

## Designing a model and prioritizing competencies of internal audit managers: a mixed-methods approach

**Amin Rostami**

Ph.D. Student in accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran, [aminrostami@stu.um.ac.ir](mailto:aminrostami@stu.um.ac.ir)

Mohamad Hosein Vadeei \*

Associate Professor, Department of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. (Corresponding Author).  
[mhvadeei@um.ac.ir](mailto:mhvadeei@um.ac.ir)

Mohamad Ali Bagherpour Velashani

Associate Professor, Department of Accounting, Ferdowsi University of Mashhad, Mashhad, Iran. [bagherpour@um.ac.ir](mailto:bagherpour@um.ac.ir)

### Abstract:

Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity that helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control and governance processes. As the roles of internal auditors increasingly change in organizations, new competencies are needed. The purpose of this research is to identify and prioritize competencies of internal audit managers. In this research, mixed methods (quantitative and qualitative methods) are used. In other words, first, qualitative research method and grounded theory approach are used for identifying competencies. To achieve this goal, with obtaining 18 faculty members and internal auditing experts insights through unstructured interviews in 2018-2019, we developed internal auditors' competency model in Iran. According to this model, internal auditor managers need a series of individual, technical, managerial and environmental competencies to achieve the desired level of effectiveness. Then, in the quantitative part of the research, by analyzing the questionnaires received from internal auditors and using Friedman's test, we prioritized the dimensions of competence of internal audit managers in the small, medium and large companies of Iran. The research results show that three dimensions of work experience, academic education, and Mastery of Internal Audit Standards in small, medium and large Iranian companies have a higher priority than other dimensions. In addition, in large companies, intellectual and analytical competencies, expertise in risk management, governance, information

technology and quality frameworks have a higher priority than small and medium companies, which can be due to complex operating cycles and processes.

**Key Word:** Mixed Methods (Quantitative and Qualitative Methods), Grounded Theory, Internal Auditors, and Competency Model.

Copyrights



This license only allowing others to download your works and share them with others as long as they credit you, but they can't change them in any way or use them commercial.

**طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی:****رویکرد ترکیبی**امین رستمی<sup>۱</sup> محمدحسین ودیعی<sup>۲\*</sup> محمدعلی باقرپور ولاشانی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۹۸/۰۴/۱۱

تاریخ دریافت: ۹۸/۰۳/۰۸

**چکیده**

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 بخشد. 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. هدف پژوهش حاضر طراحی مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی با توجه به ویژگی‌های محیطی و شرایط حاکم بر حرفه حسابرسی داخلی در ایران می‌باشد. در این راستا از روش تحقیق ترکیبی استفاده شده است. به عبارت دیگر، ابتدا جهت شناسایی شایستگی‌های مدیران حسابرسی داخلی از روش کیفی نظریه‌پردازی داده بنیاد استفاده شده است. به این منظور از طریق مصاحبه‌های ساختار نیافته با ۱۸ نفر از اساتید دانشگاه و متخصصان فعال در حوزه حسابرسی داخلی در سال ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ مدل شایستگی مدیران حسابرسی داخلی ارائه گردید. بر اساس این مدل، مدیران حسابرسی داخلی به منظور دستیابی به سطح مطلوب اثربخشی، باید دارای مجموعه‌ای از شایستگی‌های فردی، فنی، مدیریتی و محیطی باشند. سپس در قسمت کمی تحقیق از طریق تحلیل پرسشنامه‌های دریافت شده از متخصصان حسابرسی داخلی و با استفاده از آزمون فریدمن، ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی اولویت‌بندی گردید. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که سه مولفه تجربه و سوابق کاری، تحصیلات دانشگاهی و تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی از اولویت بالاتری نسبت به سایر ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی برخوردارند. به علاوه در شرکت‌های بزرگ،

<sup>۱</sup> دانشجوی دکتری حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. aminrostami@stu.um.ac.ir<sup>۲</sup> دانشیار حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران (نویسنده مسئول). mhvadeei@um.ac.ir<sup>۳</sup> دانشیار حسابداری دانشگاه فردوسی مشهد، مشهد، ایران. bagherpur@um.ac.ir

شایستگی‌های فکری و تحلیلی، تسلط بر مباحث مدیریت ریسک، نظام راهبری، فناوری اطلاعات و چارچوب‌های کیفی نسبت به شرکت‌های کوچک و متوسط از اولویت بیشتری برخوردار است که می‌تواند به دلیل اندازه بزرگتر این شرکت‌ها و به تبع آن وجود چرخه‌ها و فرآیندهای پیچیده عملیاتی باشد.

**واژگان کلیدی:** روش ترکیبی، تئوری داده‌بنیاد، حساب‌برسان داخلی، مدل شایستگی.

## ۱-مقدمه

طی سالیان اخیر، در عرصه جهانی تحولات زیادی در محیط کسب و کار پدید آمده که اثرات فراگیری بر ماهیت و کارکرد فعالیت شرکت‌ها گذاشته است. از جمله این تحولات می‌توان به توسعه اقتصادی مبتنی بر دانش و سرمایه فکری، افزایش رقابت و ریسک شرکت‌ها، تحول سریع در فناوری اطلاعات، توجه به توسعه پایدار، اهمیت یافتن مسئولیت‌های اجتماعی و رعایت اخلاق سازمانی اشاره کرد. با توسعه این عناصر در عرصه اقتصادی و تأثیر آن بر نحوه اداره شرکت‌ها، ادامه حیات و پایداری شرکت‌ها بیش از پیش در گرو ارزش آفرینی برای ذینفعان است. در این راستا نیاز به راهبری نظام‌مند سازوکارهای تحقق برنامه‌ها و اهداف سازمانی تعیین شده و نیز سیستم‌های دقیق و اطمینان بخش سنجش عملکرد و کنترل می باشد که خود مستلزم استقرار نظام حسابرسی داخلی اثربخش است. حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می کند (مدیریت حسابرسی داخلی بورس اوراق بهادار تهران، ۱۳۸۷). ایجاد، رشد و تکامل حرفه حسابرسی داخلی در سطح بین المللی با تاریخچه انجمن بین المللی حسابرسان داخلی که در سال ۱۹۴۱ در ایالات متحده امریکا تشکیل شد، گره خورده است. این انجمن از سال ۱۹۴۷ اقدامات مؤثری را در این زمینه آغاز کرده و دستاوردهای خوبی حاصل شده است. در کشور ما نیز در چند سال اخیر با مطرح شدن واگذاری‌ها در چارچوب اصل ۴۴ قانون اساسی (خصوصی سازی) و الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابرسی داخلی در کانون توجه حرفه حسابرسی قرار گرفته است. تشکیل کمیته حسابرسی داخلی سازمان بورس و اوراق بهادار، تشکیل انجمن حسابرسان داخلی ایران و تصویب و انتشار دستورالعمل کنترل‌های داخلی و منشور کمیته و واحد حسابرسی داخلی بیانگر توجه به حسابرسی داخلی در سال‌های اخیر بوده است. به رغم تلاش‌های قابل تقدیر در انسجام بخشیدن به حرفه، باید اذعان داشت که حرفه حسابرسی داخلی در ایران با وضعیت مطلوب خود کماکان فاصله زیادی دارد و با وجود تغییرات چشمگیر به وجود آمده در محیط اقتصادی و حرفه‌ای حسابداری، تغییرات بنیادینی در این حرفه صورت نگرفته است (پورموسی، ۱۳۸۸؛ منتی و بابایی، ۱۳۹۴). از طرف دیگر حسابرسی داخلی پس از ارایه نخستین تعریف از آن، تغییرات چشمگیری یافته است و طی این مدت، دامنه محدود سنجش و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی به طیف وسیع‌تری از فعالیت‌های مختلف سازمان توسعه پیدا کرده است (باقرپور ولاشانی و همکاران، ۱۳۹۱). بدیهی است که با تغییر نقش حسابرسان داخلی و بازتعریف حسابرسی داخلی، به مهارت‌ها و شایستگی‌های جدید مرتبط با آن نیاز است.

صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی از جمله موضوعات با اهمیت در راستای دستیابی به حسابرسی داخلی با کیفیت و اثر بخش است. برخی پژوهش‌ها نشان می‌دهند که حرفه حسابرسی داخلی با ضعف انتخاب افراد حرفه‌ای و متخصص مواجه است. این در حالی است که حسابرسی داخلی نقش حیاتی در حاکمیت شرکتی و مدیریت ریسک سازمان دارد و به افراد حرفه‌ای و متخصص نیاز دارد. در غیر این صورت در انجام وظایف خود در سازمان‌ها با مشکل مواجه خواهد شد. پژوهش آگ (۲۰۱۳) نشان می‌دهد، حسابرسان داخلی که در کار خود مهارت لازم را ندارند بر حاکمیت شرکتی آن سازمان اثر نامطلوبی گذاشته و امکان تقلب در سازمان ایجاد شده است. به علاوه پژوهش‌های پراویت (۲۰۰۹) و کریست و همکاران (۲۰۱۴) نشان می‌دهد که عدم وجود حسابرسان داخلی ماهر موجب مدیریت و دستکاری در سود شده است. همچنین ایمانی برندقی و همکاران (۱۳۹۷) نیز بیان کردند که ضعف در کنترل‌های داخلی منجر کیفیت پایین گزارشگری مالی و سرمایه‌گذاری ناکارآمد شده است.

مدل‌های شایستگی، ابزاری را برای تعیین آنچه که در حال و آینده مورد نیاز است فراهم می‌کنند. شایستگی‌ها منجر به بهره‌وری و کاهش هزینه‌های سازمان می‌شوند (هوشیار و رحیم‌نیا، ۱۳۹۲). از این رو انتخاب و انتصاب افراد شایسته از مهمترین و حساسترین مسائل در فرایند کار هر سازمانی خواهد بود. دویس و همکاران (۲۰۰۴) نیز اذعان می‌نمایند که سازمان‌های اثربخش باید افراد شایسته را شناسایی و حفظ نمایند تا رسالت‌شان محقق شوند.

با عنایت به مطالب فوق، می‌توان اظهار داشت که مدل‌های جامع شایستگی در واحدهای حسابرسی داخلی نیز می‌تواند اثربخشی هرچه بیشتر اعضا را به همراه داشته باشد. علی‌رغم اهمیت روز افزون نقش حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و تغییر نقش حسابرسی داخلی به حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و توجه به ابعاد مدیریت ریسک در سنوات اخیر و نیز الزامی شدن ایجاد و بکارگیری کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۱، ادبیات پیرامون صلاحیت و شایستگی‌های حسابرسان داخلی در ایران واکاوی و تبیین نگردیده و به نظر می‌رسد پژوهش پیرامون این موضوع به دلیل نقش با اهمیت سرمایه انسانی در سازمان‌ها ضروری باشد. لذا هدف پژوهش حاضر شناسایی ابعاد شایستگی مدیران واحدهای حسابرسی داخلی در شرکت‌های ایرانی با استفاده از نظریه داده بنیاد<sup>۱</sup> و سپس اولویت‌بندی ابعاد مذکور در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ است.

در ادامه مقاله شامل بخش‌های زیر است: در بخش ۲ مبانی نظری و پیشینه پژوهش ارائه می‌شود. در بخش ۳، سوال‌ها و فرضیه‌های پژوهش بیان می‌گردد. در بخش ۴، روش پژوهش و

<sup>1</sup> Grounded theory

نحوه تدوین مدل و اولویت‌بندی ابعاد شایستگی توضیح داده می‌شود. در بخش ۵، یافته‌های پژوهش بیان می‌گردد. بحث و نتیجه‌گیری پژوهش نیز در بخش ۶ ارائه می‌گردد.

## ۲- مبانی نظری و مروری بر پیشینه پژوهش

### ■ تعریف و هدف شایستگی

بر اساس تعریف لی دیست و وینترتون (۲۰۰۵) شایستگی، مجموعه‌ای از ابعاد عملکرد قابل مشاهده می‌باشد که شامل دانش، مهارت‌ها، گرایش‌ها و رفتارها و نیز قابلیت‌های سازمانی و فرایند تیمی می‌باشد و با عملکرد بالا مرتبط می‌باشد و باعث می‌شود سازمان به مزیت رقابتی پایدار دست یابد. و سرلی (۲۰۰۵) بیان می‌کند که اتفاق نظر در رشته منابع انسانی بر روی این تعریف از شایستگی می‌باشد: مجموعه‌ای از دانش، مهارت‌ها، توانایی‌ها و دیگر خصوصیات فردی مرتبط با کار که عملکرد برجسته را در حوزه مسئولیت ایجاد می‌کند. در پژوهش حاضر نیز تعریف فوق از شایستگی که مورد نظر اکثر متخصصان منابع انسانی است مد نظر می‌باشد.

برای این که یک سازمان، رویکرد مبتنی بر شایستگی را نسبت به منابع انسانی اجرا کند، باید شایستگی‌ها تعیین و مدلی توسعه پیدا کند که این شایستگی‌ها را توصیف کند (کوکران، ۲۰۰۹). به عبارت دیگر هدف رویکرد مبتنی بر شایستگی عبارتست از تعیین شایستگی‌های مورد نیاز افراد برتر در پست‌های کلیدی سرتاسر سازمان و تلاش برای گزینش و آموزش اثربخش و اطمینان از این که عملکرد شایسته تشخیص و پاداش داده می‌شود (وسرلی، ۲۰۰۵). مدیریت مبتنی بر شایستگی فرایندی تلفیقی است که باعث قرار گرفتن افراد در جایگاه سازمانی مناسب، مطابق با توانایی‌ها، قابلیت‌ها و مهارت‌های کاری شده و موجب گسترش صلاحیت‌های تخصصی و حرفه‌ای می‌شود. آگوت و همکاران (۲۰۰۳) اینگونه استدلال نموده‌اند که مدیران در یک سازمان، در صورتی اثربخش می‌باشند که هم به وظایف شغلی و هم به تغییرات محیطی پاسخ دهند. جهت سازگاری با این دو تقاضا، چارچوب مدیریت سنتی که مبتنی بر دانش و مهارت می‌باشد کافی نیست. به علاوه سازمان‌ها بایستی بتوانند نوآوری و یادگیری مستمر را ارتقاء دهند، به طوری که کارکنان دانش و مهارت‌های خود را برای مواجهه با نیازهای در حال تغییر محیط به روز کنند (لاولر، ۱۹۹۴). در نتیجه، سازمان‌های امروز تاکید ویژه‌ای را بر روی منابع انسانی و شایستگی‌های آن‌ها دارند.

