Quarterly Financial Accounting
E-ISSN: 2783-4417
Vol. 17, Issue 2, No. 66, Summer 2025, p 71-93
Received: 26.10.2025 Accepted: 07.04.2026

Research Paper

Identifying the Components of Internal Audit Independence

Kaveh Mehrani *
Associate Professor, Department of Accounting & auditing, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.
kmehrani@ut.ac.ir

Ali Mohammadi
Ph.D Student, Department of Accounting & auditing, Faculty of Accounting and Financial Sciences, College of Management, University of Tehran, Tehran, Iran.
alimohammady@ut.ac.ir

Abstract
Internal audit independence is widely recognized as a critical prerequisite for the effective functioning of corporate governance systems, ensuring the reliability and impact of internal audit activities. The dual nature of internal auditors—who are simultaneously employees of the organization and providers of assurance and advisory services—creates inherent tensions that may compromise their autonomy. Motivated by these concerns, this study explores how internal audit independence is shaped and seeks to identify the core components that sustain or undermine it. The study was conducted in two major stages: an extensive review of theoretical foundations and prior research, followed by semi-structured interviews with key organizational actors. Data were collected through 16 interviews with internal audit managers and audit committee members using a snowball sampling approach. The data were analyzed through thematic analysis with the assistance of MAXQDA software, and key components were extracted. Triangulation and theoretical saturation were employed to ensure the validity of the findings. Findings indicate that independence is not merely a formal organizational arrangement, but a multidimensional construct combining structural positioning, operational freedom, and the capacity to report findings without fear of retaliation. Participants identified senior management as the primary source of threats to independence, while audit committees and boards of directors were viewed as the most influential supporters. Although professional standards and legal requirements were acknowledged as important safeguards, they were considered insufficient unless accompanied by appropriate reporting structures and active support from top leadership. Seven overarching components were ultimately identified: organizational structure and reporting lines; the role and support of the board of directors; the role of the audit committee; executive management's interventions and attitudes; internal audit functions and responsibilities; auditors' competencies and personal attributes; and legal and professional requirements. By proposing a context-specific framework of internal audit independence, this study addresses a significant gap in the Iranian internal auditing literature. The results offer practical insights for improving internal audit practices, strengthening training and professional guidance, and contributing to enhanced corporate governance.

Keywords: Components of Independence, Internal Audit, Thematic Analysis.

Introduction

The main goal of internal auditing is to create value for the organization by improving governance, risk management, and internal control processes. To achieve this, the independence of internal auditing is vital, but maintaining this independence is challenging in practice. Internal auditors must simultaneously play a dual role: on one hand, act as consultants to management, and on the other, serve as an independent evaluator of organizational processes. This duality and other environmental complexities jeopardize their independence, leading to it being seen not as a fixed state but as a dynamic process. Despite the importance of this topic and limited research in Iran, this study aims to use a qualitative approach to identify the components of internal audit independence within the Iranian context. The goal is to provide a localized framework for its evaluation and reinforcement, thereby helping to improve corporate governance and enhance the profession's effectiveness.

* Corresponding author
Mehrani, K., Mohammadi, A. (2025). Identifying the Components of Internal Audit Independence. *Quarterly Financial Accounting*, 17(66): 71-93.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

Method and Data

This research uses a qualitative and interpretive approach. The study was conducted in two main phases. First, a comprehensive literature review was performed, covering global internal auditing standards and relevant academic articles from the past 10 years (searched on databases like WoS, Scopus, and Google Scholar) to establish a theoretical framework. In the second phase, data was collected through semi-structured interviews with internal audit managers and members of audit committees from companies listed on the Tehran Stock Exchange. Participants were selected using a snowball sampling method, and interviews continued until theoretical saturation was reached. Finally, the collected data was analyzed using the thematic analysis method with the help of MAXQDA software. To ensure the quality and validity of the findings, methods such as data triangulation, using independent coders, and gathering participant feedback were employed.

Findings

Using a thematic analysis approach, seven main components of internal audit independence were identified. These components include Organizational Structure and Reporting Relationships (which highlights how the internal audit unit's position in the hierarchy and its reporting lines to the board or audit committee affect its independence), Role and Support of the Board of Directors and the Role of the Audit Committee (both emphasizing the importance of active support from governance bodies), Executive Management's Approach and Interventions (identified as a potential threat to independence), Internal Audit's Role and Responsibilities (which stresses the need to separate auditing from operational duties), the Competence and Personal Attributes of internal auditors (emphasizing their individual capabilities and moral courage), and finally, Legal and Professional Requirements (which serve as an external framework to ensure independence). These findings demonstrate that internal audit independence is a multifaceted concept influenced by structural, managerial, individual, and legal factors.

Conclusion and Discussion

Based on the identified components, the study concludes that internal audit independence is not a single, static state but rather a complex, multifaceted process. Its successful implementation depends on a delicate interplay of structural safeguards (such as direct reporting lines to the audit committee), active support from governance bodies (the board and audit committee), and the professional and personal integrity of the auditors themselves. The research highlights a significant gap between the theoretical ideals of independence and the practical challenges faced by internal auditors, particularly due to the influence of executive management interventions and the dual advisory and assurance roles. The findings emphasize that effective independence goes beyond mere compliance with formal standards; it requires a strong organizational culture of support and the personal courage of auditors to navigate complex relationships. This study provides a foundational framework for practitioners and policymakers in Iran to enhance internal audit's effectiveness by focusing on these intertwined structural, relational, and individual factors.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

فصلنامه حسابداری مالی
سال هفدهم، شماره ۶۶، تابستان ۱۴۰۴، ص ۹۳-۷۱
تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۸/۰۴ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۵/۰۱/۱۸

مقاله پژوهشی

شناسایی مؤلفه‌های استقلال حسابرسی داخلی

کاوه مهرانی *
دانشیار، گروه حسابداری و حسابرسی، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.
kmehrani@ut.ac.ir

علی محمدی
دانشجوی دکتری، گروه حسابداری و حسابرسی، دانشکده حسابداری و علوم مالی، دانشکدگان مدیریت، دانشگاه تهران، تهران.
alimohammady@ut.ac.ir

چکیده:
استقلال حسابرسی داخلی، به‌عنوان یکی از الزامات اساسی برای کارکرد اثربخش نظام حاکمیت شرکتی، نقش کلیدی در تضمین کیفیت و اثرگذاری فعالیت‌های حسابرسی داخلی ایفا می‌کند. ترکیب حسابرس داخلی به‌عنوان کارمند سازمان و افزایش روزافزون فعالیت‌های مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی، نگرانی‌هایی را در خصوص استقلال ایشان ایجاد کرده است. این پژوهش با هدف شناسایی و تبیین مؤلفه‌های استقلال حسابرسی داخلی انجام شد. روش پژوهش شامل مرور مبانی نظری و پیشینه پژوهش در گام نخست و انجام مصاحبه‌های نیمه ساخت‌یافته در گام دوم بود. داده‌ها از طریق ۱۶ مصاحبه با مدیران حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌ها با روش گلوله برفی جمع‌آوری شد و با استفاده از تحلیل تم و نرم‌افزار مکس کیودا، مؤلفه‌های کلیدی استخراج گردید. از مثلث‌سازی و اشباع نظری برای اعتبارسنجی داده‌ها استفاده گردید.
استقلال حسابرسی داخلی ترکیبی از جایگاه ساختاری صحیح، آزادی عملی در رسیدگی‌ها و گزارشگری مؤثر است و تنها زمانی واقعی و اثرگذار خواهد بود که حسابرس بتواند بدون هیچ مانع یا دغدغه‌ای یافته‌های خود را به سطح مناسبی از سازمان ارائه کند. مشارکت‌کنندگان بیشترین تهدید را از سوی مدیریت اجرایی و بیشترین حمایت را از کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره گزارش کردند. همچنین، استانداردهای حرفه‌ای و الزامات قانونی نقش تقویت‌کننده دارند، اما به‌تنهایی کافی نبوده و باید با ساختار گزارشگری مناسب و حمایت عملی مدیران ارشد همراه شوند. هفت مؤلفه نهایی استقلال شامل: ساختار سازمانی و روابط گزارشگری، نقش و حمایت هیئت‌مدیره، نقش کمیته حسابرسی، رویکرد و مداخلات مدیریت اجرایی، نقش و وظایف حسابرسی داخلی، صلاحیت و ویژگی‌های شخصیتی و الزامات قانونی و استانداردهای حرفه‌ای است. این پژوهش با ارائه چارچوب بومی مؤلفه‌های استقلال، خلأ پژوهشی موجود در ادبیات حسابرسی داخلی ایران را پر می‌کند و می‌تواند مبنایی برای بهبود فرآیندها، آموزش، تدوین رهنمودهای حرفه‌ای و ارتقای حاکمیت شرکتی فراهم آورد.

واژه‌های کلیدی: مؤلفه‌های استقلال، حسابرسی داخلی، تحلیل تم.

* نویسنده مسئول

مهرانی، کاوه؛ محمدی، علی. (۱۴۰۴). شناسایی مؤلفه‌های استقلال حسابرسی داخلی. *فصلنامه حسابداری مالی*، ۱۷(۶۶): ۹۳-۷۱.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

مقدمه

حسابرسی داخلی یکی از ارکان اساسی حاکمیت شرکتی است که هدف آن ایجاد ارزش افزوده برای سازمان از طریق بهبود فرآیندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل داخلی است. تحقق این نقش بنیادی، مستلزم اثربخشی واحد حسابرسی داخلی است و یکی از مهم‌ترین پیش‌نیازهای این اثربخشی، استقلال حسابرسی داخلی محسوب می‌شود. استقلال نه‌تنها یک الزام حرفه‌ای است، بلکه در ادبیات کشورهای درحال‌توسعه به‌عنوان یکی از عوامل تعیین‌کننده در ارزیابی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی گزارش شده است.

استقلال حسابرسی داخلی به‌عنوان یکی از الزامات کلیدی آن، تضمین‌کننده اثربخشی آن در ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای است. با این حال، عوامل متعددی همچون ساختار سازمانی، روابط مدیریتی و نقش‌های غیر اجرایی می‌توانند این استقلال را تحت تأثیر قرار دهند. با توجه به اهمیت این موضوع، پژوهش حاضر به بررسی مؤلفه‌های مؤثر بر استقلال حسابرسی داخلی پرداخته و آن‌ها را بررسی می‌کند.

در ادامه مسئله پژوهش مطرح و مبانی نظری و پیشینه پژوهش مرور می‌شود. سپس روش‌شناسی پژوهش شامل فرآیند گردآوری و تحلیل داده‌ها تشریح می‌گردد. پس از آن نتایج تحلیل تم و مؤلفه‌های شناسایی‌شده ارائه می‌شود و در پایان، بحث، نتیجه‌گیری، محدودیت‌ها و پیشنهادهایی برای پژوهش‌های آتی مطرح خواهد شد.

بیان مسئله

با وجود اهمیت استقلال، شواهد پژوهشی نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی در عمل با چالش‌های متعددی برای حفظ آن مواجه‌اند. از یک‌سو، آن‌ها نقش اطمینان‌بخشی برای هیئت‌مدیره دارند و از سوی دیگر بخشی از ساختار اجرایی سازمان محسوب می‌شوند؛ این دوگانگی می‌تواند استقلال حرفه‌ای آن‌ها را تضعیف کند و بر کیفیت گزارشگری اثر بگذارد (گراملینگ، مالهتا، اشنایدر و چرچ[1]، ۲۰۰۴؛ آلاندر اکلوو[2]، ۲۰۲۳). تعارض منافع ناشی از ارائه هم‌زمان خدمات مشاوره‌ای، وابستگی اداری به مدیریت اجرایی، فشارهای سازمانی و محدودیت‌های نقش، از جمله عواملی هستند که در پژوهش‌های اخیر به‌عنوان تهدیدهای جدی استقلال مطرح شده‌اند (احمد و تیلور[3]، ۲۰۰۹؛ نوردین[4]، ۲۰۲۳). چالش اصلی آن است که استقلال، برخلاف تصور سنتی، یک وضعیت ایستا نیست؛ بلکه یک موضوع پویا است که تحت تأثیر روابط، زمینه‌های سازمانی و ساختارهای قدرت قرار می‌گیرد. نوردین (۲۰۲۳) در این خصوص بیان می‌کند که حسابرسان داخلی باید هم‌زمان دو نقش را ایفا کنند: از یک سو، "جنگجویانی مستقل و سرسخت" باشند که بدون تأثیرپذیری از فشارهای مدیریتی، وظایف خود را انجام دهند و از سوی دیگر، "دلدار و خونگرم" باشند تا بتوانند ارتباطات مؤثر و سازنده‌ای با ذی‌نفعان برقرار کنند. این ترکیب از استقلال و تعامل، چالشی است که حسابرسان داخلی در محیط‌های پیچیده سازمانی با آن روبه‌رو هستند.

در محیط‌های پیچیده امروزی، انتظار از حسابرسان داخلی افزایش یافته و دامنه وظایف آن‌ها به‌طور چشمگیری گسترده‌تر شده است. این گسترش نقش، به‌ویژه در حوزه مشاوره مدیریت، احتمال وابستگی و کاهش بی‌طرفی را افزایش می‌دهد (روسی و بریوت[5]، ۲۰۱۶؛ استوارت و سوبرامانیام[6]، ۲۰۱۰). علاوه بر این، ادبیات جدید نشان می‌دهد که موفقیت حسابرسان داخلی تنها به رعایت اصول فنی وابسته نیست، بلکه مهارت‌های اجتماعی، قابلیت تعامل و مشروعیت سازی درون‌سازمانی نیز بر حفظ استقلال تأثیرگذار است (ون‌پورسم[7]، ۲۰۰۵؛ گوئنین-پاراسینی، مالسچ و ترمبلی[8]، ۲۰۱۵). در این خصوص مهرانی و حطیطه (۱۳۹۹) بیان می‌کنند که یکی از ضعف‌های مرحله گزارشگری حسابرسی داخلی، ضعف در خصوص نحوه ارجاع گزارشات به

[1] Gramling, Maletta, Schneider & Church
[2] Alander Eklöv
[3] Ahmad & Taylor
[4] Nordin
[5] Roussy & Brivot
[6] Stewart & Subramaniam
[7] Van Peursem
[8] Gu´enin-Paracini, Malsch & Tremblay

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

افراد مختلف است. رستمی، ودیعی و باقرپور (۱۳۹۸) نیز در این زمینه اشاره می‌کنند که مدیر حسابرسی داخلی باید در زمینه ارتباطات سازمانی از مهارت‌های اطلاع‌رسانی شفاف و افزایش اطلاع‌رسانی به ذینفعان برخوردار باشد؛ بنابراین، بررسی استقلال بدون توجه به زمینه‌های واقعی و روابط انسانی، تصویری ناقص از این مفهوم ارائه می‌دهد.

