

تبیین روابط ویژگی‌های شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران با رویکرد مدل‌یابی معادلات ساختاری

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۲/۱۰

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۲/۴

ندا جرجانی^۱

احمد ودادی^۲

داریوش غلامزاده^۳

چکیده:

پژوهش حاضر با هدف شناسایی عوامل مؤثر و تبیین روابط عوامل مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران انجام یافته است. این پژوهش از حیث هدف یک پژوهش کاربردی و از حیث روش یک پژوهش پیمایشی است. جامعه آماری، شامل حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران به تعداد ۳۶۲ نفر می‌باشد، که نمونه‌ای به حجم ۱۸۶ نفر به روش تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار گردآوری داده‌ها، پرسشنامه محقق ساخته بوده، که پس از تعیین روایی و پایایی در بین نمونه آماری توزیع شدند. تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از معادلات ساختاری (حداقل مربعات جزئی) و تی تک نمونه‌ای صورت گرفته است. محاسبه ضریب تعیین سازه‌های درون زای مدل مقداری بیشتر از ۰/۶۷ بدست آمده‌اند که نشان داد، سازه‌های درون زای مدل، مطلوب می‌باشد. محاسبه معیار استون-گیزر یا شاخص نشان داد، مقدار شاخص در تمامی موارد مثبت بوده و برازش مدل مناسب و مدل از قدرت پیش‌بینی‌کنندگی خوبی برخوردار است. همچنین شاخص GOF برابر ۰/۶۸۵ بدست آمده است در نتیجه مدل از برازش مطلوبی برخوردار است. یافته‌های تحقیق نشان داد، دانش و مهارت حسابرسان داخلی بر شایستگی‌های فردی حسابرسان داخلی، تأثیر مثبت و معناداری دارد. دانش، مهارت و شایستگی‌های فردی حسابرسان داخلی نیز بر اعتبار حسابرسان داخلی، تأثیر مثبت و معناداری دارد. شایستگی‌های فردی و اعتبار حسابرسان داخلی بر توانایی حسابرسان داخلی، تأثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین می‌توان چنین تفسیر نمود که دانش و مهارت حسابرسان با تأثیر بر اعتبار و شایستگی‌های فردی آنها در نهایت موجب توانمندی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران می‌گردد. همچنین بررسی وضعیت موجود شایستگی‌های حسابرسان داخلی نشان داد که شایستگی‌های شناسایی شده در وضعیت موجود، بالاتر از سطح متوسط، در جامعه مورد مطالعه است.

کلید واژه‌ها: حسابرسان داخلی، کنترل داخلی، شایستگی حسابرسان، کیفیت کار حسابرسی

۱. دانشجوی دکتری، گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران
۲. دانشیار، گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران. نویسنده مسئول. ایمیل: ahvedadi@gmail.com

۳. استادیار، گروه مدیریت دولتی، واحد تهران مرکزی، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران.

۱- مقدمه

از اهداف اصلی کشور، رهایی از عقب ماندگی و نیل به جایگاه توسعه یافتگی است. در این امتداد، استقرار نظام شایسته سالار، به مثابه ضروری‌ترین و زیربنایی‌ترین اقدام مؤثر بر توسعه یافتگی مدنظر قرار می‌گیرد؛ اقدامی که سایر عوامل ضروری برای توسعه را به شدت تحت تأثیر قرار می‌دهد (کاوسی خامنه و همکاران، ۱۳۹۶). جهت استقرار نظام شایسته سالار نیاز است؛ شایستگی‌های واحدهای سازمانی و تخصص‌های مختلف، مشخص شده و مدیریت، با رویکرد شایستگی انجام گیرد. برای این منظور شایستگی در سطوح واحدهای مختلف سازمانی باید با دیدگاهی تخصصی مورد بررسی قرار گیرد. یکی از واحدهای مهم در هر سازمان واحد حسابرسی داخلی است، این واحد از ارکان اساسی محیط کنترلی می‌باشد (مهدوی و نمازی، ۱۳۹۵).

حسابرسی داخلی یکی از ارکان حاکمیت (راهبری) شرکتی صحیح در کسب و کارها، شرکت‌ها و سازمان‌های عمومی و انتفاعی تلقی می‌گردد. اهمیت حسابرسی داخلی در سازمان‌های مختلف در سراسر جهان غیرقابل انکار است (محسنی و همکاران، ۱۳۹۹). حسابرسی داخلی با فراهم ساختن رویکردی روشمند برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبردی، مدیریت ریسک و کنترل، سازمان را در دستیابی به اهدافش یاری می‌رساند (مرادی و بحری، ۱۳۹۷).

حسابرسی داخلی نوعی فعالیت اطمینان بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه است که با رویکرد نظام‌مند به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یابد و فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و راهبری شرکتی را بهبود می‌بخشد. یک سیستم کنترل داخلی باید در برگیرنده سیاست‌ها، رویه‌ها، وظایف، فعالیت‌ها و سایر جنبه‌هایی باشد که موجب حصول اطمینان معقول از انجام عملیات شرکت به گونه کارا و اثربخش و محافظت از منابع و دارایی‌ها در برابر اتلاف، تقلب و سوءاستفاده شود و نیز موجب حصول اطمینان معقول از کیفیت گزارشگری مالی گردد که این امر مستلزم به کارگیری فرایندها و نگه داری مستندات مناسب جهت انتقال اطلاعات قابل اتکا، مربوط و به موقع می‌باشد (وکیلان آغویی و همکاران، ۱۴۰۰). حرفه حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن از اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه به معنای عام آن برخوردار است. این حرفه، مسئولیت دارد تا عملکرد مدیران واحدهای تجاری را در راستای حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان بررسی و گزارش نماید (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹). با توجه به اهمیت روز افزون حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و تغییر نقش حسابرسی داخلی، مهارت‌ها و شایستگی‌های جدید مرتبط با آن مورد نیاز است (رستمی و همکاران، ۱۳۹۹). باید اذعان داشت حرفه حسابرسی داخلی در ایران با وضعیت مطلوب خود فاصله زیادی دارد. در واقع با وجود تغییرات چشمگیر بوجود آمده در محیط اقتصادی و حرفه‌ای حسابداری، تغییرات بنیادینی در این حرفه حسابرسی داخلی بوجود نیامده است (منتی و بابایی، ۱۳۹۴).

امروزه اهمیت شایستگی‌های حرفه‌ای حسابرسان به دنبال تفکیک مدیریت شرکت‌ها از مالکیت آنها، ایجاد مسائل نمایندگی و افزایش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیران و مالکان بیشتر شده است. کیفیت حسابرسی در گرو افزایش شایستگی حسابرسان است و ابزاری توانمند

است که منافع گروه‌های ذی‌نفع را تعیین کرده و زمینه استفاده صحیح مدیریت از منابع برای سرمایه‌گذاری بهینه با هدف پیشینه‌کردن ثروت مالکان را فراهم می‌آورد (بادآورنهدی، تقی زاده خانقاه، ۱۳۹۲). حسابرسان داخلی نیازمند شایستگی‌ها و مهارت‌هایی هستند که باید به درستی شناسایی شود و در شرایط احراز این مشاغل مورد توجه قرار گیرد (آگراوال و شارما، ۲۰۲۰). شایستگی حسابرسان داخلی عموماً بعنوان مجموعه رفتارها یا فعالیت‌های مرتبط، انواع دانش، مهارت‌ها و انگیزه‌هاست که پیش نیازهای رفتاری، فنی و انگیزشی برای عملکرد موفقیت‌آمیز در نقش است. شایستگی عبارتست از هرگونه دانش، مهارت یا ویژگی شخصی که مدیر را قادر می‌سازد تا عملکرد موفقیت‌آمیز را به نمایش بگذارد (انگورو و همکاران، ۲۰۲۱).

راهکار عملی برای افزایش کیفیت کار حسابرسان، شناسایی و تقویت مهارت‌ها و توانمندی‌های ویژه‌ای است که با عنوان شایستگی‌های حسابرسان شناخته می‌شود. از آنجا که حسابرسی حرفه‌ای براساس عملکرد سازمان‌ها و شرایط محیطی فعالیت سازمان‌ها نیازمند توانایی‌های متمایزی است، بنابراین تشخیص شایستگی‌ها، مبین کیفیت کار حسابرسان، همواره با دشواری‌هایی همراه می‌باشد (گائوسانک و لپینگ^۳، ۲۰۲۱).

باید اذعان داشت حرفه حسابرسی داخلی در ایران با وضعیت مطلوب خود فاصله زیادی دارد. در واقع با وجود تغییرات چشمگیر بوجود آمده در محیط اقتصادی و حرفه‌ای حسابداری، تغییرات بنیادی در حرفه حسابرسی داخلی بوجود نیامده است (منتی و بابایی، ۱۳۹۴).

نظر به نقش محوری حسابرسی داخلی در سازمان تعاون روستایی ایران، حسابرسان داخلی باید از مهارت‌ها و شایستگی‌های ویژه‌ای برخوردار باشند. سازمان تعاون روستایی یکی از حوزه‌هایی است که حسابرسان داخلی نقشی کلیدی در پیشبرد امور آن ایفا می‌کنند. بنابراین حسابرسان داخلی باید از شایستگی‌های ویژه‌ای در این حوزه برخوردار باشند (بلالی و همکاران، ۱۳۹۶). از سوی دیگر سازمان تعاون روستایی الزامات و اقتضات ویژه‌ای دارد که نیازمند شایستگی‌ها و مهارت‌های خاصی می‌باشد، همچنین وضعیت موجود شایستگی‌های حسابرسان داخلی به طور پیوسته می‌بایست مورد رصد و ارزیابی قرار گیرد، زیرا عدم توجه به این مسأله موجب مشکلات عدیده‌ای در سازمان تعاون روستایی خواهد شد. لذا هدف اصلی پژوهش حاضر این است که شایستگی‌های حسابرسان داخلی شناسایی و روابط بین شایستگی‌ها مشخص شود و وضعیت موجود سازمان تعاون روستایی ایران بررسی گردد.

۲- مروری بر مبانی نظری و پیشینه پژوهش

۲-۱- مبانی نظری

مفهوم شایستگی نخستین بار در دهه ۱۹۷۰ در ادبیات سازمان و مدیریت ظهور کرد و در سال‌های بعد توسعه و گسترش یافت. این مفهوم طی دهه اول ۲۰۰۰ به حوزه آموزشی ورود پیدا

1. Aggarwal, G., & Sharma

2. Nugroho

3. Gaosong & Leping

کرد و از سال ۲۰۱۰ به بعد در قلمرو سازمانی از رشد و گسترش قابل توجهی برخوردار گردید (کابرال^۱ و همکاران، ۲۰۱۹). البته متدولوژی مبتنی بر شایستگی به شکل مدون و امروزی توسط دیوید مک کلند روان شناس برجسته دانشگاه هاروارد، ارائه شد (حاج کریمی و همکاران، ۱۳۹۰). به نظر می‌رسد شایستگی‌ها از لحاظ مفهومی، نیاز به تفسیر و توضیح دارند (رنگریز و همکاران، ۱۳۹۶). با بررسی ادبیات موضوع مربوط به شایستگی‌ها و بررسی تعاریفی که در مورد شایستگی ارائه شده است، اولین چیزی که به خوبی مشخص می‌شود، فقدان تعریف واحد و اصطلاح شناسی مشخص و معین در مورد شایستگی و معنا و مفهوم آن است (دری و همکاران، ۱۳۹۴). فرهنگ آکسفورد (۲۰۰۳) شایستگی را بعنوان قدرت، توانایی و ظرفیت انجام دادن یک وظیفه تعریف می‌کند. شایستگی را بعنوان نتیجه به کار بردن دانش و مهارت بطور مناسب تعریف می‌کند. به عبارت دیگر شایستگی، تلفیقی از دانش و مهارت است. همچنین شایستگی را مجموعه‌ای از دانش، مهارت و توانایی‌ها در یک شغل خاص تعریف کرده‌اند که به شخص اجازه می‌دهد که به موفقیت در انجام وظایف دست یابد. همانطور که مشاهده می‌شود، این تعریف مؤلفه توانایی را نیز به مؤلفه‌های شایستگی افزوده است (اسماعیلی و همکاران، ۱۳۹۸). در تعریفی دیگر شایستگی به عنوان ترکیبی از مهارت‌ها، دانش و نگرش‌های مورد نیاز برای انجام یک نقش به گونه‌ای اثر بخش می‌باشد. در این تعریف مؤلفه نگرش‌ها بجای توانایی‌ها آمده است. در تعریفی دیگر، مؤلفه انگیزه به جای این دو به تعریف افزوده شده است (چن^۲ و همکاران، ۲۰۱۹).