### ■ صلاحیت حسابرسان داخلی، بعد مهم کیفیت حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی یک فعالیت اطمینان بخش و مشاوره‌ای است که برای ارزش افزایی و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۱). پذیرش داوطلبانه یا الزامی (برای ناشران بورسی و فرابورسی به موجب ماده ۱۰ دستورالعمل کنترل‌های داخلی مصوب هیئت

مدیره سازمان بورس در سال ۱۳۹۱) حسابرسی داخلی توسط شرکت‌های ایرانی مستلزم صرف مبالغ زیادی جهت استخدام حسابرسان داخلی، برون‌سپاری، ترکیب استخدام و برون‌سپاری و یا انجام حسابرسی داخلی توسط شرکت‌های مادر می‌باشد. در این راستا عمده شرکت‌ها به دنبال پاسخ به این سؤال هستند که در مقابل مبالغ سرمایه‌گذاری شده و اهداف مدنظر قرار گرفته شده برای حسابرسی داخلی، آیا کار به نیروهای متخصص واگذار شده است یا خیر و به صورت کلی آیا خدمات حسابرسی داخلی با کیفیت ارائه می‌گردد (نیکبخت و همکاران، ۱۳۹۶). معیارهای اندازه‌گیری کیفیت حسابرسی داخلی بیشتر بر سه جزء که توسط استانداردهای حسابرسی مستقل تجویز گردیده‌اند؛ متمرکز بوده است که شامل صلاحیت (خبرگی)، بیطرفی (واقع‌بینی) و اجرای عملیات حسابرسی داخلی است (انجمن حسابداران رسمی آمریکا<sup>۱</sup>، ۱۹۹۰؛ هیئت نظارت بر حسابداری شرکت‌های سهامی عام<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷؛ فدراسیون بین‌المللی حسابداران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۹). 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 بیطرفی 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 اثر بخش است. مطابق با بند ۴ ماده ۶ منشور فعالیت حسابرسی داخلی مصوب هیئت مدیره سازمان بورس و اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ نیز تیم حسابرسی داخلی باید از دانش، تجربه و مهارت‌های متنوع (در حوزه‌های مختلفی مانند دانش مالی، فناوری اطلاعات، سیستم‌ها و همچنین دانش خاص عملیات اصلی شرکت) برخوردار باشد.

#### ■ پیشینه پژوهش

با وجود اهمیت داشتن کیفیت حسابرسی داخلی و به طور خاص شایستگی‌های حسابرسان داخلی، دانش کمی در خصوص آن وجود دارد. تا به امروز پژوهش‌های انجام گرفته داخلی و خارجی عمدتاً به ارتباط میان کیفیت حسابرسی داخلی با حسابرسی صورت‌های مالی (حسابرسی مستقل) متمرکز بوده‌اند و هرکدام از این پژوهش‌ها دیدگاه محدودی از کیفیت حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داده‌اند و از نظر روش پژوهش، عمدتاً مبتنی بر پارادایم پژوهش اثباتی صورت گرفته‌اند. یکی از مهمترین محدودیت‌های نظری این پژوهش‌ها آن است که عمدتاً کیفیت حسابرسی داخلی در آن‌ها تعریف نشده و عموماً بر اساس معیارهای مدنظر استانداردهای حسابرسی مستقل (صلاحیت، بیطرفی، اجرای عملیات) و واکاوی ذهن پرسش‌شوندگان، پیمایش

<sup>1</sup> AICPA

<sup>2</sup> PCAOB

<sup>3</sup> IFAC

شده‌اند. بر اساس استانداردهای حسابرسی مستقل، حسابرس مستقل می‌بایست قضاوت حرفه‌ای خود را در ارزیابی کیفیت واحد حسابرسی داخلی شامل ارزیابی صلاحیت و خبرگی، بیطرفی و ماهیت و دامنه کار انجام شده حسابرسی داخلی مرتبط با گزارشگری مالی و حسابرسی صورت‌های مالی به کار گیرند. به عبارت دیگر پژوهش‌های قبلی عمدتاً در حوزه‌های کیفیت حسابرسی داخلی و ارتقای عملکرد یا اثربخشی سازمان یا کیفیت گزارشگری مالی و نیز کیفیت حسابرسی داخلی و میزان اتکای حسابرسان مستقل صورت پذیرفته است و به صلاحیت و شایستگی حسابرسان بعنوان یکی از ابعاد کیفیت حسابرسان داخلی توجه شده است. در جدول ۱، خلاصه پژوهش‌های داخلی و خارجی (که در آن به ابعاد صلاحیت و شایستگی حسابرسان اشاره شده) ارائه شده است. جدول ۱. پژوهش‌های داخلی و خارجی در حوزه حسابرسی داخلی - با تاکید بر ابعاد شایستگی

## حسابرسان داخلی

پژوهشگران/ سال انجام پژوهش	موضوع پژوهش	شایستگی حسابرسان به عنوان معیار کیفیت حسابرسی
پراویت و همکاران (۲۰۰۹)، لین و همکاران (۲۰۱۱)، میزیر و همکاران (۲۰۱۱)، اگ (۲۰۱۳)، گراس و کوخ (۲۰۱۷)، مبشری (۱۳۹۲)، عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴)	کیفیت حسابرسی داخلی و مدیریت سود/ ارزیابی حسابرسان مستقل از عملکرد حسابرسان داخلی/ نقش حسابرسان داخلی در افشای نقاط ضعف/ کیفیت حسابرسی داخلی و پیامدهای گزارشگری مالی	تحصیلات، تجربه، آموزش، گواهینامه حرفه‌ای،
بادارا و سایدین (۲۰۱۳)، لنز (۲۰۱۳)، فتحی عبداللهی و آقایی (۱۳۹۶)، نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶)، رحمانی و محمود خانی (۱۳۹۶)، خالد و همکاران (۲۰۱۸)	بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی	کارکنان باصلاحیت و باتجربه، اخلاق حرفه‌ای، دانش حسابرس، برنامه‌ریزی صحیح، خبرگی و شایستگی حسابرس داخلی، گواهینامه‌های حرفه‌ای، استفاده از فن‌آوری و به روز بودن روش‌های رسیدگی، مهارت‌های ارتباطی شفاهی، نوشتاری و گوش دادن
ملسکیو و ساتن (۲۰۱۵)	اتکای حسابرسان مستقل بر حسابرسان داخلی استفاده کننده از حسابرسی مستمر	استفاده حسابرسی داخلی از فن‌آوری‌های نوین از قبیل حسابرسی مستمر
دی سای و همکاران (۲۰۱۱)، پیزنی و همکاران (۲۰۱۵)، دی سای و همکاران (۲۰۱۷)، مشایخی و همکاران (۱۳۹۵)، نیکبخت و معادی نژاد (۱۳۸۸)	اتکای حسابرسان مستقل بر حسابرسان داخلی/ تاثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر تاخیر گزارش حسابرسی/ تاثیر کیفیت واحد حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسان مستقل	صلاحیت و خبرگی، مهارت‌های فنی، صلاحیت حرفه‌ای
وو و همکاران (۲۰۱۶)	تاثیر شایستگی‌ها بر عملکرد حسابرسی داخلی	همکاری تیمی، مهارت‌های کامپیوتری، توانایی حل مساله

بر اساس پژوهش‌های فوق‌الذکر، صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی از جمله موضوعات با اهمیت در راستای دستیابی به حسابرسی داخلی با کیفیت و اثر بخش است. از طرف دیگر، بررسی‌ها نشان می‌دهد که عموماً حسابرسان داخلی افراد تازه کار می‌باشند که لازم است استانداردهای کیفیت در عملیات حسابرسی داخلی را در کار خود بکار گرفته و علاوه بر آن تحت آموزش مداوم باشند (گراملینگ و همکاران، ۲۰۰۴). حسابرسی داخلی می‌تواند به استقرار حاکمیت شرکتی و مدیریت ریسک اثر بخش در سازمان کمک نماید، اما معمولاً با چالش انتخاب حدود و میزان عملیات حسابرسی داخلی و انتخاب افراد حرفه‌ای با کیفیت برای انجام حسابرسی داخلی مواجه است (انجمن حسابرسان داخلی، ۲۰۱۱). بارکلی (۲۰۱۲) در مقاله خود به بررسی بازار کار حسابرسان داخلی در انگلستان پرداخته است و گزارش می‌کند که با کمبود حسابرس داخلی حرفه‌ای به طور ساختاری در اقتصاد انگلستان مواجه هستیم و این کمبود متعلق به شرایط حاضر نیست، بلکه همواره از گذشته وجود داشته است. همچنین مطالعات نشان می‌دهد که دانشجویان متخصص حسابداری علاقه کمتری برای ورود به حرفه حسابرسی داخلی دارند. این مطالعات در ابعاد گسترده در سازمان‌های حسابرسی داخلی انجام شده که بخشی از آن وجود آزمون‌های حرفه‌ای تخصصی بسیار را برای ورود به حرفه حسابرسی داخلی از علل آن معرفی کرده‌اند (بورتون و همکاران، ۲۰۱۴).

علی‌رغم اهمیت نقش حسابرسان داخلی در سازمان‌ها، ادبیات پژوهش پیرامون صلاحیت و شایستگی‌های حسابرسان داخلی در پژوهش‌های داخلی و خارجی واکاوی و تبیین نگردیده و چارچوب مفهومی مدونی ارائه نشده است. عمده پژوهش‌های انجام شده در زمینه شایستگی‌ها مربوط به مدیران بانک، مدیران بخش دولتی، مدیران آموزشی، مدیران هتل‌ها و غیره است. در جدول ۲ خلاصه‌ای از مهمترین پژوهش‌های داخلی و خارجی صورت پذیرفته در زمینه شایستگی به تفکیک ابعاد شایستگی ارائه شده است.

به گفته ویتاللا (۲۰۰۵) اگرچه تفاوت در اولویت بندی شایستگی‌ها در پست‌های مختلف مدیریتی وجود دارد اما تا حدودی تعمیم پذیری در خصوص شایستگی‌ها وجود دارد و بسیاری از شایستگی‌های مدیران، عمومی و قابل انتقال می‌باشد. با کنکاش در ابعاد شایستگی در پژوهش‌های داخلی و خارجی که برخی از آن‌ها در جدول ۲ نشان داده شد، می‌توان ۴ حوزه کلی زیر را برای ابعاد شایستگی ارائه داد. ۱- شایستگی‌های فنی که مربوط به دانش خاص هر شغل می‌باشد و با توجه به نوع شغل متفاوت می‌باشد و پایه و اساس انجام صحیح یک شغل را شکل می‌دهد. ۲- شایستگی‌هایی محیطی که با توجه به گرایش‌ات کسب و کار شکل می‌گیرد. ۳- شایستگی‌های مدیریتی که مربوط به وظایف خاص مدیران و تلاش‌های مدیران جهت

توانمندسازی زیردستان می‌باشد. ۴- شایستگی‌های فردی که مربوط به خصوصیات و ویژگی‌های فردی مدیر و ارتباطات و روابط اجتماعی مدیر می‌باشد.

جدول ۲- خلاصه پیشینه پژوهش‌های خارجی و داخلی در زمینه شایستگی به تفکیک ابعاد شایستگی

سال	پژوهشگر	ابعاد مدل شایستگی
۲۰۱۹	تسین و همکاران	شایستگی استراتژیک (شناسایی مشکلات، بازطراحی کسب و کار برای رسیدن به اهداف بلند مدت)، شایستگی اخلاقی (وفای به عهد، صداقت، مسئولیت پذیری)، شایستگی شبکه (ارتباط با شرکاء، تشریک مساعی با شرکاء)
۲۰۱۹	کریگل و همکاران	مهارت رهبری، مهارت تجزیه و تحلیل، مهارت فردی، مهارت ارتباطی، مهارت مدیریت پروژه
۲۰۱۹	میر	رهبری پروژه، آموزش، فرهنگ بهبود مستمر، شش سیگما، ارتباط با ذینفعان
۲۰۱۸	براون و همکاران	تفکر استراتژیک، سازگاری با محیط، پاسخگویی، توانایی تجزیه و تحلیل، ارتباطات، فناوری اطلاعات، هوش هیجانی، شجاعت مدیریتی، مدیریت تغییر، پرورش نوآوری، تفکر تحلیلی
۲۰۱۸	اسر و همکاران	استراتژی ارتباط قوی، همدلی، اجتناب از استرس، مذاکره موثر، اعتماد به نفس
۲۰۱۷	آبیاتی و همکاران	مهارت‌های آموزشی، سخنرانی، مهارت‌های اجتماعی، مهارت‌های تجزیه و تحلیل، مهارت‌های بحث و گفتگو
۲۰۱۴	ایتکن و ون تریر	شایستگی‌های رهبری، شایستگی‌های سازمانی تشریک مساعی با شرکاء، کارگروهی، ارتباطات، برنامه ریزی، مدیریت سازمان و فرآیندها
۲۰۱۳	تریولاس و دریموسیس	رهبری، انگیزش و تعهد، خودکنترلی، جرات، آرامش داشتن، جسارت، خلاقیت، نتیجه مداری، کارآمدی، مشورت، مذاکره، تعارض و بحران، قابلیت اعتماد، ارزش مداری، بکارگیری اصول اخلاقی
۲۰۱۱	سئول و همکاران	مهارت‌های شناختی (مهارت‌های فنی مانند فناوری اطلاعات و مباحث آماری، و مهارت‌های تحلیلی)، مهارت‌های رفتاری (مهارت‌های فردی و میان فردی مانند صداقت و درستکاری و ارتباطات، مهارت‌های سازمانی مانند دانش تجاری، و تطبیق کار حسابرسی داخلی با سیستم‌های سازمانی و روش‌ها و استانداردها)
۲۰۱۰	لی	موفقیت مداری، تاثیرگذاری و نفوذ، تفکر به صورت مفهومی، تفکر تحلیلی، قوه ابتکار، اعتماد به نفس، درک میان فردی، اهمیت برای سفارشات، جستجوی اطلاعات، کار تیمی و مشارکت، تخصص، توجه به خدمت به مشتری
۲۰۰۹	کوکران	ارتباطات اثربخش، یادگیری مستمر، توجه به ارائه خدمت به مشتری، تنوع/چند فرهنگی، مدیریت اثر بخش منابع، انعطاف پذیری، ادراک میان فردی، حرفه ای گرای، کار تیمی و رهبری، پذیرش و به کار گیری تکنولوژی، فکر و حل مشکل
۱۳۹۶	برزگری و همکاران	شاخص‌های صفات ضروری (پاسخگو بودن، اعتماد به نفس)، شاخص مهارت پایه (مهارت‌های حسابرسی، شناخت شیوه‌های تقلب)، شاخص مهارت پیشرفته (تجزیه و تحلیل و تفسیر اطلاعات مالی)، شاخص اخلاقی (عدالت، بی‌طرفی، صداقت)

سال	پژوهشگر	ابعاد مدل شایستگی
۱۳۹۵	مهدیلو ترکمانی و همکاران	کار تیمی، برقراری ارتباط، تسهیم دانش، آینده‌نگاری و نوآوری فناوری، تفکر انتقادی، تحمل ابهام، مدیریت تعارض، مدیریت ریسک
۱۳۹۳	فرهادی نژاد و همکاران	ویژگی‌های شخصیتی، نگرشی، رفتاری
۱۳۹۲	هوشیار و رحیم نیا	دانش عمومی، دانش تخصصی، بازاریابی، مدیریت منابع انسانی، آگاهی از محیط، اداره کردن صحیح شعبه

با دقت در ابعاد و مولفه‌های شایستگی در پژوهش‌های مختلف، مشاهده می‌شود که غیر از شایستگی‌های حوزه فنی که خاص هر شغل می‌باشد، در میان شایستگی‌های حوزه‌های مدیریتی، محیطی و فردی، اشتراکاتی وجود دارد. انتظار بر این است که حوزه‌های شناسایی شده فوق دارای جامعیت بوده و بتواند برای ارائه مدل شایستگی در حوزه شغلی حسابرسی داخلی بکار رود. به علاوه پژوهش‌های انجام شده در زمینه شایستگی، عمدتاً از روش‌های کیفی و یا روش‌های تحقیق آمیخته استفاده کرده‌اند. همانگونه که ویتاللا (۲۰۰۵) نیز بیان می‌کند، کار در حوزه شایستگی‌های مدیریتی نیاز به پژوهش‌های کیفی بیشتری دارد. در نتیجه در پژوهش حاضر سعی بر آن است با استفاده از روش نظریه‌پردازی داده بنیاد و مصاحبه ساختار نیافته شایستگی‌های مدیران حسابرسی داخلی شناسایی و در قالب مدلی جامع ارائه شود. سپس اهمیت و اولویت ابعاد شایستگی شناسایی شده به تفکیک شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی بررسی و ارائه گردد.

