

Key Themes of Ambiguity, Duplicity, and Role Conflict in the Impairment of Internal Audit Independence: A Thematic Analysis

Mohammad khanmohammadi

*Ph.D. Candidate, Department of Accounting, College of Management,
Alborz Campus, University of Tehran, tehran, Iran,
khanmohammadi60@gmail.com*

Mohammad Moradi*

*Associate Prof., Department of Accounting, College of Management,
University of Tehran, Tehran, Iran, (Corresponding Author),
moradimt@ut.ac.ir*

Abbas nargesian

*Associate Prof, Department of Leadership and Human Capital, College of
Management, University of Tehran, Tehran, Iran, anargesian@ut.ac.ir*

Abstract:

This study aims to uncover and analyze the latent and complex obstacles that impair internal audit independence. By identifying key themes related to ambiguity, duplicity, and role conflict, it proposes practical solutions to strengthen this independence and enhance corporate governance. Employing a qualitative approach and thematic analysis method, the research collected data through semi-structured interviews with 20 employees from the internal audit units of a private banking financial group, using a convenience sampling method in 2024. The findings indicate that internal audit independence is compromised by three primary challenges: ambiguity, duplicity, and role conflict. Ambiguity in the corporate governance structure and the positioning of the internal audit function, coupled with a lack of clear standards, results in weakened board support and confusion regarding the unit's responsibilities. The duplicity faced by internal auditors-torn between organizational affiliation and professional duty, as well as between professional integrity and organizational expediency-poses significant threats to their independence. Furthermore, conflicts arising from organizational pressures on professional ethics, and the tension between the roles of independent overseer and internal consultant, create additional complexity. Overall, these findings suggest that addressing

these challenges requires redefining corporate governance frameworks, developing and implementing explicit professional standards, and fostering a culture of transparency and accountability within organizations. The insights from this study can serve as a foundation for regulatory reform, the promotion of professional standards, and enhanced oversight in the field of internal audit in Iran, thereby playing a crucial role in improving financial transparency and combating corruption.

Keywords: Internal audit, professional independence, role ambiguity, role duality, role conflict.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

مضامین کلیدی ابهامات، دوگانگی و تضاد نقش مؤثر بر مخدوش شدن استقلال حسابرسی داخلی: یک مطالعه تحلیل مضمون

محمد خان محمدی^۱ محمد مرادی^{۲*} عباس نرگسیان^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۳/۳۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۷/۲۳

چکیده:

ضرورت انجام این تحقیق، کشف و تحلیل موانع پنهان و پیچیده‌ای است که استقلال حسابرسی داخلی را تضعیف می‌کند. این مطالعه با شناسایی مضامین کلیدی در حوزه ابهامات، دوگانگی نقش و تضاد نقش، راهکارهای عملی برای تقویت این استقلال و بهبود حاکمیت شرکتی ارائه می‌دهد. مطالعه حاضر با رویکرد کیفی و با استفاده از روش تحلیل مضمون انجام شده است. داده‌ها از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۲۰ نفر از کارکنان واحدهای حسابرسی داخلی گروه مالی یک بانک خصوصی از طریق روش نمونه‌گیری در دسترس در سال ۱۴۰۳ جمع‌آوری شده است. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که استقلال حسابرسی داخلی تحت تأثیر سه چالش اصلی ابهام، دوگانگی و تضاد نقش قرار دارد. ابهام در ساختار حاکمیت شرکتی و جایگاه حسابرسی داخلی، همراه با نبود استانداردهای مشخص، منجر به تضعیف حمایت هیئت مدیره و سردرگمی در وظایف این واحد می‌شود. دوگانگی نقش حسابرسان داخلی در سطح فردی و سازمانی، بین تعلق سازمانی و مسئولیت حرفه‌ای، و همچنین تعارض میان صداقت حرفه‌ای و مصلحت‌سنجی سازمانی، استقلال حسابرسی داخلی را با چالش‌های جدی مواجه ساخته است. علاوه بر این، تضادهای ناشی از فشارهای سازمانی بر اخلاق حرفه‌ای و تعارض میان نقش ناظری مستقل و مشاوره‌ای، پیچیدگی‌های بیشتری ایجاد کرده است. به طور کلی، این یافته‌ها نشان می‌دهد که رفع این چالش‌ها نیازمند بازتعریف حاکمیت شرکتی، تدوین و اجرای استانداردهای کاری و تقویت فرهنگ شفافیت و پاسخگویی در سازمان‌ها است. یافته‌های این پژوهش می‌تواند مبنایی برای اصلاح مقررات، ارتقای استانداردهای حرفه‌ای و تقویت نظارت در حوزه حسابرسی داخلی ایران باشد و نقش مهمی در بهبود شفافیت مالی و مقابله با فساد ایفا کند.

کلیدواژه‌ها: حسابرسی داخلی، استقلال حرفه‌ای، ابهام نقش، دوگانگی نقش، تضاد نقش.

^۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، دانشکدگان مدیریت، پردیس البرز دانشگاه تهران، تهران، ایران.

khanmohammadi60@gmail.com

^۲ دانشیار، گروه حسابداری، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران. moradimt@ut.ac.ir

^۳ دانشیار، گروه رهبری و سرمایه‌انسانی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

anargesian@ut.ac.ir

۱- مقدمه:

استقلال^۱ عبارت است از آزادی از قید و شرط هایی که فعالیت حسابرسی داخلی را برای انجام وظایف محوله به گونه ای جهت دار، مورد تهدید قرار ندهد (هیئت استانداردهای بین المللی حسابرسی و اطمینان بخشی^۲، ۲۰۱۳). استقلال حسابرسی یک عامل مهم برای حرفه حسابرسی تلقی می شود. نتایج پژوهش ها (پروایت و همکاران ۲۰۰۹، ابوت و همکاران ۲۰۱۰) نشان داده است که افزایش نظارت کمیته حسابرسی، سبب استقلال بیشتر حسابرسی داخلی شده و به مثابه سپر برای حسابرسان در مقابل فشارهای احتمالی مدیریتی، عمل می کند.

از نظر جمیز (۲۰۰۳)، حسابرسان داخلی که با کمیته حسابرسی در ارتباط هستند، در مقایسه با حسابرسانی که با مدیریت ارشد ارتباط دارند، احتمال بیشتری وجود دارد که تقلب را گزارش کنند. در همین راستا، گودوین و بو (۲۰۰۱) در پژوهشی بیان کردند که پویایی ارتباط بین حسابرسان داخلی با کمیته حسابرسی می تواند موقعیت شغلی حسابرسان داخلی و استقلال آن ها را تقویت کند. این چالش ها در شرایطی که اقتصاد ایران با تحریم ها، نوسانات ارزی و فشارهای بین المللی مواجه است، اهمیت مضاعفی می یابد و لزوم پرداختن به آن را بیش از پیش آشکار می سازد. این ارتباط سازنده، تنها در صورتی می تواند به تقویت استقلال و عملکرد گزارش دهی منجر شود که ابهام نقش به عنوان یک مانع جدی برطرف شده باشد.

ابهام نقش^۳، ابهام زمانی رخ می دهد که یک نقش دارای اهداف کاری مهم یا رویه های کاری نامشخص و یا انتظارات گیج کننده باشد و یا اینکه شخص بازخوردی از کاری که انجام داده دریافت نکند این موضوع بیشتر زمانی اتفاق می افتد که کارمند (واحد عملیات) برای انجام نقش خود اطلاعات کافی نداشته باشد (لارسون، ۲۰۰۴).

ابهام نقش در حسابرسی داخلی می تواند ناشی از عدم شفافیت در قوانین و مقررات، تضاد منافع یا تغییرات مداوم در فرآیندهای سازمانی باشد (میسر و همکاران، ۲۰۱۹). دوگانگی هایی که حسابرسان داخلی با آن روبه رو هستند، به ویژه در تعادل بین استقلال حرفه ای و نقش مشورتی آن ها، از چالش های اساسی این حوزه محسوب می شود (سارنس و دی بیلد، ۲۰۰۶). علاوه بر این، تضاد نقش^۴ ممکن است در اثر انتظارات متناقض مدیریت، دینفعان و استانداردهای حرفه ای ایجاد شوند (روسی، ۲۰۱۵) لازم به ذکر است این عوامل شناسایی شده مؤثر بر ابهام در حسابرسی

¹ Independence

² IAASB

³ Role ambiguity

⁴ Role conflict

داخلی، در پژوهش‌های انجام شده در بستر اقتصادهای توسعه‌یافته انجام شده‌اند و یافته‌های آن‌ها لزوماً قابل تعمیم به محیط ایران نیست. از سوی دیگر، مطالعات داخلی نیز اگرچه به برخی از این چالش‌ها مانند فرآیندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی (بابای و همکاران ۱۴۰۰) و تأثیر استقلال بر اثر بخشی حسابرسی داخلی (کیاسری و همکاران، ۱۴۰۱) اشاره کرده‌اند اما اغلب به صورت پراکنده و بدون ارائه تحلیل جامعی از تعامل پیچیده‌ی ابهامات، دوگانگی‌ها و تضادهای نقش در تهدید استقلال حسابرسی داخلی بوده‌اند. این خلأ پژوهشی با توجه به ویژگی‌های خاص محیط کسب‌وکار ایران نیاز به مطالعات عمیق‌تر را آشکار می‌سازد. لذا هدف این تحقیق، پرکردن این خلأ پژوهشی از طریق شناسایی و تحلیل مضامین کلیدی تأثیرگذار بر استقلال حسابرسی داخلی در ایران با تمرکز بر سه محور اصلی ابهامات، دوگانگی‌ها و تضادهای نقش است. این پژوهش با به‌کارگیری روش تحلیل مضمون و با توجه به بستر خاص اقتصادی و سازمانی ایران، در پی پاسخگویی به این سؤالات است: ابهام موجود در فرآیند حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی چه چالش‌های خاصی را در راستای حفظ استقلال حرفه‌ای ایجاد می‌کند؟ دوگانگی نقش حسابرسان داخلی در شرایط ویژه حاکم بر شرکت‌های ایرانی چگونه استقلال آنان را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ و در نهایت، کدام نوع تضادهای نقشی در سیستم حسابرسی داخلی ایران تهدید جدی را برای استقلال حرفه‌ای حسابرسان به همراه دارد؟

این پژوهش از آن جهت نوآورانه محسوب می‌شود که نخستین مطالعه نظام‌مند در زمینه تبیین تعامل پیچیده ابهامات، دوگانگی‌ها و تضادهای نقش در تهدید استقلال حسابرسی داخلی در بستر خاص ایران است و می‌تواند چارچوبی برای تحقیقات آتی در این حوزه فراهم کند.

۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی داخلی به عنوان یک فعالیت مستقل و اطمینان‌بخشی تعریف می‌شود که با ارائه بینش و بهبود عملیات سازمانی، ارزش افزوده ایجاد می‌کند (استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی^۱، ۲۰۲۰). با این حال، دستیابی به این جایگاه ایده‌آل در گرو درک دقیق تعاملات و انتظارات پیچیده‌ای است که حسابرس داخلی در بافت سازمان با آن روبرو است. دیدگاه نظری فراگیری که به توضیح رابطه بین تقاضاهای مختلف و نقش افراد کمک می‌کند، تئوری نقش^۲ است (هانسان و همکاران ۲۰۰۶). تئوری نقش، بستری که در آن نقش‌های مختلفی اجرا می‌شود و انتظارات و مسئولیت‌هایی که نقش‌های مختلف دارند را برجسته می‌سازد

¹ International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing

² Role theory

(دیسوزا، ۲۰۱۳). این تئوری چارچوب مناسبی برای تحلیل چالش‌های پیش روی حساب‌رسان داخلی فراهم می‌کند.

در مطالعه‌ای در سال ۲۰۰۵، ون پورسم این سؤال را مطرح کرد: با توجه به روابط چندگانه حساب‌رسان داخلی و وابستگی حساب‌رسان داخلی به بسیاری از وظایف سازمانی که آنها بخشی از آن هستند، چه شرایطی آنها را قادر می‌سازد استقلال خود را حفظ کنند؟ با استفاده از تئوری نقش، ون پورسم (۲۰۰۵) ابهام حساب‌رسانی داخلی را به عنوان نقطه شروع در نظر گرفت و ارزیابی‌های خود حساب‌رسان داخلی را به عنوان مشروع‌ترین شاخص اثربخشی نقش آنها معرفی کرد. ایشان معتقداند دوگانگی، نقش‌های متضاد، و ابهام کار حساب‌رسان داخلی منجر به درهم آمیختگی پیچیده‌ای از همبستگی و دوستی، راهنماها و تحمیل‌ها، شایستگی‌ها و وضعیت می‌شود و حساب‌رسانی که در کار خود موفق‌ترند که در شعبه‌بازی این نقش‌ها تسلط دارند. مطالعه ون پورسم و تئوری نقش، چارچوب نظری لازم برای درک ملموس‌تر چالش‌های عملیاتی حساب‌رسانی داخلی را فراهم می‌سازد. حساب‌رسانی داخلی در سازمان‌ها با چالش‌های مختلفی مواجه است که می‌تواند اثرگذاری آن را تحت تأثیر قرار دهد. این چالش‌ها براساس تحقیقات پیشین عبارتند از:

فشارهای مدیریتی و عدم استقلال: گاهی اوقات ممکن است مدیران ارشد به دلیل منافع شخصی یا سازمانی تلاش کنند نتایج حساب‌رسانی داخلی را تحت تأثیر قرار دهند (لنزو همکاران، ۲۰۱۵). محدودیت منابع: کمبود منابع مالی، انسانی و فناوری از دیگر چالش‌های مهم در اجرای حساب‌رسانی داخلی است. این محدودیت‌ها ممکن است منجر به کاهش کیفیت و دقت حساب‌رسانی‌ها شود، زیرا حساب‌رسان داخلی ممکن است نتوانند به تمامی بخش‌ها و فرآیندهای سازمان دسترسی کامل داشته باشند یا از ابزارهای مناسب برای انجام کار خود استفاده کنند (الگینی و همکاران، ۲۰۰۶).

