



کاربست تکنیک فراترکیب در ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان مستقل

غلامرضا کرمی^۱ ©

استاد تمام دانشگاه تهران

مهدی صیدی

دکتری دانشگاه تهران

(تاریخ دریافت: ۲۸ شهریور ۱۴۰۳؛ تاریخ پذیرش: ۱۲ دی ۱۴۰۳)

در این زمینه پژوهش حاضر به دنبال شناسایی ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان مستقل بوده است. محقق با به‌کارگیری رویکرد مرور نظام‌مند و فراترکیب، به تحلیل نتایج و یافته‌های محققین قبلی دست‌زده و با انجام گام‌های ۷ گانه روش ساندلوسکی و باروسو، به شناسایی عوامل مؤثر پرداخته است. از بین ۱۰۱ مقاله، ۲۲ مقاله بر اساس روش CASP انتخاب شد. در این زمینه به‌منظور سنجش پایایی و کنترل کیفیت، از شاخص کاپا استفاده گردید که مقدار آن برای شاخص‌های شناسایی شده در سطح توافق عالی شناسایی شد (۰/۷۱۱). نتایج حاصل از تحلیل داده‌های گردآوری شده در نرم‌افزار ATLAS TI تحلیل شدند. بر اساس کدگذاری انجام‌شده نتایج به دست آمده در تکنیک فراترکیب، ۶ مقوله اصلی و ۶۴ زیرمقوله شناسایی شدند. مقوله‌های اصلی عبارتند از محیط کنترلی، محیط شرکت، ابزارهای کنترل داخلی، وظایف حسابرسان مستقل، ویژگی‌های حسابرسان مستقل و فرهنگ کنترل داخلی. نتایج ارزیابی‌های حسابرسان مستقل می‌توانند به بهبود مستمر سیستم‌های کنترلی، ارتقاء امنیت اطلاعات و افزایش کارایی و بهره‌وری کمک کنند. براساس نتایج به دست آمده یکی از ابزارهای کلیدی برای تضمین این سلامت و صحت، سیستم‌های کنترل داخلی هستند که به منظور شناسایی و مدیریت ریسک‌ها، پیشگیری از تقلب و اشتباهات، و تضمین انطباق با قوانین و مقررات طراحی شده‌اند. به همین دلیل، ارزیابی مؤثر این سیستم‌ها توسط حسابرسان مستقل به عنوان یک بخش اساسی از فرآیند حسابرسی و نظارت داخلی در نظر گرفته می‌شود.

واژه‌های کلیدی: کنترل داخلی، حسابرسان مستقل، فراترکیب (متاستز)، کیفیت گزارشگری.

^۱ ghkarami@ut.ac.ir

© (نویسنده مسئول)

مقاله علمی - پژوهشی

مقدمه

جامعه برای اتخاذ تصمیمات آگاهانه، به صورتهای مالی که توسط حسابرس مستقل رسیدگی و اعتباردهی شده است اتکا می‌کند [۱۵]. ایفای این مسئولیت خطیر که متضمن ارائه خدمات مطمئن به جامعه است، باید در قالب اصول و ضوابط حرفه‌ای خاص و مدونی که همان استانداردهای حسابرسی است، انجام شود. استانداردهای حسابرسی، حسابرس را ملزم می‌کند در اجرای عملیات حسابرسی [۳۳]، کنترل‌های داخلی صاحبکار را ارزیابی و متناسب با آن رویکرد مناسب حسابرسی را اتخاذ نماید [۳۶، ۶]. در کنار استانداردهای حسابرسی، ابزارهایی نظیر دستورالعمل حسابرسی مبتنی بر ریسک نیز وجود دارد که بر اهمیت و نقش کنترل‌های داخلی در فرآیند حسابرسی تاکید کرده و انجام عملیات حسابرسی را بر پایه آن پایه‌ریزی می‌کند [۱۴].

امروزه افزایش کیفیت حسابرسی مستقل از راه اتکای بیشتر به کنترل‌های داخلی میسر می‌شود [۳۴]. کنترل‌های داخلی چنان نقشی در عملیات حسابرسی دارد که اگر به درستی مورد ارزیابی و بررسی قرار نگیرند، بر کارایی، اثربخشی و در نهایت خطر حسابرسی اثر می‌گذارد. در پژوهش‌هایی که در خصوص کیفیت حسابرسی انجام شده است، کنترل‌های داخلی به عنوان یک عامل خارجی مؤثر بر کیفیت حسابرسی، و صلاحیت و توانایی حسابرس در ارزیابی کنترل‌های داخلی در فرآیند حسابرسی، یک عامل ورودی برای کیفیت حسابرسی است [۲۴].

در ایران، جامعه حسابداران رسمی ناظر بر مؤسسات حسابرسی است. این نهاد از پرسش‌نامه‌ای برای کنترل کیفیت کار استفاده می‌کند [۲]. اساس پرسشنامه کنترل کیفیت کار حسابرسی، احراز اجرای استانداردهای حسابرسی ناظر بر برنامه ریزی، اجرای عملیات و گزارشگری می‌باشد. شواهدی از ارزیابی این نهاد از کنترل کیفیت کار حسابرسی نشان می‌دهد از سال ۱۳۹۱ لغایت ۱۳۹۶، از امتیازی که جهت ارزیابی کنترل‌های داخلی در کار حسابرسی در این پرسش‌نامه در نظر گرفته شده است، امتیاز کسب شده همواره کم‌تر از ۵۰ درصد سقف امتیاز بوده است. این موضوع نشان از فاصله میان عمل و سطح مطلوب اجرای کار طبق استانداردهای حسابرسی را نشان می‌دهد که بی شک بر کیفیت حسابرسی و همچنین کارایی کار حسابرسی بی‌تأثیر نبوده است [۳].

علاوه بر مساله ذکر شده، مساله دیگری که بر اهمیت انجام پژوهش در خصوص حسابرسی کنترل‌های داخلی تاکید می‌کند، الزام سازمان بورس اوراق بهادار به حسابرس برای اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی طبق دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب سال ۱۳۹۱ است [۱۲]. حسابرس کنترل‌های داخلی را به منظور طراحی روشهای حسابرسی مناسب در شرایط موجود و نه به قصد اظهار نظر نسبت به اثربخشی کنترل‌های داخلی ارزیابی می‌کند و اگر در حین اجرای عملیات حسابرسی به ضعف کنترل‌های داخلی برخورد کند، مطابق با الزامات استاندارد حسابرسی شماره ۲۶۵ به اطلاع ارکان راهبری و مدیران اجرایی برساند [۸]. این درحالی است که الزام به گزارشگری در خصوص اثربخشی کنترل‌های داخلی، از جمله سایر مسئولیت‌های قانونی حسابرس مستقل است که مسئولیت وی را در ارزیابی کنترل‌های داخلی دو چندان می‌کند. شواهدی در مورد این الزام نشان می‌دهد که

اجرای این دستورالعمل در عمل با چالش‌های زیادی (مانند نبودن زیر ساخت‌ها و عدم آموزش کافی) در شرکت‌ها همراه بوده و مشکلاتی برای حسابرس (مانند نبود ابزارهای لازم برای ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی و هزینه‌بر بودن تهیه این ابزارها) ایجاد کرده است. به‌علاوه، ابلاغ این دستورالعمل فرصتی را برای پژوهشگران فراهم آورد که نبود ضعف بااهمیت در گزارش کنترل‌های داخلی را به عنوان نشانی از اثربخش بودن کنترل‌های داخلی ارزیابی کرده و دست به تحقیقات تجربی بزنند. در این پژوهش ابتدا مروری بر ادبیات داخلی و خارجی و مبانی نظری انجام خواهد شد. سپس روش شناسی پژوهش، نحوه گردآوری اطلاعات، یافته‌ها و نتیجه‌گیری و پیشنهادها ارائه می‌شود. بنابراین این پژوهش به دنبال پاسخی برای این سوال است که ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان مستقل چگونه است؟

مبانی نظری پژوهش

کنترل داخلی

کنترل‌های داخلی فرایندی است که توسط مدیریت و سایر کارکنان طراحی و اجرا می‌شود تا از دستیابی به اهداف واحد مورد رسیدگی در زمینه قابلیت اعتماد گزارشگری مالی، اثربخشی و کارایی عملیات سازمان و رعایت قوانین و مقررات مربوط به سازمان، اطمینانی معقول بدست آید [۲۹]. کنترل داخلی شرکت به مجموعه‌ای از فرآیندها، سیاست‌ها، و فرآیندهای نظارتی اطلاق می‌شود که برای تضمین صحت، قابل اعتمادی، و کارایی عملکرد عمومی شرکت طراحی شده است [۲۱]. این سیستم از اهمیت بسزایی برخوردار است، زیرا کنترل داخلی به شرکت‌ها کمک می‌کند تا ریسک‌های مختلفی که ممکن است باعث ضرر یا تخلفات مالی شود را شناسایی، ارزیابی و مدیریت کنند [۱۶، ۱۷]. کنترل داخلی شروع خود را با شناسایی و ارزیابی ریسک‌های مختلفی که ممکن است بر عملکرد و اهداف شرکت تأثیر بگذارند، آغاز می‌کند. این فرآیند شامل تشخیص مواردی نظیر ریسک‌های مالی، عملیاتی، قانونی است. با شناخت این ریسک‌ها، شرکت می‌تواند استراتژی‌ها و سیاست‌های مناسبی را برای مدیریت آن‌ها طراحی کند [۱۹].

