

## Phenomenology of Shadow Audit Procedures of Internal Control: Normative Stimulation of Key Matters Disclosure

- Abdolah Naseri Majd<sup>۱</sup>
- Ali Mahmoodi<sup>۲\*</sup>
- Mohammad Firouzian Nezhad<sup>۳</sup>
- Mehdi Basirat<sup>۴</sup>

### Abstract

Internal audit functions today, beyond the code of professional conduct in this field, can have an effective competitive role in companies' information disclosure processes. One of these areas is the functions based on shadow procedures in the internal control of companies, which can be considered as a lever to stimulate auditors' performance norms in disclosing key items in the audit report. The purpose of this research is phenomenology of internal control shadow audit procedures to stimulate the normative disclosure of key items in the report of independent auditors. In terms of methodology, this study is in the category of exploratory and mixed research, which by conducting interviews with experts in the qualitative section, first identifies the propositional themes of shadow audit procedures in internal control, and then based on Claizi's model (۱۹۷۸) to determine the core categories. This phenomenon takes the necessary action, in a quantitative part, based on the process of Gray VIKOR process, to examine the effect of the categories of this phenomenon on the normative stimulation of the disclosure of key items in the report of independent auditors. In this study, ۱۲ accounting experts participated in the qualitative section, and ۳۰ internal audit unit managers and heads of petrochemical companies' audit committees participated as participants in the quantitative section. The results of the study in the qualitative part indicate the existence of ۲۶ propositional themes for shadow audit procedures in internal control, which are in ۴ categories under the headings of "effectiveness of internal audit in the function of legal inspection"; "Effectiveness of internal audit of environmental functions"; "Effectiveness of internal audit in structural functions" and "Effectiveness of internal audit in controlling shareholders' interests" were categorized. On the other hand, it was determined in the quantitative section, under the influence of the control function of shareholders' interests as the most effective axis of shadow audit reporting specific content to users is considered the most important field of disclosure of the key items of the audit report, which can be stimulated as a normative process in the auditing profession.

**Key words:** Shadow Audit, Effective Internal Control, Key Matters Disclosure

<sup>۱</sup> PhD student, Department of Accounting, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran. Email: a.n\_majd۲۰۲۰@yahoo.com

<sup>۲</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran. Email: [Mahmoodi۱۰@yahoo.com](mailto:Mahmoodi۱۰@yahoo.com)

<sup>۳</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Ramhormoz Branch, Islamic Azad University, Ramhormoz, Iran. Email: [m.firouziancpa@yahoo.com](mailto:m.firouziancpa@yahoo.com)

<sup>۴</sup> Assistant Professor, Department of Economics, Ahvaz Branch, Islamic Azad University, Ahvaz, Iran. Email: [mehdi.basirat@yahoo.com](mailto:mehdi.basirat@yahoo.com)

## پدیدارشناسی رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی: تحریک هنجاری افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل

- عبدالله ناصری مجد<sup>۱</sup>
- علی محمودی<sup>۲</sup>
- محمد فیروزیان نژاد<sup>۳</sup>
- مهدی بصیرت<sup>۴</sup>

### چکیده

کارکردهای حسابرسی داخلی امروزه فراتر از آیین رفتار حرفه‌ای در این حوزه، می‌تواند نقش رقابتی مؤثری در فرآیندهای افشاء اطلاعات شرکت‌ها داشته باشد. یکی از این حوزه‌ها، کارکردهای مبتنی بر رویه‌های سایه در کنترل داخلی شرکت‌ها می‌باشد که می‌تواند اهرمی برای تحریک هنجارهای عملکردی حسابرسان در افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسی تلقی شود. هدف این مطالعه، پدیدارشناسی رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی جهت تحریک هنجاری افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل می‌باشد. این مطالعه به لحاظ روش شناسی در دسته پژوهش‌های اکتشافی و ترکیبی قرار می‌گیرد که با انجام مصاحبه با خبرگان در بخش کیفی، ابتدا مضامین گزاره‌ای رویه‌های حسابرسی سایه در کنترل داخلی را شناسایی می‌نماید و سپس براساس الگوی کلازی (۱۹۷۸) نسبت به تعیین مقوله‌های محوری این پدیده اقدام لازم را انجام می‌دهد، تا در بخش کمی براساس فرآیند تحلیل ویکور خاکستری، اثرگذاری مقوله‌های این پدیده بر تحریک هنجاری افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل را مورد بررسی قرار دهد. در این مطالعه، ۱۲ خبره‌ی حسابداری در بخش کیفی مشارکت داشتند و تعداد ۳۵ نفر از مدیران واحد حسابرسی داخلی و رؤسای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های نفتی، به عنوان مشارکت‌کنندگان بخش کمی حضور داشتند. نتایج مطالعه در بخش کیفی از وجود ۲۶ مضمون گزاره‌ای برای رویه‌های حسابرسی سایه در کنترل داخلی حکایت دارد که در ۴ مقوله تحت عناوین «اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکرد بازرسی قانونی»، «اثربخشی حسابرسی داخلی کارکردهای زیست‌محیطی»، «اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکردهای ساختاری» و «اثربخشی حسابرسی داخلی در کنترل منافع سهامداران» دسته‌بندی شدند. تحت تأثیر کارکرد کنترل منافع سهامداران به عنوان مؤثرترین محور حسابرسی سایه، گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان، مهمترین زمینه‌ی افشاء موارد کلیدی گزارش حسابرسی محسوب می‌شود که می‌تواند به عنوان یک فرآیند هنجاری در حرفه حسابرسی تحریک گردد.

**واژگان کلیدی:** حسابرسی سایه، اثربخشی کنترل داخلی، افشاء موارد کلیدی

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. Email: [a.n\\_majd2020@yahoo.com](mailto:a.n_majd2020@yahoo.com)

<sup>۲</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. Email: [Mahmoodi60@yahoo.com](mailto:Mahmoodi60@yahoo.com)

<sup>۳</sup> استادیار گروه حسابداری، واحد رامهرمز، دانشگاه آزاد اسلامی، رامهرمز، ایران. Email: [m.firouziancpa@yahoo.com](mailto:m.firouziancpa@yahoo.com)

<sup>۴</sup> استادیار گروه اقتصاد، واحد اهواز، دانشگاه آزاد اسلامی، اهواز، ایران. Email: [mehdi.basirat@yahoo.com](mailto:mehdi.basirat@yahoo.com)



## ۱. مقدمه

ساختارهای کنترل داخلی که در زمان حاضر به عنوان یکی از مهمترین کارکردهای شفافیت مالی شرکت‌های بازار سرمایه تلقی می‌شود و به کاهش ریسک‌های تصمیم‌گیری ذینفعان کمک می‌نماید، امروزه فراتر از رویکردهای کلاسیک گذشته در عرصه‌ی مرادده با استفاده‌کنندگان از اطلاعات مالی، بسترهایی را فراهم آورده است تا شکاف انتظارات نسبت به گذشته، بیشتر کاهش یابد (گادلها و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی، یکی از مفاهیم نوظهوری تلقی می‌شود که زمینه‌های افشاء گسترده‌تری از اطلاعات را برای ذینفعان ممکن می‌سازد به حساب‌رسان مستقل به عنوان یکی از ذینفعانی که در این مسیر از عملکردهای نظارتی و کنترل داخلی شرکت‌ها بهره‌مند می‌شود، کمک می‌کند تا در افشاء موارد کلیدی در گزارش‌های حسابرسی، هنجارهای عملکردی قابل اتکاءتری را در بازار سرمایه به وجود بیاورند تا سایر ذینفعان بتوانند از آن بهره‌مند شوند (جیمز<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). زیرا حساب‌رسان مستقل برای بررسی عملکردهای مالی شرکت‌های بازار سرمایه، در قالب افشاء موارد خاص کلیدی، به ارائه‌ی شواهد صاحبکاران از عملکردهای مالی وابسته می‌باشند (بی پاری و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۳)، که در صورت وجود اثربخشی کنترل داخلی می‌تواند به طور فراگیرتری جنبه‌های مورد انتظار اجتماعی را با کیفیت بالاتری در گزارش‌های حسابرسی پوشش دهند (کردستانی و محمدی‌نسب، ۱۴۰۲).

در واقع افشاء موارد خاص در گزارش‌های حساب‌رسان مستقل، فرآیندی فراتر از کارکردهای الزام‌آور استانداردهای تدوین شده محسوب می‌شوند که نقش مؤثری، را در سر ریز شدن اطلاعات بیشتر برای ذینفعان می‌توانند ایفا نمایند (عباسپورثانی و همکاران، ۱۴۰۱). به علاوه، افشاء این موارد در گزارش حسابرسی در عین پوشش شکاف انتظارات، به تحریک انگیزه‌های سرمایه‌گذاری بیشتر نیز در یک بازار رقابتی کمک می‌کند (محمودی و قمری، ۱۴۰۰). به عبارت دیگر، حساب‌رسان داخلی براساس نظریه سایه، می‌تواند با ارتقاء ظرفیت‌های گزارشگری فراگیرتر اطلاعات، به حساب‌رسان مستقل کمک نمایند تا از طریق افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسی، نیازهای اطلاعاتی ذینفعان را تأمین نمایند. چراکه افشاء موارد کلیدی، بخشی از جنبه‌های اختیاری گزارش حساب‌رسان مستقل قلمداد می‌شود که علاوه بر آگاهی بیشتر ذینفعان از عملکردهای شرکت‌ها، به بازارسان قانونی کمک می‌کنند، نظارت گسترده‌تری را بر حیطه‌های کنترل داخلی شرکت‌ها داشته

<sup>۱</sup> Gadelha et al

<sup>۲</sup> James

<sup>۳</sup> Bepari et al

باشند (آل مزروئی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). لذا همانطور که قابل استدلال می‌باشد، فرآیندی از جریان سیستماتیک اطلاعات به صورت چرخه‌ای از ادراک نیازهای اطلاعاتی در درون ساختار کنترل داخلی به صورت ورودی سیستم ایجاد می‌شود (یوناس و کسیم<sup>۲</sup>، ۲۰۱۹) و حساب‌برسان داخلی براساس کارکردهای عملکردی، هنجاری و تخصصی، تلاش می‌نمایند تا براساس فرآیندهای استاندارد در حوزه‌ی کنترل داخلی، به صورت گزارش‌هایی آن را در اختیار استفاده‌کنندگان بیرونی اطلاعات به صورت خروجی سیستم قرار دهند. تحت این فرآیند سیستمی اطلاعات، حساب‌برسان مستقل با ارزیابی جنبه‌های هنجاری کنترل داخلی سایه، که حوزه‌های اختیاری بیشتری از عملکردها مثل گزارش‌های تفسیری و یا بیان نقاط ضعف کنترل داخلی را شامل می‌شود، را به صورت افشاء موارد کلیدی، در گزارش حسابرسی منعکس می‌نمایند.