### ۳- سوال‌ها و فرضیه‌های پژوهش

#### ■ سوال‌های بخش کیفی پژوهش

در بخش کیفی سوال‌های پژوهش به شرح زیر است:

- شایستگی‌های مدیران واحد حسابرسی داخلی شامل چه اجزاء و ابعادی است؟

- چه الگویی می‌توان برای تبیین شایستگی‌های مدیران حسابرسی داخلی در ایران ارائه نمود؟

در بخش کمی سوال پژوهش به شرح زیر است:

- کدام یک از ابعاد شایستگی‌ها در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی اهمیت و اولویت بیشتری دارد؟

فرضیه اصلی بخش کمی پژوهش به شرح زیر است:

H0: اولویت همه شایستگی‌های شناسایی شده مدیران حسابرسی داخلی یکسان است.

H1: حداقل یک شایستگی دارای اولویت متفاوتی از سایر شایستگی‌های شناسایی شده مدیران حسابرسی داخلی است.

فرضیه‌های بخش کمی پژوهش به تفکیک شرکت‌های بزرگ، متوسط و کوچک ایرانی به شرح زیر است:

فرضه فرعی اول: حداقل یک شایستگی دارای اولویت متفاوتی از سایر شایستگی‌های شناسایی شده مدیران حسابرسی داخلی در شرکت‌های بزرگ ایرانی است.

فرضه فرعی دوم: حداقل یک شایستگی دارای اولویت متفاوتی از سایر شایستگی‌های شناسایی شده مدیران حسابرسی داخلی در شرکت‌های متوسط ایرانی است.

فرضه فرعی سوم: حداقل یک شایستگی دارای اولویت متفاوتی از سایر شایستگی‌های شناسایی شده مدیران حسابرسی داخلی در شرکت‌های کوچک ایرانی است.

#### ۴- روش شناسایی پژوهش

در این پژوهش، از روش تحقیق ترکیبی اکتشافی استفاده شده است. به عبارت دیگر، ابتدا جهت تدوین مدل شایستگی مدیران حسابرسی داخلی از روش کیفی نظریه‌پردازی داده بنیاد و جهت اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مذکور از روش کمی و آزمون فریدمن استفاده شده است.

تئوری داده‌بنیاد را می‌توان به عنوان رویکردی پژوهشی معرفی کرد که در آن براساس داده‌های واقعی و از طریق روشی علمی نظریه‌های جدید تدوین می‌شود. پژوهشگران در مواردی- که درباره حوزه مورد مطالعه، تقریباً چیزهای شناخته شده کمی وجود دارد یا زمانی که هیچ تئوری داده‌بنیادی برای توضیح تناسب ساختارهای خاص با رفتارهای تحت بررسی وجود نداشته باشد، از تئوری داده‌بنیاد استفاده می‌کنند. همچنین زمانی که پژوهش‌گر نیاز به فهم ادراکات و تجارب افراد شرکت‌کننده در مورد خاصی داشته باشد و یا درموردی که هدفش گسترش تئوری جدید است، روش تئوری داده‌بنیاد می‌تواند موثر واقع شود. (ابوالمعالی، ۱۳۹۱). با توجه به مراتب فوق و در راستای پاسخگویی به سوال‌های بخش کیفی پژوهش که شناسایی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی از طریق مصاحبه ساختار نیافته با صاحب‌نظران و خبرگان در این حرفه می‌باشد، روش تئوری داده‌بنیاد نظام‌مند که با اثر اشتراوس و کوربین شناخته می‌شود، استفاده شده است. این رهیافت برای تدوین تئوری در رابطه با یک پدیده، به صورت استقرایی مجموعه‌ای سیستماتیک از رویه‌ها را به کار می‌گیرد. به علاوه برای پاسخگویی به سوال بخش کمی پژوهش که بررسی اهمیت و اولویت هریک از ابعاد شایستگی در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی از طریق جمع آوری نظرات متخصصان و خبرگان با استفاده از پرسشنامه می‌باشد، از آزمون فریدمن استفاده شده است.

پژوهش حاضر از لحاظ مکانی در کشور ایران و از لحاظ زمانی طی سال ۱۳۹۷ و ۱۳۹۸ صورت پذیرفته و از لحاظ موضوعی جزء پژوهش‌های حوزه حسابرسی داخلی است. جامعه پژوهشی شامل اعضای کمیته حسابرسی و مدیران واحدهای حسابرسی داخلی ناشران بورسی و فرابورسی، شرکای موسسات حسابرسی (دارای تجربه حسابرسی داخلی یا ارائه خدمات برون‌سپاری حسابرسی داخلی) و اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها (صاحب‌نظر و دارای تجربه در زمینه حسابرسی داخلی) می‌باشد. در بخش کیفی پژوهش از نمونه‌گیری نظری با استفاده از تکنیک گلوله برفی استفاده شده است. در این روش توانایی ایجاد ارتباط نقش اساسی دارد. در روش گلوله برفی حرکت از یک مورد به مورد دیگر با راهنمایی‌های همان مورد صورت می‌گیرد. بدین ترتیب که هر یک از صاحب‌نظران، یکی دیگر از صاحب‌نظران آشنا به موضوع را معرفی می‌نمایند و جمع‌آوری اطلاعات تا زمانی ادامه می‌یابد که داده‌های جدیداً جمع‌آوری شده، با داده‌هایی که قبلاً جمع‌آوری شده‌اند تفاوتی نداشته باشند و به عبارتی محقق به مرحله اشباع رسیده باشد. با توجه به مراتب فوق، در این پژوهش ۱۸ نفر از متخصصین و خبرگان حسابرسی داخلی برای مصاحبه انتخاب شدند و پس از انجام مصاحبه با آن‌ها پژوهش به نقطه اشباع رسید و نیازی به انجام مصاحبه‌های جدید وجود نداشت. میانگین زمان صرف شده برای مصاحبه در این پژوهش ۳۵ دقیقه بود. از ۱۸ مصاحبه شونده ۹ نفر دارای مدرک دکترای تخصصی یا دانشجوی دکتری تخصصی، ۸ نفر دارای مدرک کارشناسی ارشد و ۱ نفر دارای مدرک کارشناسی بودند و فراوانی مشارکت‌کنندگان زن و مرد در پژوهش به ترتیب ۳ و ۱۵ نفر می‌باشد.

در بخش کمی پژوهش حجم جامعه مدیران حسابرسی داخلی ناشران بورسی و فرابورسی در اردیبهشت ماه ۱۳۹۸ ۴۸۰ نفر و حجم اعضای کمیته حسابرسی ۱۴۴۰ در نظر گرفته شد.<sup>۱</sup> حجم جامعه شرکای موسسات حسابرسی (دارای تجربه حسابرسی داخلی یا ارائه خدمات برون‌سپاری حسابرسی داخلی) برابر با ۲۵۰ نفر<sup>۲</sup> و حجم اعضای هیئت علمی دانشگاه‌ها (صاحب‌نظر و دارای تجربه در زمینه حسابرسی داخلی) نیز برابر با ۱۰۰ نفر در نظر گرفته شد. در مجموع، حجم کل جامعه برابر با ۲۲۷۰ نفر محاسبه گردید. همچنین در بخش کمی پژوهش از نمونه‌گیری طبقه‌ای استفاده شد، بدین صورت که در ابتدا با استفاده از فرمول کوکران و با در نظر گرفتن سطح خطا برابر با هشت صدم و همچنین با در نظر گرفتن تساوی مقدار P (درصد توزیع صفت در جامعه) و Q (درصد افرادی که فاقد آن صفت در جامعه هستند) حجم نمونه تعداد ۱۴۱ نفر بدست آمد.

$$n = \frac{2270 \times 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5}{0.08^2 (2270 - 1) + 1.96^2 \times 0.5 \times 0.5} = 141$$

<sup>۱</sup> <https://codal.ir> & <http://tse.ir/> & <https://www.ifb.ir/>

<sup>۲</sup> <http://www.iacpa.ir/>

سپس با استفاده از روش انتساب متناسب از جامعه، حجم نمونه ۶ نفر برای اعضای هیات علمی، ۱۶ نفر برای شرکای موسسات حسابرسی، ۸۹ نفر برای اعضای کمیته حسابرسی و ۳۰ نفر برای مدیران حسابرسی داخلی بدست آمد. با توجه به اینکه برخی از مصاحبه‌شوندگان همزمان چندین عنوان شغلی داشته‌اند و لذا در چندین طبقه شغلی قرار گرفته‌اند، در نهایت نسبت به رعایت حداقل تعداد اعضای نمونه در هر طبقه اطمینان حاصل شد. به این صورت که تعداد هر طبقه از تعداد حداقلی بیشتر بود.

جدول ۳ اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌گردد اکثر پاسخ‌دهندگان مردان هستند (۷۸ درصد). همچنین بیش از نیمی از پاسخ‌دهندگان دارای سن بیشتر از ۳۶ سال و سابقه کار بیشتر از ۱۱ سال می‌باشند. بیشتر پاسخ‌دهندگان دارای تحصیلات فوق لیسانس (۵۹ درصد) و رشته تحصیلی حسابداری (۷۸ درصد) هستند.

جدول ۳: اطلاعات جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان پرسشنامه

ویژگی‌ها	تعداد = ۱۴۱	درصد	
جنسیت	زن	۳۱	۲۲٪
	مرد	۱۱۰	۷۸٪
سن	کمتر از ۳۰ سال	۶	۴٪
	۳۰ تا ۳۵ سال	۳۹	۲۸٪
	۳۶ تا ۴۰ سال	۴۴	۳۱٪
	۴۱ سال و بیشتر	۵۲	۳۷٪
عنوان شغلی <sup>۱</sup>	مدیر حسابرسی داخلی	۴۶	۳۳٪
	عضو کمیته حسابرسی	۹۰	۶۴٪
	شریک موسسه حسابرسی (حسابدار رسمی)	۲۷	۱۹٪
	عضو هیات علمی دانشگاه	۲۲	۱۶٪
سابقه کار	۵ تا ۱۰ سال	۳۱	۲۲٪
	۱۱ تا ۱۵ سال	۴۴	۳۱٪
	۱۶ سال و بیشتر	۶۶	۴۷٪
تحصیلات	لیسانس	۲۳	۱۶٪
	فوق لیسانس	۸۳	۵۹٪
	دکتری	۳۵	۲۵٪
رشته تحصیلی	حسابداری	۱۱۰	۷۸٪
	حسابرسی	۱۴	۱۰٪
	مدیریت، اقتصاد یا سایر رشته‌ها	۱۷	۱۲٪

<sup>۱</sup> برخی از مصاحبه‌شوندگان همزمان چندین عنوان شغلی داشته‌اند و لذا در جدول در چندین طبقه شغلی قرار گرفته‌اند.

### ■ بخش کیفی

به منظور تحلیل داده‌های حاصل از مصاحبه ساختار نیافته و عمیق از روش نظام‌مند تئوری داده‌بنیاد استفاده شد. بر اساس این روش تحلیل داده‌ها طی سه مرحله کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری گزینشی (انتخابی) انجام می‌شود.

کدگذاری باز: نخستین گام در تجزیه و تحلیل داده‌ها در تئوری داده‌بنیاد، مفهوم سازی است. مفهوم، پدیده‌ی برجسته خورده است، بدین معنا که مفهوم بازنمایی انتزاعی یک رویداد، شیء و یا عمل می‌باشد که محقق آن را در داده‌ها مهم یافته است. این مفاهیم را می‌توان براساس تصویر یا معنایی که به هنگام بررسی مقایسه‌ای و در زمینه واقعی از آن پاره داده برمی‌خیزد (کدهای برساخته) و یا آن را از کلماتی که پاسخگویان بر زبان می‌آورند (کدهای جنینی یا زنده) تهیه و انتخاب نمود.

در این پژوهش نیز پس از انجام هر مصاحبه، متن مربوط به آن سطر به سطر مورد بررسی قرار گرفت و با توجه به هر جمله اساسی درون متن، مفاهیم اولیه استخراج و با برداشت نکات کلیدی و انجام کدگذاری باز، مصاحبه بعدی انجام می‌گرفت. این رویه تا زمانی ادامه پیدا نمود که پس از انجام ۱۸ مصاحبه، در حین گردآوری داده‌ها با استفاده از نمونه‌گیری نظری مشاهده گردید که مفاهیم و مقوله‌های جدیدی در یافته‌ها وجود نداشته و پاسخ‌های داده شده در مصاحبه‌ها مشابه و یکسان شده‌اند و با تایید اشباع نظری، عملیات گردآوری داده‌ها متوقف شد. در ادامه، برای تشریح کدگذاری باز و تهیه و انتخاب مفاهیم (که در داخل پرانتز نشان داده شده) چند نقل قول برای نمونه بیان می‌گردد. البته اشاره به مفاهیم مذکور در نقل قول‌های دیگری نیز وجود داشته که در فرآیند مقایسه داده‌ها، برجسته‌های فوق‌الذکر استخراج شده است.

"به نظر من بهترین برنامه‌ها و اهداف بدون داشتن افراد آموزش دیده قابلیت اجرا ندارد. همه پرسنل از رده حسابرس داخلی تا مدیر حسابرسی داخلی همه بایستی آموزش ببینند و دانش خود را به یکدیگر نیز منتقل کنند. مدیر حسابرسی داخلی باید طوری عمل کند که اطلاعاتش به سایر اعضای تیم منتقل شود. چون اعضای تیم بایستی دائماً رشد کنند (تبادل و انتقال دانش و تجربه، توجه به آموزش کارکنان، توجه به آموزش‌های مستمر و ضمن خدمت). من اگر چند روز نباشم هیچ اتفاقی نمی‌افتد چون رویه‌ها شفاف و مشخص است و سایر اعضا بر حسب سلسله مراتب وظایف محوله را به نحو احسن انجام می‌دهند. به نظر من پس از رفتن یا در نبود مدیران موفق، کار بر روی زمین نمی‌ماند، چون پرسنل را طوری پرورش داده‌اند و امور را به گونه‌ای سازماندهی کرده‌اند که وابسته به خودشان نیست (توجه به توانمندی افراد، توانمندسازی کارکنان، جانشین پروری، مدیر پروری). اگر از نیروهای داخلی برای تصدی پست‌های مدیریتی استفاده شود، انگیزه

کارکنان تقویت خواهد شد. مثلاً من مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های فرعی هلدینگ را از بین پرسنل آموزش دیده واحد حسابرسی داخلی شرکت اصلی انتخاب می‌کنم. اگر من امکانش را داشتم موانع قانونی جذب افراد متخصص را حذف می‌کردم و با دانش‌ترین افراد را جذب واحد می‌کردم. در هلدینگ ما تا حدودی می‌توانیم نیروها را بین شرکت‌ها جابجا کنیم و در جایی که بیشترین اولویت را برای سازمان دارند استفاده کنیم. (تلاش در جهت جذب نیروی کارآمد، استفاده مطلوب از نیروی انسانی، اهمیت دادن به کارکنان، ایجاد انگیزه در کارکنان، حمایت از کارکنان در اجرای برنامه‌ها).

در نتیجه تحلیل سطر به سطر مصاحبه‌ها و بازبینی و پالایش متناوب و مستمر داده‌ها، ابتدا ۲۵۷ مفهوم اولیه (کد اولیه) استخراج گردید و سپس با انجام فرآیند مقایسه مداوم و ترکیب نمودن مفاهیمی که دارای یک یا چند ویژگی مشترک بودند، ۳۳ مفهوم (جامع‌تر) گرد آمد.