کمبود مهارت‌ها و تخصص‌های لازم: حساب‌رسانی داخلی نیازمند تخصص‌های گوناگونی مانند دانش مالی، فناوری اطلاعات، مدیریت ریسک، و حقوقی است. کمبود نیروی انسانی ماهر و متخصص می‌تواند منجر به کاهش اثربخشی و کیفیت حساب‌رسانی داخلی شود (آرن و همکاران، ۲۰۱۰).

تضاد فرهنگی و مقاومت در برابر تغییرات: در برخی سازمان‌ها، فرهنگ سازمانی با اصول و اهداف حساب‌رسانی داخلی همخوانی ندارد. مقاومت کارکنان و مدیران در برابر توصیه‌ها و

تغییرات پیشنهادی حسابرسان داخلی می‌تواند یکی از موانع بزرگ در اجرای موفقیت‌آمیز حسابرسی داخلی باشد (مایه‌رت و همکاران، ۲۰۰۷).

پیچیدگی قوانین و مقررات: پیچیدگی و تغییرات مداوم در قوانین و مقررات مربوط به امور مالی، حسابداری، و کنترل‌های داخلی، یکی از چالش‌های عمده برای حسابرسان داخلی است. این امر نیازمند به‌روزرسانی مداوم دانش و مهارت‌های حسابرسان داخلی است (استانداردهای حسابرسی داخلی، ۲۰۲۰).

نبود حمایت کافی از مدیریت ارشد: حمایت مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی، عامل مهمی در موفقیت آن است. در مواردی که مدیریت ارشد اهمیت کافی به نتایج حسابرسی داخلی نمی‌دهد یا از اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی پشتیبانی نمی‌کند، حسابرسی داخلی با چالش‌های جدی مواجه می‌شود (روسی، ۲۰۱۵).

نبود معیارهای ارزیابی مشخص: عدم وجود معیارهای روشن و مشخص برای ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی، می‌تواند منجر به ناهماهنگی در عملکرد و عدم تحقق اهداف حسابرسی شود. برای مثال، نبود شاخص‌های کلیدی عملکرد^۱ باعث می‌شود که حسابرسی داخلی نتواند به طور دقیق میزان موفقیت و پیشرفت خود را اندازه‌گیری کند (لنز و همکاران، ۲۰۱۵).

برای مقابله با چالش‌های فوق، به ویژه چالش‌های ناشی از ابهام، دوگانگی و تضاد نقش که در چارچوب تئوری نقش مورد بررسی قرار گرفت بررسی پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد راهکارهای مختلفی برای مقابله با چالش‌ها حسابرسی داخلی وجود دارند که برخی از این راهکارها به شرح ذیل می‌باشد.

تقویت استقلال حسابرسی داخلی: استقلال حسابرسی داخلی یکی از مهم‌ترین اصول و الزامات برای تضمین اثربخشی، بی‌طرفی و شفافیت فرآیندهای حسابرسی در سازمان‌ها است. بدون استقلال کافی، حسابرسی داخلی نمی‌تواند به درستی وظایف خود را انجام دهد و نقش مؤثری در بهبود عملکرد سازمانی ایفا کند (فلورا و همکاران، ۲۰۲۰). در این راستا، تقویت استقلال حسابرسی داخلی به عنوان یک راهکار اساسی برای مقابله با چالش‌های حسابرسی داخلی مورد تأکید قرار می‌گیرد همچنین ایجاد ساختارهای گزارش‌دهی که استقلال حسابرسان داخلی را حفظ کند و از نفوذ مدیریت اجرایی جلوگیری نماید به عنوان راهکار تقویت استقلال حسابرسی داخلی می‌باشد (الزبان و همکاران، ۲۰۱۴).

سرمایه‌گذاری در آموزش و توسعه مهارت‌ها: یکی از راهکارهای اساسی برای مقابله با چالش‌های حسابرسی داخلی، سرمایه‌گذاری در آموزش و توسعه مهارت‌ها است. این رویکرد نه تنها به

¹ KPIs

بهبود کیفیت و اثربخشی حسابرسی داخلی کمک می‌کند، بلکه می‌تواند از طریق ارتقاء دانش و توانایی‌های حساب‌رسان داخلی، نقش مؤثری در بهبود عملکرد کلی سازمان داشته باشد (آرنا و همکاران، ۲۰۱۰).

فرهنگ سازمانی: ایجاد یک فرهنگ سازمانی پشتیبان حسابرسی داخلی یکی از راهکارهای مؤثر برای مقابله با چالش‌های حساب‌رسان داخلی، است. این رویکرد به معنای توسعه و تقویت ارزش‌ها، باورها و رفتارهایی است که حساب‌رسان داخلی را به عنوان یک ابزار مدیریتی حیاتی در سازمان می‌شناسد و از فعالیت‌های آن حمایت می‌کند (مایه‌رت و همکاران، ۲۰۰۷).

مدیریت ارشد: افزایش حمایت مدیریت ارشد یکی از راهکارهای حیاتی برای تقویت و بهبود عملکرد حساب‌رسان داخلی در سازمان‌ها است. حمایت مدیران ارشد از حساب‌رسان داخلی می‌تواند به طور قابل توجهی در حل بسیاری از چالش‌هایی که حساب‌رسان داخلی با آنها مواجه است، مؤثر باشد. این حمایت شامل تأمین منابع لازم، ارائه دسترسی به اطلاعات مورد نیاز، ایجاد محیطی مناسب برای انجام مستقل و بی‌طرفانه وظایف حساب‌رسان و تضمین اجرای توصیه‌های حساب‌رسان داخلی می‌شود (کان و همکاران، ۲۰۱۰). همچنین تأکید بر اهمیت حساب‌رسان داخلی و حمایت کامل از توصیه‌ها و نتایج آن توسط مدیریت ارشد به عنوان راهکار افزایش حمایت مدیریت ارشد می‌باشد. (روسی، ۲۰۱۵).

با تمرکز بر راهکارهای کلی فوق، اکنون می‌توان به طور خاص به بررسی یکی از کلیدی‌ترین و پرابهام‌ترین چالش‌ها، یعنی "استقلال" پرداخت. بر اساس تحقیقاتی که قبلاً انجام شده حساب‌رسان داخلی برای دستیابی به استقلال همواره با چالش‌هایی به شرح زیر مواجه بوده‌اند:

ابهام در استقلال حساب‌رسان داخلی: ابهام در تعریف استقلال، یکی از ابهامات اصلی در مورد استقلال حساب‌رسان داخلی، تعریف دقیق آن است. برخی منابع به استقلال ساختاری تأکید دارند، در حالی که برخی دیگر بر استقلال فکری تمرکز می‌کنند (کان و همکاران، ۲۰۱۰). این دو جنبه ممکن است به طور همزمان وجود داشته باشند، اما عدم وضوح در تعریف آنها می‌تواند منجر به سوء تفاهم‌های جدی شود.

تأثیرات ساختاری و فرهنگی: استقلال حساب‌رسان داخلی تحت تأثیر عوامل مختلفی قرار دارد. فرهنگ سازمانی ممکن است بر استقلال فکری تأثیر بگذارد، به طوری که حساب‌رسان داخلی نتوانند نظرات خود را به طور آزادانه بیان کنند (سارنز، ۲۰۰۶). این موضوع می‌تواند به ایجاد ابهام در مورد سطح واقعی استقلال حساب‌رسان منجر شود.

دوگانگی در نقش حسابرسان داخلی: حسابرس و مشاور: یکی از دوگانگی‌های اصلی در نقش حسابرسان داخلی، تعارض بین وظایف حسابرسی و مشاوره است. از یک سو، حسابرسان داخلی موظفند تا به شناسایی نقاط ضعف و مشکلات بپردازند، اما از سوی دیگر، ممکن است از آنها خواسته شود که به عنوان مشاور عمل کنند و در فرآیندهای تصمیم‌گیری مشارکت کنند (گراهام و همکاران، ۲۰۱۶). این دوگانگی می‌تواند منجر به کاهش استقلال فکری آنها شود.

وابستگی به مدیریت: حسابرسان داخلی معمولاً تحت نظارت مدیریت قرار دارند و این وابستگی می‌تواند به استقلال آنها آسیب بزند. در مواردی که مدیریت فشارهایی را بر روی حسابرسان داخلی اعمال کند، ممکن است آنها نتوانند ارزیابی‌های بیطرفانه‌ای ارائه دهند (کنچل و همکاران، ۲۰۱۳).

تضادها در نقش: تضاد منافع: در برخی موارد، ممکن است منافع مدیریت با اهداف حسابرسی داخلی در تضاد باشد. برای مثال، مدیریت ممکن است تمایل داشته باشد که نقاط ضعف را پنهان کند تا تصویر مثبتی از عملکرد سازمان ارائه دهد. در حالی که حسابرسان داخلی باید به شناسایی و گزارش این نقاط ضعف بپردازند (بیسلی، ۲۰۱۹). تضاد بین کارکردهای مختلف: در سازمانهایی که چندین واحد مستقل وجود دارد، ممکن است تضادهایی بین کارکردهای مختلف ایجاد شود. برای مثال، واحدهای مالی و عملیاتی ممکن است با یکدیگر در تضاد باشند و این تضاد می‌تواند بر استقلال حسابرسان داخلی تأثیر بگذارد (کان و همکاران، ۲۰۱۰).

پیشینه پژوهش‌های خارجی

از اولین تحقیقات در زمینه استقلال حسابرسی داخلی می‌توان به مطالعه انجام شده توسط گودین (۲۰۰۱) با عنوان دو عامل مؤثر بر استقلال و عینیت حسابرسی داخلی اشاره کرد. نتایج این مطالعه نشان داد که رابطه قوی با کمیته حسابرسی استقلال را افزایش می‌دهد و استفاده از حسابرسی به عنوان زمینه آموزشی ممکن است عینیت را تضعیف کند.

آرنا و آرونه (۲۰۰۹) در مطالعه‌ای بر روی شرکت‌های ایتالیایی نشان دادند اثربخشی حسابرسی داخلی تحت تأثیر: (۱) ویژگی‌های تیم حسابرسی داخلی، (۲) فرآیندها و فعالیت‌های حسابرسی، و (۳) پیوندهای سازمانی است. اثربخشی حسابرسی داخلی به‌ویژه زمانی افزایش می‌یابد که نسبت بین تعداد حسابرسان داخلی و کارکنان افزایش می‌یابد.

تیلور (۲۰۰۹) در مطالعات خود به این نتیجه رسیدند که ابهام نقش و تعارض به طور منفی بر استقلال تأثیر می‌گذارد. ابهام در اختیار و فشار زمانی و تعارض با ارزش‌های شخصی عوامل مهمی هستند.

بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی (IIAFA)^۱ در مطالعه انجام شده در شهرهای اصلی کشور کانادا، مانع اصلی اجرای حسابرسی داخلی بشرح ذیل عنوان نمود (فاستر و اوکانر، ۲۰۱۴) ۱- فقدان قوانین و مقررات الزام آور در عملیات حسابرسی، ۲- کمبود آموزش های مؤثر و دسترسی ناکافی به آن ها، ۳- عدم آگاهی و حمایت کافی از حسابرسی داخلی، ۴- عدم بلوغ فرآیندهای حاکمیت شرکتی، ۵- ناکافی بودن رهنمودها و استانداردهای اجرایی.

کامو (۲۰۱۴) در تحقیقی با عنوان بررسی انگیزه های استقلال حسابرس داخلی انجام شده به این نتیجه رسید که مشارکت مدیریت و اثربخشی کمیته حسابرسی به طور قابل توجهی بر استقلال حسابرسی داخلی تأثیر می گذارد.

روسی (۲۰۱۵) در تحقیق کیفی خود به بررسی مفهوم ابهام در حسابرسی داخلی پرداخت. نتایج نشان داد که عدم شفافیت در شرح وظایف و انتظارات، منجر به کاهش کیفیت گزارش های حسابرسی و تضعیف جایگاه حرفه ای حسابرسان داخلی می شود.

