

عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی

محمدرضا نیکبخت

دانشیار گروه حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران
m.nikbakht@ut.ac.ir

مریم قدس حسن آباد

دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه تهران، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)
mgh.ac66@yahoo.com

تاریخ دریافت: ۹۶/۱۰/۰۳ تاریخ پذیرش: ۹۶/۰۱/۲۲

چکیده

حسابرسی داخلی در محیط های متنوع به لحاظ قانونی و فرهنگی و برای سازمان هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت و توسط افراد درون یا برون سازمانی انجام می شود. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال دیری نیست که حرفه حسابرسی داخلی در ایران به شکلی جدی پا به عرصه ظهور گذاشته است. به این منظور در تحقیق حاضر با اتخاذ رویکرد کیفی تحقیق و استفاده از روش کلاسیک نظریه بنیانی به بررسی درک و تلقی مدیران حسابرسی داخلی به عنوان مجریان حرفه از حسابرسی داخلی و انطباق آن با استانداردهای بین المللی پرداخته شده است. نتایج بررسی، حاکی از فاصله عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از نظر مدیران حسابرسی داخلی در مقایسه با تعریف حسابرسی داخلی در استانداردهای بین المللی انجمن حسابرسان داخلی و نیاز به بازتعریف آن در ایران است.

واژه های کلیدی: حسابرسی داخلی، ذینفعان حسابرسی داخلی، تضاد منافع.

۱- مقدمه

پیشگیری و مبارزه با سوداگری، تقلب و سوء استفاده های مالی یکی از اصول استقرار نظام اقتصاد مقاومتی شناخته می شود. بدون تردید، بهره‌مندی از حسابداری دقیق و اصول منظم کنترل‌های داخلی و پاسخگویی در رابطه با آن‌ها، می‌تواند بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایجاد نماید. طبق تعریف کوزو^۱ (۲۰۱۳) کنترل داخلی فرایندی است که برای فراهم کردن اطمینان از دستیابی به سه گروه اهداف اثربخشی و کارایی عملیات، قابلیت اتکای گزارشگری مالی و رعایت قوانین و مقررات لازم‌الاجرا طراحی می‌شود و توسط مدیران و کارکنان سازمان به اجرا در می‌آید. در این میان مطابق با دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱) حسابرسان داخلی می‌بایست به بررسی و ارزیابی اثربخش بودن کنترل‌های داخلی پرداخته و نتایج آن را به کمیته حسابرسی و هیات مدیره گزارش نمایند. در واقع حسابرسی داخلی ساز و کاری است که از طریق اطمینان بخشی نسبت به اثر بخش بودن کنترل‌های داخلی می‌تواند نقش با اهمیتی در ایجاد بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایفا کند.

مطابق با رهنمود اجرایی ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی (۲۰۱۵) حسابرسی داخلی در محیط‌های متنوع به لحاظ قانونی و فرهنگی و برای سازمان‌هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت و توسط افراد درون یا برون سازمانی انجام می‌شود. با وجود این تفاوت‌ها، رعایت استانداردهای بین‌المللی رویه عمل حرفه‌ای حسابرسی داخلی (استانداردها) در انجام مسئولیت‌های حسابرسان داخلی و فعالیت حسابرسی داخلی الزامی است. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال دیری نیست که حرفه حسابرسی داخلی در ایران به شکلی جدی پا به عرصه ظهور گذاشته است. تعداد پژوهش‌های انجام شده در این حرفه برای توصیف عملکرد آن مطابق با استانداردهای حرفه‌ای (در صورت وجود) انگشت شمار است (رحمانی، ۱۳۹۲؛ فخاریان و همکاران، ۱۳۹۲). بدین منظور محقق در تحقیق حاضر با اتخاذ رویکرد کیفی تحقیق و استفاده از روش نظریه بنیانی به بررسی درک مدیران حسابرسی داخلی به عنوان مجریان حرفه از حسابرسی داخلی پرداخته است.

هرگونه بحث در زمینه دانش باید از داده‌ها آغاز شود. داده‌ها حقایق و واقعیت‌های خام هستند. مجموعه داده‌ها، اطلاعات نیست، زیرا رابطه‌ای بین قطعات داده‌ها وجود ندارد. درک مجموعه داده‌ها منوط است به درک روابط و پیوندهایی

که در مجموعه داده‌ها قابل تشخیص است. بدین ترتیب داده‌ها از طریق ایجاد زمینه، طبقه‌بندی، محاسبه، برآورد، بهسازی، ویراستاری و تلخیص به اطلاعات تبدیل می‌شود و در این تبدیل است که بر ارزش آنها افزوده می‌گردد. این تحقیق نشان می‌دهد که دانش مشترک در زمینه حسابرسی داخلی چگونه از دل داده‌ها ظاهر می‌شود. بدین منظور از روش نظریه بنیادی^۲ استفاده شده است. نظریه در حال ظهور در روش نظریه بنیادی به محقق کمک می‌کند که در قالب مفهومی توضیح دهد در زمینه ذهنی تحقیق چه می‌گذرد.

۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

در روش نظریه بنیانی به جای اینکه پژوهش بر پایه برخی نظریه‌هایی باشد که کارکردشان معلوم نیست، پژوهشگر با ذهنی باز سفری اکتشافی را آغاز می‌کند. منظور از ذهن باز یک ذهن خالی نیست بلکه پژوهشگر درباره موضوع مطلع است. اما به تحلیل داده‌ها با استفاده از شیوه‌های از قبل تنظیم شده‌ی مشاهده امور مشغول نمی‌شود. درباره جایگاه مروری بر ادبیات پژوهش بحث و جدل‌هایی وجود دارد. برخی پژوهشگران معتقدند که مرور ادبیات به هنگام ورود به میدان پژوهش اهمیت دارد (ازکیا ۱۳۹۰) به نقل از مک‌گی و همکاران (۲۰۰۷) اما برخی دیگر همانند گلپوز (۲۰۱۱) معتقدند این موضوع مهم است که به شکلی نامناسب تحت تاثیر مطالعه بیش از حد در حوزه تحقیق و تحمیل سرپوش‌های تئوریک در جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها قرار نگیریم. مطالعه گسترده ادبیات قبل از ظهور مقوله اصلی اصل اساسی نظریه بنیانی را زیر سوال می‌برد این اصل بیان می‌دارد که "تئوری از داده‌ها برمی‌خیزد نه از تئوری‌های موجود". استفاده گسترده از ادبیات قبل از ظهور مقوله اصلی می‌تواند منجر به این ریسک شود که توانایی ذهن محقق در پذیرش ظهور یک مقوله کاملاً جدید که تا کنون در ادبیات مورد اشاره قرار نگرفته به واسطه هاله ادبیات موجود از بین برود و حساسیت تئوریک را عقیم کند. در عمل نیز این امر ممکن است منجر به صرف وقت زیاد در خصوص ادبیاتی گردد که ارتباط بسیار کمی با تئوری موجود آمده طبق نظریه بنیانی دارد. در عوض در نظریه بنیانی هنگامیکه مقوله اصلی، مشخصات آن و سایر مقوله‌های مرتبط به آن پدیدار شدند، مفهوم پروری اصلی به خوبی شکل گرفت، ادبیات موجود به عنوان منبع دیگر داده‌ها می‌تواند فرایند تحلیلی مقایسه مستمر را تکمیل کند. از این منظر گلپوز بررسی گسترده آثار مربوط به موضوع پژوهش را منع کرده است و این کار را به بعد از تشکیل شدن مقوله اصلی موکول می‌کند. در پژوهش حاضر نیز تنها در زمان تهیه طرح تحقیق و

همچنین از شرکت‌های مختلف تولیدی و خدماتی انتخاب شوند. پس از هر مصاحبه نیز از مصاحبه شونده‌گان درخواست شده است تا افرادی که دارای ویژگی‌های موردنظر محقق هستند را برای مصاحبه‌های بعدی به محقق معرفی کنند. همچنین از کمک افراد خبره (اعضای هیئت رئیسه انجمن حسابرسان داخلی) در زمینه معرفی افراد با ویژگی‌های موردنظر محقق استفاده شده است. مصاحبه‌ها با رعایت نکات اخلاقی و کسب اجازه از مصاحبه شونده‌گان ضبط شده است. در این بین برخی از مصاحبه شونده‌گان تمایلی به ضبط مصاحبه نداشتند. مدت زمان این مصاحبه‌ها از ۴۵ تا ۹۰ دقیقه است.

