس عنوان	۲۲
	تعداد منابع ردشده ازنظر چکیده	(۳)
مرحله ۳	منابع غربال شده براساس چکیده	۱۹
	تعداد منابع رد شده از نظر محتوا	(۷)
مرحله ۴	تعداد منابع نهایی	۱۲

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطـور که مشاهده می‌شـود، ۱۲ مقاله و کتاب به منظور شناسایـی مولفه‌های مربوط به پیامدهـای اثربخـش حسابرسی داخلی در سطح درون شرکتی انتخـاب شدند که براساس روش ارزیابـی حیاتی، این پژوهـش وارد مرحله چهارم، یعنی استخراج اطلاعات متون، می‌شود. در این روش از طریق ۱۰ معیار اهداف‌تحقیق، منطق روش تحقیق، طرح‌تحقیق، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌هـا، انعکاس پذیـری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تئوریک و شفـاف یافته‌ها و ارزش‌تحقیق و بـه کمـک ۱۲ نفر از اعضای پانل در بخش کیفی اقدام به تعییـن مولفه‌های مربوط به پیامدهای اثربخـش حسابرسـی داخلی می‌شـود. این روش یک مقیـاس ۵۰ امتیـازی می‌باشد که محقق براسـاس نظـام امتیازبندی، هر مقالـه‌ای را که پایین‌تر از امتیاز ۳۰ باشـد را حذف می‌کند. این برنامـه، شاخصی است که بـه پژوهشگر کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعه‌های کیفی پژوهـش را مشخص کند. بنابراین، ابتدا می‌بایست تحقیقـات مرتبط طبق جدول (۲) با استفاده از روش امتیازدهـی بـر مبنای جدول (۳) شناسایی و سپس مولفه‌هـای مربوط به بهبود کیفیت کنترل‌های‌داخلی مشخص گردد.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

جدول (۳) ارزیابی حیاتی تحقیقات مرتبط با پیامدهای اثربخش حسابرسی داخلی

معیارهای ارزیابی انتقادی / مقاله‌ها	اهداف تحقیق	منطق روش تحقیق	طرح تحقیق	نمونه برداری	جمع‌آوری داده‌ها	انعکاس‌پذیری	ملاحظات اخلاقی	دقت تجزیه و تحلیل	بیان تئوریک و شفاف یافته‌ها	ارزش تحقیق	جمع
چانگ و همکاران[1] (۲۰۱۹)	۴	۴	۳	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۳۸
گراملینگ و همکاران[2] (۲۰۱۸)	۳	۳	۳	۳	۲	۲	۳	۲	۲	۲	۲۴
دروگالاس و همکاران[3] (۲۰۱۷)	۳	۵	۳	۳	۵	۴	۵	۵	۵	۴	۴۲
اوسی و همکاران[4] (۲۰۱۸)	۳	۳	۲	۳	۳	۳	۲	۳	۳	۴	۲۹
ای‌الریچ و همکاران[5] (۲۰۱۷)	۴	۴	۴	۴	۵	۴	۴	۵	۴	۴	۴۲
لِنز و هاهِن[6] (۲۰۱۵)	۵	۳	۳	۳	۳	۴	۵	۳	۳	۴	۳۷
آلزبان و گِویلیام[7] (۲۰۱۴)	۳	۴	۴	۳	۳	۲	۲	۲	۳	۲	۲۸
گونزالِس و همکاران[8] (۲۰۱۲)	۴	۵	۵	۳	۴	۳	۳	۳	۴	۴	۳۸
میهریت و همکاران[9] (۲۰۱۰)	۴	۵	۵	۵	۳	۴	۳	۴	۵	۵	۴۳
داداشی و همکاران (۱۳۹۷)	۳	۳	۲	۳	۴	۳	۳	۴	۳	۲	۲۶
مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸)	۵	۴	۴	۳	۴	۵	۴	۴	۵	۴	۴۲
محمودخانی و احمدی (۱۳۹۶)	۲	۲	۲	۳	۲	۲	۳	۳	۲	۲	۲۳

1. Chang et al / 2. Gramling et al / 3. Drogalas et al / 4. Oussii et al / 5. Eulerich et al / 6. Lenz & Hahn / 7. Alzeban & Gwilliam / 8. Gonzalez et al / 9. Mihret et al

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

نکته: باتوجه به مفهوم و ماهیت پژوهش الزاماً پژوهشی که همراستا با پیامدهای درونی باشد کم کار شده بود و براین اساس مفاهیم مشابه به موضوع پژوهش برای انتخاب پژوهش‌های مرتبط در دستور کار قرار گرفت.

همانطور که مشاهده می‌شود، ۵ پژوهش گراملینگ و همکاران (۲۰۱۸)؛ اوسی و همکاران (۲۰۱۸)؛ آلزبان و گِویلیام (۲۰۱۴)؛ داداشی و همکاران (۱۳۹۷) و محمودخانی و احمدی (۱۳۹۶) به دلیل اینکه امتیاز زیر ۳۰ را کسب نمودند، از دور بررسی شناسایی مولفه‌های مربوط به پیامدهای درونی حسابرسی داخلی اثربخش خارج شدند. سپس در گام سوم براساس پژوهش‌های تایید شده، اقدام به استخراج اطلاعات در قالب مولفه‌های پژوهش می‌شود. در این مرحله، به منظور تجزیه و تحلیل و ترکیب یافته‌های کیفی جهت تعیین مولفه‌های پژوهش از روش تعیین فراوانی کل، استفاده شد. بر مبنای این روش کلیه‌ی معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تایید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تایید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «*» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر ستاره در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

جدول (۴) تعیین مولفه‌های اصلی پیامدهای درونی حسابرسی داخلی اثربخش

پیامدهای درون شرکتی / محققان	کاهش هزینه‌های ساختاری	پویایی در نسبت‌های مالی	افزایش بهره‌وری	اثربخشی کنترل ریسک	کوچک‌سازی اندازه	توسعه فرآیندهای سیستم‌های اطلاعاتی	توسعه استراتژی‌ها
چانگ و همکاران (۲۰۱۹)	–	–	–	*	*	–	–
دروگالاس و همکاران (۲۰۱۷)	–	*	–	*	–	*	–
ای‌الریچ و همکاران (۲۰۱۷)	*	*	–	–	–	*	–
لِنز و هاهِن (۲۰۱۵)	–	*	*	*	–	–	*
گونزالِس و همکاران (۲۰۱۲)	–	*	–	*	*	*	*
میهریت و همکاران (۲۰۱۰)	*	*	*	–	–	*	–
مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸)	–	–	–	*	–	–	–
جمع	۲	۵	۲	۵	۲	۴	۲

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

باتوجه به اینکه ۷ پژوهش در این بخش براساس کلیه معیارهای پیامدهای درونی کنترل‌داخلی اثربخـش بررسی شدند، برحسب فراوانی امتیازهای کسب شـده، پژوهش‌هایی که بیش از نصف پژوهش‌هـا را کسب نمودند، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخـاب شدند. براین اساس سه مولفه پویایـی در نسبت‌های مالی، اثربخشی کنتـرل ریسک و توسعه فرآیندهای سیستم‌های اطلاعاتی انتخاب شدند که برحسب بینش محققان و مطالعات انجام شده، عناوین دراستای ماهیت پژوهش به اثربخشـی فرآیندهای مالی؛ اثربخشی فرآیند سیستم‌های اطلاعاتی و اثربخشی کنترل ریسک تغییر یافت. در گام سوم طبق جدول (۵) در قالب چک لیست امتیازی تدوین شدند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

