

شناسایی چالش های کلیدی نبود حسابرِس داخلی در شرکت های کوچک و ارائه الگو

حسین یزدانی نژاد^۱

مسعود شاهوردی^۲

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۲/۱۰ تاریخ چاپ: ۱۴۰۴/۰۵/۱۸

چکیده

هدف اصلی پژوهش حاضر، شناسایی چالش های کلیدی نبود حسابرِس داخلی در شرکت های کوچک و ارائه الگو در این زمینه می باشد. با توجه به هدف پژوهش، این پژوهش به روش کیفی و با ماهیت اکتشافی اجرا شده است. از روش پدیدار شناسی، داده ها کدگذاری و سپس تجزیه و تحلیل شدند. داده ها از طریق روش نمونه گیری گلوله برفی و بر اساس مصاحبه های عمیق و تشکیل گروه های کانونی با متخصصان، جمع آوری شد. در این پژوهش با ۱۳ نفر در قالب ۴ گروه کانونی، متشکل از مشاوران و مدیران کل و خبرگان این شرکت ها مصاحبه صورت گرفت. جهت تجزیه و تحلیل داده ها و شناسایی اثرات متغیرهای پژوهش، متن مصاحبه ها وارد نرم افزار MAXQDA شد. یافته های به دست آمده از کدگذاری ها، به شناسایی ۵ مؤلفه اصلی و ۱۷ مقوله فرعی سطح از چالش های کلیدی نبود حسابرِس داخلی در شرکت های کوچک انجامید. در نهایت با استفاده از روش پدیدارشناسی به ۵ مقوله اصلی رسیدیم (همانطور که در جدول ۳ مشاهده می کنید) که خود دارای ۱۷ مقوله فرعی بودند که طبق فراوانی های به دست آمده از هر مقوله، مفاهیم: تطبیق حسابرسان با فناوری های پیشرفته، عدم هماهنگی کارآمد بین بخش ها و اطلاعات و داده های مالی دقیق و به موقع از جمله چالش های اصلی در این پژوهش بودند.

واژگان کلیدی

حسابرِس داخلی، چالش های حسابرسی، شرکت های کوچک، پدیدار شناسی.

۱. گروه حسابداری، دانشکده علوم مالی، دانشگاه خوارزمی، تهران، ایران. (Hoseinyazdaninejad@gmail.com)

۲. گروه مدیریت کسب و کار-عضو هیات علمی وابسته دانشگاه آزاد اسلامی واحد علوم پزشکی تهران، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه آزاد اسلامی علوم پزشکی تهران، تهران، ایران. (Shahverdi300@yahoo.com)

مقدمه

تغییر فناوری تولید در دهه‌های اخیر و فاصله گرفتن از تولید انبوه در صنایع بزرگ موجب گرایش به سمت تولید انعطاف پذیر در صنایع کوچک و متوسط شده است. این امر توانایی رقابت فعالیت‌های صنعتی کوچک را افزایش داده و منجر به انتقال فعالیت‌های اقتصادی از صنایع بزرگ به سمت صنایع کوچک شده است. با این وجود این موضوع به معنای حذف صنایع بزرگ و جایگزینی آن با صنایع کوچک نیست. بلکه روند حرکت، به سوی تعامل هر چه بیشتر این دو با یکدیگر بوده است. به گونه‌ای که تقسیم کار میان صنایع کوچک و بزرگ به شکلی صورت پذیرفته که آنها به جای رقابت با هم، یکدیگر را کامل می‌کنند. یک شرکت کوچک و متوسط از چابکی سازمانی و انعطاف پذیری بالایی برخوردار است که موجب کسب مزیت رقابتی می‌شود (هو^۱، ۲۰۲۴).

حسابرسی داخلی نقش بسیار مهمی در بهبود کارایی و شفافیت مالی سازمان‌ها ایفا می‌کند. با اینکه این فرآیند به عنوان یک ابزار حیاتی برای ارزیابی و بهبود سیستم‌های کنترل داخلی شناخته می‌شود، می‌تواند با چالش‌های متعددی همراه باشد. این چالش‌ها، از جمله محدودیت‌های دسترسی به داده‌ها، مشکلات هماهنگی بین بخش‌های مختلف و نیاز به استقرار فناوری‌های نوین، می‌توانند تأثیرات جدی بر روی کارایی حسابرسی داخلی بگذارند. آگاهی از این چالش‌ها و شناخت راه‌حل‌های مؤثر برای مقابله با آنها می‌تواند راه را برای بهبود عملکرد و شفافیت بیشتر باز کند (عبدل الحریم^۲، ۲۰۲۴).

از آنجایی که برای تبیین یک پدیده که در تجربه ی افراد ریشه دارد، استفاده از روش های کیفی شیوه ی مناسبتری است و رویکرد مطالعه تجربه زیسته یا جهان زندگی است پدیدارشناسی اساسا مطالعه تربه زیسته یا جهان زندگی است، لذا با توجه به تعاریف بالا و بررسی ادبیات مرتبط با حسابرسی، هدف این پژوهش شناسایی چالش های کلیدی نبود حسابرس داخلی در شرکت های کوچک و ارائه الگو است. با توجه به هدف پژوهش، سوال اصلی پژوهش حاضر عبارت است از:

چالش های کلیدی نبود حسابرس داخلی در شرکت های کوچک، به چند دسته تقسیم بندی می شود؟ و مهمترین عامل کدام است؟

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرس داخلی

حسابرسی داخلی یک فرآیند مستقل، عینی و مشاوره‌ای برای ارزیابی فعالیت‌های سازمانی به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان است. این فرآیند از طریق ارائه تحلیل‌ها و توصیه‌های مبتنی بر شواهد کسب شده، به دستیابی به اهداف سازمان کمک می‌کند. حسابرسی داخلی بر اساس یک رویکرد سیستماتیک و منضبط صورت می‌گیرد که هدف اصلی آن ارزیابی و بهبود کارایی و اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل‌ها و راهبری است. این ارزیابی‌ها با استفاده از متدهای مختلف حسابرسی و از طریق بررسی دقیق سیستم‌های کنترل داخلی انجام می‌گیرد تا نقاط ضعف شناسایی و پیشنهادات اصلاحی مناسبی ارائه شود (له‌ها^۳، ۲۰۲۴).