پس از کدگذاری اولیه و تشکیل مفاهیم، کدگذاری در سطح دوم برای تشکیل مقوله‌ها صورت می‌گیرد. این سطح از کدگذاری معنای استفاده از فراوان‌ترین یا معنادارترین کدهای اولیه برای غربال کردن و تقلیل میزان زیادی از داده‌هاست. بنابراین در این مرحله با افزایش یافتن مفاهیم، کار دسته‌بندی کردن و در یک طیف قرار دادن مفاهیم مشابه، متداخل و هم معنا صورت گرفت و هر دسته از مفاهیم زیر اصطلاحاتی انتزاعی‌تر به نام مقوله‌ها قرار داده شد که شامل ۱۰ مقوله می‌باشد. در تئوری داده‌بنیاد گروه بندی مفاهیم در مقوله‌ها اهمیت بالایی دارد، زیرا ضمن کاهش دادن تعداد واحدهایی که محقق با آن‌ها کار می‌کند، مقوله‌ها قدرت تحلیل دارند.

با توجه به مراتب فوق، به عنوان مثال با مقایسه مفاهیم مختلف، به این نتیجه رسیدیم که کدهای اولیه (مفاهیم اولیه) "توجه به توانمندی افراد- توانمندسازی کارکنان- جانشین پروری- مدیرپروری- تبادل و انتقال دانش و تجربه- توجه به آموزش کارکنان- توجه به آموزش‌های مستمر و ضمن خدمت"، که در مصاحبه‌های مختلف مطرح شده بود، اشاره به موضوعی واحد دارند که پس از انجام مقایسه‌های مداوم، برچسب "توانمندسازی کارکنان" را به آن‌ها اختصاص دادیم. همچنین به کدهای اولیه (مفاهیم اولیه) "تلاش در جهت جذب نیروی کارآمد- استفاده مطلوب از نیروی انسانی-ازیابی صحیح کارکنان- اهمیت دادن به کارکنان- ایجاد انگیزه در کارکنان- حمایت از کارکنان در اجرای برنامه‌ها" برچسب "مدیریت امور کارکنان" اختصاص داده شد. این مفاهیم در سطح بالاتری از کدهای اولیه (مفاهیم اولیه) فوق‌الذکر بوده، انتزاعی‌تر است و مفاهیم قبلی را پوشش می‌دهد.

همچنین در بعضی موارد ابتدا کدهای اولیه مشابه و متداخل را در مفاهیم و سپس مجدداً با غربال کردن و رفتن به سطحی انتزاعی‌تر، مفاهیم دارای معنا و تحلیل مشابه را در مقوله‌های اصلی قرار دادیم. به عنوان مثال مفاهیم "شایستگی‌های توانمندسازی کارکنان" و "شایستگی‌های

مدیریت امور کارکنان " در سطحی انتزاعی تر زیر مجموعه مقوله اصلی "شایستگی های مدیریت منابع انسانی" قرار داده شدند. در نهایت، مقوله هایی که بار معنایی و محتوایی شان از قرابت بیشتری برخوردار بود ذیل طبقه ویژه ای قرار داده شدند. برای مثال، مفهوم "شایستگی های مدیریت منابع انسانی" در طبقه "شایستگی های مدیریتی" قرار گرفت.

کدگذاری محوری: در این مرحله یا سطح از تحلیل، محقق مقولات و مفاهیم به دست آمده از مرحله کدگذاری باز را با هم مقایسه، ترکیب و ادغام، تقلیل و تلخیص می کند و با خلاقیت های فکری و انتزاعی که دارد، کل معانی به دست آمده از پژوهش را حسب ارتباطاتی که با هم دارند، در چند نقطه وصل یا در چند محور اصلی یا در چند ربط نظری مرتب سازی می کند (فراستخواه، ۱۳۹۵).

ضمن تاکید مجدد بر این نکته که هیچ مرز مشخصی میان مرحله کدگذاری باز و کدگذاری محوری وجود ندارد و محقق دائماً میان این دو سطح تحلیل در رفت و برگشت است، در پژوهش حاضر با انجام کدگذاری محوری، پیوند بین مقوله ها برقرار گردید و "شرایط علی"، "شرایط مداخله گر"، "شرایط زمینه ای"، "راهبردها" و "پیامدها" شناسایی شدند که در مدل پژوهش مقوله های اصلی و روابط آنها نشان داده شده است.

کدگذاری گزینشی: همانطور که فراستخواه (۱۳۹۵) بیان می کند، کدگذاری انتخابی مرحله ای جدا در پایان پژوهش نیست، بلکه در طی کدگذاری باز و محوری بذره ای آن جوانه می زند. به گونه ای که محقق پایه پای مفهوم سازی و مقوله ای کردن و به ویژه با تشکیل خوشه های مقوله ای تدریجاً متوجه مفصل های یک تئوری می شود و با تکمیل داده ها، به طور تجمعی و تحولی، ارتباط این مفصل ها را بازنمایی می کند، به سطح تئوری پردازی ارتقا می گیرد و در نهایت اشباع داده ها و خلاقیت لازم، یک تئوری درباره موقعیت مورد پژوهش خویش می پروراند.

### ■ بخش کمی

در بخش کمی پژوهش و به منظور رتبه بندی ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی از پرسشنامه استفاده شده است. این پرسشنامه در دو بخش طراحی شده است. بخش اول شامل سؤالاتی در مورد ویژگی های جمعیت شناختی پاسخگویان (شامل سن، جنسیت، مدت سابقه کار، عنوان شغلی، تحصیلات و رشته تحصیلی) بوده و در بخش دوم اهمیت هر کدام از مفاهیم شایستگی که از مصاحبه با متخصصان و با استفاده از تئوری داده بنیاد استخراج گردید، در قالب ۳۳ سوال و بر اساس طیف پنج تایی لیکرت (۵: خیلی زیاد، ۴: زیاد، ۳: متوسط، ۲: کم، ۱: خیلی کم) مورد بررسی قرار گرفت.

برای سنجش پایایی پرسشنامه از ضریب آلفای کرونباخ استفاده شد. با توجه به اینکه ضریب مذکور برای تمامی سوالات بیشتر از ۷۰ درصد بود، لذا ابزار گردآوری داده دارای پایایی می باشد.

همچنین به منظور بررسی روایی پرسشنامه نیز پس از طراحی پرسشنامه و مراجعه به ۵ نفر خبره حوزه پژوهش، آن‌ها بر این اعتقاد بودند که پرسشنامه دارای جامعیت و مانعیت قابل قبولی است و به شکل مناسبی دسته‌بندی و ارائه شده است.

پس از جمع‌آوری پرسشنامه (در مورد مولفه‌های مدل)، برای تست تطابق توزیع داده‌ها از آزمون کولموگروف اسمیرنوف استفاده شد. با عنایت به سطح معنی‌داری به دست آمده که کمتر از ۵ درصد می‌باشد، داده‌ها دارای توزیع نرمال نبوده و لذا جهت بررسی اهمیت و اولویت‌بندی هر کدام از ابعاد شایستگی از آزمون فریدمن استفاده گردید.

### ۵- یافته‌های پژوهش

#### ■ یافته‌های بخش کیفی پژوهش

بنا به نظر کرسول (۲۰۰۵) یک نظریه‌پرداز داده‌بنیاد می‌تواند تئوری خود را به سه شیوه ممکن به صورت نمودار، به شکل تشریحی و روایت یک داستان و یا به صورت مجموعه‌ای از گزاره‌ها ارائه نماید. در این پژوهش مدل خلق شده به دو شکل ارائه شد. ابتدا عوامل و مفاهیم استخراج شده از مصاحبه‌ها که در ۶ گروه مقوله مرکزی، شرایط علی، شرایط زمینه‌ای، شرایط مداخله‌گر، راهبردها و پیامدها قرار گرفته‌اند به اختصار و تا جایی‌که در این نوشتار بگنجد، تشریح شده و سپس از طریق نمودار مدل شایستگی مدیران حسابرسی داخلی ارائه گردید.

**مقوله مرکزی:** در این پژوهش با توجه به اینکه ارائه مدل شایستگی مدیران حسابرسی داخلی، موضوع و مساله اصلی بود و مطالب مطرح شده در مصاحبه‌ها حول این محور اصلی قرار داشت و در اغلب داده‌ها ردپای آن را می‌شد به وضوح مشاهده کرد، لذا مقوله مرکزی این پژوهش "نیاز به افزایش صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی" تعیین گردید و در مرکز مدل قرار داده شد و سایر مقوله‌ها و مفاهیم به آن مرتبط گردید. از دیگر ویژگی این مقوله انتزاعی بودن و جامعیت آن است.

**عوامل علی:** طی سال‌های گذشته مجموعه عوامل مختلف باعث گردید تا نیاز به صلاحیت و شایستگی و استفاده از نوآوری‌های ایجاد شده در بخش حسابرسی داخلی و به تبع آن افزایش کیفیت حسابرسی داخلی بیشتر از قبل احساس گردد. در این خصوص در مصاحبه‌های انجام شده از افراد متخصص و صاحب نظر در این حوزه، ابتدا در رابطه با دلایل و عوامل موثر بر نیاز به افزایش صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی سوالاتی مطرح گردید. با توجه به این موضوع که هدف از تئوری داده‌بنیاد توصیفی سطح بالا از شرایط موجود می‌باشد، پاسخ تمام متخصصین و صاحب‌نظران پس از انجام تعدیلات و انجام مجدد مصاحبه‌ها در دو مقوله اصلی "تغییر نقش

حسابرسی داخلی و تحولات آن" و "عوامل کلان اقتصادی، محیطی و سیاسی"، قرار گرفت که هر یک از مفاهیم و ویژگی‌های جزئی‌تری تشکیل می‌شوند.

تغییر نقش حسابرسی داخلی و تحولات آن: حرفه حسابرسی داخلی پس از ارایه نخستین تعریف از آن، تغییرات چشمگیری یافته است. انجمن حساب‌رسان داخلی (۲۰۱۱) حسابرسی داخلی را نوعی فعالیت اطمینان بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه که با هدف ارزش آفرینی و بهبود عملکرد سازمان انجام می‌شود توصیف می‌کند. حسابرسی داخلی با رویکرد نظام‌مند به سازمان کمک می‌کند تا به اهداف خود دست یابد و فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و راهبری شرکتی را بهبود ببخشد. تعریف جدید انجمن حسابرسی داخلی از حسابرسی داخلی در سال ۲۰۱۱ در مقایسه با تعریف سنتی آن که در سال ۱۹۹۹ ارائه شد از جامعیت گسترده‌ای برخوردار است و بر اساس تعریف جدید خدمات اطمینان بخش و مشاوره را در بر می‌گیرد. به علاوه حسابرسی داخلی بایستی به گونه‌ای طراحی گردد که از پذیرش ابزارهای مدرن مدیریت ریسک، کفایت و اثربخشی این ابزارها و همچنین کمک به واحدهای سازمانی برای کاهش ریسک‌ها اطمینان حاصل شود. بدیهی است که با تغییر نقش حساب‌رسان داخلی و تحولات روز به روز آن به مهارت‌ها و شایستگی‌های جدید مرتبط با آن نیاز است.

عوامل کلان اقتصادی، محیطی و سیاسی: روند تغییرات اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی جوامع در سطح ملی و بین‌المللی در عمل با وجود آثار پروانه‌ای بر سایر حوزه‌های اقتصادی، علوم و رشته‌های حرفه‌ای، همواره آن‌ها با چالش مواجه کرده است و بایستی خود را با این تغییرات هم‌راستا و ترمیم کنند. بنابراین ما نیز در این شرایط نیازمند توجه ویژه به نقش‌های جدید حسابرسی داخلی در سازمان‌ها هستیم و با توجه به این موضوع که گزارش‌های صادره توسط واحد حسابرسی داخلی می‌تواند به عنوان چشم سوم مدیریت نقش آفرینی کند، بازنگری در فرایند این چرخه می‌تواند مدیریت را در دستیابی به اهداف خود بیش از پیش رهنمون سازد. از دلایل اقتصادی که مشارکت‌کنندگان در پژوهش به عنوان شرایط علی نیاز به افزایش صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی و به تبع آن نیاز به حسابرسی داخلی با کیفیت ذکر نمودند، نیاز به افزایش محتوای اطلاعاتی خروجی‌های سیستم مالی و حسابداری است تا تصمیم‌گیرندگان را قادر سازد دید وسیع‌تری پیدا کرده و اطلاعات وسیع‌تر و اثربخش‌تری در مورد نتایج عملکردها داشته باشند و در سطح کلان منتج به رشد و توسعه اقتصادی گردد. به علاوه، اجتناب از بحران‌های مالی، مبارزه با فساد و پولشویی و جذب صحیح مالیات از جمله دلایل سیاسی علی ذکر شده است. همچنین، عواملی مانند شفافیت و پاسخگویی، افزایش سطح نیازها و انتظارات و آگاهی و عدم تحقق مکرر برنامه‌ها و اهداف تعیین شده برای سازمان نیز از جمله عواملی هستند که در پژوهش حاضر به عنوان شرایط علی محیطی استخراج شده است. به

عنوان مثال، مصاحبه شونده‌گان بیان داشتند که افزایش سطح نیاز و آگاهی سرمایه‌گذاران به عنوان ذی‌نفع اصلی شرکت و خواسته‌های آن‌ها مبنی بر افزایش شفافیت مالی و پاسخگویی از یک طرف و ایجاد تقلبات و فسادهای منتشر شده و عدم تحقق مکرر برنامه‌ها و اهداف از پیش تعیین شده برای سازمان‌ها و شرکت‌ها از طرف دیگر، باعث گردید تا اراده واحدی در تمام ابعاد شکل گیرد و خواستار ارتقای نظام مالی سازمان‌ها گردد. در همین راستا به سبب رفع نیازها و انجام فعالیت‌ها تحت شرایط اشاره شده، نیازمند شناسایی و تقویت شایستگی‌های مورد نیاز برای حسابرسان داخلی در جهت انجام حسابرسی داخلی باکیفیت و اثر بخش هستیم.

**شرایط زمینه‌ای:** هر مقوله محوری در شرایط زمینه‌ای و بستری خاص روی می‌دهد. در این شرایط و بستر است که راهبردها و کنش‌های متقابل برای اداره، اجرا، کنترل و پاسخ به پدیده مرکزی صورت می‌گیرد. در رابطه با پژوهش حاضر نیز مقوله مرکزی و همچنین راهبردهایی که در مدل به آن‌ها اشاره شده است در بستر و شرایط زمینه‌ای خاصی اتفاق می‌افتند. با انجام مصاحبه‌های انجام شده و رفت و برگشت میان داده‌ها و مقوله‌ها و نهایتاً دریافت نظرات مجدد مشارکت‌کنندگان در پژوهش، "عوامل محیطی و سازمانی" به عنوان شرایط زمینه‌ای خاص که نیاز به صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی در سطح یک سازمان را تحت تاثیر قرار می‌دهد و "عوامل فرهنگی" به عنوان شرایط زمینه‌ای عام مقوله مرکزی که ممکن است بر توجه و تقویت ابعاد شایستگی مدیران حسابرسان داخلی کلیه شرکت‌های ایرانی اثر گذار بوده و اغلب خارج از کنترل آن‌ها می‌باشد تعیین گردید.