جدول (۵) چک لیست پیامدهای درونی حسابرسی داخلی اثربخش

مولفه‌های اصلی	مولفه‌های فرعی	منابع
اثربخشی فرآیندهای مالی	افزایش سطح بازده دارایی‌ها افزایش سطح خالص سرمایه در گردش کاهش مطالبات مشکوک الوصل افزایش پوشش هزینه‌های بهره کاهش دوره وصول مطالبات افزایش بازده حقوق صاحبان سهام افزایش چرخه موجودی کالا	دروگالاس و همکاران (۲۰۱۷)؛ ای‌اُلریچ و همکاران (۲۰۱۷)؛ لِنز و هاهِن (۲۰۱۵)؛ گونزالِس و همکاران (۲۰۱۲)؛ میهریت و همکاران (۲۰۱۰)
اثربخشی فرآیند سیستم‌های اطلاعاتی	افزایش گردش آزاد اطلاعات بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری به کل شرکت افزایش سطح سرعت تصمیم‌گیری افزایش سطح دانش سازمانی افزایش شناخت توانمندی‌های درونی پویایی ذخیره اطلاعات در بانک اطلاعاتی	دروگالاس و همکاران (۲۰۱۷)؛ ای‌اُلریچ و همکاران (۲۰۱۷)؛ گونزالِس و همکاران (۲۰۱۲)؛ میهریت و همکاران (۲۰۱۰)؛ مشتری دوست و دستگیر (۱۳۹۸)
اثربخشی کنترل ریسک	کاهش هزینه‌های انبار داری کاهش ریسک محدودیت‌های مالی بهینه‌سازی کارایی عملیاتی تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها بهینه‌سازی سازوکار قیمت‌گذاری	دروگالاس و همکاران (۲۰۱۷)؛ ای‌اُلریچ و همکاران (۲۰۱۷)؛ گونزالِس و همکاران (۲۰۱۲)؛ میهریت و همکاران (۲۰۱۰)

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

در گـام چهارم به منظـور کنترل کیفیت از روایی و پایایی و تحلیـل دلفی (در بخش تجزیه و تحلیـل یافتـه) استفاده می‌شود. به منظـور تایید روایی پرسشنامه‌هـای ساخته شده، از روش روایی محتوای (CVR) استفاده گردید که بر این اساس از ۱۲ نفر از اعضای پانل خواسته شد،تا امتیازهای خود را برای هریک از مولفه‌های فرعی اعلام نمایند. نتیجه بدست آمده مشخص ساخت باتوجـه به اینکه مقدار CVR مقیاس بزرگتری از ۰/۵۶ است، اعتبار محتوایی مولفه‌های تحقیق تایید گردید. باتوجه به اینکه مولفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده توسط اعضای پانل مجددا در قالـب تحلیل دلفی به منظور تایید/حذف مجددا مورد بررسی قرار می‌گیرند، براین مبنا نتایج آن بخـش پایایی پژوهش را مورد تایید قرار می‌دهد. مولفه‌هـای شناسایی شده در این گام در قالب چک لیست تحلیلی امتیازی ارائه شده است:

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

جدول (۶) مولفه‌های تایید شده

مولفه‌های اصلی	مولفه‌های فرعی	مقیاس لیکرت						
		۷	۶	۵	۴	۳	۲	۱
اثربخشی فرآیندهای مالی	افزایش سطح بازده دارایی‌ها							
	افزایش سطح خالص سرمایه در گردش							
	کاهش مطالبات مشکوک الوصل							
	افزایش پوشش هزینه‌های بهره							
	کاهش دوره وصول مطالبات							
	افزایش بازده حقوق صاحبان سهام							
	افزایش چرخه موجودی کالا							
اثربخشی فرآیند سیستم‌های اطلاعاتی	افزایش گردش آزاد اطلاعات							
	بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری به کل شرکت							
	افزایش سطح سرعت تصمیم‌گیری							
	افزایش سطح دانش سازمانی							
	افزایش شناخت توانمندی‌های درونی							
	پویایی ذخیره اطلاعات در بانک اطلاعاتی							
اثربخشی کنترل ریسک	کاهش هزینه‌های انبار داری							
	کاهش ریسک محدودیت‌های مالی							
	بهینه‌سازی کارایی عملیاتی							
	تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها							
	بهینه‌سازی سازوکار قیمت‌گذاری							

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

یافته‌های دلفی

در گـام پنجم به منظـور تایید/حذف مولفه‌های پژوهش، با استفـاده از مشارکت متخصصان (اعضـای پانل) براساس دو مقیـاس میانگین و ضریب توافق، مولفه‌های ناشی از تحلیل فراترکیب کـه در جدول (۶) آورده شـده اند، مورد بررسی قرار می‌گیرد. جـدول (۷) نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

جدول (۷) تحلیل دلفی

مولفه‌های اصلی	مولفه‌های فرعی	میانگین	ضریب توافق	تایید/ حذف
اثربخشی فرآیندهای مالی	افزایش سطح بازده دارایی‌ها	۵	۰/۷	تایید
	افزایش سطح خالص سرمایه در گردش	۵/۱۰	۰/۷۵	تایید
	کاهش مطالبات مشکوک‌الوصل	۴	۰/۴۵	حذف
	افزایش پوشش هزینه‌های بهره	۵	۰/۷	تایید
	کاهش دوره وصول مطالبات	۵	۰/۷	تایید
	افزایش بازده حقوق صاحبان سهام	۵	۰/۷	تایید
	افزایش چرخه موجودی کالا	۵	۰/۷	تایید
اثربخشی فرآیند سیستم‌های اطلاعاتی	افزایش گردش آزاد اطلاعات	۳/۵۰	۰/۳۰	حذف
	بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری به کل شرکت	۵/۲۰	۰/۸	تایید
	افزایش سطح سرعت تصمیم‌گیری	۵	۰/۷	تایید
	افزایش سطح دانش سازمانی	۵/۰۵	۰/۷۲	تایید
	افزایش شناخت توانمندی‌های درونی	۵/۱۰	۰/۷۸	تایید
	پویایی ذخیره اطلاعات در بانک اطلاعاتی	۳	۰/۲۵	حذف
اثربخشی کنترل ریسک	کاهش هزینه‌های انبار داری	۵/۲۵	۰/۸۵	تایید
	کاهش ریسک محدودیت‌های مالی	۵/۲۵	۰/۸۶	تایید
	بهینه‌سازی کارایی عملیاتی	۵	۰/۷	تایید
	تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها	۵/۱۶	۰/۷۸	تایید
	بهینه‌سازی سازوکار قیمت‌گذاری	۴	۰/۴۰	حذف

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

براســاس دو معیار میانگیــن (باتوجه به مقیاس ۷ گزینه‌ای باید ۵ باشد) و ضریب توافق (باید بالاتر از ۰,۵ باشد) می‌توان بیان نمود، ۴ شاخص حذف شدند. شاخص‌های حذف شده عبارتند از:

۱. کاهش مطالبات مشکوک الوصل/ اثربخشی فرآیندهای مالی
۲. افزایش گردش آزاد اطلاعات/ اثربخشی فرآیند سیستم‌های اطلاعاتی
۳. پویایی ذخیره اطلاعات در بانک اطلاعاتی/ اثربخشی پویایی ذخیره اطلاعات در بانک اطلاعاتی
۴. بهینه‌سازی سازوکار قیمت‌گذاری/ بهینه‌سازی سازوکارقیمت‌گذاری

پس از مشخص شدن معیارهای حذف و ادغام شده مجددا برای رسیدن به نقطه اشباع تحلیل دلفی در مرحله دوم انجام پذیرفت. نتایج این بحث در جدول (۸) مشخص است:

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

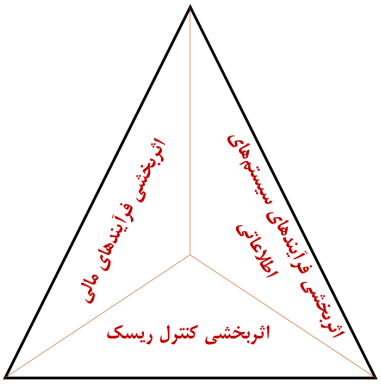
جدول (۸) تحلیل مرحله دوم دلفی

مولفه‌های اصلی	مولفه‌های فرعی	میانگین	ضریب توافق	تایید/ حذف
اثربخشی فرآیندهای مالی	افزایش سطح بازده دارایی‌ها	۵/۰۸	۰/۷۱	تایید
	افزایش سطح خالص سرمایه در گردش	۵	۰/۷۰	تایید
	افزایش پوشش هزینه‌های بهره	۵/۲۵	۰/۷۹	تایید
	کاهش دوره وصول مطالبات	۵/۱۶	۰/۷۵	تایید
	افزایش بازده حقوق صاحبان سهام	۵	۰/۷	تایید
	افزایش چرخه موجودی کالا	۵	۰/۷	تایید
اثربخشی فرآیند سیستم‌های اطلاعاتی	بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری به کل شرکت	۵/۱۶	۰/۷۵	تایید
	افزایش سطح سرعت تصمیم‌گیری	۵	۰/۷	تایید
	افزایش سطح دانش سازمانی	۵/۱۶	۰/۷۵	تایید
	افزایش شناخت توانمندی‌های درونی	۵/۲۵	۰/۸	تایید
اثربخشی کنترل ریسک	کاهش هزینه‌های انبار داری	۵/۱۶	۰/۷۵	تایید
	کاهش ریسک محدودیت‌های مالی	۵/۱۶	۰/۷۵	تایید
	بهینه‌سازی کارایی عملیاتی	۵/۱۶	۰/۷۵	تایید
	تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها	۵/۲۰	۰/۸	تایید

