



ارائه و تبیین الگوی فرهنگی توسعه حسابرسی داخلی در ایران

محمدرضا مهربان پور^۱ ©

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران

رضا تهرانی

استاد گروه مدیریت مالی دانشگاه تهران

مصطفی ملکیان کله بستی

دانش آموخته دکتری حسابداری دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۲۹ آذر ۱۴۰۲؛ تاریخ پذیرش: ۷ اسفند ۱۴۰۲)

هدف پژوهش حاضر شناخت و درک وضعیت موجود حسابرسی داخلی در ایران و شناسایی مؤلفه‌ها و درنهایت ارائه و تدوین الگوی مناسب فرهنگی در سازمان‌ها بر توسعه حسابرسی داخلی با توجه به شرایط کشور ایران است. به همین منظور الگوی پیشنهادی مورد بررسی قرار گرفت و ابتدا با استفاده از روش تحلیل محتوا، ادبیات و مبانی نظری برای شناسایی مؤلفه‌های اولیه و از روش کدگذاری و نظریه داده بنیاد برای شناسایی مؤلفه‌های نهایی فرهنگی مرتبط با توسعه حسابرسی داخلی در ایران و از روش دلفی برای اعتبارسنجی آن برای الگو استفاده گردید. یافته‌های پژوهش نشان داد مؤلفه‌های فرهنگی که در سازمان‌ها می‌تواند در توسعه حسابرسی داخلی در ایران تأثیرگذار باشد، شامل: ۱- عوامل سازمانی شامل ۱۱ مؤلفه؛ ۲- عوامل فرا سازمانی شامل ۵ مؤلفه؛ ۳- عوامل فردی شامل ۵ مؤلفه؛ ۴ عوامل مدیریتی شامل ۱۰ مؤلفه و ۵ عوامل قوانین و مقررات شامل ۴ مؤلفه بوده است. نتایج این پژوهش می‌تواند با توجه به شرایط کشور ایران باعث کمک به بهبود، ایجاد و توسعه حسابرسی داخلی از طریق توجه به مقوله فرهنگی در سازمان‌ها گردد و بر تعیین تأثیر حسابرسی داخلی بر ارتقای فرهنگ در سازمان‌های ایرانی تأثیر بگذارد.

واژه‌های کلیدی: توسعه حسابرسی داخلی، فرهنگ سازمانی، تحلیل محتوا، تئوری داده بنیاد، روش دلفی.

^۱ mehrabanpour@ut.ac.ir

مقدمه

رهبری درست و هدفمند، سازوکارها و اعمال کنترل اثربخشی برای پیش برد برنامه‌ها و تحقق یافتن هدف‌های سازمانی لازمه‌ی استقرار و بهره‌برداری از نظام حسابرسی داخلی می‌باشد. برقرار نمودن و پیاده‌سازی حسابرسی داخلی نقطه شروع نظام مدیریت مترقی می‌باشد [۱۱]. از واحد حسابرسی داخلی انتظار می‌رود ارزش افزایی برای یک سازمان را با ارائه طیف گسترده‌ای از خدمات شامل اطمینان بخشی، حسابرسی عملیاتی و مشاوره به مدیریت در انواع موضوعات مربوطه را انجام دهد [۱]. حسابرسی داخلی از سازمانی به سازمان دیگر متفاوت است و دامنه آن در سازمان‌ها بسیار گسترده می‌باشد و می‌تواند شامل مباحثی مانند حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل مدیریت بر اثربخشی عملیات، قابلیت اطمینان گزارشگری مالی و مدیریتی و انطباق با قوانین و مقررات باشد [۲]. طی سال‌های اخیر، حسابرسی داخلی در دنیا با تحولات بزرگی روبرو بوده است، اما در کشور ما به سبب اقتصاد دولتی و نبودن شرکتهای بزرگ و همراه نبودن با اقتصاد در سطح جهانی، از این پیشرفت‌ها پیروی نشده و همچنان در بسیاری از شرکتهای حسابرسی داخلی در حد بررسی سند می‌باشد [۴]. همچنین طی سال‌های اخیر حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از پایه‌های اساسی نظام راهبری شرکت‌ها و از الزامات آیین‌نامه‌ای از جانب سازمان بورس اوراق بهادار مورد توجه قرار گرفته است و نیازمند رشد و توسعه مهارت‌های رفتاری و عملکردی حسابرسان شاغل از طریق یادگیری سازمانی در آن است تا به‌مرور زمان سبب فرسودگی و کاهش یافتن انگیزه‌های شغلی در کارمندان نشوند [۱۳].

به همین علت برای رهایی از این فرسودگی و کاهش انگیزه، فرهنگ سازمانی نجات‌دهنده‌ی حسابرسی داخلی می‌باشد [۱۹]. فرهنگ سازمانی به مجموعه برنامه‌هایی ذهنی گفته می‌شود که افراد یک سازمان را از سازمان‌های دیگر جدا می‌نماید. اکثر دانشمندی که فرهنگ را تعریف کرده‌اند اتفاق نظر دارند که فرهنگ به معنای روش خاص زندگی مردم می‌باشد. به همین دلیل فرهنگ سازمانی به شیوه زندگی افراد در یک سازمان اشاره می‌نماید [۷]. فرهنگ سازمانی یکی از متداول‌ترین ویژگی‌هایی است که به وسیله هر یک از اعضا در زمان کار در یک سازمان ایجاد می‌شود، که مسئله اصلی ناشی از تأسیس سازمان و ارزش‌های به‌دست‌آمده در زمان غلبه بر مشکلات در طول عملیات می‌باشد [۲۱]. همچنین می‌توان فرهنگ سازمانی را به‌عنوان مجموعه‌ای از رسوم، تجربه‌ها و احساسات که به‌طور کلی پذیرفته شده‌اند، تعریف نماییم [۲۳]. همچنین مطالعات پیشین دریافتند که فرهنگ سازمانی بر رفتار اشخاص و سازمان‌ها تأثیر گذار است و برای توسعه موفق سازمان‌های فعلی ضروری می‌باشد [۱۵]. نتایج برخی از مطالعات بیان می‌نماید که فرهنگ در یک سازمان‌ها می‌تواند کارکنان شرکت را تحت کنترل خود قرار دهد و به سمت اهداف سازمان هدایت نماید [۱۴].

فرهنگ سازمانی باید با کنترل داخلی و حسابرسی همراه باشد که در صورت ترکیب، می‌تواند به شرایط عوامل فرا سازمانی، محیط اقتصادی، و شرایط داخلی واحد تجاری پاسخ دهد. اگر فرهنگ سازمانی در کنترل داخلی و حسابرسی ادغام شود می‌تواند برای بهبود یک فعالیت استفاده شود. حسابرسی داخلی بازوی توانمند مدیریت است و با ایفای نقش نظارتی و مشاوره‌ای می‌تواند زمینه‌ساز رشد سازمان‌ها

شوند. [۱۶]. پژوهش حاضر درصدد ارائه الگوی فرهنگی توسعه حسابرسی داخلی در ایران است تا بر این اساس بتوان گامی هرچند کوچک در مسیر توسعه حسابرسی داخلی در ایران بردارد. همچنین به دنبال این هستیم که چرا حسابرسی داخلی نتوانسته است در سازمان‌ها جای خود را به دست آورد؟. این پژوهش می‌تواند منجر به ارتقای جایگاه حسابرسان داخلی شود که در دستورالعمل سازمان بورس و منشور حسابرسی داخلی نیز به آن اشاره شده است. نتایج حاصل از این پژوهش می‌تواند به حسابرسان در بهبود فرهنگ‌سازمانی کمک نماید و از سوی دیگر، نظر اعضای هیات مدیره و مدیران ارشد را به مؤلفه‌های فرهنگی تأثیرگذار بر توسعه‌نیافتگی حسابرسی داخلی جلب کند. بر اساس مبانی نظری پژوهش و موضوعات موردبحث، این پژوهش درصدد دستیابی به اهداف زیر است:

الف. بررسی عوامل فرهنگی توسعه‌نیافتگی حسابرسی داخلی.