پژوهشگران مطالعات گسترده‌ای را به منظور شناسایی و معرفی مهمترین عوامل مؤثر و شایستگی‌ها انجام داده‌اند. از جمله مک لگان^۳ (۱۹۸۰)، بویاتزیس (۱۹۸۲)، دولویکز^۴ (۱۹۸۹)، گلیز^۵ (۱۹۸۹)، کانینگ^۶ (۱۹۹۰)، استوارت و هاملین^۷ (۱۹۹۲)، لادو و ویلسون^۸ (۱۹۹۴)، مک هیل^۹ (۱۹۹۵)، کوریه و داربی^{۱۰} (۱۹۹۵)، می‌یر و سمارک^{۱۱} (۱۹۹۶)، پیکت^{۱۲} (۲۰۲۰) به مدل‌ها و مزایای ناشی از استفاده از مدل‌های شایستگی اشاره نموده‌اند. از جمله، استفاده از آنها در استخدام و انتخاب مدیران و کارکنان، ارزیابی عملکرد تدوین شرح شغل، تدوین برنامه‌های آموزشی به منظور ارتقای توانایی‌های مدیریت و کارکنان، افزایش عملکرد سازمانی، برنامه‌ریزی سازمان، برنامه‌ریزی مسیر شغلی، ارتباطات، توانمندسازی کارکنان جهت اتخاذ تصمیمات مدیریتی

1. Cabral
2. Chen
3. Mc Lagan
4. Dulewicz
5. Glaze
6. Canning
7. Stewart & Hamlin
8. Lado & Wilson
9. McHale
10. Currie & Darby
11. Meyer & Semark
12. Pickett

و اجرایی برنامه‌های تغییر سازمانی را می‌توان نام برد (فرهادی نژاد، ۱۳۹۲، ص ۷). براساس یکی از پژوهش‌ها که توسط تسین و همکاران^۱ (۲۰۱۹) ابعاد مدل شایستگی‌های مدیران کارآفرین را در سه دسته (شایستگی استراتژیک، شایستگی اخلاقی و شایستگی شبکه) شناسایی کردند. عباس پور و همکاران (۱۳۹۵)، مدل شایستگی سربازرسان را در سطح ویژگی‌های فردی در چهار بعد می‌دانند: ویژگی‌های شخصیتی، ویژگی‌های اخلاقی، نگرش و بینش. بررسی تحقیقات نشان از تأکید بر نقش ویژه دانش، تخصص و مهارت، نقش اجتماعی، صفات شخصیتی و گرایش‌های انگیزاننده در تبلور شایستگی آینده دارد (میتاری^۲، ۲۰۰۷، و تانوفس^۳ و همکاران، ۲۰۰۷، کندی، کورتیس و واترز^۴، ۲۰۱۴، برگمن، فرر و ژاکوسن^۵، ۲۰۱۵).

با بررسی تعاریف گوناگون شایستگی، چنین به نظر می‌رسد که شایستگی، همانند چتری دربرگیرنده هر آن چیزی است که به گونه‌ای مستقیم یا غیرمستقیم بر روی عملکرد شغلی تأثیر دارد. به عبارت دیگر شایستگی‌ها بیانگر این مسئله است که افراد چگونه باید انجام وظیفه کنند یا در شرایط خاص چگونه واکنش نشان داده، یا چگونه رفتار کنند (پیریایی و نیک‌نامی، ۱۳۹۶). کنترل داخلی، یک رویداد یا وضعیت خاص نیست، بلکه مجموعه‌ای از اقدامات متوالی و فراگیر است که به همه فعالیت‌های سازمان نفوذ و تسری پیدا می‌کند. این اقدامات در گستره عملیات یک سازمان و به شکلی مستمر روی می‌دهد و در مسیری که سازمان را اداره می‌کند پیش می‌برد (قائم‌ی و همکاران، ۱۳۹۹). حسابرسی داخلی یکی از عوامل کنترلی درون سازمانی است که در قالب سه عنصر اصلی ارزیابی و تقویت مدیریت ریسک، فرآیندهای مدیریت و کنترل‌های داخلی در ارزیابی و پیشبرد فرآیندهای مدیریت ریسک می‌تواند نقش قابل توجهی داشته باشد (رضاخانی و دادبه، ۱۴۰۰). حسابرسی داخلی دربردارنده رویه و روش‌های ایجاد اطمینان از دستیابی به اهداف سازمانی است و شامل ارزیابی مناسب ریسک و قابلیت اتکای گزارشگری درون و برون سازمانی است (فونسکا^۶ و همکاران، ۲۰۲۰). در بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، مطالعات موجود بر ویژگی‌ها و توانمندی‌های حسابرسان داخلی تأکید دارند که با عنوان شایستگی حسابرسان داخلی از آنها یاد می‌شود. از این منظر شاید بتوان «شایستگی» را کانون اصلی تمرکز مطالعات پیرامون حسابرسی داخلی دانست (حاجیها و جعفرپور، ۱۳۹۹).

شایستگی‌های حرفه‌ای در واحدهای حسابرسی داخلی ضروری می‌باشد زیرا حسابرسی داخلی یکی از عوامل کنترلی درون سازمانی است که در قالب سه عنصر اصلی ارزیابی و تقویت مدیریت ریسک، فرآیندهای مدیریت و کنترل‌های داخلی در ارزیابی و پیشبرد فرآیندهای مدیریت ریسک می‌تواند نقش قابل توجهی داشته باشد (رضاخانی و دادبه، ۱۴۰۰). حسابرسی

1. Tehseen
2. Mitaree
3. Vathanophas
4. Kennedy, Curtis & Waters
5. Bergman, Ferrer-Wreder & and ukaukien
6. Fonseca

داخلی دربردارنده رویه و روش‌های ایجاد اطمینان از دستیابی به اهداف سازمانی است و شامل ارزیابی مناسب ریسک و قابلیت اتکای گزارشگری درون و برون سازمانی است (فونسکا و همکاران، ۲۰۲۰). مباحث مرتبط با شایستگی و کیفیت عملکرد حسابرسی ریشه در مطالعات دی آنجلو^۱ به سال ۱۹۸۱ دارد. این مطالعه بعدها توسط تیمن و ترومن به سال ۱۹۸۶ توسعه یافت. اکثر تعاریف پیرامون شایستگی حسابرسان با وجود تفاوت‌هایی که باهم دارند، ویژگی‌های برشمرده توسط دی آنجلو را بازتاب می‌دهد. براین اساس می‌توان گفت شایستگی حسابرسان تابعی از توانایی حسابرسان در کشف تحریفات با اهمیت و گزارش این تحریفات می‌باشد (ساری و سوسانتو^۲، ۲۰۱۸).

در بررسی کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، مطالعات موجود بر ویژگی‌ها و توانمندی‌های حسابرسان داخلی تأکید دارند که با عنوان شایستگی حسابرسان داخلی از آنها یاد می‌شود. از این منظر شاید بتوان «شایستگی» را کانون اصلی تمرکز مطالعات پیرامون حسابرسی داخلی دانست (حاجیه‌ها و جعفرپور، ۱۳۹۹).

گراملینگ و همکاران (۲۰۰۴) با مرور پژوهش‌های اولیه در زمینه کیفیت حسابرسی داخلی نشان دادند که از میان سه عامل کیفیت حسابرسی داخلی، صلاحیت و اجرای کار در اولویت اول و بی طرفی در رتبه دوم قرار دارد؛ بنابراین صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی از جمله موضوعات با اهمیت در راستای دستیابی به حسابرسی داخلی با کیفیت و اثربخش است (رستمی و همکاران، ۱۳۹۸).

۲-۲- پیشینه پژوهش

ماداواکی^۳ و همکاران (۲۰۲۱) مطالعه‌ای با عنوان رابطه بین شایستگی حسابرسان داخلی و کیفیت گزارشگری مالی با توجه به نقش میانجی حمایت مدیریت ارشد انجام دادند. این تحقیق در قالب یک مطالعه مقطعی انجام شده است که داده‌های آن با استفاده از توزیع پرسشنامه در بین ۱۷۵ شرکت حسابرسی بدست آمده است. در مجموع ۱۴۹ پرسشنامه گردآوری و مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. بر اساس نتایج بدست آمده مشخص شد که رابطه مثبت و معناداری بین شایستگی حسابرسان داخلی و کیفیت گزارشگری مالی وجود دارد. همچنین مشخص شد که حمایت مدیریت به شکل جزئی رابطه بین شایستگی حسابرسان داخلی و کیفیت گزارشگری مالی را میانجیگری می‌کند.

ناگروهو^۴ و همکاران (۲۰۲۱) چارچوبی جهت بررسی رابطه بین شایستگی حسابرسان داخلی، اندازه کمیته حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی و تاثیر این عوامل بر اثربخشی حسابرسی داخلی انجام دادند. این تحقیق به صورت یک مطالعه پیمایشی و با توزیع پرسشنامه در بین ۱۷۸ نفر از حسابرسان در کشور اندونزی انجام شده است. تحلیل یافته‌ها با روش حداقل مربعات جزئی

1. DeAngelo
2. Sari & Susanto
3. Madawaki
4. Nugroho

حاکمی از آن بوده است که یک رابطه معنی‌دار بین هر متغیر مورد بررسی وجود دارد و همه آنها باعث بهبود اثربخشی حسابرسی داخلی می‌شوند. با این وجود تاثیر شایستگی حسابرسان داخلی و کیفیت حسابرسی بیش از اندازه کمیته حسابرسی داخلی بود.

کریستینا^۱ و همکاران (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی وضعیت و عوامل موثر بر شایستگی حسابرسان داخلی و استقلال آنها پرداخت. در این پژوهش از رویکرد توصیفی-اکتشافی برای وضعیت استقلال و شایستگی حسابرسان داخلی استفاده شده است. بدین منظور مصاحبه‌ای با ۸۹ نفر از حسابرسان چند شرکت حسابرسی مشهور در ایالت باندونگ انجام شده است. بر اساس نتایج بدست آمده مشخص شد که در مجموع، استقلال و شایستگی حسابرسان داخلی در ایالت باندونگ در وضعیت مناسبی قرار دارد. همچنین مشخص شد که حمایت/ دخالت مدیریت ارشد و حق الزحمه حسابرسی نیز در بهبود وضعیت استقلال و شایستگی حسابرسان داخلی تاثیر گذار هستند.

پورناماواتی و حمید^۲ (۲۰۲۱) در پژوهشی به بررسی تاثیر آموزش بر بهبود شایستگی حسابرسان داخلی پرداختند. این تحقیق به صورت شبه آزمایشی و شامل پیش آزمون و پس آزمون با طراحی گروه کنترل انجام شده است. نمونه مورد استفاده در این تحقیق شامل ۲۱ حسابرسان داخلی در ۷ گروه (گروه آزمایش) و ۲۱ حسابرسان داخلی در ۷ گروه دیگر (گروه کنترل) بود. بر اساس نتایج بدست آمده در این تحقیق مشخص شد آموزش تاثیر معناداری بر شایستگی حسابرسان داخلی داشته است؛ به شکلی که میانگین نمرات پس آزمون از لحاظ آماری تفاوت معناداری با نمرات کسب شده در مرحله پیش آزمون داشته است.