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطور که مشاهده می‌شود، تمامی‌شاخص‌ها در دوم دلفی تایید شدند و این به معنای ایجاد اشبـاع نظری در راستای ماهیت پژوهـش و متغیرهای آن می‌باشد. براین مبنا مدل تایید شده از مرحله کیفی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:

شکل (۱) مدل پیامدهای درون شرکتی ناشی از اثربخشی حسابرسی داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار



* ماخذ: یافته‌های پژوهش

براساس مدل فوق هریک از مولفه‌های شناسایی شده به ترتیب زیر تعریف می‌شوند:

اثربخشی فرآیندهای مالی

کنترل‌هـای داخلی بخشی از فرایندهای کسب و کـار واحدهای تجاری هستند و به نحوی با آن‌هـا درآمیختـه اند که زمینه ی اعمـال فرآیندهای یادشده را فراهم کـرده و ناظر بر کارکرد و مربـوط بودن مستمر آن‌ها است. بررسی، ارزیابـی و نظارت مداوم بر عملکرد سیستم کنترل‌های داخلـی از جمله الزامات مندرج در دستورالعمل کنتر ل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و فرابورس است.

اثربخشـی کنترل‌های داخلی در غالب ایجاد فرآیندهای مالی به عنوان یک فرآیند، چارچوبی ارزش محور در زمینه عملکردهای مرتبط با نسبت‌های مالی و خالص سرمایه در گردش می‌باشد. این سطح از پیامدهـای اثربخشی وجود حسابرسی داخلی نشان دهنده ارتقای سطوح عملکردی نسبت‌هـای مالیِ همچون نسبت اهرمی، نسبت نقدینگی، فعالیت و کارایی است که نشان دهنده قـدرت و توانمندی‌هـای شرکت در پاسخ به بدهی‌ها و استقراض‌هـای صورت گرفته و توانمندی مدیریت در افزایش سطح بازده استفاده از دارایی‌ها و حقوق صاحبان سهام می‌باشد. این سطح از پیامدهای ایجاد شده به برنامه ریزی و استراتژی‌های آتی شرکت در زمینه استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری کمک می‌نماید و باعث می‌گردد تا چشم اندازهای بلندمدتری به واسطه ارزیابی‌های مثبت بازار سرمایه از توانمندی‌های درونی شرکت، ایجاد گردد.

اثربخشی فرآیندهای سیستم‌های اطلاعاتی

اثربخشی فرآیندهای سیستم‌های اطلاعاتیِ حسابرسی (IT) پیامد وجود یک سیستم کنترل داخلی پویا است که ضمن تسهیل فرآیند گردش اطلاعات باعث افزایش سرعت تصمیم‌گیری‌های سازمانـی می‌شود. این فرآیندها بیـان کننده این واقعیت‌ها هستند کـه اگر سیستم‌های کنترل داخلی به طور اثربخش همراستایی مناسبی بین استانداردها با عملکردهای شرکت ایجاد نمایند، باعث می‌شوند تا مجموعه‌ای از داده‌ها به عنوان ورودی سیستم‌های اطلاعاتی وارد چرخه فرآیندی شرکت گردند تا پس از پردازشی منسجم تبدیل به اطلاعاتی قابل استفاده برای تصمیم‌گیری‌های شرکـت گردنـد. وجود این سیستم‌های می‌تواند به افزایش سطـح دانش شرکت و ایجاد شناخت توانمندی‌هـا در جهت افزایش سطـح یادگیری‌های شرکت کمک نماینـد. سطحی که مسائل و چالش‌هـای مالی را به صورت فرآیندی سیستمی، از شناسایی مشکل تا حل آن در بر می‌گیرد و باعث افزایش سطح بازخورد اطلاعات در کل شرکت می‌شود.

اثربخشی کنترل ریسک

ریسـک به مفهوم نا اطمینانـی نسبت به آینده و امکان انحراف واقعیت‌هـا از انتظارات تلقی می‌شـود. اثربخشی کنترل ریسک به عنوان یکـی دیگر از پیامدهای وجود حسابرسی داخلی پویا اشـاره بـه فرآیندی دارد که هیئت مدیـره، مدیریت و نظام ساختاری یک بنگـاه اقتصادی را در

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

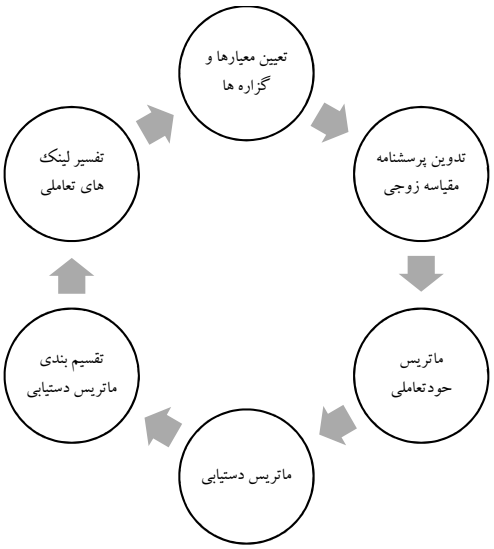
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

بـر می‌گیرد تا باعـث کاهش هزینه‌ها و دوباره کاری‌های شرکت گـردد. اثربخشی کنترل ریسک فرآیندی است که هزینه‌هایی همچون انبار داری و تخصیص نامناسب منابع را کاهش داده و باعث افزایـش سطح بهینه‌ای از کارایی‌های عملیاتـی شرکت می‌گردد. این اثربخشی همچنین با ایجاد پویایـی در منابـع مالی داخلی، محدودیت‌های احتمالی در تامیـن منابع مالی را به واسطه وجود اثربخشـی حسابرسی داخلی کاهش می‌دهد و باعث می‌گردد تا شرکت در استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری خود با محدودیت‌های مستقیم و غیرمستقیم مواجه نباشد.

تحلیل تفسیرگرایانه (TISM) شاخص‌های پیامد اثربخشی وجود حسابرسی داخلی

پـس از تایید دلفی به منظور تحلیل فراگیـر تفسیرگرایانه(TISM) پژوهش وارد بخش سوم پژوهـش می‌شود. در این بخش اعضای پانل مشارکت نمودند و امتیازهای تعریف شده در قسمت توضیحـات را به پرسشنامه‌های ماتریسی دادند. از آنجا که نمونه بسط یافته است، روش تقویت شده برای به عنوان یک روش جامع‌تر می‌تواند لایه‌های ارتباط تعاملی بین شاخص‌های پژوهش را تعیین نماید. مراحل اصلی روش، به صورت شکل (۲) نشان داده شده‌اند.

شکل (۲) مراحل انجام فرآیند تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر (TISM)



* ماخذ: سینگه و کَنت (۲۰۱۱)

براسـاس شکل (۲) فوق کـه مراحل مربوط به تحلیل ساختاری تفسیـری فراگیر (TISM) مربوط به شاخص‌های پیامدهای درونی شرکت به واسطه وجود حسابرسی‌های داخلی اثربخش را نشان می‌دهد، به ترتیب زیر می‌باشد:

مرحلـه اول) در این مرحلـه می‌بایست براساس روش‌های تحلیل کیفـی همچون فراترکیب مولفه‌هـا و گزاره‌های مربوط بـه پیامدهای اثربخشی حسابرسی داخلی مشخص گردند (در بخش اول یافته‌های پژوهش مشخص شدند).

مرحلـه دوم) در ایـن مرحله پرسشنامه‌هـای به صورت مقایسه زوجی بـرای تعیین ماتریس خودتعاملی تدویـن و تهیه می‌شوند و بین اعضای جامعه هدف پژوهش توزیع می‌گردند. مقایسه زوجی به صورت ستونی و سطری بین تک تک متغیرها صورت می‌پذیرد تا مشخص شود شاخص سطـر «i» عامـل ایجاد شاخص ستون «j» شده است یا بلعکس، یا ارتباط متقابل وجود دارد و یا ارتباطی وجود ندارد. همچنین میزان تقارن ارتباط بین شاخص‌ها را نشان می‌دهد.