ب. تدوین الگوی مناسب فرهنگی توسعه حسابرسی داخلی با توجه به شرایط کشور ایران.

پ. کمک به بهبود و توسعه حسابرسی داخلی از طریق توجه به مقوله فرهنگ در سازمان‌ها و ابعاد آن.

پیشینه پژوهش

کمالی و دارابی (۱۴۰۱) پژوهشی با عنوان اثربخشی حسابرسی داخلی و نقش حمایتی مدیریت را انجام دادند. با وجود اینکه برخی یافته‌ها نشان می‌دهند رابطه‌ای بین شاخصه‌های حسابرسی داخلی و اثربخشی حسابرسی داخلی وجود دارد، اما می‌توان بیان نمود وجود آن وابسته به حمایت مدیریت ارشد می‌باشد. برعکس، دخالت‌های مدیریت ارشد یا محدودیت‌های اعمال شده توسط آن در حسابرسی داخلی اثر منفی خواهد داشت. [۱۰]. همچنین کامران و فخاری (۱۳۹۸) در مقاله‌ای با عنوان تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان به نتایج زیر دست یافتند. با توجه به نتایج به دست آمده از تکنیک تجزیه و تحلیل تم که در زمینه درون داده‌ها اجرا شده است، در زمینه درون داده‌ها مواردی مانند اختصاص منابع و امکانات، استقلال حسابرسی داخلی، شفافیت سیستم اطلاعاتی، ساختار مدون راهبری شرکت، توانایی حرفه‌ای کارکنان و سیاست‌های منابع انسانی شناسایی شده‌اند. همچنین بخش فرآیندها، مسائلی از قبیل مدیریت ریسک، ارزیابی عملکرد، استراتژی‌های کنترل، تقویت مهارت‌های حسابرسان داخلی، ارتباطات سازمانی و هماهنگی با تحولات نوین شناسایی شدند. و در بخش برون داده‌ها، شاخص‌های کیفیت گزارش حسابرسی، کارایی سیستم‌های کنترل داخلی، و ارزش اقتصادی فعالیت‌های حسابرسی داخلی دسته‌بندی شده‌اند [۸].

مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷) عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی در بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد که به ترتیب عواملی همچون حمایت مدیر ارشد یک سازمان، صلاحیت و شایستگی، ارتباط داشتن با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی دارای بیشترین تا کمترین تأثیر بر اثربخش بودن حسابرسی داخلی دارد [۱۱]. محمودخانی و رحمانی (۱۳۹۶) در پژوهشی با عنوان بررسی مؤلفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران یافتند که برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی، سه مؤلفه‌ی اصلی وجود دارد که عبارتند از: ۱) داشتن مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری، گوش دادن و

بین فردی توسط حسابرسان داخلی در انجام وظایفشان، ۲) عدم وجود هیچ گونه مانعی برای دسترسی واحد حسابرسی داخلی به اسناد و مدارک، کارکنان، دارایی‌ها، بخش‌ها و منابع مربوطه، ۳) قضاوت حسابرسان داخلی با بی‌طرفی ذهنی و خودداری از هر نوع پیش‌داوری و اجتناب از انجام فعالیتی که قبلاً در آن نقش داشته‌اند [۵]. نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) در تحقیقی به بررسی راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی پرداخته‌اند. در این مطالعه، با استفاده از روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی که متعلق به نظریه زمینه‌ای است، داده‌ها تحلیل شده و مقوله‌های کلان، مقوله‌های اصلی و خرد و مقوله‌های استخراج و در نهایت، مدلی از راهبردهای بهبود کیفیت حسابرسی داخلی با توجه به رویکرد سیستمی که شامل ورودی‌ها، فرآیند، خروجی‌ها، نتایج (پیامدها) و عوامل زمینه‌ای می‌باشد، ارائه شده است [۱۲].

بنی مهد و نجاتی (۱۳۹۵) در مقاله‌ای رابطه بین فرهنگ‌سازمانی و تعهد کاری حسابرسان را مورد بررسی قرار دادند. شواهد پژوهش نشان می‌دهد، تعهد کاری حسابرس تابعی از جنسیت، محل اشتغال حسابرس، اجتناب از عدم اطمینان و سابقه کار می‌باشد [۳]. همچنین رحمانی و همکاران (۱۳۹۵) موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران را مورد بررسی قرار دادند. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که موانع پیش روی استقرار واحد حسابرسی داخلی، در ۳ گروه اصلی: “موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی”، “عدم شناخت، آموزش و هماهنگی مناسب” و “موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابرسی داخلی” جای می‌گیرند [۶].

دارما و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی تحت عنوان پشتیبانی مدیریت، شایستگی، فرهنگ‌سازمانی و اخلاق حرفه‌ای بر اثربخشی حسابرسی داخلی بیان کردند که پشتیبانی مدیریت، شایستگی، فرهنگ‌سازمانی و اخلاق حرفه‌ای تأثیر قابل توجهی در اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. این نتایج نشان می‌دهد که هرچه مدیریت بهتر، صلاحیت، فرهنگ‌سازمانی و اخلاق حرفه‌ای، سطح اثربخشی حسابرسی داخلی بالاتر است [۱۸]. همچنین پوترا و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی باهدف بررسی تأثیر استقلال، حرفه‌ای بودن و تجربه حسابرسان داخلی بر پیشگیری از کلاهبرداری با فرهنگ سازمانی به عنوان متغیر میانجی به این نتایج دست یافتند که استقلال، حرفه‌ای بودن و تجربه حسابرسان داخلی تأثیر مثبتی بر پیشگیری از کلاهبرداری دارد. همچنین فرهنگ‌سازمانی تأثیر مثبتی بر روی استقلال، حرفه‌ای بودن و تجربه حسابرسان داخلی بر پیشگیری از کلاهبرداری دارد و سبب تقویت آن می‌شود [۲۲]. همچنین وندر و جرمی (۲۰۲۲) آن‌ها مطالعه‌ای تحت عنوان تأثیر فرهنگ‌سازمانی بر اثربخشی حسابرسی داخلی را انجام دادند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که فاصله قدرت، جهت‌گیری آینده، جهت‌گیری عملکرد و جهت‌گیری انسانی هر چهار مورد بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارند، درحالی‌که آن‌ها نتوانستند هیچ تأثیری مرتبط با اجتناب از عدم قطعیت و قاطعیت پیدا کنند [۲۴].

کاتالینا و همکاران (۲۰۲۱) در مطالعه‌ای رویکرد سیستماتیک کنترل و حسابرسی داخلی از منظر فرهنگ‌سازمانی اعمال شده توسط نهادهای رومانی را مورد بررسی قرار دادند، نتایج به دست آمده

چشم‌اندازی را در مورد نگرش‌های کنترل و حسابرسی داخلی، در چارچوب فرهنگ‌سازمانی ارائه می‌کند [۱۶]. چانگ و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای به بررسی تأثیر ویژگی‌های حسابرس داخلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی پرداختند. نتایج نشان می‌دهد که گروه‌های بزرگی از حسابرسی داخلی می‌توانند عملکرد کنترل‌های داخلی را تقویت نمایند. همچنین می‌توان بیان نمود که شایستگی حسابرس داخلی تأثیر مثبتی بر اثربخشی کنترل داخلی دارد [۱۷]. گامایونی (۲۰۱۸) در مطالعه‌ای نشان داد که کار آیی عملکرد حسابرسی داخلی و اجرای استاندارد حسابداری دولتی مبتنی بر تعهد، بر کیفیت گزارشگری مالی تأثیر مثبت دارد. این پژوهش با استفاده از شواهد تجربی، ارتباط معناداری بین اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی را ثابت کرد [۲۰].

