

## ارائه مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری

فرشته عبداللهی<sup>۱</sup>

احسان رحمانی‌نیا<sup>۲</sup>

احمد یعقوب‌نژاد<sup>۳</sup>

احمد جعفر نژاد چقوشی<sup>۴</sup>

### چکیده:

حسابرسی داخلی در ایران به خوبی توسعه نیافته است و وضعیت کنونی آن از جمله تعداد کم افراد حرفه‌ای و تخصیص غیرمعقول منابع به واحدهای حسابرسی داخلی است که منجر به آن می‌شود که واحدهای حسابرسی داخلی به اندازه کافی بزرگ نبوده تا بتوانند تمام وظایف خود را با موفقیت انجام دهند. لذا پژوهش حاضر با هدف ارائه مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری می‌باشد. روش پژوهش حاضر همبستگی-پیمایشی، جامعه آماری شامل ذینفعان اصلی حسابرسی داخلی و به منظور نمونه‌گیری از فرمول کوکران استفاده می‌شود، همچنین روش نمونه‌گیری خوشه‌ای و در دسترس می‌باشد، در مجموع ۲۷۹ پرسشنامه گردآوری و برای آزمون مدل پژوهش، از تحلیل معادلات ساختاری استفاده گردید. نتایج پژوهش نشان داد که شرایط علی بر توسعه حرفه حسابرسی داخلی دارای تأثیری حدود ۶۴ درصد، تأثیر راهبردها بر پیامدها حدود ۸۵ درصد، شرایط مداخله‌گر بر راهبردها نیز دارای تأثیری به میزان ۷۴ درصد می‌باشد. همچنین کمترین میزان تأثیرگذاری مربوط به شرایط زمینه‌ای بر راهبردها می‌باشد که برابر با ۱۴ درصد است اما توسعه حرفه حسابرسی داخلی بر راهبردها از نظر آماری تأثیرگذار نمی‌باشد، بنابراین این دسته از مدل حذف می‌گردد. یافته‌های این تحقیق مشخص کرد که آیا واحدهای حسابرسی داخلی در حال حاضر در سازمان‌ها اهمیت ویژه‌ای می‌تواند داشته باشد. به طور کلی، نقش حسابرسی داخلی در فرآیند گزارشگری یکپارچه هنوز مشخص نشده، فلذا پیشرفت این حرفه به خود حسابرسان داخلی متکی است که چقدر فعال باشند و بتوانند در سیستم کنترل‌های داخلی نقش داشته باشند.

**واژه‌های کلیدی:** توسعه حرفه حسابرسی داخلی، تحلیل معادلات ساختاری، حسابرسی داخلی.

۱. دانشجوی دکتری حسابداری، دانشکده مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، تهران، ایران.

۲. استادیار حسابداری، دانشکده مدیریت و علوم اجتماعی، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران شمال، تهران، ایران.  
نویسنده مسئول، ایمیل: e.rahmaninia@iau-tnb.ac.ir

۳. دانشیار حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکز، تهران، ایران.

۴. استاد مدیریت صنعتی، دانشکده مدیریت، دانشگاه تهران، تهران، ایران.

## ۱- مقدمه

توجه به مسئله ساختار حاکمیت شرکتی مناسب و اقدامات برای حفظ سلامت آن در سایه نظارتی اثربخش، با توجه به افزایش تعداد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران، عضویت سازمان بورس و اوراق بهادار در جمع اعضای سازمان بین‌المللی کمیسیون‌های اوراق بهادار، الزام به ارتقای کیفیت اطلاعات مالی، توجه ویژه به جذب سرمایه‌گذاری و استمرار روند خصوصی‌سازی در کشور، ضرورت ایجاد الزامات قانونی و توسعه حسابرسی داخلی را به وجود آورده است. به خاطر وجود مشکلات حوزه حسابرسی داخلی، که مهم‌ترین آن‌ها از جمله به انزوا و گوشه راندن حسابرسان داخلی به دلیل وجود نظام کپی‌تالیسم حاکم در سازمان‌ها، عدم تبحر و مهارت حسابرسان داخلی در علوم روز مانند فناوری اطلاعات، علوم داده و یا حتی مهارت‌های کامپیوتری اساسی و فقدان مهارت حسابرسان داخلی در ایجاد ارتباطات اجتماعی و سازمانی است، متوجه لزوم تبیین استراتژی‌های مبتنی بر توسعه برای حسابرسی داخلی شدیم که در ادامه به بررسی این مشکلات و تبیین سوالات مطروحه می‌پردازیم.

براساس مصوبه مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار برای حمایت از حقوق سرمایه‌گذاران، پیشگیری از وقوع تخلفات و نیز ساماندهی و توسعه بازار شفاف و منصفانه اوراق بهادار دستورالعمل کنترل‌های داخلی برای ناشران پذیرفته شده در بورس و فرابورس ایران، به تصویب رسید. مفاد ماده ۱۰ دستورالعمل مزبور، استقرار واحد حسابرسی داخلی زیر نظر کمیته حسابرسی را برای ناشران بورسی و فرابورسی الزامی نمود. با عنایت به آنکه عمده‌تاً واحد حسابرسی داخلی وظیفه ارزیابی نظام کنترل‌های شرکت را به نیابت از هیئت مدیره انجام می‌دهد، لاجرم استقرار حسابرسی داخلی برای شرکت‌های فرعی ناشران بورسی و غیربورسی نیز موضوعیت یافت که در این خصوص بسیاری از ناشران مزبور اقدام به استقرار حسابرسی داخلی در شرکت‌های فرعی خود نیز نمودند (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶). به هرحال پذیرش داوطلبانه یا الزامی حسابرسی داخلی توسط شرکت‌های ایرانی مستلزم استخدام حسابرسان داخلی، برون‌سپاری، ترکیب استخدام و برون‌سپاری و یا انجام حسابرسی داخلی توسط شرکت‌های مادر می‌باشد (رستمی و همکاران، ۱۳۹۸).

بنابراین در شرکت‌ها و سازمان‌ها نقش و جایگاه جدیدی تحت عنوان حسابرسی داخلی پیدا شد. انتظار می‌رود حسابرسی داخلی یکی از ارکان تأثیرگذار سیستم کنترل‌های داخلی در هر سازمانی باشد و وجود حسابرسی داخلی در سازمان‌ها تقویت اجزای سایر سیستم‌های کنترلی را منجر شود (وادعی‌زاده، ۱۳۹۰). اما با گذشت قریب به یک دهه از تصویب مصوبه مورخ ۱۳۹۱/۰۲/۱۶ هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار در ایران، و افزون بر آن گذشت قدمت قریب بر ۸۰ سال از تأسیس انجمن حسابرسان داخلی آمریکا (۱۹۴۰)، بیشتر افراد در سازمان‌ها هیچ تصویری از کارکردهای حسابرسی داخلی ندارند و بسیاری فکر می‌کنند که این کار با کار انجام شده توسط حسابرسان مستقل یکسان است، با این تفاوت که توسط کارمندان خود سازمان انجام می‌شود. درست است که در بسیاری از شرکت‌ها، حسابرسی داخلی به این توصیف پاسخ می‌دهد،

