

## بررسی چالش‌های حسابداری داخلی در شرکت‌های هلدینگ و تدوین راهکار: در بستر نظریه نهادی

محمد رضا نیکبخت

دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران

حجت اسماعیل زاده

دانشجوی دکتری حسابداری، دانشگاه تهران، تهران (نویسنده مسئول)

[hojatesmaeilzadeh@gmail.com](mailto:hojatesmaeilzadeh@gmail.com)

ساسان مهرانی

دانشیار حسابداری، دانشگاه تهران، تهران

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۶/۲۵ تاریخ پذیرش: ۹۹/۰۷/۰۲

### چکیده

حسابرسی داخلی یکی از اجزای جدانشدنی راهبری شرکتی است که با هدف ارایه خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخشی بمنظور ایجاد ارزش افزوده شکل گرفته است. برای بهبود راهبری، یکی از عوامل کلیدی در موفقیت هلدینگ‌ها لزوم بازبینی و حسابرسی داخلی مستمر و منظم برای سیستم‌های راهبری شرکت‌های زیرمجموعه است. باتوجه به ویژگی‌های خاص هلدینگ‌ها، حسابرسی داخلی در شرکت‌های هلدینگ در حوزه‌های ارزیابی میزان انطباق استراتژی‌های شرکت‌های زیرمجموعه با هلدینگ، نحوه انتخاب اعضای کمیته‌ها و مدیران حسابرسی داخلی، ایجاد وحدت رویه در مبانی و روش‌های ارزیابی کنترل‌های داخلی، مبانی و روشهای ارزیابی راهبری شرکتی و مدیریت ریسک و ... با چالش‌های مختلفی روبروست. این پژوهش به بررسی مشکلات و چالش‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های هلدینگ و ارایه راهکارهای رفع این چالش‌ها در بستر نظریه نهادی پرداخته است. بدین منظور علاوه بر مصاحبه ساختارنیافته با ۲۰ نفر از ذینفعان حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها (به روش نمونه‌گیری هدفمند)، بیش از ۱۵۰ مقاله نیز با روش تحلیل محتوای کیفی مورد بررسی قرار گرفت. چالش‌های حاصل از تحلیل محتوای کیفی مصاحبه‌ها و مقالات، در بستر نظریه نهادی در طبقه‌بندی عوامل اجباری، هنجاری و تقلیدی تدوین گردیده و راهکارهای بهبود این چالش‌ها نیز ارایه شده است.

**واژه‌های کلیدی:** حسابرسی داخلی، هلدینگ، چالش، نظریه نهادی، تحلیل محتوای کیفی.

## ۱- مقدمه

سودمند در خصوص وظایف، کارکردها، نقش و اهمیت حسابرسی داخلی در نظام راهبری شرکتی به دست دهد. اما در سویی دیگر موضوع هلدینگ‌هاست. خاستگاه فلسفی طرح شرکت‌های هلدینگ، پی‌ریزی رویکرد و ارایه الگویی است که تحت آن مزایای شرکت‌های بزرگ از قبیل دسترسی به قابلیت‌های گسترده، به اشتراک گذاری منابع و ... به همراه ویژگی‌های شرکت‌های کوچک مانند خلاقیت، علاقه مالکانه و ... بطور توأم ایجاد شود (احمدپور و همکاران، ۱۳۸۳).

پیدایش و فعالیت شرکت‌های بزرگ صنعتی به آمریکا برمی‌گردد. پیش از سال‌های ۱۸۵۰، شرکت‌های صنعتی آمریکا در مقایسه با شرکت‌های صنعتی فعلی بسیار کوچک‌تر بوده و بطور عمده بصورت خانوادگی اداره می‌شدند و در موارد بسیار اندکی نیازمند بهره‌گیری از ساختار مدیریتی مشخص بودند. در طول دهه‌های ۱۸۸۰ و ۱۸۹۰ و پس از پشت سر گذاشتن رکود اقتصادی، بازار داخلی آمریکا فرصت‌های رشد بی‌سابقه‌ای را تجربه نمود. یک شرکت بزرگ یکپارچه که در سطح ملی فعالیت می‌کرد نیازمند سازوکارهای مدیریتی و قانونی جدید بود. از منظر قانونی چنین شرکتی نیازمند سازوکارهایی بود که امکان فعالیت آن را در سراسر کشور فراهم سازد. در واقع شکل‌گیری هلدینگ‌ها راهکاری برای رویارویی با چالش‌های قانونی شرکت‌های بزرگ صنعتی آمریکایی بود. از منظر مدیریتی این‌گونه شرکت‌ها نیازمند بکارگیری ساختارهایی بودند که امکان ایجاد هماهنگی، ارزیابی عملکرد، کنترل و برنامه‌ریزی واحدهای تولیدی گسترده را فراهم آورد. ساختارهای غیرمتمرکز و بخشی نیز در پاسخ به چنین نیازهایی مورد استفاده قرار گرفتند. (احمدپور و همکاران، ۱۳۸۳)

در دهه ۱۹۲۰ شرکت‌های جنرال موتورز<sup>۳</sup>، دوپان<sup>۴</sup> و جرسی استاندارد<sup>۵</sup> که دیگر قادر به اداره شرکت‌هایشان در قالب ساختارهای وظیفه‌ای پیشین نبودند با هدف استفاده از فرصت‌های پدید آمده در جهت تولید طیف گسترده‌ای از محصولات و فعالیت در بازارهای متعدد، حرکت کرده و برای اولین بار ساختارهای غیرمتمرکز را به کار گرفتند. در چنین ساختارهایی برای اولین بار اتخاذ تصمیمات سطح کسب و کار از تصمیمات سطح بنگاه تفکیک شده، مورد اول به مدیران بخش‌ها و مورد دوم به ستاد واگذار شد. موفقیت شرکت‌هایی چون جنرال موتورز منجر به استقبال بیشتر شرکت‌ها از ساختارهای بخشی شد. به گونه‌ای که درصد شرکت‌های دارای

در هر سازمان، مدیریت، مسئول پاسخگویی در خصوص منابع در دسترس، نحوه دستیابی و به کارگیری آن‌هاست. از طرفی با توجه به پیچیدگی‌های محیط تجاری، گسترش دامنه انتظارات ذینفعان، بحران‌های مالی، قوانین و مقررات، پیشرفت‌ها و پیچیدگی سیستم‌های اطلاعاتی و ... اهمیت پاسخگویی مدیران بیش از پیش می‌باشد. از این‌رو لازم است مدیریت به منظور ایفای مسئولیت‌های خود سازوکارهایی را در اختیار گیرد که این سازوکارها در نظام راهبری شرکتی هر سازمانی گنجانده می‌شود. یکی از مهم‌ترین سازوکارهایی که امروزه در اکثر کشورهای توسعه‌یافته و شرکت‌های بزرگ استفاده می‌شود، حسابرسی داخلی است که می‌تواند تأثیر قابل ملاحظه‌ای در برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان از نتایج آن داشته باشد. انتشار استانداردها و رهنمودهای اجرای حرفه‌ای حسابرسی داخلی توسط انجمن حسابرسان داخلی، الزام نهادهای حرفه‌ای مانند انجمن حسابداران رسمی آمریکا در خصوص پیروی از این استانداردها، تصویب قوانینی مانند ساربنز آکسلی<sup>۱</sup> در سال ۲۰۰۲ و تأکید سازمان‌های منطقه‌ای (کشوری) بر استفاده از استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی از عوامل نشان‌دهنده توجه روزافزون به این رشته، میان دانشگاهیان و اهالی حرفه است (قلی‌پناه و همکاران، ۱۳۹۴).

بعبارتی دیگر، به موازات اهمیت روزافزون موضوع راهبری شرکتی و ارتقای کیفیت آن در سراسر شرکت‌های سهامی عام، استقرار واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان سازوکار داخلی آن‌که دارای تاریخچه‌ای چندین ساله است، مورد توجه قابل‌ملاحظه قرار گرفت. در این خصوص جامع‌ترین تعریف حسابرسی داخلی، توسط انجمن حسابرسان داخلی<sup>۲</sup> ارایه شده است. طبق این تعریف، یکی از وظایف اصلی و کلیدی حسابرسان داخلی، ارزیابی و بهبود فرآیندهای اثربخش مدیریت ریسک، کنترل-های داخلی و نظام راهبری شرکتی است. در حالی که هیئت-مدیره مسئولیت هدایت فرآیندهای نظام راهبری را بر عهده دارد و مدیریت اجرایی، مسئول هدایت و اجرای فرآیندهای مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی است؛ اما آنان به منظور ارزیابی و بهینه‌سازی این گونه فرآیندها، نیازمند واحد حسابرسی داخلی هستند. (انجمن حسابرسان داخلی) از این‌رو بررسی نقش حسابرسان داخلی در نظام راهبری شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی می‌تواند بینشی جامع و

<sup>3</sup> General Motors

<sup>4</sup> DuPont

<sup>5</sup> Jersey Standard

<sup>1</sup> SOX

<sup>2</sup> The Institute of Internal Auditors

اظهار نظر نسبت به کنترل‌های داخلی شرکت‌های فرعی آن نیز باشد. بررسی گزارش‌های کنترل‌های داخلی ارایه شده در سامانه جامع اطلاع‌رسانی ناشران (کدال) برای شرکت‌های هلدینگ نشان می‌دهد که از هلدینگ‌های مطرح در ایران، تعداد بسیار کمی این الزام را رعایت می‌کنند. عدم رعایت این الزام - نشان‌دهنده وجود برخی چالش‌هاست. از این رو شناسایی چالش‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های هلدینگ سبب می‌شود که حسابرسی داخلی در بهبود راهبری شرکتی، مدیریت ریسک، دستیابی به اهداف گروه و شرکت مادر، ارزیابی میزان انطباق و پیاده‌سازی استراتژی‌های گروه، اثربخشی و نقش‌آفرینی بیشتری داشته باشد. حال سؤال اینجاست که حسابرسی داخلی با چه چالش‌هایی در هلدینگ‌ها روبروست؟ و راهکارهای مناسب برای رفع این چالش‌ها چیست؟ از آنجایی که عدم شناسایی این چالش‌ها می‌تواند منجر به شکست در برنامه‌ریزی، استقرار، پایش و اثربخشی حسابرسی داخلی در مجموعه شرکت‌های گروه گردد (پی دلبوی سی، ۲۰۱۳). بنابراین این پژوهش به دنبال بررسی چالش‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌های هلدینگ و ارایه راهکارهای مناسب برای رفع این چالش‌هاست که در پیشبرد عملیات حسابرسی داخلی تأثیرگذار است.

#### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

به طور معمول در بسیاری از پارادایم‌های پژوهش، مروری بر ادبیات صورت می‌پذیرد. به طور خاص در رویکرد کمی پژوهش، کلیه مراحل قبل از انجام آن طراحی می‌شود اما در مورد رویکردهای کیفی از جمله تحلیل محتوای کیفی، چشم‌اندازهای متفاوتی به مرور ادبیات وجود دارد. چشم‌انداز اول: مرور ادبیات پژوهش به تأخیر انداخته شود؛ یعنی محقق بررسی ادبیات را بعد از جمع آوری داده‌ها موقوف کند تا بتواند به راحتی موضوعات در حال شکل‌گیری را از داده‌ها استخراج کند. طرفداران این چشم‌انداز معتقدند که مرور ادبیات ممکن است که به مطالعه جهت دهد. چشم‌انداز دوم: آن است که لازم است ادبیات پژوهش بررسی شود. این کار باعث می‌گردد که از جمع آوری داده‌های نامناسب اجتناب گردد. بر اساس این دیدگاه، محققان باید به قدر کافی از ادبیات پژوهش آگاه باشند به گونه‌ای که اطمینان حاصل کنند که پژوهش آنان جدید است (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). در این مقاله، رویکرد دوم مدنظر بوده است. بنابراین در ادامه به بررسی مبانی نظری و پیشینه پژوهش پرداخته می‌شود. بدین منظور ابتدا به تشریح نظریه نهادی در حسابرسی داخلی و مبانی نظری هلدینگ‌ها پرداخته شده و سپس پیشینه پژوهش ارایه می‌شود.

ساختارهای بخشی در فهرست فورچون ۵۰۰ از ۲۴٪ در سال ۱۹۴۹ به ۵۱٪ در سال ۱۹۵۹ و ۸۰ درصد در سال ۱۹۶۹ افزایش یافت (گولد و همکاران، ۱۹۹۴).

