

## مروری جامع بر ادبیات کیفیت حسابرسی داخلی

ساسان مهران

دانشیار گروه حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران. (نویسنده مسئول)  
smehrani@ut.ac.ir

محمد غواصی کناری

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران، ایران.  
m.ghavvasi@ut.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۷/۱۰ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۰/۰۶

### چکیده

فعالیت حسابرسی داخلی، عنصر کلیدی در نظام راهبری شرکتی است. طی سال‌های اخیر، تکامل حسابرسی داخلی منجر به ایجاد مفهومی جدید با عنوان «کیفیت حسابرسی داخلی» شده است. براساس رهنمود اجرایی منتشر شده توسط انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۲) با عنوان «برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت»، کیفیت محصول یا خدمت به میزان انطباق آن محصول یا خدمت با انتظارات مشتریان اطلاق می‌شود. به بیان دیگر، کیفیت در حسابرسی داخلی از طریق «تعهد به تحقق انتظارات مشتریان/حسابرسی‌شوندگان» و «انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای هم‌راستا با استانداردها» صورت می‌پذیرد.

هدف پژوهش حاضر، مروری بر ادبیات مفهوم کیفیت حسابرسی داخلی است. بدین منظور «سیستم‌های مدیریت کیفیت» نظیر دمی‌نگ، کایزن، جوران، مدیریت کیفیت جامع، شش سیگما و ای‌زو ۹۰۰۰، «الگوهای اندازه‌گیری کیفیت» نظیر کارت ارزیابی متوازن، الگوهای منطقی و الگوهای بلوغ، «مفاهیم جایگزین کیفیت» نظیر کیفیت حسابرسی مستقل، کیفیت سیستم اطلاعاتی، کیفیت خدمات، کیفیت خدمات داخلی و کیفیت عملکرد تیم، «مسئولیت گروه‌های مختلف در قبال کیفیت حسابرسی داخلی»، «فراپندهای ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی در خصوص آن» و «چارچوب‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی» نظیر رویکرد فراگیر بهره‌گیری از حسابرسی مستقل، ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی وزارت خزانه‌داری بریتانیا، پژوهش کیفی تروتمن در حوزه‌ی کیفیت حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی، پروتوی‌وی‌تی و پژوهش زیگنفس مورد بررسی و تشریح قرار گرفته است.

**واژه‌های کلیدی:** کیفیت حسابرسی داخلی، سیستم‌های مدیریت کیفیت، برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت.

## ۱- مقدمه

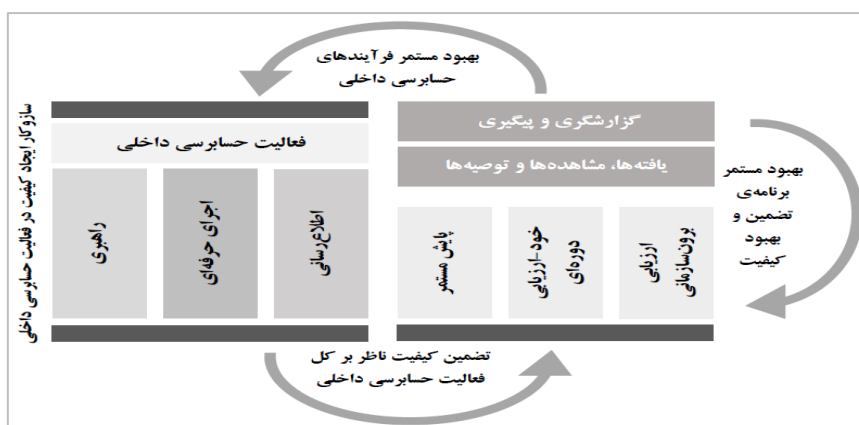
کیفیت در حسابرسی داخلی از طریق «تعهد به تحقق انتظارات مشتریان/حسابرسی‌شوندگان» و همچنین «انجام مسئولیت‌های حرفه‌ای هم‌راستا با استانداردها» صورت می‌پذیرد. اگرچه این دو الزام، اغلب مکمل‌اند اما دستیابی به این الزام‌ها، یک چالش برای مدیر ارشد حسابرسی داخلی محسوب می‌شود (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۲).

استانداردهای ۱۳۰۰ تا ۱۳۱۲، مدیر ارشد حسابرسی داخلی را ملزم می‌کند تا از طریق به‌کارگیری ارزیابی‌های درون‌سازمانی (خودارزیابی) و برون‌سازمانی، برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت را تدوین نماید. با این‌حال، فرای این استانداردها، حسابرسی داخلی به‌عنوان یک حرفه باید از رویکرد رسمی و ساختار یافته-ای برای کیفیت نظیر اجرای وظایف با خبرگی و مراقبت حرفه-ای، تعهد به توسعه‌ی حرفه‌ای مستمر و مطابقت با مجموعه‌ای از استانداردهای شناخته شده برخوردار باشد. هر یک از این موارد، حرفه‌ی حسابرسی داخلی را از سایر حوزه‌های غیرحرفه‌ای متمایز می‌سازد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۲).

مطابق چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای، مدیر ارشد حسابرسی داخلی تنها زمانی می‌تواند بیان کند «حسابرسی داخلی منطبق بر استانداردها است» که نتایج برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت موید این ادعا باشد. در صورت عدم انطباق با تعریف حسابرسی داخلی، آیین رفتار حرفه‌ای و یا استانداردها، مدیر ارشد حسابرسی داخلی باید موارد عدم انطباق و تاثیر آن را به مدیران ارشد و هیئت‌مدیره افشا کند (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۲).

براساس رهنمود اجرایی منتشر شده توسط انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۲) با عنوان «برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت»، کیفیت مفهومی مطلق نیست. کیفیت محصول یا خدمت به میزان انطباق آن محصول یا خدمت با انتظارات مشتریان اطلاق می‌شود. دستیابی به کیفیت نیازمند به‌کارگیری رویکردی نظام‌مند و منظم است. به بیان دیگر، کیفیت به‌صورت اتفاقی رخ نمی‌دهد. دستیابی به کیفیت نیازمند ترکیبی از اشخاص مناسب، سیستم‌های مناسب و تعهد به تعالی است. کیفیت در سازمان‌ها توسط رهبران و مدیرانی ایجاد می‌شود که مسئولیت تنظیم فضای اخلاقی در راس سازمان را بر عهده دارند.

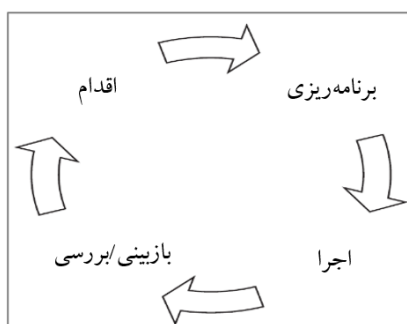
کیفیت، مولفه‌های گذشته‌نگر و آینده‌نگر را در بر می‌گیرد. به‌طوری که علاوه بر تجزیه و تحلیل میزان سازگاری محصولات و خدمات موجود با هدف و انطباق آن‌ها با استانداردها، کارآیی فرآیند ارائه‌ی خدمات و ارزیابی میزان انطباق رویه‌های جاری با انتظارات ذینفعان نوظهور را نیز شامل می‌شود. با توجه به عناصر مختلف کیفیت، «شناسایی مشتریان و ذینفعان»، گام کلیدی در فرآیند کیفیت به‌شمار می‌آید. مشتریان و ذینفعان حسابرسی داخلی می‌تواند متشکل از هیئت‌مدیره، مدیران ارشد، حسابرس مستقل و مدیران عملیاتی باشد. علاوه بر این، در سطحی وسیع‌تر می‌توان به سهامداران، سازمان‌های نظارتی، قانون‌گذاران و نهادهای دولتی نیز اشاره کرد (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۲).



شکل ۱. چارچوب برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت

کیفیت «نظیر کارت ارزیابی متوازن، الگوهای منطقی و الگوهای بلوغ مورد بررسی قرار می‌گیرد. «مفاهیم جایگزین کیفیت» شناسایی شده در ادبیات مانند کیفیت حسابرسی مستقل، کیفیت سیستم اطلاعاتی، کیفیت خدمات، کیفیت خدمات

با توجه به اهمیت مفهوم کیفیت حسابرسی داخلی، در ادامه‌ی این پژوهش ابتدا به تشریح «سیستم‌های مدیریت کیفیت» نظیر دمی‌نگ، کایزن، جوران، مدیریت کیفیت جامع، شش سیگما و ایزو ۹۰۰۰ پرداخته می‌شود. سپس «الگوهای اندازه‌گیری



شکل ۲. چرخه‌ی دمینگ

داخلی و کیفیت عملکرد تیم از دیگر موضوع مورد بررسی است. همچنین به «مسئولیت گروه‌های مختلف در قبال کیفیت حسابرسی داخلی» و «فرآیندهای ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی و گزارش‌دهی در خصوص آن» نیز اشاره شده است. در پایان «چارچوب‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی» از جمله رویکرد فراگیر بهره‌گیری از حسابرسی مستقل، ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی وزارت خزانه‌داری بریتانیا، پژوهش کیفی تروتمن در حوزه‌ی کیفیت حسابرسی داخلی، انجمن حسابرسان داخلی، پروتوی‌وی‌تی و پژوهش زیگنفسوس مورد بررسی و تشریح قرار گرفته است.

### سیستم‌های مدیریت کیفیت

از دهه‌ی ۱۹۵۰ تا کنون، الگوهای مختلفی با تمرکز بر مدیریت و اطمینان‌بخشی کیفیت ارائه شده‌اند. بسیاری از این سیستم‌ها و فرآیندهای مدیریت کیفیت بر بهبود مستمر و مشارکت تمامی کارکنان سازمان در ارائه‌ی نتایج با کیفیت تمرکز دارند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۱. جی. ادوارد دمینگ:** جی. ادوارد دمینگ<sup>۱</sup>، یکی از پیشگامان جنبش مدیریت کیفیت بود و بر لزوم بهبود مستمر فرآیندهای سازمانی، تاکید داشت. نظریه‌ی کیفیت ایشان مبتنی بر این باور بود که تمام فرآیندها از طریق انحراف، در معرض از دست دادن کیفیت قرار می‌گیرند؛ اگر انحراف تحت مدیریت قرار گیرد، می‌توان آن را کاهش داد و کیفیت کلی را بهبود بخشید. فلسفه‌ی کیفیت دمینگ، ۱۴ اصل را در بر می‌گیرد: ۱. اهداف پایدار را در جهت بهبود محصولات و خدمات ایجاد کنید؛ ۲. «فلسفه‌ی جدید» و این واقعیت که در عصر اقتصادی جدید قرار داریم را بپذیرید؛ ۳. وابستگی به بازرسی انبوه را متوقف کنید؛ ۴. به قراردادهای مبتنی بر کمترین قیمت، پایان دهید؛ ۵. بهبود مستمر سیستم‌ها را دنبال کنید؛ ۶. آموزش حین کار را برقرار کنید؛ ۷. رهبری را برقرار کنید؛ ۸. ترس را بیرون برانید، ارتباط دوسویه و موثر را تشویق کنید؛ ۹. موانع میان واحدها را از بین ببرید؛ ۱۰. شعارهای توخالی و اهدافی که کار بی‌نقص را مطالبه می‌کنند، کنار گذاشته و در عوض رهبری کنید؛ ۱۱. به کارکنان اجازه دهید تا به کار خود افتخار کنند؛ ۱۲. به مدیران اجازه دهید تا به کار خود افتخار کنند؛ ۱۳. آموزش و خودپروری را تشویق کنید؛ ۱۴. همه افراد در شرکت را برای تحول آفرینی، بسیج کنید (دمینگ، ۱۹۸۶). رویکرد دمینگ در چرخه‌ی بهبود مستمر (یا چرخه‌ی دمینگ) خلاصه شده است.

دمینگ تاکید کرد سازمان‌ها باید از بازرسی متمرکز بر کنترل کیفیت و کنترل مدیریتی انعطاف‌ناپذیر، فاصله گرفته و از بهبود مستمر و فرآیندهای مشارکتی استقبال کنند. کار ایشان با سازمان‌های ژاپنی پس از جنگ جهانی دوم به ایجاد فلسفه‌ی ژاپنی به نام کایزن انجامید (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۲. کایزن:** رویکرد کنترل کیفیت ژاپنی کایزن (با معنای تحت‌اللفظی بهتر شدن یا بهبود) بر بهبود کیفیت، هزینه و ارائه/تحويل متمرکز است و این فلسفه را ترویج می‌کند که راه‌حل‌ها اغلب در پایین‌ترین سطح یعنی در کف کارخانه و در میان کارگران یافت می‌شود. مفهوم کایزن بر لزوم نقش حمایتی و رهبری مدیریت به‌منظور تشویق افراد به بهبود اقدامات خود در محیط کار تاکید دارد. برای موثر واقع شدن آن باید از بالاترین سطح سازمان بر کایزن تاکید شود و از طریق مشارکت تمام کارکنان با نگرشی آزاداندیشانه و تغییر کنترل شده مورد حمایت قرار گیرد (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۳. جوزف جوران:** جوزف جوران نیز مانند دمینگ از دهه‌ی ۱۹۵۰ تا ۱۹۸۰ در کشور ژاپن کار می‌کرد. در سال ۱۹۵۱، کتاب راهنمای کنترل کیفیت او منتشر شد؛ از نسخه‌ی پنجم به بعد، کتاب راهنمای کیفیت جوران خواننده می‌شد. این کتاب، عناصر سه‌گانه‌ی کیفیت را تحت عنوان «برنامه‌ریزی کیفیت»، «کنترل کیفیت» و «بهبود کنترل» معرفی کرد.

برنامه‌ریزی کیفیت بر شناسایی مشتریان و نیازهای آنان متمرکز است. کنترل کیفیت، فرآیند دستیابی به کیفیت مورد نظر در طول عملیاتی است که کمترین بازرسی را دارند. بهبود کیفیت به ایجاد تغییر مفید برای تحقق «سطوح بی‌سابقه‌ی عملکرد» اشاره دارد. بهبود کیفیت از ده مرحله تشکیل می‌شود: ۱. آگاهی‌بخشی درباره‌ی نیاز به بهبود و فرصت ایجاد آن؛ ۲. تعیین اهداف برای بهبود؛ ۳. سازمان‌دهی برای تحقق این اهداف؛

<sup>1</sup> J. Edward Deming

۴. ارائه آموزش در سراسر سازمان؛ ۵. اجرای طرح‌هایی برای حل مشکلات؛ ۶. گزارش پیشرفت؛ ۷. قدردانی کردن؛ ۸. اطلاع-رسانی نتایج؛ ۹. پیگیری؛ ۱۰. حفظ شتاب با تبدیل کردن بهبود سالانه به بخشی از سیستم‌ها و فرآیندهای معمول شرکت (ادموند و جوران، ۲۰۰۸).