روش پژوهش

پژوهش حاضر به لحاظ پرداختن به موضوع ارائه و تبیین الگوی فرهنگی توسعه‌ی حسابرسی داخلی در ایران از بعد هدف یک مطالعه استقرایی و به شیوه اکتشافی-کاربردی است. ما در بخش طراحی مدل فرهنگی توسعه حسابرسی داخلی در ایران از روش پژوهش توصیفی-پیمایشی استفاده شده است. پژوهش حاضر با رویکرد آمیخته^۱، یک روشی (کیفی-کمی) است. چراکه در فاز طراحی مدل مفهومی از رویکرد کیفی و در فاز تبیین مدل از رویکرد کمی بهره خواهد برد. دوره زمانی انجام پژوهش مشتمل بر بازه جمع‌آوری، بررسی و تجزیه و تحلیل داده‌ها (از سال ۱۳۹۸ تا سال ۱۴۰۲) است. همچنین در این پژوهش، انتخاب مؤلفه‌های فرهنگ‌سازمانی مربوط به توسعه حسابرسی داخلی در ایران برای انتخاب اعضای مشارکت‌کنندگان برای مصاحبه‌ها به روش گلوله برفی و همچنین پرسشنامه‌ها نمونه‌گیری هدفمند یا قضاوتی انجام می‌شود. جامعه‌ی آماری این مطالعه عبارت از «اعضای هیئت علمی، دانشجویان و فارغ‌التحصیلان مقطع دکتری رشته‌ی حسابداری و مدیریت در دانشگاه‌های دولتی»، «مدیران، شرکا و حسابرسان مؤسسات حسابرسی، متخصصان حوزه فرهنگ‌سازمانی»، «متخصصان حوزه‌ی حسابرسی داخلی»، «اعضای کمیته‌ی حسابرسی» و «مدیران حسابرسی داخلی»، «مدیر ارشد حسابرسی داخلی، و عضو ارکان راهبری انجمن‌های حرفه‌ای است.

لازم به ذکر است که این پژوهش، در دو فاز کلی زیر به انجام رسیده است: فاز ۱: برای خارج کردن مؤلفه‌ها از مبانی نظری از روش تحلیل محتوا و برای طراحی مدل‌سازی آسیب‌شناسی و ارائه الگوی بومی فرهنگی توسعه‌یافتگی حسابرسی داخلی در ایران بر اساس متدولوژی کیفی از روش تئوری داده بنیاد استفاده می‌شود. علت استفاده از تئوری داده بنیاد، قدرت این روش در ارائه مدل‌های بومی و منطبق با واقعیت در زمینه‌های مختلف است. فاز دوم: در ادامه برای اعتبارسنجی مدل از روش دلفی استفاده می‌شود.

¹ Mixed model

یافته‌های پژوهش:

در گام نخست با بررسی ادبیات نظری و پژوهش‌های انجام‌شده در حوزه فرهنگ‌سازمانی و توسعه حسابرسی داخلی، مؤلفه‌های لازم برای بررسی در این پژوهش استخراج‌شده است. بخشی از نتایج این بررسی‌ها در جدول زیر اشاره‌شده است. در جدول ۱ برخی از عوامل مرتبط و مؤثر مؤلفه‌های فرهنگ‌سازمانی برای ارائه الگوی توسعه حسابرسی داخلی در ایران آورده شده است:

جدول ۱ مؤلفه‌های فرهنگ‌سازمانی شناسایی‌شده از پیشینه تحقیق و مبانی نظری

ردیف	محقق (سال)	نتیجه	ردیف	محقق (سال)	نتیجه
۱	دارما (۲۰۲۲)	پشتیبانی مدیریت، صلاحیت، اخلاقی حرفه ای	۹	دنیسون (۲۰۰۰)	رضایت کارکنان، سازگاری، مداخله، مأموریت، ثبات
۲	پوتری (۲۰۲۲)	استقلال، حرفه ای بودن، تجربه	۱۰	استیفن رابینز (۱۹۹۸)	حمایت مدیریتی، هدایت و سرپرستی، الگوی ارتباطی، کنترل، پاداش مبتنی بر عملکرد، انسجام سازمانی، وفاداری، هویت سازمانی، تحمل ریسک، تحمل تعرض / تضاد، نوآوری فردی
۳	وندرو و جرمی (۲۰۲۲)	واکنش افراد به تغییر، رقابت، همکاری	۱۱	گرینبرگ و بارون (۱۹۹۸)	توجه به کارکنان، توجه به برنامه ریزی، نتیجه گرایی، تشویق و نوآوری، جزئیات، نوآوری فردی، سهل‌گیری، ثبات، توجه به نتایج
۴	لوتانز و دوه (۲۰۱۲)	رفتارهای منظم، ارزشها، قوانین و روابط مشترک، جو سازمانی، فلسفه و باورها	۱۲	فخرآبادی (۱۳۸۸)	فرهنگ فردگرایی زیاد و فرهنگ فاصله قدرت کم، مردگرایی در مقابل زن‌گرایی؛ عدم اطمینان
۵	هافستد (۲۰۱۱)	فاصله قدرت، ابهام‌گریزی، فردگرایی، زیاده‌روی در مقابل خویش‌داری، زن‌سالاری / مردسالاری، ابهام‌گریزی	۱۳	آندروودویرین (۱۹۹۷)	سیستم پاداش، آداب و رسوم و سنت‌ها

۶	دیدگاه لوتانز (۲۰۰۸)	رفتارهای قابل مشاهده، هنجارها، ارزشهای غالب، جو سازمانی، قانون و مقررات	۱۴	رینولدز) (۱۹۸۶	میزان تمرکز تصمیم گیری ها، وفاداری
۷	دیدگاه شاین (۲۰۰۴)	پیوند سازمان با محیط؛ ماهیت انسان، ماهیت واقعیت و حقیقت، ماهیت فعالیت انسانی،	۱۵	پیترز و واترمن (۱۹۸۲)	میزان تمرکز بر عمل، تجانس ارزش ها، نوآوری فردی، تبحر در کار
۸	هریس و هارتمن (۲۰۰۲)	حمایت مدیریتی، آگاهی کارکنان، پاداش مبتنی بر عملکرد، میزان تمرکز تصمیم گیری ها، نگرش نسبت به تغییر، تحمل ریسک، مشتری محوری، تعهد، کار گروهی، استقلال فردی، توجه به کارکنان، آزادی بیان، ارتباطات و نظارت، تشریفات و...	۱۶	شوروزی و همکاران (۱۳۹۴)	فرهنگ اخلاقی موسسه بر میزان اعتمادآفرینی حسابرسان داخلی و مؤلفه های آن (اعتماد راسخ، اعتماد مبتنی بر صداقت و اعتماد فراگیر)

تحلیل مصاحبه با روش کدگذاری

این بخش شامل تحلیل داده‌های به دست آمده از مصاحبه با ۲۰ نفر از متخصصان حسابرسی و مدیریت به عنوان جامعه آماری است. این داده‌ها که با دقت از مصاحبه‌ها استخراج شده‌اند، با استفاده از روش کدگذاری در سه مرحله از کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. ملاک اشباع داده‌ها برای آگاهی از کفایت نمونه پژوهش مورد استناد قرار گرفت. نمونه‌گیری و گردآوری اطلاعات تا زمانی ادامه پیدا نمود که فرآیند تجزیه و تحلیل و اکتشاف به اشباع نظری رسید. جهت انجام این مطالعه، در ابتدای مصاحبه از خبرگان خواسته شد در حوزه حسابرسی داخلی و فرهنگ سازمانی توضیح دهند و در ادامه، مهم‌ترین مقوله‌های تورش عواملی که در ارتباط مؤثر با مؤلفه‌های فرهنگ سازمانی برای توسعه حسابرسی داخلی در ایران می‌باشند و از اهمیت بیشتری برخوردار است، مشخص می‌شوند. مصاحبه طی مدت ۴۵ تا یک ساعت و در برخی مصاحبه‌ها در دو جلسه انجام شد. در چند مصاحبه پایانی هیچگونه کد جدیدی استخراج نشد و نمونه‌گیری متوقف شد. در ابتدای کار تعداد فراوانی کل شواهد گفتاری (نکات کلیدی مصاحبه‌ها) که حاصل از مصاحبه با ۲۰ متخصص مربوطه بود، مشخص و دسته بندی شد. سپس داده‌های کدگذاری شده باز با یکدیگر مقایسه شد و به صورت خوشه‌ها یا مقوله‌هایی که باهم تناسب داشتند، ارائه گردید. به همین منظور هر کدام از کدهای سطح اول با دیگر کدهای سطح اول مورد مقایسه قرار گرفت و کدهای شبیه به هم در یک طبقه قرار گرفت، آنگاه هر طبقه با سایر طبقات مقایسه شده تا اطمینان حاصل شود که طبقات از یکدیگر متمایزند.