تغییر ساختار شرکت‌ها به هلدینگ‌ها و شرکت‌های بزرگ منجر به پیچیدگی‌های بیشتر ارتباطات و راهبری شرکتی و همچنین گسترش دامنه اثرگذاری‌های تصمیمات سطح بنگاه در اقتصاد دنیا گردید. این موضوع در سال‌های اخیر در قالب بحران‌های مالی و اقتصادی در ساختارهای جهانی اقتصاد، نشان‌گر ارتباط تنگاتنگ و پیچیده بین بخش‌های مختلف بود. بحران‌های مالی و اقتصادی، نیاز به تغییرات در مقررات و الزامات قانونی را بمنظور ایجاد و ارتقای راهبری شرکتی به وجود آورد. در این ارتباط، حسابرسی داخلی یکی از اجزای جدانشدنی راهبری شرکتی است که با هدف ارایه خدمات مشاوره‌ای و اطمینان بخشی بمنظور ایجاد ارزش افزوده شکل گرفته است (شفیعی و همکاران، ۱۳۸۸). بررسی ادبیات حسابرسی داخلی نشان می‌دهد که برای تشریح حسابرسی داخلی از تئوری‌های نمایندگی، ارتباطات و نظریه نهادی (ساختاری) استفاده شده است (پورسیم و همکاران، ۲۰۰۵، آرنا و همکاران، ۲۰۰۷، میهرت و همکاران ۲۰۱۰، کریستوفر و همکاران، ۲۰۰۹).

منطبق بر تئوری‌های مختلف، حسابرسی داخلی ممکن است با چالش‌هایی مواجه باشد که اثربخشی آن را تحت تأثیر قرار می‌دهند. شناسایی این چالش‌ها و ارایه راهکارهای رفع آنها، موجب بهبود حسابرسی داخلی و عملکرد آن بعنوان جزئی از نظام راهبری شرکتی می‌شود. در این ارتباط شرکت‌های هلدینگ باتوجه به تفاوت‌هایی که با شرکت‌های دیگر دارند ممکن است در معرض چالش‌های بیشتری باشند. از سوی دیگر هلدینگ‌ها با گستره وسیع‌تر و متنوع‌تری از ذینفعان روبرو هستند و پاسخگویی به گروه‌های مختلف ذینفعان بر مسئولیت‌های آنان می‌افزاید. هر تصمیم صحیح یا غلط مدیریتی علاوه بر اینکه بر شرکت‌های زیرمجموعه و تحت کنترل آنها اثر می‌گذارد، بخش‌هایی از فضای کسب و کار و محیط اقتصادی و اجتماعی را نیز متأثر می‌کند (صدری و همکاران، ۱۳۹۳). در ساختار هلدینگ‌ها مزیت مادری و استراتژی‌های مادری در دو جنبه اثر برنامه‌ریزی و اثر کنترل طبقه‌بندی می‌شود و یکی از اصلی‌ترین نقش‌ها و مسئولیت‌های مادر، کنترل و حسابرسی است (رحمان سرشت و همکاران، ۱۳۸۹). در این شرکت‌ها نقش مادری ایجاب می‌کند که شرکت‌های زیرمجموعه نیز مورد نظارت و حسابرسی قرار گیرند.

همچنین بر اساس ماده ۱۵ دستورالعمل کنترل‌های داخلی ایران، گزارش کنترل‌های داخلی شرکت مادر باید دربرگیرنده

### نظریه نهادی و حسابداری داخلی

در مقایسه با دیدگاه عمل‌گرای سنتی که سازمان‌ها را ماهیت‌های منطقی با ساختارها، قوانین و رویه‌های طراحی شده برای اجرای وظایف مشخص به طور کارا در نظر می‌گرفتند، نظریه‌های نهادی مبتنی بر این هستند که سازمان‌ها/نهادهای ساختارهای اجتماعی می‌باشند که در آن ساختارهای سازمانی، ابزارهای انطباق‌پذیر (به شکل واکنش به تعهدات و ویژگی‌های شرکت و هم‌چنین اثرات و محدودیت‌های محیط خارجی) هستند. بنابراین نهادها از نظر مکانیسم‌ها و نتایج تعامل میان سازمان‌ها و محیط خارجی‌شان، متنوع هستند.

کارهای سلزینیک شروع شاخه نهادگرایی در تجزیه و تحلیل سازمانی است که عموماً به نظریه نهادی قدیم بر می‌گردد. این نظریه در مقابل نظریه نهادی جدید یا نظریه نهادی نوین<sup>۱</sup> که توسط مایر و راون (۱۹۹۱) و دیماجیو (۱۹۹۱) بیان شده است، قرار دارد. نظریه نهادی نوین بدین دلیل ایجاد شده که مفاهیم سلزینیک عمدتاً توصیفی بودند تا تشریحی (توضیحی). سلزینیک فرایند را تعریف می‌کند ولی صراحتاً به آن نمی‌پردازد. رفتار او از نهادگرایی نسبت به این مسأله آگاهی می‌دهد که ارزش‌ها تلقین شده‌اند نه این که چگونه رخ داده‌اند. در نتیجه مکتب نظریه نهادی نوین در زمینه مطالعات سازمانی به وجود آمد. این مکتب نتیجه‌ی کار مؤثر مایر و راون است. نظریه مزبور دارای مبدأ جامعه‌شناختی قوی است و بحث‌های خودش را بر روی این تصور که نهادها براساس پذیرش فشارهای نهادی اجباری، هنجاری و تقلیدی به طور اجتماعی مشروعیت، منابع و بقا کسب می‌کنند، مطرح می‌کند.

این مسأله دلالت بر انتقال ارزش‌های نهادی به ساختار، استراتژی‌ها و عملیات یک سازمان دارد که بدین وسیله هم شکلی ایجاد می‌شود. نهادها فرض می‌کنند که هنگامی که با بی‌تفاوتی تسلیم فشارهای هنجاری و اجباری شوند، حمایت اجتماعی ذی‌نفعان را کسب می‌کنند. چنین رویکرد جبرگرایانه به تئوری نهادی به چالش کشیده شده است در واقع نظریه نهادی نوین به دنبال هم‌شکلی صرف نیست بلکه بیش از آن به دنبال انتقال ارزش‌های ذی‌نفعان است و بیان می‌دارد که در صورت انتقال ارزش‌های ذی‌نفعان است که حمایت آنها جلب می‌شود نه در سایه‌ی هم‌شکلی ظاهری از آنجایی که هر حرفه/رشته‌ای که با جامعه در ارتباط است خود بعنوان یک نهاد تعریف می‌شود. بنابراین

برای بررسی عوامل کلان مؤثر بر حسابداری داخلی، نظریه نهادی می‌تواند به عنوان یک مفهوم مفید به کار رود (لنز و هان، ۲۰۱۵). نظریه نهادی، نظریه‌ای معتبر برای بررسی حسابداری داخلی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه است (ایندایا و هانفا، ۲۰۱۳). این نظریه به عنوان چارچوبی مفهومی برای توضیح انطباق سازمانی بیان می‌کند که چگونه ساختارها و شیوه‌های سازمانی از طریق تغییرات ناشی از فشار نهادی شکل می‌گیرند (میهرت و همکاران، ۲۰۱۰). این نظریه اظهار می‌کند که محیط نهادی، قواعدی مانند انتظارات و هنجارهای اجتماعی ایجاد می‌کند که مقتضیات ساختارها، عملیات و رفتارها و سنت‌ها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. تطبیق با این انتظارات و هنجارها برای یک نهاد ضروری است تا این که مشروعیت خود را حفظ کند و بر حسب آن از دستیابی به منابع کمیاب اطمینان حاصل نماید. در مطالعات اخیر، از نظریه نهادی به عنوان چارچوبی برای تبیین و شناسایی دلایل وجود حسابداری داخلی استفاده شده است (لنز و هان، ۲۰۱۵). این نظریه، تغییرات را تا حد زیادی به عنوان پاسخ‌هایی به سه مکانیسم می‌بیند که عبارتند از:

- ✓ عوامل اجباری
- ✓ عوامل هنجاری
- ✓ عوامل تقلیدی.

### عوامل اجباری

این عوامل به انطباق با قوانین و دیگر مقررات الزام‌آور مربوط‌اند. از آن جمله می‌توان به استانداردهای حسابداری، حسابرسی و قوانین مربوطه اشاره نمود. این عوامل در شکل‌گیری حسابداری داخلی در سازمان‌ها ناشی از فشارهای مراجع قانونی از جمله سازمان بورس و کمیسیون اوراق بهادار و ... می‌باشد.

### عوامل هنجاری

این عوامل از هنجارهای تعریف شده در محیط نشأت می‌گیرد که با تطبیق با آن هنجارها، در ایجاد مشروعیت نهادی تأثیرگذار هستند. این هنجارها از گروه‌های حرفه‌ای شکل می‌گیرد که سعی در تعریف شرایط و شیوه اشتغال خود و مشروعیت بخشیدن به آن را دارند. بعبارت دیگر عوامل هنجاری از افزایش در حرفه‌ای شدن ناشی می‌گردد که از آن جمله می‌توان به افراد حرفه‌ای و دارای مهارت، فرهنگ نهادی و ویژگی‌های آن اشاره کرد. حرفه‌ای شدن سازمان‌ها در حوزه حسابداری داخلی به معنی حرکت در مسیر استانداردهای حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی هست. در این راستا، در حسابداری داخلی عوامل هنجاری تأثیرشان را از طریق درجه انطباق با چارچوب کار حرفه‌ای بین‌المللی که توسط انجمن

<sup>۱</sup> Institutional Theory

### رویکردهای هلدینگی

انواع هلدینگ‌ها بر مبنای ساختارهای مورد استفاده برای اداره گروه‌های بزرگ در دو دسته‌بندی الگوهای آسیایی (آسیا-اقیانوسیه) و اروپایی (آمریکای شمالی و اروپا) قرار می‌گیرد.

در این راستا سه شیوه شناخته‌شده در برقراری ارتباط میان شرکت مادر و شرکت‌های زیرمجموعه عبارتند از: برنامه ریزی استراتژیک، کنترل استراتژیک و کنترل مالی. شرکت‌های مادری که جهت نظارت بر شرکت‌های زیر مجموعه خود، از شیوه برنامه‌ریزی استراتژیک پیروی می‌کنند، در تصمیم‌گیری‌ها و تدوین برنامه‌های شرکت‌های زیرمجموعه دخالت کامل دارند. شرکت مادر نقش بسیار مهمی در تدوین برنامه‌ها و استراتژی‌ها برای شرکت‌های زیرمجموعه و همچنین افزودن شرکت‌های جدید به پورتفوی بنگاه بر عهده دارد. پس از طراحی برنامه کلان، شرکت مادر مسئولیت هر یک از شرکت‌های زیرمجموعه را مشخص می‌کند و شرکت‌ها، وظیفه اجرای بخش‌های مختلف برنامه را بر عهده دارند. در چنین بنگاه‌هایی معمولاً، شرکت مادر تعداد زیادی کارکنان وظیفه‌ای متخصص و همچنین واحدهای ارائه دهنده خدمات مشترک در زمینه‌هایی چون بازاریابی، مهندسی، تحقیق و توسعه و امور اداری را در خود جای داده و خدمات بسیاری به شرکت‌های زیرمجموعه ارائه می‌کند.

شرکت‌های مادری که از شیوه کنترل مالی پیروی می‌کنند شدیداً به عدم تمرکز در برنامه‌ریزی متعهد و پایبند هستند. آن‌ها شرکت‌های زیرمجموعه خود را به صورت شرکت‌های کاملاً مستقل و با حداکثر اختیارات ممکن و مسئولیت کامل در تعیین برنامه‌ها و استراتژی‌های خود، سازماندهی می‌کنند. حداقل تعداد ممکن کارکنان در مرکز، مستقر هستند که مسئولیت آن‌ها بیشتر پشتیبانی تصمیمات مدیران بنگاه و کنترل مالی است. شرکت‌های زیرمجموعه در تعاملات خود کاملاً به صورت شرکت‌های مجزا و مستقل عمل می‌کنند.

در بنگاه‌هایی که از شیوه کنترل استراتژیک پیروی می‌کنند، شرکت مادر برنامه‌ریزی را به شرکت‌های زیرمجموعه تفویض کرده و خود به کنترل و ارزیابی برنامه‌های پیشنهادی توسط شرکت‌ها می‌پردازند. کنترل استراتژیک به عنوان حد واسط دو شیوه کنترل مالی و برنامه‌ریزی استراتژیک شناخته می‌شود (گولد و همکاران، ۱۹۹۴). اتخاذ شیوه کنترل مالی به دلیل نیازمندی‌های اطلاعاتی و سازوکارهای اطلاعاتی محدودتر، بخش کوچک‌تری را در شرکت مادر به خود اختصاص می‌دهد (کالینز و همکاران، ۲۰۰۷). عبارتی دیگر

بین‌المللی حسابرسان داخلی ارائه شده است نشان می‌دهد. با نیروی هنجاری قویتر، مؤثرتر بودن واحد حسابرسی داخلی خودش را با انطباق با اصول کار حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی نشان می‌دهد (لنز و هان، ۲۰۱۵).

### عوامل تقلیدی

این عوامل اشاره به این دارد که سازمان‌ها تمایل به اتخاذ مدل و الگوی خودشان در پی انواع مشابه از سازمان‌هایی که موفق و مشروع در نظر گرفته شده‌اند دارند. لنز و هان، (۲۰۱۵) آرنا و همکاران (۲۰۰۶) بر فشار اجباری همتایان، ناشی از مقررات بورس اوراق بهادار برای بررسی توسعه حسابرسی داخلی در شش شرکت ایتالیایی به عنوان یک مطالعه موردی متمرکز شدند، بررسی یافته‌های آنان تأیید کرد که اتخاذ و توسعه حسابرسی داخلی علاوه بر آنکه ناشی از فشار اجباری ناشی از قوانین و مقررات است، تحت تأثیر فشار تقلیدی و هنجاری نیز بوده است.