لذا می‌توان کارکردهای حسابرسی سایه کنترل داخلی شرکت‌ها را اهرمی در ارزیابی اطمینان‌بخشی صورت‌های مالی توسط حساب‌برسان مستقل تلقی نمود که در یک تعریف ساده به عنوان رویه‌های حسابرسی داخلی موازی با نظارت‌ها و کنترل داخلی افشاء اطلاعات هنجاری شرکت‌ها قلمداد می‌شود که می‌تواند نشان دهنده‌ی سطح پابندی شرکت‌ها در افشاء اطلاعات اختیاری در زمینه‌های زیست‌محیطی و اجتماعی باشد (پلی‌کینگتون<sup>۳</sup>، ۲۰۰۸) تا از این طریق جنبه‌های خاص عملکردی این دست از صاحبکاران، را در قالب افشاء موارد کلیدی مطابق با استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱ توسط حساب‌برسان مستقل مورد ارزیابی قرار دهد (فیرا و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۲). از طرف دیگر، دو و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۲۳) این جنبه از رویه‌های حسابرسی داخلی را نوعی هنجارگرایی رفتاری و اجتماعی شرکت‌ها در پابندی به افشاء اطلاعات مالی تلقی می‌نمایند که شرکت‌ها از طریق آن به دنبال پاسخگویی به جنبش‌های شکل گرفته در جوامع می‌باشند تا از این طریق بتوانند زوایایی پنهان عملکردی شرکت‌ها از منظر زیست‌محیطی؛ اجتماعی؛ مدیریتی و منابع انسانی را به اطلاع ذینفعان برسانند. از طرف دیگر ژئو و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۹) رویه‌های سایه حسابرسی داخلی، را نوعی تعهدی رفتاری و ساختاری شرکت در افشاء اطلاعات اختیاری تلقی می‌نمایند که همراستا با فلسفه‌ی وجودی کارکردهای حساب‌برسان مستقل، در پی ایجاد شکلی از هنجارهای مسئولانه‌ی بازار سرمایه نسبت به انتظارات اجتماعی می‌باشد تا بتواند پاسخگویی نیازهای گروه‌های رسمی و مردم نهاد از یک سو و پاسخگویی نیازهای اطلاعاتی

<sup>۱</sup> Almazrouei et al

<sup>۲</sup> Younas & Kassim

<sup>۳</sup> Pilkington

<sup>۴</sup> Fera et al

<sup>۵</sup> Du et al

<sup>۶</sup> Zhou et al

سایر ذینفعان در بستر شرکت‌های بازار سرمایه بحساب بیایند. لذا این استعاره‌ی از کارکردهای حسابرسی داخلی به عنوان یکی از نوظهورترین مفاهیم مرتبط با کنترل داخلی شرکت‌ها محسوب می‌شود که زمینه‌ی تعامل بین توسعه‌ی عملکردهای مالی فراگیر با هنجارهای اجتماعی را تقویت می‌نماید و به حساب‌برسان مستقل کمک می‌کند تا با انعکاس عملکردهای موارد خاص شرکت‌ها در گزارش حسابرسی، ضمن اینکه اعتبار بالاتری را در بازار رقابتی بر شرکت‌ها به ارمغان بیاورد در عین حال می‌تواند شکاف انتظارات بین این حرفه با ارزش‌های اجتماعی و حرفه‌ای را در بین ذینفعان کاهش یابد. هستینگز<sup>۱</sup> (۲۰۲۳) در تفسیر این رویه حسابرسی داخلی از تشبیه به مضمون «گزارش حسابرسی داخلی سایه‌های مهتاب<sup>۲</sup>» استفاده می‌کند که تلاش دارد تا در کنار ا رویه‌های حرفه‌ای و الزام‌شده در کنترل داخلی شرکت‌ها، با رعایت هنجاری افشاء اطلاعات اختیاری، رویه‌های موازی را دنبال نماید تا به ارائه‌ی گزارش‌هایی منتج شود که پوشش دهنده‌ی جنبه‌های اجتماعی عملکرد شرکت‌ها و انعکاس آن به جامعه باشد.

در واقع مفهوم رویه‌های حسابرسی سایه مبتنی بر بهبود کارکردهای کنترل داخلی، زیر مجموعه‌ی استعاره‌ی حسابداری سایه یا حسابداری آوا تلقی می‌شوند که دی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۵) با ارجاع آن به اثربخشی تعامل شرکت‌ها با بسترهای اجتماعی تلاش نمودند، نقش شرکت‌ها را در احیاء حقوق اجتماعی ذینفعان متحول نمایند. زیرا حسابداری سایه همراستا با رویکردهای محققانی همچون بینگتون و توماس<sup>۴</sup> (۲۰۰۹)؛ گالاهافر و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۶) و شینکین و کولسون<sup>۶</sup> (۲۰۰۷) از طریق تغییر پارادایمی حسابداری سنتی به سمت حسابداری مدرن و اجتماعی، همچون یک سیکل سیستماتیک افشاء اطلاعات عمل می‌کند که به واسطه‌ی وارده‌نمودن نیازهای اطلاعاتی؛ اجتماعی و اعمال فرآیندهای تخصصی بر روی آن، تلاش می‌نمایند تا پاسخگویی لازم را از طریق ارائه گزارش‌های مالی مطلوب به ذینفعان در قالب ستاده سیستم، تقویت نمایند و از این طریق به مشروعیت شرکت در بازار رقابتی هویت تازه‌ایی ببخشند. از طرف دیگر، پژوهشگران معدودی همچون مک‌دونالد-کِر<sup>۷</sup> (۲۰۱۸) و گری و همکاران<sup>۸</sup> (۲۰۱۴<sup>a</sup>) حسابرسی داخلی مبتنی بر کارکردهای رویه‌ی سایه در افشاء اطلاعات هنجاری را، را نوعی از عملکردهای ثانویه کنترل داخلی تعریف می‌نمایند که در بطن خود مجموعه‌ای از ارزش‌های اخلاقی و فرهنگی را دارا می‌باشد

<sup>۱</sup> Hastings<sup>۲</sup> Moonlight Shadows Internal Audit Report<sup>۳</sup> Dey et al<sup>۴</sup> Bebbington and Thomson<sup>۵</sup> Gallhoffer et al<sup>۶</sup> Shenkin and Coulson<sup>۷</sup> McDonald-Kerr<sup>۸</sup> Gray et al

و تلاش می‌کند تا با کاهش شکاف نمایندگی نسبت به آینده‌نگری در حوزه‌ی محیط‌زیست؛ رعایت حقوق سهامداران خرد؛ کاهش پرونده‌های حقوقی و بسیاری از جنبه‌های دیگر، در شکل‌گیری یگپارچگی اجتماعی پیش قدم شوند و بتوانند افشاء اطلاعات را به مثابه پلی بین عملکرد شرکت‌ها با انتظارات اجتماعی بدل نمایند. براین اساس، این دست از رویه‌های حسابرسی داخلی که مبنایی برای اجرای حسابداری سایه تلقی می‌شوند، به تحریک هنجاری افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل نیز کمک می‌نمایند تا در راستای ماهیت مشروعیت‌پذیری کارکردهای کنترل داخلی، شرکت‌ها بتوانند از مزیت رقابتی بالاتری برخوردار باشند. باتوجه توضیح مباحث ارائه شده، ضرورت انجام این پژوهش را می‌توان از دو منظر تئوریک و کاربردی مدنظر قرار داد.

به لحاظ دانش‌افزایی نظری می‌بایست این مطالعه را در زمره پژوهش‌های اولیه‌ای قرار داد که اقدام به پدیدارشناسی مفهوم نوظهور پیاده‌سازی رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی می‌نماید، فرآیندی که به لحاظ روش پیاده‌سازی می‌تواند به بسط یک مفهوم نظری در عرصه‌های کاربردی یک دانش و حرفه جهت شناخت بیشتر کمک نماید. لذا باتوجه به اینکه غالب پژوهش‌های انجام شده در این حوزه همچون، دی و همکاران (۲۰۱۵)؛ روفینگ<sup>۱</sup> (۲۰۰۷) و گیسون و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۵) ماهیت حسابداری سایه را بررسی نموده‌اند و کمتر پژوهشی پیاده‌سازی رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی را مدنظر قرار داده است، این پژوهش می‌تواند از طریق پدیدارشناسی به بستر سازی کارکردهای این مفهوم در سطح شرکت‌های بازار سرمایه کمک نماید.

به لحاظ کاربردی، باتوجه به اهمیت موضوع این مطالعه برای ارتقاء سطح افشاء موارد خاص در گزارش حسابرسان مستقل، نتایج حاصل از این مطالعه ضمن اینکه می‌تواند به جهت‌گیری‌های گسترده‌تر شرکت‌ها در نظارت بر عملکردهای قابل افشاء اختیاری کمک نماید، در عین حال به سیاستگذاران و تدوین‌کنندگان قوانین کنترل داخلی شرکت‌های بازار سرمایه کمک می‌کند تا با شناخت ناشی از شناسایی ماهیت رویه‌های سایه در حسابرسی داخلی، نسبت به تقویت هنجارهای اخلاقی؛ اجتماعی و فرهنگی افشاء اطلاعات فراگیرتر که به تعامل پویاتر با ذینفعان و بسترهای اجتماعی منجر می‌شود، عمل نمایند و براساس آن سیاست‌های تشویقی کارآمدتری برای افشاء بیشتری از اطلاعات هنجاری که می‌تواند در افشاء موارد خاص گزارش حسابرسی مورد استفاده قرار گیرد، بکارگرفته شود. لذا با عنایت به اهمیت مباحث مطرح شده باید بیان نمود، هدف این پژوهش در وهله‌ی اول پدیدارشناسی استعاره رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی در بستر

<sup>۱</sup> Ruffing<sup>۲</sup> Gibson et al

شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد و در وهله‌ی دوم به ارزیابی ماتریسی تأثیر این پدیده در تحریک هنجاری زمینه‌های افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل می‌پردازد.

## ۲. مبانی نظری

در این بخش به تفکیک ماهیت مفاهیم مورد بحث در این مطالعه، اقدام به ارائه‌ی مبانی نظری و بیان سوال پژوهش همراستا با ماهیت تحلیل‌های مورد استفاده می‌گردد.

### افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل

یکی از بخش‌های جدیدی که در گزارش حسابرسی به آن ارجاع می‌شود، موضوعات کلیدی حسابرسی است که همسو با استاندارد بین‌المللی شماره «۷۰۱» توسط هیئت نظارت بر توسعه‌ی استانداردهای حسابرسی مصوب شده است که مجموعه‌ای از الزامات و رهنمودهای تعیین شده مبنی بر افشاء موارد کلیدی را در گزارش حسابرسان مستقل در بر می‌گیرد (ما و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). برخی از این موضوعات، موارد مهمی از جمله حوزه‌های زیست‌محیطی؛ قضایی و گزارش‌های تفسیری مدیریت را در بر می‌گیرد که مطابق با استانداردهای حسابرسی، حسابرسان الزامی در افشاء آن ندارند، بلکه صرفاً می‌توانند در بخش موضوعات کلیدی، با ارجاعاتی نسبت به افشاء این موارد اقدام نمایند تا به ارتقاء سطح آگاهی ذینفعان کمک نمایند (لاو<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱). این موضوعات مستلزم توجه بیش‌تر حسابرس در طی فرآیند حسابرسی است که می‌تواند شامل مواردی مانند حوزه‌هایی که خطر تحریف با اهمیت در سطح بالایی ارزیابی شده، قضاوت‌های عمده در تهیه‌ی صورت‌های مالی و یا آثار معاملات یا رویدادهای عمده طی دوره باشد (ولتی و عیسی<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). موارد و حوزه بالقوه‌ای که می‌تواند به عنوان موضوعات کلیدی حسابرسی مدنظر قرار گیرد، شامل موارد زیر است:

شکل ۱. محورهای افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسی

پرتال جامع علوم انسانی

<sup>۱</sup> Ma et al

<sup>۲</sup> Lau

<sup>۳</sup> Velte & Issa



لازم به ذکر می‌باشد که ارائه بخشی مجزا تحت عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» نمی‌تواند جایگزینی برای مواردی باشد که منجر به تعدیل اظهار نظر می‌شود. همچنین ترتیب ارائه هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی مستلزم اعمال قضاوت حرفه‌ای است. برای مثال این ترتیب می‌تواند براساس اهمیت نسبی موضوع و یا به ترتیب افشاء در صورت‌های مالی ارائه شود (بروئر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۶). در گزارش حسابرسی بخش جداگانه‌ای تحت عنوان «موضوعات کلیدی حسابرسی» ارائه می‌شود. هر موضوع کلیدی حسابرسی با استفاده از عناوین فرعی و بعد از ارائه مقدمه‌ای در ارتباط با آن بیان می‌شود. توصیف هر یک از موضوعات کلیدی حسابرسی باید به این صورت باشد که الف) دلیل کلیدی بودن موضوع و ب) در حسابرسی به چه صورت به این موضوع رسیدگی شده است. در ابتدای این بخش (موضوعات کلیدی حسابرسی) به این موضوع اشاره می‌شود که: موضوعات کلیدی حسابرسی موضوعاتی هستند که به قضاوت حرفه‌ای این مؤسسه، در حسابرسی صورت‌های مالی دوره‌جاری دارای بیشترین اهمیت هستند (عباسپورثانی و همکاران، ۱۴۰۰). این موضوعات در حسابرسی صورت‌های مالی به عنوان یک مجموعه واحد و برای شکل دادن اظهار نظر نسبت به آن مورد توجه قرار گرفته است و این مؤسسه اظهار نظر جداگانه‌ای نسبت به این موضوعات ارائه نمی‌کند. اگر حسابرس به این نتیجه برسد که جلب توجه استفاده‌کنندگان به موضوع ارائه یا افشا شده‌ای در صورت‌های مالی که برای درک صورت‌های مالی توسط آن‌ها اهمیت ویژه‌ای دارد، ضروری است، تا بند تاکید بر مطلب خاص را در گزارش درج نماید، به شرط اینکه:

❖ در نتیجه این موضوع، حسابرس طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۵ (تجدید نظر شده) نیازی به تعدیل اظهار نظر خود ندارد.