جدول شماره ۲- نمونه‌ای از کدگذاری سطح دو

ردیف	مفاهیم	ردیف	مفاهیم
۱	ناآگاهی مدیران سازمان نسبت به نقش و اهمیت حسابرسان داخلی	۲۶	فاصله قدرت در سازمان ها (میزان تمرکز تصمیم گیری ها)
۲	طراحی سیستم حاکمیت شرکتی	۲۷	دیدگاه سازمان ها به حسابرس داخلی
۳	عدم تمرکزگرایی مدیران سازمان	۲۸	به کارگیری حسابرسان داخلی با تجربه و فقدان نیروهای متخصص (عدم توجه به مقوله تخصص)
۴	وجود تحمل تعارض و تضاد در سازمان	۲۹	آگاهی کافی و به روز بودن حسابرسان داخلی در مورد نقش خود
۵	نیروهای متخصص در واحد حسابرسی	۳۰	انطباق فعالیت با چارچوب بین المللی
۶	تعریف صحیح جایگاه حسابرسی داخلی	۳۱	مسیر شغلی یا کارراهه شغلی برای برنامه ریزی شغلی
۷	فرهنگ کارگروهی	۳۲	نظام پاداش ویا تنبیه مناسب
۸	فرهنگ صحیح برنامه ریزی	۳۳	اعتقاد به مقوله آموزش حین کار
۹	میزان تمرکز تصمیم گیری ها	۳۴	عدم به روز بودن حسابرسان داخلی در سازمان ها و استفاده از شیوه های سنتی
۱۰	فرهنگ سازی و آگاهی کافی انجمن حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل	۳۵	فرهنگ سازی و آگاهی کافی جامعه حسابداران رسمی
۱۱	حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک	۳۶	عدم مکانیزم ها و سیستم های فرهنگ سازمانی ما با دیگر کشورها
۱۲	فرهنگ پاسخگویی	۳۷	تدوین الزامات برای بررسی و رتبه بندی کیفی کار حسابرسان داخلی
۱۳	فهم و ویژگیهای کلیدی فرهنگ	۳۸	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی
۱۴	مدیریت اثربخش فرهنگ	۳۹	استفاده از ابزارهای حاکمیت الکترونیک در سازمان ها
۱۵	روشها، رویه ها و ارزش های جدید	۴۰	الزام قانونی دانشگاهها به کاربردی کردن آموزش
۱۶	توجه به مقوله کنترل های داخلی	۴۱	دغدغه زیست محیطی و آلودگی اطراف
۱۷	واگرایی ارزش ها (تجانس ارزش ها)	۴۲	حاکمیت رو به رشد فرهنگ فردگرایی در سازمان ها
۱۸	کنترل قوی و بازوی نظارتی	۴۳	دانش و آگاهی کمیته حسابرسی
۱۹	فراهم سازی رویکردی نظام مند	۴۴	ارتباط نزدیک، مستمر و متقابل حسابرسان داخلی با هیات مدیره و دسترسی خصوصی به کمیته حسابرسی
۲۰	نظارت بر کیفیت و استقلال	۴۵	صلاحیت شخصی و نوآوری فردی کارکنان
۲۱	کمی کردن معیار سنجش اثر بخشی	۴۶	ارتباطاتی و روانشناختی
۲۲	کارگیری سازوکارهای صحیح درانتخاب مدیران	۴۷	حمایت مدیریت ارشد سازمان
۲۳	وجود نظام ارزیابی عملکرد مدیران	۴۸	پایداری مدیریتی
۲۴	حدود اختیارات و مسئولیت های حسابرسان	۴۹	هدایت و سرپرستی مناسب

کسب اطمینان از وجود استانداردها با کیفیت کنترل در حوزه حسابرسی داخلی	۵۰	فرآیند مدون برای مدیریت انتظارات ذینفعان	۲۵
--	----	--	----

در پژوهش حاضر نیز پس از کدگذاری باز و مفهوم‌سازی از مباحث مطروحه در مصاحبه با خبرگان، در مرحله کدگذاری محوری، مقوله‌های فرعی شناسایی شدند. در نهایت در مرحله کدگذاری انتخابی مقوله محوری به شکل نظام‌مند با سایر مقوله‌ها پیوند داده شد تا آن روابط اثبات شود. بنابراین طبق جدول شماره ۳، ۴۶ مقوله فرعی در پنج مقوله اصلی، عوامل سازمانی، عوامل فرا سازمانی، عوامل فردی، عوامل مدیریتی و عوامل قوانین و مقررات به‌طور نظام‌مند ساماندهی شدند.

جدول شماره ۳- کدگذاری سطح ۳ (مؤلفه)

مقوله اصلی	ردیف	مقوله فرعی
عوامل سازمانی	۱	فاصله قدرت در سازمان‌ها (میزان تمرکز تصمیم‌گیری‌ها)
	۲	دیدگاه سازمان‌ها به حسابرس داخلی
	۳	میزان اعتقاد به مقوله آموزش حین کار (آموزش مستمر)
	۴	به کارگیری حسابرسان داخلی با تجربه (توجه به مقوله تخصص)
	۵	خود آگاهی کافی و به روز بودن حسابرسان داخلی در مورد نقش خود
	۶	عدم استفاده از روش‌های به روز در سازمان‌ها و استفاده از شیوه‌های سنتی
	۷	مسیر شغلی یا کارراهه شغلی برای برنامه ریزی شغلی
	۸	نظام پاداش و یا تنبیه مناسب
	۹	کارگیری سازوکارهای صحیح در انتخاب مدیران
	۱۰	وجود نظام ارزیابی عملکرد مدیران
	۱۱	واگرایی ارزش‌ها (تجانس ارزش‌ها)
	۱۲	فرهنگ صحیح برنامه ریزی
	۱۳	فرهنگ کارگروهی
عوامل فراسازمانی	۱۴	انطباق فعالیت با چارچوب بین‌المللی
	۱۵	فرهنگ سازی و آگاهی کافی جامعه حسابداران رسمی، انجمن حسابرسان داخلی
	۱۶	عدم مکانیزم‌ها و سیستم‌های فرهنگ سازمانی ما یا دیگر کشورها
	۱۷	عدم توجه به فرهنگ ملی در استقرار ابزارهای حاکمیت الکترونیک به روز
	۱۸	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی
	۱۹	استفاده از ابزارهای حاکمیت الکترونیک در سازمان‌ها
عوامل فردی	۲۰	الزام قانونی دانشگاهها به کاربردی کردن آموزش
	۲۱	حاکمیت روبه رشد فرهنگ فرد گرایی در سازمان
	۲۲	دانش، آگاهی و کیفیت کمیته حسابرسی
	۲۳	ارتباط نزدیک و مستمر حسابرسان داخلی با کمیته حسابرسی و هیات مدیره
	۲۴	صلاحیت فنی و نوآوری فردی کارکنان
	۲۵	صلاحیت شخصی، ارتباطاتی و روانشناختی
	۲۶	ضعف در فرهنگ پاسخگویی