اما هستند شرکت‌هایی که، حسابرسی داخلی فراتر از تأیید صرف سوابق و اطلاعات مالی است. در شرکت‌هایی، که حسابرسی داخلی پا از حسابرسی سنتی و کنترل‌های مالی فراتر می‌گذارد، سه وظیفه اصلی را انجام می‌دهد که عبارتند از، به عنوان بازوی مدیریتی عمل می‌کند، سیستم کنترل داخلی را کامل می‌کند و مستقیماً در تأیید صورت‌های مالی شرکت می‌کند (چمبرز<sup>۱</sup>، ۱۹۸۰). تحقق این سه وظیفه توأمان، اوج کمال حسابرسی داخلی است اما از میان این سه وظیفه، همان طور که جان‌بی تورستون در سال ۱۹۴۱، در اولین گردهمایی انجمن حسابرسان داخلی، با عنوان "حسابرسی داخلی مدرن تازه متولد شده است"، بیان داشت که درخشان‌ترین آینده برای حسابرسی داخلی، حسابرسی داخلی به عنوان بازوی مدیریتی است (تورستون<sup>۲</sup>، ۱۹۶۶). در راستای تحقق سه وظیفه مذکور برای حسابرسی داخلی شامل، عمل به عنوان بازوی مدیریتی، کامل نمودن سیستم کنترل داخلی و شرکت مستقیم در تأیید صورت‌های مالی، و نیز در جهت دستیابی به حسابرسی داخلی اثربخش، انجمن حسابرسان داخلی<sup>۳</sup> (IIA) اولین استانداردهای فعالیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی بین‌المللی<sup>۴</sup> (ISPPIA) را در سال ۱۹۷۴ در جهت بیان مسئولیت‌ها، تعریف اهداف و دامنه حسابرسی داخلی تدوین نمود (التواجری، ۲۰۰۳). نهایتاً انجمن حسابرسان داخلی در سال ۲۰۱۵، چارچوب فعالیت حرفه‌ای بین‌المللی<sup>۵</sup> (IPPF) را با هدف تشریح اصول اساسی نحوه اجرای حسابرسی داخلی، ایجاد چارچوبی برای انجام و ترویج طیف گسترده‌ای از حسابرسی داخلی ارزش‌افزا، تعیین مبنایی برای ارزیابی عملکرد حسابرسی داخلی و ارتقای فرآیندها و عملکردهای سازمانی تدوین نمود. براساس تعریف انجمن حسابرسان داخلی، چارچوب فعالیت حرفه‌ای بین‌المللی چارچوبی مفهومی است که راهنمایی‌هایی را به عنوان "رهنمودهای اجباری" در چهار سطح اصول محوری، استانداردها، تعریف حسابرسی داخلی، آئین اخلاقی، و "رهنمودهای توصیه شده" در دو سطح رهنمودهای پیاده‌سازی و رهنمود تکمیلی به متخصصان حسابرسی داخلی در سراسر جهان ارائه می‌دهد.

در همین اثنا، به جهت نظارت بر سیستم‌های بانکداری، "کمیته نظارت بر بانکداری بال" در سال ۲۰۰۱، رهنمود نظارتی بر حسابرسی داخلی در بانک‌ها و رابطه ناظران با حسابرسان را به منظور تقویت و تشویق انجام فعالیت‌های صحیح در بانک‌ها منتشر کرد. بعد از آن در سال ۲۰۱۲ سندی با عنوان "حسابرسی داخلی در بانک‌ها" منتشر کرد که جایگزین نسخه ۲۰۰۱ گردید. در نسخه جدید به ساختار بانک‌ها، فعالیت‌های نظارتی و همچنین تجربیات مربوط به بحران مالی که در سال‌های ۲۰۰۷ و ۲۰۰۸ توجه شده است. هدف این سند بهبود کارکرد حسابرسی داخلی بانک‌ها و ارائه رهنمودی برای ارزیابی نظارتی واحد حسابرسی داخلی و عملکرد آن است. همچنین این سند، حسابرسان داخلی را به انطباق با استانداردهای حرفه‌ای بین‌المللی

1. Chambers
2. Thurston
3. The Institute of Internal Auditors (IIA)
4. International Standards Professional Practice Internal Audit (ISPPIA)
5. International Professional Practices Framework (IPPF)

صادره توسط انجمن حسابرسان داخلی و کمک به توسعه این استانداردها تشویق می‌کند. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، نیز طی بخشنامه‌ای مورخ ۱۳۹۳/۰۶/۱۲ به کلیه بانک‌ها و موسسات اعتباری، ترجمه سند "حسابرسی داخلی در بانک‌ها" را جهت کمک به بهبود جایگاه و ارتقاء اثربخشی و کارایی فرآیند حسابرسی ابلاغ کرد. با همه این تلاش‌ها و اقدامات اما برای مدت طولانی است که حسابرسی داخلی بر روی حسابرسی‌های سنتی، مانند حسابرسی مالی و پی‌گیری‌های پس از آن متمرکز شده است، و بر روی ساختار فرآیندها و مدیریت ریسک (که همان بازوهای مدیریتی است) تمرکز نکرده است (لی<sup>۱</sup>، ۲۰۲۰).

امروزه با اصلاح مداوم ساختارها و فرآیندهای سازمان‌ها و با افزایش فعالیت‌های اقتصادی و گسترش سرمایه‌گذاری‌ها، حسابرسی داخلی توجه بیشتری را به خود جلب می‌کند تا نقش برجسته‌ای را داشته باشد. از همین‌رو، پیش‌بینی می‌شود که سازمان‌هایی که از واحد حسابرسی داخلی توانمند و اثربخش برخوردارند، ارزیابی بهتری نسبت به شناسایی خطرهای محیط کسب و کار، فرآیندها و سیستم تجاری خود داشته باشند (اعتمادی و همکاران، ۱۳۹۶).

بی‌شک هدف اصلی تمام برنامه‌ریزی‌ها رسیدن به توسعه، توزیع مناسب فعالیت‌ها و استفاده حداکثر از قابلیت‌ها در فرآیند توسعه می‌باشد. هدف اصلی این پژوهش ارائه مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری برای شرکت‌های ایرانی است، لذا برای رسیدن به هدف توجه به نکات زیر ضروری است. در محیط تجاری پرسرعت امروز که سازمان‌ها و دپارتمان‌های مختلف آن‌ها در معرض تغییر و تحولات محیطی و جهانی قرار دارند و با مسائل ویژه خود دست به گریبانند. رشد و توسعه سازمان‌ها و تغییر در فعالیت‌های تجاری، نیاز به بهبود مستمر فرآیندهای مدیریتی و مکانیزم‌های مدیریت سازمان را ایجاد می‌کند. یکی از مکانیزم‌های مهم مدیریتی، حسابرسی داخلی است، که به طور مداوم در حال توسعه است و از آزمایش و رتبه‌بندی کارایی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی از طریق ارزیابی اطلاعات مالی، به سمت الگوی حسابرسی داخلی جدید با تمرکز بر ارزیابی کفایت مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت شرکتی پیش می‌رود. بنابراین مسائل طرح شده نشان می‌دهد حسابرسی داخلی برای مقابله با تغییرات محیطی باید به فکر چاره باشد.

اگرچه حرفه حسابرسی داخلی با یکسری استانداردهای کلی پذیرفته شده در سراسر دنیا به یک ساختار مطلوبی دست یافته است، اما گستردگی فعالیت‌های حسابرسی داخلی در شرکت‌ها ایجاب می‌کند تا نظامی جامع، راهبردی و مدون بر آن حاکم باشد. بر مبنای چنین برنامه‌ی جامعی حسابرسی داخلی خواهد توانست بدون تأثیرپذیری از شرایط محیطی، حرکت توأم با موفقیت خود را استمرار بخشد.