¹ Hou

² Abdel-Rahim

³ Le Ha

حسابرسی داخلی در واقع یکی از ابزارهای کلیدی مدیریت در سازمان‌هاست که نقش به‌سزایی در ایجاد شفافیت مالی و ارتقاء سطح اطمینان به فعالیت‌های مالی ایفا می‌کند. با گسترش پیچیدگی‌های عملیاتی و تکنولوژیکی در سازمان‌ها، نیاز به حسابرسی داخلی به منظور تضمین انطباق عملکردها با خط‌مشی‌ها و قوانین سازمانی روز به روز بیشتر می‌شود. حسابرسی داخلی علاوه بر اینکه به شناسایی و مدیریت ریسک‌ها کمک می‌کند، تضمین می‌کند که منابع به طور بهینه و مطابق با اهداف استراتژیک سازمان استفاده می‌شوند.

با ارزیابی مداوم کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی به پیگیری و اصلاح رویه‌های کاری کمک کرده و بدین ترتیب، نقش بی‌بدیلی در پایداری و رشد سازمانی ایفا می‌کند. در نتیجه، حسابرسی داخلی می‌تواند به عنوان خط دفاعی اساسی در مقابل تقلب، سوء استفاده از منابع و تخلفات مالی تلقی شود، و به بهبود مستمر عملکرد و ارتقای سطح اعتماد و اعتبار سازمان منجر شود (آریف^۱، ۲۰۲۱).

چالش‌های حسابرسی (جین، ۲۰۱۱)^۲

یکی از مهمترین چالش‌های ارائه شده توسط انجمن حسابرسان داخلی IIA در رهنمودهای اجرایی خود به ویژه برای «کمک به واحدهای حسابرسی داخلی کوچک برای رعایت استانداردهای اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی» توجه نموده است. پیرامون واحدهای حسابرسی داخلی کوچک به شرح ذیل بوده است:

۱. محدود بودن تعداد کارکنان،
۲. محدودیت منابع،
۳. محدودیت در نگهداشت کارکنان دارای صلاحیت،
۴. محدودیت در بهره‌گیری از متخصصان
۵. خدشه دار شدن استقلال
۶. واقع بینی - بیطرفی

شرکت‌های کوچک

شرکت کوچک و متوسط (SME) به کسب‌وکاری گفته می‌شود که تعداد کارکنان آن از حد مشخصی کمتر باشد. این حد مشخص در کشورها و اقتصادهای مختلف باهم تفاوت دارد ولی در بسیاری جوامع از جمله اتحادیه اروپا ۲۵۰ نفر در نظر گرفته می‌شود. واژه SME نیز سرآیند عبارت Small and medium-sized enterprises می‌باشد که در ادبیات سازمان و مدیریت جایگاه مهمی دارد. زمانیکه صحبت از چنین شرکت‌هایی می‌شود بیشتر اشاره به شرکت‌هایی می‌شود که براساس کارآفرینی شکل گرفته‌اند. انواع اسپین آف، استارت‌آپ، شرکت‌های پارک علم و فناوری، شرکت‌های دانش‌بنیان و شرکت‌های فعال در شهرک‌های صنعتی در این دسته قرار می‌گیرند. از این منظر نقش این شرکت‌ها در شکوفایی و پویایی اقتصادی کشور غیرقابل انکار است (مونه^۳ آبن، ۲۰۲۲).

ادبیات مربوط به کسب‌وکار واحدهای کوچک، بسیار گسترده است و این گستردگی نیز باعث شده است که در کشورهای مختلف تعریف‌های گوناگونی برای این واحد ارائه شود؛ این تعریف‌ها با توجه به ساختار سنی، جمعیتی،

¹ Arif

² Jain

³ Mooneapen

فرهنگی و درجه توسعه یافتگی متفاوت هستند. بنگاه‌های کوچک و متوسط در کشورهای مختلف جهان دارای شباهت‌های بسیاری هستند. به منظور شناخت بیشتر کسب و کارهای کوچک و متوسط می‌توان گفت که این کسب و کارها دارای قوانین اجرایی و تجاری بوده، برای هر صنعت براساس درآمد و میزان استخدام سالانه، اندازه استاندارد خاصی برای آن تعریف می‌گردد. در بیشتر موارد این تعریف به واسطه نمایندگی‌های دولتی تعریف می‌شود تا تحت قوانین تغییرپذیر دولتی تحلیل‌هایی را صورت دهند. به علاوه، این استانداردها برای برنامه‌هایی که در خصوص کمک به بهبود امور مالی است کارا می‌باشد.

پدیدارشناسی

از آنجا که تاریخچه پدیدارشناسی می‌تواند به درک عمیق موضوع کمک کند، گذری کوتاه بر فرآیند تکوین و تاریخچه پدیدارشناسی می‌کنیم. در حالیکه تا قبل از دهه ۶۰ قرن بیستم عمده دانشمندان دیدگاه اثبات‌گرایانه داشتند (دارابی، ۲۰۰۹)، تجربه‌گرایان بر این باور بودند که معرفت ما نمی‌تواند از تجربه ما بالاتر برود، به تعبیر دیگر معرفت ما در حد تجربه ماست. در سال‌های بعد برنتانو، تجربه‌گرا بر آن باور شد که همه استنتاج‌های فلسفی باید برگرفته از تجربه انسان باشد اما با این وجود وی درون‌نگری خودکاوی را به عنوان راهنمای غیر قابل اعتماد نسبت به واقعیت، طرد نمود؛ در عوض از تحلیل بی‌واسطه تجربه خودآگاه که آنرا ادراک باطنی یا شهود مفهوم می‌نامید، حمایت و پیروی نمود (پورخیری). هر چند برنتانو، به طور صریح نمی‌تواند به عنوان یک پدیدارشناس در نظر گرفته شود، با این وجود تاثیری که او بر شاگردش هوسرل بر جای گذاشت، مرحله‌ای تازه را برای این جنبش جدید پدید آورد (دهقانی).

پدیدارشناسی در کل مطالعه تجربه زیسته با جهان زندگی است و به جهان که به وسیله یک فرد زیسته می‌شود، نه جهان یا واقعیتی که جدای انسان باشد، توجه دارد. به بیان دیگر، پدیدارشناسی رویکردی پژوهشگر می‌باشد که از خلال آن پژوهشگر به جستجوی ساختار یا جوهره آشکار تجارب زنده افراد از یک پدیده و یافتن معانی یکپارچه‌ای که جوهره پدیده را آشکار می‌کند، می‌پردازد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش پیش‌رو با به کارگیری روش کیفی و رویکرد پدیدارشناسی انجام گرفته است. این رویکرد، از جمله پژوهش‌هایی است که در زمره پژوهش‌های کاربردی قرار می‌گیرد. این در حالی است که برایمن و بل (۲۰۰۷) در رابطه با ضرورت به کارگیری پژوهش کیفی معتقدند این رویکرد پژوهشی جزئیات را به طور کامل در بر می‌گیرد و این جزئیات در بیشتر موارد برای پژوهشگران کیفی با اهمیت است.