حسابرس مستقل

حسابرس مستقل یک حسابدار رسمی است که سوابق مالی و تراکنش‌های تجاری شرکتی را که با آن وابسته نیستند بررسی می‌کند [۲۲]. حسابرس مستقل معمولاً برای جلوگیری از تضاد منافع و اطمینان از درستی انجام حسابرسی استفاده می‌شود. حسابرسان مستقل اغلب برای محافظت از سهامداران و سرمایه‌گذاران بالقوه در برابر ادعاهای مالی متقلبانه یا غیرنماینده گاه به گاه توسط شرکت‌های دولتی مورد استفاده قرار می‌گیرند - یا حتی موظف می‌شوند. استفاده از حسابرسان مستقل پس از انفجار حباب دات کام و تصویب قانون ساربنز-آکسلی^۱ (SOX) در سال ۲۰۰۲ حیاتی‌تر شد [۳۵].

^۱ Sarbanes-Oxley Act

مروری بر پیشینه تحقیق

صدیقی و همکاران (۱۴۰۳)، پژوهشی با عنوان ارائه مدل سنجش کیفیت ساختار کنترل‌های داخلی برای شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران نمودند. بر اساس نتایج پژوهش کیفیت ساختار کنترل‌های داخلی در قالب سه بعد محیطی، ساختاری-اجرایی و نتایج طبقه بندی گردید، بعد محیطی شامل سه مؤلفه (نظام فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی محل فعالیت شرکت، ساختار قانونی، سیاسی و اقتصادی حاکم بر شرکت و ساختار عمومی شرکت) و بیست شاخص می‌باشد [۱۰]. خداداد و رضایی (۱۴۰۲)، پژوهشی با عنوان تبیین و اولویت بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی ارائه نمودند. نتایج تحقیق حاکی از آن است که ویژگی‌های حسابرسان مستقل به عنوان زیربنایی‌ترین عوامل در ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌باشند [۱۷]. نهتانی (۱۴۰۱)، پژوهشی با عنوان ارزیابی تاثیرگذاری ریسک کنترل‌های داخلی بر حسابرسی ارائه نمود. پژوهش نشان داد کنترل‌های داخلی، فرآیندی جهت حصول اطمینان برای دستیابی به اهدافی مانند اثربخشی، کارایی عملیاتی، قابلیت اتکای گزارشگری و تطابق فعالیت سازمان با قوانین کاربردی و الزام نهادهای قانونگذار است [۱۳]. بیاتی و همکاران (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان رابطه بین سنرگیری مدیریت، حق الزحمه حسابرسی مستقل و ضعف‌های کنترل داخلی مرتبط با گزارشگری مالی با تأکید بر نقش فعالیت‌های کمیته حسابرسی ارائه نمودند. یافته‌های پژوهش نشان داد بین سنرگیری مدیریت و ضعف‌های کنترل داخلی مرتبط با گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود ندارد؛ و هم چنین بین حق الزحمه حسابرسی مستقل و ضعف‌های کنترل داخلی مرتبط با گزارشگری مالی رابطه معناداری وجود ندارد [۲]. یاسخودهیر و همکاران (۲۰۲۳)، پژوهشی با عنوان نقش و اهمیت حسابرسان مستقل در بررسی کنترل داخلی در سیستم‌های حسابداری الکترونیکی ارائه نمودند. ارزیابی ریسک در سیستم کنترل داخلی الزامات فناوری فعالیت‌های کنترلی در سیستم کنترل داخلی و الزامات فناوری اطلاعات فرآیند ارتباطات و اطلاعات در سیستم کنترل داخلی و الزامات فناوری اطلاعات فرآیند کنترل در سیستم کنترل داخلی این تحقیق بر روی نمونه‌ای از افراد شاغل در اداره نظارت مالی که حسابرسان مستقل هستند که حساب‌های واحدهای دولتی را در سال ۲۰۲۲ حسابرسی می‌کنند، به کار گرفته شد [۳۵]. دل و همکاران (۲۰۲۳)، پژوهشی با عنوان حسابرسی مستقل برای سازمان‌های غیرانتفاعی: آیا تفاوتی ایجاد می‌کند؟ ارائه نمودند. با تکیه بر مطالعات قبلی، انتظار می‌رود مؤسسات غیرانتفاعی که به دنبال حسابرسی مستقل هستند، نظارت بهتر و کیفیت گزارشگری مالی بالاتری داشته باشند و بهبود نظارت و کیفیت گزارشگری با تقلب کمتر و تصمیم‌گیری با کیفیت بالاتر همراه است [۱۸]. ولته (۲۰۲۳)، پژوهشی با عنوان تأثیر حسابرسان خارجی بر تجدید ارائه‌های مالی شرکت‌ها: مروری بر مطالعات آرشیوی و مفاهیم برای تحقیقات آینده ارائه نمود. بررسی نشان می‌دهد که بسیاری از مطالعات در مورد انگیزه‌ها و شایستگی‌های حسابرسان نتایج غیرقابل قطعی را در مورد تجدید ارائه‌های مالی شرکت‌ها نشان می‌دهند (مانند مطالعات حق الزحمه و چرخش) [۳۲]. کازم (۲۰۲۳)، پژوهشی با عنوان استفاده و ادراک حسابرسان خارجی از عوامل تقلب در ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبان (FFRR): پیامدها برای سیاست و عملکرد

حسابرسی ارائه نمود. یافته‌ها نشان می‌دهد که صداقت و انگیزه‌های مدیریت ارشد، در تئوری، مهم‌ترین عوامل در ارزیابی ریسک تقلب هستند [۲۵]. فام و همکاران (۲۰۲۳)، پژوهشی با عنوان تأثیر اجرای مالیات و حسابرسی مستقل بر کیفیت گزارشگری مالی از طریق اثربخشی کنترل داخلی: شواهدی از شرکت‌های ویتنام ارائه نمودند. یافته‌های نتیجه نشان داد که هر سه عامل: حسابرسی مستقل، اجرای مالیات و اثربخشی کنترل داخلی، تأثیرات قابل توجهی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد [۳۰].

ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان مستقل به‌عنوان یکی از مراحل کلیدی حسابرسی، نقش مؤثری در افزایش قابلیت اعتماد گزارش‌های مالی و بهبود مدیریت ریسک در سازمان‌ها دارد. این فرآیند به شناسایی نقاط ضعف، نقص‌های مادی، و عدم انطباق احتمالی در سیستم کنترل داخلی کمک می‌کند و به سازمان‌ها اجازه می‌دهد که اقدامات اصلاحی مناسبی انجام دهند. یکی از اهداف مهم این ارزیابی، کاهش خطرات ناشی از گزارشگری نادرست مالی است که می‌تواند به اعتماد سرمایه‌گذاران، اعتبار سازمان، و رعایت الزامات قانونی کمک کند.

علاوه بر این، این ارزیابی به بهبود کارایی و اثربخشی عملیات سازمان نیز کمک می‌کند. حسابرسان با بررسی کنترل‌ها، فعالیت‌هایی را شناسایی می‌کنند که ممکن است غیرضروری، ناکارآمد، یا آسیب‌پذیر باشند. این تحلیل‌ها، نه تنها به مدیریت در تصمیم‌گیری بهتر کمک می‌کند، بلکه امکان صرفه‌جویی در منابع، کاهش ریسک‌های عملیاتی، و بهبود فرآیندهای سازمانی را نیز فراهم می‌سازد. به این ترتیب، ارزیابی کنترل‌های داخلی به‌عنوان ابزاری ارزشمند برای ارتقای شفافیت، اعتماد عمومی و پایداری سازمان عمل می‌کند.

روش شناسایی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر اینکه به دنبال شناسایی روش‌های مبتنی بر داده جهت ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان مستقل مبتنی بر رویکرد فراترکیب سندلوسکی و باروسو (۲۰۰۷) [۳۱] است. از نظر رویکرد کلی مطالعه‌ای کیفی بوده و با روش تحقیق کتابخانه‌ای، با تکنیک فراترکیب در حوزه روش‌های مبتنی بر داده صورت گرفته است. به‌واقع در فراترکیب اطلاعات و یافته‌های استخراج‌شده از مطالعات دیگر با موضوع مرتبط و مشابه موردبررسی و تحلیل قرار می‌گیرد. در این زمینه داده‌های گردآوری شده از این مطالعات به‌صورت کیفی و نه کمی است. در نتیجه نمونه موردنظر برای فراترکیب، منتخب و بر اساس ارتباط آن‌ها با سؤال پژوهش تشکیل می‌شود. فراترکیب فقط مرور یکپارچه اصول کیفی مورد یا تجزیه و تحلیل داده ثانویه و داده اصلی از مطالعات منتخب نیست، بلکه تحلیل یافته‌های این مطالعات است. به عبارتی فراترکیب، ترکیب تفسیرهای داده‌های اصلی مطالعات منتخب است. به‌منظور تحلیل از نرم‌افزار ATLAS TI استفاده شده است.