## ۲- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

باتوجه به تغییراتی که شرکت‌ها در عصر جدید داشتند، اهمیت حرفه حسابرسی داخلی از

1. Li

گذشته بیشتر احساس می‌شود. به عبارتی با توجه به نقش حسابرسی داخلی می‌توان به اهمیت وجود آن در شرکت‌ها پی برد. در این راستا پژوهش حاضر با هدف ارائه مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری شکل گرفت. به عبارتی، حسابرسی داخلی با ارزیابی و گزارشگری در مورد اثربخشی حاکمیت، مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل طراحی شده برای کمک به یک سازمان جهت دستیابی به اهداف استراتژیک، عملیاتی، مالی و رعایتی به مدیریت اطمینان می‌دهد. براساس این ادعاها، حسابرسی داخلی تغییراتی را برای بهبود فرآیندها توصیه می‌کند و اجرای تغییرات توصیه شده را پی‌گیری می‌کند. فعالیت‌های اجرا شده توسط حسابرسان داخلی را می‌توان در دیدگاه‌های زیر خلاصه کرد: ارزیابی عملکرد عملیاتی موسسه، سازمان یا شرکت؛ تضمین کفایت و اثربخشی سیستم کنترل داخلی پذیرفته و اجرا شده توسط سازمان‌های در ارتباط با سهامداران و بازبینی رویه‌های گزارشگری مالی جهت تضمین کیفیت و ارتقاء یکپارچگی در تولید اطلاعات مالی قابل اتکا (تابارا و اونگورینو<sup>۱</sup>، ۲۰۱۲). حسابرسی داخلی، حاکمیت شرکت را از طریق حسابرسی‌های مبتنی بر ریسک تقویت می‌کند که قصد دارد تضمین و بینش‌هایی در مورد فرآیندها و ساختارهایی که موفقیت سازمان را تعیین می‌کنند، ارائه دهد. همان‌طور که ریسک‌های کشف نشده افزایش می‌یابند و پیچیده‌تر می‌شوند، نقش حسابرسی داخلی احتمالاً در حوزه‌هایی نظیر فرهنگ و رفتار سازمانی، پایداری و سایر شاخص‌های گزارشگری غیرمالی گسترش می‌یابد (وایتلی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۵).

حسابرسی داخلی یک "کارکرد مستقل ارزیابی در سازمان است که فعالیت‌ها و نیز خدمات به سازمان را بررسی می‌کند. هدف از حسابرسی داخلی، کمک به سازمان و به ویژه مدیریت و هیئت مدیره در اجرای مسئولیت‌های واگذار شده می‌باشد. حسابرسی داخلی برای هیئت مدیره تجزیه و تحلیل، ارزیابی‌ها، توصیه‌ها، مشاوره‌ها و اطلاعاتی را فراهم می‌کند که به فعالیت‌های سازمان اشاره دارند. هدف از حسابرسی داخلی شامل ارتقاء سیستم‌های کنترل داخلی با هزینه معقول می‌باشد" (اسپنسر<sup>۳</sup>، ۱۹۹۷، ص ۵). تعریف حسابرسی داخلی به ویژگی اساسی حسابرسان داخلی اشاره دارد:

- حسابرسان داخلی توسط شرکت‌هایی به کار گرفته می‌شوند که کسب و کارشان حوزه کار حسابرسی باشد،
- حسابرسی داخلی یک کارکرد مستقل بررسی، قضاوت و ارزیابی بدون هیچگونه محدودیت بر قضاوت حسابرسی داخلی می‌باشد،
- کلیه فعالیت‌های کسب و کار در حوزه حسابرسی داخلی هستند،
- حسابرسی داخلی به عنوان یک خدمت مشاوره به مدیریت و سازمان سازماندهی می‌شود، بنابراین کارکرد مشاوره‌ای در سازمان دارد (توشک و مالیس<sup>۴</sup>، ۲۰۰۸).

1. Tabara and Ungureanu

2. Whitley

3. Spencer

4. Tušek & Malis

انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را بدین صورت تعریف می‌کند، "یک فعالیت مستقل، عینی و مشاوره‌ای طراحی شده برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات‌های سازمان است و به سازمان کمک می‌کند با آوردن یک رویکرد سیستماتیک، منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی کنترل مدیریت ریسک و فرآیندهای حاکمیت به اهدافش برسد" (انجمن حسابرسان داخلی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۳).

## ۲-۱- پیشینه پژوهشی

با توجه به تغییراتی که شرکت‌ها در عصر جدید داشتند، اهمیت حرفه حسابرسی داخلی از گذشته بیشتر احساس می‌شود. به عبارتی با توجه به نقش حسابرسی داخلی می‌توان به اهمیت وجود آن در شرکت‌ها پی برد. در این راستا پژوهش حاضر با هدف واکاوی و تبیین استراتژی‌های مبتنی بر توسعه در حرفه حسابرسی داخلی شکل گرفت. به عبارتی، حسابرسی داخلی با ارزیابی و گزارشگری در مورد اثربخشی حاکمیت، مدیریت ریسک و فرآیندهای کنترل طراحی شده برای کمک به یک سازمان جهت دستیابی به اهداف استراتژیک، عملیاتی، مالی و رعایتی به مدیریت اطمینان می‌دهد. براساس این ادعاها، حسابرسی داخلی تغییراتی را برای بهبود فرآیندها توصیه می‌کند و اجرای تغییرات توصیه شده را پی‌گیری می‌کند. فعالیت‌های اجرا شده توسط حسابرسان داخلی را می‌توان در دیدگاه‌های زیر خلاصه کرد: ارزیابی عملکرد عملیاتی موسسه، سازمان یا شرکت؛ تضمین کفایت و اثربخشی سیستم کنترل داخلی پذیرفته و اجرا شده توسط سازمان‌های در ارتباط با سهامداران و بازبینی رویه‌های گزارشگری مالی جهت تضمین کیفیت و ارتقاء یکپارچگی در تولید اطلاعات مالی قابل اتکا (تابارا و اونگورینو<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). حسابرسی داخلی، حاکمیت شرکت را از طریق حسابرسی‌های مبتنی بر ریسک تقویت می‌کند که قصد دارد تضمین و بینش‌هایی در مورد فرآیندها و ساختارهایی که موفقیت سازمان را تعیین می‌کنند، ارائه دهد. همان‌طور که ریسک‌های کشف نشده افزایش می‌یابند و پیچیده‌تر می‌شوند، نقش حسابرسی داخلی احتمالاً در حوزه‌هایی نظیر فرهنگ و رفتار سازمانی، پایداری و سایر شاخص‌های گزارشگری غیرمالی گسترش می‌یابد (وایتلی<sup>۳</sup>، ۲۰۰۵).

حسابرسی داخلی یک "کارکرد مستقل ارزیابی در سازمان است که فعالیت‌ها و نیز خدمات به سازمان را بررسی می‌کند. هدف از حسابرسی داخلی، کمک به سازمان و به ویژه مدیریت و هیئت مدیره در اجرای مسئولیت‌های واگذار شده می‌باشد. حسابرسی داخلی برای هیئت مدیره تجزیه و تحلیل، ارزیابی‌ها، توصیه‌ها، مشاوره‌ها و اطلاعاتی را فراهم می‌کند که به فعالیت‌های سازمان اشاره دارند. هدف از حسابرسی داخلی شامل ارتقاء سیستم‌های کنترل داخلی با هزینه معقول می‌باشد" (اسپنسر<sup>۴</sup>، ۱۹۹۷، ص ۵).

1. Institute of Internal Auditors

2. Tabara and Ungureanu

3. Whitley

4. Spencer

داخلی اشاره دارد:

- حسابرسی داخلی توسط شرکت‌هایی به کار گرفته می‌شوند که کسب و کارشان حوزه کار حسابرسی باشد،
- حسابرسی داخلی یک کارکرد مستقل بررسی، قضاوت و ارزیابی بدون هیچگونه محدودیت بر قضاوت حسابرسی داخلی می‌باشد،
- کلیه فعالیت‌های کسب و کار در حوزه حسابرسی داخلی هستند،
- حسابرسی داخلی به عنوان یک خدمت مشاوره به مدیریت و سازمان سازماندهی می‌شود، بنابراین کارکرد مشاوره‌ای در سازمان دارد (توشک و مالیس<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸).