برخلاف دمینگ که فعالیت‌های بازرسی مبتنی بر کنترل کیفیت مفرط را تشویق نمی‌کرد، جوران بر این باور بود که کنترل کیفیت یکی از عناصر سه‌گانه کیفیت است. با این حال، او نیز مانند دمینگ به این نتیجه رسید که بهبود قابل توجه از طریق روش‌های مبتنی بر بازرسی به دست نمی‌آید. این پیشرفت‌ها تا حد زیادی پیشگام فعالیت‌های تضمین کیفیت بودند. تضمین کیفیت بر این موضوع تاکید دارد که آیا محصول یا خدمت، انتظارات مشتریان را برآورده می‌کند یا خیر. تضمین کیفیت اغلب مجموعه‌ای از فعالیت‌های پیشگیرانه را دربرمی‌گیرد که به تحقق نتیجه‌ی مشخص کمک (یعنی محصول یا خدمت باکیفیت) می‌کنند. در مقابل، کنترل کیفیت نیز با تمرکز محدودتر تعیین می‌کند که آیا محصول یا خدمت، کیفیت نامطلوب دارد یا خیر.

فعالیت‌های تضمین کیفیت باید ساختاریافته و نظام‌مند باشند. اگرچه تضمین کیفیت در بخش تولید سرچشمه گرفت اما اصول آن را می‌توان در زمینه‌های دیگر نظیر حسابداری داخلی به کار گرفت. به طور کلی، فعالیت‌های تضمین کیفیت، «پیشگیرانه» هستند نه گذشته‌نگر (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۴. مدیریت کیفیت جامع:** «مدیریت کیفیت جامع» به عنوان یک مفهوم در دهه‌ی ۱۹۴۰ و ۱۹۵۰ ظهور یافت و دمینگ و جوران، پیشگامان آن بودند. مدیریت کیفیت جامع، مجموعه‌ای از راهبردهای سازمانی است که بر بهبود کیفیت متمرکزند. این رویکرد بر همکاری تمام اعضای سازمان متکی است تا نیازها و انتظارات متغیر مشتریان درون سازمانی و برون سازمانی را در اولین تلاش با موفقیت برآورده کنند. مدیریت کیفیت جامع مبتنی بر اصول پس‌گفته است: ۱. تمرکز بر مشتریان و ذینفعان؛ ۲. تشویق تمام افراد سازمان به مشارکت و کار تیمی؛ ۳. پشتیبانی فرآیند با تاکید بر بهبود و یادگیری مستمر (سالی آنه-پیت، ۲۰۱۴). اگرچه رویکردهای مدیریت کیفیت جامع شاید متفاوت باشد، اما اجرای آن اغلب متشکل از گام‌های آموزش، بهبود، اندازه‌گیری دستاورد، اجرای مدیریت پروژه و ایجاد ساختارهای سازمانی است.

استیس (۱۹۹۴) مدیریت کیفیت جامع را «فرآیند بهبود مستمر توانایی خود برای جلب رضایت مشتریان از طریق تلاش نظام‌مند در سراسر شرکت» تعریف می‌کند. اگرچه این رویکرد در دهه‌ی ۱۹۷۰ و ۱۹۸۰ در ایالات متحده و اروپا معروف شد

اما در حال حاضر با رویکردهای مدیریت کیفیت دیگر نظیر مهندسی مجدد و شش سیگما رقابت می‌کند.

**۵. شش سیگما:** شرکت موتورولا در دهه‌ی ۱۹۸۰، الگوی «شش سیگما» را به عنوان ابزار بهبود کیفیت و فرآیند طراحی کرد. نام آن از یک استاندارد آماری گرفته شده است که نادر بودن خطاها را الزامی می‌کند. این الگو در ادامه توسط شرکت‌های مختلف نظیر جنرال الکتریک، زیمنس، نوکیا، امریکن اکسپرس، بوئینگ و سونی نیز مورد استفاده قرار گرفت. رویکرد شش سیگما اصولاً روش‌شناسی حل مسئله در محیط کسب‌وکار است که از طریق درک نیازهای مشتریان، شناسایی علل تغییرات کیفیت و استفاده نظام‌مند از داده‌ها و تحلیل آماری، از بهبودهای مستمر پشتیبانی می‌کند. این روش‌شناسی، رویکرد «تعریف، اندازه‌گیری، تجزیه و تحلیل، بهبود و کنترل» نیز خوانده می‌شود. اجرای موثر شش سیگما نیز مانند بسیاری دیگر از الگوهای کیفیت به تعدادی از عوامل حیاتی موفقیت نظیر تعهد مدیریت، انتخاب و رهبری پروژه، معیارهای پروژه و سیستم اندازه‌گیری اطمینان‌بخشی، به کارگیری ترکیب مناسبی از ابزارها (شامل نمودار ستونی، نمودار پارتو، شبیه‌سازی و غیره)، برقراری ارتباط با مشتریان و تامین‌کنندگان، آموزش کارکنان و استفاده از تیم‌های چند تخصصی، و تغییر فرهنگی شامل ترویج حل مسئله وابسته است (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۶. ایزو ۹۰۰۰:** سازمان بین‌المللی استانداردسازی (ایزو)، سری استانداردهای کیفیت «ایزو ۹۰۰۰» را اولین بار در سال ۱۹۸۷ به عنوان الگوی برای استانداردهای تضمین کیفیت در طراحی، توسعه، تولید، نصب و خدمات منتشر کرد. این سیستم، چارچوب جامعی را برای تضمین و مدیریت کیفیت، فراهم می‌آورد. براساس ایزو ۹۰۰۰، سازمان‌ها ملزم‌اند مستندسازی عملیات و فعالیت‌ها طبق استاندارد، کار بر مبنای این مستندات، و نگهداری مستندات به منظور نشان دادن کارکرد مناسب سیستم کنترل کیفیت را انجام دهند.

استانداردهای ایزو در سال ۲۰۰۰ با تمرکز بیشتر بر مدیریت فرآیند و اصول و رویه‌های مدیریت کیفیت جامع، به طور قابل-توجهی به‌روزرسانی شدند. خانواده‌ی استانداردهای ایزو ۹۰۰۰ شامل الزامات حسابداری می‌شوند که در برخی از سازمان‌ها با حسابداری داخلی آن‌ها هم‌سو هستند. اگرچه هم‌سویی این فعالیت‌ها رسماً الزامی نشده است اما حسابداری داخلی باید دست‌کم از فعالیت‌های ایزو ۹۰۰۰، آگاه بوده و اطمینان حاصل کند که در نقشه‌ی اطمینان‌بخشی سازمان گنجانده شده‌اند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

### الگوهای اندازه‌گیری کیفیت

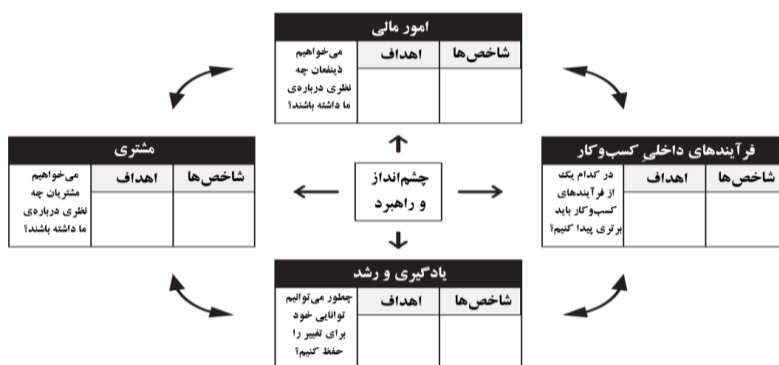
الگوهای متعددی برای اندازه‌گیری کیفیت وجود دارد. برخی از این الگوها مانند مدیریت کیفیت جامع و ایزو ۹۰۰۰ در سیستم‌های مدیریت کیفیت گسترده‌تری جای می‌گیرند، در حالی که برخی دیگر، رویکردهای سیستمی گسترده‌تر را تکمیل کرده یا مورد حمایت قرار می‌دهند. سه الگوی زیر، همگی سیستم‌های مدیریت کیفیت را تکمیل می‌کنند و جایگزینی برای آن‌ها نیستند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

۱. **کارت ارزیابی متوازن:** رابرت کاپلان و دیوید نورتون برای اولین بار در سال ۱۹۹۲، رویکرد «کارت ارزیابی متوازن» خود را ارائه کردند. این کارت ارزیابی بر تبدیل راهبرد به اقدام، متمرکز بود و فاصله گرفتن از معیارهای مالی مرسوم را ترویج می‌کرد. در عوض، سازمان‌ها را تشویق می‌کرد که طیف گسترده‌تری از معیارهای مالی و غیرمالی هادی و تابع را توسعه

دهند تا اطلاعاتی را درباره‌ی عملکرد عملیاتی کلی آن‌ها فراهم آورد.

شاخص‌های کارت امتیازی متوازن در چهار منظر دسته‌بندی می‌شوند: «مالی»، «مشتري»، «فرآیندهای داخلی» و «یادگیری و رشد». ساختار متداول کارت امتیازی در شکل (۳) نشان داده شده است (کاپلان و نورتون، ۲۰۰۷).

ونکاترمان و گرینگ (۲۰۰۰)، چهار عامل اساسی برای اجرای موفقیت‌آمیز کارت امتیازی متوازن را شناسایی کرده‌اند: ۱. صراحت بخشیدن به راهبرد: راهبرد سازمان باید صریح بوده و به‌عنوان مبنایی برای کارت امتیازی تدوین شود؛ ۲. انتخاب معیارها: شاخص‌های عملکرد باید با راهبرد، هم‌سو بوده و روابط میان شاخص‌ها باید به‌وضوح مشخص شود؛ ۳. تعریف و تخلیص: شاخص‌های عملکرد باید به‌نحوی تعریف شوند که کارت امتیازی به زبان شرکت تبدیل شود؛ ۴. برخورد با افراد: مهم‌تر از هر چیز، افراد و تغییر باید به‌خوبی مدیریت شوند.

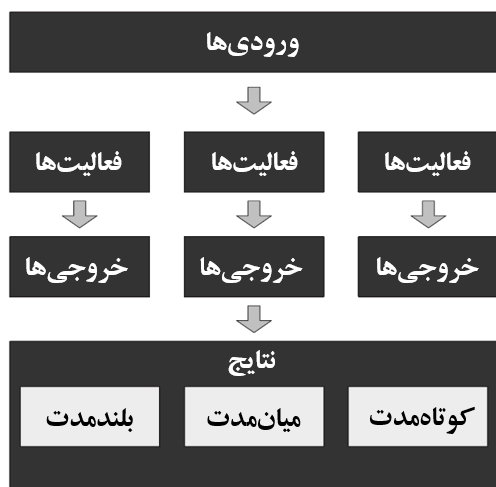


شکل ۳. کارت ارزیابی متوازن

### ۲. الگوهای منطقی: الگوهای منطقی که مبتنی بر نمایش

تصویری برنامه‌ها یا فعالیت‌ها هستند را می‌توان برای تعیین اثربخشی برنامه‌ها یا فعالیت‌ها به کار برد. اگرچه بهتر است این الگوها برای ارزیابی برنامه و نه اندازه‌گیری کیفیت مورد استفاده قرار گیرند اما آن‌ها روابط میان منابع موجود، فعالیت‌های پیشنهادی و نتایج موردنظر را توصیف می‌کنند.

الگوهای منطقی در ابتدا برای اندازه‌گیری کیفیت یا عملکرد توسط دولت و سازمان‌های غیرانتفاعی طراحی شده بودند اما می‌توانند در اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی نیز کاربرد داشته باشند. ارزش این الگوها در تمرکز بر نتایج و خروجی‌ها به جای دستیابی به سود است و در این رویکرد اذعان می‌شود که اندازه‌گیری نتایج، همیشه کار آسانی نیست. شکل (۴)، نمونه‌ای از الگوی منطقی را به نمایش می‌گذارد (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).



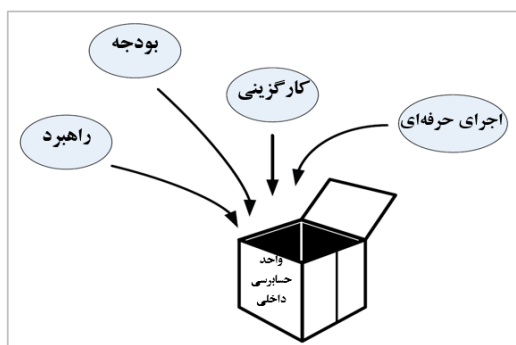
شکل ۴. الگوی منطقی

فوق، از پنج سطح بلوغ (یا قابلیت) تشکیل می‌شود. اگرچه شرح هر یک از این سطوح شاید متفاوت باشد اما اغلب طیفی از فرآیندهای غیرقابل پیش‌بینی، کنترل نشده و واکنشی در سطح ۱، فرآیندهای تعریف شده و قابل پیش‌بینی در سطح ۳، و تمرکز بر بهترین رویه‌های عملی و بهبود فرآیندها در سطح ۵ را دربرمی‌گیرد. هر سطح شامل طیفی از حوزه‌های فرآیند کلیدی می‌شود که فرآیندهای لازم برای دستیابی به آن سطح از بلوغ را فهرست می‌کنند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).



شکل ۵. الگوی بلوغ

۱. ورودی‌های حسابرسی داخلی: ورودی‌های واحد حسابرسی داخلی عبارت از منابع موردنیاز آن برای ارائه نتایج مطلوب است. اغلب واحدهای حسابرسی داخلی از ورودی‌ها یا عناصر مشترکی نظیر «بودجه‌ی عملیاتی»، «کارگزینی/منبع-یابی»، «ساختار مدیریت و فرآیندهای نظارتی»، «برنامه‌های عملیاتی (که اغلب برنامه حسابرسی داخلی خوانده می‌شود)»، «فرآیندهای مدیریت منابع انسانی نظیر جذب، انتصاب رسمی و مدیریت عملکرد»، «خط‌مشی‌ها/دستورالعمل‌ها و رویه‌های اجرایی» و «فرآیندهای گزارشگری» برخوردارند. تقسیم‌بندی ورودی‌های کلیدی می‌تواند به حسابرسان داخلی در مدیریت و اندازه‌گیری کیفیت کمک کند. اگرچه راه‌های مختلفی برای تقسیم‌بندی ورودی‌ها وجود دارد اما یکی از رویکردهای رایج، در نظر گرفتن واحدهای حسابرسی داخلی بر مبنای «راهبرد، بودجه، کارگزینی و اجرای حرفه‌ای» است.