### هلدینگ

در دایره المعارف بریتانیکا، هلدینگ شرکتی است که دارای سهام و حق رای در یک یا چند شرکت بوده و می‌تواند بر آنها اعمال کنترل کند. به عبارت دیگر هلدینگ، یک سازمان یا شرکت سرمایه‌گذاری یا مدیریتی و تخصصی است که بخش زیادی از سهام یا مالکیت شرکت‌های زیرمجموعه خود را در اختیار دارد و از این طریق می‌تواند بر آنها اعمال مدیریت کند. منافع اصلی هلدینگ‌ها از طریق تسلط و کنترل بر شرکت‌های دیگر تامین می‌شود؛ و در عین حال هلدینگ‌ها امکانات جدیدی هم برای این شرکت‌ها فراهم می‌آورند (مردی، ۱۳۸۱).

به اعتقاد گولد و همکاران (۲۰۰۰)، همان‌طور که راهبرد سطح کسب و کار راهنمای تصمیم‌ها در سطح کسب و کار است، راهبرد سطح بنگاه باید راهنمای تصمیم‌ها در سطح شرکت مادر باشد. همچنین، تصمیم‌ها در سطح شرکت مادر با دو پرسش اصلی روبه‌رو است:

- ۱) منابع شرکت مادر در چه کسب‌وکارهایی و از چه طریقی (سهام مالکیتی، سهام اقلیت، سرمایه‌گذاری مشترک و شراکت) سرمایه‌گذاری شود؟
- ۲) چگونه شرکت مادر باید بر کسب‌وکارهای تحت کنترل، اثر بگذارد، با آنها در ارتباط باشد؟ و آن‌ها را مدیریت کند؟

اندازه شرکتهای مادر پیرو الگوی برنامه‌ریزی استراتژیک در مقایسه با شرکتهای پیرو الگوی کنترل مالی بزرگتر است.

### پیشینه پژوهش

بررسی ادبیات پژوهش سبب می‌شود که از جمع‌آوری داده‌های نامناسب اجتناب گردد. براساس این دیدگاه، محقق باید به قدر کافی از ادبیات پژوهش آگاه باشد به گونه‌ای که اطمینان حاصل کند که پژوهش، جدید است. بر همین اساس پژوهش‌های مرتبط در دو بخش طبقه‌بندی و ارائه می‌گردد.

### پژوهش‌های داخلی

بررسی‌های ادبیات موضوع حسابداری داخلی در هلدینگ‌ها در ایران نشان می‌دهد که پژوهش‌های بسیار محدودی در حوزه هلدینگ‌ها و بالاخص بحث حسابداری داخلی در هلدینگ‌ها انجام شده است (قلی پناه و همکاران، ۱۳۹۴). بررسی ادبیات گذشته در این حوزه بیانگر آن است که وظایف کنترل و حسابداری شرکت‌های هلدینگ، با فعالیت‌های برنامه‌ریزی در ارتباط هستند. در این راستا می‌توان بیان کرد که دلیل اصلی شکست بسیاری از شرکت‌های هلدینگ عدم توجه دقیق به منطق تناسب در سرمایه‌گذاری‌ها و شیوه‌های راهبری شرکتی است (رحمان سرشت و فتح‌الهی، ۱۳۹۰). در این ارتباط پژوهش‌های مرتبط با حسابداری داخلی بعنوان یکی از اجزای راهبری شرکتی، نشان می‌دهد که حسابداری داخلی می‌تواند تأثیرات قابل ملاحظه‌ای در برآوردن نیازهای استفاده‌کنندگان داشته باشد (شفیعی، انصاری، ۱۳۸۸).

در زمینه چالش‌های حسابداری داخلی در شرکت‌ها نیز می‌توان به نتایج پژوهش نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) اشاره کرد. پس از جمع‌آوری پاسخ پیمایش‌ها و انجام آزمون‌های آماری، نهایتاً ۳۱ عامل مؤثر در عدم توسعه حسابداری داخلی در ایران در پژوهش مزبور عنوان گردید. ۳۱ عامل مزبور در قالب "عوامل سازمانی"، "عوامل محیطی" و "سایر عوامل" طبقه‌بندی و ارائه نمودند. آنها ۱۰ عامل اول عدم توسعه حرفه‌ای حسابداری داخلی در ایران برحسب اولویت را به شرح ذیل گزارش نموده‌اند

- ✓ جایگاه نامناسب سازمانی واحد حسابداری داخلی
- ✓ ضعف مدیریت واحد حسابداری داخلی
- ✓ عدم وجود پژوهش‌های کافی در زمینه حسابداری داخلی
- ✓ فقدان الزامات قانونی جهت ایجاد واحد حسابداری داخلی
- ✓ فقدان انجمن حرفه‌ای حسابداری داخلی

- ✓ عدم شناخت کافی نسبت به حسابداری داخلی
- ✓ کمبود نیروی انسانی متخصص
- ✓ فقدان استانداردهای حرفه‌ای حسابداری داخلی
- ✓ عدم وجود پشتوانه اجرایی
- ✓ عدم استقلال

نکته قابل توجه در این پژوهش این است که روش پژوهش مورد استفاده بصورت ترکیبی بوده (مصاحبه و پرسش‌نامه) است و مربوط به بیش از ۲۰ سال پیش می‌باشد که الزامات استقرار حسابداری داخلی توسط سازمان بورس ایجاد نشده بود و همچنین پژوهش‌های حوزه حسابداری داخلی نسبت به زمان فعلی بسیار ناچیز بوده است. از تغییرات بارز بعد از این پژوهش می‌توان به ایجاد الزامات سازمان بورس در ارتباط با حسابداری داخلی، شکل‌گیری انجمن حسابداری داخلی، گسترش استانداردهای حرفه‌ای حسابداری داخلی و گسترش پژوهش‌های حوزه حسابداری داخلی اشاره کرد.

رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) نیز با پیمایش ۱۹۳ نفر از کارشناسان ذیربط امور مالی دانشگاهی و افراد شاغل خارج از دانشگاه به بررسی "موانع استقرار واحد حسابداری داخلی در دانشگاه‌های دولتی ایران" پرداختند. آن‌ها موانع استقرار حسابداری داخلی را در سه گروه "موانع فرهنگی، سازمانی و قانونی"، "عدم شناخت، آموزش و هماهنگی" و "موانع مرتبط با کارکنان واحد حسابداری داخلی"، گزارش نمودند. شایان ذکر است موانع شناسایی شده توسط ایشان عمدتاً بر کار پژوهشی نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) استوار بوده است.

### پژوهش‌های خارجی

پژوهش جهانی در مورد حسابداری داخلی در سالهای ۲۰۰۶ و ۲۰۱۰ بیان می‌کند که علت وجودی حسابداری داخلی الزامات قانونی است که می‌تواند ناشی از قوانین تجاری کشورها یا قوانین بورسی و سایر الزامات باشد. نتایج این بررسی نشان می‌دهد که در سال ۲۰۰۶، حدود ۶۲٪ و در سال ۲۰۱۰ حدود ۷۰٪ از پاسخ‌دهندگان دلیل وجودی فعالیت حسابداری داخلی را الزامات قانونی می‌دانند (آلگرینی و همکاران، ۲۰۱۱).

نتایج پیمایش بین‌المللی پیکره عمومی دانش (سیباک، ۲۰۱۵) بیانگر آن است که مدیران حسابداری داخلی در سراسر جهان عمده دلیل مرتبط با عدم رعایت استانداردها را موارد زیر می‌دانند:

- ✓ مناسب نبودن استانداردهای حسابداری داخلی برای واحدهای اقتصادی کوچک
- ✓ فقدان ملاحظات هزینه-منفعت برای رعایت آن
- ✓ فقدان منابع انسانی کافی حسابداری داخلی

مهم‌ترین چالش‌های اجرای حسابرسی داخلی را به شرح زیر گزارش دادند:

- ✓ عدم همکاری کارکنان واحد حسابداری
- ✓ فقدان علاقه و انگیزه مدیریت نسبت به حسابرسی داخلی
- ✓ نادیده انگاشتن قوانین و مقررات در پردازش اسناد درآمد و هزینه
- ✓ حمایت اتحادیه‌های کارگری از بنیان تقلب
- ✓ عدم آگاهی از نقش حسابرسی داخلی
- ✓ فقدان آموزش

این پژوهش علاوه بر این‌که از نمونه محدودی بهره می‌گیرد همچنین تنوع افراد نمونه مورد بررسی نیز کافی نیست و موانع فقط از دیدگاه حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفته است. ضمن اینکه نتایج چالش‌ها نشان می‌دهد که تمرکز اصلی پژوهش در حوزه مالی بوده است و چالش‌های مرتبط با حوزه راهبری شرکتی، ریسک و ... مدنظر قرار نگرفته است. بدین منظور خلاصه چالش‌های شناسایی شده در ادبیات پژوهش به شرح زیر می‌باشد (جدول شماره یک):

- ✓ عدم حمایت مدیریت/ هیئت‌مدیره
  - ✓ وقت‌گیر بودن رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی
  - ✓ قوانین، مقررات محلی جایگزین
  - ✓ پیچیده بودن استانداردها
  - ✓ عدم الزام به رعایت استانداردهای حسابرسی داخلی در برخی از کشورها
  - ✓ عدم تناسب و مناسب بودن استاندارد با صنعت خاص
  - ✓ عدم ترجمه استانداردها به زبان محلی
- تمرکز اصلی این پیمایش بر رعایت/عدم رعایت استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی بوده و تمام جوانب حسابرسی داخلی را شامل نمی‌گردد. همچنین به دلیل گستردگی جامعه بین‌المللی این پژوهش به نظر می‌رسد تنوع موانع در اولویت-بندی‌ها تأثیرگذار است و شاید بتوان گفت گسترده بودن جامعه آن، اثرات مناسب/نامناسبی بر تحلیل نتایج داشته است. از طرف دیگر این پژوهش اغلب در کشورهایی انجام شده است که از نظر عمر حسابرسی داخلی نسبت به ایران توسعه‌یافته‌تر بوده‌اند و احتمالاً نتایج ایران باتوجه به چرخه عمر می‌تواند متفاوت باشد.

همچنین بزمی و همکاران (۲۰۱۶) با انجام مصاحبه با ۲۰ حسابرس داخلی شرکت‌های خصوصی شهر لاهور پاکستان

جدول ۱: مرور ادبیات پژوهش

| مقالات و منابع   | مفاهیم   |
|--|--|
| نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)                        | عدم حمایت قوانین و مقررات از جایگاه و منزلت حسابرسی داخلی                          |
| نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)                        | عدم کفایت قوانین و مقررات مناسب در خصوص الزام به استفاده از خدمات حسابرسی داخلی    |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)  | شکل‌گیری دید منفی به حسابرسی داخلی   |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) در راستای نتایج نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶)        | عدم وجود جایگاه مرجعیت حرفه‌ای برای انجمن حسابرسان داخلی ایران                     |
| نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)                        | ضعف نقش‌آفرینی انجمن حسابرسان داخلی ایران در ارتقای این حرفه                       |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) منتهی و همکاران (۱۳۹۷)                               | ضعف ارتباطات حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی ایران با سازمان‌ها و جامعه حسابرسی داخلی |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) منتهی و همکاران (۱۳۹۷) | سابقه کم انجمن حسابرسان داخلی در ایران   |
| نتایج رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) منتهی و همکاران (۱۳۹۷)                         | ضعف ارتباطات بین‌المللی انجمن‌های حسابرسی داخلی                                    |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) منتهی و همکاران (۱۳۹۷)                               | عدم ترویج/تقویت مدارک حرفه‌ای مناسب بعنوان شاخص‌های مهم مهارت حرفه‌ای              |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)  | ضعف در فرهنگ پاسخ‌گویی/پاسخ‌خواهی  |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)  | ضعف فرهنگ عارضه‌یابی در سازمان‌ها  |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)  | نگرش پلیسی به حسابرسی داخلی در سازمان‌ها   |
| رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)  | مقاومت در برابر تغییر  |
| نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)                        | فقدان رشته یا گرایش تحصیلی در رشته حسابرسی داخلی                                   |

| مفاهیم   | مقالات و منابع  |
|--|---|
| نامناسب بودن آموزش‌های دانشگاهی با اجرای حسابرسی داخلی در عمل      | نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) منتی و همکاران (۱۳۹۷)   |
| ضعف آموزش در زمینه دانش مدیریت سازمان‌ها در هلدینگ                 | بروخ (۲۰۰۰)، فتح‌الهی و رحمان سرشت (۱۳۹۰)، گولد و کمبل (۱۹۹۴)   |
| ضعف کتب آموزشی در زمینه حسابرسی داخلی                              | نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)، فاستر و همکاران (۲۰۱۴)، بزمی و همکاران (۲۰۱۶)                                      |
| ضعف کتب آموزشی در زمینه هلدینگ‌ها، نظامات کنترلی و راهبری          | بروخ (۲۰۰۰)، فتح‌الهی و رحمان سرشت (۱۳۹۰)، گولد و کمبل (۱۹۹۴)   |
| تنوع دانش موردنیاز برای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها (بدنه دانش)     | نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)   |
| عدم انتخاب دقیق نیروی انسانی برای واحدهای حسابرسی داخلی            | نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)، سی باک (۲۰۱۵)  |
| ضعف مهارت و تخصص لازم در حسابرسی داخلی                             | گولد و کمبل (۲۰۰۰)، نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)   |
| استفاده از نیروهای مازاد در سایر بخش‌ها بعنوان نیروی حسابرسی داخلی | نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴) منتی و همکاران (۱۳۹۷)   |
| ضعف در فرهنگ‌سازی حسابرسی در داخل هلدینگ‌ها                        | نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)، بزمی و همکاران (۲۰۱۶)  |
| ضعف در ترویج ضرورت و فایده استفاده از خدمات حسابرسی داخلی          | رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)، فاستر و همکاران (۲۰۱۴) نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶)   |
| اعتقاد مدیران به عدم نیاز به حسابرسی داخلی با وجود حسابرسی مستقل   | نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)، فاستر و همکاران (۲۰۱۴) منتی و همکاران (۱۳۹۷)                                       |
| عدم حمایت مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی                             | نیکخواه آزاد و همکاران (۱۳۷۶) رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)، سی باک (۲۰۱۵)، فاستر و همکاران (۲۰۱۴)، بزمی و همکاران (۲۰۱۶) منتی و همکاران (۱۳۹۷) |