پدیدارشناسی عبارت است از مطالعه یا شناخت پدیدار: زیرا هر چیزی که ظاهر می‌شود، پدیدار است (دارتینگ، ۱۳۹۶). پدیدارشناسی روشی است که به بررسی ماهیت و ذات پدیده‌ها می‌پردازد. به بیان دیگر، "پدیدارشناسی رویکردی توصیفی، تفسیری و بازاندیشانه برای درک ذات و ماهیت تجربه زیسته افراد است که معمولاً از زبان خودشان روایت می‌شود". این تجربه می‌تواند هر چیزی باشد. پس از پایه‌ریزی پدیدارشناسی به وسیله هوسرل، شاگردان وی و سایر اندیشمندانی مثل هایدگر، سارتر و مرلوپونتی به توسعه و اصلاح این شیوه پرداختند که به شکل‌گیری نحله‌های جدید در پدیدارشناسی منجر شد. به طور کلی دو رویکرد اساسی در پدیدارشناسی ایجاد شد که عبارت‌اند از: پدیدارشناسی توصیفی (استعلایی) و پدیدارشناسی تفسیری (هرمنوتیک) (دانایی فرد، کاظمی، ۱۳۹۰).

ضرورت به کارگیری پدیدارشناسی تفسیری در این پژوهش از این نظر است که در رویکرد تفسیری اصل بر این است که پژوهشگر و مشارکت‌کنندگان فهم پیشینی دارند که نمی‌توان آن را جدا کرد و این فهم و بستری که در آن قرار دارند باعث می‌شود آنها همواره از دیدگاه خود به تفسیر داده‌ها بپردازند.

- روش نمونه‌گیری و حجم نمونه

در این پژوهش، محققان بعد از مصاحبه ۱۳ به اشباع نظری رسیدند و در عمل مفاهیم جدیدی به دست نیامد، اما برای اطمینان خاطر تعداد ۱۸ مصاحبه انجام شد. در جدول ۱، به بررسی ویژگی مشخصات مشارکت‌کنندگان می‌پردازیم.

جدول ۱. ویژگی مشخصات مشارکت‌کنندگان

مصاحبه‌ها	جنسیت	سن	وضعیت تاهل	وضعیت اشتغال
تعداد	میانگین	زن	مرد	نوجوان
مصاحبه‌ها	زمان	میانسال	مجرد	متاهل
مصاحبه‌ها		شاغل	غیرشاغل	
۱۳	۳۰ دقیقه	۵	۸	۲
		۸	۳	۷
		۶	۹	۴

- روش گردآوری داده‌ها

در پدیدارشناسی، مشاهده نحوه زندگی مشارکت‌کنندگان در محیط خود از طریق زمان و مکان، سرنخ‌هایی مبنی بر اینکه ممکن است چگونه معنا را تجسم کنند، ارائه می‌دهد. ابزار گردآوری داده‌ها در پدیدارشناسی عموماً مصاحبه‌های باز یا نیمه ساختارمند است که البته می‌توان از سایر انواع فنون گردآوری داده‌ها بهره گرفت (الوانی و بودلایی، ۱۳۸۹). استراتژی‌های مورد استفاده برای گردآوری داده‌ها ترکیبی از مصاحبه عمقی، یادداشت برداری و مطالعه دقیق متون نظری حیطه مورد مطالعه بود. از طریق مطالعه دقیق متون نظری به مقایسه یافته‌های حاصل از این پژوهش با پژوهش‌های پیشین پرداخته شد.

- پروتکل مصاحبه

پروتکل مصاحبه در این پژوهش بر اساس رهنمودهای مونتویا (۲۰۱۶)، طراحی شد که شامل چهار مرحله بود:

- ۱) در مرحله نخست، اطمینان از هماهنگی پرسش‌های مصاحبه با پرسش‌های تحقیق به عمل آمد.
- ۲) در مرحله دوم، پژوهشگران به طراحی مکالمه‌ای مبتنی بر پرس و جو پرداختند.
- ۳) در مرحله سوم، بازخوردهای دریافتی را به منظور هرچه پربارتر کردن پروتکل در طراحی پرسش‌ها اعمال کردند و
- ۴) در مرحله نهایی پروتکل طراحی شده اجرا شد.

- ملاک‌های مرتبط با ارزیابی پژوهش

مسئله اعتباریابی و تعمیم یافته‌های پژوهش از ابعاد چالش برانگیز و بسیار مهم در روش‌شناسی مطالعات کیفی است. در این قسمت توضیح می‌دهیم که به استناد بنیان‌های پارادایم تحقیق پدیدارشناسی، مفاهیم اعتبار و روایی و تعمیم آن در این پژوهش چه جایگاهی دارند؟ گوبا و لینکلن (۱۹۸۵) معتقدند معیار قابلیت اعتماد دربرگیرنده چهار معیار جداگانه؛ اما در ارتباط با هم به شرح ذیل هستند:

۱. باورپذیری: باورپذیری می تواند از طریق حفظ و گسترش ارتباط با مشارکت کنندگان برای دستیابی به آنچه واقعاً آنها می دانند و چگونه عمل می کنند، ایجاد شود. برای این منظور متن تایپ شده هر مصاحبه بعد از تجزیه و تحلیل مجدداً به منظور بازبینی و تأیید، در اختیار مشارکت کنندگان قرار گرفت و بر اساس نظرها و تجارب آنان اصلاح شد.

۲. اطمینان پذیری: اطمینان پذیری عبارت است از توانایی شناسایی جایی که داده های یک مطالعه معین از آن آمده، گردآوری شده و به کار رفته اند (محمدپور، ۱۳۹۲). در این پژوهش از تکنیک کنترل عضو استفاده شد. برای این منظور پژوهشگران طی فرآیند پژوهش از سه نفر از صاحب نظران آشنا با ماهیت مسئله پژوهش کمک گرفته شد تا به بررسی میزان اطمینان پذیری یافته ها بپردازند.