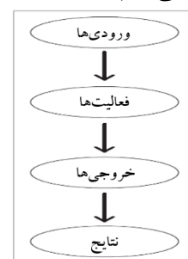
شکل ۷. ورودی‌های حسابرسی داخلی

۳. الگوهای بلوغ: اولین الگوی بلوغ در سال ۱۹۹۱ توسط موسسه‌ی مهندسی نرم‌افزار کارنگی ملون با عنوان «الگوی بلوغ قابلیت» منتشر شد. اگرچه هدف اصلی این الگو، بهبود فرآیند توسعه‌ی نرم‌افزار بود اما کاربرد گسترده‌تر آن نیز تشخیص داده شد و در سال ۲۰۰۰، این الگو بسط یافت تا در زمینه‌ی بهبود فرآیندهای سازمانی کاربرد پیدا کند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴). الگوی بلوغ، بهبود مستمر فرآیندها را از طریق مراحل تکاملی به جای نوآوری‌های تکاملی میسر می‌کند و طبق شکل

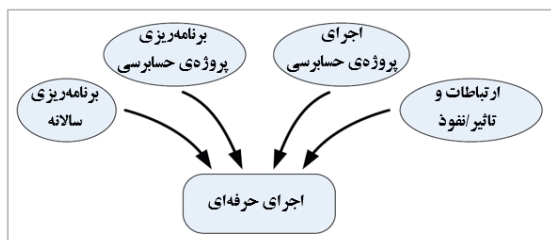
#### محرك‌های کیفیت

انگیزه‌ی برخی از مدیران ارشد حسابرسی داخلی برای بهبود عملکرد، رعایت استانداردهای تجویز شده است. با این حال، عامل کلیدی در تحقق کیفیت پایدار، به‌کارگیری روش‌های مبتنی بر محرك‌های تقاضا برای کیفیت (و نه محرك‌های مربوط به رعایت استانداردها) است. رعایت می‌تواند مسیر دست‌یابی به کیفیت را هموار کند، ولی محرك‌های تقاضا برای ریشه دواندن این فرآیند ضروری هستند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

محرك‌های تقاضا باید با خروجی‌ها و نتایج موردنظر واحد حسابرسی داخلی ارتباط داده شوند. این رویکرد ذاتاً نیازمند درک کامل اهداف و راهبردهای حسابرسی داخلی است؛ زیرا خروجی‌ها و نتایج حسابرسی داخلی را تعیین می‌کنند. مستندسازی رسمی راهبرد و منشور حسابرسی داخلی، عامل مهمی در شناسایی محرك‌های کلیدی کیفیت است. شناسایی ورودی‌های لازم برای انجام پروژه‌های حسابرسی داخلی باکیفیت و ارزش موردانتظار این واحد از نظر خروجی‌ها و نتایج، هر دو بخشی از منطق برنامه‌ی حسابرسی داخلی مندرج در شکل (۶) را تشکیل می‌دهند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).



شکل ۶. ورودی‌ها و نتایج



شکل ۱۰. اجرا/روش‌های حرفه‌ای

**۲. فعالیت‌ها:** حسابرسان داخلی می‌توانند فعالیت‌های مختلفی نظیر پروژه‌های اطمینان‌بخشی و مشاوره را انجام دهند. مدیر ارشد حسابرسی داخلی باید نوع فعالیت‌های آنان را با مشورت ذی‌نفعان کلیدی سازمان تعیین کند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۳. خروجی‌ها و نتایج:** خروجی‌ها، محصولات یا خدماتی هستند که واحد حسابرسی داخلی ارائه می‌کند. نتایج، اثرات این محصولات یا خدمات بر سازمان و ذی‌نفعان آن است. به بیان دیگر، نتایج عبارت از مزایای بلندمدت یا تغییرات حاصل از خروجی‌ها است.

اندازه‌گیری خروجی‌های حسابرسی داخلی اغلب آسان‌تر از اندازه‌گیری نتایج آن است. اگرچه نتایج، اهدافی هستند که واحد حسابرسی داخلی سرانجام به دنبال تحقق آن‌ها است و باید با مأموریت و چشم‌انداز آن مرتبط باشند اما این واحد، خروجی‌های میانی مختلفی را ارائه می‌کند که سرانجام در دست‌یابی به نتایج نقش دارند. به عنوان مثال، حسابرسان داخلی باید تلاش کنند تا از سازمان در اجرای راهبرد و دست‌یابی به اهداف خود حمایت کنند. در کوتاه‌مدت، این امر از طریق تعامل با ذی‌نفعان سطح بالا، ارائه‌ی اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ی ارزش‌افزا، و بهبود مستمر فرآیندهای حسابرسی داخلی محقق می‌شود (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

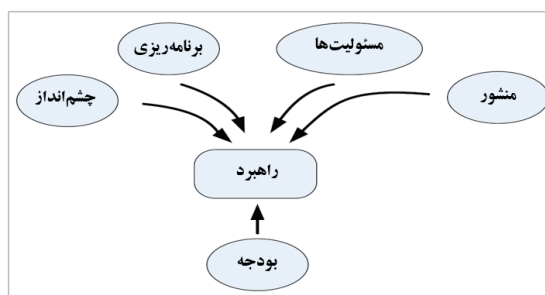
### رویکردی ساختاریافته برای کیفیت

اتخاذ رویکرد نظام‌مند و منطقی، تضمین می‌کند که کیفیت در عملیات روزمره‌ی حسابرسی داخلی جای خواهد گرفت. الگوهای فراوانی وجود دارند که می‌توان از آن‌ها برای اندازه‌گیری عملکرد استفاده کرد. برای نمونه می‌توان به الگوهای منطقی، کارت امتیازی متوازن و الگوهای بلوغ اشاره کرد. به‌طور کلی، مدیر ارشد حسابرسی داخلی، یکی از این رویکردها را به عنوان برنامه-ی تضمین و بهبود کیفیت خود برمی‌گزیند. با این حال، این سه رویکرد مکمل یکدیگرند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۱. منطق برنامه:** استفاده از الگوی «منطق برنامه» به مدیر ارشد حسابرسی داخلی امکان می‌دهد تا انواع ورودی‌های موردنیاز برای ارائه‌ی خروجی‌ها و نتایج مشخص را تعیین کنند. شکل (۱۱)،

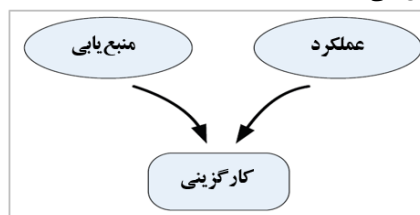
ویژگی‌های اصلی هر یک از این عناصر یا گروه‌ها عبارتند از:

- **راهبرد و بودجه:** راهبرد به واحد حسابرسی داخلی، انسجام می‌بخشد. مولفه‌های اصلی آن عبارت از چشم‌انداز و گزاره‌ی ارزش‌افزایی حسابرسی داخلی، مدیریت ریسک و برنامه‌ریزی منابع، بیان مسئولیت‌های کلیدی و منشور حسابرسی داخلی است. این مولفه‌ها در شکل (۸) نمایش داده شده‌اند. راهبرد حسابرسی داخلی مدون در صورت برخورداری از بودجه‌ی کافی، محرک کلیدی برای کیفیت و ارزش خواهد بود.



شکل ۸. راهبرد و بودجه

- **کارگزینی:** عنصر کارگزینی به ترتیب منابع انسانی اجرا شده توسط مدیر ارشد حسابرسی داخلی و فرآیندهای مورد استفاده برای مدیریت و توسعه‌ی کارکنان اشاره دارد. این مولفه، الگوی منبع‌یابی مورد استفاده‌ی واحد حسابرسی داخلی (درون‌سپاری، برون‌سپاری یا هم‌سپاری) را در بر می‌گیرد. شکل (۹)، ورودی‌های اصلی عنصر کارگزینی را نمایش می‌دهد.



شکل ۹. کارگزینی

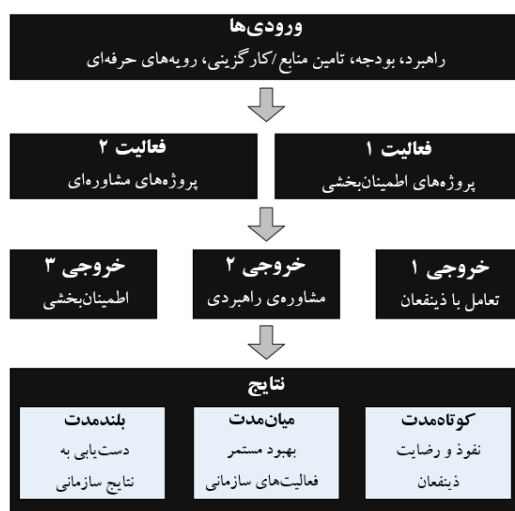
- **اجرای حرفه‌ای:** اجرای حرفه‌ای اتخاذ شده توسط حسابرسان داخلی شامل روش انجام کار، سیستم‌ها و فرآیندهای مورد استفاده برای ارائه‌ی نتایج است. این موارد، واحد حسابرسی داخلی را از حسابرسی مستقل (خارجی)، ارزیابی یا فعالیت‌های تضمین کیفیت متمایز می‌سازند. ورودی‌های اجرای حرفه‌ای سطح بالا در شکل (۱۰) نمایش داده شده‌اند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

الگوی منطق ورودی-نتیجه از واحد حسابرسی داخلی را نمایش می‌دهد. مدیران ارشد حسابرسی داخلی به منظور طراحی الگوی منطق باید اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی را با ورودی‌ها، فعالیت‌ها، خروجی‌ها و نتایج آن پیوند دهند. اندازه‌گیری نتایج در هر یک از این سطوح باعث می‌شود تا کیفیت به عنوان عامل اساسی (و نه یک گزینه‌ی اختیاری) در نظر گرفته شود. همچنین به تعیین موارد پس‌گفته کمک می‌کند: آیا ورودی‌ها، مناسب و بهینه بوده‌اند؟ آیا فعالیت‌ها به صورت حرفه‌ای انجام شده‌اند؟ آیا خروجی‌ها، نیازهای ذی‌نفعان را برآورده می‌کنند؟ آیا نتایج با ارزش موردانتظار سازمان مرتبطاند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴)؟

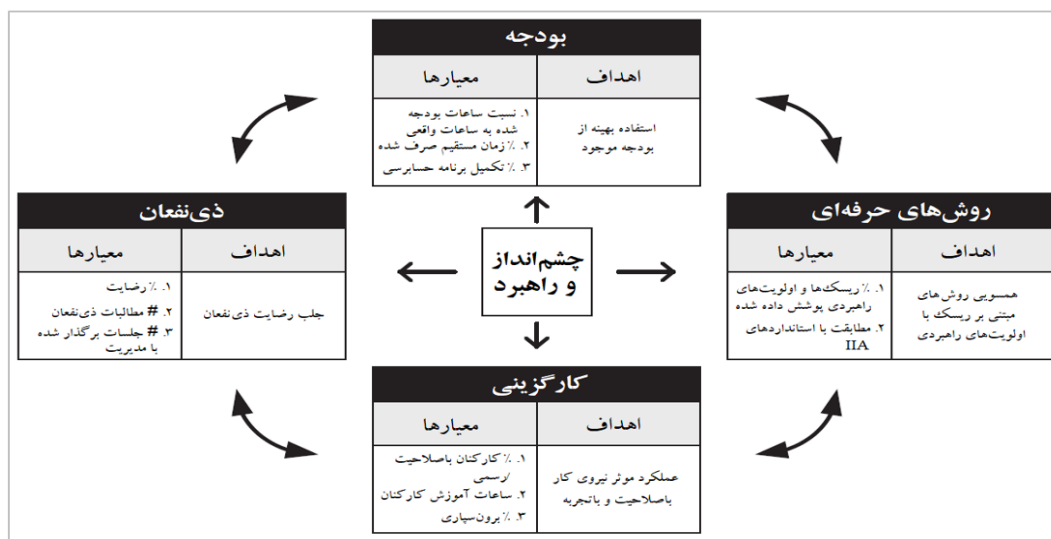
۲. کارت‌های ارزیابی متوازن حسابرسی داخلی: کارت‌های ارزیابی متوازن را می‌توان برای اندازه‌گیری عملکرد و

۳. الگوی بلوغ حسابرسی داخلی: ارزش الگوی بلوغ در تشخیص این واقعیت است که واحد حسابرسی داخلی باید به‌طور مستمر، تکامل یافته و بلوغ پیدا کند. دست‌یابی به مطابقت با استانداردهای حرفه‌ای نباید هدف نهایی مدیران ارشد حسابرسی داخلی باشد. در عوض، آنان باید در جهت رشد و توسعه‌ی مداوم واحد حسابرسی داخلی خود تلاش کنند تا از این طریق بتوانند انتظارات ذی‌نفعان و نیازهای راهبردی سازمان مورد فعالیت را برآورده سازند. شکل (۱۳)، گزیده‌ای از الگوی بلوغ حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد.

۲. کارت‌های ارزیابی متوازن حسابرسی داخلی: کارت‌های ارزیابی متوازن را می‌توان برای اندازه‌گیری عملکرد و



شکل ۱۱. الگوی منطق حسابرسی داخلی



شکل ۱۲. نمونه‌ای از کارت ارزیابی متوازن حسابرسی داخلی



پیشرو	مولفه‌های راهبرد	مولفه‌های کارگزینی	مولفه‌های روش‌های کار
۱ ۲ ۳ ۴	۵ ۶ ۷ ۸	۹ ۱۰ ۱۱ ۱۲	
نهاده شده	مولفه‌های راهبرد	مولفه‌های کارگزینی	مولفه‌های روش‌های کار
۱ ۲ ۳ ۴	۵ ۶ ۷ ۸	۹ ۱۰ ۱۱ ۱۲	
تثبیت شده	مولفه‌های راهبرد	مولفه‌های کارگزینی	مولفه‌های روش‌های کار
۱ ۲ ۳ ۴	۵ ۶ ۷ ۸	۹ ۱۰ ۱۱ ۱۲	
نوظهور	مولفه‌های راهبرد	مولفه‌های کارگزینی	مولفه‌های روش‌های کار
۱ ۲ ۳ ۴	۵ ۶ ۷ ۸	۹ ۱۰ ۱۱ ۱۲	
ابتدایی	مولفه‌های راهبرد	مولفه‌های کارگزینی	مولفه‌های روش‌های کار
۱ ۲ ۳ ۴	۵ ۶ ۷ ۸	۹ ۱۰ ۱۱ ۱۲	

شکل ۱۳. گزیده‌ای از الگوی بلوغ حسابرسی داخلی

### مفاهیم جایگزین کیفیت

در این بخش، ادبیات مربوط به رشته‌های مختلف کسب‌وکار و روانشناسی اجتماعی با ایده‌پردازی‌های انجام شده در خصوص «اندازه‌گیری کیفیت» به تصویر کشیده می‌شود. این رشته‌ها مشخص می‌کنند که مشتریان مختلف می‌توانند از دیدگاه‌های مختلفی نسبت به کیفیت برخوردار بوده و هم مشتریان و هم ارائه‌دهندگان خدمات ممکن است قضاوت متفاوتی از کیفیت یک خدمت یا وظیفه داشته باشند. ترسیم مولفه‌های مشترک این رویکرد میان‌رشته‌ای، ایجاد پایه و اساس تدوین الگوی کیفیت حسابرسی داخلی را امکان‌پذیر می‌سازد. در این خصوص حوزه‌هایی نظیر حسابرسی مستقل، سیستم‌های اطلاعاتی، کیفیت خدمات، کیفیت خدمات داخلی، عملکرد تیمی و قضاوت‌های جمعی مورد بررسی قرار خواهد گرفت. بینش کلیدی حاصل از بررسی حاکی از آن است که «کیفیت یک سازه‌ی چند بعدی است.» (آندرو تروتمن، ۲۰۱۳).