• کدگذاری باز/اکد پذیری

کدگذاری باز به محقق اجازه می‌دهد که قبل از تمرکز بر مسئله ای خاص یا گزینشگری، با استفاده از نمونه گیری تئوریک، جهتی که تحقیق به آن سو حرکت می کند را ببیند. صداقت محقق با خودش و مهارت وی در استفاده از روش ها و تواناییش در ایجاد کدها و یافتن روابط در ابتدای مسیر و با کدگذاری باز (و با مقدار حداقلی از پیش فرض) از هر زمان دیگری بیشتر مورد ازمون قرار می گیرد. این فرایند ابتدا با کدگذاری باز سطر به سطر داده ها و در راستای تشخیص کدهای خودبنیاد انجام می شود. این کدگذاری به هر روش ممکن انجام می شود. به عنوان مثال در پژوهش حاضر محقق پس از اولین مصاحبه و پیاده سازی در نرم افزار word و گوش دادن آن به تحلیل سطر به سطر داده ها پرداخته است.

برای پیدا کردن نکات کلیدی، از همان ابتدا محقق مجموعه سؤالاتی را در خصوص داده‌ها پرسیده است. "این داده ها مطالعه چه چیزی هستند؟"، "این واقعه چه مقوله ای را نشان می دهد؟"، "واقعا در داده ها چه رخ می دهد؟"، "نگرانی اصلی مشارکت کنندگان چیست؟" و "چه چیزی این نگرانی را رفع می کند؟". سپس نکات کلیدی در هر سطر پس از پرسش های فوق با رنگ مجزا مشخص شده و در خصوص آن‌ها یادداشت برداری شده است. این تکه از داده ها را واقعه^۳ می خوانند. سپس وقایع به یک سطح بالاتر (مفهوم^۴) منتقل شده‌اند. مفاهیم گاهی متشکل از چند واقعه و گاهی متشکل از یک واقعه (نکته کلید) با افزودن سطح انتزاع به آن هستند. تحلیل وقایع از طریق روش مقایسه مستمر انجام می‌پذیرد. البته باید توجه داشت که روش مقایسه مستمر در سراسر تحلیل‌ها مورد استفاده قرار گرفته است.

در واقع روش مقایسه مستمر از طریق فرایندهای سیستماتیک و دقیق کدگذاری و تحلیل منجر به تولید تئوری می شود. این فرایند شامل سه نوع مقایسه است. وقایع با وقایع

به جهت تعیین حدود حوزه مورد بررسی، از ادبیات به شکلی مختصر استفاده شده و مرور گسترده آن به بعد از مرحله تشکیل مقوله اصلی و نتیجه گیری موكول شده است. مرور مختصر ادبیات در زمان تهیه طرح تحقیق نیز از نبود تحقیق در زمینه درک و تلقی مدیران حسابرسی داخلی از حسابرسی داخلی در ایران خبر می‌دهد.

۳- روش شناسی پژوهش

منشا نظریه بنیانی به بررسی بارنی گلیزر و آنسلم اشتراس، به ویژه کتاب آن‌ها با عنوان کشف نظریه بنیانی بر می‌گردد که در سال ۱۹۶۷ منتشر شد. نظریه بنیانی ریشه در پراگماتیسم دارد. پراگماتیسم زمانی که موضوع معرفت و حقیقت را مورد توجه قرار می‌دهد بر عمل و سودمندی در عمل در مقایسه با انتزاع بسیار تاکید می‌کند. نظریه بنیانی خود به تنهایی یک متدولوژی برای ایجاد تئوری مفهومی است. در پژوهش حاضر از نظریه بنیانی برای تجزیه و تحلیل استفاده شده است. در این متدولوژی هر نوع داده ای قابل استفاده است اما محبوب ترین آن ها داده های کیفی هستند. متداول ترین منابع گردآوری داده در نظریه بنیانی مصاحبه ها هستند (گلیزر، ۲۰۱۱).

تازگی نظریه بنیانی در روش پژوهش آن نیست بلکه در شیوه‌ای است که در آن اطلاعات جمع‌آوری شده تحلیل می‌شوند (ترنز، ۱۹۸۳). اشتراس (۱۹۷۸) بیان می‌کند که روش های متنوعی (مصاحبه، صورت جلسات، گزارش‌های دادگاه‌ها، مشاهدات میدانی، سایر اسناد مانند خاطرات و نامه ها، پاسخ های پرسشنامه، آمارهای سرشماری و غیره) داده های بی شماری برای پژوهش اجتماعی مهیا می‌کنند. اما مهم‌ترین فونونی که نویسندگان مختلف (مریام، ۲۰۰۱؛ دنزین و لینکلن، ۲۰۰۰) بیان کرده‌اند عبارتند از: مصاحبه های عمیق ساختاریافته، نیمه ساختار یافته و غیر ساختاریافته، مشاهده، بررسی اسناد، تشکیل گروه‌های بحث مشارکتی.

در پژوهش حاضر گردآوری داده‌ها، از طریق مصاحبه صورت گرفته است. ابتدا با در نظر داشتن سوال اصلی پژوهش از مصاحبه ساختار نیافته (باز) برای جمع آوری اطلاعات استفاده شده است. در ابتدای هر مصاحبه ضمن توضیح اهتمام به رعایت نکات اخلاقی تحقیق برای مصاحبه شونده، توضیحی پیرامون موضوع و مسئله اصلی تحقیق و روش انجام آن ارائه شده است. تا رسیدن به مرحله اشباع نظری، در مجموع ۱۵ نفر مدیر حسابرسی داخلی مورد مصاحبه قرار گرفته‌اند. این افراد می بایست حداقل دارای ۳ سال سابقه سرپرستی/ریاست/مدیریت تیم حسابرسی داخلی باشند و

در این پژوهش کدگذاری با یادداشت برداری ایده هایی انجام شد که در ذهن محقق ظاهر شده اند تا محقق بتواند از متن بیشترین بهره را بدست آورد، سوالات مطرح شده در قبل را بپرسد و بر اساس آن کدگذاری کند. یادداشت ها داده ها را از توصیف محض به سطح مفهومی ارتقا می دهند و به محقق کمک می کنند که ویژگی های هر مقوله را پرورش دهد و شروع به تعریف آن ها به شکل عملیاتی کند.

• کدگذاری انتخابی

کدگذاری انتخابی یعنی متوقف کردن کدگذاری باز و محدود کردن کدگذاری به تنها آن متغیرهایی که به گونه ای به متغیر اصلی مربوط هستند که با یکدیگر تئوری را می سازند. کدگذاری انتخابی تنها زمانی انجام می شود که متغیر اصلی کشف شده باشد. همینطور که محقق شروع به مقایسه وقایع با وقایع و سپس وقایع با مقوله ها می کند، یک مقوله اصلی شروع به شکل گیری می کند. این متغیر اصلی که به نظر می رسد علت اصلی تغییرپذیری های حول موضوع یا مسئله تحقیق است، تبدیل به هدفی برای جمع اوری انتخابی داده اضافی و کدگذاری می شود. این متغیر توضیح می دهد که نگرانی اصلی مصاحبه شونده ها چگونه مرتفع می شود. همینطور که محقق مقوله های مختلف را شکل می دهد، باید نسبت به اغنای آن دسته مقوله هایی که به نظر دارای قدرت توضیح دهندگی هستند، اقدام کند. متغیر اصلی می تواند هر نوع کد تئوریک باشد (انواع کدهای تئوریک عیارتند از یک فرایند، یک وضعیت، یک نتیجه، یک طیف و ...). کاربرد اصلی این متغیر، یکپارچه سازی تئوری و کمک به غنای تئوری است. پیدا کردن متغیر اصلی زمانبر است و رسیدن به تایید در خصوص آن نیاز به میزان زیادی از کدگذاری و تحلیل از طریق اشباع، کارکرد درست و مربوط بودن آن دارد. معیارهای تشخیص متغیر اصلی این است که این متغیر مرکزی است، به اکثر مقوله ها و ویژگی های آن ها مربوط است و محرک عمده تغییرپذیری در یک الگوی رفتار است. متغیر اصلی در داده ها همواره تکرار می شود و به نظر می رسد که یک الگوی با ثبات است که هر چه بیشتر با دیگر متغیرها مربوط است و به طور معنادار و به سادگی با سایر مقوله ها در ارتباط است. این متغیر کاملاً یک متغیر است و ردپای مفهومی آن در تئوری در حال ظهور دیده می شود.