**عوامل محیطی و سازمانی:** به‌منظور تقویت و توسعه حاکمیت شرکتی در ایران، در دهه اخیر بر اساس رهنمودها و الزامات مقامات نظارتی به‌ویژه سازمان بورس و اوراق بهادار، حسابرسی داخلی نوین در ایران در کانون توجه قرار گرفته است. لیکن همانگونه که تشریح شد حرفه حسابرسی داخلی در اکثر سازمان‌های ایرانی نوپا است و به عقیده صاحب‌نظران در برخی شرکت‌ها نیز این واحد به صورت صوری استقرار یافته است. بر همین اساس به نظر می‌رسد تازمانی که سازمان با مفهوم و نقش و اهمیت حسابرسی داخلی و مزایای آن آشنا نبوده و با لزوم بکارگیری و فزونی منافع آن‌ها بر مخارج مربوطه قانع نگردد، داشتن مدیر حسابرسی داخلی با صلاحیت ضرورت نمی‌یابد. در شرکت‌ها و سازمان‌های ایرانی، با توجه به اختیارات زیادی که مدیران ارشد دارند، می‌توانند بر روند پذیرش حسابرسی داخلی تاثیر کلیدی داشته باشند. وظیفه جلب نظر و حمایت مدیریت ارشد در خصوص پیاده‌سازی حسابرسی داخلی تا حد بسیار زیادی به عهده بخش یا اداره حسابرسی داخلی می‌باشد. این امر می‌تواند از طریق تغییر نگرش یا تفکر مدیریت ارشد در رابطه با حسابرسی داخلی، نقش و اهمیت آن در سازمان، ضرورت وجود حسابرسی

داخلی به صورت کلی، مزایا و فواید حسابرسی داخلی صورت پذیرد (باقرپور و لاشانی و همکاران، ۱۳۹۱).

نتایج پژوهش‌های بنیاد تحقیقاتی انجمن حسابرسان داخلی<sup>۱</sup> با عنوان پیکره عمومی دانش<sup>۲</sup> در سال ۲۰۱۵ نشان می‌دهد که درجه بلوغ حسابرسی داخلی در مناطق مختلف جغرافیایی و سازمان‌های مختلف متفاوت می‌باشد (عبدالحمیدی و همکاران، ۲۰۱۶). به عبارت دیگر، جایگاه حرفه حسابرسی داخلی در کشور و میزان توسعه و پیشرفت آن، از عوامل بستری مهم مدل شایستگی مدیران حسابرسی داخلی است. میزان سابقه حرفه حسابرسی داخلی در کشور و نظارت بر آن و همچنین شکل‌گیری و توسعه بازار حسابرسی داخلی بر اساس تقاضا و نه صرفاً الزامات قانونی، نقش مهمی در توسعه یافتگی حرفه حسابرسی داخلی ایفا می‌نمایند. همچنین، خصوصی یا دولتی بودن اقتصاد، میزان توسعه یافتگی بازار سرمایه و اندازه سازمان‌ها نیز از شرایط زمینه‌ای است که بر ضرورت و نیاز به مدیر حسابرسی داخلی شایسته تأثیر دارد. تحلیل نظر خبرگان حاکی از آن است که هر چه اقتصاد (و مالکیت) خصوصی‌تر باشد و بازار سرمایه توسعه یافته و ساختار یافته باشد، تقاضا برای کیفیت حسابرسی داخلی و به تبع آن نیاز به مدیران شایسته بیشتر خواهد بود. به علاوه، در شرکت‌های بزرگ که دارای چرخه‌های عملیاتی گسترده و فرآیندهای مستند هستند و حسابرسی داخلی می‌تواند ارزش افزوده بیشتری ایجاد کند، نیاز به مدیران متخصص و با صلاحیت بیشتر احساس خواهد شد.

در این پژوهش جنبه‌های مختلف راهبری شرکتی از قبیل ویژگی‌های هیئت مدیره، محیط کنترلی، نظام کنترل‌های داخلی وجود کمیته‌های هیئت مدیره، اعتقاد هیئت مدیره، قدرت سازوکارهای راهبری شرکت و نیز وضعیت نظارت نهادهای ناظر، قوانین، بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و استانداردها و ضمانت اجرایی قوانین و مقررات نیز توسط مشارکت‌کنندگان به‌عنوان عوامل محیطی و سازمانی زمینه‌ای در مدل شایستگی‌های حسابرسان داخلی مدنظر قرار گرفته‌اند. برخی از مشارکت‌کنندگان در پژوهش بیان و تاکید نمودند که با توجه به اهمیت رعایت قوانین و مقررات و استانداردها در بخش حسابرسی داخلی، ضرورت دستیابی مدیران به شایستگی‌ها و اجرای کارا و اثربخش حسابرسی داخلی به حمایت قوانین بالا دستی و مشروعیت دادن به آن بستگی خواهد داشت. در چنین شرایطی، تصویب و اصلاح و رفع ابهام قوانین و مقررات و استانداردها و تهیه راهنما و دستورالعمل‌های اجرایی می‌تواند به این امر کمک نماید. فاصله انتظاراتی حسابرسان داخلی و مدیران نیز از جمله عوامل زمینه‌ای دیگر در تدوین مدل شایستگی مدیران حسابرسی داخلی عنوان شده است. مدیران با آگاهی از نقش اطمینان بخشی

<sup>۱</sup> IIAF

<sup>۲</sup> CBOK

و مشاوره‌ای حسابرسان داخلی، ضمن آگاهی بیشتر از نقش حیاتی حسابرسان داخلی در سازمان، می‌توانند نسبت به انتصاب مدیران شایسته یا تسهیل روش‌های دستیابی مدیران به شایستگی‌های لازم متناسب با تغییرات روزمره در نقش آنان گام بردارند.

عوامل فرهنگی: عواملی مانند وجود فرهنگ کارگروهی، فرهنگ پاسخ‌گویی و نظارت‌پذیری (شامل پاسخگویی حسابرسان داخلی به ذینفعان) و فرهنگ مطالعه و علاقه به یادگیری، که در این پژوهش در مقوله عوامل فرهنگی طبقه‌بندی شده است، نیز از شرایط زمینه‌ای است که نیاز به افزایش شایستگی مدیران حسابرسی داخلی در بستر آن شکل می‌گیرد. به عقیده مشارکت‌کنندگان در پژوهش، ایجاد نوآوری و آگاهی در افراد فعال در بخش حسابرسی داخلی متأثر از میزان علاقه آن‌ها به مطالعه و یادگیری است. چنانچه میزان این علاقه در سطح پایین باشد، حتی برگزاری کلاس‌های آموزشی، همایش‌ها و سایر ابزارهای تخصصی آموزش نیز نمی‌تواند کیفیت لازم را ایفا نماید. عامل دیگر فرهنگ کارگروهی است. انجام حسابرسی داخلی اثربخش از مراحل ابتدایی تا اجرای کامل و ارزیابی نتایج بکارگیری آن مستلزم کارگروهی می‌باشد. این فرهنگ هم در سطح کلان و هم در سطح خرد باید وجود داشته باشد.

شرایط مداخله‌گر: یکی از دستاوردهای این پژوهش شناسایی جامع ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی است. این شرایط، شرایط ساختاری هستند که از شرایط زمینه‌ای وسیع‌تر بوده و بر راهبردها و کنش‌های متقابل تاثیر می‌گذارند. در پژوهش حاضر نیز پس از انجام مصاحبه با متخصصین و خبرگان و انجام کدگذاری‌های باز و محوری، مجموعه شرایطی از دل داده‌ها استخراج گردید که می‌تواند اثرات شرایط علی و زمینه‌ای و همچنین روابط و تعامل میان مقوله مرکزی این پژوهش و راهبردها را تعدیل نماید. این عوامل در چهار طبقه کلی زیر ارائه گردید.

شایستگی‌های فنی: همانطور که در جدول ۴ مشخص می‌باشد، بعد دانش عمومی و تخصصی در حوزه شایستگی‌های فنی جای دارند. دانش عمومی مدیر حسابرسی داخلی به تحصیلات دانشگاهی، تجربه و سوابق کاری و آشنایی با مباحث عمومی حسابداری و حسابرسی اشاره دارد. اکثر مصاحبه‌شوندگان نیز اشاره کردند که علم حسابرسی به تنهایی برای مدیریت حسابرسی داخلی کافی نمی‌باشد، بلکه مدیر باید سابقه کاری و تجربه لازم را نیز داشته باشد. دانش تخصصی مدیر حسابرسی داخلی که یکی دیگر از ابعاد شایستگی مدیران می‌باشد به اطلاعات و توانایی‌های تخصصی یک مدیر جهت اجرای اثر بخش وظایف و مسئولیت‌هایش اشاره دارد. در این خصوص اکثر مصاحبه‌شوندگان بیان داشتند که مدیر حسابرسی داخلی باید تسلط کافی بر مباحث حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل و استانداردهای آن، حسابرسی تقلب و حسابداری دادگاهی، چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک و نظام راهبری شرکتی و قوانین و مقررات و سایر الزامات مرتبط داشته باشد. به علاوه برخی مصاحبه‌شوندگان اظهار داشتند که

یک مدیر حسابرسی داخلی موفق باید آشنایی یا تسلط بر مباحث فناوری اطلاعات، زبان انگلیسی عمومی و تخصصی، مباحث اقتصاد خرد و کلان، مباحث چارچوب های کیفی و مهارت های آماری، نرم افزاری و تحلیلی داشته باشد.

شایستگی های محیطی: بعد محیطی به روابط فردی، گروهی و سازمانی مدیر مربوط می باشد. در این خصوص یکی از شایستگی هایی که برای یک مدیر حسابرسی داخلی حائز اهمیت است شایستگی ارتباطات قوی است، چرا که او با کارکنان خود، پرسنل بخش های مورد رسیدگی و کمیته ها و مدیران بالادست دارای تعامل و ارتباط است. لذا اکثر مصاحبه شوندگان بیان داشتند که مدیر حسابرسی داخلی در زمینه ارتباطات فردی از مهارت های گفتاری، شنیداری، نوشتاری، نحوه واکنش به انتقادات و انعطاف پذیری ضمن اقتدار، توان متقاعد کردن، چانه زنی و مذاکره، جذب سریع اعتماد مخاطب، جذب حمایت دیگران از مواضع خود، مشورت پذیری، برخورد صادقانه، ثبات رفتاری و مدیریت بر قلب ها برخوردار باشد. همچنین در زمینه ارتباطات گروهی از مهارت های ایجاد آرامش در گروه، توجه به نظرات اعضا، همراهی با کارکنان در کارها، کار گروهی، آگاهی از دانش جامعه شناسی و روابط عمومی بالا برخوردار باشد. در نهایت در زمینه ارتباطات سازمانی از مهارت های اطلاع رسانی شفاف درباره تصمیمات، تعامل با ذینفعان، افزایش اطلاع رسانی به ذینفعان، در دسترس بودن و توسعه روابط برخوردار باشد.

شایستگی های فردی: بعد فردی شایستگی مدیران حسابرسان داخلی، به ویژگی ها و خصوصیات یک مدیر حسابرسی داخلی اشاره دارد. در این خصوص مصاحبه شوندگان به شایستگی های زیادی اشاره داشتند که در قالب ۵ مقوله " شایستگی های نگرشی"، " شایستگی های شخصیتی"، " شایستگی های شناختی و ادراکی"، "شایستگی های رفتاری" و " شایستگی های معنوی" طبقه بندی گردید. به علاوه این شایستگی ها شامل ۱۱ مفهوم به شرح تعهد سازمانی، تعهد حرفه ای، تعهد اخلاقی، شایستگی های شخصیتی ذاتی، شایستگی های شخصیتی اکتسابی، شایستگی های هوشی، شایستگی های فکری و تحلیلی، رفتارهای شغلی، رفتارهای فردی، تفکر معنوی و معنویت در کار می باشد.

شایستگی های مدیریتی: این شایستگی ها به مهارت و توانمندی هایی مربوط می شود که مدیران در حوزه مسائل نیروی انسانی، کار و وظایف سازمانی باید از آن ها بهره مند باشند. شایستگی های مدیریتی در چارچوب دو مقوله کلی "شایستگی های منابع انسانی" و "شایستگی های رهبری و اداره صحیح واحد" دسته بندی شده اند که از هفت مفهوم تشکیل یافته اند.

در این پژوهش، اکثر مشارکت کنندگان به اهمیت بالای توجه به منابع انسانی اشاره داشته و اتفاق نظر کاملی در این خصوص وجود داشت. در این مطالعه، شایستگی های منابع انسانی به

این دلیل به عنوان یک مقوله مجزا و در قالب شایستگی‌های مدیریتی قرار گرفته‌اند که اولاً، نیروی انسانی در واحدهای حسابرسی داخلی بهترین ابزار تحقق اهداف و مأموریت‌ها می‌باشند، چرا که از فناوری و مواد خام همچون بخش تولیدی استفاده نمی‌شود و ثانیاً فراوانی بالای این موضوع در مصاحبه‌های انجام شده باعث پرداختن به آن به صورت یک طبقه مستقل گردید. این گروه از شایستگی‌ها در قالب دو مفهوم شامل "توانمندسازی کارکنان" و "مدیریت امور کارکنان" سازماندهی شده‌اند که این طبقه‌بندی نیز بر اساس سنجیت کدهای اولیه صورت گرفته است. به علاوه، شایستگی‌های رهبری با توجه به سنجیت کدهای اولیه و سازماندهی آن در قالب مفاهیم و مقوله‌ها، پنج مفهوم شامل "شایستگی‌های انگیزشی"، "شایستگی‌های هدف گذاری"، "شایستگی‌های تصمیم‌گیری"، "شایستگی‌های نظارت و ارزیابی" و "شایستگی‌های هدایت افراد" را در بر می‌گیرد.

جدول ۴: فهرست طبقات، مقوله‌ها و مفاهیم اصلی ناشی از کدگذاری محوری عوامل مداخله گر

طبقه	مقوله‌ها	مفاهیم
شایستگی‌های فنی	دانش عمومی	تحصیلات دانشگاهی/ تجربه و سوابق کاری/ آشنایی با مباحث حسابداری (مالی، مدیریت و صنعتی و مدیریت مالی)
	دانش تخصصی	تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن/ تسلط بر مباحث حسابرسی مستقل، و آشنایی یا تسلط بر حسابرسی تقلب و حسابداری دادگاهی/ تسلط بر مباحث چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک و نظام رهبری/ آشنایی با یا تسلط بر قوانین و مقررات و سایر الزامات مرتبط/ آشنایی با یا تسلط بر مباحث فناوری اطلاعات/ آشنایی با یا تسلط بر زبان انگلیسی عمومی و تخصصی/ آشنایی با یا تسلط بر مباحث اقتصاد خرد و کلان/ آشنایی با یا تسلط بر مباحث چارچوب‌های کیفی/ آشنایی با یا تسلط بر مهارت‌های آماری، نرم افزاری و تحلیلی.
شایستگی‌های محیطی	شایستگی‌های تعاملی و ارتباطی	شایستگی‌های ارتباطی فردی/ شایستگی‌های ارتباطی گروهی/ شایستگی‌های ارتباطی سازمانی.
شایستگی‌های مدیریتی	مدیریت منابع انسانی	توانمندسازی کارکنان/ مدیریت امور کارکنان.
	شایستگی رهبری و اداره صحیح واحد	شایستگی‌های انگیزشی/ شایستگی‌های هدف گذاری/ شایستگی‌های تصمیم‌گیری/ شایستگی‌های نظارت و ارزیابی/ شایستگی‌های هدایت افراد.
شایستگی‌های فردی	شایستگی‌های نگرشی	تعهد سازمانی/ تعهد حرفه‌ای/ تعهد اخلاقی.
	شایستگی‌های شخصیتی	شایستگی‌های شخصیتی ذاتی/ شایستگی‌های شخصیتی اکتسابی.
	شایستگی‌های شناختی	شایستگی‌های هوشی/ شایستگی‌های فکری و تحلیلی.
	شایستگی‌های رفتاری	رفتارهای شغلی/ رفتارهای فردی.
	شایستگی‌های معنوی	تفکر معنوی/ معنویت در کار.