❖ طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱، موضوع در بخش «سایر موضوعات کلیدی» در گزارش حسابرسی ارائه نشده باشد (باقرآبادی و محبوب، ۱۳۹۶).

### رویه‌های حسابرسی سایه مبتنی بر کنترل داخلی

حسابرسی داخلی در همه واحدهای تجاری، با هر نوع ماهیت و اندازه‌ای، در محیطی قابلیت اجرا دارد که به طور گسترده از فناوری اطلاعات، استفاده نماید. از طرف دیگر، حسابداری سایه که زاده‌ی تفکری مبتنی بر هنجارگرایی پیوند بین سیستم‌های حسابداری با سایر سیستم‌های اجتماعی است، در بستری مبتنی بر رویکرد سیستمی از اثربخشی برخوردار است، که می‌تواند ارزش‌های اجتماعی را از طریق افشاء فراگیر اطلاعات به ذینفعان، مخابره نماید. تلاقی این دو اهرم ساختاری در درون واحدهای تجاری می‌تواند ضمن توسعه‌ی سطح استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی برای شناخت نیازها و انتظارات ذینفعان به عنوان نهاده‌ی سیستمی، با بکارگیری مجموعه فرآیندهای تخصصی در این زمینه، ستاده‌های قابل اتکاءتری را به ذینفعان از طریق نظارت، کنترل و افشاء اطلاعات به موقع در اختیار ذینفعان قرار دهند تا از این طریق تداوم کارکردهای سیستمی بتواند به شناسایی ریسک‌های واحدهای تجاری کمک نماید و براساس آن سطح پایداری را افزایش دهد. یبائوه<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) در تشریح این رویکرد در حسابرسی داخلی، در قالب شکل (۲) جنبه‌هایی که کنترل داخلی نیازمند تمرکز بر آن در ساختار واحدهای تجاری می‌باشد تا از طریق آن رویه‌های موازی و هنجارگرایانه حسابرسی سایه را در کنار جنبه‌های کلاسیک آن دنبال نماید، ارائه نمود.

شکل ۲. ماهیت اثرگذار حسابرسی داخلی سایه

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
پرتال جامع علوم انسانی

<sup>۱</sup> Yeboah



همانطور که مشاهده می‌شود، این زمینه‌ها ۵ بخش از کارکردهای کنترل داخلی را شکل می‌دهند که از طریق آن می‌تواند با افشاء اطلاعات اختیاری، سطح کارآمدتری از نظارت بر عملکردهای مالی شرکت‌ها را توسعه بخشد. لذا تمرکز بر این شیوه از رویه‌های حسابرسی داخلی، به دلیل رعایت هنجارهایی که می‌تواند از طریق مختلف، توسعه دهنده‌ی سطح ارزش‌های اجتماعی باشد، باعث می‌گردد تا سطح مشروعیت واحدهای تجاری تقویت گردد. از طرف دیگر، گیبسون و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) با برجسته کردن نقش هنجارها در شکل‌گیری حسابرسی سایه، اذعان نمودند، در این رویه‌های کنترلی در داخل واحدهای تجاری، هنجارهای ایجاد شده در راستای عملکردهای سیستمی باعث می‌گردد تا شرکت‌ها با درک فشارهای بیرونی مبنی بر پاسخگویی به موقع به انتظارات اجتماعی، واحدهای مالی و حسابداری را وادار به مسئولیت‌پذیری اجتماعی در برابر انتظاراتی همچون محیط‌زیست؛ سهامداران؛ گروه‌های مردم نهاد یا اصطلاحاً آن‌جی‌اوها نماید.

به عبارت دیگر، توسعه‌ی هنجارهای رفتاری در حرفه حسابرسی باعث می‌گردد تا براساس ارزش‌ها و ارتقاء انگیزه‌های فلسفی در حساب‌رسان، کارکردهای عملگرایی به شکل فراگیرتری بتواند به ارتقاء کیفیت در این عرصه برای استفاده‌کنندگان از گزارش حسابرسی کمک نماید. حسابرسی سایه را از منظر کنترل داخلی در درون ساختار شرکت‌ها می‌بایست براساس نظریه ارزش‌های رفتاری اجتماعی<sup>۲</sup> یا<sup>۳</sup> توجیه نمود، که براساس آن تقویت هنجارهای اجتماعی از یک سو و توسعه‌ی ارزش‌های اخلاق محوری در حوزه‌ی حسابرسی

<sup>۱</sup> Gibson et al

<sup>۲</sup> Non-governmental organization (NGO)

<sup>۳</sup> Prosocial Behavior

داخلی از سویی دیگر، می‌تواند به اهرمی کارکردی برای افشاء فراگیرتر اطلاعات عملکردی شرکت‌ها منجر شود (اسماعیل و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳) تا حساب‌رسان مستقل با ارجاع به آن در توسعه‌ی گزارشگری موارد کلیدی، شناخت منسجم‌تری را از نظر تصمیم‌گیری به استفاده‌کنندگان از اطلاعات ارائه نمایند (ما و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۴). در این فرآیند، حساب‌رسان داخلی علاوه بر پایداری به نظام‌نامه‌ی رفتاری و منشور اخلاق حرفه‌ای در اشاعه‌ی گسترده‌تر اطلاعات، با مینا قرار دادن هنجارهای اجتماعی، سعی بر این دارند تا ساختارهای شرکت‌ها را به سمت شفافیت بیشتر هدایت نمایند (احمد و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴). چراکه طبق تعریف هنجارهای رفتاری اجتماع‌یار، حساب‌رسان داخلی با ادراک ارزش‌های اجتماعی و مورد انتظار ذینفعان از نقش آن‌ها در افشاء فراگیرتر اطلاعات، مسئولانه به دنبال تقویت بهزیستی روانشناختی سرمایه‌گذاران و سهامدارانی هستند که علاوه بر نیاز به شفافیت‌های بیشتر، به زوایای عملکردی شرکت‌ها از منظر اجتماعی؛ زیست‌محیطی و قانونی/حقوقی توجه می‌کنند و از این طریق می‌توانند به توازن بیشتر اطلاعاتی شرکت‌ها در آینده کمک نمایند (جَبی و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۱۹). به لحاظ تخصصی نیز توسعه‌ی چنین هنجارهایی این فرصت را برای حساب‌رسان مستقل به وجود می‌آورد تا اطلاعات ارائه شده‌ی مبتنی بر پویایی کنترل‌های داخلی، را در گزارش افشاء موارد کلیدی به استفاده‌کنندگان از اطلاعات منعکس نمایند و از این طریق شکاف انتظارات را در حرفه‌ی حسابرسی و تعامل بالاتر با بسترهای اجتماعی پوشش دهند (چانگ و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹).

لذا با بیان مبانی نظری مطرح شده در این بخش، در ادامه می‌توان نسبت به ارائه‌ی سوال‌های پژوهش به ترتیب زیر اقدام نمود:

❖ **سوال اول پژوهش** انواع محورهای پیاده‌سازی حسابرسی سایه کنترل داخلی کدامند؟

❖ **سوال دوم پژوهش** اثرپذیرترین هنجار زمینه‌ای افشاء موارد کلیدی در گزارش حساب‌رسان مستقل بر اساس محورهای پیاده‌سازی حسابرسی سایه کنترل داخلی کدامند؟

همانطور که مشاهده می‌شود، در سوال اول پژوهش تلاش می‌شود تا از طریق تحلیل پدیدار شناسی نسبت به شناسایی محورهای پیاده‌سازی حسابرسی سایه کنترل داخلی اقدام شود، سپس با ترکیب مقوله‌های شناسایی شده‌ی این پدیده با زمینه‌های افشاء موارد کلیدی در گزارش حساب‌رسان مستقل طبق پژوهش عباسپورثانی و همکاران (۱۴۰۱)، براساس فرآیندهای ماتریسی ویکور، اقدام به پاسخ به سوال دوم پژوهش می‌شود. در واقع ماتریس ویکور یک فرآیند تحلیلی مبتنی بر تصمیم‌گیری چندمعیاره می‌باشد، که با ترکیب مضامین شناسایی شده‌ی پدیده سایه کنترل داخلی با زمینه‌های افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسی به

<sup>۱</sup> Ismail et al

<sup>۲</sup> Ma et al

<sup>۳</sup> Ahmad et al

<sup>۴</sup> Habbe et al

<sup>۵</sup> Chang et al

عنوان یک مبنای سنجش استاندارد و قابل استخراج از پژوهش عباسپورثانی و همکاران (۱۴۰۱)، به دنبال دستیابی به یک مبنای استراتژیک از شناخت کارکردهای اثربخش حسابرسان داخلی در بستر شرکت‌های بازار سرمایه می‌باشد.

### ۳. روش‌شناسی پژوهش

این مطالعه به دلیل تمرکز بر روش پدیدارشناسی، جزء پژوهش‌هایی تلقی می‌شود که از طریق تجربه‌ی زیسته‌ی مشارکت‌کنندگان به دنبال تعیین مقوله‌های مرتبط با پدیده‌ی مورد بررسی می‌باشد. پدیدارشناسی شیوه‌ای برای پرسش و جستجو در مورد معنای زندگی و نحوه زیست تجربه‌گران با پدیده‌ی مورد بررسی می‌باشد که نتیجه‌ی آن می‌تواند توصیف معانی یک مفهوم یا پدیده از دیدگاه افراد دارای تجربه که سابقه‌ی همزیستی با آن را دارند، است (شوشا<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). لذا در این مطالعه با هدف واکاوی تجربه‌های زیستی؛ باورها و دیدگاه‌های جامعه هدف، یک طرح پدیدارشناسانه با شناسایی مضامین اولیه از طریق مصاحبه ایجاد می‌شود تا با استفاده از تکنیک گروه کانونی که مبتنی بر تجربه‌های زیستی افراد می‌باشد، پدیده مورد بررسی در بستر مطالعه، تبیین گردد و مشخص شود، این مفهوم از چه دسته بندی مشخصی در قالب مقوله‌ها برخوردار می‌باشد. لذا از طریق تکنیک مصاحبه پدیدارشناسی سیدمن<sup>۲</sup> (۲۰۰۶) تلاش گردید تا با بازسازی این مفهوم، طرحی از مجموعه‌ی سوالات مصاحبه در قالب الگوی پدیدارشناسی ایجاد شود. سپس باهدف بسترسازی ابعاد شناسایی شده، طبق فرآیند گروه کانونی، (متشکل از ۵ حسابرسان داخلی از مجموع ۱۷ شرکت نفتی در بازار سرمایه ایران به عنوان نمونه مورد بررسی) از مشارکت‌کنندگان تجربی، خواسته شد تا نسبت به انجام ماتریس ارزیابی مقایسه زوجی اقدام شود تا مشخص گردد، چه محوری از پدیده‌ی پیاده‌سازی حسابرسی سایه کنترل داخلی می‌تواند در تحریک هنجار زمینه‌ای افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل مؤثر باشد. در واقع ماتریس ارزیابی مقایسه‌ی زوجی، مضامین و گزاره‌های برآمده از متغیرهای پژوهش را براساس اثرگذاری سطری «i» و ستونی «j» مورد بررسی قرار می‌دهد تا با طی توالی تحلیلی، امکان ارزیابی نظرات مشارکت‌کنندگان به روابط بین محورهای پیاده‌سازی حسابرسی سایه کنترل داخلی با زمینه‌ای افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل براساس ماتریسی مورد بررسی قرار گیرد تا امکان پاسخ به سوال دوم پژوهش ممکن باشد. لذا به منظور تبیین بهتر فرآیند پیاده‌سازی مطالعه‌ی حاضر، طبق ساختار خلاصه‌ی زیر مراحل اجرای تحلیل مطابق با الگوی کلازی<sup>۳</sup> (۱۹۷۸) توضیح داده می‌شود.