کدگذاری انتخابی تا زمانی ادامه می یابد که مقوله اصلی و مقوله های مرتبط اشباع شوند و به ندرت نشانگرهای جدید برای ویژگی های موجود ارائه دهند. (گلنیزر، ۲۰۱۱).

مقایسه می شوند تا یکنواختی زیربنایی و شرایط مختلف آن استخراج شود. این یکنواختی و این شرایط در واقع تبدیل به فرضیه ها و مفاهیمی می شوند که تولید خواهند شد. سپس این مفاهیم با وقایع دیگر مقایسه می شوند تا ابعاد (ویژگی های) جدید این مفهوم و فرضیه های دیگر استخراج شوند. هدف در این مقایسه، اغنا و تایید مفاهیم است. در نهایت مفاهیم با مفاهیم مورد مقایسه قرار می گیرند تا متناسب ترین ترکیب شاخص ها از مفاهیم استخراج شود و فرضیه های میان این مفاهیم با یکدیگر یکپارچه باشد.

در پژوهش حاضر محقق پس از انتزاع مفاهیم، آن ها را به فایل اکسل منتقل کرده است. در آن فایل مفاهیم با یکدیگر ترکیب شده و محقق با اختصاص نام به آن ها به سطح بالاتر یعنی مقوله^۴ دست یافته است.

کدگذاری باز تا زمان شناسایی مقوله ای اصلی ادامه می یابد. مقوله اصلی، دل نگرانی و دغدغه اصلی شرکت کنندگان است. چند معیار برای انتخاب یک مقوله به عنوان مقوله اصلی وجود دارد که مهم ترین آن ها عبارتند از مرکزی بودن، مرتبط بودن به سایر مقوله ها، اتفاق افتادن مکرر در داده ها و صرف زمان بیشتر برای اشباع شدن (گلنیزر، ۱۹۸۷).

در حالیکه پژوهشگر باید تا حد ممکن به کدگذاری مقوله ها بپردازد، تا جایی که کدگذاری ادامه می دهد که مقوله ها در خور وقایع متفاوت و پی در پی باشند. مقوله های جدید پدید می آیند و وقایع جدید در مقوله های موجود جای می گیرند. بنابراین هنگامیکه پژوهشگر شروع به تمرکز می کند، نسبت به مربوط بودن نقطه تمرکز مطمئن است. محقق شروع به مشاهده انواع مقوله هایی می کند که می توانند داده ها را به شکل تئوریک اداره کنند. بنابراین او می داند که چگونه همه داده ها را کدگذاری کند و اطمینان می یابد که تئوری پدید آمده، مناسب است و درست کار می کند. کدگذاری باز به واسطه اجازه دادن به محقق در آزمون کردن شانس خود نسبت به ایجاد کدهایی که می توانند مناسب باشند و درست کار کنند به محقق حساسیت پذیری نسبت به تئوری (حساسیت نظری) را هدیه می کند.

• یادداشت برداری

یادداشت ها نوت های تئوریک در خصوص داده ها و روابط مفهومی مقوله ها هستند. نوشتن یادداشت مرحله اصلی فرایند ایجاد تئوری است. اگر محقق بدون یادداشت برداری مستقیماً به سراغ طبقه بندی و نتیجه گیری برود، تحلیل درستی انجام نداده است. یادداشت برداری یک فرایند مستمر است که طبیعتاً منجر به انتزاع و ایده پردازی می شود.

• **محدود کردن**

جمع اوری داده های بعدی و کدگذاری آن ها به ارتباط آن ها به چارچوب مفهومی در حال ظهور بستگی دارد. این جمع اوری و تحلیل انتخابی تا جایی ادامه دارد که محقق متغیر اصلی، ابعادش و ارتباطش با سایر متغیرها را به شکل کافی با جزئیات و یکپارچه تشریح کرده باشد. یکپارچه سازی تئوری حول یک متغیر اصلی تئوری و بنابراین پروژه تحقیق را محدود می کند. این محدود کردن در دو سطح رخ می دهد (۱) در سطح تئوری و (۲) در سطح مقوله ها. ابتدا تئوری استوار می شود بدین معنی که همینطور که تحلیلگر وقایع بعدی یک مقوله را با ویژگی ها/ابعاد آن مقوله مقایسه می کند، تعدیلات عمده کمتر و کمتر می شوند. سپس تعدیلات صرفا مربوط به تصریح کردن منطق، کنار گذاشتن ویژگی های غیر مرتبط، جمع بندی یکپارچه ی جزئیات تشریح شده از ویژگی ها تحت لوای یک عنوان اصلی از مقوله های به هم مرتبط و مهم تر از همه فروگاهی/تقلیل (reduction) می شود.

تقلیل زمانی ظاهر می شود که محقق یکپارچگی زیربنایی مجموعه مقوله های اصلی یا ویژگی های آن ها را کشف می کند و مجددا تئوری را با مجموعه کوچکتری از مفاهیم در سطح بالاتر، فرموله سازی می کند. دومین مرحله محدود کردن تئوری عبارتست از تقلیل در لیست اصلی مقوله ها برای کدگذاری. همینطور که تئوری رشد می کند، تقلیل هم پیدا می کند و بهتر می تواند به حجم انبوه داده های کیفی نظم ببخشد. تقلیل به محقق امکان می دهد که لیست اصلی مقوله ها را در راستای جمع اوری داده بر اساس مرزهای فعلی تئوری کاهش دهد. در واقع تحلیلگر در این زمان بر یک مقوله به عنوان متغیر اصلی تمرکز می کند و تنها متغیرهای مرتبط با متغیر اصلی را در تئوری وارد می کند. لیست مقوله ها تا رسیدن به اشباع، محدودتر می شود.

بندی آن ها به شکل مفهومی و اختصاص کدهایی که تبدیل به تئوری خواهند شد، تحلیلگر را از سطح تجربی خارج می کند. یک کد نشان دهنده یک نمای مختصر و مفید از چشم انداز داده هایی است که درغیراینصورت یک پدیده ی مجزا از یکدیگر به نظر می رسیدند. کدهای خودبنیاد فحوابنیاد تجربی حوزه تحقیق را مفهوم سازی می کنند. کدهای تئوریک همانند فرضیه هایی که در دل تئوری با یکدیگر ارتباط دارند، این مفهوم را می آفرینند که چگونه کدهای خودبنیاد می توانند با یکدیگر مرتبط باشند. کدهای تئوریک چشم انداز یکپارچه و جدید و بسیط به محقق می دهند و به وی کمک می کنند که به هنگام نوشتن درباره مفاهیم و روابطشان در سطح مفهومی باقی بماند.

در روش نظریه بنیانی ارزیابی کیفیت داده ها از طریق مقایسه مستمر و اطمینان از انعکاس واقعی رویدادها در نتایج تحقیق انجام می شود. محقق برای ارزیابی کیفیت داده ها و نتایج تحقیق از هر دو روش استفاده کرده است بدین معنی که در انتهای هر مصاحبه نسبت به کدهای بازی که در جریان مصاحبه در ذهن محقق شکل گرفته بود از مصاحبه شونده پرسش می شد همچنین در جریان کدگذاری تا رسیدن به کدهای نظری تحقیق محقق از روش مقایسه مستمر استفاده کرده است. بعلاوه برای ارزیابی کیفیت نتایج تحقیق پس از کدگذاری نظری نیز برای اخذ تایید آن ها را با افراد مصاحبه شونده در میان گذاشته است.

۴- **پرسش های پژوهش**

سوال اصلی تحقیق برای مشخص شدن درک مصاحبه شوندگان از حسابرسی داخلی به شرح زیر در ابتدای مصاحبه مورد پرسش قرار گرفته است.

➤ برداشت و تلقی شما از حسابرسی داخلی چیست؟

ماهیت مصاحبه ها اکتشافی است و با مساله اصلی پژوهش آغاز شده است. پس از اولین مصاحبه به تدریج موضوع های مهم دیگری که مربوط به موضوع اصلی تحقیق هستند، در ذهن محقق ایجاد شده و فهرست این موضوعات برای پرسش در مصاحبه های بعدی به شرح زیر تهیه گردیده است و در مواردی که احساس شده توضیح مصاحبه شونده در خصوص ابعاد فهرست شده کافی نیست، از پاسخگو توضیح بیشتری درخواست شده است.