**راهبردها:**

راهبردها بیانگر این موضوع است که کنش‌گران بر اثر موجبات علی دست به چه راهبردهای رفتاری و تاکتیک‌هایی می‌زنند؟ در راستای دستیابی به ابعاد شایستگی، راهبردها را در دو طبقه انتزاعی یا مقوله فرعی "مرحله طراحی و تدوین مدل شایستگی" و "دستیابی مدیران به ابعاد شایستگی" قرار داده شده است که در شکل شماره یک قابل مشاهده است.

مرحله طراحی و تدوین مدل شایستگی: به عقیده خبرگان و متخصصین حسابرسی داخلی، مهم‌ترین مرحله برای ایجاد و اشاعه شایستگی مدیران حسابرسی داخلی، طراحی و تدوین مدل شایستگی (متناسب با تغییرات صورت گرفته در زمان فعلی و سپس اصلاح و تجدید نظر در آن) می‌باشد. آن‌ها تاکید نمودند که لازم است بیشترین زمان صرف شده برای اجرای موفق این مدل در این مرحله صورت گیرد. لذا ضرورت دارد تا با مطالعه منسجم و ضمن افزایش آگاهی، نسبت به شناخت و الگوگیری از تجربه‌های سایر کشورها نیز اقدام گردد. از دیگر موارد با اهمیت ذکر شده توسط مشارکت‌کنندگان در پژوهش که لازم است در مراحل ابتدایی به آن توجه شود، دریافت نظرات صاحب‌نظران و مجریان فعال در بخش حسابرسی داخلی است. این کار علاوه بر اینکه موجب هم‌افزایی دانش مرتبط با شایستگی‌های مورد نیاز مدیران می‌گردد، باعث می‌شود تا توجه به نکات اجرایی بیشتر شده و نگاه صرفاً تئوریک کاهش یابد. علاوه بر این، به عقیده مشارکت‌کنندگان در پژوهش، در تدوین مدل و ابعاد شایستگی بایستی به مواردی چون ساده-سازی مدل شایستگی برای درک و بکارگیری آن، شناخت کامل شرایط موجود و عدم ایده‌آل‌گرایی، شناخت نقاط ضعف و قوت آن و توجه به پیامدها و نتایج واقعی برای سازمان‌ها و در سطح کلان برای جامعه نیز توجه نمود.

دستیابی مدیران به ابعاد شایستگی: با کدگذاری داده‌های حاصل از مصاحبه و تحلیل آن‌ها، این نتیجه حاصل شد که پس از انجام اقدامات مربوط به تدوین و طراحی ابعاد شایستگی، در راستای دستیابی مدیران حسابرسی داخلی به این ابعاد، توجه به دو مفهوم "آموزش" و "فناوری اطلاعات" بیش از سایر مفاهیم از اهمیت برخوردار است و در ادامه تشریح می‌گردد. از جمله موارد دیگری که مصاحبه‌شوندگان بیان کرده‌اند می‌توان به زمان‌بندی مناسب و واقع بینانه و اجرای تدریجی و گام به گام مدل شایستگی، در نظر گرفتن ابعاد مختلف شایستگی، ایجاد زیرساخت‌های لازم و تخصیص بودجه کافی جهت آموزش و افزایش دانش اشاره کرد.

بی‌شک دستیابی مدیران به ابعاد مختلف شایستگی که در شرایط مداخله‌گر به طور مبسوط تشریح گردید، نیازمند آموزش است. به نظر اکثر مصاحبه‌شوندگان آموزش دامنه و طیف وسیعی شامل آموزش دانشجویان قبل از ورود به حرفه و کار و همچنین آموزش شایستگی‌های روز و متناسب با تحولات حرفه به مقامات تصمیم‌گیرنده و مدیران و مجریان حسابرسی داخلی را در

بر می‌گیرد. با توجه به گستردگی مفاهیم بیان شده، در پژوهش حاضر آموزش در سه بخش "دانشگاه‌ها و مراکز علمی"، "آموزش در محیط حرفه‌ای" و "آموزش ضمن خدمت" طبقه‌بندی گردید. برای مثال اظهار شده که در دانشگاه‌ها و مراکز علمی بایستی واحدهای درسی بیشتری به مباحث تخصصی مانند حسابرسی داخلی، راهبری شرکتی، کنترل‌های داخلی و مدیریت ریسک، تقلب، حسابداری دادگاهی، اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای، فناوری اطلاعات، تحلیل آماری و غیره و مباحث عمومی مانند روانشناسی و جامعه‌شناسی، مدیریت منابع انسانی و رهبری، فنون مذاکره و ارتباطات، تفکر انتقادی و غیره تخصیص داده شود؛ و یا در مقطع کارشناسی ارشد گرایشی با عنوان حسابرسی داخلی ایجاد گردد تا علاقمندان و مدیران و مجریان حسابرسی داخلی بتوانند آموزش‌های تخصصی بیشتر را از طریق تحصیل در این گرایش کسب کنند. به علاوه با راه اندازی نشریات و مجلات تخصصی در حوزه حسابرسی داخلی، امکان انجام پژوهش‌های علمی و انتشار دستاوردهای آن تسهیل گردد. همچنین انجمن‌ها و نهادهای حرفه‌ای نیز می‌توانند اقدام به برگزاری دوره‌های عملی و کارگاهی حسابرسی داخلی به‌روز نموده تا حسابرسان داخلی علاقمند بتوانند به دانش تخصصی به صورت عملی نیز تجهیز شده و کسب تجربه نمایند. از طرف دیگر، موضوع فناوری اطلاعات از موارد پرتکرار در مصاحبه با متخصصین بود. در این خصوص، آن‌ها تأکید نمودند که ورود شرکت‌های تخصصی در زمینه نرم‌افزارهای حسابرسی داخلی، هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مهندسی نرم افزار، می‌تواند بر روی فرآیند حسابرسی داخلی اثربخش‌گذار باشد. به علاوه، در شرایطی که عملیات و جنبه‌های مختلف بیشتر کسب و کارها با فناوری اطلاعات درهم تنیده شده است، نگاه ویژه به فناوری اطلاعات برای کسب اطمینان از پیگیری سریع مشکلات و واکنش به آن‌ها، در مرکز توجه هر سازمان پیشرو قرار دارد. لذا به نظر اکثر مصاحبه‌شوندگان توجه به ملاحظات فناوری اطلاعات در حسابرسی داخلی و به تبع آن کسب تخصص فناوری اطلاعات برای مدیران حسابرسی داخلی امری ضروری است.

**پیامدها:** هر جا انجام یا عدم انجام عمل معینی در پاسخ به امر یا مساله‌ای یا به منظور اداره یا حفظ موقعیتی از سوی فرد یا افرادی انتخاب شود، پیامدهایی پدید می‌آید (اشتراوس و کوربین، ۱۹۹۰). مشارکت‌کنندگان در پژوهش ذکر نمودند در صورت اجرای کامل و با کیفیت راهبردها در شرایط زمینه‌ای موجود و تحت تاثیرات عوامل مداخله‌گر، مدیران حسابرسی داخلی به ابعاد شایستگی که نیاز به آن‌ها تحت عوامل علی احساس شده است مجهز شده و حسابرسی داخلی به اهداف از پیش تعیین شده خود دست خواهد یافت. آن‌ها تأکید نمودند بکارگیری مدیران حسابرسی داخلی شایسته و با صلاحیت منجر به اجرای حسابرسی داخلی اثربخش و باکیفیت می‌گردد. همچنین ارتقاء ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی با در نظر گرفتن

تمام عوامل و شرایط موثر بر آن دارای پیامدهایی مانند کاهش تقلبات و سوء استفاده‌های مالی گزارشگری صحیح و به موقع و قابل اتکا، ارائه هشدار به موقع به مدیریت، ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد سازمان، بهبود فرآیندهای عملیاتی شرکت، تخصیص بهینه منابع و جلوگیری از سوء استفاده و هدر رفت منابع، شناسایی و کنترل ریسک‌های شرکت، تبدیل تهدیدها به فرصت، صرفه جویی در هزینه‌ها و به صورت کلی افزایش ثروت سهامداران خواهد بود.

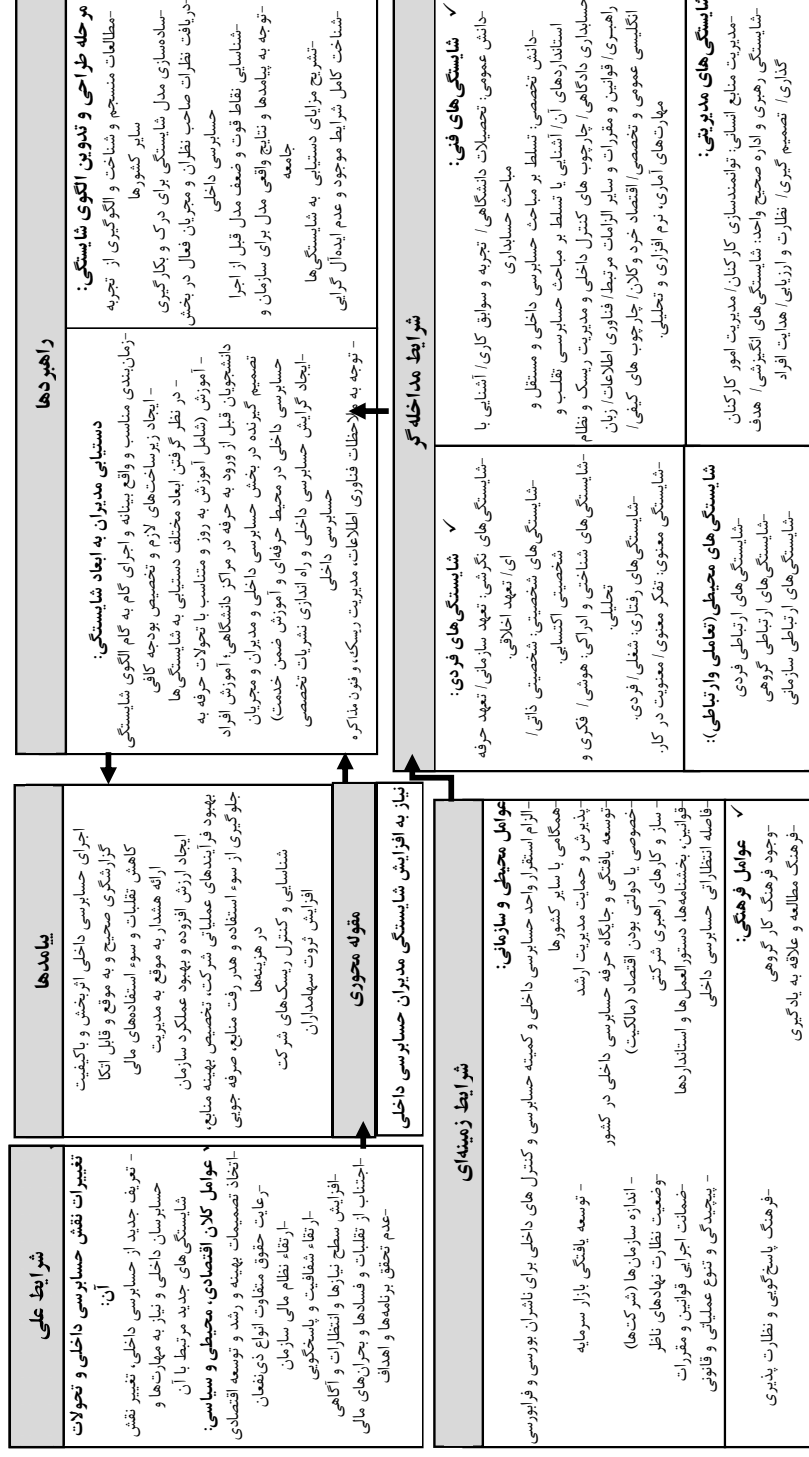
در این پژوهش برای اعتباربخشی به مدل و نتایج در بخش کیفی پژوهش از زاویه‌بندی یا مثلث بندی، کنترل اعضا و ارزیابی بر اساس معیار مقبولیت استفاده شد و تلاش گردید تمام موارد مربوط به این معیارها برآورده شود.

#### ▪ یافته‌های بخش کمی پژوهش

نتایج به دست آمده در رابطه با آزمون فریدمن به تفکیک شرکت‌های بزرگ، متوسط و کوچک در جدول ۵ ارائه شده است.

جدول ۵: نتایج آزمون فریدمن

	شرکت‌های بزرگ	شرکت‌های متوسط	شرکت‌های کوچک
تعداد مشاهدات (N)	۱۴۱	۱۴۱	۱۴۱
آماره خی دو (Chi-Square)	۱۶۰۹.۹	۱۷۲۱.۹	۱۷۵۳.۹
درجه آزادی (df)	۳۲	۳۲	۳۲
سطح معنی‌داری (Asymo. Sig.)	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰	۰.۰۰۰



شکل ۱: مدل صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی استخراج شده از داده‌های پژوهش

با توجه به اینکه سطح معنی‌داری این آزمون کمتر از ۵ درصد است، فرضیه صفر مبنی بر یکسان بودن اولویت ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی رد می‌شود. خروجی‌های دیگر آزمون فریدمن شامل محاسبه میانگین رتبه‌ها برای هر یک از ابعاد شایستگی به تفکیک شرکت‌های بزرگ، متوسط و کوچک در جداول ۶ تا ۸ ارائه شده است. هر چقدر که میانگین رتبه یک شایستگی بزرگتر باشد، از اولویت بیشتری برخوردار است.