لنز و هان (۲۰۱۵) در مطالعه ای نشان دادند که ترس از عواقب گزارش دهی یا واکنش های منفی از سوی مدیران، می تواند استقلال تصمیم گیری حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهد. این عامل به ویژه زمانی پررنگ می شود که حسابرسان داخلی در محیط های سازمانی با فشارهای شدید اجتماعی یا سیاسی مواجه باشند.

مطالعه ای بزمی و همکاران (۲۰۱۶) در شهر لاهور پاکستان نشان داد که چالش های اصلی در اجرای حسابرسی داخلی عبارتند از: عدم همکاری کارکنان واحد حسابداری، کم علاقه ای و انگیزه مدیران نسبت به حسابرسی داخلی، نادیده گرفتن قوانین و مقررات در پردازش درآمد و هزینه. حمایت اتحادیه های کارگری از تقلب، عدم آگاهی از نقش حسابرسی داخلی و کمبود آموزش. (سایپترا، ۲۰۱۹) در مطالعه ای نشان داد که دستیابی به استقلال کامل همواره با چالش هایی همراه است. و عنوان نمود که در بسیاری از سازمان ها، حسابرسی داخلی به صورت مستقیم به مدیریت ارشد گزارش می دهد که این امر می تواند استقلال عملیاتی آن را تحت تأثیر قرار دهد.

آلندر (۲۰۲۳) در مطالعه ای به این نتیجه رسید که استقلال موقعیتی و رابطه ای است و بر اساس زمینه سازمانی درجات مختلفی از استقلال وجود دارد.

سیتوان (۲۰۲۳) در پژوهش خود به این نتیجه رسید که حسابرسان داخلی برای حفظ عینیت و اعتبار نیاز به استقلال دارند، حتی با وجود این که تحت مدیریت هستند.

¹ Institute of Internal Auditors Research Foundation

تاها (۲۰۲۴) در تحقیقی با عنوان استقلال حسابرسان داخلی تحت استرس قلدری در محل کار به این نتیجه رسید که قلدری در محیط کار به طور قابل توجهی استقلال حسابرسان داخلی را تضعیف می کند. وانگ (۲۰۲۵) در تحقیقی با عنوان استقلال حسابرسی داخلی، ساختار حاکمیت شرکتی اشخاص حقوقی و کیفیت گزارشگری مالی به این نتیجه رسید که استقلال حسابرسی داخلی به افزایش کیفیت گزارشگری مالی کمک می کند. علاوه بر این، ساختار حاکمیت شرکتی نقش واسطه ای مهمی در این رابطه ایفا می کند.

پیشینه پژوهش های داخلی

از اولین تحقیقات داخلی در زمینه حسابرسی داخلی می توان به مطالعه انجام شده توسط نیکخواه آزاد (۱۳۷۷) در تحقیقی با عنوان عوامل عدم توسعه و روش های ارتقای حسابرسی داخلی در ایران نشان داد عوامل عدم رشد را شامل عدم شناخت کافی از حسابرسی داخلی، کمبود نیروی انسانی، عدم پشتوانه اجرایی، عدم استقلال، جایگاه نامناسب سازمانی حسابرسی داخلی، عدم وجود تحقیقات در زمینه حسابرسی داخلی، فقدان الزام قانونی برای وجود حسابرسی داخلی، فقدان انجمن حسابرسی داخلی معرفی کرد.

مرادی و بحری ثالث (۱۳۹۷) نشان دادند که حمایت مدیریت ارشد، صلاحیت و شایستگی، ارتباط با حسابرسان مستقل، استقلال و اندازه واحد حسابرسی داخلی، به ترتیب بیشترین تا کمترین، تأثیر را در اثر بخشی دارند.

نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) در تحقیقی با عنوان چالش ها و موانع کیفیت حسابرسی داخلی، بر اساس الگوی استخراجی از داده های پژوهش موانع و چالش های کیفیت حسابرسی داخلی را به تفکیک ورودی ها، فرآیندها، خروجی ها، پیامدها و عوامل زمینه ای را ارائه کردند.

دستگیر و مشتری دوست (۱۳۹۸) در مطالعه ای به این نتیجه رسیدند که کیفیت حسابرسی داخلی می تواند با به کارگیری حسابرسان با تحصیلات مؤثر و سوابق حرفه ای و شناخت کافی آنان از استانداردهای حسابرسی داخلی و اشراف بر استانداردهای حسابداری و درک عمیق از اصول مدیریت و شناخت کلی از علوم اقتصاد و فن آوری ارتباطات و نیز رعایت کامل استقلال و بی طرفی و عضویت آنان در مجامع حرفه ای داخلی و بین المللی افزایش یابد.

منتی و زمان (۱۳۹۸) در تحقیقی با عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی، پنج عامل صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی در سازمان، تعامل و همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل، حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی و استقلال حسابرسی داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارند.

تقی نتاج و نجمی (۱۳۹۹) در مطالعه‌ای با عنوان چالش‌های استقرار حسابرسی داخلی اثربخش در مؤسسات اعتباری به این نتیجه رسیدند که ده مؤلفه برای استقرار حسابرسی داخلی اثربخش در بانک به ترتیب شامل: ۱- پیگیری ۲- رویکرد ۳- اهداف ۴- گزارشگری ۵- جایگاه سازمانی ۶- استقلال ۷- دامنه ۸- روابط کاری با ذینفعان ۹- برنامه ریزی ۱۰- منابع حسابرسی داخلی بانک، می‌باشد.

مطالعه‌ای توسط بابایی و همکاران (۱۴۰۰) با عنوان استقلال حسابرسی داخلی؛ رویکرد فرآیندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی انجام شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که خودکارآمدی، میزان امید، تاب‌آوری، و حمایت ادراک شده از سرپرست بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. این مطالعه به این نتیجه رسیده است که افزایش نظارت‌های حمایتی بر رفتار حسابرسان داخلی موجب افزایش شجاعت در افشای واقع‌گرایانه‌تر عملکردهای مالی شرکت‌ها می‌شود.

پورعلی و همکاران (۱۴۰۰) در تحقیقی نشان دادند که به ترتیب در زمینه مؤلفه رفتاری شاخص ارتباطات همه‌جانبه منابع انسانی، مؤلفه زمین‌های، شاخص امکان تأمین منابع مالی مورد نیاز از خارج سازمان و مؤلفه ساختاری، شاخص ارتقای سیستم‌های اطلاعاتی تأثیر بیشتری بر عملکرد حسابرسی داخلی دارد.

مطالعه‌ای توسط مدیر کیاسرای و همکاران (۱۴۰۱) با عنوان بررسی تأثیر استقلال واحد حسابرسی داخلی بر عملکرد حسابرسی داخلی انجام شده است. این پژوهش با بررسی ۱۳ مقاله در پایگاه مرکز اطلاعات علمی داخلی و خارجی نشان داده است که استقلال حسابرسی داخلی بر اثربخشی یا عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر دارد. در این تحقیق، هدف مشخص کردن تأثیر استقلال بر عملکرد حسابرسی داخلی بوده است.

ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان بررسی تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر سکوت حسابرسان داخلی، به این نتیجه رسیدند که توجه به کاهش ابهام نقش و تعارض نقش حسابرسان داخلی از سوی کمیته تدوین استانداردهای حسابرسی داخلی و هیأت مدیره شرکت‌ها می‌تواند منجر به افزایش کیفیت حسابرسی شود.

مطالعه‌ای توسط خوئینی و همکاران (۱۴۰۲) نشان داد که برای مدیریت مؤثر تضاد نقش در عملکرد حسابرسان داخلی، تقویت مهارت‌ها و آگاهی‌های ذی‌نفعان و حسابرسان داخلی ضروری است. این مطالعه بر لزوم بهبود ارتباطات و راهبردهای مدیریتی تأکید دارد تا بتوان تضادهای نقش را به‌طور مؤثر مدیریت کرد.

مؤمنی و ذبیحی (۱۴۰۲) در مطالعه‌ای نشان دادند که ابهام نقش تأثیر منفی و معناداری بر صداقت و شایستگی حسابرسان دارد. همچنین، نتایج پژوهش حاکی از آن است که هوش معنوی تأثیر تعدیل‌کننده‌ای بر رابطه منفی ابهام نقش با صداقت و شایستگی حسابرسان ندارد. نقدی و همکاران (۱۴۰۴) در مطالعه‌ای با عنوان تأثیر نفوذ مدیریت و کمیته حسابرسی بر حسابرسان داخلی به این نتیجه رسیدند همسو با نظریه استدلال انگیزشی، نفوذ کمیته حسابرسی یا مدیریت، بر ارزیابی کنترل‌های داخلی توسط حسابرسان داخلی تأثیر نمی‌گذارد، به‌طوری‌که حسابرسان داخلی به منظور جلب رضایت مدیران و کمیته حسابرسی از گزارش ضعف‌های فراگیر اجتناب ورزیده و این کنترل داخلی را علیرغم نادیده گرفته شدن آن، به عنوان کنترل مؤثر تلقی می‌نمایند. با وجود سابقه نسبتاً طولانی تحقیق در این حوزه، سه شکاف مهم در ادبیات موضوع مشاهده می‌شود: اول آن که تحقیقات پیشین عمدتاً به بررسی جداگانه هر یک از عوامل (ابهام، دوگانگی نقش و تضاد نقش) پرداخته‌اند و تعامل پیچیده این عوامل کمتر مورد توجه قرار گرفته است. دوم آن که مطالعات انجام شده در ایران اغلب بر جنبه‌های ساختاری تأکید داشته‌اند و ابعاد شناختی و رفتاری موضوع را نادیده گرفته‌اند. سوم آن که تأثیر خاص محیط نهادی و فرهنگی ایران بر این پدیده کمتر مورد کاوش قرار گرفته است.

۳- سؤالات پژوهش

سؤال اول: مضامینی از ابهام نقش که منجر به مخدوش شدن استقلال حسابرسی داخلی می‌شود؛ کدامند؟
سؤال دوم: مضامینی از دوگانگی نقش که منجر به مخدوش شدن استقلال حسابرسی داخلی می‌شود؛ کدامند؟

سؤال سوم: مضامینی از تضاد نقش که منجر به مخدوش شدن استقلال حسابرسی داخلی می‌شود؛ کدامند؟

۴- روش‌شناسی پژوهش

تفکر حاکم بر پژوهش حاضر مبتنی بر پارادایم تفسیری در علوم اجتماعی است. از حیث نوع داده، روش پژوهش کیفی و راهبرد پژوهش در زمره مطالعات تحلیل مضمون قرار دارد. با توجه به حساسیت و پیچیدگی ویژه فعالیت‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های زیر مجموعه بانکی به دلیل حجم بالای ریسک‌های مالی و اعتباری و پویا بودن واحدهای حسابرسی این شرکت‌ها نسبت به دیگر شرکت‌ها، این پژوهش به بر روی گروه مالی یک بانک خصوصی متمرکز شده است. داده‌های پژوهش از طریق مشاهده و مصاحبه نیمه‌ساختاریافته و به صورت حضوری با استفاده از سؤالات بازار از طریق یک نمونه ۲۰ نفره در دسترس، متشکل از کارکنان واحدهای حسابرسی داخلی گروه مالی یک بانک خصوصی در سال ۱۴۰۳، گردآوری شده است. این انتخاب عمدتاً به دلیل محدودیت‌های دسترسی به جامعه پژوهش در سایر مؤسسات مالی صورت گرفت. شرایط ورود به نمونه پژوهش بر اساس معیارهای زیر تعیین شد:

الف) سابقه کار: داشتن حداقل ۵ سال تجربه کاری در حوزه حسابرسی داخلی به منظور اطمینان از برخورداری از تجربه کافی. ب) رده شغلی: حضور در حداقل یکی از سه رده شغلی حسابرس ارشد، سرپرست یا مدیر برای تضمین تنوع دیدگاه‌ها. ج) وضعیت استخدام: در برگیری هر دو گروه شاغلین و بازنشستگان جهت دستیابی به دیدگاه‌های همزمان و گذشته‌نگر.

با توجه به نظر مشارکت‌کنندگان و الزام پژوهشگران به رعایت اصول اخلاقی در فرآیند پژوهش، ارائه نام و سایر اطلاعات مشارکت‌کنندگان با محدودیت، مواجهه بوده و از درج اطلاعات مرتبط، اجتناب شده است (مشخصات این افراد در جدول شماره ۱ ارائه شده است).