۱. **کیفیت حسابرسی مستقل:** تلاش‌های متعددی برای تعریف کیفیت حسابرسی مستقل انجام شده است اما هیچ یک از آن‌ها به رسمیت شناخته نشده یا مورد پذیرش جهانی قرار نگرفته‌اند (هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی، ۲۰۱۱؛ واتکینز و همکاران، ۲۰۰۴). دلایل آن عبارتند از: (۱) ادراکات و برداشت‌های ذی‌نفعان مختلف از کیفیت حسابرسی مستقل، متفاوت است، (۲) در اغلب موارد، هیچ پاسخ صحیح بدون ابهامی برای حسابرسی مستقل وجود ندارد و (۳) شفافیت کمی در فرآیند حسابرسی مستقل وجود دارد که ارزیابی را با مشکل مواجه می‌سازد (پیچر و همکاران، ۲۰۱۳).

بسیاری از ادبیات آرشویی از کیفیت حسابرسی مستقل، متکی بر تعریف دی آنجلو از کیفیت حسابرسی مستقل است. بر اساس تعریف وی، کیفیت حسابرسی مستقل یعنی «ارزیابی

درک (استنباط) بازار از احتمال این موضوع که حسابرِس، نخست، موارد تحریف با اهمیت در صورت‌های مالی یا سیستم حسابداری صاحبکار را کشف کند و دوم، تحریف با اهمیت کشف شده را گزارش نماید» (دی آنجلو، ۱۹۸۱). این تعریف، دو جزء دارد: کیفیت حسابرسی مستقل تابعی از درک بازار از (الف) صلاحیت حسابرِس و (ب) استقلال حسابرِس است. در اینجا اصطلاح «درک بازار» مهم است؛ زیرا به این مسئله اشاره می‌کند که کیفیت حسابرسی مستقل صرفاً تابعی از صلاحیت و استقلال حسابرِس نیست و علاوه بر آن، درک بازارها از شهرت حسابرِس را نیز در بر می‌گیرد.

کیفیت حسابرسی مستقل اغلب غیرقابل‌مشاهده است و به‌طور معمول استفاده‌کنندگان نمی‌توانند آن را مشاهده نموده یا با حسابرِس مستقل، ارتباط برقرار نمایند (فرانسیس، ۲۰۰۴، ۲۰۱۱؛ انجمن حسابداران خبره‌ی انگلستان و ولز، ۲۰۱۰؛ اسمیت، ۲۰۱۲). در نتیجه، ادبیات آرشویی حسابرسی مستقل تعداد زیادی از معیارهای جایگزین را برای ارزیابی کیفیت حسابرسی مستقل، شناسایی کرده‌اند که عبارتند از: تفاوت‌های بین حسابرسی‌های انجام‌شده توسط موسسات حسابرسی بزرگ و غیر بزرگ، تخصص صنعت، موسسه حسابرسی مستقل و دوره-ی تصدی شریک، حق‌الزحمه‌های حسابرسی مستقل و دعوی حقوقی (فرانسیس، ۲۰۱۱). فرانسیس (۲۰۱۱)، چارچوبی برای کیفیت حسابرسی مستقل با دیدگاه محرک عرضه را ارائه کرده و در آن، به این موضوع اشاره می‌کند که کیفیت حسابرسی مستقل در هر سطحی از تجزیه‌وتحلیل، تحت تاثیر این چارچوب است. چارچوب متشکل از موارد مختلف نظیر ورودی‌های حسابرسی، فرآیند حسابرسی، موسسات حسابرسی، صنعت حسابرسی و بازارهای حسابرسی، نهادها و پیامدهای اقتصادی نتایج حسابرسی است.

می‌شوند. دلیل آن این است که استفاده‌کنندگان اطلاعات در محیط‌های مختلف، تصمیم‌گیری نموده و از اطلاعات در زمینه‌های مختلف و برای مقاصد گوناگون استفاده می‌نمایند (جکسون و همکاران، ۱۹۹۷؛ نیلی و کوک، ۲۰۱۱؛ استیولیا و همکاران، ۲۰۰۷؛ تایی و بالو، ۱۹۹۶).

کیفیت داده‌ها و اطلاعات تهیه شده توسط سیستم‌های اطلاعاتی به‌طور کلی توسط هفت معیار اندازه‌گیری می‌شوند که عبارتند از: صحت، به‌هنگام بودن، دقیق بودن، قابلیت اتکا، مورد پذیرش بودن، کامل بودن و مربوط بودن (نیلی و کوک، ۲۰۱۱). ویژگی «مربوط بودن» به‌عنوان کلید کیفیت در سیستم‌های اطلاعاتی در نظر گرفته می‌شود. اگر اطلاعات مربوط نباشند، استفاده‌کنندگان به خوبی از اطلاعات، استفاده نکرده و در نتیجه، شش ویژگی دیگر نیز بی‌اهمیت می‌شوند (وانگ و استرانگ، ۱۹۹۶). ویژگی‌های «صحت» و «کامل بودن» به ادراکات استفاده‌کننده بستگی دارد (آندرو تروتمن، ۲۰۱۳؛ به نقل از کاپیلو و همکاران، ۲۰۰۳). به‌طور کلی، این ادبیات ادعا می‌نماید که کیفیت اطلاعات، چند بُعدی است (نیلی و کوک، ۲۰۱۱؛ وانگ و استرانگ، ۱۹۹۶).

**۳. کیفیت خدمات:** ادبیات بازاریابی خدمات بر ادراک مشتری از کیفیت متمرکز است؛ زیرا معیارهای عینی، در دسترس نیستند و کیفیت در نظر یک استفاده‌کننده‌ی خدمات ممکن است متفاوت از استفاده‌کننده‌ی دیگر باشد (برادی و کرونین، ۲۰۰۱؛ جانسون، ۱۹۹۵؛ میلز و انگسون، ۲۰۰۱؛ اولیور، ۱۹۹۳؛ پارسورامان و همکاران، ۱۹۸۵).

دو دیدگاه رقابتی از کیفیت خدمات، مبنایی برای بسیاری از پژوهش‌های قبلی کیفیت خدمات ارائه کرده‌اند. در مجموع، دو دیدگاه که به‌عنوان دیدگاه‌های آمریکایی و شمال اروپا شناخته شده (برادی و کرونین، ۲۰۰۱)، برداشت‌های مشتریان از کیفیت خدمات را به‌عنوان معیار مناسبی برای ارزیابی کیفیت مشخص می‌کنند. دیدگاه آمریکایی، الگوی SERVQUAL پارسورامان و همکاران (۱۹۸۸)، پرکاربردترین معیار است (وایت، ۲۰۱۰) و پنج ویژگی کیفیت خدمات را مشخص می‌کند: قابلیت اتکا، پاسخ‌گویی، هم‌دلی، اطمینان‌بخشی و ملموس بودن. دیدگاه شمال اروپا که توسط گرنروس (۱۹۸۴) ایجاد شد، دو بعد کیفیت خدمات را مشخص می‌کند: کیفیت فنی و عملکردی. کیفیت فنی مبتنی بر نتیجه/خروجی خدمات و نتیجه/خروجی خدمات انجام شده است. از سوی دیگر، کیفیت عملکردی حول محور تعاملات خدمات و تحویل است. هر دو الگو، مبتنی بر پارادایم عدم تایید هستند (کاردزو، ۱۹۶۵؛ آلیور، ۱۹۸۰، ۱۹۹۳) که شکاف بین انتظارات مشتری از کیفیت خدمات و سطح کیفیت دریافتی است. تفاوت عمده بین این دو دیدگاه بدین

جریان دیگری از پژوهش‌های کیفیت حسابرسی مستقل مبتنی بر قضاوت حسابرس و تصمیم‌گیری است که دیدگاه متفاوتی نسبت به ادبیات آرشویی کیفیت حسابرسی مستقل دارد. فرض اساسی ادبیات پژوهش حسابرسی «قضاوت حسابرس و تصمیم‌گیری» این است که کیفیت قضاوت‌های حسابرس مستقل، کیفیت حسابرسی مستقل را تحت تاثیر قرار می‌دهد و همچنین کیفیت قضاوت حسابرس و تصمیم‌گیری به مثابه کیفیت حسابرسی مستقل تلقی می‌شود (پیچر و همکاران، ۲۰۰۷). این ادبیات به دنبال درک و ارزیابی عملکرد و قضاوت‌های حسابرسان مستقل است - عملکرد آن‌ها چه قدر خوب است، قضاوت آن‌ها چه قدر خوب است، چگونه می‌توان این موارد را به منظور بهبود فرآیند حسابرسی داخلی، ارتقا داد (لیبی و لوفت، ۱۹۹۳؛ نلسون و تان، ۲۰۰۵؛ سلومن و تروتمن، ۲۰۰۳). چارچوب‌های حرفه‌ای مختلفی برای کیفیت حسابرسی مستقل وجود دارد. چارچوب کیفیت حسابرسی شورای گزارشگری مالی، پنج محرک اصلی کیفیت حسابرسی مستقل را به شرح پس‌گفته شناسایی کرده است: فرهنگ موسسه‌ی حسابرسی، مهارت‌ها و ویژگی‌های فردی حسابرسان، اثربخشی فرآیند حسابرسی، قابلیت اطمینان و سودمندی گزارشگری حسابرسی و عوامل خارج از کنترل حسابرسان تاثیرگذار بر کیفیت حسابرسی (شورای گزارشگری مالی، ۲۰۰۸). هیئت استانداردهای بین‌المللی حسابرسی و اطمینان‌بخشی (۲۰۱۱)، به کیفیت حسابرسی از منظر ورودی‌ها، خروجی‌ها و عوامل زمینه‌ای می‌پردازد. جنبه‌های مهم این سه بعد عبارتند از:

- **ورودی‌ها:** استانداردهای حسابرسی، ویژگی‌های حسابرس و فرآیند حسابرسی.
- **خروجی‌ها:** گزارش حسابرسی و اطلاع‌رسانی به اشخاص درگیر مسئولیت راهبری.
- **عوامل زمینه‌ای:** سلامت راهبری شرکتی، نظارت بر قوانین و مقررات، و چارچوب گزارشگری مالی با کیفیت. در موسسات حسابرسی، دیدگاه مشابهی به کیفیت حسابرسی مستقل وجود دارد. به عنوان مثال، موسسه‌ی کی‌پی‌ام‌جی (۲۰۰۸)، کیفیت حسابرسی مستقل را ترکیبی از هفت محرک کیفیت حسابرسی (چارچوب شورای گزارشگری مالی) و کارکنان‌شان می‌داند: تعهد هر یک از حسابرسان، قضاوت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای و صلاحیت فنی (آندرو تروتمن، ۲۰۱۳).

**۲. کیفیت سیستم اطلاعاتی:** ادبیات سیستم‌های اطلاعاتی، کیفیت اطلاعات را به صورت زمینه‌ای نشان می‌دهد (استیولیا و همکاران، ۲۰۰۷). به عبارت دیگر، کیفیت با توجه به استفاده‌ی مورد نظر از اطلاعات، تعیین، هدایت و اندازه‌گیری

شفافیت خدمات ارائه شده و شفافیت هزینه. لذا با عنایت به آن که حسابرسی داخلی نیز نوعی خدمت داخلی محسوب می‌شود، این دیدگاه چند بعدی از کیفیت خدمات داخلی می‌تواند به‌عنوان راهنمای مناسب در تدوین الگوی کیفیت حسابرسی داخلی مفید واقع شود (آندرو تروتمن، ۲۰۱۳؛ به نقل از اندرسن، ۱۹۸۳ و دیویس، ۱۹۹۱).

**۵. کیفیت عملکرد تیم:** در ادبیات روانشناسی اجتماعی، ارزیابی عملکرد تیم/گروه براساس «الگوی رویکرد سیستم‌ها» است که کیفیت عملکرد را از طریق سه بعد مشخص می‌کند. این سه بعد عبارتند از: ورودی‌ها، فرآیندها و خروجی‌ها. پژوهش‌های اولیه در این زمینه استدلال کردند رویکرد سیستمی، پیشرفت خطی است که کیفیت ورودی بیشتر، منجر به فرآیندهای با کیفیت‌تر شده، خروجی با کیفیت بالاتری را تولید کرده و به نوبه‌ی خود، نتایج با کیفیت‌تری را به همراه دارند (هکمن، ۱۹۸۷؛ مک گراث، ۱۹۸۴؛ استاینر، ۱۹۷۲).

با این حال، پژوهش‌های اخیر در این زمینه مستند کردند که این سه بعد، با هم مرتبط هستند اما این ارتباط به صورت علی نیستند. دلیل این امر آن است که تعاملاتی بین سه بعد وجود دارد، خروجی‌ها به‌طور دایره‌وار در حرکتند تا ورودی‌ها و فرآیندها را مطلع سازند، ورودی‌ها می‌توانند دارای کیفیت بالا باشند اما سایر ابعاد به‌صورت خودکار دارای کیفیت بالا نیستند (درو و وینگارت، ۲۰۰۳؛ دیرکس، ۱۹۹۹؛ ایگن و همکاران، ۲۰۰۵؛ تاگر، ۲۰۰۲). به‌علاوه، ایگن و همکاران (۲۰۰۵) نشان دادند که در ارزیابی عملکرد تیم، تمرکز زیادی بر نتایج وجود دارد. همچنین در ادبیات روانشناسی اجتماعی، هارت (۱۹۸۵) سه معیار مرتبط با هم برای ارزیابی کیفیت قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های تیم‌ها را ارائه کرده است. معیارها عبارتند از: (۱) فرآیندی که در آن، تصمیم گرفته شده است؛ (۲) محتوای تصمیم؛ و (۳) نتیجه‌ی تصمیم. هارت به این نتیجه رسید که برای ارزیابی کیفیت، هر گونه ارزیابی باید به‌طور موفقیت‌آمیزی این سه معیار را ترکیب کند. در مجموع، این ادبیات نیز نشان می‌دهد که ارزیابی کیفیت، در زمینه‌ی عملکرد تیمی، سازه‌ی چند بعدی است (آندرو تروتمن، ۲۰۱۳).