شکل ۳. مراحل پیاده‌سازی پژوهش از طریق فرآیند پدیدارشناسی

<sup>۱</sup> Shosha

<sup>۲</sup> Seidman

<sup>۳</sup> Colaizzi



در **گام اول**، پیاده‌سازی مصاحبه‌ها براساس فرآیند مطالعه‌ی متون صورت گرفته، انجام می‌شود و پژوهشگر قبل از شروع تجزیه و تحلیل، متن هریک از مصاحبه‌های پیاده شده را چندین بار مطالعه می‌کند و در طول مصاحبه با انجام یادداشت‌برداری، امکان تقویت شناسایی مضامین معنادار را ممکن می‌سازد. در **گام دوم**، استخراج گزاره‌های معنی‌دار<sup>۱</sup> از طریق معانی نهفته در پروتکل اصلی (یعنی آنچه مصاحبه شونده بیان نموده است) کشف می‌شود. در **گام سوم**، صورت‌بندی معانی<sup>۲</sup> برای گزاره‌های معنی‌دار با این هدف انجام می‌شود تا حرکت از آنچه در مصاحبه بیان شده با محتوای نظری از تناسب لازم برخوردار باشد که تا حد زیادی طبق نظر اسپنلی<sup>۳</sup> (۲۰۰۵) به بینش خلاق پژوهشگر نیز وابسته می‌باشد. در واقع این مرحله به دنبال بیرون کشیدن معنای نهفته و ضمنی از مصاحبه‌ی صورت گرفته می‌باشد. در **گام چهارم**، معانی صورت‌بندی شده در قالب چند خوشه<sup>۴</sup> یا تم<sup>۵</sup> (مضمون) مرتب می‌شوند تا مرتب‌ترین مضامین از معنای ایجاد شده در گام سوم، شکل بگیرند. در **گام پنجم**، هدف، ادغام نتایج و ارائه توصیف جامعی از پدیده باهدف

<sup>۱</sup> Meaningful Statements

<sup>۲</sup> Formulating Meaning

<sup>۳</sup> Spinelli

<sup>۴</sup> Cluster

<sup>۵</sup> Theme

استنادسازی مضامین شناسایی شده با مبانی نظری می‌باشد. در **گام ششم**، مضامین به شکل خوشه و تم در قالب یک الگوی چارچوبی برای ورود به مرحله اعتبارسنجی ایجاد می‌گردد تا در **گام هفتم**، از طریق فرآیند تحلیل دلفی و شاخص نسبت محتوایی، روایی و پایایی ابعاد شناسایی شده مورد تأیید قرار گیرند. در **گام هشتم**، تلاش می‌شود تا با ادغام هریک از معیارهای پژوهش، نسبت به تعیین اثرگذاری مضامین شناسایی شده بر یکدیگر اقدام شود.

### مشارکت‌کنندگان

در مطالعه‌هایی با ماهیت پدیدار شناسی مهم است که مشارکت‌کنندگان از تجربه‌ی زیسته در رابطه با موضوع مورد بررسی برخوردار باشند. لذا برای شناسایی معیارهای قابل سنجش پدیده‌ی مورد بررسی یعنی استعاره رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی، می‌بایست از افراد به عنوان مشارکت‌کننده استفاده می‌شد که از آگاهی تجربی کافی در خصوص کارکردهای حسابرسی داخلی برخوردار باشند. برای این منظور حسابرسان داخلی شرکت‌های حوزه‌ی نفتی که حداقل ۸ سال تجربه‌ی کاری در این حوزه را داشتند به عنوان مشارکت‌کنندگان جهت انجام مصاحبه برای شناسایی مضامین رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی از طریق نمونه‌گیری نظری انتخاب شدند. در این فرآیند به منظور جلوگیری از انحراف جریان مصاحبه، طبق پروتکلی تلاش گردید تا قبل از انجام مصاحبه به منظور افزایش سازگاری، توضیحاتی پیرامون موضوع مورد نظر به مصاحبه‌شوندگان ارائه شود. تفاوت فرآیند مصاحبه در پدیدار شناسی با سایر شیوه‌های کیفی همچون گردند تئوری، در نقطه اتمام مصاحبه‌ها به عنوان معرف تعداد مصاحبه‌شوندگان می‌باشد. در واقع در این فرآیند، انتخاب تعداد مشارکت‌کنندگان، طبق نظر کلایزی (۱۹۷۸) به بیش پژوهشگر مرتبط می‌باشد و حد مطلوب برای انتخاب بین ۸ تا ۱۲ نفر مشارکت‌کننده تعیین شده است (بک<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). لذا انجام مصاحبه به صورت نیمه‌ساختاری طراحی و تدوین گردید و با مشارکت ۱۲ مصاحبه‌شونده انجام گردید.

در بخش کمی این مطالعه از ۳۵ نفر از مدیران واحد حسابرسی داخلی و رؤسای کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های نفتی بهره برده شد. در واقع می‌بایست گروه کانونی تشکیل می‌شد تا نسبت به مباحث مطرح شده اظهار نظر می‌نمودند. برای این منظور از مجموع ۱۷ شرکت نفتی، ۷ گروه ۵ نفره تشکیل شد تا هم در چک لیست‌های ابزاری کیو و هم در ارزیابی ماتریسی ترکیب مشارکت نمایند. لذا همانطور که در جدول (۲) مشاهده می‌شود، چک‌لیست سلسله مراتبی به تعداد گزاره‌های اولیه برآمده از گام‌های پدیدارشناسی، ایجاد شده است تا مشارکت‌کنندگان بتوانند، با جایگزاری کدهای مربوط به هر گزاره در یکی از خانه‌های چک‌لیست کیو، به تفکیک هر گزاره در قالب یک مقوله برای شناخت بهتر پدیده‌ی مورد بررسی کمک نمایند. در فرآیند ارزیابی ماتریسی ترکیبی نیز، مشارکت‌کنندگان به صورت مقایسه زوجی نسبت به ارزیابی معیارهای قرار گرفته در سطر «i» و ستون «j» امتیازهای فازی لازم را ارائه می‌دهند. در نهایت از طریق شاخص مد، امتیازهای گروه‌های پانل به عنوان مبانی ارزیابی قرار می‌گرفت تا در نهایت داده‌های پژوهش در راستای

<sup>۱</sup> Beck

فرآیند تحلیل داده‌ها جمع آوری شوند. نحوه‌ی انتخاب این افراد، به صورت هدفمند و از بین ۱۷ شرکت نفتی بازار سرمایه انجام گرفت.

#### ۴. یافته‌های پژوهشی

همانطور که در روش شناسی مطرح گردید، در بخش کیفی از فرآیند پدیدارشناسی برای شناسایی خوشه‌ها و مضامین بهره برده شد. سپس در بخش کمی از طریق دو فرآیند تحلیل کیو و مجموع فرآیندهای ارزیابی ماتریسی، استفاده شد تا ضمن تفکیک هریک از مضامین شناسایی شده‌ی مصاحبه در قالب مقوله‌های مشخص، فرآیند ارزیابی ماتریسی نیز مورد توجه قرار گیرد.

#### الف) یافته‌های پدیدار شناسی

در بخش پدیدار شناسی با اتکاء به الگوی کلایزی (۱۹۷۸) و براساس انجام ۱۲ مصاحبه، مجموعاً ۲۷۵ کد مفهومی شناسایی شد. سپس باهدف صورت‌بندی معنایی براساس مشابهت مفهومی و تکرار فراوانی هریک از کدهای مفهومی باز اولیه، خلاصه سازی صورت گرفت تا مشخص شود، از تعداد ۲۷۵ کد مفهومی اولیه، چند مضمون گزاره‌ای شناسایی می‌شود. لذا با استفاده از نرم افزار «MAXQDA» کدهای مفهومی تکرار در کنار هم مرتب شدند تا با حذف و ادغام این کدهای مفهومی، بتوان تعداد مشخصی از مضامین گزاره‌ای را در جدول (۱) مشخص نمود.

جدول ۱. توزیع فراوانی گزاره‌های نهایی شناسایی شده برحسب تکرار در کدگذاری بازار مصاحبه‌ها

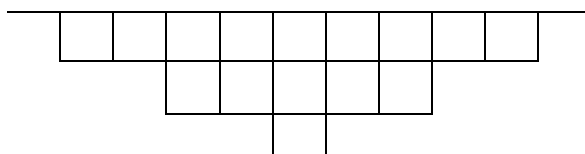
ردیف	کد اختصاصی	گزاره‌های یکبارچه شده	تکرار گزاره‌ها در مصاحبه‌ها	توزیع فراوانی تکرار گزاره‌ها
۱	01	ارائه اطلاعات سهم مدیران از سهام شرکت	۸	۲۹۰٪
۲	02	ارائه اطلاعات عواید حاصل اضافه ارزش سهام	۹	۳۲۷٪
۳	03	ارائه‌ی اطلاعات اندوخته قابل تقسیم	۱۱	۴٪
۴	04	ارائه‌ی اطلاعات انرژی‌های تجدیدپذیر و تجدیدناپذیر	۹	۳۲۷٪
۵	05	ارائه‌ی اطلاعات آموزش منابع انسانی	۸	۲۹۰٪
۶	06	ارائه‌ی اطلاعات بازرسی قانونی به اعضای مجمع	۱۲	۴۳۶٪
۷	07	ارائه‌ی اطلاعات باز یافت ضایعات	۹	۳۲۷٪
۸	08	ارائه‌ی اطلاعات پاداش و مزایایی منابع انسانی	۱۲	۴۳۶٪
۹	09	ارائه‌ی اطلاعات تخصیص سهام به منابع انسانی	۱۰	۳۶۳٪
۱۰	010	ارائه‌ی اطلاعات جزئیات ریسک‌های شرکت	۹	۳۲۷٪