جدول ۶: اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیر حسابرسی داخلی در شرکت‌های بزرگ

اولویت	متغیر	میانگین رتبه	اولویت	متغیر	میانگین رتبه
۱	تجربه و سوابق کاری	۲۷.۲۰	۱۸	شایستگی‌های هدایت افراد	۱۵.۷۴
۲	حسابرسی داخلی و استانداردهای آن	۲۶.۱۷	۱۹	حسابرسی مستقل، حسابرسی تقلب و حسابداری دادگاهی	۱۵.۶۷
۳	تحصیلات دانشگاهی	۲۶.۰۵	۲۰	توانمندسازی کارکنان	۱۵.۴۴
۴	شایستگی‌های فکری و تحلیلی	۲۳.۸۷	۲۱	شایستگی‌های تصمیم‌گیری	۱۵.۴۰
۵	چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک و نظام راهبری	۲۳.۷۳	۲۲	شایستگی‌های شخصیتی ذاتی	۱۵.۲۴
۶	قوانین و مقررات و سایر الزامات مرتبط	۲۱.۶۶	۲۳	شایستگی‌های نظارت و ارزیابی	۱۵.۰۹
۷	فناوری اطلاعات	۲۱.۴۱	۲۴	مدیریت امور کارکنان	۱۴.۴۱
۸	تعهد اخلاقی	۲۱.۰۵	۲۵	شایستگی‌های شخصیتی اکتسابی	۱۴.۱۷
۹	تعهد حرفه‌ای	۲۰.۷۹	۲۶	شایستگی‌های هوشی	۱۳.۷۶
۱۰	شایستگی‌های ارتباطی سازمانی	۱۸.۳۹	۲۷	مهارت‌های آماری، نرم افزاری و تحلیلی	۱۲.۸۹
۱۱	حسابداری (مالی، مدیریت و صنعتی و مدیریت مالی)	۱۸.۰۷	۲۸	شایستگی‌های هدف‌گذاری	۱۲.۷۶
۱۲	شایستگی‌های ارتباطی فردی	۱۷.۷۷	۲۹	شایستگی‌های انگیزشی	۱۲.۲۸
۱۳	چارچوب‌های کیفی	۱۷.۵۰	۳۰	زبان انگلیسی عمومی و تخصصی	۱۲.۲۶
۱۴	رفتارهای شغلی	۱۷.۱۳	۳۱	اقتصاد خرد و کلان	۱۰.۴۳
۱۵	شایستگی‌های ارتباطی گروهی	۱۶.۹۰	۳۲	تفکر معنوی	۷.۹۶
۱۶	رفتارهای فردی	۱۶.۷۰	۳۳	معنویت در کار	۶.۵۹
۱۷	تعهد سازمانی	۱۶.۵۲			

جدول ۷: اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیر حسابرسی داخلی در شرکت‌های متوسط

اولویت	متغیر	میانگین رتبه	اولویت	متغیر	میانگین رتبه
۱	تجربه و سوابق کاری	۲۷.۸۰	۱۸	حسابرسی مستقل، حسابرسی تقلب و حسابداری دادگاهی	۱۶.۶۰
۲	حسابرسی داخلی و استانداردهای آن	۲۷.۶۸	۱۹	شایستگی‌های نظارت و ارزیابی	۱۶.۵۳
۳	تحصیلات دانشگاهی	۲۶.۶۱	۲۰	شایستگی‌های شخصیتی ذاتی	۱۵.۹۵
۴	قوانین و مقررات و سایر الزامات مرتبط	۲۲.۶۱	۲۱	مدیریت امور کارکنان	۱۵.۶۱
۵	تعهد حرفه‌ای	۲۲.۰۹	۲۲	شایستگی‌های ارتباطی گروهی	۱۵.۴۶
۶	تعهد اخلاقی	۲۲.۰۳	۲۳	فناوری اطلاعات	۱۵.۱۲
۷	چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک و نظام راهبری	۲۱.۱۲	۲۴	چارچوب‌های کیفی	۱۵.۰۵
۸	شایستگی‌های فکری و تحلیلی	۱۹.۸۶	۲۵	شایستگی‌های هوشی	۱۴.۸۲
۹	مباحث حسابداری (مالی)، مدیریت و صنعتی و مدیریت (مالی)	۱۹.۲۵	۲۶	شایستگی‌های شخصیتی اکتسابی	۱۴.۶۳
۱۰	رفتارهای فردی	۱۹.۲۳	۲۷	شایستگی‌های هدف‌گذاری	۱۲.۹۰
۱۱	رفتارهای شغلی	۱۹.۲۲	۲۸	شایستگی‌های انگیزشی	۱۲.۰۶
۱۲	شایستگی‌های ارتباطی فردی	۱۸.۷۵	۲۹	زبان انگلیسی عمومی و تخصصی	۱۱.۰۶
۱۳	تعهد سازمانی	۱۸.۰۷	۳۰	تفکر معنوی	۹.۴۸
۱۴	شایستگی‌های ارتباطی سازمانی	۱۷.۳۹	۳۱	اقتصاد خرد و کلان	۸.۵۸
۱۵	شایستگی‌های تصمیم‌گیری	۱۶.۸۷	۳۲	معنویت در کار	۷.۷۳
۱۶	شایستگی‌های هدایت افراد	۱۶.۶۷	۳۳	مهارت‌های آماری، نرم‌افزاری و تحلیلی	۷.۵۲
۱۷	توانمندسازی کارکنان	۱۶.۶۲			

جدول ۸: اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیر حسابرسی داخلی در شرکت‌های کوچک

اولویت	متغیر	میانگین رتبه	اولویت	متغیر	میانگین رتبه
۱	تجربه و سوابق کاری	۲۷.۴۴	۱۸	شایستگی‌های ارتباطی سازمانی	۱۶.۱۴
۲	تحصیلات دانشگاهی	۲۶.۵۲	۱۹	شایستگی‌های ارتباطی گروهی	۱۵.۲۰
۳	حسابرسی داخلی و استانداردهای آن	۲۵.۵۴	۲۰	شایستگی‌های شخصیتی اکتسابی	۱۴.۷۶
۴	تعهد اخلاقی	۲۴.۵۴	۲۱	شایستگی‌های هدف گذاری	۱۴.۵۴
۵	تعهد حرفه‌ای	۲۴.۱۶	۲۲	شایستگی‌های انگیزشی	۱۳.۴۹
۶	مباحث حسابداری (مالی، مدیریت و صنعتی و مدیریت مالی)	۲۲.۵۲	۲۳	شایستگی‌های هدایت افراد	۱۳.۲۷
۷	آشنایی با یا تسلط بر قوانین و مقررات و سایر الزامات مرتبط	۲۲.۰۰	۲۴	مدیریت امور کارکنان	۱۳.۲۳
۸	شایستگی‌های ارتباطی فردی	۲۱.۶۰	۲۵	شایستگی‌های نظارت و ارزیابی	۱۳.۰۶
۹	شایستگی‌های تصمیم گیری	۲۱.۰۳	۲۶	توانمندسازی کارکنان	۱۲.۹۲
۱۰	رفتارهای فردی	۲۰.۲۰	۲۷	زبان انگلیسی عمومی و تخصصی	۱۲.۴۴
۱۱	رفتارهای شغلی	۱۹.۸۸	۲۸	تفکر معنوی	۱۱.۹۵
۱۲	شایستگی‌های شخصیتی ذاتی	۱۹.۲۷	۲۹	فناوری اطلاعات	۱۱.۷۱
۱۳	تعهد سازمانی	۱۸.۱۴	۳۰	معنویت در کار	۱۰.۳۱
۱۴	شایستگی‌های هوشی	۱۸.۱۳	۳۱	چارچوب‌های کیفی	۹.۹۸
۱۵	شایستگی‌های فکری و تحلیلی	۱۸.۰۵	۳۲	اقتصاد خرد و کلان	۷.۸۰
۱۶	چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک و نظام راهبری	۱۷.۶۱	۳۳	مهارت‌های آماری، نرم افزاری و تحلیلی	۶.۸۵
۱۷	حسابرسی مستقل، و حسابرسی تقلب و حسابداری دادگاهی	۱۶.۷۱			

بر اساس نتایج حاصله مشاهده می‌شود که سه مولفه تجربه و سوابق کاری، تحصیلات دانشگاهی و تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی از اولویت بالاتری نسبت به سایر ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی برخوردارند. به علاوه در شرکت‌های بزرگ، شایستگی‌های فکری و تحلیلی، تسلط بر مباحث مدیریت ریسک، نظام راهبری، فناوری اطلاعات و چارچوب‌های کیفی نسبت به شرکت‌های کوچک و متوسط از اولویت بیشتری برخوردار است که می‌تواند به دلیل اندازه بزرگتر این شرکت‌ها و به تبع آن وجود چرخه‌ها و فرآیندهای پیچیده عملیاتی باشد. همچنین تسلط یا آشنایی بر استانداردهای حسابرسی مستقل در هر سه گروه شرکت از نظر رتبه بندی در میانه قرار گرفته است که نشان‌دهنده اهمیت نسبی این بعد از شایستگی جهت مدیران حسابرسی داخلی می‌باشد. از طرف دیگر در شرکت‌های کوچک و متوسط مهارت‌های آماری، نرم افزاری و تحلیلی در اولویت آخر قرار دارد.

در ادامه از میانگین رتبه شایستگی‌های هر یک از دسته‌ها میانگین‌گیری به عمل آمد که می‌توان از آن برای تعیین اولویت هر دسته از شایستگی‌ها استفاده کرد. اولویت‌بندی مذکور در جدول ۹ ارائه شده است.

جدول ۹: اولویت‌بندی ابعاد شایستگی مدیر حسابرسی داخلی به صورت دسته‌ای

دسته	تعداد مفاهیم شایستگی	شرکت‌های بزرگ		شرکت‌های متوسط		شرکت‌های کوچک	
		اولویت	میانگین رتبه	اولویت	میانگین رتبه	اولویت	میانگین رتبه
شایستگی‌های فنی	۱۲	۱	۲۰.۸۷	۱	۲۰.۳۵	۱	۲۰.۰۰
شایستگی‌های محیطی	۳	۲	۱۷.۶۸	۲	۱۷.۲۰	۲	۱۷.۶۴
شایستگی‌های فردی	۱۱	۳	۱۵.۴۳	۳	۱۶.۲۳	۳	۱۷.۷۱
شایستگی‌های مدیریتی	۷	۴	۱۴.۵۸	۴	۱۵.۵۶	۴	۱۴.۷۸

بر اساس نتایج حاصله مشاهده می‌شود که در هر سه گروه شرکت بزرگ، متوسط و کوچک، شایستگی‌های فنی اولویت اول و شایستگی‌های مدیریتی اولویت آخر را دارا هستند. به علاوه در شرکت‌های بزرگ میانگین رتبه شایستگی‌های فنی و محیطی از شرکت‌های متوسط و کوچک بیشتر است. به عبارت دیگر دستیابی مدیران حسابرسی داخلی در شرکت‌های بزرگ به شایستگی‌های فنی عمومی و تخصصی و همچنین شایستگی‌های تعاملی و ارتباطی از اهمیت بالاتری برخوردار است. همچنین میانگین رتبه شایستگی‌های فردی شرکت‌های کوچک از شرکت‌های بزرگ و متوسط بیشتر است که نشان‌دهنده اهمیت بالای شایستگی‌های نگرشی، شخصیتی، شناختی و ادراکی، رفتاری و معنوی در شرکت‌های کوچک است.

## ۶- بحث و نتیجه‌گیری

به دلیل عدم انجام پژوهش در زمینه تدوین مدل صلاحیت و شایستگی در ارتباط با حسابداری و حسابرسی، پژوهش حاضر به عنوان اولین پژوهش در این زمینه، می‌تواند نقطه آغازینی برای انجام پژوهش‌های در این باره باشد. با این حال، با توجه به ضرورت‌های تعیین شده در سند چشم انداز بیست ساله و برنامه چهارم و پنجم توسعه ج.ا.ا، در ارتباط با اجزای نظام شایستگی و با عنایت به اهمیت روز افزون نقش حسابرسی داخلی در سازمان‌ها و تغییر نقش حسابرسی داخلی به حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و توجه به ابعاد مدیریت ریسک در سنوات اخیر و نیز الزامی شدن ایجاد و بکارگیری کنترل‌های داخلی و واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران از سال ۱۳۹۱، این پژوهش اولویت خود را تدوین مدل صلاحیت و شایستگی در بخش حسابرسی داخلی قرار داده است و در ادامه اهمیت ابعاد شایستگی شناسایی شده فوق‌الذکر در شرکت‌های بزرگ، متوسط و کوچک بررسی گردیده است؛ در صورت اعتقاد و حمایت از اجرایی نمودن نتایج پژوهش، می‌توان امیدوار بود در یک فرآیند میان مدت، عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی در سازمان‌ها ارتقاء یابد.

بر اساس مدل یکپارچه شایستگی مدیران حسابرسی داخلی حاصل شده، مدیران حسابرسی داخلی به منظور دستیابی به سطح مطلوب اثربخشی، باید دارای مجموعه‌ای از شایستگی‌های فردی، فنی، مدیریتی و محیطی باشند. به علاوه، با توجه به شرایط محیطی حسابرسی داخلی در ایران و همچنین عدم موفقیت‌های سال‌های اخیر در ایجاد تغییر در حسابرسی داخلی و بهره‌مندی از منافع آن، ضرورت دارد تا ضمن با اهمیت شمردن ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی، در تدوین سیاست‌ها، برنامه و دستورالعمل‌ها و جذب و استخدام، چه در سطح کلان و توسط نهادهای قانون‌گذار و چه در سطح سازمان‌ها و توسط مدیران ارشد و چه در سطح نهادهای آموزشی مانند دانشگاه‌ها و مراجع حرفه‌ای به این عوامل توجه گردد و این نکته مورد نظر قرار گیرد که ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی ماهیتی پیچیده و چند وجهی دارد.

همچنین بر اساس نتایج حاصل از رتبه‌بندی شایستگی‌های مدیران حسابرسی داخلی مشاهده می‌شود که شایستگی‌های فنی در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی از اولویت بالاتری برخوردارند. از بین شایستگی‌های فنی، سه مولفه تجربه و سوابق کاری، تحصیلات دانشگاهی و تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن در هر سه گروه شرکت بزرگ، متوسط و کوچک، اولویت اول را دارا هستند که نشان‌دهنده آن است که فارغ از اندازه شرکت یک مدیر حسابرسی داخلی شایسته در درجه اول بایستی به مباحث فنی حسابرسی داخلی مسلط باشد و دارای سوابق کاری و تحصیلات دانشگاهی مرتبط باشد. از طرف دیگر در شرکت‌های بزرگ،

شایستگی‌های فکری و تحلیلی، تسلط بر مباحث مدیریت ریسک، نظام راهبری، فناوری اطلاعات و چارچوب‌های کیفی نسبت به شرکت‌های کوچک و متوسط از اولویت بیشتری برخوردار است. نتیجه حاصله می‌تواند به دلیل وجود چرخه‌ها و فرآیندهای پیچیده عملیاتی در شرکت‌های بزرگ باشد. لذا مدیران حسابرسی داخلی این شرکت‌ها جهت بالابردن اثربخشی رسیدگی‌های خود بایستی مجهز شدن به این شایستگی‌ها را در اولویت قرار دهند.

در ادبیات داخل کشور و خارج از کشور مدل جامعی که بتواند تمام ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی را بررسی کند وجود ندارد. در نتیجه برخی از مولفه‌ها و عوامل تعیین شده که در مدل صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی معرفی گردید در پژوهش‌های ارائه شده قبلی وجود ندارد. با این حال در برخی پژوهش‌ها که در زمینه کیفیت و اثربخشی حسابرسی داخلی و ارتباط با گزارشگری مالی انجام شده است مانند میزیر و همکاران (۲۰۱۱)، بادارا و سایدین (۲۰۱۳)، لنز (۲۰۱۳)، اگ (۲۰۱۳)، وو و همکاران (۲۰۱۶)، عبدلی و نادعلی (۱۳۹۴)، فتحی عبداللهی و آقایی (۱۳۹۶) و نیکبخت و همکاران (۱۳۹۶) عواملی مانند مهارت‌های فنی، تحصیلات، تجربه، آموزش، گواهینامه حرفه‌ای (مدرک حسابدار رسمی)، اخلاق حرفه‌ای، استفاده از فن‌آوری و به روز بودن روش‌های رسیدگی و همکاری تیمی تحت عنوان ابعاد شایستگی محرک برای کیفیت حسابرسی داخلی مطرح شده‌اند که می‌توان آن‌ها را با شرایط مداخله‌گر بیان شده در پژوهش حاضر مقایسه نمود.