#### مسئولیت در قبال کیفیت حسابرسی داخلی

مسئولیت در قبال کیفیت حسابرسی داخلی بسته به ماهیت سازمان، الگوی منبع‌یابی مورد استفاده برای حسابرسی داخلی و انواع فعالیت‌های انجام شده، متغیر است. با این حال در تمام موارد، خود سازمان به‌واسطه‌ی مدیر ارشد حسابرسی داخلی در قبال کیفیت آن مسئول است. این مسئولیت را نمی‌توان برون‌سپاری کرد (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

شرح است که دیدگاه شمال اروپا، معیاری قطعی/قیاسی است اما دیدگاه آمریکایی، توصیفی است (برادی و کرونین، ۲۰۰۱). برادی و کرونین (۲۰۰۱) به این نتیجه رسیدند که هر دو دیدگاه، مرتبط به هم بوده و بیانگر این موضوع هستند که ادراکات مشتری از کیفیت خدمات از طریق ارزیابی سه عامل، شکل گرفته‌اند: نتیجه/خروجی، تعامل و کیفیت محیطی. هر یک از این موارد دارای چندین بعد فرعی هستند.

الگوهای کیفیت خدمات اغلب به دلیل مبتنی بودن بر شکاف‌های بین کیفیت مورد انتظار از خدمات و کیفیت خدمات دریافتی، مورد انتقاد قرار می‌گیرند. بنابراین، کیفیت درک شده می‌تواند هنگام بالا بودن عملکرد و یا پایین بودن انتظارات، بالا باشد (الیور، ۱۹۹۳). علاوه بر این، ادبیات کیفیت خدمات به‌طور کلی مبتنی بر خدمات خرده‌فروشی بوده و تا حد زیادی در ادغام با سایر صنایع، شکست خورده است (برادی و کرونین، ۲۰۰۱). با این وجود، این ادبیات نشانگر این موضوع هستند که کیفیت، چند بعدی بوده و هر دو بعد فنی و خدمات را در بر می‌گیرد (آندرو تروتمن، ۲۰۱۳).

#### ۴. کیفیت خدمات داخلی: خدمات داخلی از طریق تعامل

بین مشتریان داخلی و ارائه‌دهندگان خدمات در یک سازمان آشکار می‌شوند (بروهن، ۲۰۰۳). ایده‌ی مشتریان داخلی از ادبیات مدیریت کیفیت جامع نشأت می‌گیرد (دمینگ، ۱۹۸۶؛ ایشیکاوا، ۱۹۸۵؛ جوران، ۱۹۸۹) که به سازمان به‌عنوان شبکه‌ای به هم پیوسته از واحدهای عملیاتی می‌نگرند (براندن-جونز و سیلوسترو، ۲۰۱۰؛ موهر-جکسون، ۱۹۹۱). کیفیت خدمات داخلی، کیفیت خدمات ارائه شده به (از) بخش‌های دیگر سازمان است (براندن-جونز و سیلوسترو، ۲۰۱۰؛ اشنایدر و همکاران، ۱۹۹۸). اندازه‌گیری کیفیت خدمات داخلی اغلب با ادبیات کیفیت خدمات، همراه است. با این حال، انتقال معیارهای کیفیت خدمات (توسعه‌یافته برای مشتریان خارجی) به کیفیت خدمات داخلی با مسائلی نظیر تفاوت مشتریان داخلی با مشتریان خارجی مواجه است.

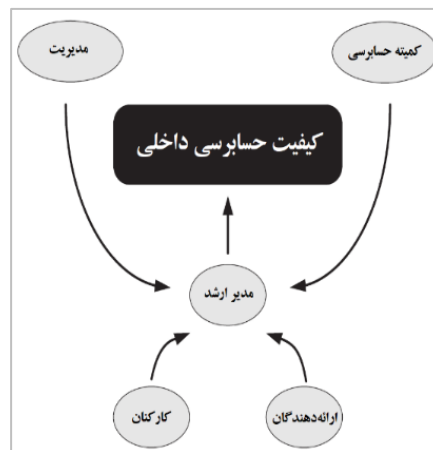
مشتریان داخلی به‌طور کلی، با انتخاب کمی در خصوص ارائه دهنده‌ی خدمات مواجه هستند (براندن-جونز و سیلوسترو، ۲۰۱۰؛ لاچ و همکاران، ۱۹۹۲). به‌علاوه، مشتریان داخلی، مصرف‌کنندگان حرفه‌ای در ارزیابی کیفیت هستند و آگاه‌تر و در موقعیت‌های قوی‌تری نسبت به مشتریان بیرونی قرار دادند (مارشال و همکاران، ۱۹۹۸). بروهن (۲۰۰۳) یک معیار عمومی از کیفیت خدمات داخلی را به دوازده بعد مفهوم‌سازی کرد که عبارتند از: صلاحیت، قابلیت اتکا، قابلیت دسترسی، دوستانه بودن، سرعت واکنش/پاسخ، زمان ارائه‌ی خدمات، انعطاف‌پذیری، متناسب‌سازی، ارزش افزوده ایجاد شده، نسبت منفعت-هزینه،

مدیرعامل یا وزیر مرتبط، مسئول تصویب انتصاب، مدیریت عملکرد و پاداش مدیر ارشد حسابرسی داخلی است. کمیته‌های حسابرسی از نظر ماهیت و ترکیب خود، تفاوت‌های قابل توجهی دارند؛ مخصوصاً میان بخش‌های عمومی و خصوصی. این تفاوت‌ها، تفاوت‌های کلی حسابرسی داخلی در کشورها و سازمان‌های مختلف را منعکس می‌کنند. رئیس کمیته‌ی حسابرسی می‌تواند تاثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی داخلی داشته باشد. مدیر ارشد حسابرسی داخلی، رابطه‌ای مبتنی بر هم‌زیستی با رئیس کمیته‌ی حسابرسی دارد؛ زیرا رئیس این کمیته به واحد حسابرسی داخلی برای اطمینان‌بخشی درباره‌ی مدیریت اثربخش ریسک‌ها در سراسر سازمان متکی است. کیفیت این اطمینان‌بخشی به دامنه، ماهیت و استاندارد کار انجام شده توسط این واحد، بستگی خواهد داشت. در عین حال، مدیر ارشد حسابرسی داخلی نیز برای تصویب دامنه و ماهیت کاری که باید انجام شود به کمیته‌ی حسابرسی متکی است و استاندارد این کار تا حد زیادی تحت تاثیر منابع در دسترس این واحد (که توسط کمیته‌ی حسابرسی تصویب می‌شود) قرار می‌گیرد. بدون این همکاری میان مدیر ارشد حسابرسی داخلی و کمیته‌ی حسابرسی، حسابرسی داخلی را نمی‌توان بهینه کرد (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۲. مدیریت ارشد:** مدیریت ارشد به‌طور مستقیم و غیرمستقیم از کیفیت حسابرسی داخلی پشتیبانی می‌کند. مدیریت ارشد می‌تواند مستقیماً مسئول نظارت بر حسابرسی داخلی از جمله جذب، مدیریت روزمره و بررسی عملکرد مدیر ارشد حسابرسی داخلی باشد. همچنین می‌تواند تاثیر قابل توجهی بر ماهیت برنامه‌ی حسابرسی سالانه، جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان و بودجه‌ی در دسترس آن داشته باشد. مدیریت ارشد به‌طور غیرمستقیم در تعیین جو حسابرسی داخلی با نمایش حمایت خود از این فعالیت و تشویق آن به مشارکت در حوزه‌های راهبردی، ایفای نقش می‌کند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**۳. مدیر ارشد حسابرسی داخلی:** مدیر ارشد حسابرسی داخلی صرف‌نظر از الگوی منبع‌یابی مورد استفاده، مسئولیت کلی در قبال کیفیت این فعالیت را بر عهده دارد. طبق استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی، وظیفه‌ی مدیر ارشد حسابرسی داخلی را نمی‌توان برون‌سپاری کرد. حتی زمانی که این فعالیت کاملاً برون‌سپاری شده است باید مدیری از سازمان برای نظارت بر کیفیت ارائه‌دهنده‌ی خدمات، منصوب شود. استاندارد شماره‌ی ۱۳۰۰، استاندارد اصلی مربوط به کیفیت در استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی است.

برخی از واحدهای متوسط تا بزرگ، مسئولیت برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت را به یک شخص واحد یا یک تیم می‌سپارند. مدیر



شکل ۱۴. مسئولیت در قبال کیفیت حسابرسی داخلی

هر یک از حسابرسان داخلی در قبال ارائه‌ی محصول باکیفیت، مسئول هستند. صرف‌نظر از اجباری بودن یا نبودن برخی از استانداردها، حسابرسان داخلی حرفه‌ای موظفانند تا خدمات را مطابق روش‌های پذیرفته شده، ارائه کنند. آنان باید تلاش کنند تا محصولاتی با بالاترین کیفیت را ارائه کرده و همچنین به نحوی عمل کنند که کیفیت و ارزش را برای سازمان به حداکثر برسانند. کمیته‌ی حسابرسی و مدیریت نیز در قبال کیفیت حسابرسی داخلی تا حدی مسئول هستند. بسته به ساختار سازمان، مدیر ارشد حسابرسی داخلی ممکن است هم به کمیته‌ی حسابرسی و هم یکی از مدیران اجرایی ارشد، پاسخگو باشد. در این وضعیت، هم کمیته‌ی حسابرسی و هم مدیریت در نظارت بر نحوه‌ی فعالیت او، ایفای نقش می‌کنند.

**۱. هیئت‌مدیره/کمیته‌ی حسابرسی:** پاسخگو بودن حسابرسی داخلی به هیئت‌مدیره یا کمیته‌ی حسابرسی در سازمان‌های مختلف، متفاوت است. با این حال، در سازمان‌هایی که کمیته‌ی حسابرسی دارند، این کمیته، مسئولیت‌های احتمالی مختلفی در قبال کیفیت حسابرسی داخلی خواهد داشت:

- تصویب منشور حسابرسی داخلی.
- تصویب برنامه‌ی ارزیابی ریسک حسابرسی داخلی و برنامه‌های مرتبط.
- تصویب تصمیمات مربوط به انتصاب، مدیریت عملکرد و پاداش مدیر ارشد حسابرسی داخلی.
- برقراری ارتباط با مدیر ارشد حسابرسی داخلی درباره‌ی پروژه‌های مختلف و عملکرد کلی این واحد در مقایسه با برنامه‌ی حسابرسی داخلی.

مسئولیت‌های کمیته‌ی حسابرسی به سازمان و حوزه‌ی قضایی، وابسته است. به عنوان مثال، در بخشی عمومی برخی از کشورها،

استاندارد ۱۳۱۱ - ارزیابی‌های درون‌سازمانی: ارزیابی‌های درون‌سازمانی باید موارد زیر را در بر گیرد:

- نظارت مستمر بر عملکرد فعالیت حسابرسی داخلی.
- خودارزیابی یا ارزیابی دوره‌ای توسط افرادی از سازمان که با رویه‌های حسابرسی داخلی، آشنایی کافی دارند.

۲. فرآیندهای برون‌سازمانی برای اندازه‌گیری کیفیت: استاندارد ۱۳۱۲ انجمن حساب‌رسان داخلی، ارزش بررسی مستقل را از طریق الزامی کردن ارزیابی کیفیت برون‌سازمانی ترویج می‌کند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

استاندارد ۱۳۱۲ - ارزیابی‌های برون‌سازمانی: ارزیابی‌های برون‌سازمانی باید دست‌کم هر پنج سال یک بار توسط ارزیاب یا تیم ارزیابی باصلاحیت و مستقل از خارج سازمان انجام بگیرد. مدیر ارشد حسابرسی داخلی باید موارد زیر را با هیئت‌مدیره در میان بگذارد:

- شکل و دفعات انجام ارزیابی‌ها.
- صلاحیت‌ها و استقلال ارزیاب یا تیم ارزیابی برون-سازمانی، از جمله تعارض منافع بالقوه‌ی آن‌ها.

### گزارش کیفیت حسابرسی داخلی

مدیر ارشد حسابرسی داخلی باید عملکرد حسابرسی داخلی در مقایسه با راهبرد و برنامه‌ی کیفیت آن را گزارش کند. الزامات متمایز و در عین حال به هم پیوسته‌ای در رابطه با این دو نوع گزارش وجود دارند که در دو استاندارد مختلف انجمن حساب‌رسان داخلی منعکس شده‌اند. استاندارد ۱۳۲۰ به‌طور خاص به گزارش عملکرد در مقایسه با برنامه‌ی کیفیت، مربوط می‌شود (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

استاندارد ۱۳۲۰ - ارائه‌ی گزارش درباره‌ی برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت: مدیر ارشد حسابرسی داخلی باید نتایج برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت را به مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره، اطلاع-رسانی/گزارش کند.

استاندارد ۲۰۶۰، کلی‌تر بوده و گزارش عملکرد در مقایسه با راهبرد حسابرسی داخلی را الزامی می‌کند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

استاندارد ۲۰۶۰ - ارائه‌ی گزارش به مدیریت ارشد و هیئت-مدیره: مدیر ارشد حسابرسی داخلی باید به‌صورت دوره‌ای درباره‌ی هدف، اختیار، مسئولیت و عملکرد فعالیت حسابرسی داخلی در مقایسه با برنامه‌ی آن به مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره گزارش دهد. این گزارش‌ها باید ریسک‌ها و مشکلات کنترل‌ها از جمله ریسک تقلب، مسائل مربوط به راهبری و سایر اموری که توسط مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره درخواست شده است را در بر گیرد.

یا تیم مسئول کیفیت معمولاً به جای مسئولیت‌پذیری در قبال تضمین عملکرد باکیفیت تمام کارکنان، در قبال تدوین و اجرای چارچوب کیفیت که کارکنان بتوانند در قالب آن فعالیت کنند، پاسخ‌گو دانسته می‌شوند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

استاندارد ۱۳۰۰ - برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت: مدیر ارشد حسابرسی داخلی باید «برنامه‌ی تضمین و بهبود کیفیت» را تدوین و حفظ کند که تمام جنبه‌های فعالیت حسابرسی داخلی را پوشش دهد.

۴. کارکنان حسابرسی داخلی: هر متخصص در قبال حفظ استانداردهای حرفه‌ای، مسئول است. حساب‌رسان داخلی ملزم‌اند تا تخصص و دقت حرفه‌ای را در کار خود نمایش دهند. با این حال، کارکنان حسابرسی داخلی باید نقش فعالی را در تضمین کیفیت کار ارائه شده توسط این واحد ایفا کنند (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

۵. ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی داخلی: بسیاری از سازمان‌ها در راستای تکمیل بخشی از برنامه‌ی حسابرسی داخلی خود یا کل آن به ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی داخلی تکیه می‌کنند. این ارائه‌دهندگان، بخش مهمی از فرآیند ارائه‌ی خدمات حسابرسی داخلی را تشکیل می‌دهند.