۴٪	۱۱	ارائه‌ی اطلاعات حق انحصاری خرید و تولید محصولات	011	۱۱
۴.۷۲٪	۱۳	ارائه‌ی اطلاعات حق ثبت ایده و فناوری	012	۱۲
۴.۳۶٪	۱۲	ارائه‌ی اطلاعات سایر آلاینده‌ی/گازهای گلخانه‌ای	013	۱۳
۳.۶۳٪	۱۰	ارائه‌ی اطلاعات سیستم‌های اطلاعاتی	014	۱۴
۴٪	۱۱	ارائه‌ی اطلاعات ضایعات تولید	015	۱۵
۳.۲۷٪	۹	ارائه‌ی اطلاعات کربن	016	۱۵
۴٪	۱۱	ارائه‌ی اطلاعات مربوط اظهارنظر بازرسان قانونی	017	۱۷
۳.۲۷٪	۹	ارائه‌ی اطلاعات مربوط به اعاده‌های دادرسی شرکت	018	۱۸
۳.۶۳٪	۱۰	ارائه‌ی اطلاعات مربوط به تعداد پرونده‌های حقوقی شرکت	019	۱۹
۵.۰۹٪	۱۴	ارائه‌ی اطلاعات میزان جرایم حقوقی	020	۲۰
۴.۳۶٪	۱۲	ارائه‌ی اطلاعات واحد حقوقی مالی	021	۲۱
۳.۶۳٪	۱۰	ارائه‌ی اطلاعات هزینه‌های وکلای حقوقی	022	۲۲
۴٪	۱۱	ارائه‌ی سیکل عمر محصولات	023	۲۳
۴.۳۶٪	۱۲	ارائه‌ی گزارش معامله با اشخاص وابسته	024	۲۴
۴.۳۶٪	۱۲	ارائه‌ی نسبت حق تقدم	025	۲۵
۴٪	۱۱	ارائه‌ی نقاط ضعف کنترل داخلی	026	۲۶
۱۰۰/۰۰	۲۷۵	<b>جمع کلیه مضامین گزاره‌ای</b>		

براساس این جدول می‌توان دریافت از مجموع ۲۷۵ کدباز ناشی از ۱۲ مصاحبه انجام شده، مجموعاً ۲۶ گزار ایجاد شده‌اند که برحسب تکرار هر گزاره در مصاحبه‌ها، نسبت به درصد توزیع فراوانی اقدام شد. لذا با تأیید تعداد تکرار هر گزاره حداقل در یکی از ارجاع‌های تأیید شده از مرحله‌ی ارزیابی انتقادی، مطالعه وارد گام سوم جهت تشکیل گروه کانونی باهدف مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی می‌شود. این مرحله که بخش مهمی از پیاده‌سازی تحلیل در بخش کمی جهت جمع‌آوری داده‌ها تلقی می‌شود، جلسات گروه کانونی با هدف افزایش سطح آگاهی مفهومی مشارکت کنندگان برگزار گردید. لازم بود این مرحله با آگاهی اجرا شود، چراکه ماهیت روش شناسی اقدام پژوهی، نیازمند مشارکت حداکثری براساس مفهوم‌سازی؛ تبادل‌سازی و بسط شناخت کاربردی در بستر واقعیت‌های عملکردی شرکت‌های بازار سرمایه بود. نکته حائز اهمیت این است که در جلسه سوم، در مورد فرآیند امتیازدهی طبق پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو توضیح لازم داده شد. نمونه‌ی چک‌لیست امتیازبندی گزاره‌های کیو در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۲) پرسشنامه امتیازبندی گزاره‌های کیو (Q)

+۵	+۴	+۳	+۲	+۱	۰	-۱	-۲	-۳	-۴	-۵



بسیار موافق ← → بسیار مخالف

برای این منظور از مشارکت‌کنندگان در این بخش از تحلیل خواسته شد تا هریک از ۲۶ گزاره تأیید شده از مرحله سوم الگوی کلایزی (۱۹۷۸) را براساس چک‌لیست امتیازی ارزیابی کیو، مورد بررسی قرار دهند. پس از این مرحله می‌بایست با در نظر گرفتن بالاترین امتیاز توزیع فراوانی و شاخص مد، در چک‌لیست امتیازی، هریک از گزاره‌هایی که در سمت مثبت قرار گرفتند را به عنوان گزاره‌های مقوله‌ی مورد نظر در پدیده‌ی رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی در بستر شرکت‌های نفتی در نظر گرفت.

### ○ اولین مقوله براساس نحوه‌ی قرار گرفتن مضامین گزاره‌ای

برای بررسی امتیازهای عاملی گروه کانونی در خصوص گروهی از مضامین گزاره‌ای شناسایی شده در جدول (۳)، مشخص گردید ۸ مضمون گزاره‌ای گروه اول، از امتیاز مناسب برای قرار گرفتن در این مقوله برخوردار می‌باشند.

جدول (۳) گروه‌بندی مضامین گزاره‌ای برای تعیین مقوله‌ی اول

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
026	024	015	014	09	07	023	020	017	018	010
	025	03	01	011	04	016	022	06	019	
			02	012	05	013	021			
					08					

لذا مجموعاً هشت مضمون گزاره‌ای زیر به ترتیب:

- ❖ 010 ارائه‌ی اطلاعات جزئیات ریسک‌های شرکت
- ❖ 018 ارائه‌ی اطلاعات اعاده‌های دادرسی شرکت
- ❖ 019 ارائه‌ی اطلاعات پرونده‌های حقوقی شرکت
- ❖ 017 ارائه‌ی اطلاعات اظهار نظر بازرسان قانونی
- ❖ 06 ارائه‌ی اطلاعات بازرسی قانونی
- ❖ 020 ارائه‌ی اطلاعات میزان جرایم حقوقی
- ❖ 022 ارائه‌ی اطلاعات هزینه‌های وکلای حقوقی
- ❖ 021 ارائه‌ی اطلاعات واحد حقوقی مالی

لذا در یک مقوله با عنوان «اثر بخشی حسابرسی داخلی در کارکرد بازرسی قانونی» شناسایی می‌شود که نشان دهنده‌ی اولین کارکرد رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی در بستر شرکت‌های نفتی می‌باشد که می‌تواند به ارتقاء کیفیت گزارش‌های مالی این شرکت‌ها کمک نماید.

### ○ دومین مقوله براساس نحوه‌ی قرار گرفتن مضامین گزاره‌ای

برای بررسی امتیازهای عاملی گروه کانونی در خصوص گروهی از مضامین گزاره‌ای شناسایی شده در جدول (۴)، مشخص گردید ۶ مضمون گزاره‌ای گروه دوم، از امتیاز مناسب برای قرار گرفتن در این مقوله برخوردار می‌باشند.

جدول (۴) گروه‌بندی مضامین گزاره‌ای برای تعیین مقوله‌ی دوم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
025	02	026	011	08	018	017	04	015	013	016
	03	01	012	09	021	022	06	07	023	
			024	014	019	020	010			
					05					

لذا مجموعاً شش مضمون گزاره‌ای زیر به ترتیب:

- ❖ 016 ارائه‌ی اطلاعات کربن
- ❖ 013 ارائه‌ی اطلاعات آلاینده‌ی آگازهای گلخانه‌ای
- ❖ 023 ارائه‌ی سیکل عمر محصولات
- ❖ 015 ارائه‌ی اطلاعات ضایعات تولید
- ❖ 07 ارائه‌ی اطلاعات بازیافت ضایعات
- ❖ 04 ارائه‌ی انرژی‌های تجدیدپذیر و تجدیدناپذیر

لذا براساس این شش مضمون، مقوله‌ای با عنوان «اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکردهای زیست‌محیطی» شناسایی می‌شود که نشان دهنده‌ی دومین کارکرد رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی در بستر شرکت‌های نفتی می‌باشد که می‌تواند به ارتقاء کیفیت گزارش‌های مالی این شرکت‌ها کمک نماید.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی

### ○ سومین مقوله براساس نحوه‌ی قرار گرفتن مضامین گزاره‌ای

برای بررسی امتیازهای عاملی گروه کانونی در خصوص گروهی از مضامین گزاره‌ای شناسایی شده در جدول (۵)، مشخص گردید ۶ مضمون گزاره‌ای گروه سوم، از امتیاز مناسب برای قرار گرفتن در این مقوله برخوردار می‌باشند.

جدول (۵) گروه‌بندی مضامین گزاره‌ای برای تعیین مقوله‌ی سوم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
022	018	020	06	07	026	024	014	011	08	05
	021	010	019	016	04	03	02	012	09	

017	023	013	01	025
		015		

لذا مجموعاً شش مضمون گزاره‌ای زیر به ترتیب:

- ❖ 05 ارائه‌ی اطلاعات آموزش منابع انسانی
- ❖ 08 ارائه‌ی اطلاعات حق ثبت ایده و فناوری
- ❖ 09 ارائه‌ی اطلاعات سیستم‌های اطلاعاتی
- ❖ 011 ارائه‌ی اطلاعات پاداش و مزایایی منابع انسانی
- ❖ 012 ارائه‌ی اطلاعات تخصیص سهام به منابع انسانی
- ❖ 014 ارائه‌ی اطلاعات حق انحصاری

لذا براساس این شش مضمون، مقوله‌ای با عنوان «اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکردهای ساختاری» شناسایی می‌شود که نشان دهنده‌ی سومین کارکرد رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی در بستر شرکت‌های نفتی می‌باشد که می‌تواند به ارتقاء کیفیت گزارش‌های مالی این شرکت‌ها کمک نماید.

### ○ چهارمین مقوله براساس نحوه‌ی قرار گرفتن مضامین گزاره‌ای

برای بررسی امتیازهای عاملی گروه کانونی در خصوص گروهی از مضامین گزاره‌ای شناسایی شده در جدول (۶)، مشخص گردید ۶ مضمون گزاره‌ای گروه چهارم، از امتیاز مناسب برای قرار گرفتن در این مقوله برخوردار می‌باشند.

جدول (۶) گروه‌بندی مضامین گزاره‌ای برای تعیین مقوله‌ی چهارم

-۵	-۴	-۳	-۲	-۱	۰	+۱	+۲	+۳	+۴	+۵
015	07	016	021	019	014	011	026	024	02	01
	023	013	022	017	06	09	05	025	03	
			04	020	010	012	08			
					018					

لذا مجموعاً شش مضمون گزاره‌ای زیر به ترتیب:

- ❖ 026 ارائه‌ی نقاط ضعف کنترل داخلی
- ❖ 025 ارائه‌ی نسبت حق تقدم
- ❖ 024 ارائه‌ی گزارش معامله با اشخاص وابسته
- ❖ 03 ارائه‌ی اطلاعات اندوخته قابل تقسیم
- ❖ 02 ارائه اطلاعات عواید حاصل اضافه ارزش سهام
- ❖ 01 ارائه اطلاعات سهم مدیران از سهام شرکت

لذا براساس این شش مضمون، مقوله‌ای با عنوان «اثربخشی حسابرسی داخلی در کنترل منافع سهامداران» شناسایی می‌شود که نشان دهنده‌ی چهارمین کارکرد رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی در بستر شرکت‌های نفتی می‌باشد که می‌تواند به ارتقاء کیفیت گزارش‌های مالی این شرکت‌ها کمک نماید. در این بخش می‌بایست با تعیین هر مقوله براساس مضامین، نسبت به تعیین توزیع فراوانی مقوله‌ها نیز طبق جدول (۷) اقدام نمود.

جدول ۷. خلاصه‌ی فرآیند پیاده‌سازی پدیدار شناسی

مضامین	خوشه‌ها	گزاره‌های مبتنی بر صورت‌بندی معنایی	توزیع فراوانی صورت‌بندی معنایی	توزیع فراوانی مجموع گزاره‌ها
اثربخشی حسابرسی داخلی قانونی	۸	۸۷	۳۰٪/۷۹	۳۱٪/۶۳
اثربخشی حسابرسی داخلی زیست‌محیطی	۶	۶۱	۲۳٪/۰۷	۲۲٪/۱۸
اثربخشی حسابرسی داخلی ساختاری	۶	۶۴	۲۳٪/۰۷	۲۳٪/۲۷
اثربخشی حسابرسی داخلی کنترل منافع سهامداران	۶	۶۳	۲۳٪/۰۷	۲۲٪/۹۲
<b>مجموع ستونی</b>	<b>۲۶</b>	<b>۲۷۵</b>	<b>۱۰۰٪</b>	

همانطور که در جدول (۲) مشخص شده است، از مجموع ۲۷۵ صورت‌بندی معنایی ایجاد شده براساس ۱۲ مصاحبه، مجموعاً ۲۶ خوشه در قالب ۴ مضمون شناسایی شدند که توزیع فراوانی هریک به تفکیک مشخص گردیده است که در ادامه اقدام به ارائه‌ی چارچوب مفهومی پدیده‌ی رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی می‌گردد.