جدول ۱. مشخصات مشارکت‌کنندگان در تحقیق

شماره	سمت	مدارک حرفه ای / مدرک تحصیلی	سابقه	مدت مصاحبه
۱	مدیر	کارشناسی	۳۳ سال	۳۵ دقیقه
۲	مدیر	کارشناسی ارشد- حسابدار رسمی	۱۶ سال	۳۱ دقیقه
۳	مدیر	کارشناسی	۲۲ سال	۳۳ دقیقه
۴	حسابرس ارشد	کارشناسی ارشد- حسابدار رسمی	۸ سال	۳۰ دقیقه
۵	مدیر	کارشناسی ارشد	۱۷ سال	۴۲ دقیقه
۶	مدیر	کارشناسی ارشد	۱۰ سال	۳۹ دقیقه
۷	حسابرس ارشد	کارشناسی ارشد	۱۰ سال	۳۳ دقیقه
۸	مدیر	کارشناسی ارشد	۳۰ سال	۵۲ دقیقه
۹	حسابرس ارشد	کارشناسی ارشد	۱۰ سال	۲۷ دقیقه
۱۰	مدیر	کارشناسی ارشد	۱۹ سال	۲۷ دقیقه
۱۱	مدیر	کارشناسی ارشد	۱۶ سال	۲۵ دقیقه
۱۲	سرپرست	کارشناسی ارشد-حسابدار رسمی	۱۲ سال	۴۶ دقیقه
۱۳	سرپرست	کارشناسی ارشد	۱۲ سال	۲۸ دقیقه
۱۴	مدیر	کارشناسی ارشد	۲۱ سال	۲۵ دقیقه
۱۵	مدیر	مهندسی الکترونیک	۸ سال	۶۱ دقیقه
۱۶	سرپرست	کارشناسی ارشد	۱۲ سال	۶۱ دقیقه
۱۷	سرپرست	کارشناسی ارشد	۲۳ سال	۳۵ دقیقه
۱۸	مدیر	کارشناسی ارشد	۲۱ سال	۳۰ دقیقه
۱۹	حسابرس ارشد	کارشناسی	۷ سال	۳۱ دقیقه
۲۰	حسابرس ارشد	کارشناسی ارشد	۲۰ سال	۳۴ دقیقه

در این پژوهش از مصاحبه ۱۸ به بعد، مضمون جدیدی تولید نشد، لکن، برای اطمینان از اشباع نظری گردآوری داده‌ها تا فرد بیستم، (مصاحبه) ادامه پیدا نمود و به حد طلایی و نقطه اشباع رسید.

جدول ۲: اطلاعات مربوط به اشباع نظری

مضمون فراگیر	مضمون سازنده جهت	مصادیحه ۱	مصادیحه ۲	مصادیحه ۳	مصادیحه ۴	مصادیحه ۵	مصادیحه ۶	مصادیحه ۷	مصادیحه ۸	مصادیحه ۹	مصادیحه ۱۰	مصادیحه ۱۱	مصادیحه ۱۲	مصادیحه ۱۳	مصادیحه ۱۴	مصادیحه ۱۵	مصادیحه ۱۶	مصادیحه ۱۷	مصادیحه ۱۸	مصادیحه ۱۹	مصادیحه ۲۰	مجموع	
چالش‌های حاکمیت شرکتی	ابهام در فرآیند گزارش‌دهی	۱																				۷	
	ابهام مدیریتی و تعارض منافع	۱						۱														۷	
	ابهام در حمایت				۱	۱						۱					۱					۶	
	ابهام در جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی					۱				۱			۱									۷	
چالش دستورالعمل واستANDARD ها	کمبود استاندارد ها و دستورالعمل‌های لازم الاجرا						۱		۱		۱					۱						۶	
	ابهام ناشی از دسترسی به اطلاعات کافی	۱																				۲	
	ابهام نقش سازمانی											۱				۱						۲	
دوگانگی نقش در سطح فردی و سازمانی	دوگانگی استقلال ساختاری و تعلق سازمانی				۱					۱									۱	۱			۷
	دوگانگی نقش ناظر و مشاور	۱				۱																۵	
	دوگانگی بین مؤثر بر اخلاق و عملیات				۱	۱			۱			۱										۹	
تضاد در پایداری اخلاق حرفه‌ای در برابر فشارهای سازمانی	دوگانگی در مرزهای حرفه‌ای و الزامات سازمانی								۱		۱					۱	۱					۶	
	تضاد وابستگی ساختاری							۱										۱	۱			۶	
تضاد بین نقش مستقل و نقش مشاوره‌ای	تضاد حکمرانی	۱											۱									۷	
	تضاد نقش حرفه‌ای																					۵	

داده‌های این پژوهش از طریق مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته و مشاهده میدانی با مراجعه حضوری به محیط کاری مشارکت‌کنندگان گردآوری شد. به‌منظور حفظ اصالت داده‌ها، فرآیند ثبت اطلاعات عمدتاً به صورت ضبط صوتی و در مواردی با یادداشت‌برداری مستقیم انجام شد. داده‌های گردآوری‌شده، مورد بازنگری و مرور مجدد قرار گرفتند و همه فایل‌های صوتی به متن تبدیل و نسخه‌های کامپیوتری آن‌ها تهیه و ویرایش شد. در نهایت، داده‌های متنی برای استخراج مضامین اصلی، با استفاده از روش تحلیل مضمون مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند.

تحلیل مضمون، فرآیندی برای تحلیل داده‌های متنی است که داده‌های پراکنده و متنوع را به داده‌های غنی و تفصیلی تبدیل می‌نماید. مضمون، مبین اطلاعات مهمی درباره داده‌ها و سؤالات پژوهش است و تا حدودی، معنی و مفهوم الگوی موجود در مجموعه‌ای از داده‌ها را نشان می‌دهد (کلارک و براون، ۲۰۰۶). مراحل تجزیه و تحلیل مضمون به شرح زیر است.

مرحله اول: آشنایی با داده‌ها، مرحله دوم: ایجاد کدهای اولیه، مرحله سوم: جستجوی مضمون‌ها، مرحله چهارم: بازبینی تم‌ها، مرحله پنجم: تعریف و نام‌گذاری مضمون‌ها، مرحله ششم: گزارش دهی

فرآیند انجام تحلیل به‌صورت توالی انجام اقدامات مرتبط با هر مرحله می‌باشد که با توجه به شرایط انجام پژوهش، در واقعیت به‌صورت فرآیندی غیرخطی و با رفت و برگشت‌هایی متعدد صورت پذیرفت.

۵- یافته‌های پژوهش

داده‌های مشاهده از محل فعالیت حسابرسان داخلی در این پژوهش به‌صورت نظام‌مند در فرآیند تحلیل مضمون به‌کارگرفته شده است. در فرآیند کدگذاری، مشاهدات میدانی شامل محل فعالیت و نحوه تعامل حسابرسان با واحدهای مورد رسیدگی به درک عمیق‌تری از بافت پژوهش انجامید و موجب شکل‌گیری مضامین جدیدی در حوزه‌ی ابهامات، دوگانگی و تضادهای نقشی مؤثر بر مخدوش شدن استقلال حسابرسی داخلی شد. در مراحل بعد، این داده‌ها با تقویت مضامین استخراج شده از مصاحبه‌ها (مانند تأیید عینی کمبود نیرو) و کشف ناهمخوانی‌های بین گفته‌ها و واقعیت‌ها، به غنای تحلیل خواهند افزود. در نهایت، داده‌های مشاهده از طریق آشکارسازی ابعاد پنهان، به ارائه تحلیلی متقن و پاسخ جامع‌تر به پرسش‌های پژوهش منجر شدند. یافته‌های این تحقیق که با استفاده از روش مشاهده میدانی و از طریق بازدید حضوری از واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های زیرمجموعه گروه مالی بانک کسب گردیده، در جدول شماره ۳ ارائه شده است. مشاهدات حاصل از بررسی واحدهای حسابرسی داخلی شرکت‌های زیرمجموعه گروه مالی بانک مندرج در جدول ۳ حاکی از وجود چالش‌های ساختاری و عملکردی مشترکی است که به‌طور قابل توجهی بر استقلال و اثربخشی این واحدها تأثیرگذار می‌باشد. از جمله مهم‌ترین این چالش‌ها می‌توان به کمبود نیروی انسانی اشاره کرد، به‌طوری‌که در برخی شرکت‌ها مانند شرکت‌های شماره‌های ۱ و ۱۱، تنها ۱ تا ۲ نفر نیروی انسانی مشغول به کار هستند. علاوه بر این، محدودیت‌های فضای فیزیکی نیز به‌عنوان مانعی در برخی واحدها مشاهده

شده است؛ برای مثال در شرکت‌های شماره‌های ۲، ۳ و ۶، واحدهای حسابداری داخلی در اتاق‌های مشترک یا فضاهای پارتیشن‌بندی شده فعالیت می‌کنند. همچنین، وابستگی سازمانی و کنترل گزارش‌ها توسط مدیر حسابداری داخلی هلدینگ پیش از نهایی شدن آن‌ها، به ویژه در شرکت شماره ۵، از دیگر موانع مهم به شمار می‌رود.

در مقابل، واحدهای حسابداری داخلی موفق‌تر، مانند شرکت شماره ۶ که دارای ۹ نفر نیروی متخصص، ساختار سازمانی مستقل و یک نوع برون‌سپاری حرفه‌ای هستند، نشان‌دهنده اهمیت استقلال ساختاری، تخصصی‌سازی و حمایت مدیریت در بهبود عملکرد حسابداری داخلی می‌باشد. علاوه بر این، تداخل وظایف، نظیر انجام همزمان امور حسابداری و امور مالی در برخی شرکت‌ها (مانند شرکت شماره ۵) و همچنین فقدان استانداردهای فرآیندی، به عنوان موانع اصلی در عملکرد واحدهای حسابداری داخلی شناسایی شده‌اند. این یافته‌ها ضرورت بازنگری در ساختار، فرآیندها و منابع انسانی واحدهای حسابداری داخلی را جهت افزایش اثربخشی و استقلال آن‌ها برجسته می‌سازد.

جدول ۳. تحلیل مشاهدات

شرکت	تعداد نیرو واحد حسابداری داخلی	اتاق حسابداری داخلی	استقلال سازمانی (در سه سطح ضعیف-متوسط-قوی)	چالش‌های اصلی	قابلیت‌های بارز
۱	۲ نفر	اتاق مشترک با واحد فنی	ضعیف	عدم تناسب نیرو با حجم کار، نبود فضای اختصاصی	بینش تحلیلی
۲	۳ نفر شامل حسابداری و حسابداری ارشد + مدیر حسابداری	اتاق مشترک کوچک	متوسط (به دلیل هم‌طبقه بودن با مدیرعامل)	فضای کاری نامناسب	ارتباط خوب با مدیریت
۳	۱ نفر	فضای ناکافی	ضعیف	استفاده برای امور مالی	-
۴	۱ نفر	پارتیشن	متوسط-وابسته به هلدینگ	نیروی انسانی ناکافی	حمایت هلدینگ
۵	۳ نفر	اتاق مستقل	قوی (تصمیمات توسط مدیر حسابداری گروه گرفته می‌شود)	برخوردهای تند	استقلال مطلوب
۶	۲ نفر	پارتیشن	متوسط (برنامه مصوب هیئت مدیره)	فضای کاری نامناسب	ارتباطات خوب
۷	۱ نفر تمام وقت + یک نفر به صورت نیمه وقت	اتاق مستقل	به علت برون سپاری قوی	شغل دوم بودن	تمرکز بر صلاحیت تخصصی
۸	۱ نفر تمام وقت + یک نفر به صورت نیمه وقت	اتاق مستقل	به علت برون سپاری قوی	نیروی انسانی کم ناکافی	فرآیند برنامه‌ریزی رسمی
۹	متغیر بین ۳ و ۴ نفر	اتاق مستقل	به علت برون سپاری قوی	محدودیت بودجه زمانی	انگیزه بالا
۱۰	۹ نفر	مستقل اتاق	قوی	محدودیت بودجه زمانی	ساختار حرفه‌ای
۱۱	۱ نفر	اتاق مستقل	قوی	انجام امور مالی موازی	صراحت لهجه

یافته‌های مربوط به سؤال اول پژوهش

سؤال اول پژوهش بیان می‌دارد که مضامینی از ابهام که منجر به مخدوش شدن استقلال حسابرسی داخلی می‌شود کدامند؟ برای یافتن پاسخ این سؤال ۴ اقدام انجام شده است و نتایج آن به شرح جدول ۴ می‌باشد.