یافته‌های پژوهش

همان‌گونه که ذکر شد، تحلیل فراترکیب دربردارنده هفت گام است. در این بخش نتایج مربوط به هر یک از گام‌های این تحلیل به‌صورت جداگانه ارائه می‌شود.

مرحله اول: تنظیم سؤالات اساسی پژوهش

نخستین گام در روش سندولوسکی و بروسو، تنظیم پرسش‌های پژوهش است. این پرسش‌ها عموماً بر اساس چهار پارامتر چه چیزی، چه کسی، چه زمانی و چگونه؛ قابل تنظیم است. پس از آنکه سؤالات پژوهش بر اساس هدف پژوهش تنظیم شد مرحله بررسی نظام‌مند متون آغاز می‌شود. جدول ۱ پاسخ به این پرسش‌های بنیادین و اساسی مربوط به روش فراترکیب را نشان می‌دهد:

جدول ۱: سؤالات اساسی پژوهش

پارامتر	پرسش پژوهش
چه چیزی (What)	شناسایی مؤلفه‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حساب‌برسان مستقل
چه کسی (Who)	آثار مختلف اعم از کتاب، مقاله، گزارش در زمینه ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حساب‌برسان مستقل
چه وقت (When)	درب‌برگیرنده تمامی آثار در سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۲۴
چگونه (How)	بررسی موضوعی، شناسایی و یادداشت برداری، نکته‌های کلیدی، تحلیل مفاهیم

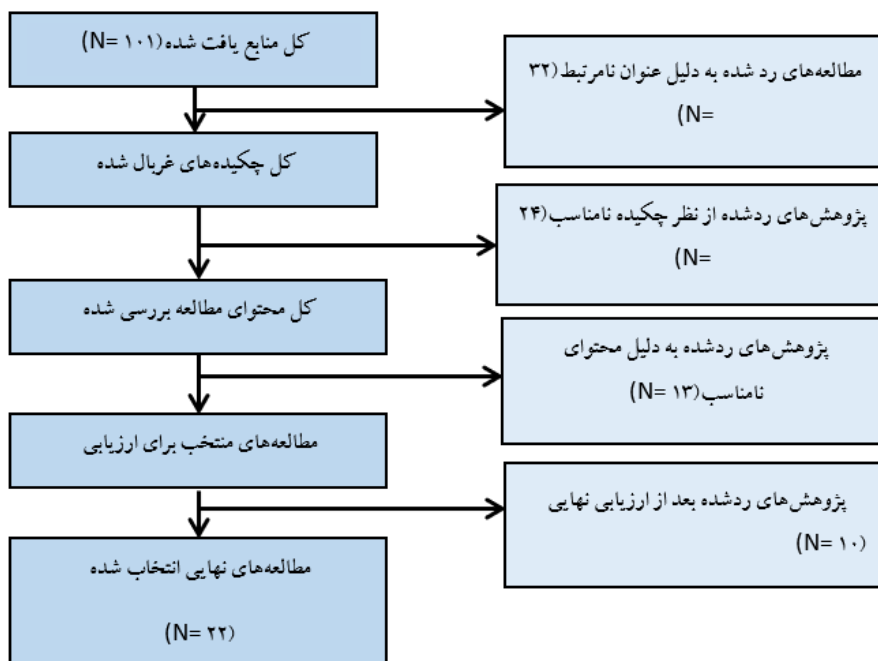
مرحله دوم: بررسی نظام‌مند متون

برای گردآوری داده‌های پژوهش از داده‌های ثانویه به نام اسناد و مدارک گذشته استفاده می‌شود. همان‌گونه که پیشتر بیان گردید، پایگاه‌های پژوهشی موردتوجه دو پایگاه مطرح Scopus و Web of Science بوده که در این دو پایگاه بر مجموعه پایگاه‌های انتشاراتی زیر تمرکز ویژه‌ای گردید: Emerald insight- Springer Link- Science Direct- Taylor & Francis Online- SAGE journals- Wiley Online Library

به‌علاوه در زمینه مقالات فارسی نیز پایگاه مرکز اطلاعات علمی جهاد دانشگاهی و پرتال جامع علوم انسانی موردتوجه قرار گرفت.

مرحله سوم: جستجو و انتخاب متون

در جدول ۳ گام‌های طی شده به‌منظور پالایش مقالات استخراج‌شده مشاهده می‌گردد. مبتنی بر این جدول به‌منظور پالایش مقالات مستخرج از ادبیات، چهار مرحله طی گردید که مرحله آخر مبتنی بر نظرات ۵ خیره ناظر در این پژوهش بود. این خبرگان به‌منظور سنجش کیفیت نهایی مقالات مبتنی بر رویکردی که در ادامه معرفی می‌گردد، نظرات خود را برای هر مقاله نهایی غربال‌شده ارائه نموده و مقالاتی که از حدنصاب اعمال‌شده امتیاز پایین‌تری کسب نموده بودند از فرایند حذف شدند.



شکل ۲: فرایند بازبینی و انتخاب

پس از حذف مطالعات نامتناسب با اهداف و سؤالات پژوهش، محقق باید کیفیت روش‌شناختی پژوهش‌ها را ارزیابی کند. هدف از این گام حذف پژوهش‌هایی است که محقق به یافته‌های ارائه‌شده در آن‌ها اعتمادی ندارد. ابزاری که معمولاً برای ارزیابی کیفیت مطالعات اولیه تحقیق کیفی استفاده می‌شود "CASP" است که با طرح ده سؤال کمک می‌کند تا دقت، اعتبار و اهمیت مطالعات کیفی تحقیق مشخص گردد. این سؤالات بر موارد زیر تمرکز دارند: ۱. اهداف تحقیق ۲. منطق روش‌شناسی ۳. طرح تحقیق ۴. روش نمونه‌برداری ۵. جمع‌آوری داده‌ها ۶. انعکاس‌پذیری (که به رابطه بین محقق و مشارکت‌کنندگان اشاره دارد) ۷. ملاحظات اخلاقی ۸. دقت تجزیه و تحلیل داده‌ها ۹. بیان واضح و روشن یافته‌ها ۱۰. ارزش تحقیق.

جدول ۲: مقالات منتخب

کد مقاله	نویسندگان	عنوان	مجموع امتیازات
S۰۱	صدیقی و همکاران (۱۴۰۳) [۱۰]	ارائه مدل سنجش کیفیت ساختار کنترل‌های داخلی برای شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران	۳۵

کد مقاله	نویسندگان	عنوان	مجموع امتیازات
S۰۲	خداداد و رضایی (۱۴۰۲) [۷]	تبیین واولویت بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی	۴۵
S۰۳	نهتانی (۱۴۰۱) [۱۲]	ارزیابی تاثیرگذاری ریسک کنترل‌های داخلی بر حسابرسی	۴۱
S۰۴	بیاتی و همکاران (۱۴۰۰) [۲]	رابطه بین سنگرگیری مدیریت، حق الزحمه حسابرسی مستقل و ضعف‌های کنترل داخلی مرتبط با گزارشگری مالی با تأکید بر نقش فعالیت‌های کمیته حسابرسی	۳۹
S۰۵	تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۰) [۴]	تأثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی	۳۴
S۰۶	ندرلی و همکاران (۱۴۰۰) [۱۱]	بررسی واکنش بازار به نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی با تأکید بر نقش حسابرسان مستقل	۳۱
S۰۷	خرم آبادی و همکاران (۱۳۹۹) [۸]	تبیین و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی	۴۱
S۰۸	نصرالله نژادقمی و همکاران (۱۳۹۸) [۱۲]	تأثیر ویژگی‌های حرفه‌ای مدیر حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی و نوع گزارش حسابرسی حسابرس مستقل	۳۸
S۰۹	حسینیان و همکاران (۱۳۹۷) [۵]	رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها مبتنی بر اظهارنظر حسابرس مستقل	۳۱
S۱۰	باقرپور و فلاح نژاد (۱۳۹۷) [۱]	بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی مستقل و ضعف کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران	۳۷
S۱۱	رضایی و همکاران (۱۳۹۷) [۹]	بررسی تأثیر «دستورالعمل کنترل‌های داخلی و استاندارد حسابرسی شماره ۶۱۰ بر افزایش سطح اتکاء حسابرسان مستقل نسبت به عملکرد حسابرسان داخلی»	۴۰
S۱۲	بیگدلی و همکاران (۱۳۹۷) [۳]	بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر اثربخشی فرآیند حسابرسی مستقل	۳۹
S۱۳	یاسخودهیر و همکاران (۲۰۲۳) [۳۵]	نقش و اهمیت حسابرس خارجی در بررسی کنترل داخلی در سیستم‌های حسابداری الکترونیکی	۴۴
S۱۴	دل و همکاران (۲۰۲۳) [۱۸]	حسابرسی مستقل برای سازمان‌های غیرانتفاعی: آیا تفاوتی ایجاد می‌کند؟	۳۲