انجمن حسابرسان داخلی، حسابرسی داخلی را بدین صورت تعریف می‌کند، "یک فعالیت مستقل، عینی و مشاوره‌ای طراحی شده برای ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات‌های سازمان است و به سازمان کمک می‌کند با آوردن یک رویکرد سیستماتیک، منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی کنترل مدیریت ریسک و فرآیندهای حاکمیت به اهدافش برسد" (انجمن حسابرسان داخلی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۳).

تاجیک جلایری و همکاران (۱۴۰۱)، به تاثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابرسی داخلی پرداختند. نتایج نشان داد رهنمودهای توصیه شده و اجباری در چارچوب چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر عملکرد حسابرسی داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران تاثیرگذار است.

منصوری‌نیا و غفاری (۱۴۰۱)، به نقش ویژگی‌های کمیته حسابرسی در حرفه‌ای بودن حسابرسی داخلی پرداختند. جامعه آماری تحقیق کلیه شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار در بازه زمانی ۵ ساله ۱۳۹۵ الی ۱۳۹۹ بوده است که از طریق نمونه‌گیری حذف سیستماتیک انتخاب شد و در ۱۰۵ مجموع شرکت مورد مطالعه قرار گرفتند. یافته‌های تحقیق نشان می‌دهد که از بین ویژگی‌های کمیته حسابرسی اندازه، استقلال و تخصص کمیته حسابرسی بر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی تاثیر مثبت و منفی داری دارد، اما تعداد جلسات حسابرسی بر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی تاثیر مثبت و منفی داری دارد، اما تعداد جلسات کمیته حسابرسی بر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی تاثیر معنی داری ندارد.

ولیان و حسن پور (۱۴۰۰)، پژوهشی با عنوان "توسعه کارراه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی براساس تحلیل داده بنیاد و تحلیل کیفی تعاملی (IQA)" انجام دادند. جامعه هدف پژوهش با توجه به دو بخشی بودن تحلیل کیفی شامل ۱۵ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت و گروه‌های کانونی متشکل از کمیته‌های حسابرسی و مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار می‌باشد. براساس نتایج در بخش تحلیل داده

1. Tušek & Malis

2. Institute of Internal Auditors

بنیاد، ۷ طبقه مفهومی شامل پایبندی به ارزش‌های اخلاقی، محیط یادگیری، تعهد سازمانی، حمایت مدیریت، تعهد حرفه‌ای، پویایی کمیته‌های حسابرسی و آموزش در قالب ۲۱ طبقه فرعی شناسایی شدند. نتایج در بخش تحلیل تعاملی نیز تایید نمود محیط یادگیری و حمایت مدیریت به عنوان دو محرک اصلی در توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی براساس یادگیری سازمانی محسوب می‌شوند که پیامد تعهد حرفه‌ای حسابرسان داخلی را به همراه خواهد داشت. مهرانسی و حطیطه (۱۳۹۹)، به ارائه مدل تحول حسابرسی داخلی با تأکید بر مدیریت دانش: مورد واحد حسابرسی داخلی گروه صنعتی گلرنگ پرداختند. در ابتدای امر با مصاحبه با مدیران و پرسنل شماری از ضعف‌ها شناسایی شد، در مرحله بعد ضعف‌ها پالایش و طبقه‌بندی شدند به نحوی که ضعف‌ها به دو دسته ضعف‌های مربوط به مباحث زیرساختی و ضعف‌های مربوط به مراحل اجرایی طبقه‌بندی شدند. ضعف‌های مراحل اجرایی به چهار دسته ۱- ضعف‌های مرحله شناخت و ارزیابی، ۲- ضعف‌های مرحله برنامه‌ریزی، ۳- ضعف‌های مرحله رسیدگی و ۴- ضعف‌های مرحله گزارشگری و پی‌گیری تقسیم شده است.

منکسه و کمگوز- آکداغ<sup>۱</sup> (۲۰۲۲)، به "برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی با استفاده از ELECTRE فازی کروی" پرداختند. مجموعه‌های فازی کروی برای مدل‌سازی عدم قطعیت در ماهیت مسئله استفاده می‌شوند و سه رویکرد مختلف در مطالعه پیشنهاد شده‌اند. رویکرد اول با مجموعه‌های تطابق و ناهماهنگی تدریجی با مقایسه عضویت فازی کروی، عدم عضویت و درجه تردید گزینه‌ها ساخته می‌شود. رویکرد دوم براساس نوع رابطه برتر از رتبه‌بندی که با استفاده از توابع امتیاز و دقت مجموعه‌های فازی کروی به دست می‌آید، توسعه می‌یابد و رویکرد سوم با استفاده از مجموعه‌های فازی کروی با ارزش بازه‌ای، ظرفیت مدل‌سازی فازی را افزایش می‌دهد. واحدهای سازمان برای فعالیت حسابرسی داخلی براساس پنج مؤلفه (محیط کنترلی، ارزیابی ریسک، فعالیت‌های کنترلی، اطلاعات و ارتباطات و نظارت بر فعالیت‌ها) چارچوب بین‌المللی کمیته سازمان‌های حامی (COSO) اولویت‌بندی شدند.

آینده<sup>۲</sup> و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به "حسابرسی به عنوان یک ابزار مهم در مدیریت سازمانی" پرداختند. نتایج این پژوهش بیانگر این است که مدیریت ریسک دانش در حوزه حسابرسی دانش به طور کامل بررسی نشده است و لذا به پژوهشگران و سازمان‌ها پیشنهاد کرده که بیشتر در این حوزه اقدام کنند. آنان سعی در برجسته کردن اهمیت حسابرسی دانش داشته‌اند و چارچوب‌ها و روش‌های موجود حسابرسی دانش را ارائه کرده‌اند.

اکمدجانو (۲۰۲۰)، در تحقیق خود تحت عنوان حسابرسی داخلی و چشم‌اندازهای توسعه آن، بیان می‌دارد که حسابرسی داخلی به عنوان یکی از فرآیندهای اصلی کنترل با تجزیه و تحلیل‌های تحلیلی، سروکار دارد. این تحقیق نتیجه‌گیری می‌کند که استانداردهای حسابرسی داخلی در کل ازبکستان در بخش‌ها و زیرمجموعه‌های اقتصادی به خوبی توسعه یافته و اجرا می‌شود. نکته آخر،

1. Menekse & Camgoz- Akdag

2. Ayinde



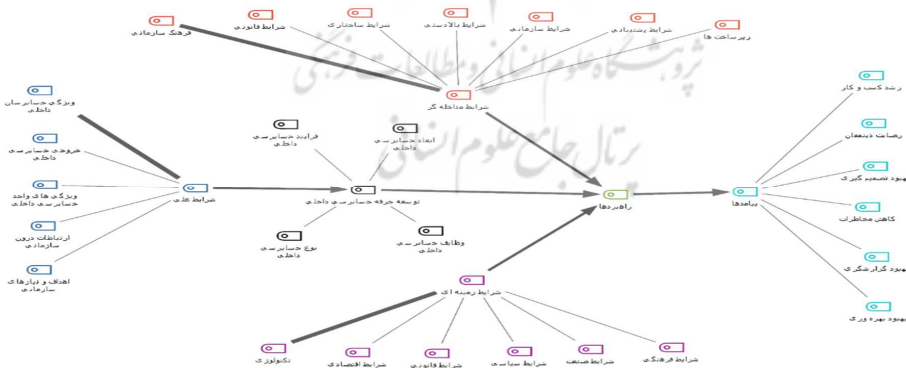
در سطح نظارتی، این مسئولیت و در نتیجه کیفیت خدمات حسابرسی داخلی را افزایش می‌دهد و همچنین کار حسابرسان مستقل را ساده می‌کند.