اگرچه در سال‌های اخیر، پژوهش‌های بین‌المللی به چالش‌های عملی استقلال پرداخته‌اند، اما در ایران بررسی‌های جامع و میدانی درباره مؤلفه‌های استقلال حسابرسی داخلی انجام نشده است. با وجود پژوهش‌های گسترده در زمینه حسابرسی داخلی، مطالعات کمی به مفهوم استقلال حسابرسی داخلی پرداخته‌اند (روسی و پرون[1]، ۲۰۱۸). این موضوع نشان می‌دهد که مؤلفه‌های استقلال حسابرسی داخلی و نحوه اجرای آن هنوز به‌طور جامع بررسی نشده است. علاوه بر این، در مقایسه با حسابرسی مستقل (حسابرسی خارجی)، استقلال حسابرسی داخلی کمتر مورد توجه پژوهشگران قرار گرفته است (آلاندر اکلوو، ۲۰۲۳؛ داوست و مالش[2]، ۲۰۲۰؛ گوئنین-پاراسینی و همکاران، ۲۰۱۵) و راهکارهای ارائه‌شده برای استقلال حسابرسی مستقل نیز نمی‌توانند به‌طور کامل به چالش‌های استقلال حسابرسی داخلی پاسخ دهند. منشور نمونه فعالیت حسابرسی داخلی نیز تعریفی روشن از مؤلفه‌ها و معیارهای استقلال ارائه نمی‌کند (مشایخی و مهرانی، ۱۳۹۶). در پژوهش‌های داخلی، تمرکز بیشتر بر نقش حسابرسی داخلی در ارتقای حاکمیت شرکتی بوده و بررسی ساختاریافته‌ای درباره مؤلفه‌ها، ابعاد عملیاتی و نحوه تحقق استقلال در بستر سازمانی ایران صورت نگرفته است. یافته‌های پژوهش نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) در بررسی اجرای حسابرسی داخلی باکیفیت در ایران، بیان می‌کنند که عواملی همچون فقدان استقلال و جایگاه سازمانی مناسب، به‌کارگیری مدیران حسابرسی داخلی در بخش‌های دیگر، تعیین حقوق و دستمزد مدیر حسابرسی داخلی توسط مدیرعامل و وابستگی سازمانی حسابرسان داخلی از جمله موانع اصلی در تحقق استقلال حسابرسی داخلی در شرکت‌ها هستند.

این پژوهش با رویکرد کیفی و تحلیل تم، با هدف شناسایی مؤلفه‌های استقلال حسابرسی داخلی در ایران انجام می‌شود. نوآوری پژوهش در آن است که برخلاف رویکردهای کلان ساختاری رایج، استقلال را یک پدیده عملیاتی و زمینه‌مند درون سازمان‌ها در نظر گرفته و بر اساس دیدگاه‌های حسابرسان داخلی، مدیران حسابرسی و اعضای کمیته حسابرسی، چارچوبی بومی برای تعریف و ارزیابی استقلال ارائه می‌کند. این رویکرد ضمن آشکار ساختن چالش‌های واقعی استقلال، می‌تواند مبنایی برای تدوین استانداردها، دستورالعمل‌ها و سیاست‌های ملی در جهت ارتقای شفافیت مالی و بهبود حاکمیت شرکتی در ایران فراهم آورد.

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تعریف و تبیین استقلال

در فرهنگ لغت انگلیسی آکسفورد[3] (۱۹۸۹)، استقلال به معنای "آزادی از تسلط، کنترل یا نفوذ دیگران" تعریف شده است. در فرهنگ لغت کمبریج[4] (۲۰۲۳)، استقلال به معنای "توانایی تصمیم‌گیری و عملکرد بدون تأثیرپذیری از دیگران" آمده است. در علوم اجتماعی و فلسفه نیز استقلال با مفاهیمی چون خودمختاری اخلاقی (کانت[5]، ۱۷۸۱) و آزادی فردی همراه با مسئولیت‌پذیری (میل[6]، ۲۰۰۳) گره خورده است. در حرفه حسابرسی، استقلال یکی از اصول بنیادین اعتبار نتایج حسابرسی محسوب می‌شود. انجمن بین‌المللی حسابرسان داخلی[7] (۲۰۲۴) استقلال را به معنای "رهایی از شرایطی که می‌تواند بر توانایی حسابرسی داخلی در انجام بی‌طرفانه مسئولیت‌هایش تأثیر منفی بگذارد" تعریف نموده است.

[1] Roussy & Perron
[2] Daoust & Malsch
[3] Oxford Dictionaries
[4] Cambridge Dictionary
[5] Kant
[6] Mill
[7] Institute of Internal Auditors

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

در حسابرسی داخلی، استقلال ماهیتی نسبی دارد، زیرا حسابرسان در استخدام سازمان هستند که آن را حسابرسی می‌کنند (پاپ[۱]، ۲۰۰۷). به همین دلیل، گزارش‌دهی دوگانه به کمیته حسابرسی و مدیریت ارشد، از راهکارهای مهم برای تقویت استقلال شناخته می‌شود. پژوهش‌ها نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی برای مدیریت فشارهای سازمانی، از استراتژی‌های مختلفی جهت حفظ استقلال استفاده می‌کنند؛ از جمله اتکا به منشورهای رسمی، مستندسازی تصمیمات و پرهیز از روابط غیرضروری با مدیریت (کواکو، بویرال و جندرون[۲]، ۲۰۱۳)؛ بنابراین، استقلال بیشتر از آنکه یک ویژگی ایستا باشد، فرآیندی پویا است که تحت تأثیر ساختارهای گزارشگری، روابط قدرت و نقش‌های چندگانه حسابرسی قرار دارد.

خدمات حسابرسی داخلی و چالش‌های مربوط به استقلال

حسابرسی داخلی دو خدمت اصلی ارائه می‌دهد: خدمات اطمینان‌بخشی و خدمات مشاوره‌ای. خدمات اطمینان‌بخشی شامل ارزیابی‌های بی‌طرفانه در زمینه‌هایی چون حسابرسی رعایت، مالی، عملیاتی و فناوری است که نقش نظارتی حسابرسان داخلی را تقویت می‌کند (ردینگ و همکاران[۳]، ۲۰۲۲؛ کوزو[۴]، ۲۰۲۳). در مقابل، خدمات مشاوره‌ای با هدف ارائه راهکار و تسهیل مدیریت ریسک و کنترل‌ها انجام می‌شود، اما مسئولیت اجرا بر عهده مدیریت باقی می‌ماند.

ترکیب این دو خدمت، منبع اصلی چالش‌های استقلال است. ایفای هم‌زمان نقش ناظر و مشاور می‌تواند به تداخل منافع، مخاطرات اخلاقی و کاهش بی‌طرفی منجر شود (نوردین، ۲۰۲۳؛ اِورت و ترمبلی[۵]، ۲۰۱۴). پژوهش‌ها نشان داده‌اند که نقش مشاوره‌ای ممکن است به‌طور ناخودآگاه موجب سوگیری در قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی شود (برودی و لو[۶]، ۲۰۰۰). همچنین، به دلیل گزارش‌دهی حسابرسان داخلی به همان سازمانی که بخشی از آن هستند، استقلال آن‌ها نسبی تلقی می‌شود و بدون مدیریت تعادل میان دو نقش، اعتبار حرفه‌ای در معرض تهدید قرار می‌گیرد (لنز و سارنز[۷]، ۲۰۱۲).

بنابراین، نقش دوگانه حسابرسی داخلی مهم‌ترین عامل تهدیدکننده استقلال این حرفه محسوب می‌شود و برای رفع آن، تعریف روشن حدود وظایف، شفاف‌سازی روابط سازمانی و ایجاد ساختارهای کنترلی مستقل ضرورت دارد.

ضرورت استقلال حسابرسی داخلی بر اساس نظریه‌های علمی

در زمینه استقلال حسابرسی داخلی دو نظریه نمایندگی و نهادی مطرح می‌باشد.

نظریه نمایندگی: این نظریه بر جدایی مالکیت و کنترل تأکید دارد (جنسن و مکلینگ[۸]، ۱۹۷۶). واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان «بازوی نظارتی هیئت‌مدیره»، وظیفه کاهش عدم تقارن اطلاعاتی و جلوگیری از رفتار فرصت‌طلبانه مدیریت را بر عهده دارد (کریستوفر، سارنز و لنگز[۹]، ۲۰۰۹). استقلال در این چارچوب، شرط اصلی اعتماد هیئت‌مدیره به گزارش‌های حسابرسی داخلی است. در واقع حسابرسان داخلی مستقل به‌عنوان ناظران بی‌طرف عمل کرده و اطلاعات موثق و بدون جهت‌گیری ارائه می‌دهند. اگر حسابرسان داخلی تحت‌فشار مدیران برای نادیده گرفتن یافته‌های نامطلوب باشند، انگیزه آن‌ها برای انجام صحیح وظایف کاهش می‌یابد. استقلال، به حسابرسان داخلی امکان می‌دهد که بدون ترس از پیامدهای منفی، یافته‌های خود را شفاف و صادقانه گزارش کنند (آرنز، بوچامپ، الدر و بیزلی[۱۰]، ۲۰۱۹).

نظریه نهادی: نظریه نهادی بر فشارهای اجتماعی، قانونی و حرفه‌ای در شکل‌گیری ساختارهای کنترلی سازمان‌ها تأکید دارد (دی ماگیو و پاول[۱۱]، ۱۹۸۳). در این چارچوب، استقلال واحد حسابرسی داخلی یک «هنجار نهادی» است که برای مشروعیت،

[1] Paape
[2] Kouakou, Boiral & Gendron
[3] Reding et al.
[4] COSO
[5] Everett & Tremblay
[6] Brody & Lowe
[7] Lenz & Sarens
[8] Jensen & Meckling
[9] Christopher, Sarens & Leung
[10] Arens, Beuchamp, Elder & Beasley
[11] Di Maggio & Powell

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

شفافیت و پاسخگویی سازمان ضروری تلقی می‌شود (نورث[۱]، ۱۹۹۰؛ اسکات[۲]، ۱۹۸۷). در چارچوب نظریه نهادی، استقلال به‌عنوان یک قاعده نهادی عمل کرده و مانع از دخالت ذی‌نفعان ذی‌نفوذ در فرآیند حسابرسی و پنهان کردن سوء رفتارها می‌شود (نورث، ۱۹۹۰). نظریه نهادی بر اهمیت شفافیت در سازمان‌ها تأکید دارد (زوکر[۳]، ۲۰۰۸). علاوه بر این، استقلال واحد حسابرسی داخلی به تقویت پاسخگویی مدیران در قبال عملکردشان به مالکان و سایر ذی‌نفعان کمک می‌کند (بیزلی و هرمنسون[۴]، ۲۰۰۴).

پیشینه پژوهش

پژوهش‌های بین‌المللی نشان می‌دهند که استقلال حسابرسی داخلی مفهومی ایستا و صرفاً ساختاری نیست، بلکه یک وضعیت پویا و تحت تأثیر عوامل سازمانی، رفتاری و حکمرانی است. بخش قابل‌توجهی از مطالعات جدید (۲۰۲۳–۲۰۲۵) بر این موضوع تأکید دارند که تهدیدهای استقلال، بیشتر در تعاملات روزمره، انتظارات متناقض و نفوذ مدیریت اجرایی ریشه دارد. برای نمونه، نگود[۵] (۲۰۲۵) و طاها[۶] (۲۰۲۴) نشان می‌دهند که نبود گزارش‌دهی مستقیم، تضاد نقش‌ها و فشارهای محیط کار، استقلال را کاهش داده و عملکرد حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. مجموعه‌ای از پژوهش‌های کیفی مانند آلاندر اکلوو و هولمگرن کایسدو[۷] (۲۰۲۴) و نوردین (۲۰۲۳) استقلال را پدیده‌ای «پویا، موقعیتی و نیازمند مدیریت مداوم» توصیف می‌کنند؛ به‌گونه‌ای که حسابرسان داخلی دائماً میان نقش‌های مشورتی و نظارتی در نوسان‌اند و تلاش برای حفظ استقلال نوعی «فرآیند اجتماعی مداوم» است.

در سطح تحلیلی و نظری، مطالعات مروری مانند سرسیلی[۸] (۲۰۲۳) و ستیوان، روهما و الیا[۹] (۲۰۲۳) تأکید می‌کنند که استقلال همچنان پیش‌نیاز اصلی اثربخشی حسابرسی داخلی است و تضعیف آن موجب کاهش قابلیت اتکای گزارش‌ها و سازوکارهای نظارتی می‌شود. در همین راستا، پژوهش‌های نظیر لیستون‌هیز و جولت[۱۰] (۲۰۲۳) و نجگی[۱۱] (۲۰۲۳) نشان داده‌اند که استقلال تنها زمانی مؤثر است که با منابع کافی، حمایت نهادی و سازوکارهای انتخاب و عزل مستقل همراه باشد. مطالعاتی با تمرکز بر بخش عمومی و دولت‌ها—نظیر آلاندر اکلوو (۲۰۲۳)، کورنیاواتی، سوتاریو، آسا پریما پوترا و سوپریونو[۱۲] (۲۰۱۸) و الزبان[۱۳] (۲۰۱۸)—نیز نشان می‌دهند که ساختار قدرت و نفوذ مدیریت اجرایی، تعیین‌کننده‌ترین عامل استقلال در عمل است.

نتایج مطالعات قدیمی‌تر اما پایه‌ای (۲۰۰۵–۲۰۱۵) از جمله ون‌پورسم (۲۰۰۵)، جورجویچ و جوکیچ[۱۴] (۲۰۱۵) و کریستوفر، سارنز و لنگز (۲۰۰۹) نیز چارچوب‌های اصلی تهدیدهای استقلال را شناسایی کرده‌اند؛ مانند ابهام نقش، استفاده ابزاری از واحد حسابرسی داخلی، بودجه وابسته به مدیریت و ضعف کمیته حسابرسی. این دسته از پژوهش‌ها در ادبیات اهمیت بنیادی دارند و مبنایی برای پژوهش‌های جدیدتر محسوب می‌شوند.

در ایران، همان‌گونه که برخی پژوهش‌ها اشاره کرده‌اند، ادبیات مرتبط با استقلال حسابرسی داخلی بسیار محدود است و بیشتر مطالعات موجود به‌طور غیرمستقیم به این مفهوم پرداخته‌اند. پژوهش مهریاب‌زاده (۱۴۰۳) نقش ساختار و ویژگی‌های کمیته حسابرسی را در تقویت استقلال بررسی کرده است. مطالعه نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) بر کیفیت حسابرسی داخلی و

[1] North
[2] Scott
[3] Zucker
[4] Beasley & Hermanson
[5] Nogod
[6] Taha
[7] Alander Eklöv & Holmgren Caicedo
[8] Sreseli
[9] Setiawan, Rohemah & Aulia
[10] Liston-Heyes & Juillet
[11] Njagi
[12] Kurniawati, Sutaryo, Asa Prima Putra & Supriyono
[13] Alzeban
[14] Đorđević & Đukić

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

یکی از مؤلفه‌های آن یعنی استقلال حسابرسی داخلی در ایران متمرکز بوده و شواهد درباره چالش‌های ساختاری در زمینه استقلال ارائه می‌دهد. در مجموع، پیشینه داخلی نشان می‌دهد که اگرچه مفهوم استقلال در مقررات و استانداردهای حرفه‌ای مورد تأکید قرار گرفته، اما پژوهش تجربی نظام‌مند در این حوزه اندک است؛ مسئله‌ای که خلأ مهمی در ادبیات ایران ایجاد کرده و ضرورت انجام پژوهش‌های کیفی عمیق را توجیه می‌کند. خلاصه‌ای از مقالات خارجی و داخلی در ادامه ارائه شده است.

در مقاله‌ای تحلیلی-تفسیری مبتنی بر استانداردها و تجارب حرفه‌ای، نگود (۲۰۲۵) بر اهمیت حیاتی حفظ استقلال حسابرسی داخلی تأکید و بیان می‌کند که اگرچه نقش حسابرسان داخلی به سمت همکاری بیشتر با مدیریت سوق یافته، اما این امر نباید به بهای از دست رفتن بی‌طرفی باشد. وی برای تضمین استقلال، پیشنهاد می‌کند که مدیر حسابرسی باید مستقیماً به کمیته حسابرسی یا هیئت‌مدیره گزارش دهد تا از نفوذ مدیریت اجرایی در امان بماند. همچنین، حسابرسان باید با تعیین حدود همکاری خود و اجتناب از دخالت در تصمیم‌گیری‌های عملیاتی، نقش مستقل و بی‌طرفانه خود را حفظ کنند.