۳. تأییدپذیری: تأییدپذیری مبین آن است که تا چه حد، سایر افرادی که پژوهش یا نتایج را بررسی می کنند، یافته های پژوهشگر را تأیید می کنند (محمدپور، ۱۳۹۲). پژوهشگران در این مطالعه، برای ارتقای تأییدپذیری یافته های حاصل از پژوهش، تلاش کردند تا حد امکان عقاید و پیش داوری های خود را در زمینه مدیریت منابع انسانی در خلق عملکرد سازمانی کنار بگذارند تا بتوانند تأییدپذیری اطلاعات به دست آمده را محفوظ بدارند.

۴. انتقال پذیری: انتقال پذیری به این موضوع اطلاق می شود که در آن نتایج یک مطالعه کیفی می تواند به محیط متفاوت دیگری منتقل شده و برای عده ای افراد متفاوت به کار رود (محمدپور، ۱۳۹۲). در پژوهش حاضر با بیان شرایط پژوهش و همچنین تنوع در ویژگی های مشارکت کنندگان تا حدی این به این مهم دست یافتیم.

- ملاحظات اخلاقی پژوهش

در این پژوهش افراد مصاحبه شونده، به عنوان مشارکت کنندگان در نظر گرفته شده اند. بنابراین هدف از انجام پژوهش، رویه های اجرایی آن، فواید کاربردی پژوهش و همچنین از همه مهمتر ماهیت داوطلبانه بودن شرکت آنان در فرآیند پژوهش برای آنها روشن و شفاف شد و توضیح داده شده که هر یک از مشارکت کنندگان در هر یک از مراحل پژوهش حق انصراف از مشارکت را دارند. در نتیجه یک فرم رضایت نامه شرکت در فرآیند پژوهش تنظیم و در آغاز هر مصاحبه از آنان اخذ شد. همچنین به شرکت کنندگان در پژوهش اطمینان داده شد که اطلاعات مستخرج از آنان محرمانه تلقی خواهد شد و نتایج پژوهش بدون اشاره به نام آنها منتشر می شود و به منظور رعایت این موضوع، حین پیاده سازی مصاحبه های ضبط شده تمامی اسامی به نام های مستعار تغییر داده شد و در یافته های پژوهش فقط به این اسامی اشاره شد.

یافته ها

در ابتدا متن مصاحبه ها برای دستیابی به درکی کلی از آنها در قالب متن های نوشتاری سازمان دهی و چندین بار مطالعه شد و سپس تفسیرهای مقدماتی به منظور تسهیل کدگذاری از متون مصاحبه ها به دست آمد. شایان ذکر است پژوهشگران این مطالعه طی مصاحبه ها رفتارهای مشارکت کنندگان را مد نظر قرار دادند و با یادداشت برداری، حالات روحی آنان هنگام پاسخ گویی ثبت شد. در گام درک پدیده حسابرسی داخلی، بعد از شناسایی و مشخص شدن مفاهیم و سازه های اولیه آن، بر پایه داده های به دست آمده از گام غور پژوهشگران به بررسی داده ها و برجسته نموده گزاره

های مهم، جملات و عبارات معناداری می پردازند. در مجموع به ۳۵ عبارت معنادار رسیدیم. در جدول ۲ به طور کاملاً خلاصه به تعدادی از آنها اشاره می کنیم.

جدول ۲. نمونه هایی از عبارات معنادار و کدگذاری باز انجام شده

عبارات معنادار	مشارکت کننده	پاراگراف	کد باز
حسابرس داخلی را باید به کمک نشانه هایش شناخت. وی در انجام کار به دنبال عملکرد است، آن کار را با لذت و رضایت درونی و حتی گاهی داوطلبانه انجام می دهد.	۱۲	۱	شناخت درست جوانب حسابرسی داخلی
جهت خلق عملکرد و ایجاد ثبات آن در سازمان، فردی لایق حسابرسی است که تجربه و متخصص باشد. نسبت به تمامی امور آگاهی و اشراف کامل داشته باشد.	۹	۳	استفاده از حسابرسان خبره و متخصص
به حسابرسان داخلی آموزش می دهیم تا عملکردهای موفق تری داشته باشند و از سوی دیگر عملکرد آنها را ارزیابی می کنیم تا نیازهای آموزشی آنها را شناسایی کنیم.	۴	۲	آموزش حسابرسان و شناسایی نیازهای آنها
رویکرد مسنجم و منظم به کسب و کار، توانایی استفاده استراتژیک از فن آوری مناسب موثر است.	۸	۳	استفاده از استراتژی های مناسب
دادن فرصت و اختیار موجب می شود تا حسابرسان فضای وسیع تری برای تلاش، خلاقیت و ابتکار داشته باشند، در قبال وظایف خود احساس مسئولیت بیشتری کنند و با انگیزه و انرژی بیشتری تلاش کنند.	۱۰	۱	دادن فرصت و اختیار به حسابرسان
استعداد و دانش و مهارت حسابرسان فقط ظرفیت های آنها را برای دستیابی به سطوح بالاتری از عملکرد افزایش می دهد، اما استفاده عملی و موثر از این ظرفیت نیاز به عوامل دیگری دارد که اختیار و فرصت از مهم ترین آنهاست.	۱۳	۱۲	اعتماد و اعطای اختیار به حسابرس داخلی
یکی از مواردی که به نظر بنده میتواند باعث شکل گیری عملکرد بالای حسابرس شود، تشکیل تیم های خبره و دارای تخصص در این زمینه هست. سازمان باید اقداماتی در این راستا بردارد.	۱۱	۷	تیم گرایی

گام انتزاعی سازی مجدد مفاهیم و سازه های دست اول مرحله درک مرور و بررسی شدند و کدگذاری محوری، در قالب مفاهیم فرعی انجام شد. در گام بعد، که ترکیب نامیده می شود، مفاهیم فرعی به دست آمده در قالب مفاهیم اصلی دسته بندی شدند. با بررسی مجدد خرده مضمون های به دست آمده به گام تشریح و شیوه ساختن پدیده رسیدیم و به مطابقت مفاهیم اصلی با پیشینه ادبیات نظری پرداخته شد. در نهایت مفاهیم اصلی مشخص شده و به تفسیر آنها پرداختیم و در گام یکپارچه سازی، به منظور نقد مضمون ها، مضمون های به دست آمده در اختیار مشارکت کنندگان و صاحب نظران حوزه قرار گرفت و نظرات آنان اعمال شد و نتایج نهایی به منظور ارائه تفسیر آماده شد. همچنین در تحلیل داده ها در این پژوهش به موارد چندی توجه و تأکید ویژه داشتیم که شایان ذکر است. در این پژوهش، در تحلیل داده ها پژوهشگر به تنهایی عمل نکرد و تفاسیر وی در تعامل با مشارکت کنندگان، مراجعه به پیشینه موضوع، نظرخواهی از صاحب نظران و سایر مآخذ بیرونی ایجاد، اصلاح و ارائه شد. لازم به ذکر است که پژوهشگران این پژوهش، نظرات شخصی خود را اعمال نکردند و داده ها بر اساس شواهدی که از مصاحبه ها به دست آمد، تحلیل شدند. به طور خلاصه به تشریح هر یک از مضامین اصلی این پژوهش و اظهارات مشارکت کنندگان درباره آنها می پردازیم.