لی^۳ (۲۰۲۰) در پژوهشی تحت عنوان "شناسایی ابعاد شایستگی‌های مدیران برای دستیابی به عملکرد بالا" ابعاد موفقیت مدیری، تاثیرگذاری و نفوذ، تفکر به صورت مفهومی، تفکر تحلیلی، قوه ابتکار، اعتمادبه نفس، درک میان فردی، اهمیت برای سفارشات، جستجوی اطلاعات، کار تیمی و مشارکت، تخصص، توجه به خدمت به مشتری را جزء مهمترین ابعاد دانستند.

تیسین^۴ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی تحت عنوان "شناسایی ابعاد شایستگی‌های مدیران کارآفرین در توسعه کسب و کار" ابعاد شایستگی را در سه دسته شایستگی استراتژیک (شناسایی مشکلات، بازطراحی کسب و کار برای رسیدن به اهداف بلندمدت)، شایستگی اخلاقی (وفای به عهد، صداقت، مسئولیت پذیری)، شایستگی شبکه (ارتباط با شرکاء، تشریح مساعی با شرکاء) شناسایی می‌کند.

کریگل^۵ و همکاران (۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان "مشخصات شایستگی برای متخصصان ضعیف یک دیدگاه بین المللی"، پنج بعد را برای شایستگی حسابرسان شناسایی و معرفی نمود

1. Christina
2. Purnamawati & Hamid
3. Lee
4. Tehseen
5. Kregel

این پنج بعد عبارتند از: مهارت رهبری، مهارت تجزیه و تحلیل، مهارت فردی، مهارت ارتباطی و مهارت مدیریت پروژه.

بیری استنوا^۱ (۲۰۱۳) در پژوهشی با عنوان "مدیریت نظام آموزش و توسعه شایستگی مدیران" ابعاد توسعه شایستگی مدیران را مشتمل بر چهار حوزه می‌داند: ویژگی‌های شخصی مثل هوش، خلاقیت و خودمدیریتی؛ توانایی‌های حرفه‌ای مثل رهبری تعاملی، رقابتی و سازمانی؛ ویژگی‌های خاص مثل دانش حرفه‌ای، مدیریت ریسک، کارآفرینی و تیپ شخصیتی مثل سازگاری اجتماعی، اجتماعی و فعال بودن، ثبات عاطفی.

ریف (۲۰۱۳) در پژوهشی تحت عنوان "مؤلفه‌های کلیدی شایستگی مدیران" متذکر شده که شایستگی مدیران، مجموعه‌ای از کیفیت ویژه و خاص، دانش، مهارت یا رفتارهایی است که آنها باید برای موفقیت در شغل یا نقش خود دارا باشند و عبارتند از: فنون مذاکره، سیاست، مدیریت زمان، تصمیم‌گیری برای حل مسأله، ارتباطات، برنامه‌ریزی و سازماندهی، کار تیمی، قدرت متقاعد سازی، داشتن آرامش در برابر استرس و هماهنگ کردن موقعیت‌های گوناگون.

جرجانی و همکاران (۱۴۰۰) پژوهشی با عنوان "تبیین و ارائه مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران: یک مطالعه کیفی" انجام داده‌اند. در این مطالعه به روش کیفی و مبتنی بر تحلیل مضمون بود. ابزار گردآوری داده‌ها مصاحبه‌های نیمه‌ساختاریافته با ۱۲ نفر از خبرگان شاغل در سازمان تعاون روستایی ایران و نمونه‌ها به صورت هدفمند با روش گلوله برفی انتخاب شدند. یافته‌های این مطالعه نشان داد مدل شایستگی‌های حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران از ۵ مؤلفه شایستگی‌های فردی، دانش، توانایی، مهارت، اعتبار تشکیل شده است. نتایج این مطالعه گویای آن بود که مؤلفه‌های شناسایی شده برای مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی بر اساس ویژگی‌های خاص این سازمان دارای اولویت بیشتری هستند. بنابراین، جهت کاهش آسیب‌های سازمانی و جلوگیری از بروز فشارهای مالی انتخاب و انتصاب حسابرسان داخلی در این سازمان باید فراتر از یک جایگزینی ساده و بر اساس مدل شایستگی انجام شود.

پاکساز و عبدلی (۱۴۰۰) در مطالعه خود از طریق تحلیل فراترکیب ابتدا به واسطه وجود یک حسابرسی داخلی اثربخش، پیامدهای درون شرکتی با مشارکت ۱۲ نفر از نخبگان در قالب جامعه هدف، بخش کیفی شناسایی کردند. در بخش کمی نیز شاخص‌ها و مؤلفه‌های شناسایی شده به واسطه ایجاد پرسشنامه ماتریسی و با مشارکت ۳۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار مورد بررسی قرار گرفت تا ضمن مشخص نمودن مهمترین پیامدهای ایجاد شده به واسطه حسابرسی داخلی، اولویت بندی شود تا درک بهتری از وجود آن در ادبیات حسابرسی داخلی توسعه داده شود. دوره زمانی پژوهش طی سال‌های ۱۳۹۷-۱۳۹۸ بود. نتایج نشان داد که از میان ۱۸ شاخص شناسایی شده در مرحله تحلیل فراترکیب، ۴ شاخص در طی دو مرحله تحلیل دلفی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک حذف شدند و مجموعاً ۱۴ شاخص وارد فاز

تحلیل فراگیر تفسیرگرایانه شدند که نتایج در این بخش نشان داد، افزایش سطح بازده دارایی‌ها مهمترین پیامد درونی حسابرسی داخلی اثربخش می‌باشد.

جوکار و همکاران (۱۳۹۷) ضمن پژوهشی با عنوان بررسی رابطه شایستگی مدیران با توسعه سازمانی، مؤلفه‌های شایستگی مدیران را شامل شایستگی‌های گروهی، شایستگی‌های فنی و شایستگی‌های سازمانی معرفی کردند و گزارش کردند که همه آنها بر توسعه سازمانی تأثیر مثبت و معنادار داشتند.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش براساس هدف یک پژوهش کاربردی است و براساس روش یک پژوهش پیمایشی-مقطعی^۱ محسوب می‌شود. همچنین از منظر روش تحلیل داده‌ها یک پژوهش توصیفی از نوع همبستگی بوده است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل تمامی حسابرسان داخلی و مدیران مالی سازمان تعاون روستایی ایران، که مجموعاً شامل ۳۶۲ نفر می‌باشد. حجم نمونه با استفاده از فرمول کوکران ۱۸۶ نفر برآورد گردید.

رابطه ۱

$$n = \frac{N \times \left(\frac{Z_{\alpha}}{2}\right)^2 \times pq}{e^2(N-1) + \left(\frac{Z_{\alpha}}{2}\right)^2 \times pq} = \frac{957 \times (1.96)^2 \times (0.5 \times 0.5)}{(0.05)^2 \times (361) + (1.96)^2 \times (0.5 \times 0.5)} \cong 186$$

از آنجا که جامعه مورد بررسی همگن است برای نمونه‌گیری از روش تصادفی ساده استفاده شد و فرایند نمونه‌گیری تا دستیابی به ۱۸۶ نفر از حسابرسان ادامه یافت.

ابزار اصلی گردآوری داده‌های پژوهش پرسشنامه محقق ساخته بر اساس مدل بدست آمده از روش کیفی، استفاده شد. پرسشنامه پژوهش شامل ۵ سازه اصلی و ۵۹ گویه با طیف لیکرت پنج درجه است. بعد از ترسیم مدل بر اساس پرسشنامه محقق ساخته بین حسابرسان داخلی توزیع و نظر آنها گردآوری شد. ابعاد و مؤلفه‌های اصلی و فرعی پرسشنامه پژوهش در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول ۱. ابعاد و مؤلفه‌های اصلی و فرعی پرسشنامه شایستگی‌های حسابرسان داخلی

شماره سوالات	تعداد گویه‌ها	عوامل فرعی	شایستگی‌های اصلی
۱ تا ۵	۵	دانش تخصصی	دانش حسابرسان
۶ تا ۱۳	۸	دانش عمومی	
۱۴ تا ۱۵	۲	دانش ممیزی	

شماره سوالات	تعداد گویه‌ها	عوامل فرعی	شایستگی‌های اصلی
۱۶ تا ۲۱	۶	مهارت حرفه‌ای	مهارت حسابرسان
۲۲ تا ۲۸	۷	مهارت میان‌فردی	
۲۹ تا ۳۳	۵	ویژگی‌های اخلاقی	شایستگی‌های فردی
۳۴ تا ۳۹	۶	ویژگی‌های شخصیتی	
۴۰ تا ۴۳	۴	ویژگی‌های حرفه‌ای	
۴۴ تا ۴۸	۵	توانایی مدیریتی	توانایی حسابرسان
۴۹ تا ۵۱	۳	توانایی عاطفی	
۵۲ تا ۵۴	۳	توانایی ذهنی	
۵۵ تا ۵۶	۲	اعتبار حرفه‌ای	اعتبار حسابرسان
۵۷ تا ۵۹	۳	اعتبار عمومی	

برای سنجش روایی پرسشنامه از سه روش شامل روایی محتوایی، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. نخست با استفاده از روش محتوایی پرسشنامه به چند نفر از اساتید ارائه و مورد تایید واقع شد. در ادامه برای سنجش روایی همگرا مقدار *AVE* محاسبه شد. برای سنجش روایی واگرا نیز از روش فورنل و لارکر استفاده گردید. برای اطمینان از پایایی پرسشنامه نهایی از آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (*CR*) استفاده شد. آلفای کرونباخ برای کل پرسشنامه و تمامی متغیرها به تفکیک نیز استفاده گردید. نتایج مربوط به روایی و پایایی هر یک از متغیرهای پژوهش به تفکیک آمده است. هر یک از این مقادیر در بخش یافته‌های پژوهش ارائه شده است.

جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها، در این مطالعه ابتدا از روش «حداقل مربعات جزئی» برای اعتبارسنجی مدل و سپس از آزمون «تی-تک‌نمونه» برای سنجش وضعیت موجود سازه‌های پژوهش استفاده شد. یکی از عمده‌ترین دلایل گرایش به استفاده از تکنیک حداقل مربعات جزئی این است، که این روش به نرمال بودن جامعه و همچنین حجم نمونه متکی نیست. در اعتبارسنجی مدل علاوه بر سنجش روابط متغیرها باید برازش مدل نیز بررسی شود (آذر و غلامزاده، ۱۳۹۸). در این پژوهش برازش مدل ساختاری با استفاده از معیارهای ضریب تعیین (*R2*)، افزونگی^۱ و در نهایت آماره *GOF* استفاده شد. برای انجام حداقل مربعات جزئی از نرم افزار *Smart PLS* و برای آزمون تی- تک‌نمونه از نرم‌افزار *SPSS* استفاده گردید.