### ۲-۲- چارچوب نظری پژوهش

چنانچه کار حسابرسان داخلی با استقلال، عینیت و شایستگی انجام گردد، در آینده، ما شاهد آن خواهیم بود که حسابرسان داخلی را به عنوان متخصصان مورد احترام و اعتماد در داخل شرکت‌ها ببینیم. برای این منظور، حسابرسان داخلی باید با مدیریت شرکت به عنوان افراد متخصصی که در انجام اهداف تعیین شده شرکت نقش مشاوره‌ای دارند در زمینه‌های همکاری در مدیریت ریسک، طراحی و اجرای سیستم کنترل داخلی مناسب با مدیریت در ارتباط باشند و رابطه خوبی با آن‌ها داشته باشند. واحد حسابرسی داخلی باید راهبردهای خود را تعیین نموده که اهداف، وظایف و اولویت‌های واحد حسابرسی داخلی چیست. بنابراین، حسابرسان داخلی باید برای حفظ شایستگی خود، نیازمند به آموزش مستمر هستند و همچنین واحدهای حسابرسی داخلی باید کارکنانی در رشته‌هایی نظیر مالی و حسابداری، تجزیه و تحلیل، کامپیوتر، حقوقی، سازمان و مدیریت و مدیریت منابع انسانی را دارا باشند.

حسابرسان داخلی باید موضع خودشان در شرکت از یک رویکرد منفعلانه، بازرسانه و محافظه کارانه قدیمی به یک جهت‌گیری فعال مشتری مدار تغییر دهند. حال سوال این است که مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری چگونه است؟

شکل ۱، مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی (منبع: محقق ساخته)



### ۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش، دومین مرحله از پژوهشی با راهبرد روش همبستگی-پیمایشی محسوب می‌شود. هدف اصلی از انجام این راهبرد پژوهشی کاوش یک پدیده است و استفاده از آن زمانی مناسب

است که پژوهشگر به دنبال آزمون مؤلفه‌های نظریه‌ای نوظهور است.

به منظور گردآوری داده‌ها، پرسشنامه‌ای تدوین شد، جامعه آماری در این بخش شامل ذینفعان اصلی (استفاده کننده و ارائه کننده خدمات حسابرسی داخلی) یعنی اعضای هیئت مدیره، مدیران عامل، مدیران ارشد اجرایی، اعضای کمیته حسابرسی (شامل نماینده هیئت مدیره در کمیته حسابرسی با عنوان رئیس کمیته حسابرسی)، مدیران حسابرسی داخلی، شرکای مؤسسات حسابرسی بزرگ ارائه کننده خدمات برون سپاری و حسابرسی مستقل به شرکت‌های ایرانی و مسئولین، اعضای هیئت مدیره و مدیران سازمان حسابرسی، سازمان بورس، جامعه حسابداران رسمی و انجمن حسابرسان داخلی ایران به عنوان نهاد حرفه‌ای ناظر، می‌باشد و با توجه به اینکه تعداد مشخصی ندارد می‌توان جامعه آماری این بخش را نامحدود در نظر گرفت. به منظور برآورد حجم نمونه مناسب از فرمول کوکران استفاده شد که در حدود ۳۸۹ نفر به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته می‌شود، اما در حدود ۴۰۰ پرسشنامه توزیع گردید که در کل ۲۷۹ پرسشنامه گردآوری شد.

به منظور محاسبه پایایی (قابلیت اعتماد) از روش آلفای کرونباخ استفاده گردید که نتایج نشان می‌دهد که پرسشنامه پژوهش از پایایی مطلوب برخوردار می‌باشد.

برای اعتبارسنجی مدل از معادلات ساختاری با استفاده از نرم‌افزار *Smart-PLS3* استفاده شد. قبل از آزمون مدل در ابتدا، به سبب نقض نرمال بودن چندمتغیره در مدل‌های اندازه‌گیری، خودگردان سازی اجرا می‌شود؛ خودگردان سازی روشی مبتنی بر بازنمونه‌گیری با جایگذاری از نمونه مورد مطالعه می‌باشد که در صورت نقض مفروض نرمال بودن چندمتغیره قابل انجام است. در ادامه نیز معناداری مدل اندازه‌گیری، روایی و پایایی آن بررسی شده است.

#### ۴- جامعه و نمونه آماری

نمونه‌های مورد مطالعه در این پژوهش شامل استفاده کنندگان و ارائه کنندگان خدمات حسابرسی داخلی، یعنی مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌ها، اعضای کمیته‌های حسابرسی داخلی، شرکای مؤسسات حسابرسی ارائه کننده خدمات برون سپاری و حسابرسی مستقل به شرکت‌های ایرانی، مسئولین و اعضای هیئت مدیره و مدیران سازمان بورس، سازمان حسابرسی و انجمن حسابرسان داخلی ایران به عنوان نهادهای حرفه‌ای و ناظر، می‌باشد. ذکر این نکته ضروری است که مصاحبه شوندگان عمدتاً دارای تجربه در سمت‌های مختلف فوق الاشاره بوده‌اند و همچنین بسیاری از شرکای مؤسسات حسابرسی مصاحبه شونده در این پژوهش ضمن ارائه خدمات حسابرسی داخلی در قالب قراردادهای برون سپاری، عضو کمیته‌های حسابرسی شرکت‌های مختلف نیز بوده‌اند. در این پژوهش، به منظور برآورد حجم نمونه مناسب از فرمول کوکران استفاده شد که با توجه به نامحدود بودن جامعه آماری، در حدود ۳۸۹ نفر به عنوان نمونه آماری در نظر گرفته می‌شود، اما در حدود ۴۰۰ پرسشنامه توزیع گردید که در کل ۲۷۹ پرسشنامه گردآوری شد. در ادامه اطلاعات مرتبط با مشارکت کنندگان در این پژوهش ارائه می‌گردد:

جدول ۲، وضعیت تخصص یا رشته تحصیلی مشارکت کنندگان

مدرک تحصیلی	حسابداری و حسابداری	گروه مدیریت	سایر رشته‌ها	جمع کل
دکتری	۱۴۱	۲۱	۱۱	۱۷۳
کارشناسی ارشد	۶۱	۱۵	۲۸	۱۰۴
کارشناسی	۲	-	-	۲
جمع کل	۲۰۴	۳۶	۳۹	۲۷۹

میزان تجارب حرفه‌ای مشارکت کنندگان به شرح جدول ۳ به تصویر کشیده شده است:

جدول ۳، سابقه کار (تجارب) مشارکت کنندگان

شرح	فراوانی-سابقه کار برحسب سال	درصد فراوانی
سابقه کار ۱۵ و بیشتر	۲۱۴	۷۶٫۷
سابقه کار ۱۰ تا ۱۵ سال	۶۱	۲۱٫۸۶
سابقه کار ۵ تا ۱۰ سال	۳	۱٫۰۸
سابقه کار ۵ سال و کمتر	۱	۰٫۳۶
جمع کل	۲۷۹	۱۰۰

سمت سازمانی مشارکت کنندگان به شرح جدول ۴ به تصویر کشیده شده است:

جدول ۴، جایگاه سازمانی مشارکت کنندگان و جنسیت

مسئولیت اجرایی	تعداد نفر	درصد فراوانی
عضو هیئت مدیره و یا کمیته حسابداری	۷۵	۲۶٫۸۸
مدیرعامل	۲۲	۷٫۸۹
مدیر حسابداری داخلی	۷۲	۲۵٫۸۱
سایر مدیریت‌های شاغل در شرکت	۶۲	۲۲٫۲۲
شریک موسسات حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی	۴۸	۱۷٫۲
جمع	۲۷۹	۱۰۰
زن	۲۳	۸٫۲۴
مرد	۲۵۶	۹۱٫۷۶
جمع	۲۷۹	۱۰۰

## ۵- یافته‌های پژوهش

با توزیع پرسشنامه حدود ۲۷۹ نفر پاسخ دادند که بیشترین گروه سنی را افراد بالاتر از ۴۱ سال به خود اختصاص داده‌اند. همچنین مردان بیشترین میزان را در نمونه مورد بررسی دارا بوده‌اند. همچنین افراد دارای رده سابقه کاری بالاتر از ۱۵ سال می‌باشند و بیشترین گروه تحصیلی را در بین پاسخگویان افراد دارای مدرک تحصیلی دکترا و بیشترین رشته تحصیلی در بین نمونه تحقیق مربوط به رشته حسابرسی بوده است.