➤ هدف شما در حسابرسی داخلی چیست؟

➤ در حسابرسی داخلی چه کاری انجام می دهید؟

➤ چه فرد یا افرادی از گزارش شما استفاده می کنند؟

➤ در کار خود با چه محدودیت هایی مواجه هستید؟

• **کدگذاری نظری/تئوریک**

کدهای نظری چگونگی ارتباط مقوله ها با یکدیگر را مفهوم سازی می کنند. مفهوم سازی داده ها از طریق کدگذاری اساس پرورش تئوری در نظریه بنیانی است. وقایع مرتبط با یکدیگر در داده ها با استفاده از روش مقایسه مستمر، مورد تحلیل و کدگذاری قرار می گیرند تا ابتدا مقوله های ذاتی/خودبنیاد^۵ و سپس مقوله های تئوریک پدیدار شوند. رابطه اصلی بین داده ها و تئوری، کد مفهومی است. این کد الگوی زیربنایی مجموعه ای از شاخص/نشانه های تجربی داخل داده ها را مفهوم سازی می کند. کدگذاری از طریق شکافتن داده ها و سپس گروه

۵- یافته‌های پژوهش

• تعریف حسابداری داخلی

تمامی مصاحبه شونده‌گان در تعریف خود از حسابداری داخلی آن را با استفاده از نقش حسابداری داخلی توصیف کردند. آن‌ها حسابداری داخلی را به عنوان فعالیتی در کمک به تصمیم‌گیری مدیریت تعریف می‌کنند. مدیران در پاسخ‌های خود، طی کدهای زیر برداشت خود از حسابداری داخلی را توضیح دادند.

کد IO21- حسابداری داخلی رویکردش به آینده است یعنی بهبود وضعیت این بهبود وضعیت چیزی نیستش که شما هیچ وقت بهش برسی چون همواره همه چیز در حال تغییره شما هر شرکتی هم که توش باشی چون در بستر یک جامعه اقتصادی و اجتماعی و فرهنگی مثل ایران که خود ایران باز در یک جامعه بزرگتر جهانی وجود داره یعنی تماما اینا تاثیر می‌ذارن بر عملکرد یک شرکتی بنابراین حسابداری داخلی باید بیاد کمک کنه که عملکرد بهبود پیدا کنه و مدیریت بتونه تصمیمات به هنگام و درست بگیره.

محقق: مصاحبه شونده حسابداری داخلی را به عنوان کمک کننده به بهبود وضعیت شرکت در نظر می‌گیرد و با هم ارز قرار دادن دو عبارت "عملکرد بهبود پیدا کنه" و "مدیریت بتونه تصمیمات به هنگام و درست بگیره"، بهبود وضعیت را معادل تصمیم‌گیری درست مدیریت می‌داند.

کد L021 - حسابداری داخلی یعنی ورود به تصمیم‌گیری یعنی بررسی و قضاوت در خصوص اینکه چرا این تصمیم رو گرفتی، چگونه این تصمیم رو گرفتی و تبعات این تصمیم تو چیه. اگر حسابداری داخلی بتواند در تصمیم‌گیری ورود پیدا کند، یعنی توانسته کمک کند و ارزش افزوده دارد. چرا من در اینجا جایگاه پیدا کردم، برای اینکه توانستم در تصمیم‌گیری مدیریت به او در چند جا کمک کنم.

محقق: در اینجا مصاحبه شونده که تجربه زیادی در حسابداری داخلی دارد، به طور واضح از کمک به تصمیم‌گیری مدیریت صحبت می‌کند. تجربه غنی مصاحبه شونده، سبب شد تا محقق در تعاریف مدیران از حسابداری داخلی ظهور این مفهوم را شاهد باشد. به عنوان مثال در کدهای زیر شاهد ظهور مفهوم کمک به تصمیم‌گیری مدیریت هستیم.

کد B0244- الانم این گزارشی که ارائه میدم مثل یک حسابدار مدیریته. بین حسابداری مدیریت و حسابداری داخلی مرزی وجود نداره فقط اون رویکرد حسابداری نظام مند مهمه. اون کارم من دارم انجام میدم.

محقق: مصاحبه شونده خود را مانند حسابدار مدیریت در نظر می‌گیرد. این بدان معناست که وظیفه خود را کمک به تصمیم‌گیری مدیریت می‌داند.

کد IO24- در تصمیم‌گیری چطوری معمولاً می‌گن به نفر وقتی از خارج سیستم نگاه میکنه از خارج گود که نگاه میکنه بهتر مسائل رو میبینه تا اونی که تو بطن قضیه قرار گرفته و داره به کاری رو متوالیا انجام میده بنابراین گزارشات که حسابداری داخلی تهیه میکنه از گزارشات که یک مسئول در یک واحد مشخص تهیه میکنه خیلی متفاوته چون مسئول گزارش رو فقط در مورد کار خودش داره تهیه میکنه. حسابداری داخلی کلیت مجموعه رو داره میبینه تمام ارتباطات رو داره درک میکنه بنابراین اون چیزی که تهیه میکنه از گزارش بسیار جامع تر و کامل تره. میتونه در تصمیمات مدیریت تاثیرات بسیار بالایی داشته باشه پس کارش چیه کمک به تصمیم‌گیری‌های مدیریت ارشد.

در این تعریف مشخص نیست که منظور از مدیریت کیست. بنابراین محقق سوالی مبنی بر اینکه "به نظر شما استفاده کننده از خدمات حسابداری داخلی چه فرد یا افرادی هستند؟" را در مصاحبه‌ها مطرح می‌نمود. در پاسخ تمامی مدیران حسابداری داخلی به چهار گروه استفاده کننده اشاره می‌کردند که به ترتیب عبارت هستند از:

- مدیر عامل و هیئت مدیره
- کمیته حسابداری و حسابداری شونده‌گان

دلیل تفکیک این گروه‌ها به شکل فوق، تفکیک مشابهی است که مصاحبه شونده‌گان در مصاحبه‌ها بدان اشاره می‌کردند. آن‌ها در ذهن خود عموماً اهمیت مدیرعامل و هیئت مدیره را هم ارز و آن‌ها را ذینفع اصلی می‌پندارند. همچنین در ذهن آن‌ها کمیته حسابداری و حسابداری شونده‌گان در درجه بعدی اهمیت قرار دارند. به عنوان مثال این تفکیک در کدهای زیر مشخص است.

کد B37 و B62- ولی حالا میایم حسابداری داخلی اولاً باهمه این کمیته‌ها تعارف نداریم تو این مملکت ما مدیرعامل یعنی خدای شرکت نه رییس هیئت مدیره‌ها، مدیرعامل. خدای شرکت یعنی مدیرعامل. همین که من به این باور رسیدم یعنی اینکه اون کمیته حسابداری و حاکمیت شرکتی و اینا همه کشک. مدیرعامل اگر حمایت نکنه شما هیچ کارت پیش نمیره.

محقق: با تأکیدی که مصاحبه شونده در جمله "مدیرعامل یعنی خدای شرکت نه رییس هیئت مدیره‌ها، مدیرعامل" بر مدیرعامل دارد، در نظر وی ابتدا مدیرعامل و سپس

• تفاوت درک از حسابرسی داخلی با استانداردهای بین‌المللی

تعریف و تلقی مدیران از حسابرسی داخلی اهداف غایی و متعاقبا اجرایی حسابرسی داخلی را شکل می‌دهد. اگرچه مدیران حسابرسی داخلی از تعریف انجمن بین‌المللی حسابرسی داخلی آگاهی و آن را قبول دارند اما از نظر مدیران حسابرسی داخلی، آنچه در عمل اتفاق می‌افتد با تعریف حسابرسی داخلی در استانداردها متفاوت است و هدف غایی حسابرسی داخلی که در استانداردها ایجاد و حفظ ارزش برای سازمان است را تحت الشعاع قرار می‌دهد. از نظر مصاحبه شوندگان، هدف حسابرسی داخلی تامین نظر ذینفعان است و ممکن است ذینفعان انتظاری به جز آنچه در استانداردها اشاره شده از حسابرسی داخلی داشته باشند. تامین نظر ذینفعان در برخی از موارد سبب می‌شود که حسابرسی داخلی خلاف استانداردهای بین‌المللی، استقلال خود را نادیده گرفته و به کار اجرایی بپردازد. این عدم استقلال نیز خود موجد وجود شواهدی از تفاوت تعریف مدیران از حسابرسی داخلی نسبت به تعریف انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی باشد. به عنوان مثال در کدهای زیر مدیران به این تفاوت اشاره کرده‌اند:

کد D0211- حسابرسی داخلی به بحث تئوری داره یه بحث عملی داره به نظر من بحث تئوریش هیچ جا حداقل رعایت نمیشه میدونید چون حسابرسی داخلی اصولا منطبق میشه بر خواسته‌های هیئت مدیره و مدیران شرکت و در عمل اصولا هیئت مدیره و مدیران اون چیزی که توی تئوری هست رو از حسابرسی داخلی نمیخوان.