فرآیند مدون برای مدیریت انتظارات ذینفعان	۲۷	عوامل مدیریتی
توجه به دیدگاه و خواسته های سایر ذینفعان حوزه حسابرسی	۲۸	
روشها، رویه ها و ارزش های جدید (مقاومت در برابر تغییر)	۲۹	
حمایت مدیریت ارشد سازمان (نبود حمایت مدیریتی)	۳۰	
پایداری مدیریتی	۳۱	
هدایت و سرپرستی مناسب	۳۲	
ناآگاهی مدیران سازمان نسبت به نقش و اهمیت حسابرسان داخلی	۳۳	
عدم تمرکزگرایی مدیران سازمان	۳۴	
طراحی سیستم حاکمیت شرکتی	۳۵	
وجود تحمل تعارض و تضاد در سازمان	۳۶	
بودجه مناسب برای پیشرفت و تعریف صحیح جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان	۳۷	
فرهنگ سازی و آگاهی کافی حسابرسان نسبت به کسب و کار	۳۸	
حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و درجه یکنواختی ریسک قابل پذیرش	۳۹	
توجه به مقوله کنترل های داخلی	۴۰	قانون و مقررات
کمی کردن معیار سنجش اثر بخشی	۴۱	
کنترل قوی و بازوی نظارتی توسط سازمان بورس	۴۲	
نظارت بر کیفیت و استقلال	۴۳	
حدود اختیارات و مسئولیت های حسابرس	۴۴	
فهم ویژگیهای کلیدی فرهنگ و مدیریت اثربخش فرهنگ	۴۵	
کسب اطمینان از وجود استانداردهای باکیفیت کنترل در حوزه حسابرسی داخلی	۴۶	

اعتبارسنجی شاخص ها با استفاده از روش دلفی

در ادامه پژوهش و به عنوان آخرین مرحله برای اعتبارسنجی شاخص های به دست آمده از روش دلفی یا تکنیک دلفی استفاده شد. در این پژوهش پس از شناسایی ابعاد و مؤلفه ها، در گام نهایی با تهیه و تنظیم پرسشنامه و توزیع آن به خبرگان از روش دلفی برای ایجاد وفاق و غربالگری مؤلفه های توسعه حسابرسی داخلی استفاده گردید. پرسشنامه مربوطه به ۲۰ نفر از خبرگان دیگر ارائه شد که ۱۷ نفر از آن ها همکاری لازم جهت پاسخ دادن در دو مرحله دلفی را به عمل آوردند. با توجه به تکمیل پرسشنامه مربوطه و تأیید ضرورت شاخص های شناسایی شده (۸۵٪) روایی محتوای دلفی مورد تأیید قرار گرفت. نتایجی که در ارتباط با دور اول اجرای پرسشنامه به روش دلفی می باشد در جدول شماره ۴ آمده است. در این جدول نام مقوله، میانگین، انحراف معیار به همراه میانگین رتبه درج شده است. در هر دلفی موانع و عوامل مؤثر در یک پرسشنامه قرار گرفته بودند که در این بررسی به صورت تفکیک شده آورده شدند.

جدول ۴: توصیف آماری نتایج دور اول دلفی

ردیف	مقوله	مفاهیم	میانگین رتبه	میانگین انحراف معیار	میانگین

۴.۳	۰.۸	۲۴.۳	۳	فاصله قدرت در سازمان ها (میزان تمرکز تصمیم گیری)	عوامل سازمانی	۱
۴.۱	۰.۹	۲۱.۶	۱۷	دیدگاه منفی سازمان ها به حسابرس داخلی		۲
۴.۰	۰.۹	۲۰.۹	۲۱	میزان اعتقاد به مقوله آموزش حین کار(آموزش مستمر)		۳
۳.۷	۰.۸	۱۷.۲	۳۴	به روز بودن حسابرسان داخلی درمورد مسئولیتهای خود		۴
۳.۸	۰.۸	۱۸.۱	۳۱	به کارگیری حسابرسان داخلی با تجربه		۵
۳.۹	۰.۹	۱۹.۹	۲۲	مسیر شغلی یا کارراهه شغلی برای برنامه ریزی شغلی		۶
۴.۱	۰.۹	۲۲.۴	۱۲	نظام پاداش و یاتنبیه مناسب		۷
۲.۸	۰.۹	۸.۲	۳۸	وجود نظام ارزیابی عملکرد مدیران		۸
۴.۱	۰.۹	۲۲.۴	۱۳	سازوکارهای صحیح درانتخاب مدیران و وجود نظام ارزیابی عملکرد آنها"		۹
۴.۱	۰.۹	۲۱.۴	۱۸	واگرایی ارزش ها (تجانس ارزش ها)"		۱۰
۴.۲	۰.۷	۲۳.۱	۱۰	فرهنگ کارگروهی"		۱۱
۳.۹	۰.۹	۱۹.۲	۲۷	فرهنگ صحیح برنامه ریزی "		۱۲
۳.۸	۰.۸	۱۸.۱	۳۲	انطباق فعالیت با چارچوب بین المللی اجرای حرفه ای	عوامل فراسازمانی	۱۳
۳.۹	۰.۸	۱۹.۷	۲۳	فرهنگ سازی و آگاهی کافی جامعه حسابداران رسمی،انجمن حسابرسان داخلی		۱۴
۳.۹	۰.۹	۱۹.۳	۲۴	عدم توجه به فرهنگ ملی دراستقرار ابزارهای حاکمیت الکترونیک به روز		۱۵
۲.۸	۰.۴	۶.۹	۳۹	عدم وجود مکانیزم ها فرهنگ سازمانی با دیگر کشورها		۱۶
۳.۶	۰.۹	۱۶.۰	۳۵	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی		۱۷
۴.۱	۰.۹	۲۲.۰	۱۵	الزام قانونی دانشگاهها به کاربردی کردن آموزش		۱۸
۴.۱	۰.۹	۲۲.۱	۱۴	حاکمیت روبه رشد فرهنگ فرد گرایی در سازمان	عوامل فردی	۱۹
۴.۵	۰.۵	۲۷.۷	۱	دانش، آگاهی و کیفیت کمیته حسابرسی		۲۰
۴.۲	۰.۸	۲۳.۹	۴	ارتباط نزدیک و مستمر حسابرسان داخلی با کمیته حسابرسی و هیات مدیره		۲۱
۳.۹	۰.۹	۱۹.۳	۲۵	صلاحیت فنی و نوآوری فردی کارکنان		۲۲
۳.۸	۰.۷	۱۸.۷	۳۰	صلاحیت شخصی وضعف در فرهنگ پاسخگویی		۲۳
۴.۲	۰.۸	۲۳.۸	۶	فرآیند مدون برای مدیریت انتظارات ذینفعان	عوامل مدیریتی	۲۴
۴.۲	۰.۹	۲۳.۰	۱۱	مقاومت در برابر تغییر		۲۵

۴.۲	۰.۸	۲۳.۹	۵	حمایت مدیریت ارشد سازمان (نبود حمایت مدیریتی)		۲۶
۴.۰	۰.۸	۲۰.۹	۱۹	پایداری مدیریتی		۲۷
۴.۰	۰.۷	۲۰.۹	۲۰	هدایت و سرپرستی مناسب		۲۸
۴.۱	۰.۸	۲۱.۶	۱۶	عدم تمرکزگرایی مدیران		۲۹
۴.۳	۰.۸	۲۴.۶	۲	وجود تحمل تعارض و تضاد در سازمان		۳۰
۴.۲	۰.۹	۲۳.۳	۹	توجه به مقوله کنترل های داخلی در حسابرسی داخلی		۳۱
۲.۹	۰.۸	۹.۶	۳۷	کمی کردن معیار سنجش اثربخشی		۳۲
۳.۸	۰.۸	۱۹.۱	۲۹	تخصیص بودجه مناسب در استقرار حسابرسی داخلی		۳۳
۴.۲	۰.۹	۲۳.۶	۷	حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، درجه یکنواختی ریسک قابل پذیرش و طراحی سیستم حاکمیت شرکتی		۳۴
۳.۸	۰.۸	۱۷.۸	۳۳	فرهنگ سازی حسابرسان داخلی نسبت به کسب و کار		عوامل قوانین و مقررات
۴.۲	۰.۹	۲۳.۵	۸	فهم ویژگیهای کلیدی فرهنگ و مدیریت اثربخش فرهنگ	۳۶	
۲/۸	۱.۵	۱۴.۲	۳۶	حدود اختیارات و مسئولیت های حسابرسان	۳۷	
۳.۹	۰.۹	۱۹.۳	۲۶	نظارت بر کیفیت و استقلال	۳۸	
۳.۸	۰.۸	۱۹.۱	۲۸	کنترل قوی و بازوی نظارتی توسط سازمان بورس	۳۹	