قابلیت ارائه‌ی همیشگی خدمات باکیفیت زمانی بهینه می‌شود که کانال‌های ارتباطی آزاد و صادقانه‌ای میان ارائه‌دهندگان و سازمان وجود داشته باشد. این وظیفه‌ی هر دو طرف است که گفت‌وگوی مستمر میان خود را حفظ کنند. یافتن فرصت‌های انتقال دانش میان ارائه‌دهندگان خدمات و کارکنان سازمان این قابلیت را دارد تا به‌طور قابل‌توجهی به کیفیت حسابرسی داخلی بیافزاید (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

### فرآیندهای ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی

۱. فرآیندهای درون‌سازمانی برای ارزیابی کیفیت: اندازه‌گیری کیفیت، کاری است که حساب‌رسان داخلی باید به‌طور مستمر انجام دهند. اگرچه بررسی دوره‌ای بسیار ارزشمند است اما تا زمانی که کیفیت به بخشی از تکالیف روزمره تبدیل نشود، واحد حسابرسی داخلی مجبور خواهد بود تا برای رعایت استانداردهای کیفیت، به‌طور مستمر خروجی‌ها را اصلاح کند. در عوض، حساب‌رسان داخلی باید کیفیت را نهادینه کرده و از طریق فرآیندهای عملیاتی اندازه‌گیری کنند. این موضوع، یکی از الزامات استاندارد ۱۳۱۱ انجمن حساب‌رسان داخلی است (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

**چارچوب‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی**  
در این بخش به‌اختصار به چارچوب‌های مختلف اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی نظیر «رویکرد فراگیر بهره‌گیری از حسابرسی مستقل»، «ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی وزارت خزانه‌داری بریتانیا»، «پژوهش کیفی تروتمن در حوزه‌ی کیفیت حسابرسی داخلی»، «انجمن حسابرسان داخلی»، «پروتی‌وی‌تی» و «پژوهش زیگنفس» پرداخته شده است.

مدیران ارشد حسابرسی داخلی می‌توانند از کارت امتیازی متوازن یا الگوی بلوغ حسابرسی داخلی برای کمک به تفسیر خود و گزارشگری کیفیت این فعالیت استفاده کنند. این الگوها را می‌توان با ارائه‌ی پیشخوان اطمینان‌بخشی کیفیت یا گزارش روندهای حسابرسی به مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره مورد حمایت قرار داد (سالی آنه‌پیت، ۲۰۱۴).

جدول ۱. مفهوم‌سازی کیفیت حسابرسی داخلی (به نقل از نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶)

عوامل سه‌گانه‌ی کیفیت حسابرسی داخلی برگرفته از استانداردهای حسابرسی مستقل		پژوهشگران		
سایر عوامل	عملکرد کاری	بی‌طرفی	صلاحیت	تجربه، گواهینامه و آموزش
سرمایه‌گذاری در فعالیت حسابرسی داخلی (نسبی)	تمرکز بر کار مالی	رابطه‌ی گزارشگری	تجربه، گواهینامه و آموزش	پراویت، اسمیت و وود (۲۰۰۹)
سرمایه‌گذاری در فعالیت حسابرسی داخلی (نسبی)	تمرکز بر کار مالی	رابطه‌ی گزارشگری	تجربه، گواهینامه و آموزش	پراویت، شارپ و وود (۲۰۱۲)
سرمایه‌گذاری در فعالیت حسابرسی داخلی (نسبی)	تمرکز بر گزارشگری مالی، استفاده از شیوه‌های تضمین کیفیت در کار میدانی، لحاظ کردن نمره یا خلاصه‌ی اظهارنظر درباره‌ی اثربخشی کنترل در گزارش‌های حسابرسی، پیگیری مشکلات از پیش شناسایی شده‌ی کنترل‌ها و هماهنگی با حسابرسان مستقل	میزان اطلاعات مرتبط با کنترل و جایگاه مدیر ارشد حسابرسی داخلی (به عنوان مدیر ارشد در شرکت)	تجربه، گواهینامه، آموزش و تحصیلات	لین، پیزی، وارگوس و باردان (۲۰۱۱)
سرمایه‌گذاری در فعالیت حسابرسی داخلی (نسبی)	نظارت مالی در مقابل مشاوره‌ی کسب‌وکار	رابطه‌ی گزارشگری و جبران خدمت حسابرسی داخلی	گواهینامه	کاپلان و شولتز (۲۰۰۷)
سرمایه‌گذاری در فعالیت حسابرسی داخلی (نسبی)	تمرکز بر کار مالی	رابطه‌ی گزارشگری	تجربه، گواهینامه و آموزش	مسیه، رینولدز، سایمون و وود (۲۰۱۱) - آرشیوی
مراقبت حرفه‌ای		بی‌طرفی	صلاحیت	مسیه، رینولدز، سایمون و وود (۲۰۱۱) - تجربی
ارزیابی حسابرس مستقل از کیفیت کلی حسابرسی داخلی				فیلیکس، گراملینگ و مالتا (۲۰۰۱)
ارزیابی حسابرس مستقل از کیفیت کلی حسابرسی داخلی				فیلیکس، گراملینگ و مالتا (۲۰۰۵)
ارزیابی حسابرس مستقل از کیفیت کلی حسابرسی داخلی				کریشنامورتی و مالتا (۲۰۰۸)
مهارت‌های فنی		بی‌طرفی	صلاحیت	دسای، جرارد و تریپاتی (۲۰۱۱)

عوامل سه‌گانه‌ی کیفیت حسابرسی داخلی برگرفته از استانداردهای حسابرسی مستقل			
پژوهشگران	صلاحیت	بی‌طرفی	عملکرد کاری
گلوور، پراویت و وود (۲۰۰۸)	صلاحیت	بی‌طرفی	سایر عوامل
پیزینی، لین، وارگوس و زیگنفس (۲۰۱۲)	تجربه، گواهینامه، آموزش و تحصیلات	رابطه‌ی گزارشگری	سرمایه‌گذاری در فعالیت حسابرسی داخلی (نسبی)
دسای، رابرتس و سریواستاوا (۲۰۱۰)	تجربه، گواهینامه، آموزش و برنامه‌ریزی حسابرسی و نظارت اسرپرستی	رابطه‌ی گزارشگری، دامنه و عمق رسیدگی، و پیاده‌سازی توصیه‌ها	تلاش، اجرای برنامه، و کامل بودن و کیفیت گزارش‌ها

جدول ۲. چارچوب ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی، وزارت خزانهداری بریتانیا (۲۰۱۳)

هدف و جایگاه	ساختار و منابع	اجرای حسابرسی	تاثیر
<ul style="list-style-type: none"> <li>مسئولیت/اختیار</li> <li>خطوط گزارشگری</li> <li>استقلال</li> <li>برنامه‌ی مبتنی بر ریسک</li> <li>راهبرد اطمینان‌بخشی</li> <li>سایر ارائه‌دهندگان خدمات اطمینان - بخشی</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>صلاحیت‌ها</li> <li>آموزش و توسعه‌ی فنی</li> <li>تامین منابع (منبع‌یابی)</li> <li>مدیریت عملکرد</li> <li>مدیریت دانش</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مدیریت واحد حسابرسی داخلی</li> <li>برنامه‌ریزی پروژه‌ی حسابرسی</li> <li>اجرا و تحویل پروژه‌ی حسابرسی</li> <li>گزارشگری</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>جایگاه و شهرت حسابرسی داخلی</li> <li>تاثیر بر تحول سازمانی</li> <li>تاثیر بر راهبری، ریسک و کنترل‌های داخلی</li> </ul>

جدول ۳. نشانه‌های اطلاعاتی کیفیت حسابرسی داخلی از نگاه ذی‌نفعان مختلف (تروتمن، ۲۰۱۳)

ذی‌نفع	نشانه‌های اطلاعاتی اصلی	نشانه‌های اطلاعاتی ثانویه
کمیته‌ی حسابرسی	گزارش‌های حسابرسی داخلی (خروجی)	دیدگاه‌های کیفی سایر ذینفعان (پیامد)
مدیران ارشد	ارزش حاصل از حسابرسی (پیامد)	یافته‌ها و توصیه‌ها (خروجی)
روسای حسابرسی داخلی	کامل بودن حسابرسی (فرآیند)	
شرکای حسابرسی داخلی	گزارش‌های حسابرسی داخلی (خروجی)	
	ارزش‌افزایی برای صاحبکار (پیامد)	

جدول ۴. مولفه‌های شناسایی شده برای کیفیت حسابرسی داخلی (تروتمن، ۲۰۱۳)

ابعاد	مولفه‌ها
ورودی‌ها (ویژگی‌ها)	<ul style="list-style-type: none"> <li>مهارت‌های نرم</li> <li>مهارت‌های فنی</li> <li>ویژگی‌های شخصیتی (قدرت شخصیت، پرسش‌گر، روش‌مند)</li> <li>تجربه (صنعت و حوزه‌ی خاص حسابرسی)</li> <li>بی‌طرفی</li> </ul>
ورودی‌ها (عناصر ساختاری)	<ul style="list-style-type: none"> <li>خطوط گزارشگری واحد حسابرسی داخلی</li> <li>استفاده از حسابرسی داخلی به‌عنوان زمین تمرین مدیریت</li> </ul>
فرآیندها	<ul style="list-style-type: none"> <li>روابط قوی</li> <li>حسابرسی مبتنی بر شناخت کسب‌وکار و اهداف حسابرسی</li> <li>رویکرد حسابرسی (رویکرد مبتنی بر ریسک در مقابل رویکرد مبتنی بر رعایت قوانین و مقررات درون-سازمانی)</li> <li>خاتمه‌ی اثربخش پروژه‌ی حسابرسی</li> </ul>
خروجی‌ها	<ul style="list-style-type: none"> <li>اطلاع‌رسانی اثربخش</li> <li>یافته‌های عملی و مربوط</li> </ul>

ابعاد	مولفه‌ها
	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ توصیه‌های عملی و مربوط</li> </ul>
عوامل زمینه‌ای	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ فرهنگ سازمانی</li> <li>▪ فرهنگ و نگرش نسبت به واحد حسابرسی داخلی</li> <li>▪ جذب کارکنان حسابرسی داخلی</li> </ul>

جدول ۵. مولفه‌های کیفیت حسابرسی داخلی (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۰)

مقوله‌های اندازه‌گیری کیفیت/عملکرد	شاخص‌های کارآیی	شاخص‌های اثربخشی	شاخص‌های کارآیی و اثربخشی
شاخص‌های اصلی	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. تعداد حسابرسی‌های برنامه‌ریزی شده.</li> <li>۲. تعداد حسابرسی‌های تکمیل شده.</li> <li>۳. بازخورد به‌موقع در مورد عملکرد.</li> <li>۴. به‌کارگیری کارکنان - زمان مستقیم در مقابل زمان غیرمستقیم.</li> <li>۵. حسابرسی‌های تکمیل شده به ازای هر حسابرس.</li> <li>۶. ساعات واقعی در مقایسه با ساعات بودجه‌ای.</li> <li>۷. مدت زمان چرخه‌ی گزارش حسابرسی شامل: زمان صرف شده از جلسه‌ی افتتاحیه تا تکمیل اجرای عملیات و زمان صرف شده از تکمیل اجرای عملیات تا زمان صدور گزارش نهایی.</li> <li>۸. تعداد گزارش‌های منتشره‌ی حسابرسی داخلی در مقایسه با حسابرسی داخلی برنامه‌ریزی شده.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. رتبه‌بندی رضایت مشتریان.</li> <li>۲. رتبه‌بندی رضایت کارکنان.</li> <li>۳. تعداد یافته‌های بااهمیت حسابرسی.</li> <li>۴. درصدی توصیه‌های پیاده‌سازی شده.</li> <li>۵. تعداد یافته‌های تکراری.</li> <li>۶. تعداد یافته‌های حسابرسی‌های باز از تاریخ اقدام اصلاحی برنامه‌ریزی شده.</li> <li>۷. تعداد اظهارنظرهای حسابرسی داخلی با رتبه‌ی غیررضایت‌بخش.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. ساعات برنامه‌ی آموزش حرفه‌ای مستمر.</li> <li>۲. گردش/تغییر کارکنان.</li> </ol>
ارائهی خدمات به ذینفعان	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. پاسخ‌گویی به درخواست‌های ویژه.</li> <li>۲. متوسط زمان پاسخ‌گویی به درخواست‌های مدیریت.</li> <li>۳. تعداد جلسات برگزارشده در خصوص خود-ارزیابی کنترل‌ها.</li> <li>۴. تعداد حسابرسان در هر ۱۰۰۰ کارمند.</li> <li>۵- تعداد حسابرسان به ازای یک میلیون دلار درآمد تقسیم بر یک میلیون دلار دارایی.</li> <li>۶. تعداد حسابرسی‌های تکمیل شده در برابر تعداد حسابرسی‌های برنامه‌ریزی شده.</li> <li>۷. درصد صرفه‌جویی‌های انجام شده نسبت به بودجه واحد.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. ارائه‌ی خدمات با کیفیت بالا.</li> <li>۲. مدیریت انتظارات حسابرسی‌شوندگان.</li> <li>۳. ایجاد روابط مستحکم.</li> <li>۴. تعداد درخواست‌های مدیریت.</li> <li>۵. میزان صرفه‌جویی هزینه‌ی شناسایی شده و درصد بازبایی‌ها.</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. نمره‌ی نظرسنجی از کارفرما.</li> <li>۲. نمره‌ی نظرسنجی از مدیران ارشد.</li> <li>۳. نمره‌ی نظرسنجی از کمیته‌ی حسابرسی.</li> <li>۴. تعداد بازخوردهای مثبت و منفی در مورد حسابرسی - ها/حسابرسان.</li> </ol>
دانش کسب‌وکار		<ol style="list-style-type: none"> <li>۱. به‌کارگیری دانش در کمک به حل مسائل پیچیده‌ی صاحبکار.</li> <li>۲. توسعه‌ی عمیق دانش مختص صنعت.</li> <li>۳. توسعه و مشارکت در بهترین رویه‌های عملی، موضوعات نوظهور و روندهای صنعت.</li> </ol>	