طاها (۲۰۲۴) با رویکردی کمی، تأثیر آزار و اذیت در محیط کار بر استقلال حسابرسان داخلی را بررسی کرده است. داده‌ها از طریق ۲۶۷ پرسشنامه ساختاریافته گردآوری و با استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری تحلیل شده‌اند. این مطالعه، با تلفیق نظریه نمایندگی و نظریه تبادل اجتماعی، نشان می‌دهد که استرس ناشی از آزار و اذیت محیط کار تأثیر منفی مستقیمی بر استقلال حسابرسان داخلی دارد. بر این اساس، ایجاد محیط کاری سالم و حمایتی برای حفظ و تقویت استقلال حسابرسان داخلی ضروری است.

آلاندر اکلوو و هولمگرن کایسدو (۲۰۲۴) استقلال حسابرسی داخلی را در سازمان‌های دولتی سوئد بررسی کرده و نشان دادند که این استقلال، برخلاف ظاهر، کاملاً تثبیت‌شده نیست و در عمل با چالش‌هایی مواجه است. این پژوهش از رویکرد کیفی بهره برده و داده‌های خود را از طریق مشاهده مشارکتی، ۲۷ مصاحبه نیمه ساخت‌یافته با حسابرسان داخلی و تحلیل اسناد در چندین نهاد دولتی گردآوری کرده است. تحلیل داده‌ها با روش تحلیل تم انجام شده و بر تجارب روزمره حسابرسان داخلی تمرکز دارد. تحلیل ایشان نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی خود را به دو صورت معرفی می‌کنند: "داخلی‌های بیرونی " و "بیرونی‌های داخلی ". به‌عنوان "داخلی‌های بیرونی"، حسابرسان داخلی تلاش می‌کنند فاصله‌ای از سازمان و اعضای آن ایجاد کنند تا استقلال خود را حفظ کنند. به‌عنوان "بیرونی‌های داخلی"، آن‌ها سعی می‌کنند به سازمان نزدیک شوند تا تولید نتایج حسابرسی را ممکن سازند. این مطالعه نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی به‌طور مداوم در حال مدیریت تأثیرات هستند تا از برداشت‌های دیگران درباره نقش خود جلوگیری کنند.

نوردین (۲۰۲۳) استقلال حسابرسی داخلی را از دیدگاه روایت‌های حرفه‌ای بررسی کرده و نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی همواره با چالش‌های سازمانی و ساختاری در حفظ استقلال خود مواجه‌اند. پژوهش با استفاده از روش‌شناسی کیفی و تحلیل روایت انجام شده و داده‌ها از ۱۸ مصاحبه‌های عمیق با حسابرسان داخلی گردآوری شده است. یافته‌ها نشان می‌دهد که استقلال حسابرسی داخلی یک مفهوم پویا و ناپایدار است که نیاز به تلاش مداوم دارد. عواملی مانند نفوذ مدیریت، انتظارات متناقض و ملاحظات عملیاتی، استقلال را تهدید می‌کنند. نویسنده با استفاده از استعاره "کار سیسیفوسی" بیان می‌کند که استقلال حسابرسی داخلی یک فرآیند اجتماعی بی‌پایان است، نه یک ویژگی ساختاری ثابت و در واقع، حسابرس داخلی هرگز به "استقلال کامل" نمی‌رسد. حسابرسان داخلی دائماً با موانع، مقاومت‌ها و مداخلات سازمانی مواجه‌اند که تلاش آن‌ها را برای حفظ استقلال، شبیه یک کار بی‌پایان می‌کند. حسابرسان داخلی از روایت‌های حرفه‌ای برای تقویت استقلال خود استفاده می‌کنند، اما این روایت‌ها می‌توانند هم نقش حمایتی و هم محدودکننده داشته باشند.

مطالعه‌ای نظام‌مند توسط حزایی، ابراهیم محمد المطاری صالح، خلدون البیتار و ژو[1] (۲۰۲۳) به بررسی وضعیت استقلال حسابرسی داخلی در کشورهای عربی پرداخته است. این پژوهش با استفاده از مرور نظام‌مند منابع منتشرشده در بازه زمانی ۱۹۹۶ تا ۲۰۲۲، عوامل مؤثر بر استقلال حسابرسی داخلی را شناسایی کرده است. یافته‌ها نشان می‌دهند که استقلال حسابرسی داخلی از مؤلفه‌های کلیدی موفقیت این واحد هستند، اما در بیشتر کشورهای عربی با چالش‌های نهادی، فرهنگی و

[1] Hazaea, Ebrahim Mohammed Al-Matari Saleh, Khaldoon Albitar & Zhu

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

سیاسی مواجه‌اند. نتایج نشان داد که عواملی همچون وجود کمیته‌های مستقل مدیریت ریسک، اندازه کمیته حسابرسی، جنسیت مدیر حسابرسی، میزان حقوق و حاکمیت شرکتی مطلوب، نقش مثبتی در تقویت استقلال دارند.

بر اساس پژوهش کریستوفر و همکاران (۲۰۰۹)، استقلال حسابرسی داخلی به‌شدت تحت تأثیر عوامل سازمانی و مدیریتی است. نتایج پژوهش مبتنی بر مقایسه انتقادی پاسخ‌های پرسشنامه‌های تکمیل‌شده توسط مدیران ارشد حسابرسی داخلی در استرالیا (۳۴ نفر) با ادبیات موجود و رهنمودهای بهترین رویه حرفه‌ای می‌باشد. نتایج نشان می‌دهد که گزارش‌دهی مستقیم به مدیریت اجرایی و وجود کمیته‌های حسابرسی ضعیف، استقلال حسابرسان را تضعیف می‌کند. تهدیدهای اصلی شامل: استفاده از حسابرسی داخلی به‌عنوان سکوی پرتاب شغلی، تصویب بودجه آن توسط مدیران اجرایی و عدم انحصار کمیته حسابرسی در زمینه انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی است. برای تقویت استقلال، پیشنهاد شده که گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی تقویت، منابع کافی تأمین و مکانیزم‌های حفاظتی در برابر نفوذ مدیریت اجرایی ایجاد شود.

ون‌پورسم (۲۰۰۵) ابهام نقش در حسابرسی داخلی و تأثیر آن بر استقلال و اثربخشی حسابرسان داخلی را با تحلیل محتوای مصاحبه‌های عمیق بررسی کرده است. این پژوهش بر اساس نظریه ابهام نقش و با مصاحبه‌های عمیق و تحلیل محتوای تفسیری از حسابرسان داخلی شاغل در ۶ سازمان نیوزلندی صورت پذیرفت. یافته‌ها نشان می‌دهد که ابهام نقش، مهم‌ترین تهدید برای استقلال حسابرسی داخلی است. زمانی که حسابرسان داخلی هم‌زمان نقش مشاور مدیریت و ناظر را ایفا می‌کنند، تعارض منافع ایجاد شده و استقلال آنها به خطر می‌افتد. سازمان‌ها باید وظایف حسابرسان داخلی را شفاف‌تر تعریف کرده و نقش نظارتی آنها را در اولویت قرار دهند.

مهریاب‌زاده (۱۴۰۳) در پژوهشی با روش توصیفی همبستگی به بررسی ارتباط ویژگی‌های کمیته حسابرسی و استفاده از حسابرس داخلی در نقش آموزشی مدیریتی و تأثیر آن بر استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی پرداخت. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان مؤسسات حسابرسی در شهر تهران بود و با نمونه‌گیری تصادفی ۳۴۴ نفر انتخاب شدند. داده‌ها با استفاده از پرسشنامه استاندارد جمع‌آوری شده و تحلیل آن با معادلات ساختاری انجام شد. نتایج نشان داد که ویژگی‌های کمیته حسابرسی و نقش آموزشی مدیریتی حسابرس داخلی با استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی رابطه معنی‌داری دارند. همچنین ترکیب کمیته حسابرسی، عزل و نصب حسابرس داخلی، تعداد و ماهیت ملاقات‌های کمیته با حسابرسان داخلی و بررسی کار حسابرسی داخلی توسط کمیته، تأثیر قابل‌توجهی بر کیفیت و استقلال حسابرسی داخلی داشتند.

یافته‌های پژوهش نیکبخت و همکاران (۱۳۹۷) نشان می‌دهد که چالش‌های متعددی در اجرای حسابرسی داخلی باکیفیت در ایران وجود دارد و حسابرسی داخلی با مجموعه‌ای از موانع ساختاری و اجرایی مواجه است که استقلال این واحد را به‌طور جدی محدود می‌سازد. پژوهش ایشان به روش نظریه زمینه‌ای و استفاده از مصاحبه‌های عمیق، با ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی انجام گرفت. برای این منظور با ۳۳ نفر از حسابرسی داخلی مصاحبه صورت گرفت. بعلاوه از داده‌های متنی مندرج در ۳۳ مقاله، یادداشت و میزگرد منتشرشده در مجله‌ها و نشریه‌های حرفه‌ای پیرامون حسابرسی نیز استفاده شد. بر اساس مدل ارائه‌شده در این پژوهش، عواملی مانند فقدان جایگاه سازمانی مستقل، به‌کارگیری مدیران حسابرسی داخلی در واحدهای غیر مرتبط، وابستگی مالی و استخدامی به مدیرعامل و تعیین حقوق و مزایای مدیر حسابرسی توسط مدیریت اجرایی از مهم‌ترین تهدیدهای استقلال به شمار می‌روند.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

روش پژوهش

این پژوهش از نظر پارادایم، در چارچوب پارادایم تفسیری قرار می‌گیرد؛ زیرا هدف آن، تفسیر تجربیات و برداشت‌های مدیران حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌های حسابرسی درباره مؤلفه‌های استقلال حسابرسی داخلی است. از منظر روش‌شناسی، پژوهش حاضر کیفی و استقرایی است. انتخاب رویکرد کیفی برای این پژوهش به دلیل ماهیت پیچیده، زمینه‌مند و ادراکی مفهوم استقلال حسابرسی داخلی بوده است؛ مفهومی که نیازمند تحلیل عمیق تجربه‌های زیسته و دیدگاه‌های حرفه‌ای مشارکت‌کنندگان است (گندرون[1]، ۲۰۱۳؛ پاتون[2]، ۲۰۱۴).

این پژوهش در دو مرحله انجام شده است. در مرحله نخست، به‌منظور تدوین چارچوب نظری و شناخت پیشینه پژوهش، مطالعات مرتبط در حوزه حسابرسی داخلی و استقلال حسابرسی داخلی مورد بررسی قرار گرفته‌اند. مرور ادبیات شامل بررسی استانداردهای جهانی حسابرسی داخلی، چارچوب بین‌المللی اجرای حرفه‌ای[3] (۲۰۲۴)، رهنمودهای اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و گزارش‌های سازمان‌های حرفه‌ای (مانند انجمن حسابرسان داخلی) بود. برای جستجوی مقالات علمی، از پایگاه‌های داده معتبر، از جمله WoS[4]، اسکوپوس[5] و گوگل اسکالر[6] استفاده شد. کلیدواژه‌های مورد جستجو شامل «Internal Audit» و «Independence» بوده و مقالاتی که در ۱۰ سال اخیر در این حوزه منتشر شده‌اند، مورد بررسی قرار گرفته‌اند. یافته‌های این مرور ادبیات، مبنای توسعه چارچوب مفهومی پژوهش بود. در مرحله دوم، برای گردآوری داده‌های میدانی، از مصاحبه‌های نیمه ساخت‌یافته استفاده شد. این نوع مصاحبه انعطاف‌پذیری لازم برای پیگیری موضوعات جدید و درعین‌حال حفظ انسجام موضوعی را فراهم می‌کند (بوگدان و بیکلن[7]، ۲۰۰۳).

جامعه آماری و نحوه انتخاب مشارکت‌کنندگان

با توجه به مفاد ماده ۸ و ۹ منشور فعالیت حسابرسی داخلی، مصوب سازمان بورس و اوراق بهادار و اهداف این پژوهش، جامعه آماری شامل مدیران حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران و فرابورس ایران است. این افراد به دلیل نقش کلیدی در نظارت و اجرای فرآیندهای حسابرسی داخلی، دارای بیشترین ارتباط با مفهوم استقلال حسابرسی داخلی بوده و می‌توانند دیدگاه‌های ارزشمندی در این زمینه ارائه دهند. در این پژوهش، نمونه‌گیری به‌صورت هدفمند و سپس گلوله برفی انجام شد. هدفمند بودن انتخاب به این معنی است که تنها افرادی وارد پژوهش شدند که: حداقل سه سال سابقه فعالیت در حوزه حسابرسی داخلی یا عضویت در کمیته حسابرسی داشتند؛ نقش مستقیم در نظارت، اجرای حسابرسی داخلی یا ارزیابی استقلال آن داشتند. روش گلوله برفی نیز به این دلیل انتخاب شد که افراد آگاه و صاحب‌نظر در این حوزه معمولاً محدود بوده و بهترین راه دسترسی به آنان، معرفی توسط افراد هم‌سطح است.

روش تحلیل و ارزیابی کیفیت داده‌ها

در این پژوهش، تحلیل داده‌ها با استفاده از تحلیل تم انجام شد؛ رویکردی که امکان استخراج الگوهای مفهومی از داده‌های کیفی را فراهم می‌کند و برای موضوعاتی همانند استقلال حسابرسی داخلی که چندلایه، ادراکی و وابسته به تجربه زیسته مشارکت‌کنندگان هستند کاملاً مناسب است. با اتکا به چارچوب پیشنهادی براون و کلارک[8] (۲۰۰۶)، تحلیل داده‌ها انجام شد؛ با این تفاوت که هر مرحله به‌طور واقعی و منطبق با داده‌های پژوهش حاضر اجرا شد.

[1] Gendron
[2] Patton
[3] IPPF
[4] Web of Science
[5] Scopus
[6] Google Scholar
[7] Bogdan & Biklen
[8] Braun & Clarke

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

برای اطمینان از کیفیت تحلیل و اعتبار یافته‌ها، از مثلث‌سازی داده‌ها؛ به‌صورت تنوع منبع داده انجام شد؛ یعنی داده‌ها از دو مسیر مستقل گردآوری شدند: مصاحبه با دو گروه متفاوت: مدیران حسابرسی داخلی و اعضای کمیته‌های حسابرسی؛ و مرور ادبیات: استانداردها، گزارش‌های حرفه‌ای، منشورهای حسابرسی داخلی و پژوهش‌های معتبر. این تنوع دیدگاه، موجب افزایش اعتبار تفاسیر و جلوگیری از تکیه بر یک منبع داده منفرد شد. به‌طورکلی، استفاده از دیدگاه‌های مختلف در جمع‌آوری داده‌ها، تصویری جامع‌تر از پدیده مورد بررسی ارائه می‌دهد (کرسول[1]، ۲۰۱۴). همچنین فرآیند اشباع نظری به‌صورت مستند و مرحله‌به‌مرحله بررسی شد؛ در مجموع ۱۶ مصاحبه انجام شد. آخرین کد جدید در مصاحبه دوازدهم استخراج شد. برای اطمینان از پایداری اشباع، ۴ مصاحبه دیگر انجام شد. تحلیل مصاحبه‌های ۱۳ تا ۱۶ نشان داد که هیچ کد جدیدی تولید نشده و همه مفاهیم در چارچوب اولیه قابل طبقه‌بندی بوده‌اند؛ بنابراین، اشباع نظری محقق گردید. در واقع زمانی که فرآیند جمع‌آوری داده‌ها به مرحله‌ای برسد که پژوهشگر موضوعات اصلی را شناسایی نموده و اطلاعات جدیدی به یافته‌ها افزوده نشود و داده‌های به‌دست‌آمده تکراری شوند، پژوهشگر به اشباع نظری دست‌یافته است (کرسول و گوترمن[2]، ۲۰۱۹). همچنین، دریافت بازخورد از مشارکت‌کنندگان به‌منظور اعتبارسنجی یافته‌ها انجام شد.

ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای مشارکت‌کنندگان

در ادامه توزیع مشارکت‌کنندگان بر اساس ویژگی‌های فردی و حرفه‌ای آمده است:

جنسیت: بیشتر مشارکت‌کنندگان (۱۲ نفر) مرد بوده‌اند (۷۵ درصد). این توزیع از نظر ساختار حرفه‌ای حسابرسی داخلی در ایران طبیعی است، زیرا اکثریت مدیران حسابرسی داخلی در سازمان‌ها را مردان تشکیل می‌دهند.

آخرین مدرک تحصیلی: بیش از ۸۰ درصد (۱۳ نفر) مشارکت‌کنندگان دارای مدرک دکتری بوده‌اند. چنین سطح بالایی از تحصیلات نشان‌دهنده این است که نمونه انتخاب‌شده عمدتاً شامل افراد متخصص، دارای دانش نظری عمیق و تجربه حرفه‌ای قابل‌اتکا است. این امر کیفیت تحلیل محتوا و قابل‌اتکا بودن یافته‌ها را تقویت می‌کند.

رشته تحصیلی: اکثریت مشارکت‌کنندگان (۱۴ نفر - ۸۸ درصد) در رشته حسابداری و حسابرسی تحصیل کرده‌اند که با ماهیت موضوع پژوهش کاملاً هم‌خوان است. تنوع محدود اما مفید در رشته‌های مدیریت و مهندسی صنایع (۲ نفر) نیز نشان می‌دهد که داده‌ها از زاویه دید سایر حوزه‌های مرتبط با کنترل‌های داخلی و ساختار سازمانی نیز غنی شده‌اند.

سابقه مدیریت حسابرسی داخلی: ۶۹ درصد مشارکت‌کنندگان (۱۱ نفر) سابقه مدیریت واحد حسابرسی داخلی داشته‌اند؛ یعنی تحلیل‌ها عمدتاً از زبان افرادی بیان شده که مستقیماً با چالش‌های استقلال، فشارهای مدیریتی و ساختارهای گزارشگری مواجه بوده‌اند. لازم به ذکر است که سابقه مدیریت حسابرسی داخلی به‌عنوان معیار انتخاب مشارکت‌کنندگان در نظر گرفته نشده و صرفاً به‌عنوان یکی از ویژگی‌های توصیفی نمونه گزارش شده است.

عضویت در کمیته حسابرسی: ۶۳ درصد مشارکت‌کنندگان (۱۰ نفر) سابقه عضویت یا همکاری با کمیته حسابرسی دارند. چنین ویژگی‌ای موجب شده پژوهش از زاویه دید حاکمیت شرکتی سطح بالا نیز غنی شود؛ زیرا اعضای کمیته حسابرسی مستقیماً نقش کلیدی در تقویت یا تضعیف استقلال حسابرسی داخلی دارند.

ویژگی‌های مربوط به فرآیند مصاحبه

تاریخ انجام مصاحبه: تمامی مصاحبه‌ها طی بازه‌ای حدود سه ماه و نیم (از تیر ماه الی مهر ماه ۱۴۰۴) صورت پذیرفت.

نحوه اجرای مصاحبه‌ها: با توجه به شرایط مشارکت‌کنندگان و محدودیت‌های زمانی موجود، مصاحبه‌ها از ترکیبی از روش‌های حضوری، تلفنی و دریافت پاسخ‌های مکتوب انجام گرفت تا امکان مشارکت حداکثری خبرگان فراهم شود. از مجموع ۱۶ مصاحبه انجام‌شده، ۵۰ درصد به‌صورت حضوری، ۳۸ درصد تلفنی و ۱۲ درصد نیز به‌صورت ترکیبی از مکتوب–حضوری یا مکتوب–تلفنی انجام شده است.

[1] Creswell
[2] Creswell & Guetterman

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

مدت‌زمان هر مصاحبه نیز متناسب با میزان مشارکت و شرایط زمانی مصاحبه‌شوندگان متغیر بوده است. میانگین مدت‌زمان مصاحبه‌ها حدود ۴۶ دقیقه بوده و بیشترین زمان ثبت‌شده ۱ ساعت و ۴۳ دقیقه بوده است. این تنوع در روش و مدت‌زمان مصاحبه‌ها به محقق امکان داد تا در عین رعایت محدودیت‌های زمانی مشارکت‌کنندگان، داده‌هایی عمیق، معتبر و قابل استفاده برای مرحله تحلیل تم جمع‌آوری شود.

یافته‌های پژوهش

در این بخش، یافته‌های پژوهش حاضر بر اساس تحلیل تم داده‌های جمع‌آوری‌شده از مرور ادبیات و مصاحبه‌ها ارائه می‌شود. در ابتدا، تعریف مفهومی استقلال حسابرسی داخلی از دیدگاه مشارکت‌کنندگان و مرور ادبیات بیان می‌گردد. سپس، مؤلفه‌های اصلی استقلال حسابرسی داخلی که از طریق تحلیل تم استخراج شده‌اند، در جدول (۱) ارائه می‌گردد. این مؤلفه‌ها چارچوبی جامع برای درک ابعاد مختلف استقلال فراهم می‌آورند و نشان می‌دهند که این مفهوم فراتر از یک الزام ساده، یک پدیده پیچیده و چندبعدی است که تحت تأثیر عوامل مختلف ساختاری، مدیریتی و فردی قرار دارد.

تعریف استقلال

استقلال حسابرسی داخلی مفهومی چندبعدی است که هم شامل جایگاه ساختاری و هم شامل آزادی عملی و گزارشگری می‌شود. از منظر ساختاری، حسابرسی داخلی باید به‌صورت مستقیم زیر نظر کمیته حسابرسی یا هیئت‌مدیره فعالیت کند و از دخالت واحدهای اجرایی و عملیاتی دور باشد تا بتواند برنامه‌ریزی و اجرای وظایف نظارتی خود را بدون فشار یا مداخله انجام دهد. این استقلال ساختاری، امکان می‌دهد حسابرس داخلی با حفظ جایگاه حرفه‌ای خود، یافته‌ها و توصیه‌های اصلاحی را به کمیته یا هیئت‌مدیره ارائه کند. از منظر عملیاتی، استقلال واقعی زمانی حاصل می‌شود که حسابرس بتواند بدون ترس از تلافی، محدودیت یا کاهش حقوق و پاداش، یافته‌های خود را گزارش دهد و پیگیری اجرای آن‌ها را تضمین کند. هرگونه دخالت مدیران اجرایی یا محدودیت در ارائه گزارش، این استقلال عملیاتی را تضعیف می‌کند. در حوزه گزارشگری نیز استقلال به معنای آزادی کامل در انتقال اطلاعات و نتایج رسیدگی‌ها به سطوح مسئول است؛ استانداردها بیش از تأکید بر فرم کتبی گزارش‌ها، بر جریان آزاد اطلاعات و ارتباط مؤثر با کمیته حسابرسی تأکید دارند و این ارتباط می‌تواند شفاهی یا کتبی باشد. علاوه بر این، استقلال حسابرسی داخلی با اثرگذاری واقعی گزارش‌ها و ایجاد ارزش افزوده سنجیده می‌شود؛ اگر یافته‌ها پس از مدت‌ها بدون اقدام اصلاحی باقی بمانند، نشان‌دهنده ناکافی بودن استقلال عملیاتی است. از دیدگاه شخصی و حرفه‌ای، استقلال به معنای توانایی حسابرس داخلی برای انتخاب آزاد موضوعات رسیدگی، اجرای آن‌ها و ارائه نتایج بدون تحت فشار قرار گرفتن توسط افراد یا واحدهای اجرایی است و نباید وارد تصمیم‌گیری‌های عملیاتی شود که بعداً خود بتواند آن‌ها را ارزیابی کند. در عمل، به‌ویژه در شرکت‌های ایرانی، استقلال حسابرسی داخلی اغلب به‌صورت شکلی رعایت می‌شود و چالش‌هایی مانند وابستگی مالی به شرکت، دخالت مدیران در تعیین حقوق و پاداش و عدم درک درست نقش حسابرسی داخلی، تحقق استقلال واقعی را محدود می‌کند. به‌طور خلاصه، استقلال حسابرسی داخلی ترکیبی از جایگاه ساختاری صحیح، آزادی عملی در رسیدگی‌ها و گزارشگری مؤثر است و تنها زمانی واقعی و اثرگذار خواهد بود که حسابرس بتواند بدون هیچ مانع یا دغدغه‌ای یافته‌های خود را ارائه و پیگیری کند و این یافته‌ها منجر به اصلاح فرآیندها و مدیریت ریسک‌ها شود.

در راستای تبیین دقیق‌تر این مؤلفه‌ها، شواهدی از گفته‌های مصاحبه‌شوندگان ارائه می‌گردد. این شواهد به‌صورت نمونه‌هایی انتخاب شده‌اند که بیشترین انطباق را با شاخص‌های استخراج‌شده داشته‌اند:

«تعریف عملیاتی‌اش اینجوری میشه. من خودم وقتی در مورد استقلال حسابرسی داخلی فکر می‌کنم میگم که حسابرسی داخلی بتونه بدون هیچ مانعی بدون هیچ ترسی و بدون هیچ در واقع میشه گفتش که تلافی‌جویی از سمت اون کسایی که داره حسابرسی شون میکنه، حرفاش رو بزنه به اون سطحی از سازمان که براش تعریف شده» (MI05-04)...

«استقلال واقعی اینه که اگر به همون سطح بتونه گزارش بده یا حتی گزارش نده اما بتونه حرفش رو بزنه، در عمل استقلال خواهد داشت. هر جوری برسونه. استانداردهای جدید به کتبی بودن و اینا چیز نداره [کاری نداره یعنی شفاهی هم میشه].

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

وقتی میگه ارائه یعنی Communication نمیگه Reporting رابطه گزارشگری خیلی موقع‌ها ممکنه رابطه کاغذی یا سازمانی باشه. [ولی] وقتی میگی اولی، یعنی ارتباطات و اطلاعات. یا میگه نتایج گزارش حسابرسی باید اطلاع‌رسانی بشه» (MI05-17).

جدول (۱): مؤلفه‌های اصلی پژوهش به همراه توضیح آنها

۱	ساختار سازمانی و روابط گزارشگری	استقلال حسابرسی داخلی تا حد زیادی تحت تأثیر جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی و نحوه روابط گزارشگری آن قرار دارد. اگر این واحد مستقیماً به کمیته حسابرسی یا هیئت‌مدیره گزارش دهد، شانس بیشتری برای استقلال خواهد داشت؛ درحالی‌که وابستگی اداری یا مالی به مدیریت اجرایی، استقلال را تضعیف می‌کند. این مؤلفه شامل ابعاد مرتبط با دسترسی حسابرسان به اطلاعات و منابع سازمانی، امکان یا محدودیت برون‌سپاری فعالیت‌ها، نحوه ارتباط با شرکت‌های مادر و هلدینگ و همچنین مسائل مربوط به وابستگی‌های شغلی و اداری است.
۲	نقش و حمایت هیئت‌مدیره	هیئت‌مدیره به‌عنوان بالاترین نهاد حاکمیتی در سازمان، نقشی کلیدی در تضمین استقلال حسابرسی داخلی دارد. حمایت فعال اعضای هیئت‌مدیره در فرآیندهایی مانند انتخاب و انتصاب مدیر حسابرسی داخلی، ارزیابی عملکرد او، تأمین دسترسی مستقیم به جلسات هیئت و پشتیبانی از یافته‌ها و توصیه‌های حسابرسی، از اهمیت بالایی برخوردار است. همچنین نحوه مدیریت روابط میان مدیرعامل و حسابرسی داخلی و رویکرد حمایتی یا مداخله‌گرایانه هیئت‌مدیره، تأثیر مستقیمی بر میزان استقلال حسابرسان داخلی خواهد داشت.
۳	نقش کمیته حسابرسی	کمیته حسابرسی به‌عنوان بازوی نظارتی هیئت‌مدیره، جایگاهی محوری در حفظ و تقویت استقلال حسابرسی داخلی دارد. این کمیته زمانی می‌تواند نقش مؤثری ایفا کند که از آگاهی کافی نسبت به وظایف و مسئولیت‌های خود در قبال واحد حسابرسی داخلی برخوردار باشد. عوامل کلیدی شامل قدرت نهادی کمیته، استقلال اعضای آن، کیفیت تعامل و ارتباطات میان کمیته و حسابرسان داخلی و حمایت کمیته از گزارش‌ها و پیشنهادهای حسابرسی هستند. ضعف یا ناآگاهی کمیته می‌تواند استقلال حسابرسان داخلی را به شدت محدود کند.
۴	رویکرد و مداخلات مدیریت اجرایی	مدیریت اجرایی می‌تواند بزرگ‌ترین تهدید یا حامی استقلال حسابرسی داخلی باشد. مداخلات مدیریتی به هرگونه اقدام مستقیم یا غیرمستقیم گفته می‌شود که دسترسی حسابرسان به اطلاعات و منابع را محدود یا قضاوت حرفه‌ای آنان را تحت تأثیر قرار دهد. این مداخلات ممکن است به شکل فشار برای تغییر نتایج حسابرسی، جلوگیری از دسترسی به داده‌ها، یا تأثیرگذاری در فرآیندهای استخدام و ارزیابی حسابرسان داخلی بروز پیدا کند. استقلال پایدار نیازمند وجود سازوکارهایی برای کاهش این مداخلات است.
۵	نقش و وظایف حسابرسی داخلی	تعریف روشن و دقیق وظایف حسابرسی داخلی از پیش‌شرط‌های حفظ استقلال است. زمانی که حسابرسان داخلی وارد فعالیت‌های اجرایی، مدیریتی یا تصمیم‌گیری‌های عملیاتی می‌شوند، تضاد نقش به وجود می‌آید که استقلال آنان را به‌طور جدی تضعیف می‌کند. مرزبندی مشخص میان نقش‌های نظارتی و مشاوره‌ای، مستندسازی فرآیندها، تفکیک وظایف و در صورت لزوم استفاده از اشخاص ثالث برای فعالیت‌های غیر نظارتی، ابزارهایی برای کاهش این خطر هستند.
۶	صلاحیت و ویژگی‌های شخصیتی	استقلال حسابرسی داخلی صرفاً یک موضوع ساختاری نیست، بلکه به توانمندی‌های فردی و حرفه‌ای حسابرسان نیز وابسته است. مدیر و کارکنان واحد حسابرسی داخلی باید از دانش تخصصی، تجربه کافی، صلاحیت حرفه‌ای و مهارت‌های تحلیلی و ارتباطی لازم برخوردار باشند. ویژگی‌های شخصیتی مانند صداقت، شجاعت اخلاقی، بی‌طرفی و توانایی مقاومت در برابر فشارهای مدیریتی، برای حفظ استقلال حیاتی است. وجود نظام‌های کنترل کیفیت و آموزش مستمر نیز در تقویت این صلاحیت‌ها نقش دارد.
۷	الزامات قانونی و استانداردهای حرفه‌ای	چارچوب‌های قانونی و حرفه‌ای به‌عنوان پشتوانه‌ای بیرونی برای استقلال حسابرسی داخلی عمل می‌کنند. وجود منشور حسابرسی داخلی، استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی، آیین رفتار حرفه‌ای و مقررات مرتبط با حاکمیت شرکتی می‌تواند ضامن استقلال باشد. اجرای دقیق این الزامات، همراه با نظارت نهادهای حرفه‌ای و انجمن‌های تخصصی، موجب تقویت جایگاه حسابرسی داخلی در سازمان و کاهش امکان مداخلات بیرونی خواهد شد.