۴- یافته‌های پژوهش

۴-۱- ویژگی‌های جمعیت شناختی

طبق اطلاعات جدول ۲ ملاحظه می‌شود که بیشترین افراد به لحاظ سوابق شغلی بالاتر از ۲۰ سال می‌باشند و به لحاظ سنی از بین ۱۸۶ نفر، ۳۸ نفر دارای سن کمتر از ۳۵ سال، ۹۵ نفر دارای

1. Redundancy

سن بین ۳۵ تا ۴۵ سال، و ۵۳ نفر بالاتر از ۴۵ سال بودند و به لحاظ تحصیلات از بین ۱۸۶ نفر پاسخگو به پرسشنامه، ۱۱۸ نفر دارای تحصیلات کارشناسی، ۶۵ نفر دارای تحصیلات کارشناسی ارشد و ۳ نفر دارای تحصیلات دکتری می‌باشند و داده‌های مربوط به جنسیت پاسخگویان نشانگر آن است که از ۱۸۶ نفر مورد مطالعه ۱۱۰ نفر (معادل ۵۹ درصد) را مردان و ۷۶ نفر (معادل ۴۱ درصد) را زنان تشکیل می‌داد.

جدول ۲. خلاصه آمار توصیفی

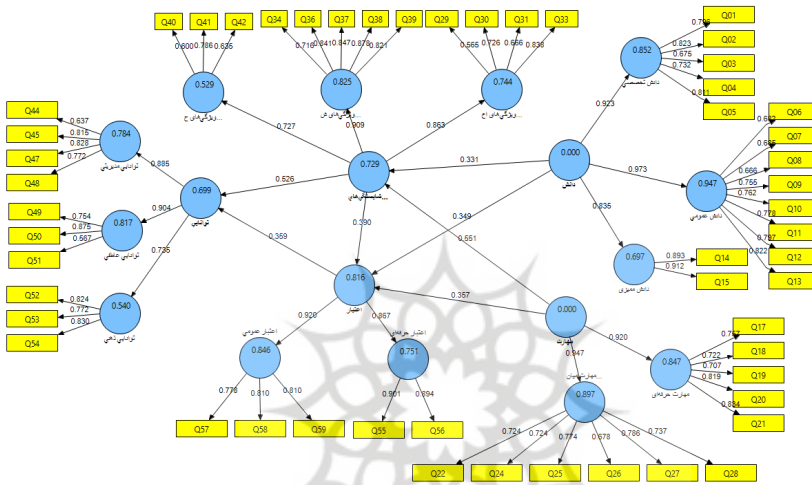
متغیر	تعداد=۱۸۶	درصد
جنسیت		
مرد	۱۱۰	۵۹٪
زن	۷۶	۴۱٪
تحصیلات		
کارشناسی	۱۱۸	۶۳٪
کارشناسی ارشد	۶۵	۳۵٪
دکتری	۳	۲٪
سن		
کمتر از ۳۵ سال	۳۸	۲۰٪
۳۵ تا ۴۵ سال	۹۵	۵۱٪
۴۵ سال و بیشتر	۵۳	۲۹٪
سابقه شغلی		
کمتر از ۱۰ سال	۴۴	۲۴٪
بین ۱۰ تا ۱۵ سال	۳۰	۱۶٪
بین ۱۵ تا ۲۰ سا	۳۶	۱۹٪
بالاتر از ۲۰ سال	۷۶	۴۱٪

۴-۲- روش حداقل مربعات جزئی

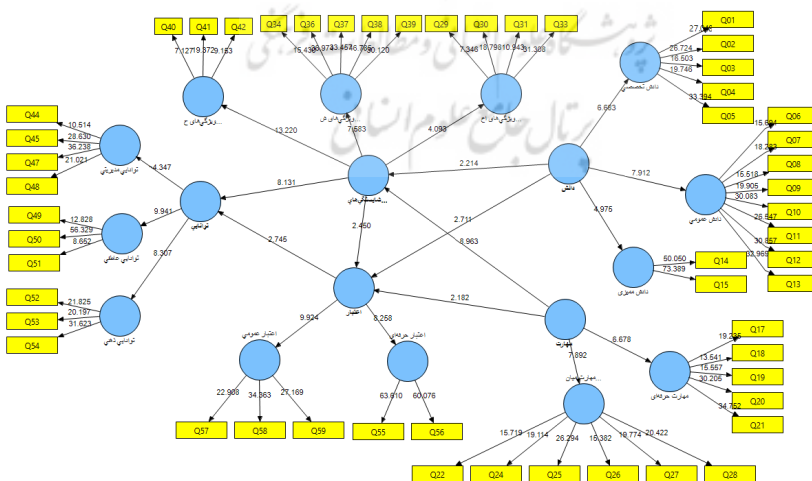
برای اعتبارسنجی مدل از تکنیک حداقل مربعات جزئی استفاده شد. براساس نتایج مدل بیرونی و اعتبارسنجی اولیه انجام شده، گویه‌های ۱۶، ۲۳، ۳۲، ۳۵، ۴۳ و ۴۶ به علت بارعاملی پایین حذف شدند و مدل مجدد اجرا شد. نتایج حاصل از اجرای مدل در حالت تخمین استاندارد مطابق شکل (۱) جهت و شدت رابطه میان متغیرها را نشان می‌دهد.

برای بررسی معناداری روابط متغیرهای مدل، از روش خودگردان سازی (بوت‌استرپ) استفاده شد، که آماره t از آن استخراج گردید. در سطح خطای ۵ درصد اگر مقدار آماره بوت‌استرپینگ بزرگتر از ۱/۹۶ باشد، همبستگی‌های مشاهده شده معنادار است. آماره t و مقدار بوت‌استرپینگ برای سنجش معناداری روابط نیز در شکل (۲) آمده است.

شکل ۱. خروجی اعتبارسنجی مدل با روش حداقل مربعات جزئی



شکل ۲. معناداری روابط متغیرها با روش حداقل مربعات جزئی (بوت‌استرپینگ)



۱-۲-۴- مدل بیرونی (مدل اندازه‌گیری): مدل بیرونی یا مدل اندازه‌گیری هم‌ارز تحلیل عاملی تأییدی در نرم‌افزار لیزرل یا اموس است. این بخش از مدل نشان می‌دهد، گویه‌هایی که برای سنجش هر یک از عوامل اصلی در نظر گرفته شده است از اعتبار کافی برخوردار می‌باشد. قدرت رابطه بین گویه‌ها، با عوامل مربوط با بارعاملی و معناداری آنها با آماره t مورد سنجش قرار گرفته است. لازم به ذکر است در روش حداقل مربعات جزئی، مقدار آماره t با روش بازنمونه‌گیری محاسبه گردید و در مطالعه حاضر از روش بوت‌استرپینگ برای بازنمونه‌گیری استفاده شده است. نتایج مدل بیرونی (مدل اندازه‌گیری) در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول ۳. نتایج مدل بیرونی (مدل اندازه‌گیری)

ابعاد	گویه‌ها	بارعاملی	آماره تی
دانش تخصصی	شناخت قوانین و استانداردهای مالی (Q01)	۰/۷۹۶	۲۷/۰۴۸
	شناخت ماهیت حساب‌ها (Q02)	۰/۸۲۳	۲۶/۷۲۴
	دانش حسابداری (Q03)	۰/۶۷۵	۱۶/۵۰۳
	دانش مالی (Q04)	۰/۷۳۲	۱۹/۷۴۶
	بودجه نویسی (Q05)	۰/۸۱۱	۳۳/۳۹۴
دانش عمومی	آگاهی به سیستم‌های نوین انبارداری و کنترل موجودی (Q06)	۰/۶۸۲	۱۵/۶۹۴
	آگاهی به تعمیر و نگهداری (Q07)	۰/۶۸۵	۱۸/۲۸۳
	پیش‌بینی و برآورد (Q08)	۰/۶۶۶	۱۵/۵۱۸
	آگاهی از مزایده و مناقصه (Q09)	۰/۷۵۵	۱۹/۹۰۵
	آگاهی به امور داخلی سازمان (شناخت درون سازمانی) (Q10)	۰/۷۶۲	۳۰/۰۸۳
	آگاهی از سیستم‌داری (Q11)	۰/۷۷۸	۲۶/۵۴۷
	آگاهی از سیستم بیمه (Q12)	۰/۷۹۷	۳۰/۸۵۷
	آگاهی از سیستم بانکی (Q13)	۰/۸۲۲	۳۲/۹۶۹
	علم ممیزی (Q14)	۰/۸۹۳	۵۰/۰۵
	دانش حسابرسی (Q15)	۰/۹۱۲	۷۳/۳۸۹
مهارت حرفه‌ای	دفاع از گزارش حسابرسی (Q17)	۰/۷۵۷	۱۹/۲۳۵
	دانش افزایشی (Q18)	۰/۷۲۲	۱۳/۵۴۱
	تسلط بر نرم افزارهای مالی (Q19)	۰/۷۰۷	۱۵/۵۵۷
	مدیریت جلسات (Q20)	۰/۸۱۹	۳۰/۲۰۵
	تسلط به زبان بدن (Q21)	۰/۸۳۴	۳۴/۷۵۲

آماره تی	بارعاملی	گویه‌ها	ابعاد
۱۵/۷۱۹	۰/۷۲۴	توانایی جلب احترام دیگران (Q22)	مهارت میان‌فردی
۱۹/۱۱۴	۰/۷۲۴	حل تعارضات بین فردی (Q24)	
۲۶/۲۹۴	۰/۷۷۴	مهارت تعامل با کارکنان (Q25)	
۱۵/۳۸۲	۰/۶۷۸	مهارت اقناع و مجاب کردن (Q26)	
۱۹/۷۷۴	۰/۷۸۶	مهارت‌های مکالمه (Q27)	
۲۰/۴۲۲	۰/۷۳۷	مهارت گوش دادن (Q28)	
۷/۳۴۶	۰/۵۶۵	شجاعت (Q29)	ویژگی‌های اخلاقی
۱۸/۷۹۸	۰/۷۲۶	ضابطه مندی (Q30)	
۱۰/۹۴۳	۰/۶۶۶	راز داری (Q31)	
۳۱/۳۰۸	۰/۸۳۸	فروتنی در رفتار (Q33)	
۱۵/۴۳	۰/۷۱۶	روحیه محاسبه‌گری (Q34)	ویژگی‌های شخصیتی
۳۶/۹۷۴	۰/۸۴۱	پوشش منظم و مرتب (Q36)	
۳۳/۴۵۷	۰/۸۴۷	صراحت و قاطعیت (Q37)	
۴۶/۷۸۵	۰/۸۷۸	مشاهده‌گری و دقیق‌نگری (Q38)	
۳۰/۱۲	۰/۸۲۱	ارتقاء جو (Q39)	
۷/۱۲۷	۰/۶۰۰	تعهد کاری (Q40)	ویژگی‌های حرفه‌ای
۱۹/۳۷۲	۰/۷۸۶	سلامت کاری (Q41)	
۹/۱۵۳	۰/۶۳۵	پرهیز از مچ‌گیری (Q42)	
۱۰/۵۱۴	۰/۶۳۷	توانایی استفاده از سیستم‌های اطلاعاتی (Q44)	توانایی مدیریتی
۲۸/۶۳	۰/۸۱۵	توانایی نظارت و کنترل (Q45)	
۱۶/۲۳۶	۰/۸۲۸	توانایی سازماندهی (Q47)	
۲۱/۰۲۱	۰/۷۷۲	توانایی هدایت و ارائه مشاوره (Q48)	
۱۲/۸۲۸	۰/۷۵۴	مدیریت هیجانات فردی (Q49)	توانایی عاطفی
۱۶/۳۲۹	۰/۸۵۷	تقویت روحیه نشاط و شادابی در تیم حسابرسی (Q50)	
۸/۶۵۲	۰/۵۶۷	افزایش امید در تیم حسابرسی (Q51)	
۲۱/۸۲۵	۰/۸۲۴	یادگیری پیوسته (Q52)	توانایی ذهنی
۲۰/۱۹۷	۰/۷۷۲	توانایی تحلیل گزارش (Q53)	
۱۱/۶۲۳	۰/۸۳۰	تفکر سیستماتیک (Q54)	
۱۱/۶۱	۰/۹۰۱	تجربه شغلی (Q55)	اعتبار حرفه‌ای
۱۰/۰۷۶	۰/۸۹۴	برخورد قاطع (Q56)	

اماره تی	بارعاملی	گویه‌ها	ابعاد
۲۲/۹۰۸	۰/۷۷۸	مهارت پاسخگویی (Q57)	اعتبار عمومی
۳۴/۳۶۳	۰/۸۱۰	مسئولیت‌پذیری (Q58)	
۲۷/۱۶۹	۰/۸۱۰	دارای حسن سابقه (Q59)	

مقادیر بارهای عاملی مشاهده شده بزرگتر از ۰/۵ بدست آمده است و آماره t نیز بزرگتر از ۱/۹۶ می‌باشد. بنابراین مدل بیرونی (اندازه‌گیری) مورد تأیید می‌باشد.