مرحلـه سوم) در این مرحلـه ماتریس خودتعاملی ایجاد و تفسیـر می‌شوند. در واقع مقایسه زوجـی عناصر با تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» صورت می‌پذیرند. تفسیری که تنها مسیر ارتباط را در تحلیل «ISM» مشخص می‌نماید، درحالیکه در روش تفسیری ساختاری فراگیر «TISM» به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سوال تفسیری ذکر شده در گامل قبـل تفسیر می‌نماید. برای مقایسه‌های زوجی امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از (i+1) ام تـا n ام مقایسه می‌گردد. برای هـر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمـی منطقی تفسیری ارائه شده اسـت. جدول زیر فرم مقایسه زوجی بین شاخص‌های پژوهش را نشان می‌دهد.

جدول (۹) گزیده‌ای از مقایسه زوجی مبتنی بر فرآیند تحلیل ساختاری تفسری فراگیر

شاخص‌ها	سوال	پاسخ	
		بله	خیر
Z1.Z2	افزایش سطح بازده دارایی‌های دلیلی برای افزایش سطح خالص سرمایه در گردش می‌باشد.	☐	☐
Z2.Z3	ایجاد افزایش در سطح بازده خالص سرمایه در گردش، توانمندی پوششی هزینه‌های بهره را تقویت می‌کند	☐	☐
Z1.Z3	افزایش سطح بازاده دارایی‌ها منجر به افزایش توانمندی پوششی هزینه‌های بهره می‌شود.	☐	☐
Z3.Z4	ارتقای سطح توانمندی پوششی هزینه‌های بهره به کاهش دوره صول مطالبات منجر می‌شود.	☐	☐
Z2.Z4	ارتقای سطح خالص سرمایه در گردش باعث کاهش دوره وصول مطالبات می‌شود.	☐	☐

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

* نکته بدلیل محدودیت تعداد صفحات مقاله فقط گزیده‌ای از فرم مقایسه زوجی در این بخش ارائه شد.

مرحله چهارم) در این مرحله ماتریس دستیابی براساس مقایسه‌های زوجی انجام شده توسط

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

جامعــه هدف به صورت ۱ و یا ۰ در جــدول ماتریسی مشخص می‌شوند. این روابط به صورت زیر تعریف می‌شوند:

- اگر i منجر به j شود، در خانه ij عدد ۱ و در خانه ji عدد ۰ را قرار می‌دهیم
- اگر i منجر به j شود، در خانه ij عدد ۱ و در خانه ji عدد ۰ را قرار می‌دهیم
- اگرj منجر به i شود، در خانه ji عدد ۱ و در خانه ij عدد ۰ را قرار می‌دهیم
- اگر j منجر به i شود، در خانه ji عدد ۱ و در خانه ij عدد ۰ را قرار می‌دهیم
- اگر i برابر با j شود، در هردو خانه ij و ji عدد ۱ را قرار می‌دهیم
- اگر ارتباطی بین i با j وجود نداشته باشد، در هردو خانه ij و ji عدد ۰ را قرار می‌دهیم

مرحلــه پنجم) در این مرحله تقسیم‌بندی سلسله‌مراتبــی ماتریس دستیابی صورت می‌گیرد. تعییــن روابط بیــن متغیرها ابتدا باید مجموعــه خروجی، مجموعــه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شود که از طریق این متغیــر می‌توان به آنها رسیــد و مجموعه پیش نیاز شامل متغیرهایــی می‌شود که بر طبق آن‌ها می‌توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی[1] و پیش نیاز همه عوامل[2] تعیین می‌شــود و در صــورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتــراک آن عامل (عوامل) به عنــوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشــاره به لایه‌های طراحی شده‌ی مدل نهایی دارد. بــرای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلــی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شــود. پــس از تعیین سطوح دوباره ماتریــس دریافتی را به ترتیب سطــوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود

مرحلــه ششم) در ایــن مرحله، نمــودار سلسله‌مراتبــی تهیه می‌شــود. شاخص‌های سطوح سلسله‌مراتبــی ابتــدا مرتب می‌شوند و سپــس براساس ماتریــس قابلیت دستیابــی ارتباط بین شاخص‌ها پیوند خورده می‌شوند.

تحلیل یافته‌ها

تحلیل ساختاری-تفسیری (ISM/TISM)

ابتــدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، شاخص‌های تایید شده از مرحله‌ی تحلیل دلفی کدگذاری شوند:

1. Reachability set
2. Antecedent set

جدول (۱۰) کدگذاری اختصاری گزاره‌های تایید شده

مولفه‌های فرعی	کدهای تعریف شده
افزایش سطح بازده دارایی‌ها	Z1
افزایش سطح خالص سرمایه در گردش	Z2
افزایش پوشش هزینه‌های بهره	Z3
کاهش دوره وصول مطالبات	Z4
افزایش بازده حقوق صاحبان سهام	Z5
افزایش چرخه موجودی کالا	Z6
بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری به کل شرکت	Z7
افزایش سطح سرعت تصمیم‌گیری	Z8
افزایش سطح دانش سازمانی	Z9
افزایش شناخت توانمندی‌های درونی	Z10
کاهش هزینه‌های انبارداری	Z11
کاهش ریسک محدودیت‌های مالی	Z12
بهینه‌سازی کارایی عملیاتی	Z13
تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها	Z14

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطـور که در جدول (۱۰) مشاهده می‌فرمایید، شاخص‌های تأیید شده توسط خبرگان، به شکـل علائم اختصاری برای تشکیل ماتریـس خود تعاملی ساختاری تعیین شده است. به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می‌بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سوال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. برای مقایسه‌های زوجـی i امیـن شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصـر از (i+1) ام تا n ام مقایسه می‌گردد. بـرای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شـده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید اظهارنظر نمایند.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

جدول (۱۱) مقایسه زوجی بین گزاره‌ها براساس فرم ماتریس

شماره	مقایسه زوجی		شرح چگونگی تاثیر
☐ Z1 پویایی سطح خالص سرمایه در گردش			
۱	Z1-Z2	Yes ☑ No ☐	افزایش بازده دارایی‌ها موجب افزایش خالص سرمایه در گردش
۲	Z2-Z1	Yes ☐ No ☑	
۳	Z1-Z3	Yes ☐ No ☑	
۴	Z3-Z1	Yes ☐ No ☑	
۵	Z1-Z4	Yes ☑ No ☐	افزایش بازده دارایی‌ها دلیلی برای کاهش دوره وصول مطالبات
۶	Z4-Z1	Yes ☐ No ☑	
۷	Z1-Z5	Yes ☑ No ☐	افزایش بازده دارایی‌ها باعث افزایش بازده حقوق صاحبمان سهام
۸	Z5-Z1	Yes ☐ No ☑	
۹	Z1-Z6	Yes ☑ No ☐	افزایش سطح بازده دارایی‌ها باعث افزایش چرخه موجودی کالا
۱۰	Z6-Z1	Yes ☐ No ☑	
۱۱	Z1-Z7	Yes ☑ No ☐	افزایش سطح بازده دارایی‌ها سطح بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری را افزایش می‌دهد
۱۲	Z7-Z1	Yes ☐ No ☑	
۱۳	Z1-Z8	Yes ☑ No ☐	افزایش سطح بازده دارایی‌ها سرعت تصمیم‌گیری را افزایش می‌دهد
۱۴	Z8-Z1	Yes ☐ No ☑	
۱۵	Z1-Z9	Yes ☑ No ☐	توسعه دانش سازمانی به واسطه پویایی بازده دارایی ها
۱۶	Z9-Z1	Yes ☐ No ☑	
۱۷	Z1-Z10	Yes ☐ No ☑	
۱۸	Z10-Z1	Yes ☐ No ☑	
۱۹	Z1-Z11	Yes ☐ No ☑	
۲۰	Z11-Z1	Yes ☐ No ☑	