جدول ۴. مضامین ابهام مربوط به مخدوش کننده ه استقلال حسابرسی داخلی

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۵	"ابهام داشتیم که موضوع را به چه کسی گزارش کنیم تا مؤثر باشد... نمی‌دانستیم چه مطالبی را از مجموعه مطالب ارائه کنیم"	ابهام در فرمت گزارش‌دهی	ابهام در فرآیند گزارش‌دهی	چالش‌های حاکمیت شرکتی
		ابهام در فرد تعیین فرد گزارش گیرنده		
۷	"برخی موارد را شفاهی مطرح می‌کنیم نه مکتوب"	ابهام در فرمت گزارش‌دهی		
۱۰	"حسابرسی داخلی نماینده مدیران ارشد شرکت است که رعایت قوانین و مقررات را کنترل کند."	ابهام در نقش		
۲	"در صورت برخورد با ابهام، در خصوص قابل رسیدگی بودن موضوعات از مدیران درخواست راهنمایی می‌کنیم تا مشخص شود آیا موضوع ادامه باید یا خیر."	ابهام در انجام حسابرسی		
۱۸	"گزارش‌ها را مستقیم به کمیته حسابرسی می‌دهیم... نمایندگان بانک در کمیته از نحوه یافته‌های مادر گزارش‌های ارائه شده به کمیته حمایت می‌کند."	همکاری دو پهلوی		
۹	"مواردی که ابهام داشتیم... مبتنا بر این می‌گذاریم که همه را گزارش کنیم."	ابهام در گزارش‌دهی		
۱۳	"همه اطلاعات را مطرح می‌کنیم... داشبورد ریسک به صورت روزانه قابل مشاهده است."	ابهام در گزارش‌دهی		

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۱	"برخی مدیران با حسابداری و حسابرسی زاویه دارند... وجود واحد مالی و حسابرسی فقط در حد الزام است."	ابهام در فلسفه وجودی واحد حسابرسی داخلی		
۱۸	"در بخش‌های اجرایی معمولاً مشکلات رفع می‌شود... مقاومت بیشتر در سطوح مدیریتی است"	ابهام در ذهنیت مدیریت در خصوص اهمیت حسابرسی داخلی	ابهام مدیریتی و تعارض منافع	
۵	"در شرکت‌هایی که مدیرعامل سهامدار است، موضوعات مربوط به نحوه عکس العمل به یافته های حسابرسی داخلی"	ابهام در عکس العمل نسبت به یافته های حسابرسی داخلی		
۳	"در کارهای قبلی فشارهایی از سمت مدیرعامل بوده که موضوع را مطرح نکن"	ابهام در مطرح کردن موضوعات		
۱۸	"کیفیت گزارش‌های ما باعث شده مدیریت از وجود حسابرسی داخلی حمایت کند"	ابهام در حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی		
۱	"ممکن است بین گزارش‌ها و اهداف سازمانی تناقض ایجاد شود که استقلال حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار دهد."	ابهام در همسو بودن اهداف حسابرسی داخلی و اهداف سازمان		
۱۵	"حق الزحمه از واحد رسیدگی شونده بگیریم استقلال کم می‌شود"	مشخص نبودن اثر استقلال مالی		
۷	"در موقعیت‌های خاص شغلی ممکن است با آینده شغلی در تضاد باشد"	ابهام در آینده شغلی		
۵	"اگر گزارش مهمی ارائه دهیم ولی کسی حمایت نکند، گزارش کاملاً بی‌اثر می‌شود."	ابهام در پشتیبانی از حسابرسی داخلی		
۱۱	"اگر مدیریت از حسابرسی داخلی حمایت نکند، گزارش‌ها بی‌اثر خواهند ماند... این چالش بزرگی است."	ابهام در حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی	ابهام در حمایت	

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۴	"انجمن‌های حرفه‌ای... خروجی خاصی ندارند... نه دوره‌ای برگزار می‌کنند و نه دستورالعمل صادر می‌کنند."	ابهام در کارآمدی و اثربخشی نهادهای حرفه‌ای		
۳	"در نهایت حساسی داخلی و اعضاء کمیته را برکنار کردند"	ابهام در امنیت شغلی		
۱۰	نظارت‌های سازمان بورس بر شرکت اعتماد به نفس حساسی داخلی را تقویت می‌کند	تقویت دوگانگی		
۱۶	"اگر کارمند سازمان مورد رسیدگی باشید انگیزه‌ای برای مطرح کردن موضوعات ندارید"	وابستگی سازمانی		
۵	"بعضی موضوعات از دستور جلسه کمیته حساسی باقی می‌ماند و اجازه طرح آن توسط مدیریت داده نمی‌شود."	ابهام در طرح موارد		
۱۳	"جبران خدمات واحد حساسی باید توسط هیئت مدیره تعیین شود... در ایران این حمایت وجود ندارد"	نقش مبهم هیئت مدیره در حمایت از حساسی داخلی	ابهام در جایگاه سازمانی حساسی داخلی	
۳	"در این شرکت‌ها مدیرعامل تصمیم‌گیرنده است که چقدر کار رو به جلو پیش برود"	نفوذ مدیرعامل به کار حساسی داخلی		
۱۴	"در اینجا ممکن است بین گزارش‌ها و اهداف سازمانی تناقض ایجاد شود که می‌تواند استقلال حساسی داخلی را تحت تأثیر قرار دهد."	چالش‌های سازمانی در فرآیند حساسی		
۵	"در برخی سازمان‌ها ساختارها متفاوت است... نمی‌توان یک نسخه واحد برای همه شرکت‌ها پیچید."	یکسان نبودن جایگاه شغلی حساسی داخلی		
۱۲	"در عمل اگر کمیته نتواند حمایت کند، به ناچار به سمت مدیریت عامل می‌رویم"	کمک گرفتن از کمیته یا مدیرعامل		

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۹	"در عمل زیر نظر هیئت مدیره نیستیم... چارت سازمانی تقریباً سوری است"	ابهام در ساختار سازمانی		
۱۵	"قبلاً ساختار استقلال نداشت... گزارش تغییر می کرد"	ساختار سازمانی بی ثبات		
۱۴	"حسابرسی داخلی نباید زیر مجموعه مدیرعامل باشد... مناسبات شخصی با مدیران اجرایی نباید برقرار کند"	ضعف جایگاه سازمان		
۵	"حسابرسی داخلی در ایران یک موضوع تشریفاتی شده است"	فقدان نظارت حرفه ای برون سازمانی بر حسابرسی داخلی		
۱۵	"حسابرسی داخلی مانند حسابرسی مستقل نیست که چک لیست های آماده داشته باشد"	فقدان دستورالعمل های شفاف	کمبود استانداردها و دستورالعمل های لازم الاجرا	چالش دستورالعمل و استانداردها
۱۵	"حسابرسی داخلی نیاز به پدر دارد... کسی الزام به رعایت نمی کند"	ابهام اجرای مربوطه به فقدان نهاد ناظر و استانداردگذاری		
۹	"خلاف دستورالعمل های رسیدگی مصوب... خط کشی و شاخصی برای رسیدگی نداریم"	ابهام استاندارد و دستورالعمل واحد		
۵	"دستورالعمل ها را بر اساس ساختار شرکت و مدل کوزو طراحی کردیم... استاندارد خاص ملی نداریم."	فقدان استاندارد و دستورالعمل واحد لازم الاجرا		
۸	"ما خودمان چک لیست ها و فرمت گزارش ها را طراحی می کنیم که ممکن است باعث چالش در اجرای دقیق دستورالعمل ها شود."	فقدان استاندارد و دستورالعمل واحد لازم الاجرا		
۶	"ما دستورالعمل های حسابرسی داخلی را بر اساس تجربه خود و آئین نامه های شرکت طراحی کرده ایم و اگر دستورالعمل های استانداردتر داشتیم، کار راحت تر می شد."	نبودن دستورالعمل ها و استانداردها		
۱۶	"حسابرسی داخلی را محدود می کنند... اجازه ورود به مسائل را نمی دهند"	ابهام اطلاعاتی		

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۱۵	"اگر اطلاعات ندهند مجبوریم از روش‌های دیگر کسب اطلاعات کنیم"	ابهام در دسترسی به منابع اطلاعاتی	ابهام ناشی از دسترسی به اطلاعات کافی	
۱	"تفکر این نسل در کشور حاکم است... مدیران دیکتاتوری وجود حسابرسی را برنمی‌تابند."	ابهام در پذیرش حسابرسی داخلی		
۱۴	"ما روی صندلی نظارت نشسته‌ایم... باید فارغ از مناسبات شخصی عمل کنیم"	نامشخص بودن بی طرفی	ابهام نقش سازمانی	
۱۰	"واحدهای دیگر زیاد این واحد را دوست ندارند... یک جبهه بر علیه حسابرسی داخلی دارند"	نگرش منفی به حسابرسی		

تحلیل دقیق داده‌ها در زمینه ابهام در فرآیند حسابرسی داخلی، دو مضمون اصلی را آشکار می‌سازد که استقلال حسابرسی داخلی را به طور جدی تهدید می‌کنند:

چالش‌های حاکمیت شرکتی: این مضمون نشان می‌دهد که جایگاه و اختیارات حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی اغلب مبهم است. جملاتی نظیر "در عمل زیر نظر هیئت مدیره نیستیم... چارت سازمانی تقریباً سوری است" به وضوح بیانگر این ابهام ساختاری است. عدم حمایت قاطع از سوی هیئت مدیره یا مدیریت ارشد، این ابهام را تشدید می‌کند و استقلال واحد حسابرسی را تضعیف می‌سازد. "جبران خدمات واحد حسابرسی باید توسط هیئت مدیره تعیین شود... در ایران این حمایت وجود ندارد" نمونه‌ای از این عدم حمایت است که به ابهام در میزان واقعی نفوذ و قدرت حسابرسی داخلی دامن می‌زند. همچنین، تأکید بر این که "اگر مدیریت از حسابرسی داخلی حمایت نکند، گزارش‌ها بی‌اثر خواهند ماند"، حاکی از یک ابهام بنیادین در توانایی حسابرسی داخلی برای اثرگذاری است.

چالش دستورالعمل و استانداردها: این مضمون بر نبود چارچوب‌های کاری یکپارچه و استاندارد که بتوانند راهنمای فعالیت‌های حسابرسی داخلی باشند، متمرکز است. عبارت‌هایی مانند "حسابرسی داخلی مانند حسابرسی مستقل نیست که چک لیست‌های آماده داشته باشد" و "خلاً دستورالعمل‌های رسیدگی مصوب... خط‌کشی و شاخصی برای رسیدگی نداریم." بیانگر ابهام گسترده در معیارهای ارزیابی و روش‌های اجرایی است. این فقدان استانداردها، منجر به

تکیه بر روش‌های داخلی و سلیقه‌ای می‌شود که نه تنها هماهنگی را از بین می‌برد، بلکه اعتبار و قابلیت اتکای گزارش‌های حسابرسی را با ابهام مواجه می‌سازد. به‌طور خلاصه، ابهاماتی که استقلال حسابرسی داخلی را تضعیف می‌کنند، ریشه در ساختارهای حاکمیت شرکتی غیرشفاف و غیرحمایت‌گرونبود استانداردهای کاری مشخص و الزام‌آور دارند. حل این ابهامات نیازمند بازنگری اساسی در جایگاه حسابرسی داخلی، تدوین و اجرای استانداردهای ملی، و ایجاد سازوکارهای شفاف برای مقابله با تعارض منافع است.

یافته‌های مربوط به سؤال دوم پژوهش

سؤال دوم پژوهش بیان می‌دارد که مضامینی از دوگانگی نقش که منجر به مخدوش شدن استقلال حسابرسی داخلی می‌شود کدامند؟ برای یافتن پاسخ این سؤال ۴ اقدام انجام شده است و نتایج آن به شرح جدول ۵ می‌باشد.