همان گونه که در جدول ۴ مشاهده می شود تمامی مؤلفه ها بر اساس میانگین به دست آمده رتبه بندی شده اند. در این مرحله مؤلفه هایی که در طیف متوسط ۳ به بالا مورد ارزیابی قرار گرفتند، انتخاب شده و وارد مرحله بعدی دلفی شده اند. بنابراین چند مؤلفه حذف شدند. لذا ۳۵ مؤلفه های که بالاترین رتبه را به خود اختصاص داده اند، انتخاب شده اند، زیرا میانگین همگی از ۳ بالاتر است. نتایج آزمون رتبه های دبلیو کندال (ضریب توافق W) در جدول ۵ آمده است. با توجه به مقدار آزمون خی دو که در سطح خطای کوچکتر از ۰/۰۱ معنی دار می باشد، لذا با اطمینان ۰/۹۹ می توان بیان نمود که تفاوت میانگین رتبه ها به این دلیل که $P < 0/05$ می باشد، معنی دار شده است. با بیان اینکه میزان ضریب توافق به صفر بیشتر میل می کند ($Kendall's W = 0.09$) پس حتماً باید این آزمون مجدداً و با اصلاحاتی اجرا شود. لذا حتماً برای دور دوم می بایست عواملی که میانگین آن ها زیر ۳ می باشد، از نظر سنجی حذف شده و به همین منظور مؤلفه های که رتبه آن ها به ترتیب اهمیت از ۳۶ به بالا قرار دارند، از نظر سنجی دور بعدی حذف خواهند شد.

جدول ۵- نتایج آماری دور اول دلفی

۱۷	تعداد
۰.۰۹	W کندال

۷۱.۷۳	آزمون خی دو
۴۷	درجه آزادی
۰/۰۱۲	سطح معنی داری

جدول ۶: توصیف آماری نتایج دور دوم دلفی

رتبه اولویت	میانگین	انحراف معیار	میانگین رتبه	مفاهیم	مقوله	ردیف
۳۳	۳.۶	۰.۷	۱۴.۶	فاصله قدرت در سازمان‌ها	عوامل سازمانی	۱
۱۳	۴.۰	۰.۸	۱۸.۵	دیدگاه منفی سازمان‌ها به حسابرس داخلی"		۲
۱۰	۴.۱	۰.۸	۱۹.۲	میزان اعتقاد به مقوله آموزش حین کار		۳
۲۲	۳.۹	۰.۸	۱۷.۰	به روز بودن حسابرسان داخلی در مورد مسئولیت خود		۴
۱۱	۴.۱	۰.۷	۱۹.۱	به کارگیری حسابرسان داخلی با تجربه		۵
۱	۴.۵	۰.۶	۲۴.۰	مسیر شغلی یا کارراهه شغلی برای برنامه ریزی		۶
۱۶	۳.۹	۰.۷	۱۷.۷	نظام پاداش و یاتنبیه مناسب		۷
۳۲	۳.۷	۰.۸	۱۵.۳	سازوکارهای صحیح درانتخاب مدیران و ..		۸
۳۴	۳.۶	۰.۸	۱۴.۶	واگرایی ارزش‌ها (تجانس ارزش‌ها)"		۹
۶	۴.۲	۰.۹	۲۰.۴	فرهنگ کارگروهی"		۱۰
۸	۴.۱	۰.۶	۲۰.۱	فرهنگ صحیح برنامه ریزی "		۱۱
۱۷	۳.۹	۰.۹	۱۷.۳	انطباق فعالیت با چارچوب بین المللی اجرای حرفه ای	عوامل فرسازمانی	۱۲
۷	۴.۲	۰.۹	۲۰.۳	فرهنگ سازی و آگاهی کافی جامعه حسابداران رسمی،انجمن حسابرسان داخلی		۱۳
۴	۴.۲	۰.۸	۲۱.۱	عدم توجه به فرهنگ ملی دراستقرار ابزارهای حاکمیت الکترونیک به روز		۱۴
۵	۴.۲	۰.۷	۲۰.۸	برون سپاری خدمات حسابرسی داخلی		۱۵
۱۴	۴.۰	۰.۸	۱۸.۴	الزام قانونی دانشگاهها به کاربردی کردن آموزش		۱۶
۱۸	۳.۹	۰.۹	۱۷.۳	حاکمیت روبه رشد فرهنگ فرد گرایی در سازمان	عوامل فردی	۱۷
۱۹	۳.۹	۰.۸	۱۷.۳	دانش، آگاهی و کیفیت کمیته حسابرسی		۱۸
۲۰	۳.۹	۰.۹	۱۷.۲	ارتباط نزدیک و مستمر حسابرسان داخلی با کمیته حسابرسی و هیات مدیره		۱۹

۹	۴.۱	۱.۰	۱۹.۴	صلاحیت فنی و نوآوری فردی کارکنان	عوامل مدیریتی	۲۰
۳۵	۳.۶	۰.۸	۱۴.۲	صلاحیت شخصی و ضعف در فرهنگ پاسخگویی		۲۱
۲۷	۳.۹	۰.۹	۱۶.۸	فرآیند مدون برای مدیریت انتظارات ذینفعان		۲۲
۲۶	۳.۹	۰.۹	۱۶.۹	مقاومت در برابر تغییر		۲۳
۲۳	۳.۹	۰.۸	۱۷.۰	حمایت مدیریت ارشد سازمان		۲۴
۳۱	۳.۸	۰.۸	۱۵.۳	پایداری مدیریتی		۲۵
۲۸	۳.۸	۱.۰	۱۶.۶	هدایت و سرپرستی مناسب		۲۶
۲۱	۳.۹	۰.۹	۱۷.۲	عدم تمرکزگرایی مدیران		۲۷
۱۵	۴.۰	۰.۹	۱۸.۳	وجود تحمل تعارض و تضاد در سازمان		۲۸
۱۲	۴.۰	۰.۹	۱۸.۸	توجه به مقوله کنترل های داخلی در حسابرسی داخلی		۲۹
۲۹	۳.۸	۰.۹	۱۶.۵	تخصیص بودجه مناسب در استقرار حسابرسی داخلی	۳۰	
۲۵	۳.۹	۰.۹	۱۷.۰	حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، درجه یکنواختی ریسک قابل پذیرش و طراحی سیستم حاکمیت شرکتی	۳۱	
۲	۴.۳	۰.۸	۲۱.۷	فرهنگ سازی حسابرسان داخلی نسبت به کسب و کار	عوامل قوانین و مقررات	۳۲
۳	۴.۲	۰.۸	۲۱.۵	فهم ویژگی‌های کلیدی فرهنگ و مدیریت اثربخش فرهنگ		۳۳
۲۴	۳.۹	۰.۹	۱۷.۰	نظارت بر کیفیت و استقلال		۳۴
۳۰	۳.۷	۰.۸	۱۵.۷	کنترل قوی و بازوی نظارتی توسط سازمان بورس		۳۵