۲۱	Z1-Z12	Yes ☑ No ☐	کاهش ریسک محدودیت‌های مالی به واسطه افزایش سطح بازده دارایی‌ها
۲۲	Z12-Z1	Yes ☐ No ☑	
۲۳	Z1-Z13	Yes ☑ No ☐	افزایش بهینه سازی کارایی عملیات به واسطه افزایش بازده دارایی‌ها
۲۴	Z13-Z1	Yes ☐ No ☑	
۲۵	Z1-Z14	Yes ☑ No ☐	پویایی تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها به واسطه افزایش بازده دارایی ها
۲۶	Z14-Z1	Yes ☐ No ☑	
☐ Z2 پویایی سطح خالص سرمایه در گردش			
۲۷	Z2-Z3	Yes ☐ No ☑	
۲۸	Z3-Z2	Yes ☐ No ☑	
۲۹	Z2-Z4	Yes ☑ No ☐	کاهش دوره وصول مطالبات به واسطه پویایی سطح خالص سرمایه در گردش
۳۰	Z4-Z2	Yes ☐ No ☑	
۳۱	Z2-Z5	Yes ☑ No ☐	افزایش سطح بازده حقوق صاحبان سهام به واسطه پویایی خالص سرمایه در گردش
۳۲	Z5-Z2	Yes ☐ No ☑	
۳۳	Z2-Z6	Yes ☑ No ☐	پویایی خالص سرمایه در گردش باعث افزایش چرخه موجودی کالا
۳۴	Z6-Z2	Yes ☐ No ☑	
۳۵	Z2-Z7	Yes ☑ No ☐	پویایی خالص سرمایه در گردش منجر به افزایش بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری کل شرکتت
۳۶	Z7-Z2	Yes ☐ No ☑	
۳۷	Z2-Z8	Yes ☑ No ☐	پویایی خالص سرمای در گردش باعث افزایش سرعت تصمیم‌گیری
۳۸	Z8-Z2	Yes ☐ No ☑	
۳۹	Z2-Z9	Yes ☑ No ☐	پویایی خالص سرمایه در گردش و افزایش سطح دانش سازمانی
۴۰	Z9-Z2	Yes ☐ No ☑	

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

۴۱	Z2-Z10	Yes ☑ No ☐	پویایی خالص سرمایه در گردش منجر به افزایش شناخت توانمندی‌های درونی
۴۲	Z10-Z2	Yes ☐ No ☑	
۴۳	Z2-Z11	Yes ☐ No ☑	
۴۴	Z11-Z2	Yes ☐ No ☑	
۴۵	Z2-Z12	Yes ☑ No ☐	پویایی خالص سرمایه در گردش منجر به کاهش ریسک حدودیت‌های مالی
۴۶	Z12-Z2	Yes ☐ No ☑	
۴۷	Z2-Z13	Yes ☑ No ☐	پویایی خالص سرمایه در گردش منجر به بهینه سازی کارایی عملیاتی
۴۸	Z13-Z2	Yes ☐ No ☑	
۴۹	Z2-Z14	Yes ☑ No ☐	پویایی خالص سرمایه در گردش منجر به تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری ها
۵۰	Z14-Z2	Yes ☐ No ☑	

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

نکته: باتوجه به محدودیت صفحات مقاله، تنها گزیده‌ای از مقایس‌های زوجی در این بخش قرار گرفت

بـه منظور تشکیل ماتریـس خودتعاملی ساختـاری «SSIM» مقایسه‌های زوجی پیامدهای درونی وجود اثربخشی حسابرسی داخلی در جدول (۱۲) ارائه شده است. برای مقایسه‌های زوجی امیـن شاخـص به صورت دو به دو با تمام عناصر از (i+1) ام تـا n ام مقایسه گردیدند. برای هر ارتبـاط پاسخ بلـه «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است.

مرحله سوم) تشکیل ماتریس دستیابی

در ایـن مرحله روابط به صـورت ماتریس دستیابی[1] به صورت «۱-» یـا «۰» وارد می‌شوند کـه در جدول (۱۱) ارائـه شده‌اند. طبق جدول (۱۱) خانه‌هایی کـه گزینه «Y» دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه «N» دارند عدد ۰ قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خود تعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید.

1. Reachability Matrix4

جدول (۱۲) ماتریس دستیابی

شاخص‌ها	Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7	Z8	Z9	Z10	Z11	Z12	Z13	Z14
Z1		1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	0	0
Z2	0		0	1	1	0	1	1	0	1	0	0	1	0
Z3	0	0		1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Z4	0	0	0		0	1	1	0	1	0	0	1	0	0
Z5	0	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	1	1
Z6	0	0	0	0	1		1	1	1	0	0	1	1	1
Z7	0	0	0	0	0	0		1	0	0	0	1	1	0
Z8	0	0	0	0	1	1	0		0	0	0	0	0	0
Z9	0	0	0	0	0	0	1	1		0	0	1	0	0
Z10	0	0	0	0	1	0	1	1	1		0	1	0	0
Z11	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1		1	0	0
Z12	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0		1	1
Z13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0		1
Z14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

در ادامــه در این مرحله اقــدام به تشکیل امتیازها براساس تعامــل شاخص‌های مقایس شده جهت تشکیل ماتریس دستیابی متعامل می‌شود.

جدول (۱۳) ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال‌پذیری ارتباط بین گزاره‌ها

شاخص‌ها	Z1	Z2	Z3	Z4	Z5	Z6	Z7	Z8	Z9	Z10	Z11	Z12	Z13	Z14	قدرت نفوذ
Z1	1	1	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1*	1*	۱۱
Z2	0	1	0	1	1	1*	1	1	1*	1	0	1*	1	1*	۱۱
Z3	0	0	1	1	0	1*	1*	0	1*	0	0	1*	0	0	۶
Z4	0	0	0	1	1*	1	1	1*	1	0	0	1	1*	1*	۹
Z5	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	1	1	۳
Z6	0	0	0	0	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	۸
Z7	0	0	0	0	1*	1*	1	1	0	0	0	1	1	1*	۷
Z8	0	0	0	0	1	1	1*	1	1*	0	0	1*	1*	1*	۸
Z9	0	0	0	0	1*	1*	1	1	1	0	0	1	1*	1*	۸
Z10	0	0	0	0	1	1*	1	1	1	1	0	1	1*	1*	۹
Z11	0	0	0	1	1	1	1	1	1	1	1	1	1*	1*	۱۱
Z12	0	0	0	0	1	0	0	1	0	0	0	1	1	1	۵
Z13	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	۲
Z14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	۱
قدرت وابستگی	۱	۲	۱	۴	۱۱	۱۰	۱۰	۱۰	۹	۳	۱	۱۱	۱۲	۱۳	

* ارتباط انتقال‌پذیر بین شاخص‌ها

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]
[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

همانطور که در جدول فــوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی‌اختصاص داده شده براساس شاخــص مــد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و *۱ باتوجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در جدول زیر قدرت نفوذ۱۸ (امتیاز ۱ بدست آمده از سطر) و قدرت وابستگی۱۹ (امتیاز ۱ بدست آمده از ستون) را مشخص نماییم:

جدول (۱۴) تفکیک نیروهای نفوذ و وابستگی

شاخص	اختصار	قدرت نفوذ	قدرت وابستگی
افزایش سطح بازده دارایی‌ها	Z1	۱۱	۱
افزایش سطح خالص سرمایه در گردش	Z2	۱۱	۲
افزایش پوشش هزینه‌های بهره	Z3	۶	۱
کاهش دوره وصول مطالبات	Z4	۹	۴
افزایش بازده حقوق صاحبان سهام	Z5	۳	۱۱
افزایش چرخه موجودی کالا	Z6	۸	۱۰
بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری به کل شرکت	Z7	۷	۱۰
افزایش سطح سرعت تصمیم‌گیری	Z8	۸	۱۰
افزایش سطح دانش سازمانی	Z9	۸	۹
افزایش شناخت توانمندی‌های درونی	Z10	۹	۳
کاهش هزینه‌های انبار داری	Z11	۱۱	۱
کاهش ریسک محدودیت‌های مالی	Z12	۵	۱۱
بهینه‌سازی کارایی عملیاتی	Z13	۲	۱۲
تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها	Z14	۱	۱۳

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

تعیین روابط بین متغیرها و تشکیل ماتریس مخروطی۲۰

در این بخش به منظور تعیین روابط بین متغیرها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصــر مشترک را شناسایی نمــود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرهــا مجموعه دستیابی و مجموعــه پیش نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود. مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می‌شــود کــه از طریق این متغیر می‌توان بــه آنها رسید و مجموعه پیش نیــاز شامل متغیرهایی

می‌شـود که بر طبق آن‌ها می‌توان به این متغیـر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی۲۱ و پیـش نیاز همه عوامل۲۲ تعیین می‌شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می‌شود. سطح اشاره به لایه‌های طراحـی شده‌ی مدل نهایی دارد. بـرای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتـب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می‌شود. این عملیات تاآنجا تکرار می‌شود که اجزای تشکیل دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند.