کد مقاله	نویسندگان	عنوان	مجموع امتیازات
S15	ولته (۲۰۲۳) [۳۲]	تأثیر حسابرسان خارجی بر تجدید ارائه‌های مالی شرکت‌ها: مروری بر مطالعات آرشیوی و مفاهیم برای تحقیقات آینده	۳۲
S16	کازم (۲۰۲۳) [۳۵]	استفاده و ادراک حسابرسان خارجی از عوامل تقلب در ارزیابی ریسک گزارشگری مالی متقلبانه (FFRR): پیامدها برای سیاست و عملکرد حسابرسی	۳۱
S17	فام و همکاران (۲۰۲۳) [۳۰]	تأثیر اجرای مالیات و حسابرسی مستقل بر کیفیت گزارشگری مالی از طریق اثربخشی کنترل داخلی: شواهدی از شرکت‌های ویتنام	۳۷
S18	گوکاوگلان و همکاران (۲۰۲۲) [۲۰]	تأثیر اثربخشی سیستم کنترل داخلی بنگاه‌ها بر ارزش افزوده حسابرسی مستقل: نمونه دپاربرکر	۳۱
S19	کامیل و همکاران (۲۰۲۰) [۲۳]	میزان پذیرش حسابرسان خارجی بر کنترل داخلی در حسابرسی بانکی	۳۳
S20	کزیملی (۲۰۱۹) [۲۶]	نظرسنجی در مورد ارزیابی کیفیت حسابرسی خارجی در ترکیه	۳۲
S21	لیتان (۲۰۱۹) [۲۸]	شواهد تجربی در مورد انکای حسابرسان خارجی به حسابرسی داخلی	۳۸
S22	کراوت و همکاران (۲۰۱۸) [۲۷]	هزینه‌ها و مزایای حسابرسی کنترل داخلی: شواهدی از معاملات M&A	۳۵

مرحله چهارم: استخراج اطلاعات

در این مرحله ۲۲ مقاله وارد نرم‌افزار ATLAS TI گردیده و به‌منظور بررسی اولیه به‌صورت پراکنده و گزینشی بخشی‌هایی از مقالات مطالعه و کدگذاری‌های تصادفی و پراکنده صورت گرفت تا مرحله آشنایی پژوهشگر با داده‌های موجود طی گردد. بدین ترتیب پژوهشگر با کلیات بحث و فضای حاکم بر آن آشنا گردید.

گام پنجم: تجزیه و تحلیل یافته‌های کیفی

در این پژوهش، ابتدا تمام عوامل استخراج شده از مطالعه‌ها به عنوان شناسه در نظر گرفته و سپس با در نظر گرفتن معنای هر یک از آنها، شناسه‌ها در مفهومی مشابه تعریف شد؛ سپس مفاهیم مشابه در مقولات تبیین کننده دسته‌بندی گردید تا به این ترتیب محورهای تبیین کننده شاخص‌های پژوهش در قالب مؤلفه‌های اصلی و فرعی پژوهش شناسایی شود.

جدول ۴: مقوله‌های اصلی و کدهای مربوطه

منبع	زیرمقوله	مقوله
S۳-S۵-S۶-S۷-S۸-S۱۰-S۱۷	نگرش مدیران	محیط کنترلی
S۲-S۴-S۵-S۷-S۹-S۱۰-S۱۸-S۱۹-S۲۱	آگاهی مدیران	
S۱-S۲-S۳-S۵-S۱۵-S۱۶-S۱۷-S۱۸-S۲۰-S۲۲	اقدامات هیئت مدیره	
S۳-S۷-S۱۱-S۱۵-S۱۸-S۲۰	وضعیت تصمیم گیری هیئت مدیره	
S۱-S۴-S۶-S۷-S۹-S۱۹	ساختار سهامداران	محیط شرکت
S۵-S۷-S۱۰-S۱۳-S۲۰	ساختار دارایی‌ها	
S۵-S۹-S۱۰-S۱۲-S۱۵-S۱۷-S۱۹	اندازه و قدمت شرکت	
S۱-S۳-S۴-S۵-S۶-S۱۹-S۲۰-S۲۱	نوع و بخش صنعتی	
S۱۱-S۱۴-S۱۷-S۱۸-S۲۰-S۲۱-S۲۲	ساختار هیئت مدیره	
S۶-S۸-S۱۰-S۱۱-S۱۴-S۱۶-S۱۹	ساختار حسابداران داخلی	
S۱-S۲-S۴-S۶-S۸-S۹-S۱۰-S۱۴-S۱۹	نسبت استفاده از تکنیک‌های کنترل داخلی	
S۲-S۶-S۸-S۹-S۱۰-S۱۱-S۱۵-S۱۹-S۲۰-S۲۱-S۲۲	نوع فعالیت‌های تجاری	
S۳-S۷-S۸-S۱۰-S۱۱-S۱۶-S۱۸	پیچیدگی عملیات شرکت	
S۱-S۶-S۸-S۹-S۱۰-S۱۱-S۱۷-S۱۸-S۲۰-S۲۱-S۲۲	نظام حاکمیتی شرکت	
S۴-S۶-S۸-S۹-S۱۰-S۱۱-S۱۲-S۱۳-S۱۴-S۱۷-S۲۰	اطلاعات تجربی	ابزارهای کنترل داخلی
S۱-S۲-S۳-S۵-S۱۵-S۱۶-S۱۷-S۱۸-S۲۰-S۲۲	روش‌های گرافیکی	
S۶-S۹-S۱۰-S۱۱-S۱۵-S۱۷-S۱۸	اطلاعات پیش‌بینی‌شده	
S۸-S۹-S۱۰-S۱۲-S۱۵-S۱۷-S۲۱	مستندات آرشیوی	
S۱-S۹-S۱۰-S۱۲-S۱۵-S۱۶-S۱۹	چارچوب‌های بین‌المللی مانند COSO و COBIT	

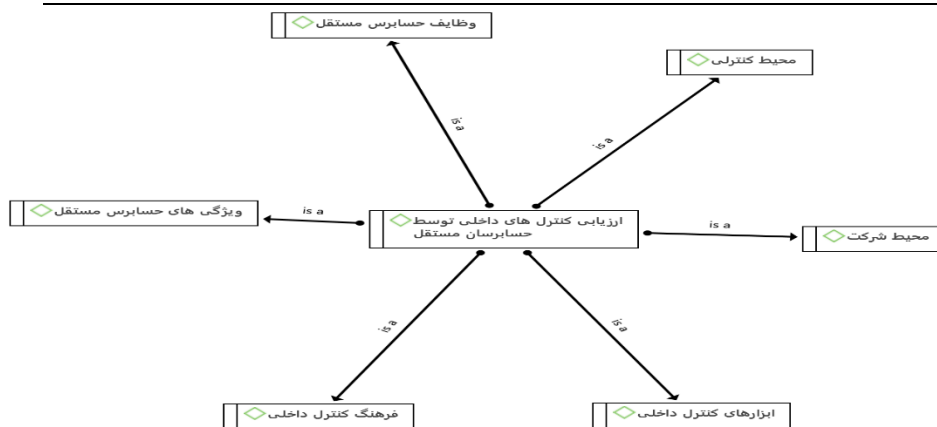
منبع	زیرمقوله	مقوله
S1-S2-S10-S12-S15-S17-S18-S22	نرم‌افزارهای تخصصی مانند ACL، IDEA و TeamMate	
S3-S6-S7-S9-S11	تحلیل SWOT (نقاط قوت، ضعف، فرصت‌ها و تهدیدها)	
S8-S9-S10-S12-S15-S17-S18-S20	تحلیل GAP (تفاوت بین وضعیت فعلی و وضعیت مطلوب)	
S4-S7-S12-S13-S14-S5-S8-S9-S20	ابزارهای مدیریت پروژه Microsoft Project، Trello، Asana	
S5-S6-S8-S10-S14-S20	ابزارهای کنترل دسترسی و امنیت اطلاعات: سیستم‌های مدیریت هویت و دسترسی (IAM) سیستم‌های مدیریت امنیت اطلاعات (ISMS)	
S2-S6-S7-S9-S10-S19	سیستم‌های مدیریت اطلاعات مالی Oracle Financial Services، SAP ERP، QuickBooks	
S1-S6-S7-S9-S10-S11	ابزارهای بصری‌سازی و گزارش‌دهی Microsoft Power BI، Tableau، QlikView	
S3-S6-S10-S12-S15-S17-S18-S22	نرم‌افزارهای مدیریت ریسک و انطباق MetricStream، RSA Archer، SAP GRC (Governance, Risk, and Compliance)	
S1-S6-S7-S9-S20	ابزارهای مدیریت مستندات و گردش کار Microsoft SharePoint، Document Management Systems (DMS)	
S2-S7-S10-S11-S15-S17-S18-S21	بررسی و ارزیابی سیستم‌های کنترل داخلی	وظایف حسابرس مستقل
S2-S6-S7-S9-S13-S18	تست و تأیید کنترل‌های داخلی	
S5-S6-S10-S12-S16-S17-S18-S20	تحلیل ساختار کنترل داخلی سازمان و شناسایی نقاط ضعف و قوت آن.	