۲-۲-۴ اعتبار مدل بیرونی (اندازه‌گیری): برای ارزیابی اعتبار مدل بیرونی (اندازه‌گیری) از شاخص‌های زیر استفاده شده است:

- روایی همگرا که با محاسبه میانگین واریانس استخراج 1 (AVE) بررسی می‌شود.
 - آلفای کرونباخ که باید برای تمامی مولفه‌های مدل بالای ۰/۷ باشد.
 - پایایی ترکیبی 2 (CR) که باید برای تمامی مولفه‌های مدل بالای ۰/۷ باشد.
- برای روایی همگرا، و پایایی ترکیبی (CR) باید روابط زیر برقرار باشد:

$$CR > 0.7; CR > AVE; AVE > 0.5$$

جدول ۴. اعتبار بیرونی شایستگی‌های حسابرسان داخلی

آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی (CR)	AVE	سازه‌های اصلی
۰/۸۰۸	۰/۸۶۷	۰/۵۶۶	اعتبار حرفه‌ای
۰/۷۵۹	۰/۸۹۲	۰/۸۰۶	اعتبار عمومی
۰/۷۱۸	۰/۸۴۲	۰/۶۳۹	توانایی ذهنی
۰/۸۳۵	۰/۸۷۱	۰/۵۱۲	توانایی عاطفی
۰/۷۳۹	۰/۸۵۰	۰/۶۵۵	توانایی مدیریتی
۰/۷۷۳	۰/۷۸۲	۰/۵۵۲	دانش تخصصی
۰/۷۶۲	۰/۸۵۰	۰/۵۸۸	دانش عمومی
۰/۹۳۴	۰/۹۴۳	۰/۵۲۴	دانش ممیزی
۰/۸۲۶	۰/۸۷۸	۰/۵۹۲	مهارت حرفه‌ای
۰/۸۸۵	۰/۹۰۹	۰/۵۵۶	مهارت میان‌فردی
۰/۷۷۲	۰/۸۹۸	۰/۸۱۴	ویژگی‌های اخلاقی
۰/۸۴۶	۰/۸۷۶	۰/۵۴۶	ویژگی‌های حرفه‌ای
۰/۹۱۰	۰/۹۲۳	۰/۵۲۱	ویژگی‌های شخصیتی

1. Average Variance Extracted (AVE)

2. Composite Reliability (CR)

میانگین واریانس استخراج شده (*AVE*) بزرگتر از ۰/۵ است بنابراین روایی همگرا وجود دارد. آلفای کرونباخ تمامی متغیرها بزرگتر از ۰/۷ بوده بنابراین پایایی مورد تأیید است. مقدار پایایی ترکیبی (*CR*) نیز بزرگتر از *AVE* است و در تمامی موارد از آستانه ۰/۷ بزرگتر است، بنابراین شرط سوم نیز برقرار است.

روایی واگرا، دیگر معیار سنجش برازش مدل‌های اندازه‌گیری در روش *PLS* است. روایی واگرا به همبستگی پایین‌گویه‌های یک متغیر پنهان با سایر متغیرهای پنهان اشاره دارد. براساس روش پیشنهادی فورنل و لارکر (۱۹۸۱) روایی واگرا وقتی در سطح قابل قبول است که جذر *AVE* برای هر سازه بیشتر از واریانس اشتراکی بین آن سازه و سازه‌های دیگر در مدل باشد. بر این اساس روایی واگرای قابل قبول یک مدل اندازه‌گیری حاکی از آن است که یک سازه در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خود نسبت به سازه‌های دیگر دارد. در روش *PLS*، این امر به وسیله یک ماتریس صورت می‌گیرد که خانه‌های این ماتریس حاوی مقادیر ضرایب همبستگی بین سازه‌ها و قطر اصلی ماتریس جذر مقادیر *AVE* مربوط به هر سازه است. ماتریس روایی واگرا در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول ۵. ماتریس سنجش روایی واگرا

سازه‌های اصلی	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳
اعتبار حرفه‌ای (۱)	۰/۷۵۲												
اعتبار عمومی (۲)	۰/۲۱۷	۰/۸۹۷											
توانایی ذهنی (۳)	۰/۶۳۰	۰/۲۹۷	۰/۸۰۰										
توانایی عاطفی (۴)	۰/۵۴۰	۰/۳۴۴	۰/۵۸۶	۰/۷۱۵									
توانایی مدیریتی (۵)	۰/۳۵۸	۰/۱۴۲	۰/۱۷۸	۰/۳۰۷	۰/۸۰۹								
دانش تخصصی (۶)	۰/۴۲۹	۰/۳۱۷	۰/۳۹۱	۰/۶۷۱	۰/۶۱۸	۰/۷۴۳							
دانش عمومی (۷)	۰/۵۷۹	۰/۲۷۲	۰/۶۱۹	۰/۴۸۳	۰/۲۲۶	۰/۳۷۵	۰/۷۶۷						
دانش ممیزی (۸)	۰/۴۰۱	۰/۳۴۵	۰/۴۷۴	۰/۴۱۹	۰/۱۶۸	۰/۳۲۳	۰/۴۳۴	۰/۷۲۴					
مهارت حرفه‌ای (۹)	۰/۳۲۵	۰/۱۱۱	۰/۱۵۹	۰/۶۱۵	۰/۷۰۱	۰/۲۱۴	۰/۳۰۶	۰/۱۵۹	۰/۷۶۹				
مهارت میان‌فردی (۱۰)	۰/۲۱۹	۰/۳۱۹	۰/۱۵۴	۰/۱۰۶	۰/۲۸۹	۰/۴۵۵	۰/۲۶۷	۰/۳۹۶	۰/۱۱۴	۰/۷۴۵			
ویژگی‌های اخلاقی (۱۱)	۰/۲۶۴	۰/۲۱۴	۰/۳۱۲	۰/۱۸۹	۰/۱۷۵	۰/۳۶۶	۰/۲۹۱	۰/۳۵۵	۰/۴۱۲	۰/۱۸۷	۰/۹۰۲		
ویژگی‌های حرفه‌ای (۱۲)	۰/۱۵۸	۰/۱۶۰	۰/۲۵۷	۰/۴۶۱	۰/۴۶۴	۰/۲۹۳	۰/۱۹۱	۰/۲۸۹	۰/۴۱۵	۰/۳۷۷	۰/۱۵۲	۰/۷۳۹	
ویژگی‌های شخصیتی (۱۳)	۰/۵۶۱	۰/۳۲۱	۰/۳۷۴	۰/۲۹۹	۰/۳۳۰	۰/۳۰۵	۰/۲۴۰	۰/۲۵۷	۰/۵۱۴	۰/۸۷۴	۰/۳۶۳	۰/۴۶۳	۰/۷۲۲

همانگونه که در جدول (۵) مشاهده می‌کنید، جذر *AVE* که برای هر سازه گزارش شده است (قطر اصلی) از همبستگی آن با سایر سازه‌های مدل بیشتر است که این موضوع بیانگر روایی واگرای قابل قبول برای مدل‌های اندازه‌گیری است.

۳-۲-۴- مدل درونی (بخش ساختاری): پس از اطمینان از مدل‌های اندازه‌گیری از طریق آزمون پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا، می‌توان نتایج حاصل از مدل درونی را ارائه کرد. مدل درونی (بخش ساختاری) روابط میان سازه‌های اصلی پژوهش را نشان می‌دهد. خلاصه نتایج مدل درونی براساس ضریب مسیر مشاهده شده و مقدار آماره t (بوت‌استرپینگ) در جدول (۶) آمده است.

جدول ۶. خلاصه نتایج بخش ساختاری مدل (روابط متغیرهای مدل)

نتیجه	آماره t	بارعاملی	متغیر وابسته	متغیر مستقل
تایید	۲/۲۱۴	۰/۳۳۱	شایستگی‌های فردی	دانش حسابرسان
تایید	۸/۹۶۳	۰/۵۵۱	شایستگی‌های فردی	مهارت حسابرسان
تایید	۲/۷۱۱	۰/۳۴۹	اعتبار حسابرسان	دانش حسابرسان
تایید	۲/۱۸۲	۰/۳۵۷	اعتبار حسابرسان	مهارت حسابرسان
تایید	۲/۴۵۰	۰/۳۹۰	اعتبار حسابرسان	شایستگی‌های فردی
تایید	۸/۱۳۱	۰/۵۲۶	توانایی حسابرسان	شایستگی‌های فردی
تایید	۲/۷۴۵	۰/۳۵۹	توانایی حسابرسان	اعتبار حسابرسان

براساس نتایج مدل درونی در جدول (۶) روابط متغیرها به صورت زیر قابل تفسیر است: ضریب تأثیر دانش حسابرسان بر شایستگی‌های فردی مقدار $0/331$ و آماره t نیز $2/214$ بدست آمده است. بنابراین با اطمینان 95% می‌توان ادعا کرد: دانش حسابرسان بر شایستگی‌های فردی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ضریب تأثیر مهارت حسابرسان بر شایستگی‌های فردی مقدار $0/551$ و آماره t نیز $8/963$ بدست آمده است. بنابراین با اطمینان 95% می‌توان ادعا کرد: مهارت حسابرسان بر شایستگی‌های فردی تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ضریب تأثیر دانش حسابرسان بر اعتبار حسابرسان مقدار $0/349$ و آماره t نیز $2/711$ بدست آمده است. بنابراین با اطمینان 95% می‌توان ادعا کرد: دانش حسابرسان بر اعتبار حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ضریب تأثیر مهارت حسابرسان بر اعتبار حسابرسان مقدار $0/357$ و آماره t نیز $2/182$ بدست آمده است. بنابراین با اطمینان 95% می‌توان ادعا کرد: مهارت حسابرسان بر اعتبار حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ضریب تأثیر شایستگی‌های فردی بر اعتبار حسابرسان مقدار $0/390$ و آماره t نیز $2/450$ بدست آمده است. بنابراین با اطمینان 95% می‌توان ادعا کرد: شایستگی‌های فردی بر اعتبار حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ضریب تأثیر شایستگی‌های فردی بر توانایی حسابرسان مقدار ۰/۵۲۶ و آماره t نیز ۸/۱۳۱ بدست آمده است. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد: شایستگی‌های فردی بر توانایی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

ضریب تأثیر اعتبار حسابرسان بر توانایی حسابرسان مقدار ۰/۳۵۹ و آماره t نیز ۲/۷۴۵ بدست آمده است. بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان ادعا کرد: اعتبار حسابرسان بر توانایی حسابرسان تأثیر مثبت و معناداری دارد.

۴-۲-۴- اعتبار مدل درونی (بخش ساختاری): در نهایت برازش مدل بیرونی مورد بررسی قرار گرفته است. بخش ساختاری مدل بر خلاف مدل‌های اندازه‌گیری، به پرسش‌ها و متغیرهای آشکار مدل کاری ندارد و تنها به متغیرهای پنهان و روابط میان آن‌ها توجه می‌کند. شاخص‌های متعددی برای ارزیابی میزان برازش ساختاری مدل وجود دارد که هر یک از آنها مورد بررسی قرار گرفته است.