شاخص‌های کارآیی و اثربخشی	شاخص‌های اثربخشی	شاخص‌های کارآیی	مقوله‌های اندازه‌گیری کیفیت/عملکرد
	<p>۱. توسعه‌ی دانش فنی مرتبط با:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>حسابرسی داخلی.</li> <li>حسابداری.</li> <li>قوانین و مقررات.</li> <li>کسب‌وکار.</li> </ul> <p>۲- انطباق با روش انجام کار برنامه‌ریزی شده.</p>		توسعه‌ی فنی
	<p>۱. بهبود فرآیندهای حسابرسی.</p> <p>۲. تعداد بهترین رویه‌های عملی شناسایی شده و ابلاغ شده به سازمان یا فعالیت حسابرسی داخلی.</p> <p>۳. میزان ساعات صرف شده در آموزش-های مرتبط با صنعت یا دیگر آموزش‌های خاص.</p> <p>۴- ایجاد بهبود در سازمان‌های حرفه‌ای (نظیر انجمن حسابرسان داخلی و ...).</p> <p>۵. رهبری تفکر.</p>	<p>۱. استفاده از فناوری در حسابرسی‌ها.</p> <p>۲. خلاقیت و کارآیی.</p> <p>۳. تعداد تیم‌های بهبود حسابرسی داخلی و مدت زمان سپری شده (توسط تیم).</p>	نوآوری
<p>۱. کمک به جذب/استخدام اعضای تیم (مشارکت در بررسی رزومه‌ها، مصاحبه و ...).</p>	<p>۱. میانگین ماه‌های اشتغال به حسابرسی.</p> <p>۲. تعداد گردش کارکنان در داخل و خارج از فعالیت حسابرسی داخلی.</p> <p>۳. میانگین تجربه‌ی حسابرسان (به سال).</p> <p>۴. درصد حسابرسان دارای گواهینامه‌های حرفه‌ای.</p> <p>۵. درصد حسابرسان دارای مدارک تحصیلی بالا.</p> <p>۶. ساعات آموزش برای هر حسابرس.</p> <p>۷. گردش حسابرسان.</p> <p>۸. تعداد/درصد حسابرسان منتقل شده/ترفیغ یافته به سایر واحدهای سازمان در مقابل تعداد حسابرسان منفک شده از سازمان.</p>	<p>۱. تعداد جلسات کوچینگ برگزار شده در یک سال.</p> <p>۲. ردیابی برنامه توسعه (برنامه در مقایسه با واقعیت).</p> <p>۳. دست‌یابی به حداقل ساعت آموزشی مورد نیاز.</p>	توسعه‌ی فردی

جدول ۶. شاخص‌های ارزیابی کیفیت/عملکرد حسابرسی داخلی (پروتی‌وی تی، ۲۰۱۰)

شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت/عملکرد حسابرسی داخلی	تعداد کارکنان	صنعت	نام شرکت	ردیف
<ul style="list-style-type: none"> <li>• اثربخشی پوشش ریسک‌های جهانی.</li> <li>• دامنه و عمق پوشش ریسک‌ها.</li> <li>• کیفیت گزارشگری حسابرسی داخلی به مدیریت و کمیته‌ی حسابرسی.</li> <li>• کیفیت کارکنان حسابرسی داخلی (رهبری، توسعه و صلاحیت).</li> <li>• کارآیی کلی واحد حسابرسی داخلی.</li> <li>• کارآیی پوشش ریسک‌های موجود و نوظهور و کسب‌وکارهای جدید.</li> </ul>	۱۸۱.۰۰۰	خدمات حرفه‌ای	Accenture	۱

ردیف	نام شرکت	صنعت	تعداد کارکنان	شاخص‌های اندازه‌گیری کیفیت/عملکرد حسابرسی داخلی
۲	Commonwealth Bank	خدمات مالی	۴۴.۲۱۸	<ul style="list-style-type: none"> <li>• بازخورد صاحبکاران/مشتریان حسابرسی.</li> <li>• بررسی‌های بعد از اتمام پروژه‌ی حسابرسی.</li> </ul>
۳	Dentsply International	تجهیزات پزشکی	۹.۴۰۰	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تعداد حسابرسی‌های انجام شده مطابق برنامه‌ی سالانه.</li> <li>• تعداد گزارش‌های حسابرسی منتشر شده ظرف ده روز پس از آخرین روز اجرای عملیات.</li> <li>• حداقل تعداد نکات معوق مدنظر مدیر حسابرسی داخلی.</li> <li>• حداقل تغییرات در ارزیابی ریسک برنامه‌ی حسابرسی.</li> <li>• توصیه‌های ارزش افزای مندرج در گزارش حسابرسی.</li> </ul>
۴	Deutsche Bank	خدمات مالی	۷۷.۰۵۳	<ul style="list-style-type: none"> <li>• استفاده از کارت ارزیابی متوازن هم‌راستا با استراتژی‌ها.</li> <li>• گزارش به هیئت‌مدیره و کمیته‌ی حسابرسی در خصوص پیشرفت برنامه‌ی حسابرسی و نارسایی‌ها/نقاط ضعف کنترل داخلی مندرج در گزارشگری حسابرسی گروه.</li> <li>• صرفه‌جویی‌های مالی ایجاد شده.</li> </ul>
۵	Philips	لوازم الکترونیکی مصرفی	۱۱۶.۰۰۰	<ul style="list-style-type: none"> <li>• افزایش کارایی عملیات، دامنه‌ی موضوع و استانداردسازی فرآیند.</li> <li>• گزارشگری مستمر به کمیته‌ی حسابرسی در خصوص پیشرفت.</li> </ul>
۶	SAP	نرم‌افزار کامپیوتری	۴۷.۵۷۸	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تجزیه و تحلیل هزینه‌های مرتبط با هر پروژه‌ی حسابرسی داخلی.</li> <li>• نمایش نتایج حسابرسی به تفکیک مناطق جغرافیایی و همچنین نتایج نظرسنجی حسابرسی.</li> <li>• بررسی خدمات حسابرسی بر حسب کمیت و کیفیت.</li> <li>• توسعه‌ی رویکردهای مفهومی نظیر حسابرسی مستمر.</li> </ul>
۷	Shell	انرژی	۱۰۱.۰۰۰	<ul style="list-style-type: none"> <li>• برنامه‌ریزی برای توسعه‌ی مستمر فناوری تجزیه و تحلیل داده.</li> <li>• دامنه‌ی پروژه‌ی حسابرسی.</li> <li>• هم‌راستایی فناوری با رویکردهای راهبردی کسب و کار.</li> </ul>
۸	SPB	خدمات مالی	۸۲۲	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ارزیابی میزان رضایت هیئت‌مدیره از کیفیت کار و یافته‌های حسابرسی.</li> <li>• اندازه‌گیری رضایت حسابرسی‌شوندگان بعد از اتمام هر پروژه‌ی حسابرسی.</li> <li>• ارزیابی منافع مالی به دست آمده از اجرای توصیه‌های حسابرسی.</li> <li>• تجزیه و تحلیل دستاوردهای حسابرسی داخلی بر مبنای کاهش هزینه و بهبود مدیریت ریسک.</li> </ul>
۹	Talecris Biotherapeutics	داروسازی	۴.۸۰۰	<ul style="list-style-type: none"> <li>• روش‌های سنتی نظیر دستیابی به اهداف بودجه، بهره‌وری و کیفیت.</li> <li>• میزان دستیابی به برنامه‌ی حسابرسی از نقطه نظر رسیدگی و برطرف کردن موضوع‌های نوظهور.</li> <li>• پذیرش توصیه‌های حسابرسی داخلی توسط مدیریت.</li> </ul>

جدول ۷. مولفه‌های کیفیت حسابرسی داخلی براساس نظرسنجی بنیاد پژوهشی انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۰۹)

تعداد پاسخ	سنجه عملکردی	سنجه ارزیابی
۷	تعداد درخواست‌های مدیریت	محیطی
۲	تعداد جلسات برگزار شده با مقامات شرکت	
۴	تعداد جلسات برگزار شده با مدیران اجرایی شرکت	
۱۹	نتایج نظرسنجی رضایت مدیریت	

تعداد پاسخ	سنجه عملکردی	سنجه ارزیابی	
۶	سایر		
۲۵	درصد تکمیل برنامه‌ی حسابرسی داخلی	خروجی‌ها	
۲۰	تعداد حسابرسی‌های تکمیل شده		
۱۱	تعداد خدمات مشاوره‌ای تکمیل شده		
۸	تعداد توصیه‌های ارائه شده		
۱۳	تعداد توصیه‌های پیاده‌سازی شده		
۹	سایر		
۱۵	آخرین نمره‌ی ارزیابی برون‌سازمانی توسط هم‌پیشگان		کیفیت
۱۷	نظرسنجی رضایت حسابرسی شوندگان		
۱۰	تجربه‌ی کارکنان حسابرسی داخلی		
۱۲	تعداد گواهینامه‌های حرفه‌ای		
۱۲	میزان تحقق الزامات برنامه‌ی آموزش حرفه‌ای مستمر		
۳	تعداد حضور در جلسات سازمان‌های حرفه‌ای		
۱۶	میزان ساعات آموزش برای هر نفر		
۹	میزان گردش کارکنان		
۵	سایر		
۳	هزینه‌ی حسابرسی به ازای هر ساعت	کارایی	
۳	هزینه صرف شده به میزان هر دلار مورد حسابرسی		
۱۶	ساعات واقعی در مقابل ساعات پیش‌بینی شده		
۱۴	زمان صرف شده بابت امور اداری		
۱۳	زمان صرف شده برای انتشار پیش‌نویس گزارش		
۱	تعداد یافته‌های تکراری		
۴	زمان صرف شده برای تدوین برنامه‌ی سالانه‌ی حسابرسی داخلی		
۱۱	درصد توصیه‌های پیاده‌سازی شده		
۸	سایر		
۹	درصد بودجه‌ی حسابرسی شده		تأثیر
۶	درصد حسابرسی ریسک‌های شناسایی شده		
۶	سایر		

جدول ۸. بیست مولفه‌ی برتر کیفیت حسابرسی داخلی (زیگنفس، ۲۰۰۰)

رتبه	سنجه‌های عملکرد	فرآیند حسابرسی
۱	تجربه‌ی کارکنان	ورودی‌ها
۲	سرپرستی کمیته‌ی حسابرسی از امور حسابرسی داخلی	محیط حسابرسی
۳	انتظارات مدیریت از حسابرسی داخلی	محیط حسابرسی
۴	درصد پیاده‌سازی توصیه‌های حسابرسی داخلی	خروجی‌ها
۵	سطوح آموزش حسابرسان داخلی	ورودی‌ها
۶	نظرسنجی رضایت حسابرسی شوندگان	فرآیند
۷	اهمیت موضوع حسابرسی	خروجی‌ها
۸	میزان ساعت آموزش به‌ازای هر حسابرسان داخلی	خروجی‌ها
۹	نتایج نظرسنجی رضایت کمیته‌ی حسابرسی	محیط حسابرسی
۱۰	خطوط گزارشگری عملکردی مدیر ارشد حسابرسی داخلی	محیط حسابرسی
۱۱	نگرانی‌های کمیته‌ی حسابرسی در مورد ریسک	محیط حسابرسی

رتبه	سنج‌های عملکرد	فرآیند حسابداری
۱۲	میزان شکایات علیه واحد حسابداری داخلی	فرآیند
۱۳	نقش حسابداری داخلی از دیدگاه حسابداری شونندگان	محیط حسابداری
۱۴	تعداد درخواست‌های مدیریت	محیط حسابداری
۱۵	تعداد کارکنان دارای گواهینامه‌ی حرفه‌ای	ورودی‌ها
۱۶	تعداد بهبود فرآیندها	خروجی‌ها
۱۷	روش‌ها/شیوه‌های تدوین شده برای تضمین کیفیت	محیط حسابداری
۱۸	جلسات خصوصی مدیر ارشد حسابداری داخلی با کمیته‌ی حسابداری	محیط حسابداری
۱۹	حسابداری یکپارچه‌ی فناوری اطلاعات	محیط حسابداری
۲۰	میانگین سابقه‌ی کاری/تجربه‌ی حسابرسان داخلی	ورودی‌ها

### نتیجه‌گیری

در این مقاله تلاش شد تا مروری بر ادبیات کیفیت حسابداری داخلی مورد بحث و بررسی قرار گیرد. از این‌رو به تشریح «سیستم‌های مدیریت کیفیت» نظیر دمینگ، کایزن، جوران، مدیریت کیفیت جامع، شش سیگما و ایزو ۹۰۰۰، «الگوهای اندازه‌گیری کیفیت» نظیر کارت ارزیابی متوازن، الگوهای منطقی و الگوهای بلوغ، «مفاهیم جایگزین کیفیت» شناسایی شده در ادبیات مانند کیفیت حسابداری مستقل، کیفیت سیستم اطلاعاتی، کیفیت خدمات، کیفیت خدمات داخلی و کیفیت عملکرد تیم، «مسئولیت گروه‌های مختلف در قبال کیفیت حسابداری داخلی»، «فرآیندهای ارزیابی کیفیت حسابداری داخلی و گزارش‌دهی در خصوص آن» و «چارچوب‌های اندازه‌گیری کیفیت حسابداری داخلی» از جمله رویکرد فراگیر بهره‌گیری از حسابداری مستقل، ارزیابی کیفیت حسابداری داخلی وزارت خزانه‌داری بریتانیا، پژوهش کیفی تروتمن در حوزه کیفیت حسابداری داخلی، انجمن حسابرسان داخلی، پروتی‌وی-تی و پژوهش زیگنفسوس پرداخته شده است.

حسابرسان داخلی به‌منظور بهره‌مندی از کارشناسانی نظیر دمینگ و جوران، نیازی به تخصص در زمینه‌ی مدیریت کیفیت ندارند. واحدهای حسابداری داخلی می‌توانند بهبود مستمر را در فرآیندهای تضمین کیفیت لحاظ کنند. انجام این کار به حسابرسان داخلی امکان می‌دهد ارزش‌آفرینی برای ذینفعان خود را بیشینه‌سازی کنند. سازمان‌ها برای ارائه‌ی رویکرد چندوجهی اندازه‌گیری عملکرد اغلب از کارت ارزیابی متوازن استفاده می‌کنند که فراتر از گزارشگری مالی سنتی است. آن‌ها هم معیارهای پیش‌نگر و هم معیارهای پس‌نگر را برای ارائه‌ی بینش در خصوص وضعیت کنونی و موقعیت سازمان برای موفقیت آتی در بر می‌گیرند. حسابرسان داخلی می‌توانند از رویکرد کارت ارزیابی متوازن برای تاثیرگذاری بیشتر استفاده کنند. همچنین آنان می‌توانند از الگوهای منطقی برای تعیین

اثربخشی نتایج خدمات‌شان و از الگوهای بلوغ برای شناسایی سطوح واقعی و آرمانی توانایی/صلاحیت و بلوغ خود بهره‌برند. اگرچه مدیر ارشد حسابداری داخلی مسئولیت نهایی کیفیت را بر عهده دارد اما مسئولیت کیفیت حسابداری داخلی بین ذینفعان مختلف تقسیم می‌شود. حتی در صورت برون‌سپاری کامل فعالیت حسابداری داخلی نیز این مسئولیت را نمی‌توان به ارائه‌دهنده‌ی خدمات واگذار کرد. کمیته‌ی حسابداری، مدیران ارشد، کارکنان حسابداری داخلی، و ارائه‌دهندگان خدمات همگی از تعبیه کیفیت در واحد حسابداری داخلی پشتیبانی می‌کنند. هر یک از ذینفعان در بیشینه‌سازی ارزش حسابداری داخلی نقش دارند.