چالش های رایج در حسابرسی داخلی

در حال حاضر، حسابرسی داخلی به عنوان یکی از عناصر حیاتی حفظ سلامت مالی و عملیاتی سازمان ها، با چالش های متعددی مواجه است که می تواند به صورت جدی بر کارایی آنها تأثیر بگذارد. این چالش ها از دسترسی به اطلاعات و داده های مالی دقیق گرفته تا هماهنگی بین بخش های مختلف سازمان و همچنین استفاده موثر از فناوری های جدید را شامل می شوند. در ادامه، به بررسی این چالش های رایج می پردازیم.

- چالش های بازرسی مالی

یکی از اصلی ترین موانع در فرآیند حسابرسی داخلی، دسترسی به اطلاعات و داده های مالی دقیق و به موقع است. در بسیاری از موارد، اطلاعات مورد نیاز حسابرسان به درستی ثبت یا به روز نشده اند، که این مسئله می تواند تحلیل های مالی و روند حسابرسی را به شدت تحت تأثیر قرار دهد.

عدم شفافیت در فرآیندها و گزارشات مالی همچنین می تواند منجر به بروز اشتباهات و نبود امکان ارزیابی دقیق نقاط ضعف در سیستم های کنترل داخلی شود. علاوه بر این، محرمانگی و حساسیت اطلاعات مالی نیازمند کنترل های دقیق و امنیتی است که ممکن است دستیابی به داده های مورد نیاز را چالش برانگیز کند. بنابراین، دسترسی محدود یا ناکافی به داده ها می تواند تأثیر زیادی بر روند و نتایج حسابرسی داشته باشد.

- ارتباطات و هماهنگی

حسابرسی داخلی نیازمند همکاری بین بخش های مختلف یک سازمان است و این موضوع ارتباطات درون سازمانی را به یکی از مهمترین چالش ها تبدیل می کند. عدم هماهنگی کارآمد بین بخش ها می تواند منجر به تأخیر در ارائه اطلاعات، سوءبرداشت، و حتی مقاومت در برابر تغییرات پیشنهادی شود.

هر بخش ممکن است برداشت متفاوتی از اهداف و نتایج حسابرسی داخلی داشته باشد و در نتیجه، ارتباطات ضعیف ممکن است مانع از دریافت اطلاعات کامل و صحیح شود. برای بهبود این وضعیت، تقویت مهارت های ارتباطی کارکنان و ایجاد یک فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت و همکاری ضروری است. ارتباط مؤثر میان تیم حسابرسی و بخش های مختلف سازمان می تواند به تسریع فرآیند و بهبود نتایج حسابرسی بیانجامد.

- چالش‌های استفاده از فناوری

در دنیای امروز، فناوری‌های جدید نقش پررنگی در حسابرسی داخلی ایفا می‌کنند، اما چالش‌های متعددی نیز به همراه دارند. یکی از مسائل مهم، تطبیق حسابرسان با فناوری‌های پیشرفته و نرم‌افزارهای پیچیده‌ای است که برای جمع‌آوری و تحلیل داده‌ها به کار می‌روند. این مسئله نیازمند آموزش‌های مستمر و به‌روزرسانی مهارت‌های فنی حسابرسان است. علاوه بر این، فناوری اطلاعات می‌تواند با مسائل امنیتی و حریم خصوصی رو به‌رو شود که نیازمند پیاده‌سازی پروتکل‌های امنیتی قوی و مدیریت صحیح دسترسی‌ها است.

عدم تطابق نرم‌افزارها و سیستم‌های اطلاعاتی با نیازهای خاص حسابرسی داخلی نیز می‌تواند فرآیند را کند کرده و منجر به افزایش خطاها شود. بنابراین، تطبیق و همگام‌سازی استفاده از فناوری‌ها با نیازهای حسابرسی داخلی یکی دیگر از چالش‌های اساسی است که نیازمند برنامه‌ریزی دقیق و مدیریتی کارآمد است.

راه‌حل‌های موثر برای چالش‌های حسابرسی داخلی

برای مقابله با چالش‌های متعددی که در بخش‌های قبلی به آن‌ها اشاره شد، بهره‌گیری از راه‌حل‌های کارآمد و هماهنگ‌سازی این راه‌حل‌ها با نیازهای خاص سازمان، امری ضروری است. در این بخش، به بررسی راه‌کارهای بهبود فرآیندهای حسابرسی پرداخته می‌شود.

- بهبود فرآیندها

یکی از کلیدهای موفقیت در حسابرسی داخلی، بهینه‌سازی و بهبود مداوم فرآیندهای حسابرسی است. این بهبود می‌تواند از طریق استانداردسازی روش‌ها و مراحل حسابرسی، تعریف دقیق و واضح شاخص‌های عملکرد و استفاده از بهترین تجربیات موجود در صنعت صورت گیرد.

بکارگیری مدل‌های کارآمد مدیریت فرآیندها مانند شش زیگما یا مدیریت کیفیت جامع می‌تواند به شناسایی و حذف موانع و ناکارآمدی‌ها در این فرآیندها کمک کند. همچنین، ایجاد رویه‌های مستند و مکثوب برای حسابرسی داخلی، باعث می‌شود تا حس شفافیت و انسجام بهتری در عملکرد حسابرسان ایجاد شود و از ایجاد اشتباهات و عدم هماهنگی‌ها جلوگیری شود.