جدول (۱۵) مجموعه شاخص خروجی، ورودی و عناصر مشترک گزاره‌ها

شاخص‌ها	اختصار	شاخص خروجی	شاخص ورودی	عناصر مشترک	سطح
افزایش سطح بازده دارایی‌ها	Z1	۱،۲	۱	۱	نهم
افزایش سطح خالص سرمایه در گردش	Z2	۲	۱،۲	۲	هشتم
افزایش پوشش هزینه‌های بهره	Z3	۳	۳	۳	هشتم
کاهش دوره وصول مطالبات	Z4	۴	۱،۲،۳،۴،۱۱	۴	هفتم
افزایش بازده حقوق صاحبان سهام	Z5	۵،۱۳،۱۱۴	۱،۲،۴،۵،۶،۹،۱۰،۱۱	۵،۱۳،۱۱۴	سوم
افزایش چرخه موجودی کالا	Z6	۶،۷،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱	۶،۷،۸،۹	پنجم
بازخورد فرآیندهای تصمیم‌گیری به کل شرکت	Z7	۶،۷،۸	۱،۲،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱	۶،۷،۸	پنجم
افزایش سطح سرعت تصمیم‌گیری	Z8	۶،۷،۸،۹	۱،۲،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱	۶،۷،۸،۹	پنجم
افزایش سطح دانش سازمانی	Z9	۶،۹	۱،۲،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱	۶،۹	ششم
افزایش شناخت توانمندی‌های درونی	Z10	۱۰	۲،۱۰،۱۱	۱۰	هفتم
کاهش هزینه‌های انبار داری	Z11	۱۱	۱۱	۱۱	هشتم
کاهش ریسک محدودیت‌های مالی	Z12	۸،۱۲	۱،۲،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲	۸،۱۲	چهارم
بهینه‌سازی کارایی عملیاتی	Z13	۱۳	۱،۲،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳	۱۳،۱۴	دوم
تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها	Z14	۱۴	۱،۲،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴	۱۴	اول

* ماخذ: یافته‌های پژوهش

همانطـور که در جـدول (۱۵) مشاهده می‌شود، اولین سطح شامل کد یعنی تخصیص بهینه منابع در جلوگیری از دوباره کاری‌ها به عنوان اولین پیامد درونی ناشی از اثربخشی کنترل داخلی می‌باشد که نشان دهنده ی کم‌اثرترین شاخص پیامدهای وجود اثربخشی کنترل داخلی می‌باشد و آخریـن سطح شاخص یعنی افزایش سطح بازده دارایی‌ها به عنوان تاثیرگذارترین پیامد درون شرکتی وجود حسابرسی داخلی اثربخش تعیین گردیدند. سایر سطوح نیز بر این اساس مشخص می‌گردند.

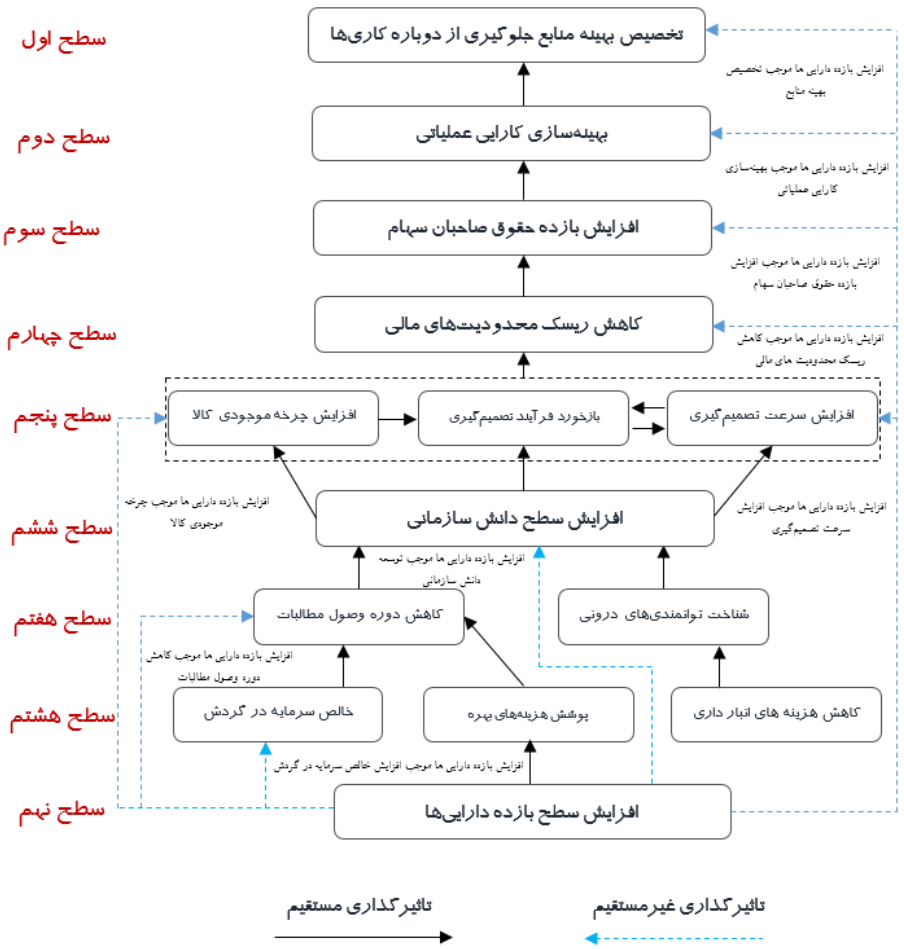
[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

شکل (۳) طراحی مدل اولویت‌بندی شده پیامدهای درون شرکتی وجود اثربخشی حسابرسی داخلی



* ماخذ: یافته‌های پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

کنترل‌های داخلی یکی از مکانیزم‌های متعددی است که واحدهای تجاری برای کنترل مساله نمایندگی مورد استفاده قرار می‌دهنـد. شرکت‌ها برای گزارشگری کنترل‌داخلی انگیزه اقتصادی دارنـد و مطالعات نشان داده‌اند که براین اساس کنترل‌داخلـی، هزینه‌های نمایندگی را کاهش و توانمندی‌هـای اطلاعاتی را از طریق کاهـش عدم‌تقارن‌های اطلاعاتی بهبود می‌بخشند (مرادی و بحـری ثالث، ۱۳۹۷). در واقـع ارتقای سطح کیفیت کنترل‌های داخلی بـه محتوای اطلاعاتی و قابلیـت اتکا توسط حسابرسان مستقل و در نهایـت ذینعان کمک می‌کند تا قدرت تصمیم‌گیری