### پرسش پژوهش

شناسایی چالش‌های حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها و ارائه راهکار می‌تواند در توسعه رهنمودی برای کمیته‌های حسابرسی و حسابرسی داخلی هلدینگ‌ها بمنظور بهبود نظارت و عملیات حسابرسی داخلی و همچنین پیشبرد پذیرش و نقش آفرینی حرفه حسابرسی داخلی در شرکت‌های هلدینگ و کمک به هلدینگ‌ها در راستای استفاده بهینه از خدمات حسابرسی داخلی مؤثر باشد. بنابراین براساس موضوع پژوهش که هدف اصلی، شناسایی چالش‌های حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها و ارائه راهکار است پرسش اصلی پژوهش این است که چالش‌های حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها و راهکارهای مناسب چیست؟ برای شناسایی راهکارهای مناسب، ضروری است که ابتدا چالش‌ها شناسایی شود. بنابراین در این پژوهش به تناسب چالش‌های شناسایی شده، راهکارهای مربوط نیز ارائه می‌گردد.

### روش‌شناسی پژوهش

نتایج پژوهش ساعی و همکاران (۱۳۹۴) که به بررسی و تحلیل محتوای مقالات علمی پژوهشی حسابرسی در دو دهه اخیر (تا

سال ۱۳۹۲) در ایران پرداخته است نشان می‌دهد که تنها یک درصد پژوهش‌های حوزه حسابرسی از پارادایم تفسیری و رویکرد کیفی پژوهش استفاده کرده‌اند و ۹۹ درصد باقی، پارادایم اثباتی و رویکرد کمی را بکار گرفته‌اند. بررسی‌های بیشتر توسط قلی‌پناه و همکاران (۱۳۹۴) در حوزه روش‌شناسی حسابرسی داخلی نیز نشان می‌دهد که اغلب پژوهش‌های حوزه حسابرسی داخلی با استفاده از روش‌های مبتنی بر پارادایم اثباتی بوده است. نتایج بررسی مروری ایشان بیان می‌کند که بیش از ۹۶ درصد پژوهش‌های حوزه حسابرسی داخلی با استفاده از پارادایم اثباتی و رویکرد کمی بوده است.

باتوجه به اینکه موضوع پژوهش حاضر، بررسی چالش‌های حسابرسی داخلی در حوزه هلدینگ‌ها و ارائه راهکار هست بنابراین باید به دنبال واقعیت در تعاملات اجتماعی میان انسان‌ها بود. هدف این پژوهش دستیابی به تفسیر و فهم از تعاملات اجتماعی انسان‌ها در حسابرسی داخلی در قالب مقوله‌ها و معانی است. بنابراین تحت پارادایم تفسیری اجرا می‌شود. از جنبه روش‌شناسی در پارادایم اثباتی مدل اساسی پژوهش، مدل فرضیه‌ای قیاسی است و اندازه‌گیری و کمی-



اجرای این پژوهش که مبتنی بر تحلیل محتوا است به شرح ذیل انجام گردیده است:

- ۱) مطالعه مبانی نظری و ادبیات موضوع به منظور ایجاد نظم در مسیر پژوهش
- ۲) انتخاب نمونه برای مصاحبه و تحلیل
- ۳) ج. تشکیل پایگاه داده نمونه‌های منتخب و ایجاد الگوریتم و قواعد جمع‌آوری داده
- ۴) د. جمع‌آوری و تنظیم داده‌ها از طریق جلسات مصاحبه با نمونه‌های منتخب و دریافت مدارک و مستندات پشتیبان بمنظور تحلیل محتوا
- ۵) ه. تحلیل داده‌ها با استفاده از فرآیند رمزگذاری
- ۶) و. تدوین چالش‌ها و راهکارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها

این پژوهش در زمینه چالش‌های حسابرسی داخلی و راهکارهای آن در شرکت‌های هلدینگ از دیدگاه ذینفعان آن (یعنی اعضای کمیته‌های حسابرسی و مدیران حسابرسی و مدیران ارشد اجرایی و مدیران عملیاتی و...) در محیط بورس اوراق بهادار و فرابورس ایران انجام شده است. الزام اصلی برای مشارکت-کنندگان فوق آن است که دارای دانش و تجربه کافی در خصوص موضوع و هلدینگ باشند تا بدین طریق بتوان داده‌های غنی در خصوص چالش‌ها و راهکارهای حسابرسی داخلی جهت تحلیل، گردآوری کرد. مشارکت‌کنندگان پژوهش، واحدهای حسابرسی داخلی هلدینگ‌ها، خبرگان حسابرسی داخلی و مدیران ارشد سازمان‌ها خواهند بود. این نمونه‌گیری از این نظر هدفمند است که حائز معیارهایی بشرح زیر خواهد بود:

هلدینگ‌های نمونه:

- ۱) حداقل عمر حسابرسی داخلی در هلدینگ، 3 سال باشد.
  - ۲) هلدینگ جزو شرکت‌های برتر طبق رتبه‌بندی سازمان مدیریت صنعتی باشد.
- مصاحبه‌شونده‌ها (دارای یکی از ویژگی‌های زیر):
- ۱) حداقل باید در رده مدیریت ارشد سازمان و یا مدیر حسابرسی داخلی باشند.
  - ۲) حداقل سابقه کار در حوزه حسابرسی داخلی باید 5 سال و در هلدینگ 2 سال باشد.

بر اساس بررسی‌های صورت‌گرفته از کل هلدینگ‌های ثبت شده نزد سازمان بورس، تعداد ۳۱ هلدینگ در بازار بورس یا فرابورس پذیرش گردیده بودند. از آنجایی که موضوع پژوهش، شناسایی چالش‌های حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها است و بدیهی است هلدینگ‌هایی در حوزه پژوهش قرار می‌گیرند که در بازار بورس/فرابورس پذیرش شده و دارای شرکت‌های

سازی رفتار انسان، به لحاظ عینی و آماری امکان‌پذیر است ولیکن در پارادایم تفسیری، مدل فرضیه‌ای قیاسی قابل استفاده نبوده و سعی بر درک و فهم تجربیات و تفاسیر ذهنی مردم دارد، بنابراین پارادایم تفسیری منجر به رویکردهای کیفی می‌شود. داده‌های کیفی از واژه و کلمات، تصاویر و صداها تشکیل شده و معمولاً بنا به ماهیت ساخت‌نیافته است. بنابراین در روش کیفی، مشاهده و مصاحبه یکی از اصلی‌ترین منابع جمع-آوری داده محسوب می‌شود (ایمان و نوشادی، ۱۳۹۰).

از آنجایی که این پژوهش دنبال شناسایی چالش‌ها و ارایه راهکارها است پس به دنبال شناسایی گروه معانی و مفاهیم می‌باشد. بنابراین از روش تحلیل محتوای کیفی استفاده می‌شود. در تحلیل محتوای کیفی، فقط کدگذاری باز و کدگذاری محوری انجام می‌شود و کدگذاری منتخب/تئوریک وجود ندارد. بر اساس نظریه شی یه و شانون تحلیل محتوای کیفی به سه نوع تقسیم می‌شود که عبارتند از: ۱. تحلیل محتوای عرفی و قراردادی؛ ۲. تحلیل محتوای تلخیصی یا تجمعی و ۳. تحلیل محتوای جهت‌دار

در این سه نوع، تحلیل محتوای جهت‌دار دارای ساختارمندی بیشتری است. از سویی دیگر، استفاده از ادبیات موضوع و مطالعه نوشته‌های علمی، پژوهش‌گر را در یادگیری مفاهیم، دوری از دام‌های بالقوه و کاربرد روش‌های گردآوری داده‌ها کمک می‌کند (ایمان و نوشادی، ۱۳۹۰). بنابراین در این پژوهش از تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار استفاده می‌گردد. پژوهش حاضر از جنبه اهداف پژوهش، از نوع پژوهش‌های اکتشافی است.

منابع داده‌های این پژوهش عبارتند از: مصاحبه ساختارنیافته، بررسی ادبیات و مطالعات گذشته و تحلیل محتوای اسناد و مدارک مربوط. بدین منظور بیش از ۱۵۰ مقاله و منبع مرتبط با موضوع از مجلات مختلف داخلی و بین‌المللی مورد بررسی و تحلیل محتوای کیفی قرار گرفت. منابع مزبور در حوزه حسابرسی داخلی، هلدینگ‌ها و تئوری‌های پشتیبان و برخی پژوهش‌های مرتبط با حسابرسی مستقل بوده است. از سویی دیگر با استفاده از مصاحبه‌های ساختارنیافته با نمونه آماری، داده‌های جمع‌آوری شده از مقالات و منابع ادبیات موضوع مورد پالایش و تکمیل قرار گرفت. مصاحبه روش مناسبی برای جمع‌آوری داده‌ها در روش تحلیل محتوای کیفی است چرا که مصاحبه‌ها مبتنی بر تجارب و محتوای جاری نمونه‌ها هستند و افراد مصاحبه‌کننده فرصتی برای مصاحبه با افراد دیگر در یک موقعیت خاص به صورت چهره به چهره پیدا می‌کنند. هرچند مصاحبه‌های چهره به چهره پرهزینه و زمان‌بر هستند، اما داده‌های عمیق‌تری جمع‌آوری می‌شود. فرایند

هدف بررسی چالش‌های حسابرسی داخلی بر اساس مصاحبه با مدیران ارشد و مصاحبه‌شونده‌های حائز شرایط بود بنابراین تعداد ۲۰ نفر از هیئت‌مدیره، مدیران ارشد، حسابرسی داخلی، اعضای کمیته حسابرسی و ... انتخاب گردید که اطلاعات تحلیلی افراد مصاحبه‌شونده به شرح جدول زیر می‌باشد.

زیرمجموعه باشند. با پالایش مزبور تعداد ۳۱ هلدینگ به ۱۸ مورد کاهش یافت که دارای زیرمجموعه‌های بوری و غیربوری بودند. از جامعه آماری مزبور با در نظر گرفتن مشابهت صنعت و ... در نهایت ۸ هلدینگ بعنوان نمونه انتخاب شده و مورد بررسی قرار گرفتند که در صنایع مختلف و مهم اقتصاد کشور قرار دارند. باتوجه به اینکه انتخاب هلدینگ‌ها با

جدول ۲: آمار توصیفی

| تعداد نفرات | رشته تحصیلی                   | تعداد نفرات | مدرک تحصیلی   | تعداد نفرات | سمت سازمانی        |
|-------------|-------------------------------|-------------|---------------|-------------|--------------------|
| ۱۴          | مرتبط با مالی/مدیریت/حسابداری | ۷           | دکتری         | ۸           | عضو هیئت مدیره     |
|             |                               | ۸           | کارشناسی ارشد | ۵           | عضو کمیته حسابرسی  |
| ۶           | غیرمرتبط با مالی/حسابداری     | ۵           | کارشناسی      | ۶           | مدیر حسابرسی داخلی |
|             |                               |             |               | ۳           | مدیر/معاون مالی    |

روش‌های مصاحبه، تحلیل محتوای ادبیات و بررسی اسناد و مدارک بکار گرفته شده است (دیانتی، ۱۳۹۷)

#### یافته‌های پژوهش

پس از تحلیل و کدگذاری حجم فراوانی از داده‌های پژوهش که شامل متن مقالات و مصاحبه‌ها بوده است چالش‌های حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها در قالب مقوله‌های اصلی حاصل از تحلیل محتوای کیفی در سه گروه عوامل اجباری، عوامل هنجاری و عوامل تقلیدی در بستر نظریه نهادی طبقه‌بندی گردید که در جدول شماره ۲ تشریح می‌شود.