برای آزمودن مدل اندازه‌گیری در این پژوهش از آلفای کرونباخ و پایایی مرکب جهت بررسی پایایی مدل اندازه‌گیری استفاده شده است و از آزمون روایی همگرا و روایی واگرا جهت بررسی آزمون روایی مدل اندازه‌گیری استفاده شده است که نتایج آن به شرح زیر می‌باشد:

آلفای کرونباخ. با توجه به اینکه آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش برخی مقادیر بالاتر از ۰٫۷ می‌باشد که نشان دهنده وضعیت قابل قبول متغیر می‌باشد، بنابراین می‌توان بیان کرد آلفای کرونباخ متغیرهای پژوهش تأیید می‌شود.

پایایی مرکب ( $p$  دلوین - گلدشتاین). با توجه به اینکه پایایی مرکب متغیرهای پژوهش بالاتر از ۰٫۷ می‌باشد؛ بنابراین می‌توان گفت کلیه متغیرهای پژوهش از وضعیت مناسب و قابل قبولی از نظر پایایی مرکب برخوردار هستند.

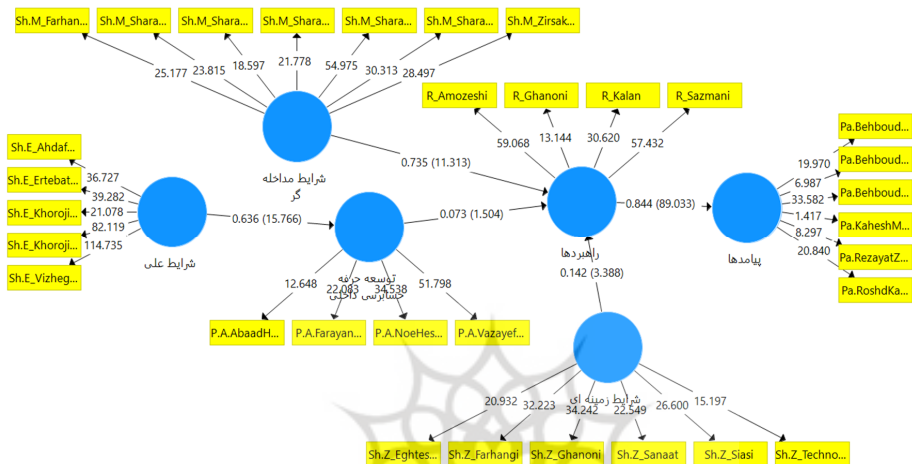
روایی همگرا. این شاخص که به اندازه‌گیری میزان تبیین متغیرهای پنهان پژوهش توسط متغیرهای مشاهده پذیر آن (مؤلفه‌ها/سؤالات) می‌پردازد توسط شاخص  $AVE$  (متوسط واریانس استخراج شده) مورد سنجش قرار می‌گیرد و حداقل مقدار قابل قبول برای روایی همگرا ۰٫۵۰ می‌باشد. با توجه به اینکه مقادیر بالاتر از ۰٫۵۰ می‌باشد که نشان دهنده وضعیت قابل قبول متغیرهای می‌باشد، بنابراین می‌توان بیان کرد روایی همگرا متغیرهای پژوهش در حد قابل قبول می‌باشد.

جدول ۵، روایی و پایایی متغیرهای پژوهش

متغیر	آلفای کرونباخ	پایایی مرکب ( $p$ دلوین-گلدشتاین)	روایی همگرا	وضعیت متغیر
توسعه حرفه حسابرسی داخلی	۰/۷۷۹	۰/۸۵۶	۰/۶	قابل قبول
راهبردها	۰/۸۱۹	۰/۸۸۱	۰/۶۵۲	قابل قبول
شرایط زمینه‌ای	۰/۸۵۵	۰/۸۹	۰/۵۷۵	قابل قبول
شرایط علی	۰/۹۰۶	۰/۹۳	۰/۷۲۸	قابل قبول
شرایط مداخله گر	۰/۸۶۵	۰/۸۹۷	۰/۵۵۵	قابل قبول
پیامدها	۰/۷۴۴	۰/۷۰۵	۰/۵۵۹	قابل قبول

بررسی مدل پژوهش. بررسی روابط بین بُعد اصلی و شاخص‌ها در شکل زیر برای حالت‌های تخمین استاندارد و معناداری روابط نشان داده شده است.

شکل ۲، مقادیر شدت تاثیر و سطح معناداری روابط بین متغیرهای پژوهش در مدل نهایی



جمع‌بندی نتایج مدل پژوهش در جدول زیر نشان داده می‌شود:

جدول ۶، بررسی روابط در مدل پژوهش

نتیجه	سطح معنی‌داری	مقدار T	شدت تاثیر	روابط بین متغیرهای پژوهش
تایید	۰/۰۰۱	۱۵/۷۶۶	۰/۶۳۶	شرایط علی بر توسعه حرفه حسابرسی داخلی
رد	۰/۱۳۴	۱/۵۰۴	۰/۰۷۳	توسعه حرفه حسابرسی داخلی بر راهبردها
تایید	۰/۰۰۱	۸۹/۰۳۳	۰/۸۴۴	راهبردها بر پیامدها
تایید	۰/۰۰۱	۱۱/۳۱۳	۰/۷۳۵	شرایط مداخله‌گر بر راهبردها
تایید	۰/۰۰۱	۳/۳۸۸	۰/۱۴۲	شرایط زمینه‌ای بر راهبردها

شدت تاثیر، میزان شدت ارتباط بین متغیرهای مورد بررسی را نشان می‌دهد و طیف این ضریب بین ۰ تا ۱ می‌باشد. هر چه این میزان به ۱ نزدیک تر باشد، نشان‌دهنده قوی‌تر بودن روابط بین متغیرهای مورد بررسی می‌باشد. مقادیر  $T$  که حاصل تقسیم شدت تاثیر بر خطای استاندارد است نشان‌دهنده معنی‌داری رابطه بین متغیرهای مورد بررسی است. مقادیر  $T$  بین ۱/۹۶- و ۱/۹۶+ نشان‌دهنده عدم وجود اثر معناداری میان متغیرهای مکنون مربوط است. مقادیر

$T$  بین ۱/۹۶ و ۲/۵۷۶ نشان دهنده اثر معناداری با بیش از ۹۵٪ اطمینان میان بین متغیرهای مورد بررسی است. مقادیر  $T$  مساوی و بزرگتر از ۲/۵۷۶ نشان دهنده اثر معناداری با بیش از ۹۹٪ اطمینان میان بین متغیرهای مورد بررسی است.

### آزمون مدل ساختاری

- اعداد معناداری  $t$  ( $T$ -values): مقادیر بالای ۱,۹۶، نشان از صحت رابطه‌ی بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان ۹۹ و ۹۵ درصد است که مقادیر آن در شکل ۳ نشان داده شده است.