شکل ۴. چارچوب پدیدار شناسی شده‌ی رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی



در ادامه و باتوجه به شناسایی ۴ مقوله‌ی مرتبط با رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی، اقدام به ارزیابی ماتریسی جهت تعیین تأثیر این مقوله‌ها بر زمینه‌های استاندارد افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل، می‌شود. در واقع هدف از این بررسی، این است که مشخص شود، وجود حسابرسی سایه

در لایه‌های کنترل داخلی تا چه اندازه می‌تواند با هدف کاهش شکاف انتظارات، به حساب‌رسان مستقل در ارائه‌ی افشاء موارد کلیدی در گزارش‌های حسابرسی کمک نماید.

لذا برای این منظور با پیروی از پژوهش عباسپورثانی و همکاران (۱۴۰۱) افشاء موارد کلیدی در گزارش‌های حسابرسی بر مبنای سه زمینه‌ی «گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان»؛ «گزارش بندهای توضیحی فاقد محدودیت‌های قانونی» و «گزارش تفسیری به ارکان راهبری» سنجیده می‌شود که می‌توان طبق جدول (۸) به آن ارجاع نمود.

جدول ۸. تعاریف مرتبط با زمینه‌های افشاء موارد کلیدی در گزارش‌های حسابرسی

زمینه‌های افشاء موارد کلیدی	تفسیر هر یک از زمینه‌ها
گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان	بند توضیحی پس از بند اظهار نظر می‌آید و هدف آن جلب اعتماد استفاده‌کنندگان در مورد یک موضوع خاص می‌باشد که علیرغم ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، قضاوت حسابرس می‌تواند در درک آن به استفاده‌کنندگان کمک ویژه‌ای نماید. در واقع این سطح از بند توضیحی باهدف افزایش سطح اطلاعات تکمیلی استفاده‌کنندگان بیرونی از صورت‌ها و عملکردهای مالی مورد بررسی ارائه می‌شود.
گزارش بندهای توضیحی فاقد محدودیت‌های قانونی	طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۶ (تجدید نظرشده)، در صورتی که حسابرس به این نتیجه برسد که اطلاع‌رسانی موضوعی، به جز آنچه که در صورت‌های مالی ارائه یا افشاء شده، برای درک استفاده‌کنندگان از حسابرسی، مسئولیت‌های حسابرسی یا گزارش حسابرسی سودمند است، باید با درج بندی در گزارش حسابرس با عنوان «سایر موضوعات» یا هر عبارت مناسب دیگری، این اطلاع‌رسانی را انجام دهد، به شرط اینکه اولاً، منع قانونی یا مقرراتی وجود نداشته باشد و ثانیاً، طبق استاندارد بین‌المللی حسابرسی شماره ۷۰۱، موضوع در بخش «تاکید بر مطالب خالص یا موضوعات کلیدی/ یعنی مقوله اول این پژوهش» در گزارش حسابرسی ارائه نشده باشد.
گزارش تفسیری به ارکان راهبری	گزارشی تفسیری از جانب حسابرس به هیئت‌مدیره ارائه می‌شود که براساس آن نقاط ضعف در فرآیند افشای اطلاعات و ریسک‌های ناشی از بررسی‌های حسابرسی در آینده را گوش زد می‌کند. طبق استانداردهای موجود محدودیتی برای افشای چنین گزارش‌های تفسیری ایجاد نشده است و شیوه‌ی بیان گزارش‌های می‌تواند در قالب زیر مجموعه‌های مختلفی بیان شود.

لذا براساس مکانیزم ارزیابی ماتریسی در ادامه جهت پاسخ به سوال دوم پژوهش می‌بایست ابتدا، نسبت به تأیید نرخ سازگاری اقدام نمود، برای این منظور از ضریب فرآیند سلسله مراتبی ویکور خاکستری به عنوان اولین فرآیند ارزیابی ماتریسی بهره برده می‌شود.

جدول ۹. نتایج فرآیند تحلیل سلسله مراتبی خاکستری

اوزان معیار		اوزان ابعاد		معیارهای سنجش	اوزان معیار		معیارهای تحلیل راف
حد پایین (L)	حد بالا (U)	حد پایین (L)	حد بالا (U)		حد پایین (L)	حد بالا (U)	
۰/۳۶۶	۰/۳۱۹	۰/۲۷۹	۰/۳۰۹	اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکرد بازرسی قانونی	۰/۳۰۰	۰/۲۵۴	کارکرد روبه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی
۰/۳۶۶	۰/۳۱۹	۰/۴۱۷	۰/۴۶۵	اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکردهای زیست‌محیطی	۰/۴۴۲	۰/۴۰۱	
۰/۳۶۶	۰/۳۱۹	۰/۳۶۴	۰/۳۹۱	اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکردهای ساختاری	۰/۳۷۴	۰/۳۱۵	
۰/۳۶۶	۰/۳۱۹	۰/۳۳۵	۰/۴۰۱	اثربخشی حسابرسی داخلی در کنترل منافع سهامداران	۰/۳۵۰	۰/۳۰۸	

۰/۲۵۹	۰/۳۰۳	۰/۲۸۷	۰/۳۳۳	گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان	۰/۳۳۲	۰/۳۰۰	زمینه‌های افشاء موارد کلیدی در گزارش‌های حسابرسی
۰/۴۲۸	۰/۳۸۸	۰/۴۴۹	۰/۴۱۰	گزارش بندهای توضیحی فاقد محدودیت‌های قانونی			
۰/۳۱۰	۰/۲۱۱	۰/۳۲۱	۰/۲۷۴	گزارش تفسیری به ارکان راهبری			

با تأیید، میزان سازگاری هریک از معیارهای سنجش در این مطالعه، می‌بایست ضرایب سلسله مراتبی خاکستری به اعداد فاصله‌ای تغییر یابد که از طریق میانگین هندسی این فرآیند انجام می‌شود تا ماتریس تصمیم مسئله ایجاد شود. لذا با ایجاد ماتریس سطری «I» در ستونی «J» نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم اقدام می‌شود. نکته‌ی قابل توجه این است که بایستی متغیرهای زبانی برای تبدیل اعداد فاصله‌ای در میانگین هندسی مورد استفاده قرار گیرد.

جدول ۱۰. مقیاس زبانی جهت ایجاد میانگین هندسی

اعداد خاکستری متناظر	متغیرهای زبانی
(۱، ۲)	خیلی ضعیف (VP)
(۳، ۳)	کمی تا نسبتاً ضعیف (S)
(۳، ۴)	ضعیف (P)
(۴، ۵)	کمی ضعیف (MP)
(۵، ۶)	متوسط (P)
(۶، ۷)	کمی خوب (MG)
(۷، ۸)	کمی تا نسبتاً خوب (EG)
(۸، ۹)	خوب (G)
(۹، ۱۰)	خیلی خوب (VG)

در ادامه با تشکیل ماتریس گفته شده، متغیرهای زبانی طبق جدول (۱۰) مبنای تغییر ضرایب سلسله مراتبی خاکستری تلقی می‌شود تا با تناظرسازی سطر و ستون، نسبت به تشکیل ماتریس تصمیم مسئله اقدام می‌شود.

جدول ۱۱. مجموع نظر خبرگان درباره‌ی هریک از گزینه‌ها براساس شاخص مُد

حسابرسی سایه ←	کارکرد بازرسی قانونی	کارکردهای زیست‌محیطی	کارکردهای ساختاری	کارکرد کنترل سهم‌داران
	$Q_1$	$Q_2$	$Q_3$	$Q_4$
زمینه‌های افشاء موارد کلیدی ↓	$Z_1$	$Z_2$	$Z_3$	$Z_4$
گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان	(۶، ۷)	(۵، ۶)	(۳، ۴)	(۷، ۸)
گزارش بند توضیحی فاقد محدودیت قانونی	(۵، ۶)	(۳، ۴)	(۳، ۴)	(۶، ۷)
گزارش تفسیری به ارکان راهبری	(۵، ۶)	(۳، ۴)	(۱، ۲)	(۵، ۶)

در ادامه طبق تشکیل ماتریس تصمیم مبنی بر تبدیل اوزان سلسله مراتب خاکستری به اعداد فاصله‌ای، تلاش می‌شود تا با تعیین حد بالا ( $L$ ) و حد پایین ( $U$ ) مقایسه زوجی سطری و ستونی، امکان تعیین ایده‌آل‌های مثبت و منفی در این فرآیند مشخص شود. جدول (۱۲) مقادیر حد بالا و پایین را از هر مقیاس سطری و ستونی نشان می‌دهد.

جدول ۱۲. ماتریس‌های تعیین حد بالا و پایین در حل مسئله

محورهای حسابرسی سایه کنترل داخلی								حد تقرب بالا و پایین	زمینه‌های افشاء موارد کلیدی
$Q_4$		$Q_3$		$Q_2$		$Q_1$			
(U) پایین	(L) بالا	(U) پایین	(L) بالا	(U) پایین	(L) بالا	(U) پایین	(L) بالا		
۲۸/۸۹	۲۵/۷۹	۲۳/۰۰	۲۱/۷۳	۲۴/۶۳	۲۲/۴۹	۲۷/۱۳	۲۴/۶۸	$Z_1$	
۲۵/۰۱	۲۳/۹۶	۲۲/۲۰	۲۰/۰۳	۲۳/۴۱	۲۱/۸۸	۲۴/۳۹	۲۲/۹۷	$Z_2$	
۲۳/۷۵	۲۱/۱۰	۱۹/۹۰	۱۸/۰۴	۲۰/۱۷	۱۹/۷۸	۲۳/۰۱	۲۰/۹۹	$Z_3$	

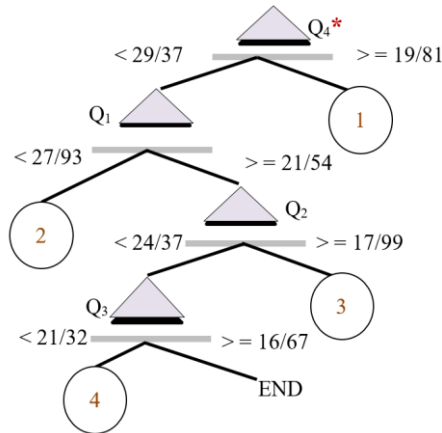
تحلیل این فرآیند براساس حد پایین «L» و حد بالا «U» نشان دهنده‌ی این موضوع است که هر میزان فاصله‌ی بیشتری در ارزیابی سطری و ستونی در مورد متغیرها انجام شود، می‌تواند به عنوان نقطه تلافی اثرگذاری بالاتر متغیر مرجع یعنی زمینه‌های افشاء موارد کلیدی گزارش حساب‌رسان مستقل تلقی شود. لذا آنطور که می‌توان از بالاترین سطح حد پایین و بالا مشخص نمود، تلافی « $Q_4$ » یعنی اثربخشی حسابرسی داخلی در کنترل منافع سهامداران، می‌تواند گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان « $Z_1$ » بالاتری را به همراه داشته باشد. لذا در ادامه با تعیین مطلوبیت ایده‌آل مثبت و منفی می‌توان امکان انتخاب استراتژیک در ویکور خاکستری را برای رسیدن به پاسخ سوال آخر پژوهش (در بخش کمی) انجام داد. لذا ابتدا باید مهمترین محورهای حسابرسی سایه کنترل داخلی در بستر شرکت‌های نفتی انتخاب شود تا تأیید گردد، تلافی ماتریسی می‌تواند به اقدام استراتژیک کمک نماید.