ارزیابی‌های درون‌سازمانی کیفیت از اهمیت قابل‌توجهی برای ارائه‌ی کیفیت حسابداری برخوردار است. این ارزیابی‌ها برای اتخاذ فرآیند بهبود مستمر به سبک دمینگ و به‌کارگیری رویکرد بهبود کیفیت جوران، نقش اساسی دارند. ارزیابی‌های درون-سازمانی باید میزان رضایت یا نارضایتی مشتری/حسابداری-شونندگان را اندازه‌گیری و به آن پاسخ دهند. مدیران ارشد حسابداری داخلی به‌منظور تعیین مقایسه‌ی واحد حسابداری داخلی خود با سایر سازمان‌ها اغلب از الگوبرداری/بهبود کاپی استفاده می‌کنند.

ارزیابی درون‌سازمانی به مدیران ارشد حسابداری داخلی کمک می‌کند حوزه‌های دارای عملکرد مناسب به‌همراه فرصت-های بهبود را شناسایی نمایند. آن‌ها این امکان را برای واحد حسابداری داخلی فراهم می‌آورند تا به‌طور مداوم به تغییرات در اولویت‌های سازمانی و انتظارات ذینفعان پاسخ دهند. همچنین این ارزیابی‌ها می‌تواند مدیران ارشد حسابداری داخلی را برای تحقق موفقیت‌آمیز الزامات ارزیابی برون‌سازمانی آماده سازند. مدیر ارشد حسابداری داخلی می‌تواند به شیوه‌های گوناگون نظیر «ارزیابی برون‌سازمانی به‌صورت کامل»، «خود-ارزیابی با تایید مستقلانه» یا «بررسی هم‌پیشگان» ارزیابی برون‌سازمانی

### فهرست منابع

- \* نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی. *دانش حسابرسی*، دوره ۱۷، شماره ۶۹، صص ۵-۵۷.
- \* نیکبخت، محمدرضا؛ منتی، وحید؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ رحمانی، علی. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، دوره ۷، شماره ۲۷، صص ۱-۲۸.
- \* Brady, M. K., and Cronin, Jr., J. J. (2001). Some New Thoughts on Conceptualizing Perceived Service Quality: A Hierarchical Approach. *Journal of Marketing*. 65 (3): 34-49.
- \* Brandon-Jones, A., and Silvestro, R. (2010). Measuring Internal Service Quality: Comparing the Gap-Based and Perceptions-Only Approaches. *International Journal of Operations & Production Management*. 30 (12): 1291-1318.
- \* Cardozo, R. N. (1965). An Experimental Study of Customer Effort, Expectation, and Satisfaction. *Journal of Marketing Research*. 2 (3): 244-249.
- \* DeAngelo, L. E. (1981). Auditor Size and Audit Quality. *Journal of Accounting & Economics*, 3 (3): 183-199.
- \* Deming, W. E. (1986). *Out of the Crisis*. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology Center for Advanced Engineering Study.
- \* De Dreu, C. K. W., and Weingart, L. R. (2003). Task Versus Relationship Conflict, Team Performance, and Team Member Satisfaction: A Meta-Analysis. *Journal of Applied Psychology*. 88 (4): 741-749.
- \* Dirks, K. T. (1999). The Effects of Interpersonal Trust on Work Group Performance. *Journal of Applied Psychology*. 84 (3): 445-455.
- \* Financial Reporting Council. (2008). *The Audit Quality Framework*, London: Financial Reporting Council.
- \* Francis, J. R. (2004). What Do We Know About Audit Quality? *British Accounting Review*, 36 (4): 345-368.
- \* Francis, J. R. (2011). A Framework for Understanding and Researching Audit Quality. *Journal of Practice & Theory*, 30 (2): 125-152.
- \* Hackman, J. R. (1987). The Design of Work Teams. In *Handbook of Organizational Behavior*, edited by J. W. Lorsch. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- \* HM Treasury UK. (2013) *Internal Audit Quality Assessment Framework*, www.hm-treasury.gov.uk.
- \* Ilgen, D. R, Hollenbeck, J. R, Johnson, M. and Jundt, D. (2005). Teams in Organizations: From Input-Process-Output Models to IMOI Models. *Annual Review of Psychology*. 56 (1): 517-543.
- \* Institute of Chartered Accountants in England and Wales. (2010). *International Consistency – Global Challenges Initiative: Providing Direction*. London: ICEAW.

کیفیت را انجام دهد. انتخاب بهترین روش به اندازه و ماهیت واحد حسابرسی داخلی بستگی دارد. در حالت آرمانی، مدیر ارشد حسابرسی داخلی در خصوص مناسب‌ترین رویکرد برای سازمان باید با مدیران ارشد و کمیته‌ی حسابرسی مشورت و گفت‌وگو کند.

مدیران ارشد حسابرسی داخلی می‌توانند با توسل به راهکارهای مختلف نظیر «انجام مذاکره با اعضای هیئت‌مدیره به‌منظور تعریف جایگاه سازمانی مناسب»، «دریافت حمایت اعضای هیئت‌مدیره و مدیران ارشد سازمان»، «تعریف خط گزارشگری عملکردی به کمیته حسابرسی»، «تخصیص منابع و بودجه کافی برای دستیابی به برنامه سالانه حسابرسی داخلی»، «شرکت مدیر ارشد حسابرسی داخلی در جلسات مدیران ارشد سازمان»، «تعهد به استفاده از کارکنان شایسته در فعالیت حسابرسی داخلی»، «انجام ارزیابی ریسک به‌منظور برنامه‌ریزی مناسب فعالیت حسابرسی داخلی و به‌کارگیری منابع در راستای حسابرسی واحدهای پریسک‌تر»، «به‌کارگیری فناوری‌های نوین هنگام اجرای حسابرسی داخلی»، «تدوین دستورالعمل‌ها و رویه‌های اجرایی فعالیت حسابرسی داخلی»، «سرپرستی و پایش کار کارکنان فعالیت حسابرسی داخلی»، «توجه به انواع مختلف پروژه‌های حسابرسی نظیر حسابرسی مالی، حسابرسی عملیاتی و حسابرسی رعایت در برنامه سالانه حسابرسی داخلی»، «بازاریابی و معرفی مناسب حسابرسی داخلی برای تمامی مدیران و کارکنان شرکت»، «ایجاد ارتباط مثبت و سازنده با تمامی مدیران و کارکنان شرکت»، «توجه به مهارت‌های گزارش‌نویسی کارکنان فعالیت حسابرسی داخلی»، «پرداختن به علت ریشه‌ای مشاهدات حسابرسی داخلی و ارائه راهکارهای رفع نقاط ضعف و کمبودهای شناسایی شده در گزارش‌ها»، «انجام ارزیابی‌های درون‌سازمانی و برون‌سازمانی مندرج در برنامه تضمین و بهبود کیفیت»، «پیاده‌سازی نظام مدیریت دانش در سطح واحد حسابرسی داخلی»، «به‌کارگیری مفاهیم نوین مدیریت پروژه برای مدیریت بهینه پروژه حسابرسی داخلی»، «سرمایه‌گذاری مناسب در آموزش کارکنان براساس استانداردها و چارچوب‌های روز دنیا»، «توجه به منشور فعالیت حسابرسی داخلی مصوب توسط هیئت‌مدیره»، «تعامل با انجمن‌های حرفه‌ای نظیر انجمن حسابرسان داخلی ایران»، «پرهیز از زیاده‌گویی هنگام تدوین گزارش حسابرسی داخلی» و «مدیریت انتظارات اعضای هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی» نسبت به ارتقای کیفیت واحد تحت مدیریت خود اقدام کنند.

- \* Protivi Knowledgeleader. (2010). Internal auditing around the world. Profiles of Technology-Enabled Internal Audit Functions at Leading International Companies, *Protivi Knowledgeleader*, accessible on-line at [www.knowledgeleader.com](http://www.knowledgeleader.com).
- \* Sally-Anne Pitt. (2014). Internal Audit Quality. *John Wiley & Sons*. Online ISBN: 9781118777213.
- \* Schneider, B., White, S. S. and Paul, M. C. (1998). Linking Service Climate and Customer Perceptions of Service Quality: Test of a Causal Model. *Journal of Applied Psychology*, 83 (2): 150-163.
- \* Smith, J. L. (2012). Investors' Perceptions of Audit Quality: Effects of Regulatory Change. *Journal of Practice & Theory*. 31 (1): 17-38.
- \* Solomon, I., and Trotman, K. T. (2003) Experimental Judgment and Decision Research in Auditing: The First 25 Years of AOS. *Accounting, Organizations and Society*, 28 (4): 395-412.
- \* Steiner, I. D. (1972). Group Process and Productivity. New York, NY: Academic Press.
- \* Stvilia, B., Gasser, L., Twidale, M. B. and Smith, L. C. (2007). A Framework for Information Quality Assessment. *Journal of the American Society for Information Science & Technology*. 58 (12): 1720-1733.
- \* Taggar, S. (2002). Individual Creativity and Group Ability to Utilize Individual Creative Resources: A Multilevel Model. *Academy of Management Journal*. 45 (2): 315-330.
- \* Tayi, G. K., and Ballou, D. P. (1998). Examining Data Quality. *Communications of the ACM*, 41 (2): 54-57.
- \* Trotman, A.J. (2013) Internal Audit Quality: A Multi-Stakeholder Analysis, submitted in partial fulfilment of the requirements of the degree of Doctor of Philosophy, School of Business Bond University, Australia.
- \* Ziegenfuss, D.E. (2000). Measuring performance. Internal Auditor, February, accessible on-line at: [http://www.findarticles.com/p/articles/mi\\_m4153/is\\_1\\_57/ai\\_62599893/?tag=content:coll](http://www.findarticles.com/p/articles/mi_m4153/is_1_57/ai_62599893/?tag=content:coll).
- \* International Auditing and Assurance Standards Board. (2011). Audit Quality: An IAASB Perspective. New York: International Federation of Accountants.
- \* Institute of Internal Auditors (IIA) research foundation. (2009). Performance Measurers for Internal Audit Function: A Research Project. 2008-2009 project, Austin chapter committee.
- \* Institute of Internal Auditors (IIA). 2010. IPPF Practice Guide: Measuring Internal Audit Effectiveness and Efficiency. Altamonte Springs, FL: IIA.
- \* Ishikawa, K. (1985). What Is Total Quality? The Japanese Way. Englewood Cliffs: Prentice Hall.
- \* Jackson, C. M., Chow, S. and Leitch, R. A. (1997). Toward an Understanding of the Behavioral Intention to Use an Information System. *Decision Sciences*. 28 (2): 357-389.
- \* Johnson, R. L. (1995). Measuring Service Quality: A Systems Approach. *Journal of Services Marketing*. 9 (5): 6-19.
- \* Juran, J. M. (1989). Juran on Leadership for Quality: An Executive Handbook. New York: NY: The Free Press.
- \* Libby, R., and Luft, J. (1993). Determinants of Judgment Performance in Accounting Settings: Ability, Knowledge, Motivation and Environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18 (5): 425-450.
- \* Lusch, R. F., Brown, S. W. and Brunswick, G. J. (1992). A General Framework for Explaining Internal Vs. External Exchange. *Journal of the Academy of Marketing Science*. 20 (2): 119-134.
- \* Marshall, G. W., Baker, J. and Finn, D. W. (1998) Exploring Internal Customer Service Quality. *Journal of Business & Industrial Marketing*, 13 (4/5): 381-392.
- \* McGrath, J. E. (1984). Groups: Interaction and Performance. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- \* Mills, P. K., and Ungson, G. R. (2001). Internal Market Structures: Substitutes for Hierarchies. *Journal of Service Research*. 3 (3): 252-264.
- \* Mohr-Jackson, I. (1991). Broadening the Market Orientation: An Added Focus on Internal Customers. *Human Resource Management*. 30 (4): 455-467.
- \* Neely, M. P., and Cook, J. S. (2011). Fifteen Years of Data and Information Quality Literature: Developing a Research Agenda for Accounting. *Journal of Information Systems*. 25 (1): 79-108.
- \* Nelson, M. W., and Tan, H.-T. (2005). Judgment and Decision-Making Research in Auditing: A Task, Person, and Interpersonal Interaction Perspective. *A Journal of Practice & Theory*. 24: 41-71.
- \* Oliver, R. L. (1993). Conceptual Model of Service Quality and Service Satisfaction: Compatible Goals, Different Concepts. In *Advances in Services Marketing and Management: Research and Practice*, edited by T. A. Swartz, D. E. Bowen and S. W. Brown. Greenwich, CT: JAI Press, 65-85.
- \* Parasuraman, A., Zeithaml, V. A. and Berry, L. L. (1985). A Conceptual Model of Service Quality and Its Implications for Future Research. *Journal of Marketing*. 49 (4): 41-50.



*Accounting Knowledge & Management Auditing*  
Vol. 13/ No. 49/ Spring 2024

## **A comprehensive review of the internal audit quality literature**

**Sasan Mehrani**

Associate professor, Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran. (corresponding author)

**Mohammad Ghavvasi**

Ph. D student, Accounting, University of Tehran, Tehran, Iran.

### **Abstract**

The internal audit activity is a key element of corporate governance. In recent years, the evolution of internal audit has led to the development of the concept of “internal audit quality”. According to the 2012 practice guide published by the Institute of Internal Auditors (IIA) titled “Quality Assurance and Improvement Program”, the quality of a product or service is the degree to which the product or service meets the customer's expectations. In other words, quality in internal audit is guided by “commitment to meeting customer/auditee expectations” and “perform professional responsibilities in line with standards”.

The purpose of the present research is to review the literature on the concept of internal audit quality. To that end, we review and explore quality management systems such as Deming's model, Kaizen, Juran's model, Total Quality Management (TQM), the Sigma Six model, and ISO 9000; quality measurement models such as balanced scorecard, logic and maturity models; alternative conceptualisations of quality such as external audit quality, information system quality, service quality, internal service quality and team performance quality; responsibility for internal audit quality; processes for assessing quality; reporting on quality; and internal audit quality measurement frameworks such as a comprehensive approach to the use of external audit; the Internal Audit Quality Assessment Framework (IAQAF) developed by HM Treasury, Trotman's qualitative research on internal audit quality, the IIA, Protiviti, and the research work of Ziegenfuss.

**Keywords:** Internal Audit Quality, Quality Management Systems, Quality Assurance and Improvement Program.