منبع	زیرمقوله	مقوله
S۳-S۶-S۷-S۹-S۱۱-۱۸-S۲۰	ارزیابی اثربخشی کنترل‌های موجود و تعیین میزان کارایی آن‌ها.	
S۵-S۸-S۱۰-S۱۲-S۱۵-S۱۷-S۱۸-S۱۹	اجرای تست‌های عملیاتی برای بررسی عملکرد کنترل‌های داخلی.	
S۳-S۶-S۷-S۹-S۱۱	بررسی نمونه‌های اسناد و تراکنش‌ها برای اطمینان از اجرای صحیح کنترل‌ها.	
S۲-S۶-S۷-S۹-S۱۰-S۱۹	تهیه گزارش‌های دقیق و جامع از نتایج ارزیابی کنترل‌های داخلی.	
S۴-S۶-S۷-S۹-S۱۰-S۱۹	ارائه توصیه‌ها و پیشنهادات برای بهبود سیستم‌های کنترل داخلی.	
S۱-S۱۱-S۱۲-S۱۳-S۱۴-S۵-S۷-S۹-S۲۲	ارائه مشاوره به مدیریت در زمینه بهبود کنترل‌های داخلی.	
S۱-S۸-S۱۰-S۱۱-S۱۴-S۱۵-S۱۷-S۲۱۶-S۲۱-S۱۸	آموزش کارکنان در مورد اهمیت کنترل‌های داخلی و نحوه اجرای آن‌ها.	
S۱-S۳-S۱۰-S۱۳-S۱۴-S۱۵-S۱۷-S۱۹-S۲۱-S۱۸-S۷	بررسی انطباق سیستم‌های کنترل داخلی با مقررات و استانداردهای بین‌المللی (مانند COBIT و COSO).	
S۹-S۳-S۱۰-S۱۳-S۱۴-S۱۵-S۱۷-S۱۹-S۲۱-S۱۸-S۸-S۷-S۴	ارزیابی تطابق با قوانین و مقررات محلی و بین‌المللی.	
S۳-S۴-S۹-S۱۱-S۱۵-S۱۷-S۱۹-S۲۰	بررسی کنترل‌های مربوط به امنیت و یکپارچگی سیستم‌های اطلاعاتی.	
S۱۰-S۱۱-S۱۲-S۱۳-S۱۴-S۵-S۸-S۹-S۲۰	ارزیابی سیستم‌های مدیریت دسترسی و محافظت از داده‌ها.	
S۶-S۸-S۱۰-S۱۱-S۱۴-S۱۵-S۱۷-S۲۱۶-S۲۱-S۹	ارزیابی فرآیندهای مالی برای اطمینان از صحت و دقت گزارش‌های مالی.	
S۲-S۵-S۹-S۱۳-S۱۴-S۱۵-S۱۷-S۱۹-S۲۱-S۱۸-S۸-S۷-S۱-S۳-S۶	بررسی کنترل‌های داخلی مربوط به حسابداری و مالی.	
S۲-S۶-S۷-S۹-S۱۰-S۱۳	صداقت و اخلاق حرفه‌ای	ویژگی‌های حسابرس مستقل
S۳-S۵-S۶-S۸-S۹-S۱۰-S۱۹-S۲۰-S۲۲	دانش فنی و تخصصی	
S۵-S۱۰-S۱۳-S۱۹	مهارت‌های تحلیل و ارزیابی	
S۴-S۵-S۶-S۹-S۱۱-S۱۳-S۲۰	تجربه کاری مرتبط	

منبع	زیرمقوله	مقوله
S4-S5-S6-S8-S9-S10-S19- S20-S21	مهارت‌های ارتباطی	
S1-S2-S10-S12-S15-S17- S18-S22	توجه به جزئیات	
S5-S9-S10-S13-S15-S17- S18-S19	مهارت‌های حل مسئله	
S5-S8-S10-S20	توانایی مدیریت زمان	
S4-S6-S7-S9-S10-S20	قابلیت یادگیری و به‌روزرسانی مستمر	
S13-S14-S16-S18-S20	توانایی کار تیمی	
S1-S2-S10-S12-S15-S17- S18-S22	تعهد مدیریت ارشد	فرهنگ کنترل داخلی
S5-S8-S10-S11-S14-S15- S17-S20-S21-S18	آگاهی و آموزش کارکنان	
S2-S3-S5-S6-S9-S11-S13	ارتباطات مؤثر	
S4-S8-S9-S11-S14-S15-S17- S19-S21-S12	تدوین و اجرای سیاست‌ها و روش‌ها	
S1-S2-S3-S5-S6-S7-S8	نظارت و ارزیابی مستمر	
S5-S8-S10-S11-S14-S15- S17-S20-S21-S22	پاسخگویی و مسئولیت‌پذیری	
S1-S3-S4-S7-S8-S10-S12- S14-S15-	حمایت از بهبود مستمر	
S4-S5-S6-S8-S10-S13-S14- S19	تطابق با قوانین و مقررات	
S1-S3-S5-S6-S9-S11-S13- S14	ارزیابی و مدیریت ریسک	
S10-S11-S12-S13-S14-S5- S8-S9-S19	فرهنگ شفافیت و صداقت	

گام ششم: کنترل کیفیت خروجی‌ها

برای ارزیابی پایایی فراترکیب، سندی انتخابی در اختیار یکی از خبرگان قرار داده شد. پس از ارزیابی، ضریب کاپا ۰/۷۱۱ محاسبه گردید. ضریب کاپای بالای ۰/۶ مطلوب می‌باشد. بنابراین این مقدار به معنای پایایی نتایج پژوهش است. در ادامه مولفه‌های شناسایی شده در شکل ۲ مشخص شدند.



شکل ۲: مؤلفه‌های به دست آمده از تکنیک فراترکیب

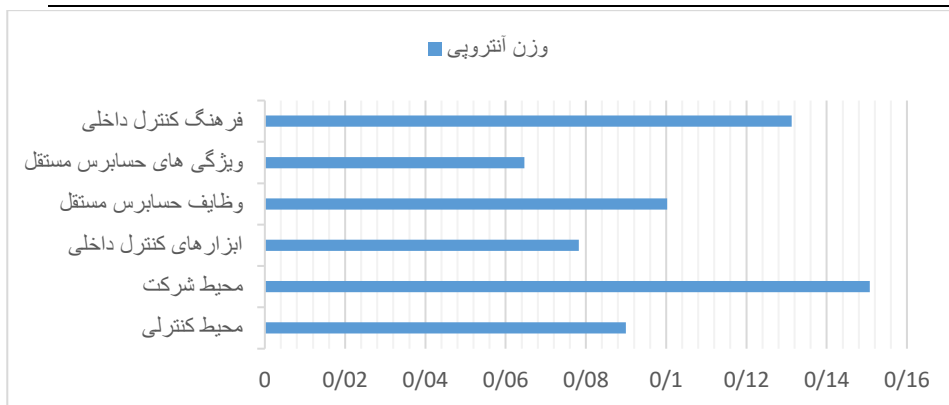
گام هفتم: جمع بندی نهایی

پس از شناسایی شاخص‌های پژوهش براساس تحلیل فراترکیب و تعیین واحدهای تحلیل (کلمه‌ها و مضامین)، برای تحلیل داده‌ها از روش آنتروپی شانون به صورت زیر استفاده شد. امتیازات بدست آمده از ماتریس تصمیم پیرامون مساله مورد نظر در جدول ۵ ارائه شده است:

جدول ۵: تعیین میزان اهمیت و تأکید پژوهشهای گذشته

رتبه	ضریب اهمیت Wj	عدم اطمینان Ej	$\sum P_{ij}$ $\times knP_{ij}$	فراوانی	کد
۴	۰.۱۲۴۷۸۳	۰.۱۲۴۵۹۴	۰.۲۷۳۷۶-	۹	مدل‌های ARIMA
۴	۰.۰۸۹۹۳۳	۰.۰۸۹۷۹۷	۰.۱۹۷۳-	۵	محیط کنترلی
۱	۰.۱۵۰۷۳	۰.۱۵۰۵۰۲	۰.۳۳۰۶۹-	۱۴	محیط شرکت
۵	۰.۰۷۸۲۰۶	۰.۰۷۸۰۸۷	۰.۱۷۱۵۷-	۴	ابزارهای کنترل داخلی
۳	۰.۱۰۰۲۴۹	۰.۱۰۰۰۹۷	۰.۲۱۹۹۳-	۶	وظایف حسابرسان مستقل
۶	۰.۰۶۴۷۰۶	۰.۰۶۴۶۰۸	۰.۱۴۱۹۶-	۳	ویژگی های حسابرسان مستقل
۲	۰.۱۳۱۲۶	۰.۱۳۱۰۶۱	۰.۲۸۷۹۷-	۱۰	فرهنگ کنترل داخلی

در نهایت براساس تحلیل‌های انجام شده، کدهای استخراج شده در یک مدل اولیه نشان داده شده است.