و این موضوع سبب می‌شود بعضا حسابرسی داخلی حتی خلاف استانداردها استقلال خود را نادیده بگیرد و مطابق با نظر مدیریت کار اجرایی نیز انجام دهد. به عنوان مثال در کدهای زیر این موضوع مشاهده می‌شود:

کد D02142- حالا به هر نحوی هست کارهایی که مد نظر مدیریت هست خیلی وقتا کار اجرایی هم هست. یعنی خیلی وقتا ناگزیریم که کار اجرایی بکنیم چون به هر حال بنا به شرایط ممکنه مدیریت تشخیص بده یه کار رو واحد حسابرسی خودش انجام بده. ولی بحث اینکه اجتناب ناپذیره کار اجرایی کردن ولی اینکه در واقع اجرا کردن کمک میکنه به فعالیت حسابرسی داخلی.

کد B02150- من رو یک جایی هیئت مدیره هم گذاشتن ممکنه حالا شما بگی با استقلال و بی طرفیت هم کار داره بالاخره ما که همه استنادار ها رو پرفکت رعایت نمی‌کنیم.

کد F02125- مثلا میگی رضایت ذینفعان خب ذینفعان ممکنه در حوزه های مختلف رضایت داشته باشن خب اول

هیئت مدیره ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی هستند. کمیته حسابرسی نیز در گروه بعدی ذینفعان قرار می‌گیرد.

کد C26 و C13- خود آقای مدیرعامل یا هیئت مدیره، واحدهای داخلی بانک، شرکت های تابع بانک ... یکی هست میبینی میره واقعا گزارش هایی میاره که واقعا وقتی ما توی کمیته حسابرسی مطرح میکنیم وقتی ما توی هیئت مدیره مطرح میکنیم بازخورد مثبتی داره.

محقق: مصاحبه شونده با استفاده از واژه "یا" مدیرعامل و هیئت مدیره را هم ارز می‌پندارد و واحدهای داخلی بانک را پس از آن‌ها در زمره ذینفعان بعدی خود در نظر می‌گیرد. بعلاوه در بخش های دیگر مصاحبه نیز کمیته حسابرسی را در گروه استفاده کنندگان گزارش خود می‌بیند.

کد E30- گزارش حسابرسی به مقامات بالایی شرکت مثل هیات مدیره ارائه میشه... خود مدیران عامل طی تماسهایی که دارن گاهی خودشان ابراز میکنند که اتفاقاتی که اینجا انجام شد خوب بود گزارشها خوب بودن. یعنی خوداظهاری میکنن.

کد F13- خب ذینفعان کسان مختلفی هستن. اگر برای جایی که ما هستیم شرکتی که ما هستیم خب مدیریت ارشدمون معاونت ارشدمون رضایت ذینفعان هست... مدیر عامل شرکت هم خب بستگی داره دیگه خب نظر اصلی برای من مدیر عامل ارشد خودمون هستش بعد در درجه دوم میتونه مدیران شرکت های زیر مجموعه هم باشن.

محقق: چون شرکت هلدینگ است، منظور از مدیران شرکت های زیر مجموعه، حسابرسی شوندگان هستند.

کد G23 و G05- دیگه از سال ۹۰ به این طرف یه خورده حسابرسی جون گرفت من خودم سال ۹۱ بانک ... سال ۹۱ تشکیل شد. من ۹۱ به این مجموعه ملحق شدم شانس خوبمون و اتفاق خوبی که افتاد این بود که شخصا آقای دکتر ... مدیر عامل این مجموعه و به هر حال در کنار ایشان هیئت مدیره بانک همشون افرادی بودن که خیلی خیلی معتقد بودن به این قضیه... من میگم اول هیئت مدیره بعدم حتی مدیر عامل و مدیران اجراییمون حتی. هیئت مدیره کمیته مدیر عامل.

محقق: علت اینکه کمیته حسابرسی در جایگاهی قبل از مدیرعامل قرار دارد این است که رئیس هیئت مدیره شرکت موردنظر، عضو کمیته حسابرسی است و در نظر مصاحبه شونده از بالاترین جایگاه برخوردار است. در واقع از نظر مصاحبه شونده هیئت مدیره و مدیرعامل از اهمیت بیشتری برخوردارند.

مدیرعامل، رییس هیئت مدیره باشه یا نباشه، مدیرعامل یک جور عملکرد منو ارزیابی میکنه از دید خودش. منم نمیتونم برم بگم اقا من زیر نظر هیئت مدیره هستم کاری اصلا به تو ندارم این اصلا نمیشه و توی هیئت مدیره هم قرار باشه برن حرف بزنی حرف اون رو بیشتر از حرف من توی هیئت مدیره میپذیرن. پس ارزیابی مدیر عامل خیلی بیشتر از من، خیلی موثره برای ارزیابی هیئت مدیره از من. رئیس بعدی ما رئیس کمیته حسابرسیه خب بالاخره اسمش اسما و رسما هست پس یک ارزیابی هم ایشون داره و مورد بعدی که میتونه وجود داشته باشه و میتونه وجود نداشته باشه که معاون مالی که عضو هیئت مدیره هم باشه. خب این معاون مالی از نظر اداری و سمت اجرایی میگه اقا شما یک جای دیگه ای هستید میگه اقا کاری باهم نداریم حالا هر جا که وظایفت لازم میشد من پاسخگوی شما هستم الی آخر. اما وقتی میره نقش هیئت مدیرش رو ایفا میکنه دوباره یک ارزیابی هم اون داره پس منه حسابرسی داخلی حسب مورد حداقل سه تا رئیس دارم که ارزیابی از من انجام میدن حالا من چه قدر باید توانمند باشم که بتوانم از این سه نفر رو از خودم حداقل دوتاشون رو قانع کنم که دو به یک به نفع من رای بدن. خب این واقعا خیلی سخته و اگر من نتونم اثبات کنم انتظارات مدیر عامل متفاوت از انتظارات رئیس هیئت مدیره هست و اون هم متفاوت از در واقع اون معاون مالی که عضو هیئت مدیره هست.

محقق: مصاحبه شونده در جمله " من چه قدر باید توانمند باشم که بتوانم از این سه نفر رو از خودم حداقل دوتاشون رو قانع کنم که دو به یک به نفع من رای بدهند" نشان می‌دهد که منافع ذینفعان می‌تواند با یکدیگر همسو نباشد چراکه گویی تضادی میان ذینفعان وجود دارد که لازم است حسابرسی داخلی به شکلی بالقوه هنر راضی نگه داشتن تمامی ذینفعانش را در این بستر از تضاد دارا باشد. همچنین مصاحبه شونده در جمله آخر، مجدداً بر این تضاد از طریق عبارت "تفاوت انتظارات ذینفعان" تاکید کرده است.

کد D02146- به نظر من بازخورد فعالیتتون رو از یک شرکت بگیرین خیلی خوبه درواقع به تعامل کمک میکنه اما از یک دید باتوجه به تضاد منافی که بین شرکت و حسابرسی باشه ممکنه بگه این اطلاعات اطلاعات خوبی نباشه مورد استفاده نباشه مربوط نباشه و شاید برای درواقع همون جوروری که عرض کردم رفتار سازمانی خیلی اثر مستقیم تو کیفیت کار داره و البته سرعت کار شما.