جدول ۷. خلاصه نتایج ارزیابی برازش ساختار مدل

GoF	روایی متقاطع اشتراکی	روایی متقاطع افزونگی	ضریب تعیین	سازه‌های اصلی
۰/۶۸۵	۰/۱۷۷	۰/۵۳۲	۰/۸۱۶	اعتبار حرفه‌ای
	۰/۴۱۷	۰/۱۸۴	۰/۷۵۱	اعتبار عمومی
	۰/۲۵۰	۰/۸۸	۰/۸۴۶	توانایی ذهنی
	۰/۱۲۳	۰/۲۰۶	۰/۶۹۹	توانایی عاطفی
	۰/۲۶۶	۰/۵۰۲	۰/۵۴۰	توانایی مدیریتی
	۰/۱۶۳	۰/۱۹۸	۰/۸۱۷	دانش تخصصی
	۰/۱۹۹	۰/۴۳۵	۰/۷۸۴	دانش عمومی
	۰/۱۳۵	۰/۵۰۴	-	دانش ممیزی
	۰/۲۰۳	۰/۳۳۵	۰/۸۵۲	مهارت حرفه‌ای
	۰/۱۶۷	۰/۳۰۲	۰/۹۴۷	مهارت میان فردی
	۰/۴۲۵	۰/۶۲۶	۰/۶۹۷	ویژگیهای اخلاقی
	۰/۱۵۷	۰/۶۳۸	۰/۷۲۹	ویژگیهای حرفه‌ای
	۰/۱۳۲	۰/۲۷۳	-	ویژگیهای شخصیتی

ضریب تعیین R^2 معیاری است که بیانگر میزان تغییرات هر یک از متغیرهای وابسته مدل است که به وسیله متغیرهای مستقل تبیین می‌شود. مقدار R^2 تنها برای متغیرهای درون‌زای مدل ارائه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زا مقدار آن برابر صفر است. هر چه مقدار R^2 مربوط

به سازه‌های درون‌زای مدل بیشتر باشد، نشان از برازش بهتر مدل است. چین (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به عنوان مقدار ملاک برای مقادیر ضعیف، متوسط و قوی بودن برازش بخش ساختاری مدل به وسیله معیار ضریب تعیین تعریف کرده است. ضریب تعیین R^2 سازه‌های درون‌زای مدل پژوهش مطلوب می‌باشد. مقدار ضریب تعیین توانایی حسابرسان داخلی ۰/۶۹۹ گزارش شده است که مقدار قابل توجهی است.

معیار استون-گیزر^۱ یا شاخص $Q2$ قدرت پیش‌بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند و باروش بلایند فولدینگ^۲ محاسبه می‌گردد. اگر مقدار شاخص $Q2$ مثبت باشد نشان می‌دهد که برازش مدل مطلوب است و مدل از قدرت پیش‌بینی کنندگی مناسبی برخوردار است (هنسلر و همکاران، ۲۰۱۵). مقدار شاخص $Q2$ در تمامی موارد مثبت بدست آمده است که نشان می‌دهد برازش مدل مناسب است.

شاخص GOF برازش مدل کلی را براساس هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری ارزیابی می‌کند. این شاخص با استفاده از جذر حاصل ضرب «میانگین شاخص R^2 » و «میانگین شاخص‌های اشتراکی^۳» محاسبه می‌شود (تننهاوس و همکاران، ۲۰۰۴). از آنجا که در حداقل مربعات جزئی مقدار اشتراکی با AVE برابر است و تزلس و همکاران (۲۰۰۹) فرمول زیر را ارائه کرده‌اند:

$$GoF = \sqrt{(R^2) \times (Communality)} = \sqrt{(R^2) \times (AVE)} \quad \text{رابطه ۳}$$

وتزلس^۴ و همکاران (۲۰۰۹) سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ را به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای Gof معرفی نموده‌اند. مقدار نیکویی برازش در این مطالعه برابر است. بنابراین مقدار نیکویی برازش در این مطالعه برابر است:

$$0.784 = (R^2) \times (AVE)$$

$$0.599 = (Communality)$$

$$GOF = \sqrt{0.784 \times 0.599} = 0.685$$

شاخص GOF برابر ۰/۶۸۵ بدست آمده است بنابراین مدل از برازش مطلوبی برخوردار است.

۴-۳- بررسی وضعیت موجود شایستگی‌های حسابرسان داخلی

در بخش دوم دیدگاه افراد پیرامون وضعیت شایستگی‌های حسابرسان داخلی با آزمون t تک‌نمونه بررسی شده است. در این آزمون فرض صفر ($H0$) مبتنی بر آن است که متغیر مورد

1. Stone-Geisser
2. Blindfolding
3. Communalities
4. Wetzless

بررسی در وضعیت مطلوبی قرار ندارد و فرض بدیل (H_a) نیز ادعای آزمون است. فرض صفر (H_0): متغیر مورد بررسی در وضعیت مطلوبی قرار ندارد. فرض بدیل (H_a): متغیر مورد بررسی در وضعیت مطلوبی قرار دارد. از آنجا که داده‌ها با طیف لیکرت ۵ درجه گردآوری شده است میانگین عدد ۳ یعنی نقطه وسط طیف لیکرت در نظر گرفته شده است. بنابراین بیان آماری فرضیه‌های پژوهش بصورت زیر است:

$$\begin{cases} H_0: \mu \leq 3 \\ H_1: \mu > 3 \end{cases}$$

خلاصه نتایج آزمون t تک‌نمونه در جدول (۸) ارائه شده است.

جدول ۸. نتایج آزمون t تک‌نمونه برای شایستگی‌های خرد حسابرسان داخلی

فاصله اطمینان ۹۵٪		مقدار معناداری	مقدار t	میانگین	متغیرهای پژوهش
حد بالا	حد پایین				
۱/۱۲	۰/۸۵۵	۰/۰۰۰	۲۳/۳۵۹	۳/۹۳۳	دانش تخصصی
۱/۲۳	۰/۸۷۳	۰/۰۰۰	۲۵/۲۱	۳/۹۴۸	دانش عمومی
۱/۷۱	۰/۸۹۷	۰/۰۰۰	۲۲/۳۸۹	۳/۹۸۴	دانش ممیزی
۱/۵۹	۰/۹۱۳	۰/۰۰۰	۲۶/۶۰۲	۳/۹۸۶	مهارت حرفه‌ای
۱/۷۸	۰/۹۳۱	۰/۰۰۰	۲۶/۸۸۸	۴/۵	مهارت میان‌فردی
۰/۹۸۳	۰/۸۱۵	۰/۰۰۰	۲۱/۲۰۱	۳/۸۹۹	ویژگی‌های اخلاقی
۱/۳۷	۰/۸۸۶	۰/۰۰۰	۲۴/۹۹۴	۳/۹۶۱	ویژگی‌های شخصیتی
۱/۳۳	۰/۸۷۳	۰/۰۰۰	۲۳/۴۸۶	۳/۹۵۳	ویژگی‌های حرفه‌ای
۱/۱۸	۰/۸۶۸	۰/۰۰۰	۲۴/۸۵۹	۳/۹۴۳	توانایی مدیریتی
۱/۴	۰/۸۴۶	۰/۰۰۰	۲۳/۴۸	۳/۹۲۵	توانایی عاطفی
۰/۹۸۱	۰/۷۷۲	۰/۰۰۰	۱۶/۵۹۷	۳/۸۷۶	توانایی ذهنی
۱/۱۲۶	۰/۹۸۱	۰/۰۰۰	۲۸/۶۷۷	۴/۵۴	اعتبار حرفه‌ای
۰/۹۷۸	۰/۷۹۶	۰/۰۰۰	۱۹/۱۹۲	۳/۸۸۷	اعتبار عمومی

جدول ۹. نتایج آزمون t تک نمونه برای شایستگی‌های اصلی حسابرسان داخلی

متغیرهای پژوهش	میانگین	مقدار t	مقدار معناداری	فاصله اطمینان ۹۵٪	
				حد پایین	حد بالا
دانش حسابرسان	۳/۹۵۵	۲۴/۴۸۵	۰/۰۰۰	۰/۸۷۸	۱/۳۲
مهارت حسابرسان	۳/۹۹۵	۲۷/۴۸۱	۰/۰۰۰	۰/۹۲۴	۱/۶۷
شایستگی‌های فردی	۳/۹۳۸	۲۴/۳۳۰	۰/۰۰۰	۰/۸۶۲	۱/۱۴
توانمندی حسابرسان	۳/۹۱۵	۲۱/۹۴۰	۰/۰۰۰	۰/۸۳۲	۰/۹۹۷
اعتبار حسابرسان	۳/۹۷۰	۲۶/۴۰۵	۰/۰۰۰	۰/۸۹۸	۱/۴۳

میانگین در تمامی موارد بزرگتر از حد وسط طیف لیکرت است. مقدار معناداری نیز ۰/۰۰۰ بدست آمده که کوچکتر از سطح خطای ۰/۰۵ است بنابراین میانگین مشاهده شده معنادار است. مقدار آماره t نیز همواره از مقدار بحرانی ۱/۹۶ بزرگتر است. همچنین هر دو کران بالا و پائین فاصله اطمینان مقداری بزرگتر از صفر بوده (مثبت) و ادعای آزمون تأیید می‌شود. به استناد هریک از این یافته‌های آماری با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت: شایستگی‌های حسابرسان داخلی در وضعیت موجود بالاتر از سطح متوسط قرار دارد.

۵- نتیجه‌گیری و پیشنهادات

سازمان تعاون روستایی ایران در مصاف با تغییرات سریع محیط‌های اقتصادی و اجتماعی، تغییرات تقاضا و نیازمندی‌های ذینفعان و تجدید ساختار به منظور رشد در آینده باید از حسابرسان داخلی توانمند برخوردار باشد تا بتواند به موقع از خود واکنش مناسب نشان دهد. چنانچه حسابرسان داخلی دانش و مهارت لازم در حوزه حسابرسی را دارا باشند ولی در رفتار و عملکرد آنها نتوان وجه تمایز و شایستگی را دید، در این صورت؛ نمی‌توان عنوان شایسته را به آنها اطلاق نمود. از سوی دیگر چنانچه حسابرسان داخلی از دانش و مهارت لازم و نگرش مطلوب، برخوردار باشند ولی در فرایند حسابرسی دچار بی تفاوتی گردند، شایستگی آنها اعتبارشان را کاهش می‌دهد. بنابراین با توجه به اهمیت موضوع و خلاء مطالعات در زمینه شایستگی حسابرسان داخلی و مؤلفه‌های اثرگذار بر آن در سازمان تعاون روستایی ایران، تعیین مؤلفه‌های شایستگی آنها و ضرورت تدوین مدل جامع شایستگی احساس گردید. در این راستا با انجام این پژوهش و استفاده از نتایج آن می‌تواند سطح شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران را ارتقاء داد و منجر به کاهش هزینه‌های سازمان گردید. مدیران با استفاده از شایستگی‌های بدست آمده می‌توانند افراد شایسته را برای انتخاب حسابرسان داخلی شناسایی نمایند، تا اهداف و رسالت سازمان‌ها محقق شود. حسابرسی داخلی نقش حیاتی در مدیریت ریسک سازمان دارد؛ به همین علت به حسابرسان داخلی متخصص و حرفه‌ای نیاز می‌باشد. استفاده از مدل تحقیق

حاضر باعث مدیریت بهتر ریسک در سازمان تعاون روستایی ایران می‌گردد. بکارگیری نتایج تحقیق حاضر می‌تواند باعث شود، حسابرس داخلی شایسته با ارائه حسابرسی با کیفیت، به افزایش محتوای اطلاعاتی خروجی‌های سیستم‌های مالی و حسابداری گردد. حسابرس داخلی شایسته مانع از بحران‌های مالی شده و فساد و پولشویی را کاهش داده و به پیشگیری و کشف تقلب‌ها می‌انجامد. در نبود یک سیستم حسابرسی داخلی اثر بخش، تحقق رسالت اصلی سازمان تعاون روستایی ایران بسیار مشکل است.