#### اعتبار یافته‌های پژوهش

به منظور سنجش کیفیت و اعتباربخشی پژوهش‌های کیفی، از روش‌های مختلفی استفاده می‌شود که روش‌های زاویه‌بندی<sup>۱</sup> و روش کنترل اعضا از جمله این روش‌ها هستند (دیانتی، ۱۳۹۷). در این پژوهش از هر دو روش مزبور استفاده گردیده است. بدین منظور قبل از شروع مصاحبه‌ها، رهنمود مصاحبه بر اساس مصاحبه با ۵ نفر از مدیران حسابرسی داخلی و همچنین دریافت نظرات صاحب‌نظران دانشگاهی تهیه گردید و مصاحبه‌ها بر مبنای رهنمود مزبور صورت پذیرفت. مصاحبه‌ها با اجازه مصاحبه‌شوندگان ضبط گردید. پژوهشگر هر مصاحبه را چندین بار گوش کرده تا نسبت به پیاده‌سازی مفاهیم و مقوله‌ها و جلوگیری از دست دادن برخی داده‌ها اطمینان حاصل کند. فرآیند کدگذاری و مقوله‌بندی نیز طی چندین مرحله توسط پژوهشگر صورت گرفت. در این ارتباط بر اساس روش کنترل اعضا به منظور اعتبار یافته‌ها نتایج تحلیل و کدگذاری برخی از مصاحبه‌ها در اختیار ۶ نفر (سه نفر از مشارکت‌کنندگان پژوهش و سه نفر از خارج از مشارکت‌کنندگان) قرار گرفت و نظرات آن‌ها پیرامون کدبندی و مقوله‌های استخراجی از متن اخذ گردید که نظرات ایشان بیانگر کدبندی و مقوله‌بندی صحیح پژوهشگر بود. همچنین روش زاویه‌بندی نیز بکار گرفته شده است. بدین منظور برای اجماع داده‌ها از گروه‌های مختلف شامل حسابرسان داخلی، اعضای هیئت‌مدیره، مدیران ارشد و اعضای کمیته‌های حسابرسی در مصاحبه‌ها استفاده شده است. همچنین بر مبنای رویکرد اجماع روش‌ها، در پژوهش حاضر،

<sup>۱</sup> Triangulation

جدول ۳: چالش‌ها و راهکارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها

| مقوله اصلی                            | زیر مقوله  | چالش‌ها   | راهکارها  |   |
|---------------------------------------|--|---|---|---|
| عمل اجرایی                            | حرفه‌ای  | عدم حمایت قوانین و مقررات از جایگاه و منزلت حسابرسی داخلی                                   | ایجاد حمایت کافی از دستورالعمل‌های مربوط به حسابرسی داخلی در بستر قوانین بالادستی   |   |
|                                       |  | عدم وجود قوانین حمایت‌کننده از حسابرسان داخلی در برابر پیامدهای حاصل از گزارشگری نتایج      | ایجاد قوانین حمایت‌کننده و شفاف در ارتباط با پیامدهای حسابرسی   |   |
|                                       |  | عدم کفایت قوانین و مقررات مناسب در خصوص الزام به استفاده از خدمات حسابرسی داخلی             | تدوین قوانین و دستورالعمل‌های مناسب   |   |
|                                       |  | شکل‌گیری دید منفی به حسابرسی داخلی به دلیل الزام شکلی و نامتوازن به ایجاد حسابرسی داخلی     | شکل‌دهی نظام کنترلی و نظارتی بر پایش مستمر رعایت دستورالعمل‌های مزبور در شرکت‌ها  |   |
|                                       |  | عدم شفافیت ساختار جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها در ارتباط با شرکت‌های زیرمجموعه | تدوین رهنمودها و الزامات مناسب در خصوص ساختار، مسئولیت‌ها، و ارتباطات حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها نسبت به شرکت‌های زیرمجموعه |   |
|                                       |  | عدم وجود قوانین/دستورالعمل‌های مناسب در خصوص مسئولیت‌ها و نقش حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها    | تدوین رهنمودها و الزامات مناسب در خصوص ساختار، مسئولیت‌ها، و ارتباطات حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها نسبت به شرکت‌های زیرمجموعه |   |
|                                       | حرفه‌ای و نهادی  | حرفه‌ای   | کاهش انگیزه مدیر/تیم حسابرسی داخلی به دلیل عدم توجه/اجرای یافته‌ها/توصیه‌های حسابرسی داخلی                                  | تدوین رهنمودها و الزامات مناسب در خصوص ساختار، مسئولیت‌ها، و ارتباطات حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها نسبت به شرکت‌های زیرمجموعه |
|                                       |  |   | عدم وجود جایگاه مرجعیت حرفه‌ای برای انجمن حسابرسان داخلی ایران  | ایجاد حمایت‌های قانونی از نقش انجمن در ارتباط با حسابرسی داخلی شرکت‌ها و هلدینگ‌ها  |
|                                       |  |   | ضعف نقش‌آفرینی انجمن حسابرسان داخلی ایران در ارتقای این حرفه  | بازنگری ساختارها و ارتباطات انجمن حسابرسان داخلی ایران  |
|                                       |  |   | ضعف ارتباطات حرفه‌ای انجمن حسابرسان داخلی ایران با سازمان‌ها و جامعه حسابرسی داخلی  | بازنگری ساختارها، ارتباطات و مسئولیت‌های جاری انجمن حسابرسان داخلی ایران  |
| فرهنگی                                | فرهنگی   | سابقه کم انجمن حسابرسان داخلی در ایران  | بازنگری ساختارها، ارتباطات و مسئولیت‌های جاری انجمن حسابرسان داخلی ایران  |   |
|                                       |  | نبود انجمن‌ها/نهادهای جایگزین برای حسابرسی داخلی  | مستخرج از پژوهش   |   |
|                                       |  | ضعف ارتباطات بین‌المللی انجمن‌های حسابرسی داخلی   | بازنگری ساختارها، ارتباطات و مسئولیت‌های جاری انجمن حسابرسان داخلی ایران  |   |
|                                       |  | عدم ترویج/تقویت مدارک حرفه‌ای مناسب بعنوان شاخص‌های مهم مهارت حرفه‌ای                       | ایجاد بسترها و الزامات قانونی برای مدارک حرفه‌ای حسابرسی داخلی  |   |
|                                       |  | تنزیل جایگاه انجمن حسابرسان داخلی ایران به یک مرکز آموزشی                                   | بازنگری ساختارها و ارتباطات انجمن حسابرسان داخلی ایران  |   |
|                                       |  | ضعف در فرهنگ پاسخ‌گویی/پاسخ‌خواهی   | حرکت از بودجه نفتی به سمت بودجه مالیاتی، فرهنگ‌سازی عمومی در ایجاد بستر پاسخگویی  |   |
|                                       |  | ضعف فرهنگ عارضه‌یابی در سازمان‌ها   | استفاده از سمینارهای مدیریتی توسط نهادهای آموزشی و بالاسری  |   |
|                                       |  | نبود ظرفیت فرهنگی کافی در پذیرش انتقادات  | استفاده از سمینارهای مدیریتی توسط نهادهای آموزشی و بالاسری  |   |
| ضعف در فرهنگ بهبود مستمر در سازمان‌ها | استفاده از سمینارهای مدیریتی توسط نهادهای آموزشی و بالاسری |   |   |   |

| مقاله اصلی                       | زیر مقوله  | چالش‌ها   | راهکارها  |
|----------------------------------|--|---|---|
| تعلقات بین آموزش با آموزش / دانش | نگرش پلیسی به حسابرسی داخلی در سازمان‌ها                           | استفاده از سمینارهای مدیریتی توسط نهادهای آموزشی و بالاسری  |   |
|                                  |  | مقاومت در برابر تغییر   | استفاده از سمینارهای مدیریتی توسط نهادهای آموزشی و بالاسری  |
|                                  | فقدان رشته یا گرایش تحصیلی در رشته حسابرسی داخلی                   | نامناسب بودن آموزش‌های دانشگاهی با اجرای حسابرسی داخلی در عمل   | ایجاد محتوای آموزشی مناسب و کافی در طرح درس رشته-های حسابداری و مدیریتی   |
|                                  |  | عدم علاقه به آموزش و فراگیری اندک در حسابرسان داخلی   | ایجاد الزامات و انگیزش‌های لازم در ارتقای آموزش   |
|                                  |  | نبود محرک‌ها و انگیزش‌های مناسب به منظور ترویج ضرورت آموزش  | ایجاد الزامات و انگیزش‌های لازم در ارتقای آموزش   |
|                                  |  | ضعف آموزش در زمینه دانش مدیریت سازمان‌ها در هلدینگ  | برگزاری دوره‌های آموزشی مناسب در سازمان‌ها توسط مراکز آموزشی معتبر  |
|                                  |  | ضعف کتب آموزشی در زمینه حسابرسی داخلی   | ایجاد انگیزش‌های لازم در خصوص گسترش انتشارات مرتبط، استفاده از کتب معتبر بین‌المللی                                   |
|                                  |  | ضعف کتب آموزشی در زمینه هلدینگ‌ها، نظامات کنترلی و راهبری   | ایجاد انگیزش‌های لازم در خصوص گسترش انتشارات مرتبط، استفاده از کتب معتبر بین‌المللی                                   |
|                                  |  | ضعف مقالات و ارجاعات مناسب در زمینه هلدینگ‌ها و ساختارهای راهبری و کنترلی   | راهبری دانشجویان مقاطع ارشد و دکتری در زمینه پژوهش-های مرتبط  |
|                                  |  | تنوع دانش موردنیاز برای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها (بدنه دانش)  | دوره‌های آموزشی مناسب، الزام به داشتن دانش‌های مربوط به منظور اشتغال در حرفه حسابرسی داخلی                            |
| چالش‌های نیروی انسانی            | عدم انتخاب دقیق نیروی انسانی برای واحدهای حسابرسی داخلی            | استفاده از متخصصان منابع انسانی در توسعه شرح شغلی و شرایط احراز و مکانیسم‌های مناسب شناسایی و جذب برای حسابرسان داخلی |   |
|                                  |  | ضعف مهارت و تخصص لازم در حسابرسی داخلی  | استفاده از متخصصان منابع انسانی در توسعه شرح شغلی و شرایط احراز و مکانیسم‌های مناسب شناسایی و جذب برای حسابرسان داخلی |
|                                  | ضعف در تعریف شرایط احراز مناسب برای سطوح مختلف حسابرسی داخلی       | ضعف در توسعه شرح شغلی مناسب برای سطوح مختلف حسابرسی داخلی   | استفاده از متخصصان منابع انسانی در توسعه شرح شغلی و شرایط احراز و مکانیسم‌های مناسب شناسایی و جذب برای حسابرسان داخلی |
|                                  |  | عدم تدوین روش‌های جذب/استخدام مناسب برای نیروهای حسابرسی داخلی  | استفاده از متخصصان منابع انسانی در توسعه شرح شغلی و شرایط احراز و مکانیسم‌های مناسب شناسایی و جذب برای حسابرسان داخلی |
|                                  | استفاده از نیروهای مازاد در سایر بخش‌ها بعنوان نیروی حسابرسی داخلی | ارجحیت دادن اعتماد و عدم توجه به مهارت و صلاحیت حرفه‌ای در پذیرش مسئولیت حسابرسی داخلی                                | استفاده از متخصصان منابع انسانی در توسعه شرح شغلی و شرایط احراز و مکانیسم‌های مناسب شناسایی و جذب برای حسابرسان داخلی |
|                                  |  |   | استفاده از متخصصان منابع انسانی در توسعه شرح شغلی و شرایط احراز و مکانیسم‌های مناسب شناسایی و جذب برای حسابرسان داخلی |