محقق: با توجه به اینکه مصاحبه شونده در شرکت هلدینگ فعالیت می‌کند، بنابراین رضایت شرکت‌های زیرمجموعه شرکت اصلی که مورد حسابرسی قرار می‌گیرند

بینید انتظارات ذینفعان چی هستش که میگی رضایت ذینفعان. این سوال رو نپرسیدین که اصلا این درک وجود داره که اصلا رضایت ذینفعان چی هستش. این تعریف شده نیست. اره دیگه این رضایت رو چطوری تعریف کنیم اصلا چه ایتهم هایی میگی رضایته. خب اگر بخوایم بگیم رضایت ذینفعان سوال شما مربوط میشه به کار اجرایی چرا ذینفعان کار اجرایی بخوان شاید اونجوری راضی شون بکنه که یعنی خود یافته ها و ضعف هایی که خودش برن درست کنن از نظر من این نیست نباید باشه ولی بعضا من دیدم برای سازمان خودمون دیدم یعنی رضایت ذینفعان بعضا شده در اجرای اون ضعفها نه شناسایی و کشف اون ضعف ها یعنی در جاهایی که فکر میکنن شاید که میشه حسابرسی خودش انجام بده. بده خب این البته درست نیست خب اینکه این انتظار باید باشه یا نباشه که ما این انتظارات رو باید عوض کنیم.

• تاثیر تضاد منافع بر حسابرسی داخلی

تفاوت تعریف حسابرسی داخلی با آنچه در استانداردها ارائه شده است، ناشی از بستری است که حسابرسی داخلی در آن بوجود آمده و کار می‌کند. در مصاحبه ها مشخص شد که تضاد منافع میان ذینفعان، بر بستر حسابرسی داخلی سایه افکنده است. از نظر مدیران حسابرسی داخلی تصمیم‌گیری مدیریت به دلیل تضاد منافع ذینفعان ممکن است در راستای حفظ و خلق ارزش برای شرکت نباشد. بنابراین هدف حسابرسی داخلی ممکن است منطبق با نظر ذینفعان به حفظ و خلق ارزش نیانجامد. در چنین بستری از تضاد منافع ذینفعان، هدف اصلی حسابرسی داخلی جلب نظر ذینفعان است. تمام مصاحبه شوندهگان هم به شکل مستقیم و هم به شکل غیر مستقیم (از طریق مفهوم عدم شفافیت)، به تضاد منافع میان ذینفعانشان اشاره می‌کردند و در این فضا به دنبال راضی نگه داشتن تمام ذینفعان خود بودند. مفهوم عدم شفافیت بدین معناست که در واقع تضاد منافع سبب می‌شود که هر فردی در گزارش کار خود به فرد بالاسری در ساختار سازمانی، از شفافیت کافی برخوردار نباشد و از آنجاییکه حسابرسی داخلی به ظاهر زیر نظر بالاترین مقام سازمان و مستقل از واحدهای اجرایی فعالیت می‌کند، این عدم شفافیت منجر به عدم پاسخگویی حسابرسی شوندهگان نزد حسابرسی داخلی نیز شده است. در ذیل به مواردی از مفهوم تضاد منافع در مصاحبه ها چه به شکل مستقیم و چه غیرمستقیم (از طریق مفهوم عدم شفافیت) اشاره می‌شود.

کد A022- من اینجا به عنوان حسابرسی داخلی چندتا رئیس دارم به قول معروف. یک رئیس هم خب بالاخره

۶- نتیجه‌گیری و بحث

در دهه‌های پایانی قرن بیستم، با رشد حجم و پیچیدگی معاملات تجاری، ناتوانی در رسیدگی به همه اطلاعات توسط مدیریت و سوبه‌های احتمالی در گزارشگری، مدیران نیازمند افراد متخصصی بودند که با داشتن موضعی بیطرفانه و مستقل بتوانند فعالیت‌های تجاری را از دیدگاه مدیریت بازبینی و تلخیص کنند، تا مدیران بتوانند کارایی سازمان و صداقت کارکنانشان را مورد ارزیابی قرار دهند. این افراد متخصص می‌بایست نقش گوش و چشم مدیریت را ایفا می‌کردند. این افراد حسابرسان داخلی بودند. حوزه کاری حسابرسی داخلی به عنوان یک بخش داخلی سازمان، در ابتدا بر حفاظت در مقابل تقلب و دزدی داراییها متمرکز و پس از آن به سرعت به تایید تمام مبادلات مالی گسترش یافت و سپس به تدریج از حسابرسی برای مدیریت^۷ به حسابرسی مدیریت^۸ بدل شد.

امروزه حسابرسی داخلی مطابق با استانداردهای بین المللی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۶) عبارت از "یک فعالیت مشاوره ای و اطمینان بخشی مستقل است که در جهت افزایش ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است. حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند که از طریق برانگیختن یک رویکرد منظم و سیستماتیک برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فعالیت‌های حاکمیتی، کنترلی و مدیریت ریسک، به سازمان در دستیابی به اهدافش یاری رساند."

اگرچه از نظر انجمن بین المللی حسابرسی داخلی با توجه به تنوع محیط قانونی و فرهنگی حسابرسی داخلی، رعایت استانداردهای بین المللی رویه عمل حرفه‌ای حسابرسی داخلی در انجام مسئولیت های حسابرسان داخلی و فعالیت حسابرسی داخلی الزامی است اما نتایج تحقیق حاضر نشان می‌دهد که حتی درک مدیران از تعریف حسابرسی داخلی مطابق با این استانداردها نمی باشد.

حسابرسی داخلی از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی در ایران عبارتست از "فعالیتی برای کمک به تصمیم گیری مدیریت". مقصود از مدیریت در این تعریف مدیرعامل، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی و حسابرسی شوندهگان هستند. از آنجاییکه در این تعریف، حسابرسی داخلی بر مبنای تصمیم گیری این ذینفعان بنا شده است، حسابرسی داخلی هر نوع فعالیتی که در راستای این هدف باشد را در بر می‌گیرد ولو این فعالیت مستلزم نادیده گرفتن استقلال حسابرسی داخلی باشد. وجود تضاد منافع میان این ذینفعان سبب می‌شود که حسابرسی داخلی از هدف اصلی خود مطابق با استانداردهای بین المللی فاصله بگیرد. در واقع از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی، کمک به تصمیم‌گیری این ذینفعان مستلزم لحاظ

برای مصاحبه شونده اهمیت دارد اما از نظر مصاحبه شونده میان حسابرسی شوندهگان از یک سو و حسابرسان داخلی که به عنوان نماینده هیئت مدیره که از دیگر ذینفعان حسابرسی داخلی است، تضاد منافع وجود دارد.

کد H02125- این که میدونم دارم سوگیری میکنم توی کارم ولی بدم نمیدارم راستش سوگیری داشته باشم میدونی چرا بین ماها واحد های نوپایی هستیم توی سازمان غالبا پسمون میزنن خدا نکنه اون سازمان درگیر مشکلات داخلی باشه هیئت مدیره با مدیرعامل، مدیرعامل با سهام دارها. یعنی این مشکلات این چینی وجود داشته باشه راحت کنارت میذارن اینو خیلی نامحسوس متوجه میشی.

محقق: در جمله "توی سازمان غالبا پسمون میزنن خدا نکنه اون سازمان درگیر مشکلات داخلی باشه هیئت مدیره با مدیرعامل، مدیرعامل با سهام دارها" مصاحبه شونده به شکل مستقیم به تضاد منافع ذینفعان حسابرسی داخلی اشاره کرده است.

این تضاد منافع ذینفعان سبب می‌شود حسابرسی داخلی هر نوع کاری را در راستای منافع ذینفعان انجام بدهد. حتی اگر مخالف قوانین، استانداردها و یا از جنس کار اجرایی باشد که استقلالش را زیر سوال ببرد(که در مطالب قبلی بدان اشاره شده است). همچنین در مصاحبه ها شواهدی از عدم شفافیت در سطوح عمودی سازمانی وجود داشت که خود نیز موید وجود تضاد منافع است.