جدول ۱۳. تعیین ایده‌آل‌های مثبت و منفی

ایجاد	کارکرد بازرسی قانونی	کارکردهای زیست‌محیطی	کارکردهای ساختاری	کارکرد کنترل منافع سهامداران
	$Q_1$	$Q_2$	$Q_3$	$Q_4$
ایده‌آل مثبت ( $f_j^*$ )	۲۷/۹۳	۲۴/۳۷	۲۱/۳۲	۲۹/۳۷
ایده‌آل منفی ( $f_j^-$ )	۲۱/۵۴	۱۷/۹۹	۱۶/۶۷	۱۹/۸۱

براساس حد فاصل ایده‌آل مثبت ( $f_j^*$ ) و ایده‌آل منفی ( $f_j^-$ )، مشخص شد که اثربخشی حسابرسی داخلی در کنترل منافع سهامداران، مهمترین بعد کارکرد رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی تلقی می‌شود، چراکه حد فاصله ایده‌آل مثبت و منفی نسبت به سایر گزاره‌های مورد بررسی در حد بالاتر (ایده‌آل مثبت  $[f_j^*]$ ) و در حد پایین‌تر (ایده‌آل منفی  $[f_j^-]$ ) قرار دارد. لذا می‌توان درخت تصمیم مربوط به این نتایج را به ترتیب زیر تدوین نمود.

شکل ۵. درخت تصمیم برای تعیین مهمترین محور کارکرد رویه‌های حسابرسی سایه کنترل داخلی



طبق شکل (۸) بالاترین معیار در این فرآیند « $Q_4^*$ » اثربخشی حساسی داخلی در کنترل منافع سهامداران است که می‌باشد، که مبنای تعیین، زمینه اثربخش افشاء موارد کلیدی در گزارش حساسی تلقی می‌گردد. لذا برای تعیین مهمترین زمینه افشاء موارد کلیدی، می‌بایست نسبت به تعیین  $R_i^L, R_i^U, S_i^L, S_i^U$  اقدام نمود تا براساس آن معیار اصلی ویکور خاکستری، یعنی  $Q$  تعیین شود. جدول ۱۴. تحلیل گزاره‌های روش ویکور خاکستری

معیارهای ارزیابی ویکور							کد	زمینه‌های افشاء موارد کلیدی
Rank	$Q_i^L$	$Q_i^U$	$R_i^L$	$R_i^U$	$S_i^L$	$S_i^U$		
۱ <sup>st</sup>	۰/۳۹۰۸۲۷	۰/۳۲۱۱۵۵	۰/۴۹۰۸۲۶	۰/۳۵۴۲۱۹	۱/۴۴۹۸۹۲	۱/۳۰۰۴۸۱	$Z_1$	گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان
۲ <sup>st</sup>	۰/۴۲۵۶۷۱	۰/۳۴۵۴۹۸	۰/۵۲۳۱۱۱	۰/۳۹۶۵۰۱	۱/۴۹۸۷۱۵	۱/۳۵۴۸۷۲	$Z_2$	گزارش بندهای توضیحی فاقد محدودیت‌های قانونی
۳ <sup>st</sup>	۰/۵۸۷۲۲۰	۰/۴۹۸۱۹۷	۰/۶۷۳۹۱۱	۰/۵۲۷۸۷۱	۲/۱۱۷۶۳	۱/۶۴۲۹۸	$Z_3$	گزارش تفسیری به ارکان راهبری
	$R^-$	$R^*$	$S^-$	$S^*$	گزاره‌ها			
	۱	۰/۵۹۷۳۶۵	۴/۹۸۳۶۰۱	۰/۸۱۵۷۳۰	مقدار گزاره‌ها			

باتوجه به مبنای، پایین‌ترین میزان معیار « $Q_1^L$ » در فرآیند تحلیل ویکور خاکستری، مشخص گردید، گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان ( $Z_1$ ) مهمترین زمینه افشاء موارد کلیدی گزارش حساسی می‌باشد که می‌تواند تحت تأثیر کارکرد اثربخشی حساسی داخلی در کنترل منافع سهامداران قرار گیرد.

## ۵. بحث و نتیجه‌گیری

هدف این مطالعه پدیدارشناسی استعاره رویه‌های حساسی سایه کنترل داخلی و نقش آن در تحریک هنجاری افشاء موارد کلیدی در گزارش حساسان مستقل می‌باشد. در این مطالعه، از آنجاییکه رویه‌های حساسی سایه در کارکردهای کنترل داخلی در پژوهش‌های قبلی مفهوم‌سازی نشده است، این مطالعه از طریق الگوی کلایزی (۱۹۸۷) نسبت به پدیدار شناسی این مفهوم در بستر مطالعه اقدام نمود. لذا طی ۱۲ مصاحبه و شناسایی ۲۷۵ کد باز اولیه، ۲۶ مضمون گزاره‌ای تعیین گردید که در تفسیر این پدیده در بستر مطالعه نقش داشتند. لذا با تعیین پرسشنامه‌های امتیازی، ۲۶ مضمون گزاره‌ای در ۴ مقوله تحت عناوین

«اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکرد بازرسی قانونی»؛ «اثربخشی حسابرسی داخلی کارکردهای زیست‌محیطی»؛ «اثربخشی حسابرسی داخلی در کارکردهای ساختاری» و «اثربخشی حسابرسی داخلی در کنترل منافع سهامداران» از یکدیگر تفکیک شدند. هریک از این مقوله‌ها، ماهیت اثربخشی حسابرسی داخلی را در کارکردهای موازی با حسابرسی داخلی مبتنی بر الزامات مدون شده پیگیری می‌نمایند تا بتوانند، ظرفیت‌های اتکاء‌پذیری اطلاعات شرکت‌ها را افزایش دهند. زیرا همانطور که در مبانی نظری به آن ارجاع گردید، حسابرسی داخلی مبتنی بر رویکرد استعاره‌ای سایه، اشاره به جنبه‌هایی از عملکردهای کنترل داخلی شرکت‌ها دارد که زمینه را برای افشاء اختیاری اطلاعات تقویت می‌نماید که احتمالاً در رویه‌های کلاسیک این حرفه، چندان به آن توجهی نمی‌شود.

از طرف دیگر این مطالعه، به دنبال بررسی نقش رویه‌های شناسایی شده‌ی این پدیده بر تحریک هنجاری افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل بود. در واقع این جنبه از گزارش‌های حسابرسی مطابق استانداردهای ۷۰۱ تا ۷۰۶ بین‌المللی، بر افشاء موارد خاص توسط حسابرسان توصیه می‌نماید و از آنجاییکه تأمین شواهد توسط حسابرسان داخلی می‌تواند شکاف انتظارات را در این حرفه کاهش دهد، این مطالعه به این نتیجه دست یافت که تحت تأثیر کارکرد کنترل منافع سهامداران به عنوان مؤثرترین محور حسابرسی سایه، گزارش مطالب خاص به استفاده‌کنندگان، مهمترین زمینه‌ی افشاء موارد کلیدی گزارش حسابرسی محسوب می‌شود که می‌تواند به عنوان یک فرآیند هنجاری در حرفه حسابرسی تحریک گردد. در تفسیر این نتیجه می‌بایست اذعان نمود، به واسطه‌ی ارائه‌ی شواهد کافی از جنبه‌های الزامی و اختیاری استانداردهای حسابداری و گزارشگری مالی توسط حسابرسان داخلی، فرآیند ارزیابی عملکردهای صاحبکاران به شکل گسترده‌تری علاوه بر ارائه‌ی گزارش حسابرسی می‌تواند در قالب بندهای توضیحی به افشاء سطح عملکردهای آنان نیز کمک نماید. مزیت چنین فرآیندی برای شرکت‌ها این است که می‌تواند با افشاء چنین اطلاعاتی در ارزیابی‌های اعتباری در بورس اوراق بهادار، جایگاه بالاتری را کسب نمایند. در واقع اثربخشی کارکردهای حسابرسان داخلی براساس رویه‌های حسابرسی سایه باعث می‌گردد تا حسابرسان مستقل در قالب بند توضیحی که پس از بند اظهار نظر می‌آید، اقدام به ارائه‌ی اطلاعاتی در زمینه‌های مختلف شرکت نمایند. وجود چنین بندی در گزارش‌های حسابرسان مستقل می‌تواند به جلب اعتماد استفاده‌کنندگان در مورد یک موضوع خاص کمک نماید، تا علیرغم ارائه یا افشای مناسب در صورت‌های مالی، قضاوت حسابرسان مبنی بر ارتقاء آگاهی استفاده‌کنندگان را نیز به همراه داشته باشد. در واقع این سطح از بند توضیحی باهدف افزایش سطح اطلاعات تکمیلی استفاده‌کنندگان بیرونی از صورت‌ها و عملکردهای مالی مورد بررسی ارائه می‌شود. در تطبیق این نتیجه با پژوهش‌های مشابه، لازم به ذکر است که به دلیل ماهیت محتوایی پدیده‌ی مورد بررسی و شیوه‌های تحلیلی مورد استفاده، هیچ پژوهشی در گذشته اقدام به انجام چنین مطالعه‌ای ننموده است که امکان مقایسه وجود داشته باشد. اما به دلیل اهمیت موضوع افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسی

می‌توان این بخش را با پژوهش‌هایی همچون ما و همکاران (۲۰۲۳)؛ ولتی و عیسی (۲۰۱۹) و پرویز و همکاران (۲۰۱۶) مورد تطبیق قرار داد.

باتوجه به نتیجه‌ی کسب شده مبنی بر بسط مفهوم کارکردهای سایه در حسابرسی داخلی، به شرکت‌های حوزه نفتی به عنوان جامعه‌ی هدف این مطالعه توصیه می‌شود تا اختیارات حسابرسان داخلی را محدود نکنند، چراکه در صورت تدوین چشم‌اندازهای رقابتی در این صنعت، افشاء اختیاری عملکردهای شرکت‌ها از نظر زیست‌محیطی؛ منابع انسانی؛ حقوقی و ذینفعان، است که می‌تواند به افزایش سهم بیشتر آن‌ها در بازار کمک نماید. در واقع حسابرسان داخلی می‌توانند در نقش یک سوپاپ اطمینان، به شرکت‌ها کمک نمایند تا به واسطه‌ی تمرکز بر رویه‌های سایه در کنترل داخلی، اعتماد بالاتری را برای شرکت‌ها به همراه داشته باشد. از یک طرف پُر رنگ بودن نقش حسابرسان داخلی می‌تواند در کاهش شکاف گزارش حسابرسان مستقل مؤثر باشد. از طرف دیگر، به دلیل فقدان سازوکار مشخص برای افشاء موارد خاص در گزارش حسابرسی، توصیه می‌شود تا نهادهای بالادستی در این عرصه، نسبت به تقویت ارزش‌های خود افشائی شرکت‌ها، سیاست‌های مشخصی را مدون نمایند تا با ارائه‌ی شواهد و مستندات فراگیرتری توسط صاحبکاران، حسابرسان بتوانند نسبت به اظهارنظرهای لازم در این خصوص اقدام کنند. چراکه زیرساخت‌های پویا و بسترهای اثربخش در پیاده‌سازی صحیح استانداردهای مرتبط با افشای گزارش موارد کلیدی حسابرسان در حال حاضر وجود ندارد و لازم است تا از طریق هنجارسازی‌های مبتنی بر رعایت اخلاق حرفه‌ای، این جنبه از کارکردهای شرکت‌ها تقویت شود. همچنین نتایج کسب شده می‌تواند به استفاده‌کنندگان بیرونی از اطلاعات کمک نماید تا براساس هنجارهای عملگرایانه‌ای که از هسته‌ی مرکزی کنترل داخلی شرکت شروع شده تا به افشاء موارد کلیدی گزارش حسابرسان ختم می‌شود، را به عنوان یک حمایت ادراک شده از سوی شرکت و نهادهای نظارتی قلمداد نمایند و از این طریق به صورت همگون‌تر با استراتژی‌ها و چشم‌اندازهای مالی صنایع، اُفق‌های سرمایه‌گذاری خود در سهام این شرکت‌ها را تدوین کنند. همچنین نتایج این مطالعه می‌تواند به بازرسان قانونی کمک کند تا با استفاده از سینرژی ایجاد شده‌ی عملکردهای حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، ارکان کنترل داخلی شرکت‌ها را به گونه‌ای نظارت نمایند تا امکان توسعه‌ی گزارشگری پایدار مطابق با اصول استانداردهای گزارشگری مالی بین‌المللی<sup>۱</sup> (IFRS) در سطح شرکت‌های بازار سرمایه محقق گردد.