پس از ارائه تعریف مفهومی استقلال حسابرسی داخلی و توضیح مؤلفه‌های شناسایی شده، در این بخش، هفت مؤلفه اصلی به تفصیل معرفی می‌شوند. این مؤلفه‌ها چارچوبی جامع برای درک ابعاد مختلف استقلال فراهم می‌آورند. در ادامه، هر یک از این مؤلفه‌های اصلی به همراه مؤلفه‌های فرعی مربوط به آن‌ها، به‌صورت جداگانه تشریح خواهند شد تا تصویری دقیق و عملی از الزامات و چالش‌های استقلال حسابرسی داخلی در عمل ارائه گردد.

ساختار سازمانی و روابط گزارشگری

استقلال حسابرسی داخلی به‌شدت تحت تأثیر جایگاه سازمانی در نمودار تشکیلاتی آن است. قرار گرفتن زیر نظر مدیریت اجرایی یا مالی، به دلیل سلسله‌مراتب و تضاد منافع، استقلال را تضعیف می‌کند؛ در مقابل، فعالیت زیر نظر کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره عاملی مهم در تقویت استقلال محسوب می‌شود. جایگاه رسمی در نمودار سازمانی و حتی موقعیت فیزیکی واحد حسابرسی داخلی (مانند استقرار در کنار هیئت‌مدیره) بر استقلال اثرگذار است.

استقلال حسابرسی داخلی به ساختار گزارشگری نیز وابسته است؛ پایبندی به استانداردهای حرفه‌ای اقتضا می‌کند که حسابرسان داخلی مستقیماً به کمیته حسابرسی یا هیئت‌مدیره گزارش دهند تا از مداخله مدیریت اجرایی و تضاد منافع

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

جلوگیری شود. شفافیت خطوط گزارشگری، عدم‌تغییر محتوای گزارش‌ها و امکان گزارش به مراجع بالاتر مانند مجمع عمومی یا نهاد ناظر، سازوکارهای کلیدی برای حفظ و تقویت استقلال هستند.

وابستگی‌های مالی و اداری نیز استقلال حسابرسی داخلی را تهدید می‌کنند. در مواردی که حقوق، پاداش یا امنیت شغلی حسابرس داخلی به واکنش مدیریت اجرایی نسبت به محتوای گزارش‌ها و میزان انتقادی بودن آن‌ها وابسته باشد، یا ناکافی بودن مزایا و قرار گرفتن تحت واحد منابع انسانی، انگیزه خودسانسوری و جانبداری افزایش یافته و زمینه تضاد منافع و تلافی‌جویی فراهم می‌شود. در مقابل، تفکیک ارزیابی حرفه‌ای حسابرس از محتوای گزارش‌ها و تعیین حقوق و مزایا توسط کمیته حسابرسی یا نهادی مستقل می‌تواند این تهدیدها را کاهش داده و استقلال حسابرسی داخلی را تقویت کند.

در بسیاری از سازمان‌ها، حسابرسی داخلی بیشتر جنبه نمایشی دارد و نبود حمایت جدی هیئت‌مدیره و کمیته، موجب رویکرد تدافعی کارکنان، مقاومت واحدهای عملیاتی و ناآگاهی از نقش واقعی این واحد می‌شود. فرهنگ حمایت‌کننده می‌تواند استقلال را تقویت کند، اما تا درک درست از نقش حسابرسی داخلی شکل نگیرد، استقلال واقعی تحقق نمی‌یابد.

یکی از موانع استقلال حسابرسی داخلی، محدودیت در دسترسی به اطلاعات و همکاری نکردن واحدهای عملیاتی است. عدم ارائه به‌موقع داده‌ها و مقاومت بخش‌ها در برابر حسابرسان، فرآیند حسابرسی را مختل کرده و استقلال را تضعیف می‌کند. علاوه بر این، نبود زیرساخت‌های پشتیبان و منابع کافی مانند فضای کاری مناسب، تجهیزات لازم، نیروی انسانی و حمایت مالی، استقلال و کارایی حسابرسی داخلی را با چالش مواجه می‌سازد.

فعالیت حسابرسی داخلی به‌عنوان زیرمجموعه هلدینگ هم می‌تواند استقلال را تقویت و هم تهدید کند. دریافت حقوق یا پاداش از هلدینگ به جای شرکت تابعه و استقرار واحد در سطح هلدینگ، می‌تواند آزادی عمل بیشتری بدهد، اما ابهام‌های قانونی، شفافیت پرداخت‌ها و خطر وابستگی جدید، این مدل را با چالش مواجه می‌کند؛ بنابراین، اثربخشی آن منوط به اتصال مستقیم به هیئت‌مدیره و کمیته حسابرسی است.

برون‌سپاری می‌تواند استقلال حسابرسی داخلی را تقویت کند، اما اثربخشی آن به شرایط سازمان بستگی دارد و وابستگی مالی مؤسسات بیرونی یا انتخاب آن‌ها توسط مدیریت اجرایی تهدیدی برای استقلال است. مشارکت‌کنندگان تأکید داشتند که برون‌سپاری زمانی مؤثرتر است که توسط کمیته حسابرسی انتخاب و گزارش مستقیم به هیئت‌مدیره ارائه شود.

مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اظهار داشتند:

«خب اولاً حسابرس داخلی زیر نظر مالی بود ۴۰ تا ۵۰ سال پیش. بعد اومد زیر نظر مدیرعامل شد، حالا زیرمجموعه کمیته حسابرسیه. هر چه شما جایگاهت به این سمت میل کنه (ارکان راهبری)، استقلالت هم بیشتر میشه» (MI07-21).

«حرفاش رو بزنه به اون سطحی از سازمان که براش تعریف شده. اون سطح قاعدتاً باید کمیته حسابرسی باشه. بعضی از شرکت‌ها کمیته حسابرسی ندارند، این نقش رو هیئت‌مدیره در واقع ایفا میکنه» (MI05-05).

نقش و حمایت هیئت‌مدیره

آگاهی اعضای هیئت‌مدیره از نقش حسابرسی داخلی نقش مهمی در تقویت استقلال این واحد دارد. در بسیاری از سازمان‌ها، عدم دانش مالی و حسابرسی اعضای هیئت‌مدیره باعث می‌شود حسابرسی داخلی صرفاً به‌عنوان واحدی هزینه‌زا یا نظارتی ظاهری دیده شود و جایگاه واقعی آن نادیده گرفته شود. پذیرش و شناخت صحیح حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره، اطلاع‌رسانی این جایگاه به سایر سطوح سازمان و الزام واحدهای مختلف به پاسخگویی به یافته‌های حسابرسی، می‌تواند به استقلال حسابرس داخلی کمک کند.

آگاهی هیئت‌مدیره نسبت به وظایف خود در قبال حسابرسی داخلی نقش مهمی در تقویت استقلال این واحد دارد. استقرار سازوکار مناسب برای انتخاب مدیر حسابرسی داخلی خبره و با تجربه، ایجاد کمیته حسابرسی و نظارت بر اجرای مفاد منشور کمیته، زمینه را برای عملکرد مستقل حسابرسی داخلی فراهم می‌کند. درصورتی‌که اعضای هیئت‌مدیره آگاه به نقش و وظایف نظارتی خود نباشند، خطوط گزارشگری نادرست، دخالت مدیران اجرایی و عدم‌حمایت لازم می‌تواند استقلال حسابرس داخلی را تضعیف کند. علاوه بر این، تصمیم‌گیری درباره پذیرش یا رد توصیه‌های حسابرسی باید تحت نظارت هیئت‌مدیره صورت

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

گیرد؛ مدیرعامل نمی‌تواند به‌تنهایی تصمیم بگیرد، بلکه پذیرش ریسک از سوی هیئت‌مدیره باید مکتوب شود تا حسابرس داخلی بتواند بدون محدودیت، یافته‌ها و توصیه‌های خود را گزارش کند.

اختیار انتصاب و عزل مدیر حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره، همراه با تعیین حقوق و پاداش توسط ایشان، یکی از عوامل مهم در حفظ استقلال این واحد است. این سازوکار باعث می‌شود مدیر حسابرسی بدون فشار یا مداخله مدیران اجرایی، فعالیت‌های نظارتی و گزارشگری خود را انجام دهد و یافته‌ها را آزادانه به سطوح ذی‌ربط گزارش کند، ضمن اینکه شفافیت و قابلیت پیگیری تصمیمات نیز تضمین می‌شود.

حمایت هیئت‌مدیره از واحد حسابرسی داخلی، نقش محوری در تضمین استقلال آن دارد. این حمایت شامل اجازه حضور مدیر حسابرسی داخلی در جلسات هیئت‌مدیره، دسترسی مستقیم و همکاری بی‌طرفانه با مدیران اجرایی و فراهم کردن محیط کنترلی مناسب و رعایت قوانین و دستورالعمل‌هاست که اعتبار و قدرت نظارتی واحد را افزایش می‌دهد. همچنین، توجه به گزارش‌ها، پیگیری اجرای یافته‌ها و ارائه گزارش‌های دوره‌ای درباره کفایت منابع و امکانات، انگیزه و استقلال حسابرسی داخلی را تقویت می‌کند. پشتوانه آشکار و قاطع هیئت‌مدیره، همراه با خطوط گزارشگری شفاف و حمایت از توصیه‌ها، امکان انجام وظایف نظارتی بدون محدودیت یا ترس از تلافی را برای حسابرس داخلی فراهم می‌کند.

در عمل، هیئت‌مدیره در مواجهه با گزارش‌های انتقادی حسابرسی داخلی، اغلب تمایل دارد مواضع مدیرعامل را در اولویت قرار دهد و از ورود به مسائل چالش‌برانگیز یا تعارض‌آمیز با وی اجتناب کند. این رویکرد باعث می‌شود سقف اختیارات و استقلال عملیاتی حسابرسی داخلی محدود شده و برخی گزارش‌های مستقل به‌طور کامل در سطح هیئت‌مدیره طرح یا پیگیری نشوند. سازش‌های غیررسمی هیئت‌مدیره با مدیرعامل، به‌ویژه در خصوص پذیرش یا رد یافته‌های حسابرسی، توان نظارتی مستقل حسابرسی داخلی را کاهش داده و استقلال آن را در عمل تضعیف می‌کند.

مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اظهار داشتند:

«پذیرش حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره و اعلام این موضوع به افراد دیگه سازمان، می‌تونه در ارتقای جایگاه حسابرس خیلی تأثیر داشته باشه که به‌تبع اون مستقل‌تر باشه، کمک کنه؛ یعنی هیئت‌مدیره قوی [باشه] و در حقیقت خودش آگاهی داشته باشه به نقش حسابرس. [این] خودش می‌تونه تأثیر داشته باشه» (MI09-15).

«علاوه بر اینکه مسئولیت عزل و نصب مدیر حسابرسی داخلی می‌بایست توسط هیئت‌مدیره / کمیته حسابرسی صورت گیرد، می‌بایست رقم دقیق حقوق و مزایا و هرگونه پاداش مدیر حسابرسی داخلی توسط هیئت‌مدیره/ کمیته حسابرسی صورت پذیرد» (MI12-28).

«... اگه هیئت‌مدیره حمایت کنه و بخواد و اهمیت بده، هم به کمیته و هم حسابرسی داخلی، میتونه نقش کلیدی داشته باشه. اگه نه خیلی اهمیت نده و جز موضوعاتش نباشه و جلسه‌ای با کمیته و حسابرسی داخلی نداشته باشه و اهمیت نده، میتونه حسابرسی داخلی به راحتی ایگنور (نادیده گرفته) بشه» (MI03-24).

نقش کمیته حسابرسی

آگاهی کمیته حسابرسی از وظایف خود در برابر حسابرسی داخلی، نقش مهمی در حفظ و تقویت استقلال این واحد دارد. نظارت مؤثر کمیته حسابرسی، شامل بررسی و تصویب برنامه‌های حسابرسی و اطمینان از اجرای مفاد منشور فعالیت‌های حسابرسی داخلی، باعث می‌شود حسابرس داخلی بتواند بدون انحراف یا فشارهای اجرایی کار خود را انجام دهد. نبود این نظارت و آگاهی، از جمله عدم مطالعه دقیق منشور و عدم آشنایی با فرآیند حسابرسی داخلی، استقلال را تضعیف می‌کند و ممکن است منجر به محدودیت‌های دسترسی یا مداخله‌های غیرضروری مدیران اجرایی شود. علاوه بر این، پیشنهاد انتصاب، عزل و حقوق و مزایای مدیر حسابرسی داخلی توسط کمیته، همچنین تصویب برنامه حسابرسی و اجتناب از مداخله در نتایج گزارش‌ها، از جمله اقدامات مهم برای تضمین عملکرد مستقل حسابرسی داخلی به شمار می‌رود.

حمایت کمیته حسابرسی نقش مهمی در تقویت استقلال حسابرسی داخلی دارد. این حمایت شامل حضور فعال مدیران حسابرسی داخلی در جلسات کمیته، برنامه‌ریزی و نظارت مؤثر، الزام واحدها به همکاری و رفع موانع اجرایی و پیگیری جدی گزارش‌های حسابرسی است. یافته‌ها نشان می‌دهد که تمایز میان «حضور شکلی» و «حضور مؤثر» حسابرسی داخلی در

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

جلسات کمیته حسابرسی، یکی از نشانه‌های تقویت استقلال است. کمیته حسابرسی، با ارائه پشتوانه علنی و تعامل مؤثر با هیئت‌مدیره و مدیرعامل، شرایطی فراهم می‌کند که حسابرسان داخلی بتوانند مستقل عمل کنند و از محدودیت‌های اجرایی یا سوءتفاهم‌ها آسیب نبینند. هم‌افزایی کمیته حسابرسی با هیئت‌مدیره نیز ضروری است؛ بدون حمایت و همکاری هر دو، استقلال حسابرسی داخلی کاهش می‌یابد و نقش آن به‌عنوان یک واحد مؤثر در سازمان تضعیف می‌شود.

مستقل و قوی بودن کمیته حسابرسی، از عوامل کلیدی در تضمین استقلال حسابرسی داخلی است. کمیته‌های حسابرسی باید دارای اعضای متخصص و با دانش کافی در حوزه حسابرسی داخلی باشند و برخورداری از جدیت و پیگیری در اقداماتشان ضروری است. کمیته‌های قوی و فعال با برنامه‌ریزی صحیح، نظارت دقیق بر اجرای گزارش‌ها و تعامل مؤثر با هیئت‌مدیره، محیطی حمایت‌کننده ایجاد می‌کنند که حسابرسان داخلی می‌توانند مستقل و با اعتماد به نفس وظایف خود را انجام دهند.