همان‌گونه که در جدول ۶ مشاهده می‌شود تمامی مؤلفه‌ها بر اساس میانگین به‌دست‌آمده رتبه‌بندی شده‌اند. در این مرحله مؤلفه‌هایی که در طیف متوسط به بالا مورد ارزیابی قرار گرفته‌اند، انتخاب‌شده و وارد مرحله بعدی دلفی مورد نیاز نیستند. نتیجه‌های آزمون رتبه‌های دبلیو کندال (ضریب توافق W) آمده است. با توجه به اینکه مقدار آزمون χ^2 دو که در سطح خطای کوچک‌تر از $0/05$ معنی‌دار نمی‌باشد، لذا با اطمینان $0/99$ می‌توان بیان نمود که تفاوت میانگین رتبه‌ها به دلیل اینکه $P < 0/05$ نیست، معنی‌دار نمی‌باشد و اتفاق نظر میان اعضای پانل وجود خواهد داشت. همچنین مقدار ضریب توافق از $0/5$ بالاتر است و بیشتر به 1 میل می‌نماید ($Kendall's W = 0/84$). لذا با توجه به طبقه‌بندی مندرج در جدول شماره، ضریب توافق در حد نسبتاً قوی مورد ارزیابی قرار می‌گیرد، لذا می‌توان نظرسنجی را متوقف نمود. در نتیجه، پس از اجرای دو دور دلفی و نظرسنجی از خبرگان و اعمال نظرات آن‌ها، ۳۵ مؤلفه انتخاب شد.

جدول ۷: نتایج آماری دور دوم دلفی

تعداد	۱۷
W کندال	۰/۸۴
آزمون خی دو	۳۷۰/۳۷
درجه آزادی	۴۵
سطح معنی داری	۰/۸۶

الگوی پیشنهادی فرهنگی توسعه حسابرسی داخلی در ایران (منبع: یافته های پژوهش)



نتیجه گیری:

پژوهش حاضر درصدد ارائه الگوی فرهنگی توسعه حسابرسی داخلی در ایران است تا بر این اساس بتوان گامی هرچند کوچک در مسیر توسعه حسابرسی داخلی در ایران بردارد و نتایج این پژوهش می تواند با برابری کردن ادبیات موضوع و پر کردن خلأ موجود در زمینه تحقیقات مرتبط با فرهنگ سازمانی و حسابرسی داخلی با تدوین الگوی مناسب فرهنگ سازمانی و توسعه یافتگی حسابرسی داخلی با توجه به شرایط کشور ایران باعث کمک به بهبود و توسعه حسابرسی داخلی از طریق توجه به مقوله فرهنگ سازمانی و ابعاد آن در سازمان ها گردد و بر تعیین تأثیر حسابرسی داخلی بر ارتقای فرهنگ در سازمان های ایرانی اثر بگذارد.

به منظور دستیابی به هدف پژوهش چهار گام اصلی در پژوهش انجام شده است: در گام نخست، ادبیات نظری مؤلفه های فرهنگی مرتبط با توسعه حسابرسی داخلی مورد مطالعه و بررسی قرار گرفت و با

استفاده از روش تحلیل محتوا مولفه های مرتبط با هدف پژوهش شناسایی گردید. در گام دوم، اطلاعات لازم از روش داده بنیاد، با استفاده از روش کدگذاری (باز، محوری و انتخابی) در ابتدا ۶۵ مولفه و در ادامه تعداد ۴۶ مقوله فرعی در پنج مقوله اصلی استخراج و شناسایی گردید. در گام سوم، با تهیه و تنظیم پرسشنامه و توزیع آن به خبرگان از روش دلفی برای ایجاد وفاق و غربالگری مؤلفه‌ها استفاده گردید که نتیجه آن حذف چند مؤلفه در دور اول و تأیید شاخص‌های باقی‌مانده در دور دوم گردید. سرانجام، پس از اجرای دو دور روش دلفی و دستیابی به توافق خبرگان، ۳۵ مؤلفه نهایی و در نهایت برای ارائه الگوی پیشنهادی ۳۵ مؤلفه خروجی از مرحله دلفی و در نهایت الگوی فرهنگی توسعه حسابرسی داخلی در ایران ارائه گردید.

به‌طور خلاصه می‌توان بیان داشت که در این پژوهش مؤلفه‌های فرهنگی که در سازمان‌ها می‌تواند در توسعه حسابرسی داخلی در ایران تأثیرگذار باشد و الگوی پژوهش را تشکیل دادند به ترتیب شامل ۱. عوامل سازمانی؛ ۲. عوامل فرا سازمانی؛ ۳. عوامل فردی؛ ۴. عوامل مدیریتی؛ و ۵. عوامل قوانین و مقررات بوده است. با توجه به نمودار الگوی فرهنگی توسعه حسابرسی داخلی هر کدام از ابعاد فوق دارای زیرمجموعه‌های مشخصی است. همچنین این پژوهش خالی از محدودیت نبوده، به صورتی که یافتن افرادی که هم‌زمان دارای تخصص ((حسابرسی داخلی)) و ((فرهنگ سازمانی)) باشند، بسیار مشکل است. یکی از دیگر محدودیت‌های پژوهش عدم دسترسی به نتایج پژوهش‌هایی که با ویژگی‌های محیطی حسابرسی ایران سازگاری کامل داشته باشد. یکی از محدودیت‌های هر پژوهش کیفی را می‌توان سوبیه‌ها و گرایش‌های شخصی پژوهشگر دانست که از آنجاکه در پژوهش کیفی نیاز به تفسیر داده‌ها وجود دارد، ممکن است (حداقل به صورت ناخواسته) بر تفسیرهای وی اثر بگذارد. با توجه به یافته‌های حاصل از پژوهش، پیشنهاد می‌شود که نهادهای متصدی نظیر (انجمن حسابرسان داخلی ایران)، (سازمان بورس و اوراق بهادار) و... چک لیستی در زمینه ارزیابی آثار فرهنگ در سازمان‌ها بر توسعه حسابرسی داخلی تدوین و منتشر شود. همچنین پیشنهاد می‌شود کارگروهی تحت عنوان آثار متقابل فرهنگ در سازمان‌ها و توسعه حسابرسی داخلی در (انجمن حسابرسان داخلی ایران) و (سازمان بورس اوراق بهادار) تشکیل شود تا ابعاد این آثار متقابل در دامنه گسترده‌تری از امکانات پژوهش حاضر، موردسنجش قرار گرفته و یافته‌های این پژوهش توسعه بیشتری یابد. علاوه بر این موضوع، یکی از پیشنهاد‌های پژوهش حاضر آن است که در پژوهشی به بررسی آثار قدمت شرکت‌های مختلف (طول عمر آنها) بر تعامل متقابل فرهنگ سازمانی و توسعه حسابرسی داخلی پرداخته شود. همچنین پیشنهاد می‌شود در تعاملات میان فرهنگ سازمانی و توسعه حسابرسی داخلی، به عامل ساختار مالکیت شرکت‌ها پرداخته شود. از دیگر پیشنهاد‌های پژوهش حاضر آن است که اثر چند متغیر میانجی مهم (مدیریت ریسک جامع، شیوه‌های سوت زنی / افشای اقدام‌های نادرست، تردید حرفه‌ای، استقلال حسابرسان مستقل، توسعه حسابرسی مستقل، سازوکارهای راهبری شرکتی و شدت اخلاقی حسابرسان داخلی) بر تعامل فرهنگ سازمانی و توسعه حسابرسی داخلی موردپژوهش و ارزیابی قرار گیرد.