| مقوله اصلی   | زیر مقوله                             | چالش‌ها   | راهکارها   |
|--------------|---------------------------------------|---|--|
| عوامل تقلیدی | چالش‌های مکانیسم‌های مدیریتی و نظارتی | نگاه گذرگاهی/مسافرخانه‌ای به حسابرسی داخلی در رویکرد نیروی انسانی   | ایجاد پورتفوی مناسبی از حقوق و مزایا، جایگاه سازمانی و نقش آفرینی برای حسابرسان داخلی                                  |
|              |                                       | عدم اولویت به حسابرسی داخلی و قبول مسئولیت حسابرسی داخلی بصورت پاره‌وقت   | ایجاد پورتفوی مناسبی از حقوق و مزایا، جایگاه سازمانی و نقش آفرینی برای حسابرسان داخلی                                  |
|              |                                       | عدم تدوین شاخص‌ها و معیارهای مناسب برای ارزیابی حسابرسی داخلی در سطح شرکت‌های هلدینگ                            | تدوین شاخص‌ها، معیارها و دستورالعمل‌های مناسب برای ارزیابی حسابرسی داخلی   |
|              |                                       | عدم توسعه روش‌ها و دستورالعمل‌های هماهنگ و متناسب حسابرسی داخلی در سطح شرکت‌های هلدینگ                          | توسعه روش‌ها و رهنمودهای حسابرسی داخلی هلدینگ‌ها بصورت همگن و یکپارچه  |
|              |                                       | نبود ساختار مدون روابط سازمانی بین حسابرسی داخلی شرکت مادر و شرکت‌های زیرمجموعه                                 | تدوین ساختار مدون روابط، مسئولیت‌ها و اختیارات حسابرسان داخلی شرکت مادر و زیرمجموعه‌ها                                 |
|              |                                       | نبود ساختار مدون روابط سازمانی بین کمیته حسابرسی شرکت مادر و شرکت‌های زیرمجموعه                                 | تدوین ساختار مدون روابط، مسئولیت‌ها و اختیارات کمیته حسابرسی شرکت مادر و زیرمجموعه‌ها                                  |
|              |                                       | ضعف در نظارت کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های هلدینگ  | تدوین ساختار مدون روابط، مسئولیت‌ها و اختیارات کمیته حسابرسی شرکت مادر و زیرمجموعه‌ها                                  |
|              |                                       | ابهام در خطوط گزارشگری حسابرسی داخلی در شرکت‌های زیرمجموعه  | تدوین ساختار مدون روابط، مسئولیت‌ها و اختیارات حسابرسان داخلی شرکت مادر و زیرمجموعه‌ها                                 |
|              |                                       | ضعف در فرهنگ‌سازی حسابرسی در داخل هلدینگ‌ها   | استفاده از الگوهای بهینه حرفه‌های دیگر مانند حسابرسی مستقل، پزشکی و ...  |
|              |                                       | ضعف در ترویج ضرورت و فایده استفاده از خدمات حسابرسی داخلی   | استفاده از الگوهای بهینه حرفه‌های دیگر مانند حسابرسی مستقل، پزشکی و ...  |
| عوامل تقلیدی | چالش‌های مکانیسم‌های مدیریتی و نظارتی | اعتقاد مدیران به عدم نیاز به حسابرسی داخلی با وجود حسابرسی مستقل  | استفاده از الگوهای بهینه حرفه‌های دیگر مانند حسابرسی مستقل، پزشکی و ...، برگزاری سمینارهای مدیریتی مناسب               |
|              |                                       | عدم حمایت مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی  | استفاده از الگوهای بهینه حرفه‌های دیگر مانند حسابرسی مستقل، پزشکی و ...، برگزاری سمینارهای مدیریتی مناسب               |
|              |                                       | ضعف الگوهای مناسب برای هماهنگ‌سازی فرآیندهای حسابرسی داخلی در سطح هلدینگ و شرکت‌های زیرمجموعه                   | تدوین الگوهای مناسب توسط نهادهای بالاسری از جمله سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی                                    |
|              |                                       | ضعف الگوهای مناسب در زمینه مدیریت چالش‌های حوزه منابع انسانی حسابرسی داخلی                                      | تدوین الگوهای مناسب توسط نهادهای بالاسری از جمله سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی با استفاده از متخصصان منابع انسانی |
|              |                                       | عدم استفاده از الگوهای بهینه برای مدیریت دانش و استعداد در سطح شرکت‌های هلدینگ                                  | تدوین الگوهای مناسب توسط نهادهای بالاسری از جمله سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی                                    |
|              |                                       | عدم انتشار الگوهای بهینه توسط مراجع بالادستی  | انتشار الگوها و رهنمودهای بهینه توسط سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی  |
|              |                                       | محدودیت در دسترسی به الگوهای بهینه در روش‌های اجرایی حسابرسی داخلی  | ایجاد دسترسی به الگوهای بهینه داخلی و بین‌المللی توسط سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی                               |
|              |                                       | عدم دسترسی به الگوهای بهینه طراحی ساختارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها  | ایجاد دسترسی به الگوهای بهینه داخلی و بین‌المللی توسط سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی                               |
|              |                                       | نبود الگوهای مناسب برای مدیریت بهینه ساختارهای ماتریسی موجود در حسابرسی داخلی در شرکت مادر و شرکت‌های زیرمجموعه | ایجاد دسترسی به الگوهای بهینه داخلی و بین‌المللی توسط سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی                               |

علیرغم وجود دستورالعمل‌های سازمان بورس در ارتباط با حسابداری داخلی باید مدنظر داشت که این رهنمودها الزامات اجرایی کافی ندارند و در هیچ‌کدام از بسترهای قوانین بالادستی جایگاهی را ایجاد نکرده‌اند. این موضوع سبب شده است که در برخی موارد الزامات مزبور فقط در قالب شکلی رعایت گردد. از طرفی ابزارها و روش‌های مناسب و کافی برای نظارت بر میزان رعایت این دستورالعمل‌ها هم وجود ندارد. بعنوان راهکار بهبود این چالش، موارد زیر می‌تواند مدنظر قرار گیرد:

- ✓ ایجاد حمایت کافی از دستورالعمل‌های مربوط به حسابداری داخلی در بستر قوانین بالادستی
- ✓ شکل‌دهی نظام کنترلی و نظارتی بر پایش مستمر رعایت دستورالعمل‌های مزبور در شرکت‌ها
- ✓ غنی‌کردن دستورالعمل‌های مزبور در خصوص نقش حسابداری داخلی در شرکت‌های هلدینگ

در حوزه فرهنگی مواردی از جمله نبود فرهنگ پذیرش انتقاد، مقاومت در برابر تغییر، ضعف فرهنگ عارضه‌یابی در سازمان‌ها و ... بعنوان چالش شناسایی گردید. چالش‌های حوزه فرهنگی، گاه ریشه در عوامل کلان اجتماعی دارد که صرفاً با تلاش حسابداری داخلی قابل بهبود نخواهد بود. بعنوان مثال ضعف در فرهنگ پاسخ‌گویی و پاسخ‌خواهی در سطح کلان و ریشه در اقتصاد نفتی و دوره رشد اجتماعی دارد که در بسیاری از بخش‌های اقتصادی نیز این معضل وجود دارد و فقط مختص به حسابداری داخلی نیست. بخشی از چالش‌های فرهنگی با برگزاری جلسات آموزشی، دوره‌های ترویجی، تشکلهای غیررسمی/شبه رسمی، استفاده از شیوه‌های مدیریتی همچون مدیریت تغییر و ... قابل بهبود خواهد بود.

عدم علاقه به آموزش و فراگیری اندک در حسابرسان داخلی، نبود محرک‌ها و انگیزش‌های مناسب به منظور ترویج ضرورت آموزش، ضعف آموزش در زمینه دانش مدیریت سازمان‌ها در هلدینگ، ضعف کتب آموزشی در زمینه هلدینگ-ها، نظامات کنترلی و راهبری از چالش‌های اصلی حوزه آموزش/دانش می‌باشد که کمتر در پژوهش‌های قبلی مورد توجه قرار گرفته است. منابع آموزشی و دانشی یکی از اصلی‌ترین مبانی برای ایجاد هنجارهای صحیح به منظور ایجاد مشروعیت و دستیابی به منابع محدود برای حسابداری داخلی باید در نظر گرفته شود. ضرورت دارد که انگیزش‌های کافی هم برای آموزش دیدن و فراگیری ایجاد شود.

در حوزه چالش‌های نیروی انسانی که در قالب عوامل هنجاری طبقه‌بندی شده است در پژوهش‌های گذشته به بحث کمبود نیروی انسانی متخصص پرداخته شده است ولیکن این

پژوهش برای اولین بار با نگرشی مبتنی بر اصول مدیریت منابع انسانی به شناسایی چالش‌هایی از جمله: ضعف در تعریف شرایط احراز مناسب برای سطوح مختلف حسابداری داخلی، ضعف در توسعه شرح شغلی مناسب برای سطوح مختلف حسابداری داخلی، عدم تدوین روش‌های جذب/استخدام مناسب برای نیروهای حسابداری داخلی، ارجحیت دادن اعتماد و عدم توجه به مهارت و صلاحیت حرفه‌ای در پذیرش مسئولیت حسابداری داخلی، نگاه گذرگاهی/مسافرخانه‌ای به حسابداری داخلی در رویکرد نیروی انسانی، عدم اولویت به حسابداری داخلی و قبول مسئولیت حسابداری داخلی بصورت پاره‌وقت پرداخته است.

به نظر می‌رسد هیچ آموزشی، پیامدهای جذب/استخدام ناصحیح را جبران نخواهد کرد. در این ارتباط تعریف صحیح و جامعی از شرح شغلی و شرایط احراز شغلی برای حسابداری داخلی در سطوح مختلف در شرکت‌های هلدینگ ضرورت دارد. عدم توجه به این چالش منجر به جذب افراد ناصحیح برای حسابداری داخلی خواهد شد که پیامدهای آن مشخص است. در تعریف شرایط احراز شغلی برای حسابرسان داخلی می‌توان از مدل‌های مختلف همچون مدل ادگار شاین استفاده کرد. همچنین از سویی دیگر این تصور وجود دارد که صرف وجود اعتماد به یک شخص برای انتخاب آن فرد به عنوان اعضای تیم حسابداری داخلی کفایت می‌کند. اگرچه اعتماد به تیم حسابداری داخلی مؤلفه بسیار مهم و تأثیرگذاری است اما آنچه مغفول می‌ماند لزوم صلاحیت و مهارت حرفه‌ای در کنار مورد اعتماد بودن هست که منجر به عدم کارایی و کاهش اثرگذاری حسابداری داخلی در مأموریت‌های محوله خواهد شد.

همچنین نگاه گذرگاهی/مسافرخانه‌ای به حسابداری داخلی در دیدگاه نیروی انسانی نیز از چالش‌های مهم حسابداری داخلی در هلدینگ‌هاست. این رویکرد هم از سمت مدیران ارشد به اعضای تیم حسابداری داخلی وجود دارد و هم از سمت خود تیم حسابداری داخلی. اگرچه می‌توان حسابداری داخلی را بعنوان زمینه‌ای برای آموزش برای سطوح مدیریتی و ... دید که در برخی پژوهش‌ها بدان اشاره شده است ولیکن پیامد تخریبی این رویکرد سبب می‌شود که افراد به حسابداری داخلی به دید مسافرخانه‌ای نگاه کنند و چشم‌اندازهای کاری خود را خارج از حسابداری داخلی جست‌وجو کنند که ممکن است منجر به مسئولیت‌پذیری و تعهد کمتر گردد. در نتیجه ساختارهای بنیادی برای بهبود حسابداری داخلی ایجاد نکنند و گام‌های اساسی در این حوزه بر ندارند.

در حوزه عوامل هنجاری، همچنین چالش‌های مرتبط با مکانیسم‌های مدیریتی و نظارتی در بحث حسابداری داخلی

الگوهای بهینه‌ای را برای این منظور دست دهد. همچنین برگزاری سمینارها و کنفرانس‌های متناسب و کاربردی، برگزاری جلسات هم‌اندیشی، ایجاد برخی تشکلهای غیررسمی/شبه‌رسمی با بهره‌گیری از الگوهای برتر نیز می‌تواند به بهبود چالش‌های این حوزه کمک کند.

در حوزه مکانیسم‌های مدیریتی و نظارتی در طبقه عوامل تقلیدی اصلی‌ترین چالش نبود الگوهای بهینه می‌باشد. به عبارتی دیگر شاید به دلیل عمر کم حسابرسی داخلی و عموماً هلدینگ‌داری در ایران دستیابی به نمونه‌ها و الگوهای بهینه برای ایجاد مکانیسم‌های مدیریتی و نظارتی کاری بسیار دشوار به نظر برسد. این ضعف در بخش‌های مختلفی از حسابرسی داخلی هلدینگ‌ها اثرگذار است که از آن جمله می‌توان به بهینه‌کاو فرآیندهای حسابرسی داخلی، مدیریت حوزه منابع انسانی حسابرسی داخلی و ... اشاره کرد. انجمن حسابرسان داخلی ایران و همچنین سازمان بورس می‌تواند به منظور بهبود عوامل تقلیدی در حسابرسی داخلی نسبت به جمع‌آوری و آرایه بهترین الگوهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها در ابعاد مختلف اعم از دستورالعمل‌های حسابرسی، مدیریت دانش، نحوه گزارشگری و ... اقدام کنند. انتشار الگوهای مزبور هم می‌تواند مرتبط با الگوهای موجود در داخل کشور باشد و هم الگوهای بهینه خارجی که قابل پیاده‌سازی در ایران باشند.