- توسعه مهارت‌ها

آموزش و توسعه مهارت‌های کارکنان حسابرسی داخلی نه تنها به بهینه‌سازی فرآیندهای حسابرسی کمک می‌کند، بلکه به سازمان‌ها اجازه می‌دهد تا به راحتی با تغییرات محیطی و داخلی سازگار شوند. با توجه به پیچیدگی‌های روزافزون در محیط کسب و کار، ایجاد فرصت‌های آموزشی مداوم، از جمله دوره‌های آموزشی تخصصی در زمینه‌های تکنولوژی، مدیریت ریسک و تحلیل داده‌ها، از اهمیت بالایی برخوردار است (بالکایر^۱، ۲۰۰۰).

برنامه‌های گواهینامه حرفه‌ای یا توسعه مهارت‌های نرم همچون مهارت‌های ارتباطی و کار تیمی نیز نقش بسزایی در افزایش کارایی و تعاملات مؤثر کارکنان ایفا می‌کند و باعث می‌شود تا استعدادها و قابلیت‌های کارکنان به بهترین نحو به کار گرفته شود.

¹ Balkir

- استفاده از فناوری های پیشرفته

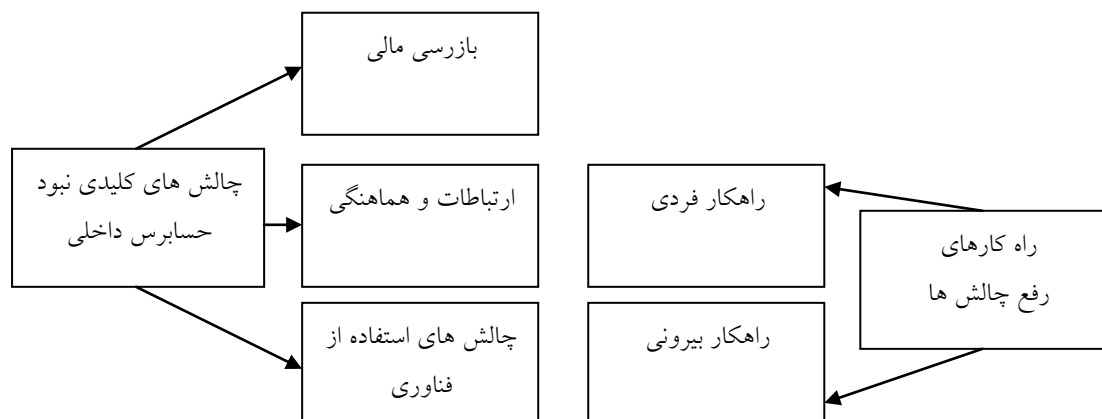
به روز بودن با فناوری های پیشرفته و استفاده مؤثر از آن ها می تواند به طور قابل توجهی بر عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر بگذارد. نرم افزارهای حسابرسی پیشرفته می توانند فرآیند جمع آوری و تحلیل داده ها را سریع تر و دقیق تر کنند و به حسابرسان این امکان را بدهند تا به دیدگاه های عمیق تر و کامل تری نسبت به عملکردهای مالی دست پیدا کنند. فناوری هایی مانند تحلیل داده های بزرگ (Big Data)، هوش مصنوعی، و الگوریتم های یادگیری ماشینی قادر به شناسایی الگوها و روندهای غیر معمول هستند که می تواند به کشف نقاط ضعف و مخاطرات احتمالی کمک کند. اجرای راه حل هایی مانند استفاده از پلتفرم های ابری برای بهبود همکاری و اشتراک گذاری اطلاعات نیز می تواند به تقویت کارایی و کاهش زمان و هزینه مرتبط با حسابرسی کمک کند.

علاوه بر عواملی که در بالا به آن ها اشاره شد، عوامل دیگری هم مثل نظم و انضباط، اراده و عزم جدی، برخوردار بودن از الگوهای عملی، نیاز به موفقیت و ... هم از عواملی هستند که دستیابی به سطوح بالای حسابرسی را تامین و تضمین می کنند. در ادامه روابط بین مضمون های اصلی را که بر اساس تجربه افراد شکل گرفته و به صورت بندی مفهوم حسابرسی داخلی منجر شده است، به تفکیک شرح و سپس روی نمودار ارائه کردیم.

جدول ۳. مقوله ها و مفاهیم فرعی و اصلی به دست آمده

مفاهیم اصلی	مفاهیم فرعی	مقوله ها (فراوانی)
بازرسی مالی	دسترسی	اطلاعات و داده های مالی دقیق و به موقع (8)
		عدم به روزرسانی (3)
		عدم شفافیت در فرآیندها (6)
		کنترل های دقیق و امنیتی (5)
ارتباطات و هماهنگی	استفاده از مدیر متخصص	تامین دانش از بازار کار (3)
	همکاری	عدم هماهنگی کارآمد بین بخش ها (9)
		مقاومت در برابر تغییرات پیشنهادی (4)
		تأخیر در ارائه اطلاعات (4)
چالش های استفاده از فناوری	تطابق	تطبیق حسابرسان با فناوری های پیشرفته (10)
		به روزرسانی مهارت های فنی (6)
راه کارهای رفع چالش ها	راهکار فردی	تغییر اولویت های سازمان (5)
		تغییر معیارهای سازمان (2)
		مشورت با خبرگان مربوط به سازمان (3)
		امکانات و آموزش مناسب نیروهای سازمان (5)
	راهکار بیرونی	بهبود فرآیندها (6)
		توسعه مهارت ها (5)
		استفاده از فناوری های پیشرفته (7)

به پشتوانه ادبیات نظری مورد بررسی در حوزه ارزش حسابرسی داخلی در سازمان و با تأکید بر داده‌های به دست آمده از مشارکت کنندگان این پژوهش، الگوی مفهومی زیر معرفی می‌گردد:



شکل ۱. مدل مفهومی چالش‌های کلیدی نبود حسابرسان داخلی در شرکت‌های کوچک

نتیجه‌گیری

در جهانی که به سرعت در حال تغییر و پیچیدگی است، حسابرسی داخلی به عنوان یک عنصر کلیدی در ایجاد اطمینان و شفافیت عملکردی سازمان شناخته می‌شود. همان‌طور که در بخش‌های قبلی به تفصیل بررسی شد، چالش‌های موجود در این حوزه نیازمند راه‌حل‌های نوآورانه و استراتژیک است (جوانمیری، ۱۳۹۸). این چالش‌ها شامل دسترسی به داده‌های گسترده و پیچیده، هماهنگی بین بخش‌های مختلف سازمان، و به کارگیری فناوری‌های جدید است که همگی نیازمند توجه و برنامه‌ریزی دقیق می‌باشند. بهره‌گیری از فرآیندهای بهبود یافته، توسعه مداوم مهارت‌های کارکنان و اتخاذ فناوری‌های پیشرفته می‌تواند نقش حیاتی در ارتقاء کارایی و اثربخشی حسابرسی داخلی ایفا کند.