افزایـش یابد و بر ایـن مبنا، قابلیت اعتماد بیشتری در یک فضای رقابتـی در بازار سرمایه ایجاد شـود. طبق بخش ۳۱۵ استاندارد حسابرسی ایران، کنترل‌های داخلی فرآیندی است که براساس ساختارهـای رسمی شرکت‌ها تدوین و مدیریت و حسابرسان داخلی موظف به اجرای صحیح آن، بـه منظور دستیابـی به اهداف مورد نظری همچون قابلیت اعتمـاد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایـی عملیات و رعایـت قوانین و مقررات مربوطه، هستند (جاویـد و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۲۷). هـدف این پژوهش ارائه مدل پیامدهـای درونی اثربخشی حسابرسی داخلی براساس تحلیل مدل فراگیر تفسیرگرایانه می‌باشد. در این پژوهش ابتدا مولفه‌ها و شاخص‌های پیامدهای درون شرکتی بـه واسطه وجود حسابرسـی داخلی اثربخش براساس تحلیل فراترکیـب و با مشارکت ۱۲ نفر از متخصصـان دانشگاهی به واسطه چندمرحله انجام ایـن آزمون مشخص گردید و براساس آن ۱۸ انتخاب گردید. سپس به منظور تایید/حذف این گزاره‌ها طی دو مرحله تحلیل دلفی انجام گرفت و تعداد گزاره‌ها به ۱۴ مورد از پیامدهای درون شرکتی تقلیل یافت. در تحلیل ساختاری تفسیری فراگیـر (TISM) به منظور تعیین اولویت‌هـای پیامدهای شناسایی شده، از ۳۰ مدیر حسابرسی داخلـی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران خواسته شد تـا پرسشنامه‌های ماتریسی را تکمیل نماینـد. براساس این تحلیل مشخص گردید، افزایش بازده دارایی‌ها به عنوان یکی از شاخص‌های مولفه‌های اثربخشی فرآیندهای مالی مهمترین پیامد به واسطه وجود اثربخشی حسابرسی داخلی در درون شرکـت هاست. این به معنای آن است که باتقویـت زیر ساخت‌های کنترل‌های داخلی و در متـن آن توسعـه حسابرسی داخلی اثربخش در درون مرزهای یـک شرکت، می‌توان انتظار داشـت سطح بازده دارایی‌ها به عنوان یکی از نسبت‌های نشان دهنده ی توانایی شرکت می‌باشد کـه به افزایش سطـح اطمینان و اعتمـاد در سرمایه‌گذاری می‌تواند منجر گـردد. در واقع بازده دارایـی ها، پویایی‌های مالی و جریـان وجه نقد را در شرکت می‌افزاید و به افزایش سطح عایدات شرکـت در سرمایه‌گذاری‌هـا منجر خواهد شد. در سطح هشتم مشخـص شد، خالص سرمایه در گردش و پوشش هزینه‌های بهره به عنوان شاخص‌های مولفه اثربخشی فرآیندهای مالی و کاهش هزینه‌هـای انبار داری به عنوان شاخص مولفه اثربخشی کنترل ریسک قرار داده شده اند. خالص سرمایـه در گردش که به واسطه ایجاد نظارت‌های حسابرسی داخلی در تحت این شرایط افزایش یافتـه است، باعث خواهد شد تـا محدودیت‌های وجه نقد همچون رکـود حساب‌های دریافتی و یـا افزایش سطح مطالبات مشکوک الوصـول کاهش یابد و دارایی‌های جـاری در جهت افزایش سـودآوری بیشتـری در اختیار شرکت باشند. از طرف دیگر شرکـت قادر خواهد بود تا به واسطه اثربخشـی حسابرسی داخلی خود، توانایی بهره بدهی‌هـای خود را برای پرداخت داشته باشد. در ایـن صورت اعتبار دهندگان و تسهیل کنندگان برای دادن تسهیلات به این دسته از شرکت‌ها با محدودیت مواجه نیستند و این موضوع می‌تواند نشان دهنده قدرت شرکت در تامین منابع باشد. از طرف دیگر مشخص شد کاهش هزینه‌های انبار داری به عنوان شاخص مولفه اثربخشی مدیریت ریسک به عنوان یکی از پیامدهای تاثیرپذیر مهم از وجود حسابرسی داخلی اثربخش می‌باشد. در واقـع زمانیکه حسابرسی داخلی پویا باشد، به دلیل استفاده از استانداردهای مربوط به حسابرسی

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

موجودی کالا و به واسطه وجـود نظارت‌های حسابرسان داخلی متخصص، سطح هزینه‌های انبار داری کاهش می‌یابد چراکه بررسی‌های دوره‌ای از موجودی انبار و استفاده از تکنیک‌های متناسب بـا نوع صنعت و ماهیت شرکت که به دلیـل حسابرسی اثربخش ایجاد می‌شود، سطح هزینه‌های انبـار داری را کاهـش خواهد داد. در سطح هفتم نیز مشخص شد دو شاخص کاهش دوره وصول مطالبـات بـه عنوان شاخص مولفه اثربخشـی فرآیندهای مالی و شناخـت توانمندی‌های درونی اثربخشی فرآیندهای سیستم‌های اطلاعاتی قرار گرفته است که نشان دهنده اهمیت این پیامدها بـه واسطه اثربخشی حسابرسی داخلـی می‌باشد. در واقع کاهش دوره وصـول مطالبات به دلیل سروسامـان دادن ورودی و خروجی‌های نقدینگی و منابع به داخل شرکت حادث می‌شود که این موضوع می‌تواند به واسطه اثربخشی حسابرسی داخلی باعث افزایش سطح قابلیت‌های شرکت در فضای رقابتی بازار گردد، چراکه افزایش سطح عدم وصول مطالبات می‌تواند باعث رکود در جریان نقـدی شرکت گردد و این موضـوع عواقب جدی را برای شرکت به همـراه داشته باشد. از طرف دیگـر، وجود حسابرسـی اثربخش می‌تواند منجر به پویایی بیشتـر سیستم‌های فناوری اطلاعات گردد و به دلیل ایجاد داده‌های اثربخش به واسطه حسابرسی داخلی، شرکت درک مناسب‌تری از توانمندی‌های خود داشته باشد و این موضوع باعث می‌شود تا همسویی بهتری بین استراتژی‌ها با اهداف شرکت ایجاد شود. در سطح ششم مشخص شد، سطح دانش سازمانی به عنوان توانمندی و پیامد اثربخشی سیستم‌های فناوری اطلاعات قرار گرفته است که نشان می‌دهد وجود حسابرسی داخلی اثربخش می‌تواند به افزایش سطح دانش برای تصمیم‌گیری در رابطه با مسائل و مشکلات منجـر گردد و رویکردهای شرکت بـه سمت یادگیری و حل و فصل مسائل مالی به واسطه وجود مشاورهای حسابرسان داخلی حرکت کند. در سطوح چهارم تا سطح اول مشخص شد شاخص‌های فرآیند مالی و شاخص‌های فرآیند مدیریت ریسک قرار دارند که باتوجه به اهمیت پیامدهای ایجاد شده، اما برحسب اولویت در سطوح پایین‌تری قرار می‌گیرند. نتایج بدست آمده از منظر مفهومی با پژوهش‌های دروگالاس و همکاران (۲۰۱۷)؛ ای‌اُلریچ و همکاران (۲۰۱۷) و میهریت و همکاران (۲۰۱۰) که نتیجه پژوهش را تایید می‌نماید، مطابقت دارد.

براسـاس نتایج کسب شده پیشنهاد می‌شود، باتوجه به سطح اهمیت بازده دارایی‌ها به عنوان مهمترین پیامد حسابرسی داخلی اثربخش، شرکت‌ها فرآیندهای مالی را به منظور پویایی بیشتر، از طریـق تعامل با بخش حسابرسی داخلی در قالـب برنامه‌ها و اهداف و استراتژی‌های مشخصی طرح ریزی نمایند تا از این طریق بازده دارایی‌ها که ثمره عملکرد مدیران می‌باشد افزایش یابد و باعث ایجاد جذابیت‌های سرمایه‌گذاری می‌شود. از طرف دیگر از آنجایکه وجود حسابرسی داخلی اثربخش باعـث ارتقای سطح قابلیت‌هـای رقابتی شرکت‌ها می‌شـود، ساختارها و چارچوب‌های مرجع گذشته شرکت‌ها به واسطه درک مفهوم استقلال حسابرسی داخلی می‌بایست تغییر نماید و جایگـاه حرفه‌ای آن‌ها بـرای افزایش اثربخشی بیشتر کاملا مشخـص باشد. همچنین پیشنهاد می‌شـود، ارزیابـی برآورده‌کردن انتظـارات اطلاعاتی ذینفعان به عنوان یک بعـد مهم در فرآیند ارزیابـی کنترل‌داخلی می‌تواند ضمن ایجـاد اثربخشی بیشتر در پاسخگویی نسبت به تصمیم‌ها و

عملکردهای شرکـت و فعالیت‌های مسئولانه شرکت در قبال سهامداران باعث همراستایی بیشتر بیـن گزارش‌هـای داخلی با اظهارنظرهـای حسابرسان مستقل گردد و باعث شـود تا هزینه‌های نمایندگی کاهش یابد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. اخروی‌جوقان، ابوذر.، رحیمیان، نظام‌الدین، قره‌داغی، مریم. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی‌داخلی از دیدگـاه اعضای کمیتـه حسابرسی، فصلنامه علمی و پژوهشی بررسی‌هـای حسابداری وحسابرسی، ۲۵(۳): ۳۱۱-۳۲۶.

۲. امجدیـان، فریدون.، عشقی، محمد. (۱۳۹۵). ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی حاکم بر فرآیندهای کسب و کار با رویکرد به کارگیری چارچوب کنترل‌های داخلی یکپارچه «کوزو»، مجله حسابدار، ۲۹۹(۱۲): ۲۳-۳۲.

۳. امیـری، الهه.، حاجیهـا، زهره. (۱۳۹۷). بررسی رابطـه بین فعالیت‌های کمیته حسابرسـی و کیفیت سیستم کنترل‌داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۶): ۷۱-۸۲.

۴. بیرامی، لاله.، کیانی، علی.، بیرامی، وحید.، قائمی‌راد، محمدحسین. (۱۳۹۷). اثربخشی دستورالعمل کنترل‌های داخلـی سازمان بورس اوراق بهادار در شرکت‌های بورسی سیمان. مجله اقتصادی (دوماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی)، ۱۸(۳ و ۴): ۴۳-۷۰.