طبق یافته‌های پژوهش حاضر مؤلفه‌های مربوط به دانش و مهارت بیشترین تأثیرگذاری را بر مدل حاضر دارا می‌باشند، که از مؤلفه‌های کلیدی جهت کسب شایستگی حسابرسی داخلی می‌باشد. قدرت دانش برای مدیران زمانی مشخص می‌شود که درک کنند، تنها با ابزار دانش می‌توانند در نگاه مشتریان خود مزیت رقابتی پیدا کنند و به اهداف سازمانی خود برسند. قدرت دانش برای کارکنان زمانی هویدا می‌شود که از توجه ویژه مدیران به دلیل بهره‌مندی از دانش برخوردار باشند. بنابراین، هم از نظر کارکنان و هم از نظر مدیران «دانش قدرت است» (خواجوی و کرمانی، ۱۳۹۸). همچنین حسابرسان داخلی باید دانش کافی برای ارزیابی ریسک تقلب و ارزیابی مدیریت آن در سازمان را داشته باشند. اهمیت دانش به عنوان یک شایستگی اصلی حسابرسان داخلی در مطالعه رستمی و همکاران (۱۳۹۹) و ساری و همکاران (۲۰۲۱) نیز مورد اشاره قرار گرفته است. مهارت‌های حسابرسان داخلی چه از منظر مهارت‌های حرفه‌ای و چه از منظر مهارت‌های ادراکی و انسانی از دیگر شایستگی‌های لازم، برای تصدیق این پست است. حسابرسان داخلی برای انجام کار حسابرسی باید در زمینه محاسبات و تحلیل اطلاعات، مهارت بالا و قابل قبولی داشته باشند. البته در سال‌های اخیر به دلیل رشد فناوری و استفاده از سیستم‌های مالی و حسابداری مبتنی بر رایانه، یک حسابرس داخلی کارآمد باید علاوه بر اصول و فنون حسابداری و حسابرسی به کار با نرم افزارهای مالی و حسابداری مختلف نیز تسلط داشته باشد. تمرکز بر عنصر مهارت با نتایج حاصله از مطالعات کابرال و همکاران (۲۰۱۹) و رضاخانی و دادبه (۱۴۰۰) همسو است.

در این پژوهش تلاش شد تا به بررسی روابط بین متغیرهای اصلی پرداخته شود. نتایج نشان داد؛ دانش حسابرسان داخلی شامل دانش تخصصی، دانش عمومی و دانش ممیزی بر دستیابی حسابرسان داخلی به شایستگی‌های فردی شامل ویژگی‌های اخلاقی، ویژگی‌های شخصیتی و ویژگی‌های حرفه‌ای اثر مثبت و معنی‌داری دارند و با اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت. اهمیت دانش به عنوان یک شایستگی اصلی حسابرسان داخلی و در مطالعه رستمی و همکاران (۱۳۹۹) در مقاله‌ای با عنوان "طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی حسابرسان حسابرسی داخلی: رویکرد ترکیبی" انجام پذیرفته است، همسو می‌باشد.

مهارت حسابرسان داخلی شامل مهارت حرفه‌ای و مهارت میان فردی بر دستیابی حسابرسان داخلی به شایستگی‌های فردی (شامل ویژگی‌های اخلاقی، ویژگی‌های شخصیتی و ویژگی‌های حرفه‌ای) تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد؛ بنابراین، با اطمینان ۹۵ درصد تأیید شد. مهارت‌های

حساببرسان داخلی چه از منظر مهارت‌های حرفه‌ای و چه از منظر مهارت‌های میان فردی از دیگر شایستگی‌های لازم برای تصدی پست حسابرسی داخلی است. تمرکز بر عنصر مهارت با نتایج حاصله از مطالعه کابرال و همکاران (۲۰۱۹) همسو است.

دانش حساببرسان داخلی (شامل دانش تخصصی، دانش عمومی و دانش ممیزی) بر اتخاذ اعتبار حساببرسان داخلی شامل اعتبار حرفه‌ای و اعتبار عمومی اثر مثبت و معنی داری دارد و با اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت. ساری و همکاران (۲۰۲۱) به بحث اعتبار حساببرسان پرداخته شده و با نتایج حاصله همسو است.

مهارت حساببرسان داخلی (شامل مهارت حرفه‌ای و مهارت میان فردی) بر اتخاذ اعتبار حساببرسان داخلی (شامل اعتبار حرفه‌ای و اعتبار عمومی) اثر مثبت و معنی داری دارد و با اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت.

شایستگی‌های فردی (شامل ویژگی‌های اخلاقی، ویژگی‌های شخصیتی و ویژگی‌های حرفه‌ای) بر اتخاذ اعتبار حساببرسان داخلی (شامل اعتبار حرفه‌ای و اعتبار عمومی) اثر مثبت و معنی داری دارد و با اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت. متغیرهای مربوط به شایستگی‌های فردی با نتایج حاصله از مطالعه بولو و صادقی (۱۳۹۰) همسو است.

شایستگی‌های فردی (شامل ویژگی‌های اخلاقی، ویژگی‌های شخصیتی و ویژگی‌های حرفه‌ای) بر دستیابی حساببرسان داخلی به توانایی حساببرسان داخلی شامل توانایی عاطفی، توانایی ذهنی و توانایی مدیریتی اثر مثبت و معنی دارد دارد و با اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت. در نتایج مطالعه رضاخانی و دادبیه (۱۴۰۰) نیز به اهمیت توانایی حساببرسان اشاره شده است و از این منظر با نتایج پژوهش حاضر هم خوانی دارد.

اعتبار حساببرسان داخلی (شامل اعتبار حرفه‌ای و اعتبار عمومی) بر دستیابی حساببرسان داخلی به توانایی حساببرسان داخلی (شامل توانایی عاطفی، توانایی ذهنی و توانایی مدیریتی) اثر مثبت و معنی داری دارد و با اطمینان ۹۵ درصد مورد تأیید قرار گرفت. تأثیر گذاری اعتبار حساببرسان بر توانایی حساببرسان در مطالعه جاسمی (۱۳۹۹) مورد تأکید بوده و با نتایج پژوهش حاضر همسو است.

این پژوهش نشان داد، دانش حساببرسان داخلی، مهارت حساببرسان داخلی، شایستگی‌های فردی، اعتبار حساببرسان داخلی و توانایی حساببرسان داخلی برای عملکرد برجسته و موفق حساببرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران لازم و ضروری است.

بررسی وضعیت موجود حساببرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران، نشان داد که تمامی پنج مؤلفه مدل از حد متوسط نمره‌ها که ۳ می‌باشد، بیشتر هستند و به استناد هریک از این یافته‌های آماری با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت: شایستگی‌های حساببرسان داخلی در وضعیت موجود، بالاتر از سطح متوسط قرار دارد. بررسی نمره‌های دریافتی این پنج مؤلفه و مقایسه آن با عدد ۳، گویای این است که به ترتیب، متغیرهای مهارت حساببرسان داخلی، اعتبار حساببرسان داخلی، دانش حساببرسان داخلی نمره‌ای نزدیک به ۴ را به دست آورده اند که نشان

می‌دهد وضعیت مطلوب است و متغیرهای شایستگی‌های فردی و توانایی حسابرسان داخلی نمره ای بالاتر از حد متوسط را بدست آورده‌اند.

به طور کلی براساس دستاوردهای پژوهش، استفاده از مدل به دست آمده در پژوهش حاضر، برای مدیریت منابع انسانی در بخش حسابرسان داخلی به سازمان مرکزی تعاون روستایی ایران پیشنهاد می‌گردد. همچنین بر اساس مؤلفه‌های بدست آمده، جهت افزایش شایستگی حسابرسان داخلی، نسبت به آموزش این حسابرسان از ضعیف‌ترین مؤلفه، برنامه ریزی شود.

برای انجام پژوهش‌های همسو با موضوع این پژوهش، پیشنهادهایی به شرح ذیل ارائه می‌شود: پیشنهاد می‌شود شاخص‌های شناسایی شده در این پژوهش را با استفاده از روش‌های تصمیم‌گیری چند معیاره وزن دهی و رتبه بندی شوند.

پیشنهاد می‌شود با استفاده از روش تحلیل اهمیت - عملکرد به ارزیابی شاخص‌های شناسایی شده در این پژوهش پرداخته شود.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

- آذر، عادل؛ غلامزاده، رسول. (۱۳۹۸)، کمترین مربعات جزئی، تهران، انتشارات نگاه دانش.
- اسماعیلی، محمود رضا؛ ساعدی، عبدالله؛ شریعت نژاد، علی (۱۳۹۸)، تحلیل ارتباط شایستگی‌های استراتژیک مدیران با ارزش آفرینی منابع انسانی با رویکرد IRP، فصلنامه اندیشه مدیریت راهبردی، ۱۳(۱)، ۳۲۱-۳۴۶.
- بادآورنندی، یونس؛ تقی زاده خانقاه، وحید (۱۳۹۲)، بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری. فصلنامه بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۰(۲)، ۱۹-۴۲.
- بلالی ورنوسفادانی، حسن، نوروش، ایرج، انواری رستمی، علی اصغر. فرج زاده دهکردی، حسن (۱۳۹۶)، تبیین نقش توانایی‌های مدیریت بر رابطه میان کیفیت سود و مزاد بازده، مدیریت منابع در نیروی انتظامی، ۵(۴)، ۱۶۵-۱۹۶.
- بولسو، قاسم، صادقی، پیمان، (۱۳۹۰)، تاثیر ویژگی‌های اخلاقی فردی حسابرسان بر استفاده از راهنمای تصمیم در کشف تقلب مدیریت، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۶(۱)، ۷۴-۸۳.
- پاکساز، محمدحسین؛ عبدلی، محمدرضا (۱۴۰۰)، ارائه مدل پیامدهای درونی اثربخشی حسابرسی داخلی براساس تحلیل مدل فراگیر تفسیرگرایانه، نشریه دانش حسابرسی، ۲۱(۸۲)، ۱۴۲-۱۷۸.
- پیریایی حسین، نیکنامی مصطفی (۱۳۹۶)، ارائه مدلی برای بهبود نظام انتصاب و ارتقای مدیران آموزش و پرورش، دو فصلنامه مدیریت و برنامه ریزی در نظام‌های آموزشی، ۱۱(۱۰)، (پیاپی ۱۸)، ۹-۲۸.
- جاسمی، مسعود (۱۳۹۹)، بررسی اثر ویژگی‌های حسابرسی بر اثربخشی کنترل داخلی شرکت. فصلنامه رویکردهای پژوهشی نوین در مدیریت و حسابداری، ۴(۲۹)، ۹۷-۱۱۱.
- چرجانی، ندا؛ ودادی، احمد؛ غلامزاده، داریوش (۱۴۰۰)، تبیین و ارائه مدل شایستگی حسابرسان داخلی سازمان تعاون روستایی ایران. نشریه مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۹(۴)، ۷۰۷-۷۳۴.
- جوکار، علی؛ فلاح، وحید؛ صفاریان، سعید (۱۳۹۷)، بررسی رابطه شایستگی مدیران با توسعه سازمانی (مطالعه موردی)، فصلنامه رهبری و مدیریت آموزشی، ۱۲(۱)، ۴۱-۵۴.
- حاج کریمی عباسعلی، رضائیان علی، هادی زاده مقدم اکرم، بنیادی نائینی علی، (۱۳۹۰)، طراحی مدل شایستگی‌های مدیران منابع انسانی بخش دولتی در ایران، چشم انداز مدیریت دولتی، ۲(۸)، ۲۳-۴۳.
- حاجیه‌ها، زهره؛ جعفرپور، هومن (۱۳۹۹)، کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، گزارشگری مالی و کارایی حسابرسی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران. دانش حسابرسی، ۲۰(۷۹)، ۷۰-۴۷.
- خواجه‌سوی، شکراله، کرمانی، احسان (۱۳۹۸)، بررسی عوامل مؤثر بر تسهیم دانش در مؤسسات حسابرسی، فصل

نامه دانش حسابرسی، ۱۹(۷۵)، ۶۰-۳۱.