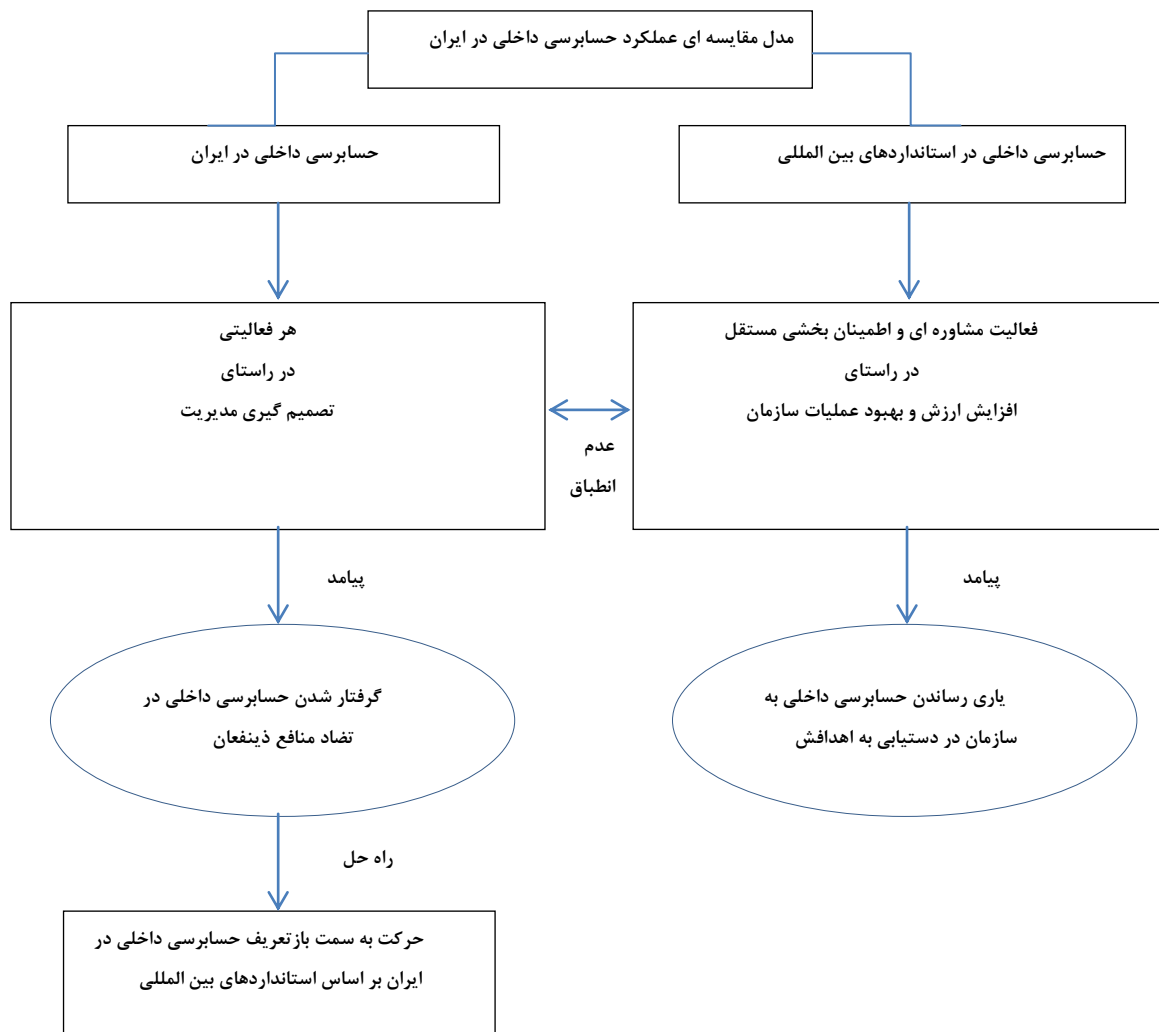
کد C05- ابتدای ورودشون با مسولین اون واحد دارن اونجا میشینن با اونا صحبت میکنن بهشون میگن که ما امیدیم به شما کمک کنیم برای اینکه اگر توی کارتون اشکالی ایرادی توی رویه‌هاتون هست اونهارو اعلام کنیم اما یک‌طرز فکر غلطی که توی بانک ما حاکمه اینه که اکثرا مارو با بازرسی اشتباه میگیرن.

کد C040- ببینید اولاً واحدهای اجرایی اصولاً دوست ندارن کسی بیاد توی کار اونها کنکاش کنه یعنی اقا منو بذارین به اختیار خودمون که میگن موی دماغ ما میشن اینا.

کد D034- حسابرسی داخلی چون بر اساس یک نیاز شکل نگرفته بر اساس یک‌الزام شکل گرفته و علی‌الاصول کسی دوست نداره حساب پس بده توی ایران و این فرهنگ نیست.

عدم شفافیت ناشی از تضاد منافی است که در لایه‌های سازمانی قرار دارد و حسابرسی شوندهگان علاقه ندارند که سطوح بالادستی متوجه قصور یا اشتباه آن‌ها در پیگیری منافعشان شوند.

کردن منافع بعضاً متضاد همه این ذینفعان در تعیین هدف حسابداری داخلی است.



به خوبی درک نشود و شاید همین موضوع باعث می شود که طبق تحقیقات، نود و پنج درصد حسابران داخلی کارشان را با گزارشی خاتمه دهند که مشخص نیست آیا توسط مدیریت مورد مطالعه و بررسی قرار می گیرد یا خیر (بنیاد تحقیقاتی انجمن حسابران داخلی، ۲۰۱۴).

در این پژوهش محقق با اتخاذ رویکرد کیفی تحقیق نسبت به حسابداری داخلی، به ایجاد دانش مشترک^۹ در خصوص حسابداری داخلی در ایران کمک نموده است. دانش مشترک دانشی است که همه آن را می دانند و همه می دانند که همه آن را می دانند. در واقع اگرچه همگان از تعریف حسابداری داخلی در استانداردهای بین المللی آگاه هستند اما نتایج تحقیق حاضر نشان می دهد که این تعریف در ایران به عنوان یکی از ارکان اساسی چارچوب عملی حرفه ای بین المللی^{۱۰} (۲۰۱۶) به طور کامل به اجرا در نمی آید.

بررسی ادبیات پژوهش نشان می دهد که تا کنون تحقیقی در ایران در خصوص درک و عملکرد حسابداری داخلی مطابق با استانداردها انجام نشده است (قدس، ۱۳۹۶؛ پورزندی، ۱۳۹۲، رحمانی، ۱۳۹۲). همچنین پیشینه پژوهش های خارجی در خصوص رعایت استانداردهای بین المللی حسابداری داخلی شامل تعریف حسابداری داخلی تنها به پژوهش های پرسشنامه ای رعایت استانداردهای بین المللی حسابداری داخلی ختم می شود (protiviti, 2010; chen, 2013). به عنوان مثال مقامی که مدیر حسابداری داخلی به طور اجرایی به او گزارش می دهد، باید به تقویت استقلال حسابداری داخلی کمک کند و به همین جهت است که حسابداری داخلی در ایجاد رویکردی بیطرفانه و مستقل می بایست گزارش های خود را به کمیته حسابداری ارائه دهد. البته این امر باعث می شود که نقش حسابرس به عنوان کمک کننده به مدیریت سازمان

- * Glaser, B. G. (2011). Getting out of the data. Grounded theory conceptualization. Mill Valley, CA: Sociology Press.
- * Institute of Internal Auditors - IIA (2016), 'International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing', October, on-line at <http://www.theiia.org>.
- * Institute of Internal Auditors - IIA (2016), 'International Professional Practice Framework', October, on-line at <http://www.theiia.org>.
- * Institute of Internal Auditors Research Foundation (2014), "Internal audit around the world: a perspective on global regions", online at <https://na.theiia.org>.
- * Institute of Internal Auditors - IIA (2015), "Strongly recommended: practice advisories", online at <https://na.theiia.org>.
- * Protiviti Knowledgeleader, (2010), 'Internal auditing around the world, Profiles of Technology-Enabled Internal Audit Functions at Leading International Companies', Protiviti Knowledgeleader, accessible on-line at www.knowledgeleader.com, Vol. VI.

عملکرد حسابرسی داخلی در ایران مطابق با تعریف مدیران حسابرسی داخلی منطبق با عملکرد حسابرسی داخلی در دهه های ۱۹۶۰ و ۷۰ در کشورهای توسعه یافته است و نیاز به حرکت به سوی استانداردهای بین المللی دارد. با توجه به فاصله عملکرد حسابرسی داخلی از استانداردهای بین المللی در ایران پیشنهاد می شود حرفه حسابرسی داخلی اقدام به بازتعریف حسابرسی داخلی مطابق با استانداردهای بین المللی و آموزش آن نماید تا حسابرسی داخلی به عنوان یک واحد مستقل در سازمان ها بتواند به کارکرد اصلی خود که ایجاد ارزش و بهبود عملیات سازمان است، بپردازد. همچنین با توجه به کمبود پژوهش در حوزه حسابرسی داخلی در ایران و جوان بودن حرفه پیشنهاد می شود پژوهش های بیشتری با رویکرد کیفی به این مهم بپردازند.