- معیار  $R^2$ : این معیار برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و نشان از تأثیری دارد که یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا می‌گذارد.

- معیار  $Q^2$ : این معیار توسط استون‌گیزر (۱۹۷۵) معرفی شد و قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد؛ یعنی مدلهایی که دارای برآزش بخش ساختاری قابل قبول هستند باید قابلیت پیش‌بینی شاخص‌های مربوط به سازه‌های درون‌زای مدل را داشته باشند. مقادیر ۰,۰۲، ۰,۱۵ و ۰,۲۵ به ترتیب نشان از قابلیت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی دارند.

جدول ۷، معیار  $Q^2$  متغیرهای پژوهش

وضعیت متغیر	معیار $Q^2$	متغیر
قابل قبول	۰/۳۴۲	توسعه حرفه حسابرسی داخلی
قابل قبول	۰/۴۲۹	راهبردها
قابل قبول	۰/۴۰۱	شرایط زمینه‌ای
قابل قبول	۰/۵۹۱	شرایط علی
قابل قبول	۰/۴۰۸	شرایط مداخله‌گر
قابل قبول	۰/۱۳۸	پیامدها

### ضریب تبیین مدل

حداقل مقدار قابل قبول برای متوسط اشتراک ۰/۵۰ می‌باشد که نتایج آن در جدول زیر ارائه شده است:

جدول ۸، ضریب تبیین و شاخص متوسط اشتراک متغیرهای پژوهش

وضعیت متغیر	Communality	R Square	متغیر
قابل قبول	۰/۶	۰/۴۰۴	توسعه حرفه حسابرسی داخلی
قابل قبول	۰/۶۵۲	۰/۸۲۷	راهبردها
قابل قبول	۰/۵۷۵	---	شرایط زمینه ای
قابل قبول	۰/۷۲۸	---	شرایط علی
قابل قبول	۰/۵۵۵	---	شرایط مداخله گر
قابل قبول	۰/۵۵۹	۰/۷۱۳	پیامدها

جدول فوق نشان دهنده ضریب تبیین و شاخص متوسط اشتراک متغیرهای پژوهش می باشد. با توجه به اینکه در شاخص متوسط اشتراک کلیه مقادیر نزدیک به ۰/۵ می باشند؛ بنابراین متوسط اشتراک برای کلیه متغیرهای پژوهش در حد قابل قبول می باشد. مقادیر ضریب تبیین نیز در حد متوسطی قرار دارند.

ارزیابی برازش کلی مدل

معیار  $GOF$ : این معیار مربوط به بخش کلی مدل های معادلات ساختاری است. بدین معنی که توسط این معیار، محقق می تواند پس از بررسی برازش بخش اندازه گیری و بخش ساختاری مدل کلی پژوهش، برازش بخش کلی را نیز کنترل نماید. مقادیر ۰,۰۱، ۰,۲۵ و ۰,۳۵ به ترتیب حاکی از برازش کلی ضعیف، متوسط و قوی می باشد. مقدار  $GOF$  در مدل پژوهشی حاضر، به شرح زیر می باشد:

$$GOF = \sqrt{Communality * \bar{R}^2} = \sqrt{0.612 * 0.648} = 0.629$$

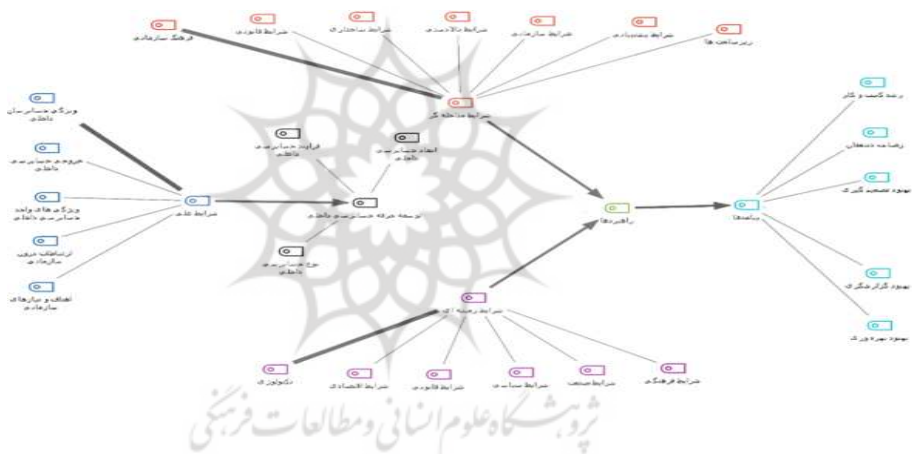
با توجه به اینکه مقدار  $GOF$  برابر با ۰/۶۲۹ می باشد، بنابراین می توان گفت سطح برازش کلی مدل در حد عالی و قابل قبول می باشد.

### ۶- نتیجه گیری و پیشنهادها

حسابرسان داخلی ممکن است برای تمام انواع کسب و کارها سودمند نباشند. این یک حوزه کاری حرفه ای است و مهارت های یک حسابرس داخلی ممکن است برای تمام انواع سازمان های کسب و کار مناسب نباشد. انتخاب مناسب در موقعیت حسابرس، برای نتایج بهتر است. بسیاری از محققان بر روی نقش حسابرس داخلی برای شناسایی و ممانعت از تقلب حسابداری کار کرده اند. همچنین اشاره شده است که سرمایه گذاران برای شناسایی و ممانعت از تقلب حسابداری، چیز بیشتری از حسابرسان انتظار دارند اما خلأ زیادی بین انتظارات سرمایه گذار و عملکرد واقعی

توسط حسابرسان وجود دارد. ادراکات در مورد نقش حسابرسان داخلی و آنچه که آن‌ها در واقع انجام می‌دهند همیشه با سازمان چه بزرگ و چه کوچک بوده است. هدف پژوهش حاضر ارائه مدل توسعه حرفه حسابرسی داخلی با استفاده از تحلیل معادلات ساختاری بود. نتایج نشان داد شرایط علی بر توسعه حرفه حسابرسی داخلی دارای تأثیری حدود ۶۴ درصد می‌باشد، همچنین تأثیر راهبردها بر پیامدها حدود ۸۵ درصد می‌باشد. همچنین شرایط مداخله‌گر بر راهبردها نیز دارای تأثیری به میزان ۷۴ درصد می‌باشد. کمترین میزان تأثیرگذاری مربوط به شرایط زمینه‌ای بر راهبردها می‌باشد که برابر با ۱۴ درصد است اما توسعه حرفه حسابرسی داخلی بر راهبردها از نظر آماری تأثیرگذار نمی‌باشد بنابراین این دسته از مدل حذف می‌گردد. مدل نهایی به شرح زیر می‌باشد:

شکل ۳، مدل نهایی پژوهش بر اساس مدل کیفی



همچنین در راستای نتایج پژوهش، پیشنهاد می‌کنند مدیریت ارشد باید با تأمین منابع و بودجه کافی، مشارکت در برنامه‌های حسابرسی و اجرای توصیه‌های حسابرسی داخلی، از واحدهای حسابرسی حمایت کند. نیاز به ایجاد آگاهی کافی در میان مدیران ارشد وجود دارد تا آن‌ها را قادر سازد تا مسئولیت‌های خود در حمایت از حسابرسان داخلی را به طور موثر انجام دهند. این آگاهی می‌تواند از طریق آموزش و سایر اشکال ارتباطی با مدیریت ارشد از منابع مناسب ایجاد شود.

با توجه به اهمیت پژوهش و استخراج معیارهای با اهمیت توسعه حرفه حسابرسی داخلی می‌توان انتظار داشت برخی معیارهای مشترک در این پژوهش با تحقیقات ولیان و حسن پور (۱۴۰۰)، مهرانی و حطیطه (۱۳۹۹)، منکسه و کمگوز-آکداغ (۲۰۲۲)، آینده و همکاران (۲۰۲۱) و اکمدجانو (۲۰۲۰) تشابه دارد.