در ارتباط با چالش عدم وجود الگوهای مناسب در بحث ساختارهای ماتریسی هلدینگ‌ها و حسابرسی داخلی، تعدد و پیچیدگی مدیران ماتریسی در بحث حسابرسی داخلی و هلدینگ‌ها نیازمند الگوهای آزمایش شده و بهینه‌ای است تا بر مبنای آن‌ها روابط و ساختار مزبور بهبود یابد که دسترسی به این الگوها نیز وجود ندارد. در این ارتباط به منظور بهبود چالش مزبور و آرایه الگوهای بهینه پیشنهاد می‌شود سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی با تشکیل کمیته‌ای بین-رشته‌ای از متخصصان حوزه منابع انسانی و طراحی ساختار، متخصصان هلدینگ‌داری و همچنین حسابرسی داخلی نسبت به تعریف و تدوین الگوهای بهینه مزبور به منظور رعایت و کاربرد در هلدینگ‌ها اقدام کنند.

### نتیجه‌گیری

بر اساس بررسی‌های انجام شده و مرور پژوهش‌های اخیر در حوزه حسابرسی داخلی، مشخص می‌گردد که پژوهش‌های مرتبط با حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها به ندرت یافت می‌شود. با توجه به اینکه هلدینگ‌ها سهم بسزایی در اقتصاد ملی دارند و حسابرسی داخلی بعنوان یکی از اجزای کلیدی راهبری شرکتی نقش مؤثری در دستیابی به اهداف هلدینگ‌ها ایفا می‌

هلدینگ‌ها وجود دارد که ناشی از ساختار سازمانی و شرکتی پیچیده در این نوع از بنگاه‌هاست. روابط ماتریسی متعددی در ساختار هلدینگی وجود دارد که در بعد حسابرسی داخلی می‌توان به روابط حسابرسی داخلی شرکت مادر با حسابرسی داخلی شرکت‌های زیرمجموعه، کمیته حسابرسی شرکت مادر با کمیته حسابرسی شرکت‌ها زیرمجموعه و ... اشاره کرد. بدیهی است در ساختارهای پیچیده نیاز به شفاف‌سازی و مدون کردن روابط بین اجزای مختلف وجود دارد تا حسابرسی داخلی به شکلی کارا و اثربخش به فعالیت و بهبود پردازد. حسابرسی داخلی در هلدینگ همانند سایر بخش‌های هلدینگ باید در کنار فرآیندهای کنترلی و نظارتی منجر به هم‌افزایی در سطح شرکت‌های مادر و زیرمجموعه شود. بدیهی است باید فرماندهی متحدی بر ایجاد این هم‌افزایی وجود داشته باشد. این موضوع نیازمند این است که ساختار سازمانی و ساختار روابط حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی شرکت مادر با شرکت‌های زیرمجموعه شفاف و تدوین شود. همچنین در سطح شرکت‌های هلدینگ باید رویه‌ها و دستورالعمل‌های هماهنگ و متناسبی برای حسابرسی داخلی تعریف گردد و بخشی از ارزیابی حسابرسی داخلی شرکت‌های زیرمجموعه باید در کانال کمیته حسابرسی و واحد حسابرسی داخلی شرکت مادر صورت گیرد.

در حوزه عوامل تقلیدی نیز چالش‌های موجود در دو زیرمجموعه اطلاع‌رسانی و ترویج، مکانیسم‌های مدیریتی و نظارتی طبقه‌بندی شده است. چالش‌های این حوزه به ضعف حسابرسی داخلی در الگوسازی و استفاده از حرفه‌های نسبتاً موفق و پیشرو، مربوط است. عبارتی دیگر حسابرسی داخلی در حوزه اطلاع‌رسانی و ترویج حرفه از عوامل تقلیدی به دور بوده و استفاده بهینه‌ای از فشار عوامل تقلیدی نکرده است. حسابرسی داخلی باید از الگوهای بهینه‌ای که در رشته‌های نسبتاً موفق برای اطلاع‌رسانی و ترویج وجود دارد استفاده کند. نتایج مصاحبه‌ها نشان می‌دهد که در برخی موارد حتی مدیران ارشد هلدینگ نیز هدف از حسابرسی داخلی، مسئولیت‌ها و مأموریت‌های آن را نمی‌دانند. این موضوع نشان می‌دهد که رشته حسابرسی داخلی در معرفی و ترویج محصولات و مأموریت‌های این حرفه موفق عمل نکرده است و این خود منشأ اصلی چالش‌های حوزه عوامل تقلیدی در حسابرسی داخلی است. راهکارهای مختلفی می‌تواند برای استفاده از الگوهای برتر در این حوزه وجود داشته باشد. حسابرسی داخلی باید به منظور کسب مشروعیت از عوامل نهادی تقلیدی در حوزه اطلاع‌رسانی و ترویج استفاده کند. رشته‌ها و حرفه‌های مختلفی همچون حسابرسی مستقل، پزشکی و ... می‌تواند

وجود پژوهش‌های کافی، عدم شناخت کافی نسبت به حسابداری داخلی، کمبود نیروی انسانی متخصص، عدم حمایت مدیریت ارشد، اعتقاد مدیران به عدم نیاز به حسابداری داخلی با وجود حسابداری مستقل، ضعف در ترویج ضرورت و فایده استفاده از خدمات حسابداری داخلی، ضعف مهارت و تخصص لازم در حسابداری داخلی، ضعف کتب آموزشی در زمینه حسابداری داخلی، نامناسب بودن آموزش‌های دانشگاهی با اجرای حسابداری داخلی در عمل، نگرش پلیسی به حسابداری داخلی در سازمان‌ها و ... اشاره کرد.

علاوه بر نتایج پژوهش‌های داخلی و خارجی، در این پژوهش چالش‌هایی برای اولین بار شناسایی شده است که از آن جمله می‌توان به عدم شفافیت ساختار جایگاه سازمانی حسابداری داخلی در هلدینگ‌ها در ارتباط با شرکت‌های زیرمجموعه، عدم وجود قوانین/دستورالعمل‌های مناسب در خصوص مسئولیت‌ها و نقش حسابداری داخلی در هلدینگ‌ها، کاهش انگیزه مدیر/تیم حسابداری داخلی به دلیل عدم توجه/اجرای یافته‌ها/توصیه‌های حسابداری داخلی، نبود انجمن-ها/انهادهای جایگزین برای حسابداری داخلی، عدم علاقه به آموزش و فراگیری اندک در حسابرسان داخلی، نبود محرک‌ها و انگیزش‌های مناسب به منظور ترویج ضرورت آموزش، ضعف آموزش در زمینه دانش مدیریت سازمان‌ها در هلدینگ، ضعف در تعریف شرایط احراز مناسب برای سطوح مختلف حسابداری داخلی، ضعف در توسعه شرح شغلی مناسب برای سطوح مختلف حسابداری داخلی، عدم تدوین روش‌های جذب/استخدام مناسب برای نیروهای حسابداری داخلی، نگاه گذرگاهی/مسافرخانه‌ای به حسابداری داخلی در رویکرد نیروی انسانی، عدم اولویت به حسابداری داخلی و قبول مسئولیت حسابداری داخلی بصورت پاره‌وقت، ارجحیت دادن اعتماد و عدم توجه به مهارت و صلاحیت حرفه‌ای در پذیرش مسئولیت حسابداری داخلی، عدم تدوین شاخص‌ها و معیارهای مناسب برای ارزیابی حسابداری داخلی در سطح شرکت‌های هلدینگ، نبود ساختار مدون روابط سازمانی بین حسابداری داخلی شرکت مادر و شرکت‌های زیرمجموعه، نبود ساختار مدون روابط سازمانی بین کمیته حسابداری شرکت مادر و شرکت‌های زیرمجموعه، ابهام در خطوط گزارشگری حسابداری داخلی در شرکت‌های زیرمجموعه، ضعف الگوهای مناسب برای هماهنگ-سازی فرآیندهای حسابداری داخلی در سطح هلدینگ و شرکت‌های زیرمجموعه، ضعف الگوهای مناسب در زمینه مدیریت چالش‌های حوزه منابع انسانی حسابداری داخلی، عدم استفاده از الگوهای بهینه برای مدیریت دانش و استعداد در سطح شرکت‌های هلدینگ، محدودیت در دسترسی به الگوهای

کند بنابراین پژوهش حاضر، در بستر مقررات و دستورالعمل‌های مرتبط با حسابداری داخلی به بررسی چالش‌ها و راهکارهای حسابداری داخلی در هلدینگ‌ها پرداخته است. شناسایی چالش‌ها و راهکارها باتوجه به مبانی نظری و ادبیات موجود در این حوزه و با در نظر گرفتن نظرات ذینفعان اصلی، دانش موجود در زمینه حسابداری داخلی در شرکت‌های هلدینگ را توسعه داده و می‌تواند در توسعه راهکارهای متناسب مؤثر باشد. پژوهش حاضر یکی از محدود پژوهش‌هایی است که به مبحث حسابداری داخلی در هلدینگ‌ها پرداخته است و از این نظر می‌توان بیان کرد نتایج آن می‌تواند در پیشبرد پژوهش‌های آتی و همچنین توسعه حسابداری داخلی تأثیرگذار باشد. در این پژوهش با استفاده از رویکرد کیفی و روش تحلیل محتوا نتایج حاصل منجر به شناسایی چالش‌ها و راهکارها شده است. در روش تحلیل محتوا شناسایی چالش‌های حسابداری داخلی و راهکار از ادبیات پژوهش داخلی و خارجی، بر اساس کدگذاری باز و محوری انجام گردید و مقوله‌ها شناسایی گردید. علاوه بر شناسایی این کدها و مقوله‌ها از ادبیات پژوهش بر اساس روش تحلیل محتوای کیفی جهت‌دار، مصاحبه‌های ساختارنیافته با ذینفعان اصلی حسابداری داخلی نیز انجام گردید. متون حاصل در قالب روش تحلیل محتوای کیفی مورد بررسی قرار گرفته و نتایج حاصل با تحلیل ادبیات پژوهش نیز تطابق داده شد.

چالش‌های شناسایی شده در قالب هشت مقوله اصلی در سه گروه تعیین شده در نظریه نهادهای تدوین گردید. مجموعه چالش‌های شناسایی شده در حسابداری داخلی هلدینگ‌ها ۵۶ مورد است. ممکن است چالش‌های دیگری نیز در حسابداری داخلی هلدینگ‌ها وجود داشته باشد که در بستر نظریه نهادهای قرار نمی‌گیرد و شناسایی آن‌ها می‌تواند موضوع پژوهش‌های آتی باشد. وجود چالش‌های مذکور در این پژوهش پیشنهاد می‌کند که اهالی رشته حسابداری داخلی، نهادهای مقررات‌گذار همچون سازمان بورس، انجمن حسابرسان داخلی و ... باید اقدامات مناسبی را برای بهبود این چالش‌ها و ارتقای نقش-آفرینی حسابداری داخلی در شرکت‌ها را اجرایی کنند که در بخش‌های قبل بدان‌ها پرداخته شد.

همانگونه که در جدول شماره ۳ مشخص است یافته‌های این پژوهش علاوه بر شناسایی چالش‌های حسابداری داخلی در هلدینگ‌ها، دربرگیرنده نتایج پژوهش‌های داخلی و خارجی از جمله پژوهش نیکخواه و همکاران (۱۳۷۶)، رحمانی و همکاران (۱۳۹۴)، پژوهش بزمی و همکاران (۲۰۱۶) و پیمایش انجمن حسابرسان داخلی (سی باک ۲۰۱۵) می‌باشد. در این ارتباط می‌توان به مواردی همچون عدم کفایت قوانین و مقررات مناسب در خصوص الزام به استفاده از حسابداری داخلی، عدم



نتایج این پژوهش در بهبود دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها استفاده کنند. اگرچه دستورالعمل‌های حسابرسی داخلی توسط سازمان بورس ابلاغ شده است ولیکن در ارتباط با هلدینگ‌ها باید این دستورالعمل‌ها متناسب‌سازی و غنی‌تر شود. همچنین انجمن حسابرسان داخلی ایران نیز در بازطراحی ساختارهای انجمن می‌تواند ارتباط با شرکت‌ها و توسعه حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها را با استفاده از نتایج این پژوهش مدنظر قرار دهد. کمیته‌های حسابرسی و مدیران حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها می‌توانند از یافته‌های پژوهش حاضر در بهبود روش‌های اجرایی، شناسایی و بهبود چالش‌ها استفاده کرده و به توسعه جایگاه و نقش‌آفرینی حسابرسی داخلی بپردازند. از سویی دیگر پیشنهاد می‌شود مدیران هلدینگ‌ها در استقرار حسابرسی داخلی و جذب پرسنل مناسب، با در نظر گرفتن چالش‌ها و راهکارهای این پژوهش، معیارها و مکانیسم‌های مناسب را طراحی کرده و بکار گیرند.