شکل ۲: آنتروپی به دست آمده براساس تحقیقات گذشته

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش ارائه الگوی ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان مستقل بوده است. در دنیای پیچیده و متغیر تجارت امروزی، اطمینان از صحت و سلامت گزارش‌های مالی سازمان‌ها به‌ویژه از اهمیت بالایی برخوردار است. یکی از ابزارهای کلیدی برای تضمین این سلامت و صحت، سیستم‌های کنترل داخلی هستند که به منظور شناسایی و مدیریت ریسک‌ها، پیشگیری از تقلب و اشتباهات، و تضمین انطباق با قوانین و مقررات طراحی شده‌اند. به همین دلیل، ارزیابی مؤثر این سیستم‌ها توسط حسابرسان مستقل به عنوان یک بخش اساسی از فرآیند حسابرسی و نظارت داخلی در نظر گرفته می‌شود.

براساس نتایج به دست آمده در تکنیک فراترکیب، ۶ مقوله اصلی و ۶۴ زیرمقوله شناسایی شدند. مقوله‌های اصلی عبارتند از محیط کنترلی، محیط شرکت، ابزارهای کنترل داخلی، وظایف حسابرس مستقل، ویژگی‌های حسابرس مستقل و فرهنگ کنترل داخلی.

محیط کنترلی به‌عنوان یکی از مولفه‌های اساسی سیستم کنترل‌های داخلی، بستر و فضایی را فراهم می‌کند که در آن سایر عناصر کنترل‌های داخلی عمل می‌کنند. این محیط شامل اصول و ارزش‌های اخلاقی، نگرش‌ها، ساختار سازمانی، روش‌های مدیریتی، و سیاست‌های پرسنلی است که توسط مدیریت سازمان تعریف و اجرا می‌شود. حسابرسان مستقل در ارزیابی کنترل‌های داخلی توجه ویژه‌ای به محیط کنترلی دارند، زیرا این مؤلفه نشان‌دهنده سطح تعهد مدیریت به اجرای مؤثر و کارآمد کنترل‌های داخلی است. در این راستا، حسابرسان بررسی می‌کنند که آیا مدیریت سازمان به اصول اخلاقی و حرفه‌ای پایبند است، آیا فرآیندهای استخدام و ارتقاء کارکنان به‌طور مناسب مدیریت می‌شود، و آیا سیاست‌های کنترلی و نظارتی به‌درستی اجرا می‌شوند.

محیط شرکت به مجموعه عواملی اطلاق می‌شود که شرایط داخلی و خارجی عملکرد سازمان را تحت تأثیر قرار می‌دهند، از جمله فرهنگ سازمانی، ارزش‌ها و رفتارهای مدیریتی، ساختارهای تصمیم‌گیری، و

نحوه ارتباطات درون‌سازمانی. حسابرسان مستقل در ارزیابی کنترل‌های داخلی توجه ویژه‌ای به محیط شرکت دارند، زیرا این عوامل می‌توانند تأثیر مستقیم بر کارایی و اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی داشته باشند. محیط شرکت باید به گونه‌ای باشد که مدیریت و کارکنان را تشویق به رعایت اصول اخلاقی و حرفه‌ای، اجرای سیاست‌ها و مقررات، و تعهد به اهداف و مأموریت‌های سازمان کند. حسابرسان مستقل در ارزیابی محیط شرکت به دنبال شواهدی هستند که نشان‌دهنده فرهنگ سازمانی قوی و پایبندی به اصول اخلاقی و حرفه‌ای باشند. آن‌ها بررسی می‌کنند که آیا ارتباطات درون‌سازمانی به صورت شفاف و مؤثر انجام می‌شود، آیا تصمیم‌گیری‌ها به‌طور مشارکتی و بر اساس داده‌ها و اطلاعات صحیح صورت می‌گیرد، و آیا رفتارهای مدیریتی باعث ایجاد انگیزه و تعهد در کارکنان می‌شود. محیط شرکت قوی و مثبت می‌تواند به بهبود کنترل‌های داخلی، کاهش خطر تقلب و سوءاستفاده، و افزایش کارایی و بهره‌وری سازمان کمک کند. در نتیجه، ارزیابی محیط شرکت توسط حسابرسان مستقل می‌تواند به اطمینان از سلامت مالی و عملیاتی سازمان و افزایش اعتماد ذینفعان به عملکرد سازمان منجر شود.

ابزارهای کنترل داخلی به روش‌ها، سیستم‌ها، و فرآیندهایی اطلاق می‌شود که برای محافظت از دارایی‌ها، اطمینان از دقت اطلاعات مالی، و رعایت قوانین و مقررات طراحی شده‌اند. این ابزارها شامل کنترل‌های پیشگیرانه، تشخیصی، و اصلاحی هستند که به‌طور مستقیم به مدیریت مخاطرات و بهبود کارایی سازمان کمک می‌کنند. حسابرسان مستقل در ارزیابی کنترل‌های داخلی به‌دقت به بررسی این ابزارها می‌پردازند تا مطمئن شوند که سیستم‌های کنترل داخلی به‌درستی پیاده‌سازی شده‌اند و به‌طور مؤثر در کاهش خطرات و ارتقاء دقت و صحت اطلاعات مالی عمل می‌کنند.

حسابرسان مستقل به تحلیل و ارزیابی فرآیندها و روش‌های کنترلی که برای شناسایی و مدیریت خطرات مالی و عملیاتی در سازمان طراحی شده‌اند، می‌پردازند. آن‌ها بررسی می‌کنند که آیا ابزارهای کنترل داخلی به‌طور مستمر و سیستماتیک اجرا می‌شوند و آیا دارای اثربخشی لازم برای شناسایی و جلوگیری از اشتباهات و تقلب‌ها هستند. همچنین، ارزیابی صحت و کامل بودن اسناد و مدارک، و تطابق آنها با استانداردهای حسابداری و قوانین مربوطه نیز جزو وظایف حسابرسان است. به‌طور کلی، ابزارهای کنترل داخلی کارآمد و مؤثر نقش اساسی در تضمین سلامت مالی و عملیات سازمان و افزایش اعتماد ذینفعان به گزارش‌های مالی دارند.

وظایف حسابرسان مستقل در ارزیابی کنترل‌های داخلی شامل تحلیل، بررسی، و ارزیابی جامع سیستم‌های کنترلی و فرآیندهای مالی سازمان است. حسابرسان مستقل به‌منظور اطمینان از صحت و دقت گزارش‌های مالی، و همچنین اطمینان از رعایت قوانین و مقررات مرتبط، به بررسی جزئیات کنترل‌های داخلی پرداخته و شواهد کافی و مناسب را جمع‌آوری می‌کنند. این وظایف شامل بررسی فرآیندهای کنترلی، ارزیابی کارایی ابزارهای کنترلی، و شناسایی ضعف‌ها و نقاط قوت در سیستم‌های کنترلی است. حسابرسان مستقل به دنبال شواهدی است که نشان‌دهنده عملکرد مؤثر کنترل‌های داخلی و همچنین شناسایی هرگونه نقض یا عدم رعایت سیاست‌ها و مقررات باشد.

ویژگی‌های حسابرس مستقل، از جمله تخصص، تجربه، و بی‌طرفی، نقش کلیدی در کیفیت و دقت ارزیابی کنترل‌های داخلی دارند. تخصص حسابرس مستقل در زمینه حسابداری و حسابرسی به او این امکان را می‌دهد که به‌طور عمیق‌تری به تحلیل و بررسی سیستم‌های کنترلی بپردازد. تجربه‌های قبلی او در بررسی و ارزیابی سیستم‌های کنترلی مشابه به او کمک می‌کند تا نقاط ضعف و قوت را به‌خوبی شناسایی کند و راه‌حل‌های مؤثری پیشنهاد دهد. همچنین، بی‌طرفی و استقلال حسابرس مستقل از مدیریت سازمان، به او این امکان را می‌دهد که ارزیابی‌های خود را بدون هیچ‌گونه تعصب یا فشار خارجی انجام دهد و نتایج را به‌طور عادلانه و منصفانه گزارش کند.