حسابرسی داخلی یا Internal Audit فرایندی مستقل و دقیق برای ارزیابی و تضمین کارایی و سیستم‌های کنترل داخلی مالی، دارایی‌های سازمانی، مدیریت ریسک و شرایط اقتصادی یک سازمان است. هدف حسابرسی داخلی حصول اطمینان از پیوستگی و مطابقت فعالیت‌ها، عملیات و فرایندهای سازمانی با استانداردها، قوانین و مقررات و کنترل موجودی سازمان است. به نوعی سیستم کنترلی است که برای مشخص شدن کیفیت هزینه‌ها، عملیات مالی و شفاف‌سازی وضعیت مالی و دارایی شرکت‌ها تنظیم و اجرا می‌شود. در حسابرسی داخلی نقاط ضعف فرایندی سازمان مشخص می‌شوند تا هر چه سریع‌تر نسبت به رفع آن و بهبود شرایط اقدام شود.

حسابرسی داخلی در هر سازمان و کسب‌وکار از مهم‌ترین امور کنترلی و نظارتی است. قوانین حسابرسی پس از انقلاب صنعتی در قرن هجدهم میلادی به تدریج شکل گرفت و همراه با توسعه شرکت‌ها و سازمان‌های بزرگ رشد کرد. در حال حاضر حسابرسی شامل قوانین و بخش‌های مختلفی است که در آن به حاکمیت سازمان، حفظ منابع و مدیریت بحران و تحلیل عملکردهای مالی مختلف پرداخته می‌شود (تیان^۱، ۲۰۲۴).

¹ Tian

حسابرسی یکی از جایگاه‌های شغلی مهم و مؤثر در مدیریت سازمان‌ها به شمار می‌رود. حسابرسان علاوه بر ویژگی‌های فردی نظیر روابط عمومی بالا، جدیت و دقت، حفظ بی‌طرفی و توانایی‌های مدیریتی، باید مهارت‌های حرفه‌ای بالایی نیز داشته باشند. در ادامه مهارت‌های ضروری برای یک حسابرس داخلی به اختصار آورده شده است.

- مدرک تحصیلی یا مهارتی مرتبط با حسابرسی، حسابداری و مدیریت مالی
 - تسلط بر برنامه‌های کاربردی و نرم افزارهای مالی و حسابداری
 - آشنایی با اصول کلی حسابرسی و قوانین حسابرسی داخلی
 - آشنایی با شیوه انجام حسابرسی در حوزه‌های صنعتی، تولیدی، خدماتی و ...
 - تسلط بر حسابداری پیشرفته و اشراف کامل بر جزئیات قوانین حسابداری
 - آشنایی با حسابرسی شعب و حسابرسی شرکت‌های بازرگانی
 - تسلط بر نحوه محاسبه و قیمت گذاری‌ها
 - تسلط بر قوانین بودجه‌بندی و نحوه برنامه‌ریزی مدیریتی بودجه
 - مراحل انجام حسابرسی داخلی
- با توجه به تنوع عملکردی و اندازه سازمان‌ها و کسب و کارها مراحل حسابرسی نیز ممکن است متفاوت باشند اما در کل مراحل زیر طی انجام حسابرسی داخلی انجام می‌شوند:
- تعیین اهداف حسابرسی: نیاز سازمان، مسائل مالی و عملیاتی، مدیریت ریسک و نوع فعالیت سازمان در تعیین اهداف حسابرسی سازمان مؤثر هستند.
 - برنامه‌ریزی حسابرسی: برنامه‌ریزی حسابرسی شامل زمان‌بندی، منابع موردنیاز، تفکیک مسئولیت‌های افراد و فعالیت‌های مورد نیاز در هر مرحله است.
 - ارزیابی ریسک و کنترل داخلی: ریسک‌ها و موارد کنترلی سازمان در این مرحله مشخص می‌شوند تا نقاط ضعف عملکرد مالی سازمان شناسایی و اقدامات لازم برای تقویت و بهبود آنها اندیشیده شوند.
 - جمع‌آوری اطلاعات: مستندات، فرم‌ها، گزارش‌ها و اطلاعات دیگری که برای انجام حسابرسی لازم هستند در این مرحله جمع‌آوری می‌شوند.
 - تحلیل و ارزیابی: تمامی مستندات و اطلاعات توسط حسابرسان آنالیز می‌شوند تا مشکلات و نقاط ضعف و نقاط قابل بهبود شناسایی شوند.
 - ارائه گزارش: نتایج، پیشنهادات و توصیه‌های حسابرسان به مدیران ارشد سازمان به صورت گزارش ارائه می‌شود.
 - پیگیری و اجرای پیشنهادها: حسابرسان پیگیری پیشنهادهای خود برای بهبود شرایط و حل مشکلات را انجام می‌دهند.
- بطور کلی، حسابرسی داخل سازمانی یکی از مهم‌ترین عملیات کلیدی در پیش‌گیری از سوءاستفاده مالی تبدیل شده است (آیدی، ۱۳۹۸). حسابرسی یک مهر تأیید بر فعالیت‌ها و تراکنش‌های مالی می‌زند تا بر مبنای آنها بتوان تصمیم‌گیری‌های سازنده و مؤثری در مدیریت هر کسب و کار و سازمان داشت. در مجموع می‌توان اهداف حسابرسی داخل سازمان را به موارد زیر خلاصه کرد:
- بهبود فرایند نظارت مالی در سازمان
 - حفظ دارایی‌ها و بهینه‌سازی نیروی انسانی سازمان و کسب و کار

- اطمینان از صحت گزارش‌های مالی
- شناسایی نقاط هدررفت منابع مالی

پژوهش پیش رو با هدف شناسایی چالش‌های کلیدی نبود حسابرسان داخلی در شرکت‌های کوچک و ارائه الگو ارائه گردید؛ که در نهایت با استفاده از روش پدیدارشناسی به ۵ مقوله اصلی رسیدیم (همانطور که در جدول ۳ مشاهده می‌کنید) که خود دارای ۱۷ مقوله فرعی بودند که طبق فراوانی‌های به دست آمده از هر مقوله، مفاهیم: اطلاعات و داده‌های مالی دقیق و به‌موقع، عدم هماهنگی کارآمد بین بخش‌ها، تطبیق حسابرسان با فناوری‌های پیشرفته از جمله مقوله‌های اصلی در میزان خلق چالش‌های کلیدی نبود حسابرسان داخلی در این پژوهش بودند.