تحقیقات آینده می‌تواند برای تقویت اعتبار و پایایی مطالعه با تکرار آن در سایر مناطق در



سراسر کشور انجام شود تا بینیم که آیا نتایج مشابه پژوهش حاضر بدست می‌آید یا خیر. همچنین پیشنهاد می‌گردد حجم نمونه را افزایش داد و از روش ترکیبی یا روش تحقیق کمی نیز استفاده کرد.

علاوه بر این، مدیران و روسای سیاسی می‌توانند به عنوان پاسخ دهندگان در تحقیقات آتی برای مطالعه موضع خود را با توجه به موضوع مورد مطالعه بیان نمایند. مطالعات آتی می‌تواند ارتباط بین عوامل بیرونی و داخلی اثربخش بر روی حسابداری داخلی را مورد بررسی قرار می‌گیرد، با بررسی عوامل به صورت جداگانه، ایجاد درک جامع تر، شناسایی عوامل اضافی و تعیین روابط بین عوامل ایجاد کند.

### فهرست منابع

#### الف- منابع فارسی:

۱. اعتمادی، حسین؛ رجبی، روح‌اله؛ مقدم، عبدالله (۱۳۹۶). قدرت حرفه‌ای حسابداری داخلی، نشریه دانش حسابداری و حسابداری مدیریت، ۶ (۲۳): ۱۶۹-۱۸۵.
۲. تاجیک جلایری، مجید؛ رضائی، جواد؛ کامیابی، یحیی (۱۴۰۱)، تاثیر چارچوب عملی حرفه‌ای بین‌المللی بر اثربخشی حسابداری داخلی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابداری، ۱۴ (۵۳): ۱-۲۴.
۳. رستمی، امین؛ ودیعی، محمدحسین؛ باقرپور ولاشانی، محمدعلی (۱۳۹۸). تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابداری داخلی، نشریه حسابداری مالی، ۱۱ (۴۱): ۷۰-۱۰۲.
۴. منصوری نیا، الهام؛ غفاری، محبوبه (۱۴۰۱)، نقش ویژگی‌های کمیته حسابداری در حرفه‌ای بودن حسابداری داخلی، هفتمین کنفرانس بین‌المللی مطالعات مدیریت اقتصاد و حسابداری صنعت محور، تهران.
۵. مهرانی، ساسان؛ حطیطه، ایمان (۱۳۹۹)، ارائه مدل تحول حسابداری داخلی با تاکید بر مدیریت دانش: مورد واحد حسابداری داخلی گروه صنعتی گلرنگ، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۲ (۴۸): ۹۴-۶۴.
۶. نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌الله؛ منتی، وحید (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابداری داخلی، نشریه دانش حسابداری، ۱۷ (۶۹): ۵ - ۵۷.
۷. ولیان، حسن؛ حسن پور، داوود (۱۴۰۰)، توسعه کارراهه حرفه‌ای حسابرسان داخلی با توجه به ویژگی‌های یادگیری سازمانی بر اساس تحلیل داده بنیاد و تحلیل کیفی تعاملی (IQA)، دانش حسابداری، ۲۱ (۸۲): ۲۶۲-۲۹۸.
۸. وادی‌زاده، کاظم (۱۳۹۰). قلمرو سیاسی حسابداری داخلی، دنیای اقتصاد، شماره ۲۴۱۸، خبر ۴۱۱۱۱۵.

#### ب- منابع خارجی:

1. Ayinde, L., I.O. Orekoya, Q.A. Adepeju & A.M. Shomoye. (2021). Knowledge audit as an important tool in organizational management: A review of literature. Business Information Review. 89-102.
2. Al-Twajiry, Abdulrahman A.M., Gwilliam, David R. (2003). The Development of Internal Audit in Saudi Arabia: An Institutional Theory Perspective. Critical Perspectives on Accounting. 14: 507-531.
3. Chambers, A. D. (1980). Developments in Internal Auditing, Accounting and Business Research, 273-283.
4. Etemadi, Hossein; Rajabi, Rooh Elah; Moghadam, Abdullah (2016). The professional power of internal audit, Danesh Journal of Accounting and Management Audit, 6 (23): 169-185. (in persian).
5. IIA, (2015). Fundamentals of the internal auditing function. accessible online <https://>

- www.theiia.org/bookstore/media/pdf/6019\_Excerpt.pdf, Accessed.
6. IIA. (2005) Definition of internal auditing set by the, via [http://www.theiia.org/ecm/guide-ia.cfm?doc\\_id=1582](http://www.theiia.org/ecm/guide-ia.cfm?doc_id=1582). Johnson.
  7. Li, Ruo-Xin. (2020). Research on Internal Audit Externalization Based on SWOT Analysis in Colleges and Universities, 5th International Conference on Social Science and Management (ICSSM 2020), 428-433.
  8. Menekse A, Camgoz- Akdag H (2022). Internal audit planning using spherical fuzzy ELECTRE. *Applied Soft Computing*. 114. 108-155.
  9. Mansouri Nia, Elham; Ghaffari, Mehboeh (2022), the role of audit committee characteristics in the professionalism of internal audit, the 7th international conference on industry-oriented accounting and economic management studies, Tehran. (in persian).
  10. Mehrani, Sasan; Hatitah, Iman (2019), presentation of internal audit evolution model with emphasis on knowledge management: the case of Golrang Industrial Group's internal audit unit, *Financial Accounting Quarterly*, 12 (48): 64-94. (in persian).
  11. Menekse A, Camgoz- Akdag H (2022). Internal audit planning using spherical fuzzy ELECTRE. *Applied Soft Computing*. 114, 108-155.
  12. Nikbakht, Mohammadreza; Rezaei, Zabihullah; Menti, Vahid (2016). Internal Audit Quality Model Design, *Danesh Audit Journal*, 17 (69): 5-57.
  13. Rostami, Amin; Vadiiei, Mohammad Hossein; Baqarpour Velashani, Mohammad Ali (2018). Compilation of the competency model of internal audit managers, *Financial Accounting Journal*, 11 (41): 70-102.
  14. Spencer Pickett, K. H., (1997). *The Internal Auditing Handbook*. New York. Chichester. John Wiley & Sons.
  15. Tajik Jalairi, M; Ramezani, J; Soghada, Y. (2022), the effect of the international professional practice framework on the effectiveness of internal audit, *Financial Accounting and Audit Research*, 14 (53): 1-26. (in persian).
  16. Tušek B, Malis S S (2008). Development and perspectives of internal auditing in the improvement of business quality of enterprises - Empirical research in croatia. *Ekonomska Istraživanja / Economic Research*.
  17. Thurston, J. B., (1966). 1941-Modern Internal Auditing Has Just Been Born', speech of first president of The Institute of Internal Auditors at their inaugural meeting. Reprinted in *Internal Auditor*.
  18. Tabara, N., & Ungureanu, M. (2012). Internal audit and its role in improving corporate governance systems. *Annales Universitatis Apulensis: Series Oeconomica*, 14(1), 139.
  19. Walian, Hassan; Hasanpour, Dawood (2021), Development of professional career of internal auditors according to organizational learning characteristics based on foundational data analysis and interactive qualitative analysis (IQA), *Audit Knowledge*, 21 (82): 262-298. (in persian).
  20. Wadizadeh, Kazem (2018). The political realm of internal audit, *World Economy*, No. 2418, News 411115.
  21. Whitley, J. (2005). Internal auditing's role in corporate governance. *Internal Auditor*, 62(5), 21-23.