جدول ۵. مضامین دوگانگی نقش مربوط به مخدوش کننده استقلال حسابرسی داخلی

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۳	اگر حسابرس داخلی حقوق بگیر همان شرکت باشد چالش ایجاد می‌کند	تعارض منافع	دوگانگی بین رعایت استقلال ساختاری و تعلق سازمانی	دوگانگی نقش در سطح فردی و سازمانی
۵	"اگر به تذکرات مدیریت محل کار توجه نکنید... به مرور از مجموعه حذف خواهید شد"	فشار سازمانی برحسابرس داخلی		
۱۰	"در استخدام بودن فرد حسابرس... گزارشگری را تحت تأثیر قرار می‌دهد"	دوگانگی بین تعلق سازمانی و مسئولیت حرفه‌ای		
۱۷	"اگر پرسنل هلدینگ باشیم محدودیت کمتر می‌شود"	دوگانگی بین محل خدمت و سطح استقلال		
۱۸	"برونسپاری حسابرسی داخلی به حفظ استقلال کمک می‌کند باعث می‌شودحسابرس داخلی وابستگی ساختاری و حقوقی نداریم."	دوگانگی بین استخدام داخلی و برونسپاری برای استقلال		
۹	"در بعضی مواقع، به دلیل وابستگی به شرکت، ممکن است موضوعات حسابرسی با مقاومت مواجه شود و ابهاماتی در طرح آن‌ها پیش آید."	دوگانگی بین وابستگی و شفافیت حسابرسی		

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۱۳	"نمی‌توانید بگویید مستقل هستید... منافع حسابرسی داخلی از شرکت تأمین می‌شود"	دوگانگی بین ادعای استقلال و وابستگی مالی		
۱	اگر درخواست مشاوره در سطح کارشناسی باشد ما ارائه می‌دهیم و به نظرم مشکلی پیش نمی‌آید.	تعادل نقش مشاور و حسابرس	دوگانگی نقش ناظر و مشاور	
۱۸	"اگر من مشاوره‌ای در یک موضوع بدهم و سپس باید همان موضوع را حسابرسی کنم، ممکن است این دوگانگی نقش باعث چالش‌هایی در حفظ استقلال شود."	چالش دوگانه نقش		
۵	در کمیته حسابرسی پیشنهاد تأمین مالی دادیم... این مشاوره در هیئت مدیره ملاحظه شد	مشاوره و تصمیم‌سازی		
۳	ما مشاوره خاص (در مورد موضوع مشخص) نمی‌دهیم... فقط مشاوره عام (مواردی که برای عموم موارد قابل استفاده است) در مورد کلیت فرایندها	محدودیت در ارائه مشاوره		
۱۸	ما مشاوره می‌دهیم... ولی موضوعی که وجود دارد تضادی بین عمل و تئوری است.	شکاف بین نظریه و عمل در مشاوره		
۱	وقتی همزمان نقش مشاور و حسابرس را داشته باشیم استقلال تصمیم‌گیری تحت تأثیر قرار می‌گیرد.	تعادل دشوار بین نقش‌های همزمان		
۱۵	اگر تجربه نداشته باشید و همیشه موارد را ذکر کنید، می‌گویند حسابرس داخلی برود دنبال کارش	دوگانگی بین گزارش‌دهی صرف و مشارکت مؤثر		
۷	"اگر در یک موضوع هم مشاوره بدهم و هم همان را حسابرسی کنم، این دوگانگی چالش ایجاد می‌کند..."	ناظر و مجری همزمان	دوگانگی بین صداقت حرفه‌ای و مصلحت‌گرایی سازمانی	دوگانگی مؤثر بر اخلاق و عملیات
۵	اگر شخصی برون‌گرا و خونگرم باشد... ممکن است نقش‌های فرعی غیررسمی بپذیرد.	نقش‌پذیری		

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۱۱	باید بین منافع سازمان و اصول حسابرسی تعادل برقرار کنم.	تعادل حرفه‌ای		
۴	"در صورتی که من مجبور شوم نقش مشاور را ایفا کنم و در عین حال به عنوان حسابرس داخلی تصمیم‌گیری کنم، این ممکن است استقلال من را تحت تأثیر قرار دهد، چرا که همیشه باید بین منافع سازمان و اصول حسابرسی داخلی تعادل برقرار کنم."	لزوم تعادل میان منافع سازمان و اصول حسابرسی		
۳	در برخی موارد در ارسال گزارشها دست نگه می‌داریم... به دلیل تبعات احتمالی	دوگانگی بین شفافیت و مصلحت‌سنجی		
۱۰	"در مواردی ممکن است با فشارهای مختلفی مواجه شوم که باعث شود نتوانم به‌طور کامل طبق اصول حسابرسی عمل کنم و این باعث چالش‌های جدی در حفظ استقلال می‌شود.	دوگانگی بین صداقت حرفه‌ای و مصلحت‌گرایی سازمانی		
۱۶	"گزارش تخلف ۲۰۰ میلیون پورویی دادم و در نهایت مجبور شدم از مجموعه خارج شوم... فشارها زیاد بودند."	دوگانگی بین صداقت حرفه‌ای و امنیت شغلی		
۵	"ممکن است فشارهای سازمانی باعث شوند که نتوانم به‌طور مستقل گزارش‌نویسی کنم. به عنوان مثال، ممکن است از من خواسته شود که گزارشی را در جهت منافع سازمان تنظیم کنم که برخلاف استقلال حسابرسی باشد."	دوگانگی بین تعهد به اخلاق حرفه‌ای و فشارهای کاری		

مضمون فراگیر	مضمون سازنده جهت	مضمون پایه	جملات کلیدی مصاحبه	شماره فرد مصاحبه شونده
		دوگانگی بین نقش ناظر و نیاز به همکاری سازمانی	"حسابرسی داخلی زیرمجموعه هیئت مدیره است... باید نظرات مدیرعامل را تأمین کند."	۱۳
		چالش حفظ تعادل بین روابط و عملکرد	"اگر نتوانم روابط را مدیریت کنم، به نتیجه نمی‌رسم"	۳
		تعهد در برابر تعارض منافع	"برای حفظ استقلال، مشاوره‌های که توسط تیم حسابرسی داخلی به شرکت ارایه شده به کمیته حسابرسی ارجاع داده می‌شود و اگر موضوع ایراد داشته باشد، در گزارش سال بعد درج می‌شود."	۱۴
	دوگانگی در مرزهای حرفه‌ای و الزامات سازمانی	تعارض دستوری	مدیر می‌گوید موضوع را متوقف کن... ولی من در کمیته حسابرسی مطرح می‌کنم چون حق سهامدار است بدانند.	۵
		چرخش نقش‌ها	گاهی اوقات مشاوره می‌دهم و بعد از آن خودم باید همان عملیات را حسابرسی کنم... تلاش می‌کنم مستندات نگه دارم.	۱۲
		پل زدن بین دوگانگی‌ها	"مشاوره را به صورت کتبی و شفاهی ارائه می‌دهیم، اما نظرات ما فقط به کاهش ریسک می‌پردازد و به هیچ عنوان تایید نمی‌کنیم."	۹
		دوگانگی بین نیت و برداشت دیگران	"من برای ساختن آدم نه خراب کردن... واحدها من را کمک‌کننده می‌بینند"	۱۵
		مرزهای مشاوره حرفه‌ای و دامنه حمایت قانونی	هرگز مشاوره خلاف استاندارد نمی‌دهم... در چارچوب قانونی کمک می‌کنم	۱۴

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۵	طبق اصول حسابداری داخلی باید ما نسبت به تصمیم گیرندگان شرکت استقلال داشته باشیم چارت سازمانی این موضوع را نمی‌طلبد.	دوگانگی بین اصول حسابداری داخلی و واقعیت‌های ساختاری		
۱۵	"مدیران دیکتاتوری وجود حسابرسی داخلی را برنمی‌تابند	دوگانگی بین ضرورت حسابداری و تمایل به کنترل مطلق		
۱۵	همیشه کنترل می‌کنیم آیا از صندلی نظارتی بلند می‌شویم یا نه... این صندلی را از دست نمی‌دهیم	دوگانگی بین نظارت و حفظ قدرت		
۹	"بین تعامل و سختگیری... تعامل قشنگ‌تر است. روابط رسمی فقط، جواب نمی‌دهد"	دوگانگی میان تعامل انسانی و رویکردهای انضباطی		
۵	"تعامل محترمانه با واحدهای دیگر خیلی مهم است... نباید نگاه بالا به پایین داشته باشیم."	تعامل محترمانه		
۸	"اگر بخواهیم همه آیین‌نامه‌ها را در حسابداری داخلی رعایت کنیم، کار پیش نمی‌رود... گاهی مجبور به انعطاف هستیم."	سخت‌گیری در برابر انعطاف‌پذیری		

تحلیل دقیق داده‌ها در خصوص دوگانگی نقش حسابرسان داخلی، دو مضمون اصلی از دوگانگی‌ها را آشکار می‌سازد که به طور جدی استقلال حسابداری داخلی را به خطر می‌اندازد:

دوگانگی نقش در سطح فردی و سازمانی: این دوگانگی ساختاری، چالش اساسی استقلال حسابداری داخلی را شکل می‌دهد. زمانی که حسابرس داخلی به عنوان کارمند حقوق‌بگیر سازمان، در تقابل ذاتی با نقش حرفه‌ای خود به عنوان ناظر مستقل قرار می‌گیرد، این دوگانگی آشکار می‌شود. جمله "اگر حسابرس داخلی حقوق‌بگیر همان شرکت باشد چالش ایجاد می‌کند." به روشنی این تعارض پایه را نشان می‌دهد. این وابستگی سازمانی مستقیم، بر گزارشگری تأثیر می‌گذارد و حتی می‌تواند به حذف تدریجی حسابرس در صورت عدم همراهی با مدیریت منجر

شود. پیشنهاد "برونسپاری حسابرسی داخلی" راه حلی برای از بین بردن این دوگانگی ساختاری است، اما واقعیت موجود نشان‌دهنده دوگانگی بین اصول حسابرسی داخلی و واقعیت‌های ساختاری است، جایی که چارت سازمانی با الزامات استقلال حرفه‌ای در تضاد قرار دارد.

دوگانگی نقش مؤثر بر اخلاق و عملیات: این دوگانگی، چالش‌های ناشی از تقابل ارزش‌های حرفه‌ای حسابرسان با الزامات عملی محیط کار را برجسته می‌سازد. حسابرسان داخلی غالباً در موقعیت‌هایی قرار می‌گیرند که باید بین "صداقت حرفه‌ای" و "مصلحت‌سنجی سازمانی" تعادل برقرار کنند. این دوگانگی می‌تواند به درخواست‌های برای "تنظیم گزارش‌های خلاف استقلال" منجر شود. پیامدهای رعایت صداقت حرفه‌ای نیز می‌تواند بسیار سنگین باشد، همان‌طور که در جمله "گزارش تخلف ۲۰۰ میلیون یورویی دادم و در نهایت مجبور شدم از مجموعه خارج شوم" مشاهده می‌شود که این دوگانگی به یک انتخاب دشوار بین اخلاق و امنیت شغلی تبدیل می‌شود. در پاسخ به این فشارها، سازوکارهای انطباقی مانند "در ارسال گزارش‌ها دست نگه می‌داریم..." به دلیل تبعات احتمالی "شکل می‌گیرد که خود نشان‌دهنده یک "دوگانگی بین شفافیت و مصلحت‌سنجی" است.

در مجموع، استقلال حسابرسی داخلی در میدانی از دوگانگی‌های عمیق گرفتار شده است: دوگانگی بین تعلق سازمانی و مسئولیت حرفه‌ای، دوگانگی بین صداقت و بقا و دوگانگی بین نظارت و مشاوره این دوگانگی‌ها استقلال را به یک چالش مستمر تبدیل می‌کنند که راه حل آن تنها در بازتعریف ساختار حاکمیت شرکتی سازمانی (مانند برونسپاری یا گزارش‌دهی مستقیم به هیئت مدیره)، تقویت نهادهای حرفه‌ای پشتیبان و ترویج یک فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت و پاسخگویی نهفته است.

یافته‌های مربوط به سؤال سوم پژوهش

سؤال سوم پژوهش بیان می‌دارد که مضامینی از تضاد نقش که منجر به مخدوش شدن استقلال حسابرسی داخلی می‌شود کدامند؟ برای یافتن پاسخ این سؤال ۴ اقدام انجام شده است و نتایج آن به شرح جدول ۶ می‌باشد.

جدول ۶. مضامین تضاد نقش مربوط به مخدوش کننده استقلال حسابرسی داخلی

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۶	اگر کارمند شرکت بودم نمی توانستم اینگونه گزارش دهم (یعنی تمام یافته ها را در گزارش درج کنم)	تضاد بین حقیقت و مصلحت	اخلاقی حرفه‌ای در برابر فشارهای سازمانی	تضاد در پایداری اخلاقی حرفه‌ای در برابر فشارهای سازمانی
۱۴	حتی اگر به قرارداد حسابرسی داخلی لطمه بخورد، از گزارش دهمی صادقانه چشم پوشی نمی کنم	تضاد بین اخلاقی حرفه‌ای و عواقب عملی		
۱۰	ما زاغه نشین هستیم، اتاق نور ندارد (محل کار و استقرار حسابرسی داخلی در شرکت در بدترین موقعیت است)	تضاد در برابری منابع		
۱۶	هیئت مدیره در تعیین حقوق حسابرسی داخلی دخالت نمی کند	تضاد در نظارت غیرفعال		
۹	در کارهای قبلی فشارهایی از سمت مدیرعامل به حسابرسی داخلی بوده که موضوع های مربوط به گزارشها را مطرح نکن	تضاد تجربه شده		
۱۱	فشارهای مدیران ممکن است حسابرسی داخلی را مجبور به تهیه گزارش های خلاف منافع حسابرسی کند.	تضاد اخلاقی شدید		
۱	موارد حاصل از یافته های حسابرسی را کتبی گزارش نمی دهم... بیشتر شفاهی به مدیریت می گویم	تضاد بین گزارش رسمی و غیررسمی		
۷	در موارد کلی مانند سود شرکت های گروه که ما با هلدینگ حالت دوگانگی قرار می گیریم.	تضاد منافع ساختاری	تضاد وابستگی ساختاری	تضاد در پایداری اخلاقی حرفه‌ای در برابر فشارهای سازمانی
۱۷	استقلال بودجه ای برای واحد حسابرسی داخلی مهم است... اگر بودجه توسط مدیرعامل تعیین شود مشکل ایجاد می کند.	تضاد ساختاری		
۴	اگر کارکرد حسابرسی داخلی خلاف منافع محل کار باشید حذف می شود.	تضاد بین کارایی ظاهری و واقعی		
۷	باید ساختار درست چیده شود و حاکمیت شرکتی جدی گرفته شود تا استقلال حسابرسی داخلی عملی شود.	وابستگی ساختاری		
۱۸	بودجه زمانی محدود برای حسابرسی داخلی یکی از چالش ها است و در صورت نداشتن بودجه کافی، رسیدگی به موضوعات به درستی انجام نمی شود.	تضاد در تخصیص منابع		