فرهنگ کنترل داخلی به مجموعه‌ای از باورها، ارزش‌ها، و رفتارهای مدیریتی و سازمانی اطلاق می‌شود که بر نحوه طراحی، پیاده‌سازی، و رعایت کنترل‌های داخلی تأثیر می‌گذارد. این فرهنگ تعیین می‌کند که آیا کنترل‌های داخلی به‌طور مؤثر در سازمان پیاده‌سازی می‌شوند و به‌طور مستمر مورد توجه و حمایت قرار می‌گیرند. حسابرسان مستقل در ارزیابی کنترل‌های داخلی توجه ویژه‌ای به فرهنگ کنترل داخلی دارند، زیرا این فرهنگ می‌تواند تأثیر زیادی بر رفتار کارکنان و همچنین کارایی و اثربخشی سیستم‌های کنترلی داشته باشد. به‌ویژه، حسابرسان به بررسی می‌پردازند که آیا مدیریت سازمان فرهنگ مناسبی برای رعایت اصول اخلاقی و اجرای مؤثر کنترل‌ها ایجاد کرده است و آیا این فرهنگ در سطوح مختلف سازمان ترویج می‌شود.

در ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان مستقل، چندین عنصر کلیدی به‌طور همزمان بررسی می‌شود تا به یک ارزیابی جامع و دقیق دست یافت. اولین جنبه مهم، تحلیل و ارزیابی عملکرد سیستم‌های کنترلی در شناسایی و مدیریت ریسک‌ها است. حسابرسان مستقل باید به دقت بررسی کنند که آیا کنترل‌های داخلی به‌طور مؤثر عمل می‌کنند و قادر به شناسایی و جلوگیری از خطاها و تقلبات هستند. این ارزیابی شامل بررسی طراحی و پیاده‌سازی کنترل‌ها، تست‌های عملیاتی و تحلیل نتایج به‌دست آمده از سیستم‌های کنترلی است. اطمینان از اینکه کنترل‌ها به‌درستی پیاده‌سازی شده و به‌طور مستمر نظارت می‌شوند، بخش مهمی از این فرآیند است.

دومین جنبه مهم، تأثیر ویژگی‌های سازمانی و بنیادی بر رویه‌های کنترلی و ارزیابی است. ویژگی‌های سازمانی، از جمله ساختار سازمانی و فرهنگ سازمانی، می‌توانند تأثیر قابل توجهی بر نحوه عملکرد و اثربخشی سیستم‌های کنترلی داشته باشند. به همین ترتیب، ویژگی‌های بنیادی مانند اصول و استانداردهای طراحی شده برای کنترل‌ها، باید با تغییرات محیطی و نیازهای سازمان همخوانی داشته باشند، همچنین براساس بررسی‌های انجام شده تحقیقات (فیصل و همکاران، ۲۰۱۶؛ حسین، ۲۰۱۸؛ افضل، و همکاران، فیصل، و سلمان، ۲۰۱۹؛ شبیر، قاسم، فیصل، عباس و سبطی، ۲۰۱۸؛ شبیر، شریف، بن یوسف، سلمان، و حافظ، ۲۰۱۸) با اثربخشی کنترل داخلی همسو بودند. حسابرسان باید مطمئن شوند که این ویژگی‌ها به‌طور مؤثر پیاده‌سازی شده و به بهبود عملکرد کنترل‌ها کمک می‌کنند.

سومین جنبه، تأثیر ویژگی‌های حسابرس مستقل بر فرآیند ارزیابی است. حسابرسان مستقل با تخصص، تجربه و ویژگی‌های حرفه‌ای خود می‌توانند به دقت نقاط ضعف و قوت سیستم‌های کنترلی را شناسایی

کنند. تعامل مؤثر با مدیریت و تیم‌های داخلی، استفاده از ابزارهای پیشرفته و تکنیک‌های نوین، و حفظ استقلال و بی‌طرفی از ویژگی‌های کلیدی هستند که بر دقت و کیفیت ارزیابی‌های حسابرسی تأثیر می‌گذارند. این ویژگی‌ها به حساب‌برسان کمک می‌کند تا ارزیابی‌های دقیق‌تری ارائه دهند و به بهبود سیستم‌های کنترلی کمک کنند. براساس بررسی‌های انجام شده تحقیقات (حسین و همکاران، ۲۰۱۸؛ عمران و همکاران، ۲۰۱۸؛ اقبال، و همکاران، ۲۰۱۷؛ رملی و همکاران، ۲۰۱۸؛ شبیر، ۲۰۰۹؛ شبیر و همکاران، ۲۰۱۶؛ شبیر، شریف و شهزاد، ۲۰۱۷) با نتایج به دست آمده همسو بودند.

در نهایت، ارزیابی کنترل‌های داخلی باید به سازمان کمک کند تا نقاط ضعف را شناسایی کرده و اقدامات اصلاحی مناسب را انجام دهد. نتایج ارزیابی‌های حساب‌برسان مستقل می‌توانند به بهبود مستمر سیستم‌های کنترلی، ارتقاء امنیت اطلاعات و افزایش کارایی و بهره‌وری کمک کنند. پیشنهادات عملی و بهبودهایی که از نتایج این ارزیابی‌ها به دست می‌آید، باید به‌طور مؤثر پیاده‌سازی شده و بر بهبود کلی فرآیندهای سازمانی تأثیرگذار باشد. با توجه به این ارزیابی‌ها، سازمان‌ها می‌توانند به یک سطح بالاتر از مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی دست یابند و به این ترتیب، سلامت مالی و عملیاتی خود را حفظ کنند.

حساب‌برسان می‌توانند از ابزارهای تحلیل داده و هوش مصنوعی برای شناسایی الگوهای غیرعادی در عملیات مالی و کنترل‌های داخلی استفاده کنند. این فناوری‌ها به حساب‌برسان کمک می‌کند تا نقاط ضعف و خطرات بالقوه را سریع‌تر و با دقت بیشتری شناسایی کنند. به‌عنوان مثال، نرم‌افزارهای تجزیه و تحلیل داده‌های مالی می‌توانند تراکنش‌های مشکوک یا مواردی که از سیاست‌های کنترلی سازمان منحرف شده‌اند را شناسایی کنند. همچنین حساب‌برسان باید از ترکیب آزمون‌های طراحی (بررسی مناسب بودن ساختار کنترل‌ها) و آزمون‌های عملیاتی (بررسی اثربخشی اجرای کنترل‌ها) استفاده کنند. این رویکرد کمک می‌کند تا هم از کارایی کنترل‌ها اطمینان حاصل شود و هم مشخص گردد که آیا این کنترل‌ها به‌طور مستمر و صحیح اجرا می‌شوند. برای مثال، می‌توان کنترل‌های مربوط به دسترسی به سیستم‌های مالی را هم از نظر طراحی (وجود رمز عبور قوی) و هم از نظر اجرا (کنترل تغییرات رمز) بررسی کرد. در نهایت پیشنهاد می‌شود تعامل مداوم با مدیران و کارکنان کلیدی بخش‌های مختلف سازمان می‌تواند اطلاعات دقیق‌تری درباره فرآیندها و چالش‌های موجود در کنترل‌های داخلی فراهم کند. جلسات منظم با مدیران و تحلیل‌گران عملیاتی به حساب‌برسان اجازه می‌دهد تا پیش از شناسایی مشکلات، اقدامات پیشگیرانه ارائه دهند و همچنین فرآیندهای کنترل داخلی را با تغییرات محیطی و سازمانی هماهنگ کنند.

فهرست منابع

۱. باقرپور، حسین، فلاح نژاد، فرهاد. (۱۳۹۷). "بررسی رابطه بین کمیته حسابرسی، کیفیت حسابرسی مستقل و ضعف کنترل داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران". پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه غیاث الدین جمشید کاشانی.