وجود محیط پرتنش یا آزار شغلی یکی از عوامل تضعیف‌کننده استقلال حسابرسان داخلی است. استرس ناشی از فشار کاری زیاد، تکالیف مکرر، ساعات طولانی کار و انتظارات غیرواقعی، مستقیماً بر توانایی حسابرس برای انجام وظایف مستقل و بی‌طرفانه تأثیر می‌گذارد. این فشارها می‌توانند انگیزه و تمرکز حسابرس را کاهش داده و منجر به کاهش کیفیت رسیدگی‌ها و گزارشگری شوند. در مجموع، محیط کار امن، حمایت‌کننده و عاری از آزار شغلی، پیش‌شرطی مهم برای حفظ استقلال حسابرسی داخلی به شمار می‌رود.

مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اظهار داشتند:

«نظارت ناکافی کمیته حسابرسی بر حسابرسان داخلی، بسیار بسیار تأثیرگذار هست. اگه نباشه، حسابرسی داخلی ممکنه سُر بخوره به سمت دیگه. حتی ممکنه کارش رو درست انجام نده» (MI08-37).

«کمیته حسابرسی مهم‌ترین کارکردش، اگر سه تا کارکرد کمیته بگیم [داره] یکی از مهم‌ترین کارکرداش اینه که حمایت بکنه از واحد حسابرسی داخلی، برای اینکه اجازه نده واحد حسابرسی داخلی در سیستم ذوب بشه. اونها هم مهمه ولی استقلال هم همینایی بود که به نظر من براتون تعریف کردم» (MI11-12).

رویکرد و مداخلات مدیریت اجرایی

تعامل حرفه‌ای حسابرسان داخلی با مدیران اجرایی، عامل مهمی در بهبود فرآیندها و تسهیل دسترسی به اطلاعات است، اما این تعامل دو لبه دارد. از یک سو، تعامل سازنده و همکاری با مدیرعامل و مدیران واحدها می‌تواند اجرای اصلاحات و بهبود فرآیندها را تسهیل کند و حس اعتماد ایجاد نماید؛ از سوی دیگر، وابستگی بیش از حد به مدیریت اجرایی می‌تواند استقلال حسابرسی داخلی را تهدید کند. حفظ فاصله حرفه‌ای، رعایت بی‌طرفی و محدود کردن ارتباطات دوستانه بیش از حد با مدیران، به ویژه در محیط‌های فرهنگی که مرزهای حرفه‌ای کمتر تعریف شده است، برای محافظت از استقلال ضروری است. در عمل، تعامل با مدیرعامل باید به‌گونه‌ای باشد که مشکلات پیش از رسیدن به هیئت‌مدیره حل شوند و حسابرس داخلی بتواند هم‌زمان همکاری و بی‌طرفی خود را حفظ کند.

مداخلات و فشارهای مدیریت اجرایی، به‌ویژه مدیرعامل، از مهم‌ترین تهدیدها برای استقلال حسابرسی داخلی محسوب می‌شوند. این مداخلات می‌تواند به شکل انتساب دستاوردهای حسابرسی داخلی به خود مدیرعامل، دخالت در انتصابات، فعالیت‌ها و نتایج واحد حسابرسی داخلی ظاهر شود. چنین رفتارهایی علاوه بر کاهش انگیزه و اثرگذاری حسابرسان داخلی، کیفیت و شفافیت گزارش‌ها را نیز کاهش می‌دهد و استقلال حرفه‌ای آن‌ها را تهدید می‌کند. نفوذ مدیریت اجرایی در فرآیندها و نتایج حسابرسی، فشار برای تغییر محتوای گزارش‌ها یا دخالت در حوزه‌های تحت بررسی، ممکن است منجر به ارائه گزارش‌های جانبدارانه شود. در برخی مواقع نفوذ مدیریت می‌تواند مثبت و حمایتی باشد، اما غالباً نقش تهدیدکننده دارد و استقلال حسابرسی داخلی را تضعیف می‌کند.

ایجاد محدودیت‌های اطلاعاتی و مالی یکی از تهدیدات جدی برای استقلال حسابرسی داخلی است. عدم ارائه به‌موقع اطلاعات مورد نیاز توسط مدیریت و محدود کردن دسترسی حسابرسان به داده‌ها، اسناد و پرسنل، توانایی آنان برای انجام بررسی‌های کامل را کاهش می‌دهد و ممکن است منجر به گزارش سویه‌دار گردد. محدودیت‌ها می‌تواند هم ناشی از مدیرعامل و هم از مدیران میانی باشد و حتی در شرایط حساس، اطلاعات ضروری به تأخیر بیفتد یا عمداً محدود شود. علاوه بر این،

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

تخصیص ناکافی منابع مالی و انسانی به واحد حسابرسی داخلی، اجرای مؤثر برنامه‌های حسابرسی را دشوار می‌کند و استقلال این واحد را تضعیف می‌کند. افزایش بودجه، نیروی انسانی کافی و دسترسی آزاد به اطلاعات، از عوامل مهم تقویت استقلال حسابرسی داخلی هستند.

آگاهی مدیران اجرایی از حسابرسی داخلی نقش مهمی در حفظ استقلال این واحد دارد. عدم درک ارزش و اهمیت حسابرسی داخلی، می‌تواند استقلال حسابرسان داخلی را به خطر بیندازد و حتی مانع تخصیص منابع لازم شود. در مقابل، مدیران اجرایی آگاه، با درک وظایف و قابلیت‌های خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای حسابرسی داخلی، می‌توانند همکاری حرفه‌ای ایجاد کنند، اطلاعات لازم را در اختیار حسابرسان قرار دهند، گزارش‌ها را به درستی پیگیری کنند و محیطی مستقل و قابل اعتماد برای حسابرسی داخلی فراهم آورند.

آگاهی کافی مدیریت اجرایی از وظایف خود در برابر حسابرسی داخلی، تضمین‌کننده اجرای صحیح اصول حاکمیت شرکتی و حمایت از استقلال حسابرسان داخلی است. این آگاهی شامل اعمال درست مقررات و دستورالعمل‌ها، آگاهی از منشور حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی، رعایت مصوبات حرفه‌ای و توجه به حقوق و مزایای مناسب حسابرسان است. همچنین، مدیران باید شناخت کافی از عوامل تضعیف‌کننده استقلال حسابرسان داخلی داشته باشند و با اقدامات پیشگیرانه، از بروز چنین تهدیداتی جلوگیری کنند.

حمایت و پشتیبانی مدیرعامل از حسابرسی داخلی نقش مهمی در تقویت استقلال این واحد دارد. پذیرش صریح گزارش‌ها توسط مدیرعامل و پایبندی به اجرای اصلاحات، باعث می‌شود حسابرسی داخلی بتواند یافته‌های خود را بدون موانع اجرایی بهبود بخشد. حمایت عملی مدیرعامل در تعامل با واحدها نیز تضمین می‌کند که حسابرس داخلی به اطلاعات لازم دسترسی داشته و وقت کافی برای انجام بررسی‌ها پیدا کند.

مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اظهار داشتند:

«حالا با مدیر واحد هم چک کردن به نظرم چیز خوبیه، به شرطی که حسابرس بتونه استقلالش رو حفظ کنه و تا متقاعد نشده نکته‌ای رو حذف نکنه، حتی با مدیران واحدهای مورد رسیدگی هم حسابرس داخلی بهشون بگه من بررسی کردم و این نکاتم هست، شما اگه نظری داری قبل از اینکه من بفرستم برای هیئت‌مدیره، شما ببین نظرت رو بگو و راهکارات رو بگو که کی میخوای اجرایی کنی و حل کنی که اونا رو هم تو گزارش بیاره و واحدها حس خوبی‌ها بگیرن ولی در عین حال با این موارد میتونی مستقل هم باشی» (MI03-28).

«نفوذ مدیرعامل در این شرایط چه تأثیری داره؟ استقلال زیر سؤال میره. اگه مثلاً بگه فلان بند رو نیار و فلان موضوع رو مطرح کن. این یعنی استقلال حسابرسی داخلی رو هواست. ممکنه که شما بگی بله، مدیرعامل هم این گزارش رو بخونه ولی دست تو گزارش نتونه ببره [اینکه نتواند گزارش را تغییر بدهد، موجب حفظ استقلال می‌شود]» (MI05-25).

نقش و وظایف حسابرسی داخلی

مدیریت تعارض‌ها و نقش‌ها در حسابرسی داخلی اهمیت بالایی دارد، زیرا ترکیب وظایف نظارتی و مشاوره‌ای می‌تواند تضاد منافع ایجاد کند، به‌ویژه در سازمان‌هایی که منابع انسانی محدود و فشارهای اجرایی زیاد است. ارائه خدمات مشاوره‌ای به سازمان درصورتی‌که درست مدیریت شود، می‌تواند بدون خدشه به استقلال، ارزش افزوده ایجاد کند و به بهبود فرآیندها کمک نماید، اما اگر مشاوره منجر به ورود حسابرس به نقش اجرایی شود، استقلال او تحت تأثیر قرار می‌گیرد. در عمل، تعامل هوشمندانه و پختگی حسابرس داخلی، همراه با نظارت کمیته حسابرسی، می‌تواند تضاد نقش‌ها را کاهش دهد.

تعریف روشن وظایف و مرزهای مسئولیت حسابرسی داخلی، به ویژه تفکیک نقش‌های نظارتی و مشاوره‌ای، از ابهام در نقش‌ها جلوگیری می‌کند و امکان اجرای مأموریت‌ها را به‌صورت حرفه‌ای فراهم می‌سازد. مدیر حسابرسی نباید واحدهایی را که مسئول مستقیم آن‌هاست، ارزیابی کند و ورود به کارهای عملیاتی سازمان ممنوع است تا جانبداری اتفاق نیفتد.

مکانیسم‌های پاسخ به تهدیدهای استقلال در حسابرسی داخلی شامل مجموعه‌ای از اقدامات پیشگیرانه و واکنشی است که هدف آن حفظ بی‌طرفی و اعتبار گزارش‌هاست. در صورت وقوع اختلال در استقلال، مدیر حسابرسی باید ابتدا امکان تمدید دوره نظارت و همچنین زمان‌بندی انتقال مسئولیت‌های غیر حسابرسی موقت را بررسی کند تا تأثیری بر کیفیت کار و

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

تصمیم‌گیری‌ها نداشته باشد. نظارت مستقل بر فعالیت‌های اطمینان‌دهی مرتبط به مدت ۱۲ ماه پس از اتمام مسئولیت‌ها، تضمین‌کننده استمرار کنترل بر نتایج حسابرسی است. اطلاع‌رسانی رسمی به ذینفعان و درخواست اقدامات اصلاحی از مدیریت و همچنین انجام اقدامات مناسب برای جلوگیری از تأثیر اختلالات بر نتایج، از دیگر اقدامات کلیدی هستند.

استفاده از رویکرد روشمند و استاندارد در حسابرسی داخلی یکی از عناصر مهم برای تضمین استقلال این واحد است. رعایت چارچوب بین‌المللی حرفه‌ای حسابرسی داخلی شامل آیین رفتار حرفه‌ای و استانداردهای حرفه‌ای، اساس عملکرد حرفه‌ای حسابرسان داخلی را تشکیل می‌دهد. وجود رویکرد سیستماتیک در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی، شامل دستورالعمل‌ها، کاربرگ‌ها و متدولوژی مشخص، موجب افزایش کیفیت، سازوکار کنترل و شفافیت فعالیت‌ها می‌شود و امکان مستندسازی دقیق اقدامات را فراهم می‌آورد. این رویکرد همچنین نقش مهمی در حل اختلافات با مدیریت اجرایی دارد، زیرا فرآیندهای ساختاریافته و کنترل‌های کیفی، چارچوب روشنی برای بررسی و رفع تضادها ارائه می‌کنند.

تأیید سالیانه استقلال حسابرسی داخلی و مستندسازی اختلالات، یکی از ابزارهای مهم برای تضمین عملکرد مستقل این واحد است. مدیر حسابرسی موظف است روابط گزارشگری و جایگاه سازمانی واحد را در منشور حسابرسی داخلی مستند کند و محدودیت‌ها و موانعی که ممکن است استقلال را تهدید کنند، شناسایی نماید. علاوه بر این، سالانه باید استقلال واحد به هیئت‌مدیره تأیید شده و رویدادهای مختل‌کننده استقلال و اقدامات مقابله‌ای انجام شده، گزارش شوند. این مستندسازی باعث شفافیت و جلوگیری از خودسانسوری حسابرسان داخلی می‌شود، چرا که موانع و چالش‌ها به صورت رسمی ثبت می‌شوند و مسئولیت‌ها روشن می‌گردد.

گزارش‌های حسابرسی داخلی زمانی ارزش‌افزوده واقعی ایجاد می‌کنند که نکات ارائه‌شده در آن‌ها عملی، ملموس و قابل‌اجرا باشند و منجر به بهبود فرآیندها و تصمیم‌گیری در سازمان شوند. کیفیت گزارش، دقت در شناسایی مسائل واقعی و ارائه توصیه‌هایی که مدیران واحد و مدیرعامل آن‌ها را ضروری بدانند، باعث می‌شود گزارش مؤثر و قابل‌اعتنا باشد. در چنین شرایطی، حسابرس داخلی نه‌تنها استقلال خود را حفظ می‌کند، بلکه جایگاه حرفه‌ای خود را در سازمان تثبیت می‌نماید. برعکس، اگر گزارش‌ها صرفاً جنبه شکلی یا رسمی داشته باشند و نکات ارائه‌شده تکراری یا بی‌اثر باشند، هم ارزش‌افزوده‌ای ایجاد نمی‌شود و هم استقلال واحد حسابرسی داخلی تضعیف می‌شود.

مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اظهار داشتند:

«یک چیزی که فراموش کردم بگم یک عبارتی هست به اسم سرویس تو مسترز، یعنی یک خدمتگزاری که به دوتا ارباب خدمت میکنه ... برای اینکه عمق فاجعه رو بخوام بگم این سرویس تو مسترز یعنی یک نفری که به دو گروه خدمت میده. در یک پله اون ورتر این مسئله هست که ما در ذینفع‌هامون هم به مدیران اجرایی خدمت میدیم هم به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره و اینها علایق و نیازهای متفاوتی دارند و تعادل برقرار کردن بین اینها سخته» (MI11-45).

صلاحیت و ویژگی‌های شخصیتی

دانش و تخصص مدیر حسابرسی داخلی نقش مهمی در حفظ استقلال واحد حسابرسی داخلی دارد. آگاهی از صنعت و محیط عملیاتی موجب می‌شود نظرها و توصیه‌های وی پذیرفته شود و اثرگذار باشد، درحالی‌که فقدان دانش کافی، خودسانسوری و تضعیف استقلال را به دنبال دارد. تفکر نقادانه و توانایی تحلیل اطلاعات و مدارک، به مدیر حسابرسی امکان می‌دهد یافته‌ها را بدون پذیرش صرف ادعاهای دیگران بررسی کند و ارزیابی حرفه‌ای داشته باشد. دانش تخصصی مرتبط، اعم از استانداردهای حسابرسی، فرآیندها و کنترل‌ها، اعتمادبه‌نفس لازم برای ارائه گزارش‌های قابل‌اتکا را ایجاد می‌کند و از تأثیرپذیری گزارشات توسط دیگران جلوگیری می‌کند. علاوه بر دانش و مهارت، شهرت و اعتبار حرفه‌ای حسابرسان داخلی نیز در تقویت استقلال نقش دارد؛ افراد دارای سابقه مثبت، اعتبار حرفه‌ای و جایگاه مناسب در سازمان، کمتر تحت تأثیر نفوذ مدیریت قرار می‌گیرند و می‌توانند یافته‌ها و توصیه‌های خود را بدون ترس از پیامدهای شخصی مطرح کنند.