۵. جاویـد، داریوش.، دستگیـر، محسن.، عرب‌صالحی، مهـدی. (۱۳۹۴). بررسی تأثیر کیفیـت کنترل داخلی بر محافظـه کاری مشروط در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهـادار تهران، فصلنامه حسابداری مالی، ۷(۲۶): ۱۵۱-۱۲۵.

۶. داداشی، ایمان.، کردمنجیری، سجاد.، برادران، مریم. (۱۳۹۷). تأثیر ساختار حسابرسی‌داخلی بر احتمال تقلب در صورت‌هـای مالی شرکت‌هـای پذیرفته شده در بـورس اوراق بهادار تهران، دانـش حسابرسی، ۱۸ (۷۰): ۱۵۹-۱۷۴

۷. رنجبـر، هـادی.، حقدوست، علی اکبر.، صلصالی، مهـوش.، خوشدل، علیرضا.، سلیمانـی، محمدعلی.، بهرامی، نسیم. (۱۳۹۱). نمونه گیری در پژوهش کیفی: راهنمایی برای شروع، مجله علمی دانشگاه علوم پزشکی ارتش جمهوری اسلامی، سال دهم، ۳(۳): ۱-۱۲.

۸. عبـاس‌زاده، محمدرضـا.، صالحـی، مهدی.، حسینی‌پـور، رضـا. (۱۳۹۶). فراتحلیل عوامل موثر بـر اظهارنظر حسابرسی تعدیل‌شده، پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۶(۱): ۸۹-۱۲۶.

۹. گنجـی، حمیدرضا.، منتـی، وحید. (۱۳۹۷). فراسوی مرزها: تحلیل بر مدل کـوزو، فصلنامه حسابرسی‌داخلی، شماره ۳۲: ۵۰-۸۴.

۱۰. لاری‌دشت بیاض, محمود, نظری, هنگامه, قناد, مصطفی. (۱۳۹۶). واکاوی سازوکارهای نظارتی و کنترلیِ نظام راهبری شرکتی. پژوهش حسابداری, ۷(۴), ۵۹-۸۲

۱۱. محمودخانی، مهناز.، احمدی، ریحانه. (۱۳۹۶). نقش حسابرسی داخلی در پیاده‌سازی استانداردهای بین‌المللی گزارشگری مالی، پژوهش حسابداری، ۲۷(۴): ۳۹-۵۹.

۱۲. مـرادی، بابک.، بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). عوامل موثـر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلـی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتـی آذربایجان‌غربی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸): ۱۰۷-۱۲۲.

۱۳. مشایخی، بیتا.، مهرانی، ساسان. (۱۳۹۵). حسابرسی‌داخلی، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشگاه تهران.

۱۴. مشایخی، بیتا.، یزدانیان، عالمـه. (۱۳۹۷). شناسایی عناصر کلیدی حسابرسی‌داخلی. فصلنامه علمی پژوهشی بررسی‌های حسابداری وحسابرسی، ۲۵(۱): ۱۳۵-۱۵۸.

۱۵. مشتـری دوست، تورج.، دستگیر، محسن. (۱۳۹۸). بررسی عوامل موثر بر کیفیت حسابرسی داخلی، تحقیقات حسابداری و حسابرسی، ۴۱(۱): ۱۲۹-۱۴۶.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]

ب- منابع خارجی

1. Ahmad, H., Othman, R., & Jusoff, K. (2009). The effectiveness of internal audit in Malaysian public sector. Journal of Modern Accounting and Auditing, 5(9): 53–62.
2. Al-Shetwi, M., Ramadili, S., Chowdury, T., & Sori, Z. (2011). Impact of internal audit function (IAF) on financial reporting quality (FRQ): Evidence from Saudi Arabia, African Journal of Business Management, 5(27): 11189–11198
3. Al-Twaijry, A., Brierley, J., & Gwilliam, D. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. Managerial Auditing Journal, 19(7): 929–944.
4. 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.
5. Attri, r., Dev, n., & Sharma, v. (2013). Interpretive Structural Modelling (ISM) approach: An Overview. Research Journal of Management Sciences, 2(2), 6.
6. Barros, J., Sandelowski, M. (2007). Handbook for synthesizing qualitative research, Springer publishing company Inc.
7. Beck, j. (2002). Mthering multiples: A meta-synthesis of the qualitative reserch.MCN. Teh American Juornal of Maternal/child Nursing; 93
8. Chang, Y, T., Chen, H., Cheng, R, K., Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, Journal of Contemporary Accounting & Economics, 15(1): 1-19.
9. Drogalas, G, A., Pazarskis, M., Anagnostopoulou, E., Pazarskis, M., Papachristou, A. (2017). The effect of internal audit effectiveness, auditor responsibility and training in fraud detection, Journal of Accounting and Management Information Systems, DOI: 10.24818/jamis.2017.04001
10. Eulerich, M., Henseler, J. and Köhler, A. (2017). The internal audit dilemma – the impact of executive directors versus audit committees on internal auditing work, Managerial Auditing Journal, 32(9): 854-878. https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2016-1435
11. Gonzalez, G, C., Sharma, P, N., Galletta, D, F. (2012). The antecedents of the use of continuous auditing in the internal auditing context, International Journal of Accounting Information Systems, 13(3): 248-262.
12. Gramling, A. and Schneider, A. (2018). Effects of reporting relationship and type of internal control deficiency on internal auditors' internal control evaluations, Managerial Auditing Journal, 33(3): 318-335. https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2017-1606
13. Gramling, A.A. (2010). Internal Control Integrated Framework (COSO Report). Encyclopaedia of Business and Finance. 487-490
14. Jaekson, S. B., Pitman, M. K. (2006). Auditors and earing management, The CPA journal, 5(1): 73–87
15. Janvrin, D. J., Payne, E. A., Byrnes, P., Schneider, G. P., & Curtis, M. B. (2012). The updated COSO Internal Control–Integrated Framework: Recommendations and opportunities for future research. Journal of Information Systems, 26(2), 189–213.
16. 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. https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072
17. Li, H., Dai, J., Gershberg, T., Vasarhelyi, M, A. (2018). Understanding usage and value of audit analytics for internal auditors: An organizational approach, International Journal of Accounting Information Systems, 28(6): 59-76
18. Malone, D. W. (2014). An introduction to the application of interpretive structural modeling. Proceedings of the IEEE, 63(3), 397-404.
19. Martínez Lorente, A. R., Dewhurst, F., & Dale, B. G. (1999). TQM and business innova-

tion. European Journal of Innovation Management, 2(1): 12-19.
20. Maseko, N. (2016). Internal Control Framework choices for firms, SMC University, OBA Working Paper, 117-189.
21. Mihret, G, D., James, K. and Mula, J. (2010). Antecedents and organisational performance implications of internal audit effectiveness, Pacific Accounting Review, 22(3): 224-252. https://doi.org/10.1108/01140581011091684
22. Noblit, G, W. (1998). Meta-ethnography: synthesizing qualitative studies. Newbury Park: Sage.
23. Oussii, A. and Boulila Taktak, N. (2018). The impact of internal audit function characteristics on internal control quality, Managerial Auditing Journal, 33(5): 450-469. https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2017-1579
24. Ramesh, A., Banwet, D.K., Shankar, R. (2010). "Modeling the Barriers of Supply Chain Collaboration", Journal of Modelling in Management, 5(2): 176–193.
25. Roy, A. K. (2008). Risk Based Internal Audit-Need for Such Approach in Banking Sector for Implementation of Basel Ii Accord: Bangladesh Perspective. The Bangladesh Accountant, July-September Watts.
26. Shu, W., Chen, Y., Lin, B., Chen, Y. (2018). Does corporate integrity improve the quality of internal control? China Journal of Accounting Research, 11(4): 407-427
27. Singh, M. D., & Kant, R. (2011). Knowledge management barriers: An interpretive structural modeling approach. International Journal of Management Science and Engineering Management, 3(2), 10.
28. Zulkifflee, M., Mazlina, M., Nava, S., & Wan, F., (2012), Internal Audit Attributes and External Audit's Reliance on Internal Audit: Implications for Audit Fees. International Journal of Auditing, 16(2): 108-133.

[Downloaded from danesh.dmk.ir on 2026-11-17]

[DOR: 20.1001.1.16819691.1400.21.82.6.1]