در نهایت باتوجه به ماهیت مطالعه، اولاً به پژوهشگران در آینده توصیه می‌شود تا از طریق سه مرحله کدگذاری مبتنی بر فرآیند تحلیل تم، مضامین پایه، سازمان‌دهنده و فراگیر حسابرسی سایه شناسایی شوند تا از این طریق به شناخت منسجم‌تری از پدیده‌ی مورد بررسی کمک گردد. ثانیاً می‌توان در پژوهش‌های آتی از روش معادلات ساختاری جهت بررسی تأثیر ابعاد پیاده‌سازی حسابرسی سایه کنترل داخلی بر زمینه‌های افشاء موارد کلیدی در گزارش حسابرسان مستقل بهره برد.

<sup>۱</sup> International Financial Reporting Standards

## منابع

- باقرآبادی، سیدمحمد، محجوب، دانیال. (۱۳۹۶). تغییرات جدید در گزارش حسابرسی، مجله حسابدار، شماره ۳۰۹، ۳۳-۳۸.
- پارسایی، سیدمحمداد، تقوایی نیا، علی، نوشادی، ناصر. (۱۴۰۰). نقش فراشناخت اخلاقی در پیش‌بینی رفتارهای اجتماع‌یار، فصلنامه علمی پژوهشی راهبرد فرهنگ، ۱۴(۵۵): ۳۳-۵۳.
- عباسپورثانی، امیر، حاجیه‌ها، زهره، حجازی، رضوان، نجفی‌مقدم، علی. (۱۴۰۱). واکاوی تاثیر افشای موارد کلیدی گزارش حسابرسی بر کاهش عدم موفقیت کسب و کار شرکت‌های بازار سرمایه، دانش حسابداری مالی، ۹(۴): ۲۱۹-۲۵۰.
- عباسپورثانی، امیر، حجازی، رضوان، حاجیه‌ها، زهره، نجفی‌مقدم، علی. (۱۴۰۰). طراحی مدل افشای موارد کلیدی در گزارش حسابرسی: نظریه داده بنیاد و تحلیل ماتریس تفسیری فازی (FISM). دانش حسابرسی، ۲۱(۸۳): ۳۴-۷۵.
- کردستانی، غلامرضا، محمدی‌نسب، سیدمحسن. (۱۴۰۲). تاثیر اثربخشی کنترل‌های داخلی بر افشای ریسک در متن گزارش‌های مالی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۵(۵۷): ۱-۲۲.
- محمودی، محمد، قمری، سمیه. (۱۴۰۰). تاثیر افشاء اطلاعات عملکرد مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها بر بودجه کار حسابرسی، با در نظر گرفتن بند تاکید بر مطلب خاص در گزارش حسابرس مستقل، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۱(۳): ۵۰-۷۴.
- Ahmad, S., Islail, I, D. and Azmi, N, A. (۲۰۱۴). Exploring internal auditors' whistleblowing intentions towards corporate fraud: A prosocial behavior perspective, Recent Trends in Social and Behaviour Sciences: Proceedings of the International Congress on Interdisciplinary Behaviour and Social Sciences (pp. ۴۶۳-۴۶۸) Publisher: CRC Press Editors: Ford Lumban Gaol, Seifedine Kadry, Marie Taylor, Pak Shen Li.
- Almazrouei, M, A., Dror, I, E. and Morgan, R, M. (۲۰۱۹). The forensic disclosure model: What should be disclosed to, and by, forensic experts?, International Journal of Law, Crime and Justice, ۵۹(۲): ۷۶-۹۱. <https://doi.org/10.1016/j.ijlcrj.2019.05.003>
- Bebbington, J. and Thomson, I. (۲۰۰۹). Social and environmental accounting, auditing and reporting: a potential source of organizational risk governance?, Environment and Planning, ۲۵(۱): ۳۸-۵۵.
- Bepari, M.K., Nahar, S., Azim, M.I. and Mollik, A.T. (۲۰۲۳). It is a balancing act: understanding the key audit matters disclosure in the context of a developing country, Journal of Accounting & Organizational Change, <https://doi.org/10.1108/JAOC-09-2022-0131>
- Brouwer, A., Eimers, P., Langendijk, H. (۲۰۱۶). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie (MAB), ۹۰(۱): ۵۸۰-۶۱۳. <http://dx.doi.org/10.5117/mab.90.31228>
- Chang, Y, T., Chen, H., Cheng, R, K. and Chi, W. (۲۰۱۹). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, Journal of Contemporary Accounting & Economics, ۱۵(۱): ۱-۱۹. <https://doi.org/10.1016/j.jcae.2018.11.002>

- Colaizzi, P.F. (۱۹۷۸) Psychological research as a phenomenologist views it. In: Valle, R.S. and King, M., Eds., *Existential-Phenomenological Alternatives for Psychology*, Oxford University Press, New York, ۴۸-۷۱.
- Dey, C., Russell, S. and Thomson, I. (۲۰۱۵). Exploring the potential of shadow accounts in problematizing institutional conduct, in Ball, A. and Osbourne, S. (Eds), *Social Accounting and Public Management: Accountability for the Common Good*, Routledge, London, ۶۴-۷۵.
- Du, X., Shentu, L. and Xie, Y. (۲۰۲۳). The Shadow of Peer Death: Evidence from Audit Office, <https://ssrn.com/abstract=۴۶۶۵۸۷۰>.
- Fera, P., Pizzo, M., Vinciguerra, R. and Ricciardi, G. (۲۰۲۲). Sustainable corporate governance and new auditing issues: a preliminary empirical evidence on key audit matters, *Corporate Governance*, ۲۲(۱): ۱۹۴-۲۱۱. <https://doi.org/۱۰.۱۱۰۸/CG-۰۹-۲۰۲۰-۰۴۲۷>
- Gadelha, A.L.L., Gouveia, L.B. and Sarmiento, A.M. (۲۰۲۳). Essential internal control: evidence from the executive branch of the State of Ceará, *Revista de Gestão*, ۳۰(۱): ۳۲-۴۶. <https://doi.org/۱۰.۱۱۰۸/REGGE-۰۸-۲۰۲۰-۰۰۷۳>
- Gallhoffer, S., Haslam, J., Monk, E. and Roberts, C. (۲۰۰۶). The emancipatory potential of online reporting: the case of counter accounting, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, ۱۹(۵): ۶۸۱-۷۱۸
- Gibson, K., Gray, R., Laing, Y. and Dey, C. (۲۰۱۵). The silent accounts project: draft silent account for HSBC ۱۹۹۹-۲۰۰۰, available at: [www.st-andrews.ac.uk/csear/approaches/silent-and-shadow/](http://www.st-andrews.ac.uk/csear/approaches/silent-and-shadow/) (accessed ۲۴ December ۲۰۱۵).
- Gray, R., Adams, C.A. and Owen, D. (۲۰۱۴<sup>a</sup>). *Accountability, Social Responsibility and Sustainability: Accounting for Society and the Environment*, Pearson, London.
- Habbe, A. H., Rasyid, S., Arif, H., & Muda, I. (۲۰۱۹). Measuring internal auditor's intention to blow the whistle (a Quasi-experiment of internal auditors in the local government). *Business: Theory and Practice*, ۲۰(۱): ۲۲۴-۲۳۳. <https://doi.org/۱۰.۳۸۴۶/btp.۲۰۱۹.۲۲>
- Hastings, S. (۲۰۲۳). Moonlight Shadows Community Audit Report, Safety Culture, <https://public-library.safetyculture.io/products/moonlight-shadows-community-audit-report>
- Ismail, Z., Smith, G., & Ahmad, S. (۲۰۱۳). Internal whistleblowing intentions by internal auditors: A prosocial behavior perspective, *Malaysian Accounting Review*, ۱۲(۱): ۱۴۵-۱۸۱.
- James, S. (۲۰۱۲). Internal Audit Report Shadow Planner: Business Continuity, [https://chichester.moderngov.co.uk/Data/Corporate%۲۰Governance%۲۰&%۲۰Audit%۲۰Committee/۲۰۱۲۰۳۲۲/Agenda/\\$۱۲,۷%۲۰Audit%۲۰Report%۲۰-%۲۰Shadow%۲۰Planner.doc.pdf](https://chichester.moderngov.co.uk/Data/Corporate%۲۰Governance%۲۰&%۲۰Audit%۲۰Committee/۲۰۱۲۰۳۲۲/Agenda/$۱۲,۷%۲۰Audit%۲۰Report%۲۰-%۲۰Shadow%۲۰Planner.doc.pdf)
- Lau, C.K. (۲۰۲۱). Measurement uncertainty and management bias in accounting estimates: the perspective of key audit matters reported by Chinese firms' auditors, *Asian Review of Accounting*, ۲۹(۱): ۷۹-۹۵. <https://doi.org/۱۰.۱۱۰۸/ARA-۰۷-۲۰۲۰-۰۱۰۹>

- Ma, J., Coram, P. and Troshani, I. (۲۰۲۴). The effect of key audit matters and management disclosures on auditors' judgements and decisions: An exploratory study, *The British Accounting Review*, ۵۶(۲): ۱۸-۴۲. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2023.101301>
- Ma, Q., Zhou, J. and Wang, Q. (۲۰۲۳). Disclaimer effect of key audit matters in China: negative press coverage and boilerplate, *Managerial Auditing Journal*, ۳۸(۴): ۳۵۴-۳۸۸. <https://doi.org/10.1108/MAJ-02-2022-3463>
- McDonald-Kerr, L. (۲۰۱۷). Using silent accounting to examine accountability for a desalination project, *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, ۸(۱): ۴۳-۷۶. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-12-2015-0116>
- Pilkington, M. (۲۰۰۸). Conceptualizing the Shadow Financial System in a Stock-Flow Consistent Framework, *Global Business & Economics Anthology*, ۲(۲): ۲۶۸-۲۷۹. <https://ssrn.com/abstract=1297640>
- Seidman, I. (۲۰۰۶). *Interviewing as Qualitative Research: A Guide for Researchers in Education and the Social Sciences*, Third Edition, Teachers College, Columbia University New York and London.
- Shenkin, M. and Coulson, A. (۲۰۰۷). Accounting through activism: learning through Bourdieu, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, ۲۰(۲): ۲۹۷-۳۱۷.
- Spinelli, E. (۲۰۰۵). *The interpreted world: An introduction to phenomenological psychology*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications, Ltd.
- Velte, P., Issa, J. (۲۰۱۹). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review. *Problems and Perspectives in Management*, ۱۷(۳): ۳۲۳-۳۴۱. [https://doi.org/10.21511/ppm.17\(3\).2019.26](https://doi.org/10.21511/ppm.17(3).2019.26)
- Yeboah, E. (۲۰۲۰). Critical Literature Review on Internal Audit Effectiveness, *Open Journal of Business and Management*, ۸(۴): ۱۹۷۷-۱۹۸۷. <http://dx.doi.org/10.4236/ojbm.2020.85121>
- Younas, A., Kassim, A, A, M. (۲۰۱۹). Essentiality of internal control in Audit process, *International Journal of Business and Applied Social Science*, ۱(۱): ۲۳-۵۲. <https://doi.org/10.33642/ijbass.v0n11p1>
- Zhou, Sh., Tewari, D, D., Nsiah, Ch. (۲۰۱۹). Shadow financial services and firm performance in South Africa, *Cogent Economics & Finance*, ۷(۱): ۱۶۰-۱۸۷. <https://doi.org/10.1080/23322039.2019.1603604>