صلاحیت حرفه‌ای پرسنل حسابرسی داخلی به‌طور مستقیم بر استقلال و اثربخشی آن تأثیر می‌گذارد. از یک سو، تعداد و تخصص نیروی انسانی، دانش و تجربه کارکنان و دارا بودن مدارک حرفه‌ای، معیارهای کلیدی برای ارزیابی توانمندی واحد هستند؛ کمبود نیروی متخصص یا عدم دسترسی به اطلاعات مورد نیاز، می‌تواند استقلال حسابرسی را کاهش دهد. از سوی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

دیگر، صلاحیت حرفه‌ای اعضای واحد، شامل دانش استانداردها، تجربه کاری، تحصیلات، مهارت‌های تحلیلی و شناخت محیط عملیاتی، به آنان امکان می‌دهد در مواجهه با فشارهای مدیریتی تصمیم‌گیری حرفه‌ای داشته باشند و خدمات حسابرسی را به‌صورت مستقل ارائه کنند.

ویژگی‌های شخصیتی حسابرس داخلی نقش مهمی در حفظ استقلال حسابرسی داخلی دارد. پایبندی به اصول اخلاقی و مقاومت در برابر فشارهای مدیریتی، همراه با پختگی شخصیتی شامل آرامش، تواضع و توانایی تحلیل مستقل، برای مقابله با چالش‌ها ضروری است. حسابرس باید پیگیر مسائل باشد، صراحت کلام و بیان واضح دیدگاه‌ها داشته باشد و تحت تأثیر گرایش‌ها یا نگاه‌های سیاسی قرار نگیرد. تربیت شخصیتی و تجربیات پیشین نیز بر اخلاق حرفه‌ای و استقلال اثرگذار است.

صلاحیت و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی، به‌ویژه در زمینه استقلال، ارتباط تنگاتنگی با آموزش و پرورش مداوم دارد. تعهد به یادگیری مستمر و به‌روز نگه داشتن دانش، به‌ویژه در حوزه ملاحظات اخلاقی و استقلال، موجب تقویت توان حرفه‌ای و تصمیم‌گیری درست حسابرسان می‌شود. فقدان برنامه‌های آموزشی مناسب، حتی در حضور انگیزه و استقلال فرد، باعث کاهش کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی می‌شود و توانایی ارائه خدمات با ارزش افزوده و حفظ استقلال حرفه‌ای را تضعیف می‌کند.

مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اظهار داشتند:

«وقتی شما دانش کافی دارید، خب طبعاً افرادی که روبروی شما هستند، نمی‌توانند رو شما کنترل ایجاد کنند و گزارشات شما تحت تأثیر قرار بدن» (MI02-11).

الزامات قانونی و استانداردهای حرفه‌ای

الزامات قانونی و استانداردهای حرفه‌ای نقش مهمی در تقویت استقلال حسابرسی داخلی دارند. وجود منشور حسابرسی داخلی و منشور کمیته حسابرسی، با تعیین خطوط گزارشگری، شرح وظایف، محدودیت‌ها و مثال‌های نقض استقلال، چارچوبی رسمی برای فعالیت حسابرسی فراهم می‌آورد و به مدیر حسابرسی داخلی امکان استناد به استانداردها و حفظ استقلال در مواجهه با فشارهای سازمانی را می‌دهد. تدوین دستورالعمل‌های صریح برای وظایف مشاوره‌ای و نظارتی، رعایت استانداردهای حرفه‌ای و رعایت اصول اخلاقی، به‌عنوان ابزارهای تقویت‌کننده، به حسابرس کمک می‌کنند تا عملکرد مستقل، شفاف و باکیفیت داشته باشد. اجرای دقیق استانداردها و آیین‌های رفتار حرفه‌ای، به حسابرسان داخلی کمک می‌کند تا در تصمیم‌گیری‌ها و گزارش‌دهی، از نفوذ مدیریت مصون بمانند و جایگاه مهم‌تری در سازمان پیدا کنند. با این حال، صرف وجود این استانداردها روی کاغذ کافی نیست و عملیاتی شدن آنها و اطمینان از اجرای دقیق آنها در فرآیندهای کاری، شرط اصلی اثرگذاری واقعی بر استقلال است. علاوه بر این، تدوین دستورالعمل‌های صریح برای نقش حسابرسان داخلی، چه در حوزه مشاوره‌ای و چه نظارتی، می‌تواند به‌وضوح حدود اختیارات و مسئولیت‌ها را مشخص کرده و از اعمال فشار یا نفوذهای بیرونی جلوگیری کند.

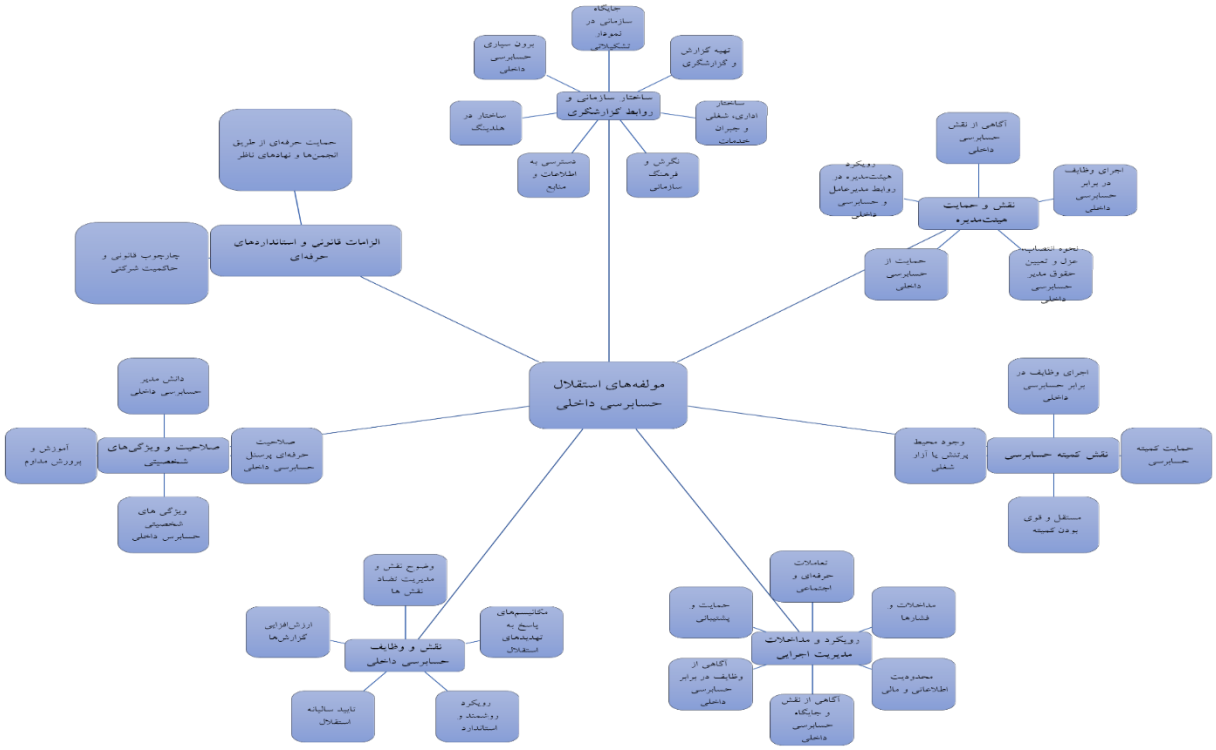
حمایت حرفه‌ای از حسابرسان داخلی از طریق انجمن‌ها و نهادهای ناظر، به تقویت استقلال و امنیت شغلی آنان کمک می‌کند. نظارت نهادهای قانونی و حاکمیتی، مانند سازمان بورس و اوراق بهادار و سازمان‌های نظارتی، موجب افزایش شفافیت و مسئولیت‌پذیری واحد حسابرسی داخلی می‌شود و می‌تواند از نفوذ نامطلوب مدیریت جلوگیری می‌کند. مهم‌ترین مصداق این حمایت، تضمین امکان «سوت‌زنی» بدون ترس از عواقب شغلی است؛ به‌طوری‌که حسابرس بتواند گزارش‌های مکتوب خود را به نهادهای بالادستی، مانند سازمان بورس، ارسال کند و حتی مشوق‌هایی مانند پاداش برای گزارش‌دهی ارائه شود. ضمانت‌های اجرایی و نظارت مستقل نهادهای بالادستی، اطمینان می‌دهد که تصمیمات هیئت‌مدیره یا مدیریت، مانع اعمال وظایف حسابرس نشود. علاوه بر این، وجود انجمن‌های حرفه‌ای فعال و قدرتمند که ارزش‌ها و استانداردهای بین‌المللی را پاسداری می‌کنند، کیفیت عملکرد حسابرسان داخلی را نظارت کرده و حمایت حرفه‌ای فراهم می‌کنند.

مصاحبه‌شوندگان در این زمینه اظهار داشتند:

«این استاندارد و منشور بله. چون خیلی وقت‌ها که با مدیریت دچار مسئله میشیم، به منشور ارجاع میدیم که طبق منشور به این شکله. همین اخیراً یه مدیر مالی اصرار داشت که در دستورالعمل نیومده که ... گفتیم برو منشور رو نگاه ببین چه چیزایی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

هستش. اونجا مدیر مالی خیلی دوست داشت که حسابرسی داخلی رو تحت نفوذ قرار بده از طریق کمیته حسابرسی» (MI08-49).



نمودار (۱): مؤلفه‌های اصلی و فرعی استقلال حسابرسی داخلی

بحث و نتیجه‌گیری

هدف این پژوهش شناسایی، تبیین و تحلیل مؤلفه‌های استقلال حسابرسی داخلی بود. تحلیل داده‌های کیفی حاصل از مصاحبه با مدیران حسابرسی داخلی و اعضای کمیته حسابرسی نشان داد که استقلال نه یک شرایط ایستا و ساخته‌شده بر مبنای ساختارهای سازمانی، بلکه پدیده‌ای پویا، چند سطحی و در تعامل مستمر با عوامل محیطی، فردی و نهادی است. یافته‌های پژوهش آشکار می‌سازد که استقلال واقعی زمانی شکل می‌گیرد که سه بُعد اصلی ساختارهای نظارتی، رفتار و رویکرد مدیریت اجرایی و ظرفیت‌های فردی–حرفه‌ای حسابرسان داخلی به‌طور هم‌زمان فعال و تقویت شوند.

مطابق داده‌ها، استقلال حسابرسی داخلی یک پدیده تک‌بعدی و محدود به روابط گزارشگری یا چارت سازمانی نیست. این یافته با رویکردهای نظریه نمایندگی و نهادی قابل تفسیر است: نظریه نمایندگی استقلال را شرط لازم برای کاهش تضاد منافع میان مدیریت و مالکان می‌داند. طبق این پژوهش؛ شکاف نقش نظارتی هیئت‌مدیره، اتکا بیش از حد واحد حسابرسی داخلی به مدیرعامل و فشارهای ضمنی و صریح ایشان؛ باعث می‌شود استقلال ساختاری کافی نباشد و استقلال «در عمل» تضعیف شود. بسیاری از مشارکت‌کنندگان تأکید کرده‌اند که حتی اگر منشور حسابرسی داخلی، گزارشگری مستقیم به کمیته حسابرسی را پیش‌بینی کرده باشد، تصمیمات کلیدی، تخصیص منابع و اجرای توصیه‌ها همچنان تحت نفوذ مدیریت اجرایی است.

از منظر نظریه نهادی نیز، این نظریه بیان می‌کند که رفتار سازمان‌ها تحت تأثیر فشارهای اجباری، هنجاری و تقلیدی شکل می‌گیرد. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد، استقلال بیش از آنکه یک «اصل حرفه‌ای» باشد، یک «هنجار سازمانی» است. در سازمان‌هایی با فرهنگ‌های مدیریتی اقتدارگرا، استقلال حتی در حضور ساختارهای رسمی قابل تحقق نیست. فشار هنجاری

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

جامعه حرفه‌ای ایران نسبت به استانداردهای جهانی هنوز ضعیف است. این موضوع تبیین می‌کند که چرا برخی شرکت‌ها استقلال را در حد رعایت شکلی استانداردها پیش می‌برند، درحالی‌که «استقلال عملیاتی» به‌طور واقعی محقق نمی‌شود.

یافته‌های این پژوهش در مقایسه با مطالعات پیشین، چند نکته مهم را نشان می‌دهد. نخست آنکه مشابه تحقیقات بین‌المللی، ساختار گزارشگری و حمایت هیئت‌مدیره همچنان یکی از پایه‌های استقلال است؛ اما داده‌های این پژوهش نشان می‌دهد که در ایران، مداخلات مدیریت اجرایی و برداشت نادرست از نقش حسابرسی داخلی تأثیر پررنگ‌تری نسبت به مطالعات خارجی دارند. دوم آنکه برخلاف برخی پژوهش‌ها که استقلال را عمدتاً ساختاری می‌دانند، نتایج حاضر نقش عوامل فردی نظیر شجاعت حرفه‌ای، پایداری اخلاقی و مهارت‌های ارتباطی را به‌عنوان بخشی از استقلال واقعی برجسته می‌کند. این موضوع یک یافته بومی و متفاوت نسبت به بسیاری از پژوهش‌های پیشین است.

در نهایت، یافته‌ها یک خلأ پژوهشی مهم را در ادبیات حسابرسی داخلی ایران آشکار می‌سازند. با وجود تأکید استانداردهای جهانی و منشورهای داخلی بر استقلال، این مفهوم در عمل اغلب به صورت شکلی رعایت می‌شود و سازوکارهای قانونی و حرفه‌ای موجود، به‌تنهایی برای مقابله با چالش‌های واقعی کافی نیستند. این پژوهش با ارائه چارچوبی بومی از مؤلفه‌های استقلال، گامی مهم در جهت پر کردن این خلأ برمی‌دارد. نتایج آن می‌تواند مبنایی برای بازنگری و تدوین رهنمودهای حرفه‌ای متناسب با شرایط فرهنگی و اقتصادی ایران باشد. همچنین، این یافته‌ها به مدیران و نهادهای نظارتی کمک می‌کند تا با درک عمیق‌تری از ابعاد استقلال، به طراحی نظام‌های کنترلی مؤثرتر و ارتقای حاکمیت شرکتی بپردازند. به این ترتیب، استقلال حسابرسی داخلی از یک الزام نظری به یک واقعیت عملی و ارزش‌آفرین تبدیل خواهد شد.

پیشنهادات

تقویت خطوط گزارشگری مستقل

یافته مرتبط: استقلال تحت تأثیر جایگاه سازمانی و ساختار گزارشگری است؛ فعالیت زیر نظر کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره استقلال را تقویت می‌کند.

پیشنهاد: واحد حسابرسی داخلی باید به صورت عملی و مستمر گزارش مستقیم به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره ارائه دهد؛ تغییر محتوای گزارش‌ها توسط مدیریت اجرایی ممنوع شود و امکان گزارش به نهادهای بالادستی فراهم گردد.

تقویت نقش و حمایت هیئت‌مدیره

یافته مرتبط: عدم آگاهی و حمایت هیئت‌مدیره باعث محدودیت استقلال عملیاتی می‌شود.

پیشنهاد: اعضای هیئت‌مدیره باید آموزش ببینند، به‌صورت فعال در انتخاب و ارزیابی مدیر حسابرسی داخلی مشارکت کنند و مسئولیت پذیرش یا رد توصیه‌ها به‌صورت مکتوب ثبت شود تا حسابرسی داخلی بتواند آزادانه گزارش دهد.