۲. بیاتی، سعید، مرادی، مهدی، صالحی، مهدی. (۱۴۰۰). "رابطه بین سنگ‌گیری مدیریت، حق الزحمه حسابرسی مستقل و ضعف‌های کنترل داخلی مرتبط با گزارشگری مالی با تأکید بر نقش فعالیت‌های کمیته حسابرسی." پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه فردوسی مشهد.
۳. بیگدلی، امیر، مشتری دوست، تورج، جمال‌امیدی، مهدی. (۱۳۹۷). "بررسی تأثیر کنترل‌های داخلی بر اثربخشی فرآیند حسابرسی مستقل." پایان‌نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی پرندک.
۴. تاجیک جلاپری، مجید، رضانی، جواد، کامیابی، یحیی. (۱۴۰۰). "تأثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی." **پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی**، ۷۷-۱۰۲.
۵. حسینیان، فاطمه، داداشی، ایمان، ملکی، بهرام. (۱۳۹۷). "رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها مبتنی بر اظهارنظر حسابرسان مستقل." پایان‌نامه کارشناسی ارشد، موسسه آموزش عالی راه دانش.
۶. حیدری نژاد، قدرت‌اله، شیرمحمدی، علیرضا. (۱۴۰۳). "شناسایی عوامل مؤثر بر کیفیت کمیته حسابرسی با استفاده از تحلیل عاملی تائیدی." **تحقیقات حسابداری و حسابرسی، انجمن حسابداری ایران**، ۱۶(۶۲)، ۱۵۷-۱۸۰.
۷. خداداد، سعید، رضایی، نادر. (۱۴۰۲). "تبیین واولویت بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی." **چشم انداز حسابداری و مدیریت**، ۶(۸۳)، ۲۴۳-۲۵۶.
۸. خرم‌آبادی، مهدی، حساس یگانه، یحیی، برزیده، فرخ، صالحی صدقیانی، جمشید. (۱۳۹۹). "تبیین و اولویت‌بندی عوامل مؤثر بر ارزیابی اثربخش کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته‌شده بورس اوراق بهادار تهران با رویکرد فازی." **نشریه پژوهش‌های حسابداری مالی**، ۱۲(۱)، ۵۷-۸۲.
۹. رضایی، صدیقه، محمودآبادی، حمید. (۱۳۹۷). "بررسی تأثیر «دستورالعمل کنترل‌های داخلی و استانداردهای حسابرسی شماره ۶۱۰ بر افزایش سطح اتکاء حسابرسان مستقل نسبت به عملکرد حسابرسان داخلی." «پایان‌نامه کارشناسی ارشد، آموزش عالی زند.
۱۰. صدیقی، روح‌الله، خانلرخانی، محمدامین، برزیده، فرخ. (۱۴۰۳). "ارائه مدل سنجش کیفیت ساختار کنترل‌های داخلی برای شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران." **پژوهش‌های تجربی حسابداری**، ۱۴(۱)، -.
۱۱. ندرلی، سعید، پناهی، مهدی، قجریگی، مهسا. (۱۴۰۰). "بررسی واکنش بازار به نقاط ضعف با اهمیت کنترل داخلی با تأکید بر نقش حسابرسان مستقل." **نشریه پژوهش‌های در حسابداری و علوم اقتصادی**، ۵، ۱۸.
۱۲. نصرالله نژاد قمی، مریم، صدیقی، روح‌الله، شکرخواه، جواد. (۱۳۹۸). "تأثیر ویژگی‌های حرفه‌ای مدیر حسابرسی داخلی بر اثربخشی کنترل داخلی و نوع گزارش حسابرسی حسابرسان مستقل." پایان‌نامه دکتری، دانشگاه علامه طباطبائی.

۱۳. نهتانی، م. (۱۴۰۱). "ارزیابی تاثیرگذاری ریسک کنترل‌های داخلی بر حسابرسی". *نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری*، ۶(۲۳)، ۹۶۰-۹۴۶.
14. Albert, Williland, M.N., Riantono, I.E. (2024). "Analysis of the Implementation of Enterprise Risk Management (ERM) on the Performance of Financial Statements in Real Estate Company". **New Perspectives and Paradigms in Applied Economics and Business**, (In: Gartner, W.C. (eds) ICAEB 2023. Springer Proceedings in Business and Economics. Springer, Cham).
 15. Cheung, K.Y., Lai, C.Y. (2024). "Does trust matter in external audits? The role of audit committee chair's trust in external audits". **Managerial Auditing Journal**, 39(1), 1-25.
 16. Chorafas, D.N. (2001). "A Methodology for Auditing the Internal Control System". **Implementing and Auditing the Internal Control System**, Palgrave Macmillan, London. (Reference type: Book Chapter in bold as a journal)
 17. Dao, M., Pham, T., Xu, H. (2022). "Internal control effectiveness and trade credit". **Rev Quant Finan Acc**, 59, 1423-1452.
 18. Dell, S., Subedi, M., Hsu, M.K. et al. (2023). "The Independent Audit for Nonprofits: Does it make a Difference?". **Public Organiz Rev**, 23, 1437-1453.
 19. Elmashtawy, A., Salaheldeen, M. (2023). "Big Data Techniques and Internal Control: Evidence from Egypt". **Proceedings of the 2nd International Conference on Emerging Technologies and Intelligent Systems**, (In: Al-Sharafi, M.A., Al-Emran, M., Al-Kabi, M.N., Shaalan, K. (eds) ICETIS 2022. Lecture Notes in Networks and Systems, vol 584. Springer, Cham).
 20. Gokoglan, K. Sitki, A. (2022). "The Effect of The Effectiveness of The Internal Control System of The Enterprises on The Value Added of Independent Audit: Diyarbakır Sample". **Economics, Business and Organization Research**, 4(1), 72-87.
 21. Hepworth, N. (2024). "International Standards of Internal Control Relevant to the Application of PFM/IC". **Public Financial Management and Internal Control**, Palgrave Macmillan, Cham. (Reference type: Book Chapter in bold as a journal)
 22. Jiang, W. (2023). "Auditor's Consideration of Client Cybersecurity Risk – A Machine Learning-Based Analysis". **LSU Doctoral Dissertations**, 6055.
 23. Kamil, O. Ahmed, E. (2020). "Extent of Adoption of External Auditor on Internal Control in Bank Auditing". **International Journal of Innovation, Creativity and Change**, 10.
 24. Kartal, M.T., Çelikdemir, N.Ç. (2018). "Evaluation of Internal Control in Turkish Banking Sector in the View of Turkey Legislations and International Internal Control Models". **Strategic Design and Innovative**

- Thinking in Business Operations**, (In: Dincer, H., Hacıoglu, Ü., Yüksel, S. (eds) Contributions to Management Science. Springer, Cham).
25. Kassem, R. (2023). "External auditors' use and perceptions of fraud factors in assessing fraudulent financial reporting risk (FFRR): Implications for audit policy and practice". **Secur J**.
 26. Kesimli, I. (2019). "Survey on Assessment of External Audit Quality in Turkey". **External Auditing and Quality**, (In: Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application. Springer, Singapore).
 27. Kravet, T.D., McVay, S.E., Weber, D.P. (2018). "Costs and benefits of internal control audits: evidence from M&A transactions". **Rev Account Stud**, 23, 1389–1423.
 28. Littan, S. (2019). "The coso internal control framework and sustainability reporting". **The CPA Journal**, 89(7), 22-26.
 29. Odunko, S. N. (2022). "Internal control and firm performance from selected firms in Nigeria (2015- 2020)". **International Journal of Innovative Finance and Economics Research**, 10(1), 68–80.
 30. Pham, Q. Tran, T. Bui, T. (2023). "Impacts of tax enforcement and independent audit on financial reporting quality through the internal control effectiveness: Evidence from Vietnam enterprises". **Cogent Social Sciences**, 30, 14.
 31. Sandelowski, M., Barroso, J. (2007). **Handbook for synthesizing qualitative research**, New York, Springer. (Reference type: Book)
 32. Velte, P. (2023). "The impact of external auditors on firms' financial restatements: a review of archival studies and implications for future research". **Manag Rev Q**, 73, 959–985.
 33. Vu, Q., Nga, N. T. T. (2022). "Does the implementation of internal controls promote firm profitability? Evidence from private Vietnamese small-and medium-sized enterprises (SMEs)". **Finance Research Letters**, 45, 102–178.
 34. Wali, S., Masmoudi, S. M. (2020). "Internal control and real earnings management in the French context". **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 18(2), 363–387.
 35. Yas Khudhair, A. Hayder kareem, S. Maytham Hazim Azeez, K. (2023). "The role and importance of the external auditor in reviewing internal control in electronic accounting systems (a prospective study of the opinions of a sample of auditors in the state audit bureau)". **World Economics and Finance Bulletin**, 22, 67-78.
 36. Zhou, H., Chen, H., Cheng, Z. (2016). "Internal control, corporate life cycle, and firm performance". **The Political Economy of Chinese Finance**, 17, 189–209.



Application of The Meta-Combination Technique in The Evaluation of Internal Controls by Independent Auditors

Gholamreza Karami¹©

Professor of Accounting, Tehran University, Tehran, Iran

Mehdi Seidi

PhD of Accounting, Tehran University, Tehran, Iran

(Received: September 18, 2024; Accepted: January 01, 2025)

The present study seeks to identify the evaluation of internal controls by independent auditors. Using a systematic review and meta-synthesis approach, the researcher analyzed the results and findings of previous studies and, by conducting the seven steps of the Sandelowski and Barroso method, identified the influential factors. Out of 101 articles, 22 were selected based on the CASP method. To assess reliability and quality control, the Kappa index was used, and its value for the identified indicators showed an excellent level of agreement (0.711). The results obtained from the analysis of the collected data were analyzed using ATLAS.ti software. Based on the coding performed, the findings of the meta-synthesis technique identified 6 main categories and 64 subcategories. The main categories include: control environment, company environment, internal control tools, responsibilities of the independent auditor, characteristics of the independent auditor, and internal control culture. The results of independent auditors' evaluations can contribute to continuous improvement of control systems, enhancement of information security, and increased efficiency and effectiveness. According to the findings, one of the key tools for ensuring this integrity and accuracy is internal control systems, which are designed to identify and manage risks, prevent fraud and errors, and ensure compliance with laws and regulations. Therefore, the effective evaluation of these systems by independent auditors is considered an essential part of the auditing process and internal oversight.

Keywords: Internal Control, Independent Auditors, Meta-Synthesis, Reporting Quality.

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