#### فهرست منابع

- \* ابوالمعالی، خدیجه، (۱۳۹۱)، پژوهش کیفی از نظریه تا عمل، نشر علم، تهران، چاپ اول.
- \* احمدپور، محمود، آذرآبادگان، سیدعلی، مسگریان، داوود، بابایی، محمدعلی، قربانی، سعید، (۱۳۸۳)، شرکت‌های مادر(هلدینگ‌ها)، الزام یا اختیار، تدبیر، شماره ۱۴۷، ص ۴-۱۵
- \* انصاری، عبدالمهدی، شفیعی، حسین، (۱۳۸۸)، بررسی تاثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه حسابرسی، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، شماره ۵۸، زمستان ص ۳۴-۲۱
- \* ایمان، محمدتقی، غفاری‌نسب، اسفندیار، (۱۳۸۹)، مبانی روش‌شناختی تحقیق میدانی و چگونگی انجام آن، پژوهش، سال دوم شماره دوم، ص ۵-۳۰
- \* ایمان، محمدتقی، نوشادی، محمدرضا، (۱۳۹۰)، تحلیل محتوای کیفی، پژوهش، سال سوم شماره دوم، ص ۱۵-۴۴
- \* ایمان، محمدتقی، (۱۳۹۱)، فلسفه روش تحقیق در علوم انسانی، قم، پژوهشگاه حوزه و دانشگاه
- \* دیانتی دیلمی، زهرا، (۱۳۹۷)، روش تحقیق کیفی و کمی در حسابداری، تهران، انتشارات عدالت نوین
- \* رحمان‌سرشت، حسین، فتح الهی، افشین، (۱۳۸۹)، استراتژی و شیوه‌ها در شرکت‌های مادر، تهران، انتشارات دوران
- \* رحمان‌سرشت، حسین، فتح الهی، افشین، (۱۳۹۰)، الگویی برای انتخاب شیوه مادری شرکت‌های تابعه توسط شرکت

بهینه در روش‌های اجرایی حسابرسی داخلی، عدم انتشار الگوهای بهینه توسط مراجع بالادستی، عدم دسترسی به الگوهای بهینه طراحی ساختارهای حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها، نبود الگوهای مناسب برای مدیریت بهینه ساختارهای ماتریسی موجود در حسابرسی داخلی در شرکت مادر و شرکت‌های زیرمجموعه، عدم شفافیت ساختار جایگاه سازمانی حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها در ارتباط با شرکت‌های زیرمجموعه، عدم وجود قوانین/دستورالعمل‌های مناسب در خصوص مسئولیت‌ها و نقش حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها، نبود انجمن‌ها/انهادهای جایگزین برای حسابرسی داخلی، تنزیم جایگاه انجمن حسابرسان داخلی ایران به یک مرکز آموزشی و ... (طبق جدول شماره ۳) اشاره کرد.

همچنین از آنجایی که هر حرفه/رشته‌ای که با جامعه در ارتباط است خود بعنوان یک نهاد تعریف می‌شود. بنابراین برای بررسی عوامل کلان مؤثر بر حسابرسی داخلی، نظریه نهادی می‌تواند به عنوان یک مفهوم مفید به کار رود(لنز و هان، ۲۰۱۵). نظریه نهادی، نظریه‌ای معتبر برای بررسی حسابرسی داخلی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه است(ایندایا و هانفا، ۲۰۱۳). در مطالعات اخیر، از نظریه نهادی به عنوان چارچوبی برای تبیین و شناسایی دلایل وجود حسابرسی داخلی استفاده شده است(لنز و هان، ۲۰۱۵). در این پژوهش برای اولین بار نظریه نهادی در شناسایی چالش‌های حسابرسی داخلی مورد استفاده قرار گرفته است و طبقه‌بندی صورت گرفته در نتایج پژوهش نیز مبتنی بر عوامل مطرح در نظریه نهادی است که می‌تواند بستری برای پژوهش‌های آتی ایجاد کند. از سویی دیگر باتوجه به محدود بودن ادبیات پژوهشی گذشته در حوزه حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها، موضوع و رشته حسابرسی داخلی در هلدینگ‌ها بطور کلی از جنبه‌های مختلفی می‌تواند بستر مناسبی برای پژوهش‌های آتی ایجاد کند. برخی از این پژوهش‌ها می‌تواند بصورت بین رشته‌ای باشد که از آن جمله می‌توان به پژوهش در حوزه چالش‌های نیروی انسانی اشاره کرد که می‌تواند تلفیقی از دانش مدیریت منابع انسانی و حسابرسی داخلی را برای بهبود و توسعه این حرفه ایجاد کند. حوزه ساختارهای سازمانی و چالش‌های مرتبط با آن در حسابرسی داخلی هلدینگ‌ها نیز یکی از پتانسیل‌های پژوهش‌های آتی می‌تواند باشد که بدلیل ماهیت هلدینگ‌ها، ارتباطات گسترده بین شرکت‌های گروه و ... دارای پیچیدگی بیشتری است.

نتایج این پژوهش علاوه بر اینکه به توسعه ادبیات موضوع کمک می‌کند، دارای دستاوردهایی در حوزه عملی در حرفه نیز است. سازمان بورس و انجمن حسابرسان داخلی می‌توانند از

- \* Allegrini, M., D'Onza, G., Melville, R., Sarens, G., & Selim, G. M. (2011), what's next for Internal Auditing? Report IV. Altamonte Springs, FL: Institute of Internal Auditors.
- \* Al-Twaijry, A.A.M., Brierley, J.A. & Gwilliam, D.R. (2003), "The development of internal audit in Saudi Arabia: an institutional theory perspective", *Critical Perspectives on Accounting*, 14(5), 507-531.
- \* Arena, M., Arnaboldi, M. & Azzone, G. (2006), "Internal audit in Italian organizations: a multiple case study", *Managerial Auditing Journal*, 21(3), 275-292.
- \* Bazmi, N. A. Rehman, M. & Rehman, C. A. (2016). Issues And Challenges Faced By Internal Auditors Of Private Sector Organizations, *Social Science Learning Education Journal*, Vol. 1:1, 11-19.
- \* Bruche, G. (2000). Corporate Strategy, relatedness and diversification, business institute Berlin at the Fachhochschule für wirtschaft Berlin working papers, 13, business institute berlin at the fachhochschule für wirtschaft berlin, berlin, Germany.
- \* Collis, David. Young, David & Goold, Michael. (2007). the Size, Structure and Performance of Corporate Headquarters. *Strategic Management Journal*. 28, 383-405
- \* Endaya, A& Hanefah, M. (2013). "Internal Audit Effectiveness: An Approach Proposition to Develop, the Theoretical Framework". *Journal of Finance and Accounting*, 10, 92-103
- \* Ernst & Young (2013), challenges of the global internal audit function
- \* Foster, R. C. & O'Connor, T. F. (2014). Seven Barriers to Performance Auditing in Canadian Cities, the Institute of Internal Auditors Research Foundation (IIARF).
- \* Goold, Michael. Campbell, Andrew & Marcus, Alexander. (1994). *Corporate Level Strategy, Creating Value in the Multibusiness Company*, Wiley, New York
- \* Goold, M. & Campbell, A. (2000). Taking stock of synergy a framework for assessing linkages between businesses, *Long Range Planning*, 33 (1), 72- 96.
- \* Harrington, L. & Piper, A. (2015). Driving Success in a Changing World: 10 Imperatives for Internal Audit, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, and the IIA Research Foundation (IIARF).
- \* Institute of Internal Auditors (IIA). International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards).
- \* Kim, Hicheon. Hoskisson, Rbert E. Wan. William P. (2004). Power dependence, diversification strategy, and performance in keiretsu member firms. *Strategic Management Journal*. 25, 613-636
- \* Kruehler, M., Pidun, U. & Rubner, H. (2012). How to assess the corporate parenting strategy? A conceptual answer, *Journal of business strategy*, 33(4), 4- 17.
- \* Lenz, R. & ; Hahn, U. (2015) "A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities", *Managerial Auditing Journal*, 3(1), 5 – 33
- مادر از دیدگاه مبتنی بر منابع ، نشریه مدیریت بازرگانی دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، ص ۱۰۰-۸۱
- \* رحمانی، علی، مداحی، آزاده، قشقایی، فاطمه، (۱۳۹۴). موانع استقرار حسابرسی داخلی در دانشگاه های دولتی ایران، فصلنامه مدیریت نظامی، سال پانزدهم، شماره ۵۷، ص ۱۴۸-۱۲۰
- \* زارعی، بهروز، زارعی، عظیم، (۱۳۸۶)، پارادایم‌های تئوریک تبیین‌کننده شکل‌گیری ارتباطات بین سازمانی، دانش مدیریت
- \* ساعی، محمدجواد، لاری دشت بیاض، محمود، فاتح‌گوش، حسین. (۱۳۹۴)، بررسی و تحلیل محتوای تحقیقات علمی پژوهشی حسابرسی در دو دهه اخیر، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دوره ۲۲، شماره ۲، ص. ۲۲۰-۲۰۳
- \* صدری، سیدعلی، مؤمن‌زاده، محمدمهدی، (۱۳۹۳)، مبانی ارزیابی و رتبه‌بندی هلدینگ‌ها در ایران، ماهنامه بورس، شماره ۱۱۸، آذرماه.
- \* قانون بازار اوراق بهادار، مصوب مجلس شورای اسلامی، (۱۳۸۴)، قابل دسترس از طریق <http://rc.majlis.ir/fa/law/>
- \* قلی‌پناه، پری، (۱۳۹۴)، تحلیل محتوای مقالات علمی- پژوهشی حسابرسی داخلی در ایران، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه تهران، استاد راهنما: دکتر بیتا مشایخی
- \* مریدی، سیاوش، (۱۳۸۱)، فرهنگ مدیریت کسب و کار، سازمان مدیریت صنعتی، تهران
- \* مشبکی، اصغر، خدای، سهیلا، تقوی شوازی، الهه، (۱۳۸۹)، نظریه نهادی نوین تلفیقی و نقش آن بر ایجاد مزیت رقابتی، پژوهش‌نامه مدیریت اجرایی، ص ۱۷۴-۱۴۹
- \* منتی، وحید، (۱۳۹۷)، تدوین مدل کیفیت حسابرسی داخلی، رساله دکتری، دانشگاه تهران، استاد راهنما: دکتر محمدرضا نیکبخت
- \* منشور فعالیت حسابرسی داخلی، مصوب هیأت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، قابل دسترس از طریق [www.rdis.ir](http://www.rdis.ir)
- \* منشور کمیته حسابرسی، مصوب هیأت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار، (۱۳۹۱)، قابل دسترس از طریق [www.rdis.ir](http://www.rdis.ir)
- \* نیکخواه آزاد، علی، قناد، حمیدرضا، (۱۳۷۷)، عوامل عدم توسعه و روش های ارتقاء حسابرسی داخلی در ایران، فصلنامه بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت دانشگاه تهران، شماره ۲۲، ص ۵۹-۳۵

- \* Marinkovic, E., Sestovic, M. (2015), the challenges of internal audit in contemporary financial management, *Contemporary Financial Management*
- \* Mihret, D. G., & Woldeyohannis, G. Z. (2008). Value-added role of internal audit: an Ethiopian case study. *Managerial Auditing Journal*, 567-595
- \* Mihret, D.G., James, K. & Mula, J.M. (2010), "Antecedents and organizational performance implications of internal audit effectiveness", *Pacific Accounting Review*, 22(3), 224-252.
- \* Minzberg, Henry. Quinn, James Brian & Ghoshal, Sumantra. (1998). *the Strategy Process*. Prentice Hall Europe.
- \* Mishra, A. & Akbar, M. (2007). Parenting advantage in business groups of emerging markets, *Vision the Journal of Business Perspective*, 11(3), 1- 10.
- \* Paape, L. (2007). *Corporate Governance: The Impact on the Role, Position, and Scope of Services of the Internal Audit Function*. Rotterdam: Erasmus Research Institute of Management (ERIM).
- \* PWC, (2013). *Subsidiary Governance: an unappreciated risk, entity governance compliance*, UK.

## **The Internal Audit Challenges in Holding Co.'s and solutions: In context of Institutional Theory**

**Nikbakht, Mohamad Reza**

Professor of Accounting, Tehran University, Iran

**Esmailzadeh, Hojat**

PhD Student in Accounting, Tehran University, Iran

**Sasan, Mehrani**

Professor of Accounting, Tehran University, Iran

### **Abstract**

Internal audit is the integrated part of CG that aims to add value by consulting and assurance services. In holding companies structure, there are some risks in legal, financial, business, operational and governance areas that will affect parent by the subsidiaries. To enhance the CG in Holdings, one of the key success factors is the internal audit. Regarding the some specific features in Holdings, Internal Audit faced with some challenges in evaluating strategy alignment, selecting the IA Committee and IA managers, integrating the controls and audits procedures and KPI's and etc. this research investigated the IA challenges and solutions in holding companies in context of Institutional Theory. In this regard the non-structured interviews with 20 IA stakeholders (Based on Selective Sampling) and more than 150 researches are analyzed by the Qualitative Content Analysis method. Finally the challenges are categorized based on three categories in Institutional Theory and solutions have developed.

**Keywords:** Internal Audit, Holding Companies, Challenges, Institutional Theory, Qualitative Content Analysis