در راستای پاسخ‌گویی به هدف و پرسش اصلی این پژوهش مدل مفهومی استخراج شده ارائه شد. اهمیت این پژوهش پدیدارشناسانه دستیابی به مؤلفه‌های اصلی و بنیادینی است که در سازه مفهوم نبود حسابرسان داخلی دخیل هستند و برخی از آنان از خلال تجربه مستقیم و بی‌واسطه افراد به دست آمده است. در نهایت امیدواریم این پژوهش، مسیری را برای بازاندیشی مفهوم حسابرسان داخلی و بهبود عملکرد در سازمان فراهم آورد.

منابع و مآخذ

۱. الوانی، سیدمهدی؛ بودلایی، حسن. (۱۳۸۹). پدیدارشناسی در مطالعات کارآفرینی. فصلنامه علوم مدیریت ایران، (۴۵)، ۶۱-۳۳.
۲. ایدی، فرج‌الله (۱۳۹۸)، کتاب حرفه‌ای‌گرایی و قضاوت اخلاقی حسابرسان. ناشر: صالحیان. سال چاپ: ۱۳۹۸.
۳. جوامیری، پیروز، (۱۳۹۸)، نقش کنترل‌های داخلی و فناوری مالی در کیفیت گزارش حسابرسان مستقل و مدیریت عملکرد جهت مدیریت اقتصادی منابع مالی سازمان، پنجمین کنفرانس بین‌المللی علوم مدیریت و حسابداری، تهران، <https://civilica.com/doc/911831>
۴. دارتینگ، آندره (۱۳۹۶). پدیدارشناسی چیست؟ (نوالی، مترجم). تهران، سمت.
۵. دانایی فرد، حسن؛ کاظمی، حسین. (۱۳۹۰). پژوهش‌های تفسیری در سازمان. تهران: دانشگاه امام صادق.
۶. محمدپور، احمد (۱۳۹۲). روش تحقیق کیفی ضد روش ۲، جلد دوم. تهران، جامع هشناسان.
7. Abdel-Rahim, H.; Hollie, D.; Yu, S. Early Evidence on Critical Audit Matters regarding Environmental, Social, and Governance Sustainability: Trends in ESG Reporting. J. Forensic Account. Res. 2024, 9, 283–310.
8. Arif, M.; Sajjad, A.; Farooq, S.; Abrar, M.; Joyo, A.S. The impact of audit committee attributes on the quality and quantity of environmental, social and governance (ESG) disclosures. Corp. Gov. Int. J. Bus. Soc. 2021, 21, 497–514.
9. Balkir, I, (2000), "Effect of Analytical Review Results, Optimism and Pattern for Coping on Audit Effort of Accounting Estimates", Doctoral thesis in Canada
10. Darabi A. Phenomenological approach to the analysis of political phenomena. Journal of Political Studies. 2009. 5. PP:61-82.
11. Dehghani-N F. Phenomenology. Institute of Bagheral-olum. [text in persian]. Available from: <http://www.pajoohe.com/fa/index.php?Page=definition&UID=36627>.
12. Hou, L.; Nie, T.; Zhang, J. Pricing and inventory strategies for perishable products in a competitive market considering strategic consumers. Transp. Res. Part E Logist. Transp. Rev. 2024, 184, 103478.

13. Jain, P. Harvey, K. Thakkar, R. & Cates, R. W. (2011). Assisting Small Internal Audit Activates in Implementing International Standards For The Professional Practice Of Internal Auditing, the Institute of Internal Auditors(IIA) IPPF Practice Guide, March.
14. Le Ha, N.T.; Han, N.D.T. Audit quality, ESG and corporate financial performance. *Int. J. Inf. Bus. Manag.* 2024, 16, 20–36.
15. Mooneepen, O.; Abhayawansa, S.; Khan, N.M. The influence of the country governance environment on corporate environmental, social and governance (ESG) performance. *Sustain. Account. Manag. Policy J.* 2022, 13, 953–985.
16. Montoya, M.C. (2016). Preparing for Interview Research: The Interview Protocol Refinement Framework. *The Qualitative Report*, 21(5), 811-831.
17. Pourkhayri M. the distinctions of two schools of thought: rationalism and empiricism. Institute of Bagheral-olum.[text in persian].Available from: <http://www.pajoohe.com/25513/index.php?Page=definition&UID=44592>.
18. Tian, F.; Lu, J.; Qiao, C.; Wang, C.; Pang, T.; Guo, L.; Li, J.; Pang, R.; Xie, H. Dissipation behavior and risk assessment of imidacloprid and its metabolites in apple from field to products. *Chemosphere* 2024, 359, 142309.

Identifying the key challenges of the lack of internal auditors in small companies and providing a model

Hosein yazdani nejad¹

Masoud Shahverdi²

Abstract

Provide a model of performance development in human resources in Isfahan Water and Wastewater Organization. According to the purpose of the research, this research was carried out using a qualitative and exploratory method. Using the phenomenological method, the data were coded and then analyzed. Data was collected through snowball sampling and based on in-depth interviews and formation of focus groups with experts. In this research, ۱۳ people were interviewed in the form of ۴ focal groups, consisting of consultants, general managers and experts of this organization. In order to analyze the data and identify the effects of research variables, the text of the interviews was entered into the MAXQDA software. The findings obtained from the coding led to the identification of 5 main components and 17 sub-components of the level of human resources performance. Finally, using the phenomenological method, I arrived at 5 main categories (as you can see in Table 3), which themselves had 17 subcategories. According to the frequencies obtained from each category, the concepts of: auditors' adaptation to advanced technologies, lack of efficient coordination between departments, and accurate and timely financial information and data were among the main challenges in this research.

Keywords

Internal auditor, audit challenges, small companies, phenomenology.

1. Department of Accounting, Faculty of Financial Sciences, Kharazmi University, Tehran, Iran.(Hoseinyazdaninejad@gmail.com)

2. Department of Business Management - Affiliated Faculty Member, Islamic Azad University, Tehran Medical Sciences Branch, Faculty of Management and Finance, Islamic Azad University of Medical Sciences, Tehran, Iran. (Shahverdi300@yahoo.com)