شماره فرد مصاحبه شونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده چفت	مضمون فراگیر
۱۳	حسابرسی داخلی زیرمجموعه مدیرعامل است... اگر مدیرعامل حمایت نکند، ذهنیت واحدها تغییر می‌کند.	تضاد نفوذ		
۷	وقتی حقوق و مزایای حسابرس داخلی توسط مدیرعامل تعیین می‌شود، ممکن است این وابستگی بر استقلال او تأثیر بگذارد. این موضوع ممکن است باعث ایجاد تضاد در تصمیمات حسابرسی شود.	تضاد وابستگی اقتصادی		
۱۷	اگر مدیران بخواهند گزارش‌هایی را که من به عنوان حسابرس داخلی تهیه کرده‌ام، تغییر دهند یا فشاری برای تغییر گزارش‌ها به دلایل شخصی وارد کنند، این تضاد منافع می‌تواند بر استقلال حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد.	تضاد فشار مستقیم مدیریت		
۲	مدیر حسابرسی داخلی اگر نیازی نباشد بحث یافته‌های حسابرسی (باز شود، متوقفش می‌کنند)	تضاد در رهبری واحد حسابرسی داخلی		
۷	خیلی از موارد را نمی‌توان توسط حسابرسی داخلی مطرح کرد چون ممکن است فشار بیاورند یا حسابرسی داخلی اخراج شود.	تضاد مبتنی بر ترس از تلافی		
۱	استراتژی شرکت طوری است که نمی‌توان استانداردها را اجرا کرد... هیئت مدیره تصمیم‌گیرنده است."	تضاد منافع استراتژیک	تضاد حکمرانی	تضاد بین نقش مستقل و نقش مشاوره‌ای
۳	در حالت دوگانگی بین منافع خودم و شرکت با رعایت استقلال، در این موارد سمت منافع شرکت و خودم می‌روم... رعایت استقلال سخت است	تضاد منافع		
۱۳	گاهی پیش می‌آید که مدیران با منافع شخصی خود درگیر هستند و این تضاد منافع ممکن است استقلال حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار دهد.	تضاد منافع مدیریت		
۶	وقتی مدیرعامل هم سهامدار است و هم مدیرعامل، طرف حساب شما همان مدیرعامل است	تضاد منافع ناشی از مالکیت		
۱۵	برخی مدیران دیدگاه سود و زیانی به واحد حسابرسی داخلی دارند.	تضاد فرهنگی		
۳	انجمن حسابرسی داخلی عملاً کاری نمی‌کند... آموزش یا آزمون‌های کافی برای تقویت استقلال ندارند.	تضاد در پشتیبانی حرفه‌ای		

شماره فرد مصاحبه شوونده	جملات کلیدی مصاحبه	مضمون پایه	مضمون سازنده جهت	مضمون فراگیر
۱۲	در بعضی مواقع کمیته حسابرسی به موضوعات مطرح شده توسط حسابرسی داخلی توجه نمی کند و این مسئله باعث می شود که مشکلات جدی تر شوند.	تضاد بین گزارش رسمی		
۱۵	با توجه به موضوعات که در کمیته مطرح و پیگیری شد در نهایت به اخراج مدیر حسابرسی داخلی منجر شد و من هم از کمیته خارج شدم	تضاد در بی اثری نهاد ناظر		
۵	در بعضی موارد به دلیل تضاد منافع، خودسانسوری اتفاق می افتد و من از طرح برخی موضوعات خودداری می کنم، که این می تواند استقلال حسابرسی داخلی را تهدید کند.	تضاد بین صداقت و حفظ موقعیت	تضاد نقش حرفه ای	
۱۱	در مواردی که مدیرعامل خلاف مصوبه عمل می کند، تصمیم گیری سخت است.	تضاد بین تبعیت و نظارت		
۲	مطرح کردن برخی مسائل برای رفع آنها توسط حسابرسی داخلی تفاوتی ایجاد نمی کند چون از قبل استراتژی نوشته شده است.	تضاد بین نقش ایده آل و نقش واقعی		
۱۱	ما حسابرسان داخلی مشاوره نمی دهیم مگر اینکه بگوییم طبق ضوابط آیین نامه ها انجام شود.	تضاد بین نقش نظارتی و نقش مشاوره ای		
۷	حسابرسی داخلی نباید کار اجرایی داشته باشد... هیچ گونه تعارض منافع شغلی نباید داشته باشد.	تضاد درک شده		
۴	روابط دوستانه ممکن است در نمونه گیری و تفسیر شواهد تأثیر بگذارد... هر دو نوع سوگیری وجود دارد.	تضاد در حریم خصوصی و حرفه ای		

تحلیل دقیق داده ها در خصوص تضاد نقش حسابرسان داخلی، دو مضمون اصلی از تضادها را شناسایی می کند که به طور جدی استقلال حسابرسی داخلی را به خطر می اندازد:

تضاد در پایداری اخلاق حرفه ای در برابر فشارهای سازمانی: این تضاد بنیادین، هسته اصلی تهدید استقلال را تشکیل می دهد. حسابرسان داخلی غالباً بین پایبندی به حقیقت گویی و تبعات عملی آن در محیط سازمانی گرفتار می شوند. جمله "اگر کارمند شرکت بودم نمی توانستم اینگونه گزارش دهم (یعنی تمام یافته ها را در گزارش درج کنم)" به وضوح نشان می دهد که وضعیت استخدامی و وابستگی سازمانی، مانعی بزرگ برای گزارش دهی کامل است. در مواردی

که حرفه‌ای‌گری ایجاب می‌کند حساب‌رسان داخلی خطرپذیر باشند مانند این جمله "حتی اگر به قرارداد حسابرسی داخلی لطمه بخورد، از گزارش‌دهی صادقانه چشم‌پوشی نمی‌کنم"، نمونه‌ای از تقلای اخلاقی دارد. با این حال، فشارهای مستقیم مدیریتی مانند "فشارهایی از سمت مدیرعامل... که موضوع‌های مربوط به گزارش‌ها را مطرح نکن" و ترس از تلافی ("حسابرسی داخلی اخراج شود") فضایی ایجاد می‌کند که در نهایت به "خودسانسوری" و "توقف بحث یافته‌ها توسط مدیر واحد" منجر می‌شود. این شرایط، پایدار ماندن اخلاق حرفه‌ای را در محیطی پرتنش به چالشی بزرگ تبدیل می‌کند.

تضاد بین نقش ناظر مستقل و نقش مشاوره‌ای: این تضاد، چالش دوگانگی ذاتی نقش حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد. از یک سو، انتظار می‌رود که واحد به عنوان یک ناظر مستقل عمل کند و از سوی دیگر، نقش مشاوره‌ای برای بهبود فرآیندها دارد. این دوگانگی زمانی بحرانی می‌شود که "استراتژی شرکت طوری است که نمی‌توان استانداردها را اجرا کرد"، زیرا حسابرس داخلی در مقام مشاور باید همسو با اهداف سازمان حرکت کند، اما در نقش ناظر باید تخلفات از استانداردها را گزارش دهد. این تنش در جمله "ما حساب‌رسان داخلی مشاوره نمی‌دهیم مگر اینکه بگوییم طبق ضوابط آیین‌نامه‌ها انجام شود" به وضوح دیده می‌شود که نشان می‌دهد حریم بین نظارت و مشاوره به دقت تعریف نشده است. همچنین، "تضاد بین تبعیت و نظارت" در مواجهه با تخلف مدیرعامل، این دوگانگی نقش را به نقطه شکست می‌رساند.

در مجموع، این تحلیل نشان می‌دهد که استقلال حسابرسی داخلی در میدانی از نیروهای متضاد گرفتار شده است: تضاد بین اخلاق حرفه‌ای و بقای سازمانی، تضاد بین نقش نظارتی و مشاوره‌ای. این چالش‌های درهم‌تنیده نشان می‌دهند که حل معضل استقلال، تنها از طریق بازتعریف نقش‌ها، ایجاد ساختارهای حاکمیت شرکتی مستحکم (مانند گزارش‌دهی مستقیم به هیئت مدیره و استقلال بودجه) و تقویت نهادهای حرفه‌ای پشتیبان ممکن خواهد بود.

اعتباریابی یافته‌های پژوهش حاضر، از طریق روش‌های بازبینی نتایج توسط برخی از شرکت‌کنندگان در پژوهش، جمع‌آوری داده‌ها از دو طریق مصاحبه و مشاهده، ثبت کامل مراحل تحلیل و بررسی یافته‌ها با کمک همکاران متخصص انجام شده است.

۶- بحث و نتیجه‌گیری

ابهام به عنوان یک تهدید جدی برای استقلال حسابرسی داخلی عمل می‌کند: جایگاه نامشخص واحد حسابرسی داخلی در ساختار سازمانی، عدم حمایت واقعی هیئت مدیره، و تعیین نشدن جبران خدمات توسط نهادهای مستقل، همگی منجر به وابستگی و کاهش اقتدار این واحد می‌شود. این ابهام، حسابرسی داخلی را به ابزاری در دست مدیریت اجرایی تبدیل می‌کند، نبود

چارچوب‌ها، دستورالعمل‌های مصوب و شاخص‌های رسیدگی یکپارچه، باعث می‌شود فرآیند حسابرسی به جای تکیه بر استانداردهای حسابرسی، به سلیقه و تجربیات فردی متکی شود. این امر قابلیت اتکا و مقایسه‌پذیری گزارش‌ها را به شدت کاهش می‌دهد. ابهام، از طریق تضعیف جایگاه سازمانی و ایجاد ناهماهنگی در روش‌ها، بنیان استقلال را از بین می‌برد. رفع این ابهامات پیش‌نیاز هرگونه بهبودی در اثرگذاری حسابرسی داخلی است. این بخش از یافته‌های پژوهش ما با یافته‌های تحقیق ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۲)، ذبیحی و همکاران (۱۴۰۲)، تیلور (۲۰۰۹)، فاستر و اوکانر (۲۰۱۴)، روسی (۲۰۱۵)، ساپترا (۲۰۱۹) همسو و مشابه است. پیشنهادات کاربردی زیر برای حل چالش‌های ناشی از ابهام حسابرسان داخلی و افزایش استقلال آن‌ها ارائه می‌شود: شفاف‌سازی در چارت سازمانی و تعریف دقیق اختیارات و مسئولیت‌های حسابرس داخلی، تعیین بودجه و جبران خدمات حسابرسان داخلی توسط هیئت مدیره یا کمیته حسابرسی مستقل از مدیریت اجرایی، تدوین دستورالعمل‌ها و چک‌لیست‌های استاندارد برای ارزیابی ریسک‌ها، برنامه‌ریزی حسابرسی و اجرای رویه‌های حسابرسی، تقویت نهاد های حرفه‌ای قوی (مانند انجمن حسابرسان داخلی ایران) که مسئول تدوین، به‌روزرسانی و ترویج این استانداردها باشند.

دوگانگی نقش به عنوان یکی از تهدیدهای جدی برای استقلال حسابرسی داخلی عمل می‌کند: دوگانگی ساختاری ریشه در ذات رابطه کاری دارد؛ حسابرس به عنوان "کارمند حقوق‌بگیر" سازمانی است که باید بر آن نظارت کند. این وضعیت یک تعارض منافع ذاتی ایجاد می‌کند که استقلال را در اولین قدم خدشه‌دار می‌سازد. دوگانگی اخلاقی/ عملیاتی حسابرس را در میدان تقابل "صداقت حرفه‌ای" و "مصلحت سازمانی (یا بقای شغلی)" قرار می‌دهد. فشار برای تعدیل گزارش‌ها یا عواقب گزارش تخلفات، نمونه‌های بارز این دوگانگی هستند که به رفتارهای انطباقی مانند "دست نگه داشتن در ارسال گزارش" منجر می‌شوند. دوگانگی، استقلال حسابرسی داخلی را به یک امر نسبی و پرتنش تبدیل می‌کند. حسابرس همواره در حال انتخاب بین وفاداری به سازمان و التزام به حرفه است و این انتخاب، هزینه‌بردار است. این بخش از یافته‌های پژوهش ما با یافته‌های تحقیق، دستگیر و همکاران (۱۳۹۸)، بابایی و همکاران (۱۴۰۰)، نقدی و همکاران (۱۴۰۴)، آرنا و آزونه (۲۰۰۹)، لنزو و همکاران (۲۰۱۵)، بزمی و همکاران (۲۰۱۶) همسو و مشابه است. پیشنهادات کاربردی زیر برای حل چالش‌های ناشی از دوگانگی نقش حسابرسان داخلی و افزایش استقلال آن‌ها ارائه می‌شود: استفاده از برونسپاری حسابرسی داخلی برای وظایف خاص یا در مواردی که تعارض منافع شدید است. برای کاهش وابستگی، ایجاد ساختارهای گزارش‌دهی موازی (مثلاً گزارش‌دهی به هیئت مدیره علاوه بر مدیریت)، تقویت اخلاق حرفه‌ای و ایجاد کانال‌های امن برای گزارش تخلفات بدون ترس از تلافی، آموزش مداوم حسابرسان داخلی در

زمینه اخلاق حرفه‌ای، مدیریت تعارض منافع، و مهارت‌های ارتباطی برای مقابله با فشارهای سازمانی، ایجاد سازوکارهای حمایتی (مانند بیمه مسئولیت حرفه‌ای) برای حسابرسی که در پیگیری اصول حرفه‌ای متحمل زیان (از دست دادن شغل) می‌شوند. تمایز قائل شدن روشن، بین نقش "ناظر مستقل" و "مشاور".