۱۴. دری، بهروز؛ حبیبی، معصومه؛ بهرامی نسب، مریم. (۱۳۹۴)، شناسایی شایستگی‌های استراتژیک مدیران ارشد صنعت پتروشیمی. مدیریت منابع انسانی در صنعت نفت، ۶(۲۳)، ۲۱۷-۲۴۲.
۱۵. دریایی، مجید؛ نیکومرام، هاشم؛ خان محمدی، محمدحامد (۱۳۹۹)، تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطا کاری سازمانی در حرفه حسابرسی. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۲۷-۵۰.
۱۶. رستمی، امین، ودیعی، محمدحسین، باقرپور ولاشانی، محمدعلی، (۱۳۹۸)، تدوین الگوی شایستگی مدیران حسابرسی داخلی، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۱(۱۴)، ۷۰-۱۰۲.
۱۷. رستمی، امین؛ ودیعی، محمد حسین؛ باقرپور ولاشانی، محمد علی (۱۳۹۹)، طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی حسابرسان حسابرسی داخلی: رویکرد ترکیبی. دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، ۵(۹)، ۲۶۷-۲۲۵.
۱۸. رضاخانی، مجید؛ دادبه، فاطمه (۱۴۰۰)، نقش حسابرسی داخلی در مدیریت ریسک جامع شرکت‌های بیمه در ایران. پژوهش نامه بیمه، ۳۶(۱۴۱)، ۱۴۷-۱۷۰.
۱۹. زنگریز، حسن؛ نوه ابراهیم، عبدالرحیم؛ آراسته، حمیدرضا. سلطانیه، فرزاد. (۱۳۹۶)، طراحی الگوی شایستگی‌های استراتژیک مدیران کارکردی با استفاده از روش تحلیل مضمون، فصلنامه مدیریت آموزشی، ۶(۱)، ۹-۴۹.
۲۰. عباس پور، عباس؛ احمدی، منیژه؛ رحیمیان، حمید؛ دلاور، علی. (۱۳۹۵)، تبیین و ارائه مدل شایستگی سربازرسان در سازمان بازرسی کل کشور با رویکرد نظریه داده‌بنیاد. فصلنامه آموزش و توسعه منابع انسانی، ۱۰(۳)، ۹۵-۱۲۴.
۲۱. فرهادی نژاد، محسن، (۱۳۹۲)، تدوین مدل شایستگی‌های مدیریتی مدیران دولتی اثربخش با استفاده از نظریه داده‌بنیاد، رساله دکتری، دانشگاه فردوسی مشهد، دانشکده علوم اداری و اقتصادی.
۲۲. قائمی، فاطمه؛ مرادی، زهرا؛ علوی، غلامحسین (۱۳۹۹)، تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود، فصلنامه پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۲۸۰-۲۵۹.
۲۳. کاوسی خامنه، روشنک؛ پورعزت، علی اصغر؛ عباسی، طیبه. (۱۳۹۶)، شناسایی و تدوین ویژگی‌های مناسب برای احراز شایستگی وزیر علوم، تحقیقات و فناوری. نشریه مدیریت دولتی. شماره ۹. دوره ۶۰. ص ۳۵-۶۰.
۲۴. محسنی نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر؛ تقوی فرد، محمد تقی (۱۳۹۹)، مدلی برای شناسایی معیارهای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی از منظر خبرگان حرفه‌ای. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۲(۲)، ۲۶۲-۲۳۵.
۲۵. مرادی، بابک؛ بحری ثالث، جمال (۱۳۹۷)، عوامل موثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی مطالعه موردی: بانک‌ها و شرکت‌های دولتی آذربایجان غربی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸)، ۱۰۷-۱۲۲.
۲۶. منتی، وحید؛ بابایی، مقداد. (۱۳۹۴)، حسابرسی داخلی و تقلب. دو ماهنامه حسابرسان داخلی، ۱۱(۵۶)، ۳۳-۶۰.
۲۷. مهدوی غلامحسین، نمازی نویدرضا، (۱۳۹۵)، رتبه‌بندی سنج‌های موثر بر وظایف و جایگاه واحد حسابرسی داخلی در دستگاه‌های اجرایی، فصلنامه حسابداری سلامت، پاییز و زمستان، دوره ۵، شماره ۲، پیاپی ۹۱-۱۱۱.
۲۸. وکیلان آغویی، مهدی؛ مرادی، مهدی؛ صالحی، مهدی؛ جباری نوقایی، مهدی (۱۴۰۰)، اهمیت کنترل‌های داخلی متناسب با اندازه شرکت‌ها، فصلنامه حسابداری مالی، ۱۳(۴۹)، ۱۳۹-۱۷۲.

ب- منابع خارجی:

1. Aggarwal, G., & Sharma, G. S. (2020). Factors Affecting Internal Audit Effectiveness and Performance in Government Organizations of Ethiopia. Journal of Financial Planning and Management, 2 (5), 44-60.
2. Bergman, L. ; Ferrer-Wreder, L. and ukaskien, R. (2015). Career outcomes of adolescents with below average IQ: Who succeeded against the odds? Intelligence, 52, 9-17.
3. Bayarystanova , Elmira. (2013). Education System Management And Professional Competence Of Managers. Procedia - Social and Behavioral Sciences ,140, 427 – 43.
4. Boyatzis, R. E. (1982). The Competent Manager: A Model for Effective Performance. New

- York: Wiley.
5. Cabral, S., Mahoney, J. T., McGahan, A. M., & Potoski, M. (2019). Value creation and value appropriation in public and nonprofit organizations. *Strategic Management Journal*, 40(4), 465-475.
 6. Canning, R. (1990). The quest for competence. *Industrial and Commercial Training*, 22(5), 12-16.
 7. Chen, T., Fu, M., Liu, R., Xu, X., Zhou, S., & Liu, B. (2019). How do project management competencies change within the project management career model in large Chinese construction companies?. *International Journal of Project Management*, 37(3), 485-500.
 8. Currie, G., & Darby, R. (1995). Competence-based management development: Rhetoric and reality. *Journal of European Industrial Training*, 19(5), 11-18.
 9. Christina, V., Rahayudhy, A. T., & Nurmeilita, T. (2021). Independence and Competency of Internal Auditors at SOES in Bandung City. *Review of International Geographical Education Online*, 11(6), 682-687.
 10. Dulewicz, V. (1989). Assessment centres as the route to competence. *Personnel Management*, 21(11), 56-59.
 11. Fornell, C. and Larcker, D. (1981); "Evaluating Structural Equation Modeling with Unobserved Variables and Measurement Error"; *Journal of Marketing Research*, 18(1), 39-50.
 12. Fonseca, A. D. R., Jorge, S., & Nascimento, C. (2020). The role of internal auditing in promoting accountability in Higher Education Institutions. *Revista de Administração Pública*, 54, 243-265.
 13. Glaze, T. (1989). *Cadbury's dictionary of competence*. *Personnel Management*, 21(7), 44-48.
 14. Gaosong, Q., & Leping, Y. (2021). Measurement of internal audit effectiveness: Construction of index system and empirical analysis. *Microprocessors and Microsystems*, 10(4), 46-62.
 15. Henseler, J., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2015). A new criterion for assessing discriminant validity in variance-based structural equation modeling. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 43(1), 115-135.
 16. Kennedy, B.; Curtis, K. and Waters, D. (2014). The personality of emergency nurses: Is it unique? *Australasian Emergency Nursing Journal*, 17, 139-145.
 17. Kregel, I., N. Ogonek, and B. Matthies. (2019). Competency profiles for lean professionals – an international perspective. *International Journal of Productivity and Performance Management* 68(2), 423-446.
 18. Lado, A., & Wilson, M. C. (1994). Human resource systems and sustained competitive advantage: A competency-based perspective. *Academy of Management Review*, 19(4), 699-727.
 19. Lee, Y. (2020). "Exploring high-performers' required competencies", *Expert Systems with Applications*, 37(1), 434-439.
 20. Madawaki, A., & Ahmi, A. (2021). Internal audit functions, financial reporting quality and moderating effect of senior management support. *Meditari Accountancy Research*.
 21. McLagan, Patricia A. (1980)., Competency models. *Training and Development Journal*, 34(12), 22-26.
 22. McHale J. (1995) Co-parenting and triadic interactions during infancy: The roles of marital distress and child gender. *Developmental Psychology*; 31:985-996.
 23. Meyer, T & Semark, P. (1996). A Framework for the Use of Competencies for Achieving Competitive Advantage. *South African Journal of Business Management*, 27(4), p.96-103.
 24. Mitaree, R (2007). An Evaluation of a Competency Model Developed and Implemented for Executives at Thai Service Business State Enterprise. *RU international journal*, Volume 1, No. 1, pages 165-184.
 25. Nugroho, Y., Uzliawati, L., & Taqi, M. (2021). The Effect of Audit Quality, Internal Audit Size, Auditor Competency and Management Support on the Effectiveness of Internal Audit, 8(2), 154-169.
 26. Pickett, Les (2020), Competencies and Managerial Effectiveness: Putting Competencies to

- Work , -Human Resources International, Public Personnel Management, 27(1), 103-115.
27. Purnamawati.Wahyu, Hamid. Achir Yani S.(2021),The Influence of Training On Internal Audit Community Health Centers To Internal Auditor Competency In Implementation Of Health Promotion Service Performance Audit In The Community Health Centers Service Within The Health Department of Hulu Sungai Tengah, Journal of Nursing and Health Sciences,1(1),56-67.
 28. Ref, G. (2013). Interviews: Competency Based Starting Point Series. University of ULSTER.
 29. Sari, N. Z., & Susanto, A. (2018). The effect of auditor competency and work experience on information systems Audit quality and supply chain (case study: Indonesian Bank). International Journal Of Supply Chain Management (IJSCM), 7(5), 732-747.
 30. Sari, D. R., Mursalim, M., Lannai, D., & Ahmad, H. (2021). The Effect of Accountability, Audit Knowledge and Gender on Internal Auditor Performance. Point of View Research Accounting and Auditing, 2(2), 150-159.
 31. Steward , J., & Hamline , B. (1992 a).Competency-based Qualifications: The Case Against Change. Journal Of European Industrial Training , 16(7) ,21-32.
 32. Tehseen S, Ahmed FU, Qureshi ZH, Uddin MJ, Ramayah T, (2019), Entrepreneurial competencies and SMEs' growth: the mediating role of network competence, Asia-Pacific Journal of Business Administration, 11(1), 2-29.
 33. Tenenhaus, M., Amato, S., & Esposito Vinzi, V. (2004). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modelling. In Proceedings of the XLII SIS OMSOntific meeting, 48(1),739-742.
 34. Vathanophas. Vichita , Thai-ngam. Jintawee, (2007) Competency Requirements for Effective Job Performance in The Thai Public Sector, Contemporary Management Research 13(1), 45-70.
 35. Wetzels, M., Odekerken-OMhröder, G., & Van OpOSn, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hSOraICShical construct models: Guidelines and empirical illustration. MIS quarterly, 177-195.