فهرست منابع

۱. اخروی جوقان، ابوذری؛ نظام الدین رحیمیان و مریم قره داغی. (۱۳۹۱). «عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی». **مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی**. ۲۵(۳). صص ۳۲۶ - ۳۱۱.
۲. اسدزاده، حمید؛ نیکبخت، محمدرضا؛ اسماعیل زاده مقری، علی. (۱۴۰۲). «طراحی و اعتبارسنجی الگوی اندازه مؤثر واحد حسابرسی داخلی». **مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، ۱۴۰۲، شماره، ۵۹ از صفحه ۱۹ تا ۴.
۳. بنی مهد، بهمن؛ نجاتی، امیر. (۱۳۹۵). «رابطه بین فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان». **فصلنامه پژوهش های حسابداری مالی و حسابرسی**. سال ۸، شماره ۳۰، ۱۱۹-۱۳۷.
۴. رجبی، علی اکبر؛ پورعلی، محمدرضا؛ تقی پوریان، یوسف؛ فلاح، رضا. (۱۴۰۰). «تاثیر عوامل کلیدی موفقیت بر عملکرد نظام حسابرسی داخلی». **مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، پاییز، ۱۴۰۰، شماره، ۵۱ از صفحه ۱۲۷ تا ۱۴۲.
۵. رحمانی، علی و محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۶). «بررسی مؤلفه های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران». **مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۶ (۲۴)، ۵۷-۷۷.
۶. رحمانی، علی، قشقایی، فاطمه، مداحی، آزاده. (۱۳۹۴). «موانع استقرار واحد حسابرسی داخلی در دانشگاه های دولتی ایران». **فصلنامه مدیریت نظامی**. شماره ۵۷، سال پانزدهم، بهار ۱۳۹۴، صص ۱۲۰-۱۴۸.
۷. ریاحی نژاد، محدثه، توانگر، افسانه. (۱۴۰۱). «تاثیر فرهنگ سازمانی بر خوانایی گزارشهای مالی». **مجله تحقیقات حسابداری و حسابرسی**، انجمن حسابداری ایران، تابستان، ۱۴۰۱، شماره، ۵۴ از صفحه ۶۹ تا ۸۴.
۸. زیوری کامران، محمد جعفر، فخاری، حسین. (۱۳۹۸). «تبیین الگوی حسابرسی داخلی اثربخش از منظر ذینفعان». **فصلنامه علمی - مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال ۱۶، شماره ۶۴، زمستان ۱۳۹۸، صفحات ۸۱ تا ۱۱۱.
۹. ساسانی، علیرضا. شریفی راد، محمد. (۱۳۹۱). «سودمندی حسابرسی داخلی». **مجله حسابرس**، آذر شماره ۶۲، صفحه ۹۱.

۱۰. کمالی دولت آبادی، محبوبه، دارابی، رویا. (۱۴۰۱). «اثربخشی حسابرسی داخلی و نقش حمایتی مدیریت». **مجله مطالعات مدیریت و کارآفرینی**. دوره، ۸ شماره، ۱ بهار ۱۴۰۱، صفحات ۴۷۸ - ۴۵۸.

۱۱. مرادی، بابک، بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). «عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی»، **مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت**، ۷ (۲۸): ۱۰۷-۱۲۲.

۱۲. نیکبخت، محمدرضا، رضایی، ذبیح الله، منتی، وحید. (۱۳۹۶). «راهبردهای ارتقای کیفیت حسابرسی داخلی»، **فصلنامه مطالعات تجربی حسابداری مالی**، سال چهاردهم، شماره ۵۵.

۱۳. ولیان، حسن، حسن پور، داوود. (۱۴۰۰). «توسعه کارراه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگیهای یادگیری سازمانی بر اساس تحلیل داده بنیاد و تحلیل کیفی تعاملی (IQA)»، **مجله دانش حسابداری**. سال بیست و یکم، شماره ۸۲، بهار ۱۴۰۰.

14. Adewale, Omotayo; Adeniji, Anthonia. (2013). « Impact of Organizational Culture on Human Resource Practices: A Study of Selected Nigerian Private Universities». **Journal of Competitiveness**, 5 (4): 115-133.
15. Buble, Mario. (2012). « Interdependence of Organizational Culture and Leadership Styles in Large Firms». **Management**. 17 (2): 85-97.
16. Cătălina Sitnikov, Anca Băndoi, Mariana Paraschiva Olaru (Staicu) and Alina Mădălina Belu. «Systematic Approach to Internal Control and Audit from the Perspective of Organizational Culture Practiced by Entities of Romania». **Journal of Corporate Governance, Insurance, and Risk Management (JCGIRM)** (2021), Volume 8, Series 1. pp 166-176.
17. 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.
18. Darma Yanti , Dinda Mayang Sari , Rosalina Ghazali , Lis Djuniar, Fenty Astrina. «Management Support, Competence, Organizational Culture and Professional Ethics on Internal Audit Effectiveness». ISSN(print): 2643-9840, ISSN(online): 2643-9875. Volume 05 Issue 04 April (2022). Page No. 826-836.
19. Deal, T. E., & Kennedy, A. A. (2000). «Corporate Cultures: The Rites and Rituals of Corporate Life». **Harmondsworth, UK: Perseus Books**.
20. Gamayuni, R. R. (2018), «The Effect of Internal Audit Function Effectiveness and Implementation of Accrual Based Government Accounting Standard on

- Financial Reporting Quality». *Review of Integrative Business and Economics Research*, Vol. 7, Supplementary Issue 1, PP. 46-58.
21. Inah, E. U., Tapang, A. T., & Uket, E. E. (2014). «Organizational culture and financial reporting practices in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*».5(13), 190-198.
 22. Putra, I. M. Y. D., Rasmini, N. K., Gayatri, G., & Ratnadi, N. M. D. (2021). «Organizational culture as moderating the influence of internal control and community participation on fraud prevention in village fund management during the COVID-19 pandemic». ***Linguistics and Culture Review***, 6(S1), 351- 362. <https://doi.org/10.21744/lingcure.v6nS1.2050>
 23. Stokes, H., & Harrison, R. (1992). «Diagnosing Organizational Culture. Amsterdam, Netherlands»: Pfeiffer and Co.
 24. Vander Veken, Jérémie. s. «The impact of organizational culture on internal audit effectiveness». Louvain School of Management, Université catholique de Louvain, (2020). Prom.: Sarens, Gerrit. <http://hdl.handle.net/2078.1/thesis:24521>.



Presentation and Explanation of The Cultural Model of Internal Audit Development in Iran

Mohammadreza Mehrabanpour¹©

Associate Professor, Accounting Department, University of Tehran

Reza Tehrani

Professor, Department of Financial Management, University of Tehran

Mostafa Malekian Kaleh Basti

PhD graduate of the Accounting, University of Tehran

(Received: December 20, 2023; Accepted: February 26, 2024)

The purpose of this research is to know and understand the current situation of internal audit in Iran and to identify the components and finally to present and compile a suitable cultural model in organizations on the development of internal audit according to the conditions of Iran. For this purpose, the proposed model was examined and first by using the method of content analysis, literature and theoretical foundations to identify the primary components and the coding method and foundation data theory to identify the final cultural components related to the development of internal audit in Iran and from The Delphi method was used for its validation. The findings of the research showed that the cultural components in organizations can be effective in the development of internal audit in Iran: Includes: 1-organizational factors including: 1-component; 2-Extra-organizational factors including 5 components 3- Individual factors including 5 components 4- Management factors included 10 components and 5- Laws and regulations factors included 4 components. The results of this research can contribute to the improvement, creation and development of internal audit by paying attention to the cultural category in organizations and determining the impact of internal audit on the promotion of culture in Iranian organizations. Also, our research can lead to the improvement of the position of internal auditors, which is also mentioned in the instructions of the Stock Exchange Organization and the internal audit charter, and on the other hand, the opinion of the board members and senior managers on the cultural components that influence the development of auditing attract internal in organizations. Also, the results of this research can help auditors in promoting the organizational culture and attract senior managers to the cultural components affecting the underdevelopment of internal audit.

Keywords: Internal Audit Development, Organizational Culture, Content Analysis, Foundational Data Theory, Delphi Method.

¹ mehrabanpour@ut.ac.ir© (Corresponding Author)