تضاد نقش به عنوان یکی از تهدیدهای جدی برای استقلال حسابرسی داخلی عمل می‌کند: تضاد بین پایبندی به اصول اخلاق حرفه‌ای و پاسخگویی در برابر فشارهای سازمانی، یکی از تهدیدکنندگان استقلال حسابرسی داخلی محسوب می‌شود. حسابرس بین التزام به گزارش‌دهی کامل و صادقانه و ترس از عواقب آن (از فشار مدیریتی تا اخراج) گیر می‌کند. این وضعیت به خودسانسوری سیستماتیک منجر می‌شود. از حسابرسی داخلی انتظار می‌رود همزمان یک "پلیس" مستقل و یک "مشاور" بهبوددهنده باشد. وقتی استراتژی شرکت با استانداردها در تضاد است، این نقش‌ها در تقابل مستقیم قرار می‌گیرند و حسابرس را دچار سردرگمی و تنش می‌کنند. تضادهای نقش، حسابرسی داخلی را در یک بحران هویتی قرار می‌دهد. عدم تفکیک شفاف بین نقش نظارتی و مشاوره‌ای، مشروعیت و اثرگذاری آن را در هر دو نقش تضعیف می‌کند. این بخش از یافته‌ای پژوهش ما با یافته‌های تحقیق، منتهی و همکاران (۱۳۹۸)، بابایی و همکاران (۱۴۰۰)، ابراهیمی و همکاران (۱۴۰۲)، خوئینی و همکاران (۱۴۰۲)، فاستر و اوکانر (۲۰۱۴)، لنز و همکاران (۲۰۱۵)، بزمی و همکاران (۲۰۱۶)، تاها (۲۰۲۴) همسو و مشابه است. پیشنهادات کاربردی زیر برای حل چالش‌های ناشی از تضاد نقش حسابرسان داخلی و افزایش استقلال آن‌ها ارائه می‌شود: استفاده از تیم‌های مجزا یا تخصصی برای انجام وظایف نظارتی و مشاوره‌ای، یا حداقل تعیین سیاست‌های روشن برای مدیریت این تضاد در یک تیم، توسعه مهارت‌های ارتباطی و نفوذ: حسابرسان باید توانایی خود را در ارائه یافته‌های حساس به شیوه‌ای غیرتهاجمی، مبتنی بر رویکرد ریسک و همراه با ارائه راه‌حل‌های عملی تقویت کنند. این کار باعث می‌شود گزارش‌های آنان کمتر به عنوان یک تهدید و بیشتر به عنوان فرصتی برای بهبود توسط مدیریت ارشد تلقی شود.

این پژوهش از حیث روش، یک مطالعه کیفی است. از آن‌جا که یافته‌های مطالعات کیفی عمدتاً بر اساس بستر خاص مطالعه و دیدگاه‌های مشارکت‌کنندگان شکل می‌گیرد، نتایج این تحقیق لزوماً قابل تسری به سایر شرکت‌ها یا کشورها نیست. بنابراین، تعمیم‌پذیری یافته‌ها از محدودیت‌های اصلی این مطالعه محسوب می‌شود.

۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه های اخلاقی

نویسندگان این مقاله، از همه کارکنان واحد حسابداری داخلی گروه مالی بانک و مدیران ارشد گروه تشکر و قدردانی را دارند.

فهرست منابع

ابراهیمی، فهیمه و ساریخانی، مهدی. (۱۴۰۲)، بررسی تأثیر تعارض نقش و ابهام نقش بر سکوت حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن متغیر میانجی تعهد استقلال، پیشرفت های حسابداری، ۱۱۵(۱)، صص ۳۱-۶۲.

بابایی خلیلی، جواد؛ عبدلی، محمدرضا؛ و ولیان، حسن. (۱۴۰۰)، استقلال حسابرس داخلی؛ رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی، پژوهش های حسابداری مالی و حسابداری (پژوهشنامه حسابداری مالی و حسابداری)، ۱۳(۵۱)، صص ۱۳۳-۱۵۳.

پورعلی، محمدرضا؛ رجبی، علی اکبر؛ تقی پوریان، یوسف و فلاح، رضا. (۱۴۰۰)، تأثیر عوامل کلیدی موفقیت بر عملکرد نظام حسابداری داخلی، تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۳(۵۱)، صص ۱۲۷-۱۴۲.

تقی نتاج، غلامحسن و نجمی، غلامرضا. (۱۳۹۹)، چالش های استقرار حسابداری داخلی اثربخش در مؤسسات اعتباری (مطالعه موردی یکی از بانک های ایران)، تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۲(۴۷)، صص ۲۱-۳۶.

خوئینی، مهین و مشایخ، شهناز. (۱۴۰۲)، الگوی مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی، پژوهش های تجربی حسابداری، ۱۳(۳)، صص ۱-۲۶.

مدیرکیا، پروانه؛ فغانی ماکرانی؛ خسرو و فاضلی، نقی. (۱۴۰۱)، فراتحلیل بررسی تأثیر استقلال واحد حسابداری داخلی بر عملکرد حسابداری داخلی، تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۴(۵۵)، صص ۲۱-۳۸.

مشتری دوست، تورج و دستگیر، محسن. (۱۳۹۸)، بررسی عوامل مؤثر بر کیفیت حسابداری داخلی، تحقیقات حسابداری و حسابداری، ۱۱(۴۱)، صص ۱۲۹-۱۴۶.

مرادی، بابک و بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷)، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی در بهبود کنترل های داخلی مطالعه موردی: بانک ها و شرکت های دولتی آذربایجان غربی، دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۷(۲۸)، صص ۱۰۷-۱۲۲.

مؤمنی مرضیه؛ ذبیحی، علی؛ فغانی خسرو. (۱۴۰۲)، بررسی تأثیر ابهام نقش بر صداقت و شایستگی حسابرسان با توجه به نقش تعدیلی هوش معنوی، دوفصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۸ (۱۵)، صص ۱۷۵-۲۱۰.

منتی، وحید و زمان، الهه. (۱۳۹۸)، عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹ (۴)، صص ۲۴۷-۲۷۰.

نیکبخت، محمدرضا؛ منتی، وحید؛ رضایی، ذبیح الله و رحمانی، علی. (۱۳۹۷)، کیفیت حسابداری داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع. دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۷ (۲۷)، صص ۱-۲۸.

نقدی، سجاد؛ سلمانزاده اقدم؛ الهه، اسماعیلی؛ جواد و احمدیان؛ وحید. (۱۴۰۴)، تأثیر نفوذ مدیریت و کمیته حسابداری بر حسابرسان داخلی و ماهیت ضعف کنترل‌های داخلی بر ارزیابی حسابرسان داخلی. پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۱۵ (۲)، صص ۳۸-۵۵.

نیکخواه آزاد، علی، قناد، حمیدرضا. (۱۳۷۶). عوامل عدم توسعه و روش‌های ارتقاء حسابداری داخلی در ایران. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، ۶ (۱)، صص ۳۵-۵۹.

Abbott, L. J., B. Daugherty, S. Parker, and J. F. Peters. 2019. Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1):3-40.

Afrizal, F., and W. Handayani. 2023. Eksplorasi Dilema Independensi: Studi Fenomenologi Auditor Internal Perguruan Tinggi. *Jurnal Akuntansi Trisakti*, 10(1):69-86.

Ahmad, Z., and D. Taylor. 2009. Commitment to Independence by Internal Auditors: The Effects of Role Ambiguity and Role Conflict. *Managerial Auditing Journal*, 24(9):899-925.

Allegri, M., G. D'Onza, L. Paape, R. Melville, and G. Sarens. 2006. The European Literature Review on Internal Auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8):845-853.

Alzeban, A., and D. Gwilliam. 2014. Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness: A Survey of the Saudi Public Sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2):74-86.

- Arena, M., and G.Azzone.2009. Identifying Organizational Drivers of Internal Audit Effectiveness. *International Journal of Auditing*, 13(1):43-60.
- Arena, M., and K. K. Jeppesen.2010. The Juridification of Corporate Governance and the Potential for Internal Audit as a Governance Tool. *Managerial Auditing Journal*, 25(1):80-99.
- Bazmi, N. A., M. Rehman, C. A.Rehman, and N. A. Bazmi. 2016. Issues and Challenges Faced by Internal Auditors of Private Sector Organizations.
- Braun, V., and V.Clarke. 2006. Using thematic analysis in psychology. *Qualitative research in psychology*, 3(2):77-101.
- Cohen, A., and G. Sayag.2010. The Effectiveness of Internal Auditing: An Empirical Examination of Its Determinants in Israeli Organisations. *Australian Accounting Review*, 20(3):296-307.
- Cohen, J., G. Krishnamoorthy, and A. M.Wright.2002. Corporate Governance and the Audit Process. *Contemporary Accounting Research*, 19(4):573-594.
- Dissa, A. 2013. *Role theory in organizational behavior*. Routledge.
- Eklöv Alander, G. 2023. Internal Auditor Independence as a Situated Practice: Four Archetypes. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 36(9):108-134.
- Foster, R. C., and T. F. O'Connor.2014. Seven Barriers to Performance Auditing in Canadian Cities. *The Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF)*.
- Goodwin, J., and T. Y. Yeo.2001. Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2) : 107–125.
- Graham, J. R., C. R.Harvey , and S.Rajgopal. 2016. Value Destruction and Financial Reporting Decisions. *The Accounting Review*, 91(1):1-23.
- Hanson, G. C., L. B. Hammer, and C. L. Colton. 2006. Development and validation of a multidimensional scale of perceived work-family positive spillover. *Journal of occupational health psychology*, 11(3):249-265.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2013. ISA 610 (Revised March 2013), Using the work of internal auditors. International Federation of Accountants (IFAC).
- James, K. 2003. The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Fraud Prevention Statement. *Accounting Horizons*, 17(4):315-327.
- Jensen, M. C., and W. H. Meckling. 1976. Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4):305-360.
- Kahn, R. L. 1964. Organizational Stress: Studies in Role Conflict and Ambiguity.
- Kamau, G. C., S. N. Kariuki, and A. N. Mutiso. 2014. Exploring Internal Auditor Independence Motivators: Kenyan Perspective.
- Knechel, W. R., C. van Staden, , and L. Sun, 2013. The Role of Internal Audit in Corporate Governance: A Review of the Literature. *International Journal of Auditing*, 17(1):1-12.
- Larson, L. L. 2004. Internal auditors and job stress. *Managerial Auditing Journal*, 19(9):1119-1130.
- Messier, W. F., S. M. Glover, and D. F. Prawitt. 2019. *Auditing and Assurance Services: A Systematic Approach* (11th ed.). McGraw-Hill Education.
- Mihret, D. G., and A. W. Yismaw. 2007. Internal Audit Effectiveness: An Ethiopian Public Sector Case Study. *Managerial Auditing Journal*, 22(5): 470-484.
- NCA Self-Study Committee. 2020. International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing.
- Roussy, M. 2015. Internal Auditors' Roles: From Watchdogs to Helpers and Protectors of the Top Manager. *Critical Perspectives on Accounting*, 29:1-14.
- Saputra, I. G., and A. Yusuf. 2019. The Role of Internal Audit in Corporate Governance and Contribution to Determine Audit Fees for External Audits. *Journal of Finance and Accounting*, 7(1) : 1-5.
- Setiawan, N., R. Rohmah, , and I. F. Aulia. 2023. Independence for Internal Auditors: Is it Necessary? *Jurnal Riset Akuntansi dan Auditing*, 10(2):25-34.

- Taha, A. A. 2024. Internal Auditors' Independence Under Workplace Bullying Stress: An Investigative Study. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 15(5):762-783.
- Van Peursem, K. A. 2005. Conversations with internal auditors: The power of ambiguity. *Managerial Auditing Journal*, 20(5):489-512.
- Wang, P., and S.Liang. 2025. Internal audit independence, legal person governance structure, and financial reporting quality. *International Review of Economics and Finance*:104-142.