تقویت استقلال کمیته حسابرسی

یافته مرتبط: کمیته حسابرسی ضعیف یا غیرمستقل، استقلال واحد را کاهش می‌دهد؛ حمایت مؤثر کمیته شامل حضور فعال مدیران حسابرسی، برنامه‌ریزی دقیق و پیگیری گزارش‌هاست.

پیشنهاد: انتخاب و ارزیابی مدیر حسابرسی توسط کمیته، تصویب برنامه‌های حسابرسی، اجتناب از مداخله در نتایج و ارائه پشتوانه علنی برای حسابرسان داخلی ضروری است.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

کنترل تعامل با مدیریت اجرایی

یافته مرتبط: تعامل بیش از حد یا فشار مدیریت اجرایی، استقلال را تضعیف می‌کند؛ آگاهی مدیران از ارزش حسابرسی داخلی نقش حمایتی دارد.

پیشنهاد: محدود کردن وابستگی حسابرس به مدیریت، حفظ فاصله حرفه‌ای، ثبت رسمی مداخلات و ایجاد سازوکار بازخورد مستقیم به کمیته، ضروری است. همچنین تعریف مجموعه‌ای از «شاخص‌های استقلال» در ارزیابی مدیران ارشد سازمان شامل تعداد موارد مداخله ثبت شده، میزان پاسخ‌گویی به یافته‌های حسابرسی و میزان همکاری در ارائه اطلاعات. همچنین امتیاز نظرسنجی دوره‌ای حسابرسی داخلی درباره رفتار مدیریتی و این امتیاز بر پاداش مدیران اثر بگذارد.

مدیریت نقش‌ها و تعارض‌ها

یافته مرتبط: ترکیب وظایف نظارتی و مشاوره‌ای، تضاد منافع ایجاد می‌کند.

پیشنهاد: مرزهای وظایف حسابرسی داخلی شفاف شود؛ واحدهایی که مدیر حسابرسی مسئول آن‌هاست، نباید ارزیابی شوند و ارائه خدمات مشاوره‌ای محدود و کنترل شده باشد.

تقویت صلاحیت و ویژگی‌های شخصیتی

یافته مرتبط: دانش تخصصی، تجربه، مهارت‌های تحلیلی و اخلاق حرفه‌ای، استقلال حسابرسی داخلی را تقویت می‌کند.

پیشنهاد: برنامه‌های آموزشی مستمر برای ارتقای دانش فنی و مهارت‌های رفتاری حسابرسان داخلی طراحی شود؛ مسیر شغلی شفاف و ارزیابی عملکرد بر اساس استقلال و کیفیت گزارش‌ها اعمال شود.

استفاده از رویکرد استاندارد و سیستماتیک

یافته مرتبط: چارچوب استاندارد و مستندسازی روشمند، استقلال و شفافیت گزارش‌ها را افزایش می‌دهد.

پیشنهاد: اجرای دقیق استانداردهای بین‌المللی، آیین رفتار حرفه‌ای و مستندسازی سالانه اختلالات استقلال و اقدامات مقابله‌ای ضروری است. همچنین تقویت نقش انجمن حسابرسی داخلی ایران و افزایش فشار نهادی از طریق ناظران بازار سرمایه و سهامداران عمده مانند الزام سازمان بورس به انتشار شاخص استقلال حسابرسی داخلی شرکت‌ها و پیوند این شاخص با رتبه‌بندی حاکمیت شرکتی و طراحی سازوکار رسمی برای گزارش، ثبت و پیگیری فشارهای مدیریتی مانند سوت‌زنی.

در ادامه، پژوهش‌های کمی یا ترکیبی می‌توانند رابطه بین این مؤلفه‌ها و پیامدهایی همچون اثربخشی حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری را به‌طور تجربی مورد آزمون قرار دهند تا امکان ارائه سیاست‌های مشخص برای بهبود استقلال حسابرسی داخلی فراهم شود. همچنین پیشنهاد می‌شود مطالعات مشابه در سازمان‌های دولتی و شرکت‌های غیرانتفاعی انجام شود تا امکان مقایسه فراهم شود. علاوه بر این، انجام مطالعات موردی عمیق در چند شرکت منتخب می‌تواند به شناسایی موانع واقعی استقلال در عمل (مانند فشارهای مدیریتی، تضاد نقش یا محدودیت منابع) و ارائه راهکارهای اجرایی کمک کند، چراکه برخی چالش‌ها تنها در بستر واقعی و از خلال فرآیندهای روزمره سازمان قابل‌مشاهده هستند. چنین پژوهش‌هایی می‌توانند مبنای توسعه دستورالعمل‌ها، رویه‌ها و برنامه‌های آموزشی برای تقویت استقلال حسابرسی داخلی در سازمان‌ها قرار گیرند.

محدودیت‌های پژوهش

این پژوهش مانند سایر مطالعات کیفی با محدودیت‌هایی همراه بوده است که تفسیر نتایج را تحت تأثیر قرار می‌دهد. ازآنجاکه موضوع استقلال حسابرسی داخلی ماهیتی حساس و سازمانی دارد، برخی مشارکت‌کنندگان به‌طور طبیعی در بیان تجربیات چالش‌برانگیز، به‌ویژه مواردی مرتبط با فشارهای مدیریتی یا تعارض منافع، محتاط عمل کردند و این امر می‌تواند بر عمق برخی از داده‌ها تأثیر گذاشته باشد. اگرچه محرمانگی و ناشناس بودن داده‌ها به‌طور کامل تضمین شد، اما پیچیدگی روابط قدرت در سازمان‌ها ممکن است باعث شده باشد برخی ابعاد پنهان استقلال به‌طور کامل بازتاب نیابد. محدودیت دیگر به تفسیری بودن فرآیند تحلیل تم مربوط است؛ هرچند کدگذاری با بازبینی مکرر، تطبیق با پیشینه پژوهش و استفاده از روش‌های اعتباربخشی

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

کیفی انجام شد، اما نمی‌توان نقش ذهنیت پژوهشگر را به‌طور کامل حذف کرد. علاوه بر این، دسترسی به برخی مدیران ارشد یا اعضای کمیته حسابرسی دشوار بود و همین امر دامنه تنوع دیدگاه‌ها را محدود کرد. این محدودیت‌ها ضرورت تکرار پژوهش در نمونه‌های گسترده‌تر و استفاده از روش‌های ترکیبی برای تقویت قابلیت تعمیم نتایج را نشان می‌دهد.

منابع

رستمی امین؛ محمدحسین ودیعی و محمدعلی باقرپور ولاشانی. (۱۳۹۸). تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابرسی داخلی. **حسابداری مالی** ۱۱(۴۱): ۱۰۲-۷۰.

مشایخی، بیتا؛ و ساسان مهرانی. (۱۳۹۶). **حسابرسی داخلی**. تهران، انتشارات دانشگاه تهران.

مهرانی ساسان؛ و ایمان حطیطه. (۱۳۹۹). ارائه مدل تحول حسابرسی داخلی با تأکید بر مدیریت دانش: مورد واحد حسابرسی داخلی گروه صنعتی گلرنگ. **حسابداری مالی** ۱۲(۴۸): ۹۴-۶۴.

مهریاب‌زاده، علیرضا. (۱۴۰۳). بررسی ارتباط میان کمیته حسابرسی و استفاده از حسابرس داخلی در نقش آموزشی مدیریتی و تأثیر آن بر استقلال و بی‌طرفی حسابرسی داخلی. **فصلنامه حسابداری و مدیریت مالی ایران** ۳۱(۴): ۷۸-۵۵.

نیکبخت، محمدرضا؛ وحید منتی؛ ذبیح‌الله رضایی و علی رحمانی. (۱۳۹۷). کیفیت حسابرسی داخلی در ایران: چالش‌ها و موانع. **فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت** ۷(۲۷): ۲۸-۱.

Ahmad, Z., & D. Taylor. (2009). Commitment to independence by internal auditors: the effects of role ambiguity and role conflict. **Managerial Auditing Journal** 24(9): 899- 925.

Alander Eklöv, G. (2023). Internal auditor independence as a situated practice: four archetypes. **Accounting, Auditing & Accountability Journal** 36(9): 108-134.

Alander Eklöv, G., & M. Holmgren Caicedo. (2024). **The Presentation of Internal Audit in Everyday Work Life**: A Study of Internal Auditor Independence in Swedish Public Sector Agencies 10(1): Available at http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4719594

Alzeban, A. (2018). CEO involvement in selecting CAE, internal audit competency and independence, and financial reporting quality. **Journal of Business Economics and Management** 19(3): 456-473.

Arens, A.A., R.M. Beuchamp, R.J. Elder & J.C. Beasley. (2019). **Auditing: An integrated approach** (16th ed). Pearson Prentice Hall.

Beasley, J.C., & D.R. Hermanson. (2004). An empirical analysis of the factors affecting internal audit effectiveness. **Journal of Accounting and Public Policy** 23(3): 243-269.

Bogdan, R.C., & S.K. Biklen, S. K. (2003). **Qualitative Research of Education: An Introductive to Theories and Methods** (4th ed.). Boston: Allyn and Bacon.

Braun, V., & V. Clarke. (2006). Using thematic analysis in psychology. **Qualitative Research in Psychology**, 3(2): 77-101.

Brody, R.G., & D.J. Lowe. (2000). The New Role of the Internal Auditor: Implications for Internal Auditor Objectivity. **International Journal of Auditing** 4: 169-176.

Cambridge Dictionary. (2023). **Independence. Cambridge University Press**. Retrieved from https://dictionary.cambridge.org.

Christopher, J., G. Sarens & P. Leung. (2009). A critical analysis of the independence of the internal audit function: evidence from Australia. **Accounting, Auditing and Accountability Journal** 22 (2): 200-220.

Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO). (2023). **Achieving Effective Internal Control over Sustainability Reporting (ICSR)**: Building Trust and Confidence through the COSO Internal Control—Integrated Framework.

Creswell, J.W. (2014). **Research design: Qualitative, Quantitative, and mixed methods approach**. Sage publication.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

Creswell, J.W., & T.C. Guetterman. (2019). **Educational Research: Planning, Conducting, and Evaluating Quantitative and Qualitative Research. Pearson publication**. Sixth Edition. New York. University of Michigan.

Daoust, L., & B. Malsch. (2020). When the client is a former auditor: Auditees' expert knowledge and social capital as threats to staff auditors' operational independence. **Contemporary Accounting Research** 37(3): 1333–1369.

Di Maggio, P.J., & P.W. Powell, (1983). The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organisational fields. **American Sociological Review** 48(2): 60-147.

Đorđević, M., & M. Đukić. (2015). Ensuring the independence and objectivity of internal auditing. **Ekonomika** 61(4): 107–120.

Everett, J., & M.S. Tremblay. (2014). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field. **Critical Perspectives on Accounting** 25(3): 181–196.

Gendron, Y. (2013). (Re) thinking the academic contribution. **Comptabilité Contrôle Audit** 19 (2): 135-155.

Gramling, A.A., M.J. Maletta, A. Schneider & B.K. Church. (2004). The role of theinternal audit function in corporate governance: a synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. **Journal of Accounting Literature** 23(1): 194-244.

Gu´enin-Paracini, H., B. Malsch & M.S. Tremblay. (2015). On the operational reality of auditors' independence: Lessons from the field. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 34(2): 201–236.

Hazaea, S.A., F.A. Ebrahim Mohammed Al-Matari Saleh, Kh. Khaldoon Albitar & J. Zhu, (2023). Internal Auditing in the Arab World: A Systematic Literature Review and Directions for Future Research. **SAGE Open** 13(3): 1-17.

Institute of Internal Auditors. (2024). **International professional practices framework**. TheInstitute of Internal Auditors.

Jensen, M.C., & W.H. Meckling. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs, and ownership structure. **Journal of Financial Economics** 3(4): 360-305.

Kant, I. (1998). **Critique of pure reason**. (P. Guyer & A. W. Wood, Trans.). Cambridge University Press. (Original work published 1781).

Kouakou, D., O. Boiral & Y. Gendron. (2013). ISO auditing and the construction of trust in auditor independence. Accounting, **Auditing and Accountability Journal** 26(8): 1279–1305.

Kurniawati, F., K. Sutaryo, P. Asa Prima Putra & Supriyono. (2018). Determinant Independence and Objectivity of Internal Auditors in Indonesian Government Organizations. KnE Social Sciences, 26 Jun. 2018: 411-432.

Lenz, R., & G. Sarens. (2012). Reflections on the internal auditing profession: what might have gone wrong? **Managerial Auditing Journal** 27(6): 532-549.

Liston-Heyes, C., & L. Juillet. (2023). Does increasing auditors' independence lead to more forceful public auditing? A study of a Canadian internal audit reform. **Public Administration** 102(1): 22–45.

Mill, J.S. (2003). **On liberty and other essays**. (J. Gray, Ed.). Oxford University Press. (Original work published 1859).

Njagi, M. (2023). Independence of Internal Auditors: Significance, Guidelines, and Influencing Factors. **East African Finance Journal (EAFJ)** 2(1): 56–63.

Nogod, S. (2025). **Basics: The Collaborative Approach**. The Internal Auditor. Retrieved from. https://internalauditor.theiia.org/en/articles/2025/february/basics-the-collaborative-approach/

Nordin, I.G. (2023). Narratives of internal audit: The Sisyphean work of becoming "independent", **Critical Perspectives on Accounting** 94: 1045-2354.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]

North, D.C. (1990). **Institutions, institutional change and economic performance**. Cambridge University Press.

Oxford Elementary Learner's Dictionaries, (1989). **Oxford University Press**. New York.

Paape, L. (2007). **Corporate governance: the impact on the role, position, and scope of services of the internal audit function**. PhD dissertation, Erasmus Research Institute of Management, Erasmus University, Rotterdam.

Patton, M.Q. (2014). Q**ualitative Research and Evaluation Methods: integrating Theory and Practice**. 4th ed., Sage, Thousand Oaks, CA.

Reding, K.F., P.J. Sobel, U.L. Anderson, M.J. Head, S. Ramamoorti, M. Salamasick & C. Riddle. (2022). **Internal auditing: Assurance and advisory services**. (5th ed.). The Institute of Internal Auditors Research Foundation.

Roussy, M., & A. Perron. (2018). New perspectives in internal audit research: A structured literature review. **Accounting Perspectives** 17(3): 345–385.

Roussy, M., & M. Brivot. (2016). Internal audit quality: A polysemous notion? Accounting, **Auditing and Accountability Journal** 29(5): 714–738.

Scott, W.R. (1987). The adolescence of institutional theory. **Administrative Science Quarterly** 32(4): 493-511.

Setiawan, N., R. Rohemah & I.F. Aulia. (2023). Independence for Internal Auditors: Is it Necessary? **Journal Riset Akuntansi dan Auditing** 10(2): 25-34.

Sreseli, R. (2023). Objectivity and Independence of Internal Audit. **Global Journal of Management and Business Research** 23(B4): 37–41.

Stewart, J., & N. Subramaniam. (2010). Internal audit independence and objectivity: Emerging research opportunities. **Managerial Auditing Journal** 25(4): 328–360.

Taha, A.A.D. (2024) Internal auditors' independence under workplace bullying stress: an investigative study. **Journal of Islamic Accounting and Business Research** 15(5): 762-783.

Van Peursem, K. (2005). Conversations with internal auditors. The power of ambiguity. **Managerial Auditing Journal** 20(5): 489–512.

Zucker, L.G. (2008) Institutional theory: Its evolution, institutions and organizations, and its implications for the study of economic organizations. **Journal of Economic Perspectives** 22(3): 133-163.

[Downloaded from qfaj.mobarakeh.iau.ir on 2026-11-16]