فهرست منابع

- * پورزندی، ابراهیم (۱۳۹۲)، درک اندک حسابرسی داخلی از مدیران گرفته تا حسابرسان"، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی ماه، ص ۵۲-۵۳.
- * رحمانی، علی (۱۳۹۲)، "هیچ اطلاعی از کارکرد حسابرسی داخلی در ایران نداریم"، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی ماه، ص ۴۰-۴۱.
- * سازمان بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱). "دستورالعمل کنترل های داخلی ناشران پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران". وبگاه رسمی سازمان بورس و اوراق بهادار، دستورالعمل های مصوب.
- * فخاریان، ابوالقاسم، مالمیر، امیرحمزه، مداحی، آزاده، علی اکبری، م؛ و هاشمی نژاد، س.م. (۱۳۹۲)، "کارشناسان در میزگرد ماهنامه بورس تاکید کردند: حسابرسی داخلی استانداردسازی می خواهد"، ماهنامه بورس، شماره ۱۰۷، دی ماه، ص ۲۷-۳۱.
- * قدس حسن آباد، مریم (۱۳۹۶)، "چالش عدم آشنایی مدیران با حسابرسی داخلی: چگونه حسابرسی داخلی را معرفی کنیم"، دوماهنامه حسابرسان داخلی، دوره ۳، شماره ۱.
- * Chin, W.(2013), "Matching internal audit talent to organizational needs, key findings from the internal audit survey 2013", Ernst&Young.
- * Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. (2013). Internal control – Integrated framework, online at www.coso.org.
- * Glaser, B; Strauss, A. (1967). The discovery of grounded theory: Strategies for qualitative research. Chicago: Aldine.

پیوست ۱- جدول خلاصه نمونه کدهای ارائه شده در تحقیق

مفهوم	کد	شرح
کمک به تصمیم گیری مدیریت	I021	حسابرسی داخلی رویکردش به آینده است یعنی بهبود بنابراین حسابرسی داخلی باید بیاد کمک کنه که عملکرد بهبود پیدا کنه و مدیریت بتونه تصمیمات به هنگام و درست بگیره.
	L021	حسابرسی داخلی یعنی ورود به تصمیم گیری یعنی بررسی و قضاوت در خصوص اینکه چرا این تصمیم رو گرفتی، چگونه این تصمیم رو گرفتی و تبعات این تصمیم تو چیه. چرا من در اینجا جایگاه پیدا کردم، برای اینکه توانستم در تصمیم گیری مدیریت به او در چند جا کمک کنم.
	B0244	الانم این گزارشی که ارائه میدم مثل یک حسابدار مدیریته. بین حسابداری مدیریت و حسابرسی داخلی مرزی وجود نداره فقط اون رویکرد حسابرسی نظام مند مهمه. اون کار من دارم انجام میدم.
	I024	بنابراین گزارشی که حسابرسی داخلی تهیه میکنه از گزارشی که یک مسئول در یک واحد مشخص تهیه میکنه خیلی متفاوته میتونه در تصمیمات مدیریت تاثیرات بسیار بالایی داشته باشه پس کارش چیه کمک به تصمیم گیری های مدیریت ارشد.
مدیریت	B37 B62	تو این مملکت ما مدیر عامل یعنی خدای شرکت نه رئیس هیئت مدیره ها، مدیر عامل... همین که من به این باور رسیدم یعنی اینکه اون کمیته حسابرسی و حاکمیت شرکتی و اینا همه کشک. مدیر عامل اگر حمایت نکنه شما هیچ کارت پیش نمیره.
	C26 C13	خود آقای مدیرعامل یا هیئت مدیره، واحد های داخلی بانک. شرکت های تابع بانک یکی هست میبینی میره واقعا گزارش هایی میاره که واقعا وقتی ما توی کمیته حسابرسی مطرح میکنیم وقتی ما توی هیئت مدیره مطرح میکنیم بازخورد مثبتی داره.
	E30	گزارش حسابرسی به مقامات بالایی شرکت مثل هیات مدیره ارائه میشه.... خود مدیران عامل طی تماسهایی که دارن گاهی خودشان ابراز میکنند که اتفاقاتی که اینجا انجام شد خوب بود.
	F13	خب نظر اصلی برای من مدیر عامل ارشد خودمون هستش بعد در درجه دوم میتونه مدیران شرکت های زیر مجموعه هم باشن.
	G23 G05	شانس خوبمون و اتفاق خوبی که افتاد این بود که شخصا آقای دکتر مدیر عامل این مجموعه و به هر حال در کنار ایشون هیئت مدیره بانک همشون افرادی بودن که خیلی خیلی معتقد بودن به این قضیه.... من میگم اول هیئت مدیره نمونه بعدم حتی مدیر عامل و مدیران اجراییمون حتی.
	D0211	حسابرسی داخلی به بحث تئوری داره به بحث عملی داره در عمل اصولا هیئت مدیره و مدیران اون چیزی که توی تئوری هست رو از حسابرسی داخلی نمیخوان.
	D02142	حالا به هر نحوی هست کارهایی که مد نظر مدیریت هست خیلی وقتا کار اجرایی هم هست.
عدم استقلال	B02150	من رو یک جایی هیئت مدیره هم گذاشتن ممکنه حالا شما بگی با استقلال و بی طرفیت هم کار داره بالاخره ما که همه استانداردار ها رو پرفکت رعایت نمیکیم.
	F02125	چرا ذینفعان کار اجرایی بخوان شاید اونجوری راضی شون بکنه یعنی رضایت ذینفعان بعضا شده در اجرای اون ضعفها نه شناسایی و کشف اون ضعف ها.
	A022	من اینجا به عنوان حسابرس داخلی چندتا رئیس دارم به قول معروف. ... حالا من چه قدر باید توانمند باشم که بتونم از این سه نفر رو از خودم حداقل دوتا شون رو قانع کنم که دو به یک به نفع من رای بدن. خب این واقعا خیلی سخته و اگر من نتونم اثبات کنم انتظارات مدیر عامل متفاوت از انتظارات رئیس هیئت مدیره هست و اون هم متفاوت از در واقع اون معاون مالی که عضو هیئت مدیره هست.
تضاد منافع	D02146	از یک دید باتوجه به تضاد منافی که بین شرکت و حسابرس باشه ممکنه بگه این اطلاعات اطلاعات خوبی نباشه مورد استفاده نباشه مربوط نباشه و شاید برای درواقع همون جوری که عرض کردم رفتار سازمانی خیلی اثر مستقیم تو کیفیت کار داره و البته سرعت کار شما.
	H02125	این که میدونم دارم سوگیری میکنم توی کارم ولی بدم نمیداد راستش سوگیری داشته باشم... خدا نکنه اون سازمان درگیر مشکلات داخلی باشه هیئت مدیره با مدیرعامل، مدیرعامل با سهام دارها. یعنی این مشکلات این چنینی وجود داشته باشه راحت کنارت میذارن اینو خیلی نامحسوس متوجه میشی.
	C05	یک طرز فکر غلطی که توی بانک ما حاکمه اینه که اکثرا مارو با بازرسی اشتباه میکنن.
	C040	ببینید اولاً واحدهای اجرایی اصولا دوست ندارن کسی بیاد توی کار اونها کنکاش کنه یعنی اقا منو بذارین به اختیار خودمون که میگن موی دماغ ما میشن اینا.
	D034	حسابرسی داخلی چون بر اساس یک نیاز شکل نگرفته بر اساس یک الزام شکل گرفته و علی الاصول کسی دوست نداره حساب پس بده توی ایران و این فرهنگ نیست.

- ¹ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
- ² Grounded Theory
- ³ incident
- ⁴ concept
- ⁵ categories
- ⁶ substantive
- ⁷ audit for management
- ⁸ audit of management
- ⁹ common knowledge
- ¹⁰ International Professional Practice Framework (IPPF)