از آن‌جا که در پژوهش‌های کیفی پدیده مورد نظر در بستری که رخ می‌دهد مورد مطالعه قرار می‌گیرد، لذا امکان تعمیم‌پذیری نتایج و یافته‌های پژوهش به دیگر شرایط و موقعیت‌ها محدود می‌باشد. همچنین، در پژوهش‌های کیفی امکان بروز و دخالت دادن پیشفرض‌ها و تعصبات پژوهشگر ممکن است یافته‌ها و نتایج پژوهش را خدشه‌دار نماید که البته در پژوهش حاضر تلاش شده تا حد امکان بدون سوگیری عمل شود و صرفاً بر اساس تجارب و نظرات مشارکت‌کنندگان که عموماً متخصصان حسابرسی داخلی بوده‌اند، نتایج استخراج شود.

براساس یافته‌های پژوهش و مقوله‌های شناسایی شده و شرایط علی، مداخله‌گر، زمینه‌ای و راهبردهای به‌دست آمده، برخی از پیشنهاد‌های کاربردی پژوهش به شرح زیر می‌باشد.

دانشگاه‌ها و مراکز علمی: آموزش حسابرسی داخلی و ایجاد رشته تخصصی در دانشگاه‌ها و راه اندازی نشریات تخصصی حسابرسی داخلی، علاقمند کردن دانشجویان و تحصیلکردگان حسابداری به حرفه حسابرسی داخلی و ایجاد نگرش مثبت در آن‌ها بر اساس بازتعریف حسابرسی داخلی و تشریح اهداف آن، آگاهی دادن به دانشجویان جهت کسب مهارت‌های آتی لازم برای حرفه و مجهز کردن خود به این مهارت‌ها، برقراری ارتباط بیشتر با محیط عملیاتی حسابرسی داخلی و ایجاد متون آموزشی متناسب با نیاز بخصوص در زمینه‌های فناوری اطلاعات، مدیریت

ریسک، فنون مذاکره، جامعه شناسی و روانشناسی، تقلب، حاکمیت شرکتی و غیره، برگزاری همایش‌ها و ایجاد رسانه‌های تخصصی در این رابطه.

دولت و جامعه: حمایت از حسابرسی داخلی با کیفیت و توجه به ابعاد آن از جمله صلاحیت و شایستگی، ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرایی قانون و مقررات، ایجاد هماهنگی‌های لازم بین نهادهای قانون‌گذار و نهادهای عملیاتی، مشروعیت بخشیدن به نهادهای متولی تجهیز حسابرسی داخلی به صلاحیت و شایستگی لازم و نظارت بر آن‌ها.

سیاست‌گذاران بخش حسابرسی داخلی، انجمن‌های حرفه‌ای و نهادهای ناظر: تدوین چارچوب شایستگی و صلاحیت‌های حرفه‌ای و ارزیابی آن، ایجاد زیرساخت‌های لازم و تخصیص بودجه کافی قبل از اجرای مدل شایستگی، توجه به ابعاد مختلف شایستگی و ساده‌سازی برای درک و بکارگیری آن، نظام‌مند کردن اعطای گواهینامه‌های حرفه‌ای و عضویت، نظارت موثر بر کیفیت واحدهای حسابرسی و اعضاء، تدوین و انتشار رهنمودها و نشریات حرفه‌ای.

مدیران سازمان‌ها و مدیران واحدهای حسابرسی داخلی: آموزش مستمر نیروهای انسانی و ایجاد انگیزه‌های مالی و غیرمالی، تغییر نگرش موجود در سازمان نسبت واحد حسابرسی داخلی و دستیابی پرسنل به ابعاد شایستگی در جهت انجام حسابرسی داخلی اثر بخش، حمایت کامل از مدیران حسابرسی داخلی و کارمندان فعال در این بخش، بکارگیری مشاوران متخصص جهت پاسخگویی به سوالات کارکنان.

## ۷- تقدیر، تشکر و ملاحظه‌های اخلاقی

بر خود لازم می‌دانیم از تمامی خبرگان و شمارکت‌کنندگان محترم برای تکمیل پرسشنامه‌های این تحقیق و وقتی که صرف پاسخگویی به سوالات ما نموده‌اند، تشکر نماییم.

## ۸- پیوست:

### پرسشنامه در بخش کمی

همان‌گونه که مستحضرد، حرفه حسابرسی داخلی پس از ارایه نخستین تعریف از آن، تغییرات چشمگیری یافته است. طی این مدت، دامنه محدود سنجش و ارزیابی اثربخشی کنترل‌های داخلی به طیف وسیع‌تری از فعالیت‌های مختلف سازمان توسعه پیدا کرده است. این توسعه ناشی از گسترش و پیچیدگی روزافزون و شتاب‌آمیز سازمان‌ها، فشارهای ناشی از کمبود منابع و افزایش رقابت، و وجود انواع مخاطرات در زمینه‌های مالی، اداری و تجاری است. حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان‌های مدرن بوده که در

چارچوب نظام راهبری شرکتی نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند. بدیهی است که با تغییر نقش حسابرسان داخلی به مهارت‌ها و شایستگی‌های جدید مرتبط با آن نیاز است. پرسش‌نامه‌ای که در اختیار دارید در راستای پژوهش با عنوان "تدوین مدل شایستگی حسابرسان داخلی" و به منظور اولویت‌بندی و تعیین اهمیت ابعاد شایستگی مدیران حسابرسی داخلی در شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ایرانی تنظیم شده است. لذا از جنابعالی به عنوان فردی آگاه و متخصص استدعا دارد نظرات سازنده خود را در پاسخ به پرسش‌های پیوست مرقوم فرمایید. بدیهی است نظرات شما کاملاً محرمانه تلقی شده، به صورت فردی در هیچ جایی استفاده نمی‌شود و نتایج تحقیق در قالب یک گزارش منتشر می‌شود.

#### الف) اطلاعات جمعیت شناختی

- ۱- جنسیت: زن  مرد
  - ۲- سن: کمتر از ۳۰ سال  ۳۱-۳۵ سال  ۳۶-۴۰ سال  ۴۱ سال و بیشتر
  - ۳- عنوان شغلی:  
مدیران واحدهای حسابرسی داخلی ناشران بورسی و فرابورسی   
عضو کمیته حسابرسی داخلی ناشران بورسی و فرابورسی   
شرکای موسسات حسابرسی (دارای تجربه ارائه حسابرسی داخلی)   
عضو هیات علمی دانشگاه (صاحب‌نظر و دارای تجربه در زمینه حسابرسی داخلی)
  - ۴- سابقه کار: کمتر از ۵ سال  ۵ تا ۱۰ سال  ۱۱ تا ۱۵ سال  ۱۵ سال و بیشتر
  - ۵- تحصیلات: فوق دیپلم  لیسانس  فوق لیسانس  دکتری
  - ۶- رشته تحصیلی:  
حسابداری  حسابرسی  مدیریت، اقتصاد یا سایر رشته‌های مالی  سایر
- در صورت تمایل به دریافت خلاصه نتایج این تحقیق، لطفاً آدرس پست الکترونیک و یا شماره فکس خود را ذکر نمایید.....

#### ب) پرسشنامه:

ابعاد شایستگی ذکر شده از طریق مصاحبه‌های ساختار نیافته با اساتید دانشگاه و متخصصانی که در حوزه حسابرسی داخلی فعالیت داشتند و با استفاده از روش نظریه‌پردازی داده بنیاد، تدوین شده است. همچنین در خصوص برخی از ابعاد شایستگی، مقوله‌های متناظر ارائه شده که می‌تواند راهنمای شما باشد. لطفاً با استفاده از مقیاس زیر، نظر خود را در رابطه با میزان اهمیت هر یک از ابعاد مذکور به تفکیک شرکت‌های کوچک، متوسط و بزرگ ابراز فرمائید.

راهنمای تقسیم بندی شرکت‌ها بر اساس اندازه: شرکت‌های بزرگ با متوسط فروش و دارایی بیش از ۲۰۰ میلیارد ریال، متوسط با متوسط فروش و دارایی بین ۸۰ تا ۲۰۰ میلیارد ریال، و کوچک با متوسط فروش و دارایی کمتر از ۸۰ میلیارد ریال در نظر گرفته شود.

آیا بله	آیا خیر	متوسط	زیاد	کمتر	آبازه بزرگ متوسط کوچک	ابعاد شایستگی
					بزرگ	۱- از نظر شما اهمیت " <b>تحصیلات دانشگاهی</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	
					بزرگ	۲- از نظر شما اهمیت " <b>تجربه و سوابق کاری</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	
					بزرگ	۳- از نظر شما اهمیت " <b>آشنایی با مباحث حسابداری (مالی، مدیریت و صنعتی و مدیریت مالی)</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	
					بزرگ	۴- از نظر شما اهمیت " <b>تسلط بر مباحث حسابرسی داخلی و استانداردهای آن</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	
					بزرگ	۵- از نظر شما اهمیت " <b>تسلط بر مباحث حسابرسی مستقل، و آشنایی با تسلط بر حسابرسی تقلب و حسابداری دادگاهی</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	
					بزرگ	۶- از نظر شما اهمیت " <b>تسلط بر مباحث چارچوب‌های کنترل داخلی و مدیریت ریسک و نظام راهبری</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	
					بزرگ	۷- از نظر شما اهمیت " <b>آشنایی با یا تسلط بر قوانین و مقررات و سایر الزامات مرتبط</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	
					بزرگ	۸- از نظر شما اهمیت " <b>آشنایی با یا تسلط بر مباحث فناوری اطلاعات</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	
					بزرگ	۹- از نظر شما اهمیت " <b>آشنایی با یا تسلط بر زبان انگلیسی عمومی و تخصصی</b> " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
				متوسط	متوسط	
				کوچک	کوچک	

					بزرگ	۱۰- از نظر شما اهمیت " آشنایی با یا تسلط بر مباحث اقتصاد خرد
					متوسط	وکلان " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	
					بزرگ	۱۱- از نظر شما اهمیت " آشنایی با یا تسلط بر مباحث چارچوب های
					متوسط	کیفی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟ برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: مدیریت کیفیت جامع استانداردهای ISO
					کوچک	
					بزرگ	۱۲- از نظر شما اهمیت " آشنایی با یا تسلط بر مهارت‌های آماری، نرم
					متوسط	افزاری و تحلیلی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	
					بزرگ	۱۳- از نظر شما اهمیت " شایستگی‌های ارتباطی فردی " به عنوان یکی
					متوسط	از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟ برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: مهارت‌های گفتاری، شنیداری، نوشتاری، توان متقاعد کردن
					کوچک	
					بزرگ	۱۴- از نظر شما اهمیت " شایستگی‌های ارتباطی گروهی " به عنوان
					متوسط	یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟ برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: ایجاد آرامش در گروه، آگاهی از دانش جامعه‌شناسی و روابط عمومی بالا
					کوچک	
					بزرگ	۱۵- از نظر شما اهمیت " شایستگی‌های ارتباطی سازمانی " به عنوان
					متوسط	یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟ برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: تعامل با ذینفعان، افزایش اطلاع‌رسانی به ذینفعان
					کوچک	
					بزرگ	۱۶- از نظر شما اهمیت " توانمندسازی کارکنان " به عنوان یکی از ابعاد
					متوسط	صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟ برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: تبادل و انتقال دانش و تجربه، توجه به آموزش‌های مستمر و ضمن خدمت، جانشین‌پروری
					کوچک	
					بزرگ	۱۷- از نظر شما اهمیت " مدیریت امور کارکنان " به عنوان یکی از ابعاد
					متوسط	صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟ برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: استفاده مطلوب از نیروی انسانی، ارزیابی صحیح کارکنان- ایجاد انگیزه در کارکنان
					کوچک	

					بزرگ	۱۸- از نظر شما اهمیت " شایستگی های انگیزشی " به عنوان یکی از ابعاد
					متوسط	صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	برخی از مقوله های این بعد از شایستگی عبارتند از: ایجاد تعهد در پرسنل برای انجام امور، جلب همکاری همکاران
					بزرگ	۱۹- از نظر شما اهمیت " شایستگی های هدف گذاری " به عنوان یکی از
					متوسط	ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	برخی از مقوله های این بعد از شایستگی عبارتند از: ترسیم اهداف روشن برای پرسنل، هدف گذاری بر اساس واقعیت ها
					بزرگ	۲۰- از نظر شما اهمیت " شایستگی های تصمیم گیری " به عنوان یکی
					متوسط	از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	برخی از مقوله های این بعد از شایستگی عبارتند از: تصمیم گیری سریع، به موقع، و صحیح
					بزرگ	۲۱- از نظر شما اهمیت " شایستگی های نظارت و ارزیابی " به عنوان
					متوسط	یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان
					کوچک	است؟ برخی از مقوله های این بعد از شایستگی عبارتند از: ارزیابی مستمر کارکنان- دفاع از عملکرد تیم
					بزرگ	۲۲- از نظر شما اهمیت " شایستگی های هدایت افراد " به عنوان یکی از
					متوسط	ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	برخی از مقوله های این بعد از شایستگی عبارتند از: تفویض اختیار بر اساس توانمندی افراد، درگیر نمودن همه کارکنان در انجام امور
					بزرگ	۲۳- از نظر شما اهمیت " تعهد سازمانی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت
					متوسط	و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	برخی از مقوله های این بعد از شایستگی عبارتند از: حرکت در جهت منافع سازمان، وفاداری به سازمان
					بزرگ	۲۴- از نظر شما اهمیت " تعهد حرفه ای " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت
					متوسط	و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	برخی از مقوله های این بعد از شایستگی عبارتند از: برخورداری از تعهد حرفه ای، تعهد به اجرای برنامه ها
					بزرگ	۲۵- از نظر شما اهمیت " تعهد اخلاقی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت
					متوسط	و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					کوچک	برخی از مقوله های این بعد از شایستگی عبارتند از: پرهیز از انتساب شخصی موفقیت ها، عدم اتکا به جایگاه سازمانی

					بزرگ	۲۶- از نظر شما اهمیت " شایستگی‌های شخصیتی ذاتی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					متوسط	برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: ذکاوت و فراست و تیزهوشی، شجاعت، صبوری
					کوچک	
					بزرگ	۲۷- از نظر شما اهمیت " شایستگی‌های شخصیتی اکتسابی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					متوسط	برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: خلاقیت در انجام امور- قاطعیت در تصمیم‌گیری، روحیه مشارکتی
					کوچک	
					بزرگ	۲۸- از نظر شما اهمیت " شایستگی‌های هوشی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					متوسط	برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: برخورداری از هوش هیجانی، هوش عقلانی
					کوچک	
					بزرگ	۲۹- از نظر شما اهمیت " شایستگی‌های فکری و تحلیلی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					متوسط	برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: قدرت تحلیل، آینده نگری، شناخت فرصت‌ها و تهدیدها و نقاط ضعف و قوت
					کوچک	
					بزرگ	۳۰- از نظر شما اهمیت " رفتارهای شغلی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					متوسط	برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: رازداری، رعایت سلسه مراتب و انضباط اداری، اجتناب از تصمیمات عجولانه
					کوچک	
					بزرگ	۳۱- از نظر شما اهمیت " رفتارهای فردی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					متوسط	برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: تواضع و فروتنی، سعه صدر- صداقت، انتقاد پذیری
					کوچک	
					بزرگ	۳۲- از نظر شما اهمیت " تفکر معنوی " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					متوسط	برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: اخلاق مداری، حق‌مداری، تقوا
					کوچک	
					بزرگ	۳۳- از نظر شما اهمیت " معنویت در کار " به عنوان یکی از ابعاد صلاحیت و شایستگی مدیران حسابرسی داخلی به چه میزان است؟
					متوسط	برخی از مقوله‌های این بعد از شایستگی عبارتند از: عدم وابستگی به پست، احساس تکلیف در برابر مسئولیت
					کوچک	

## فهرست منابع

- ابوالمعالی، خدیجه. (۱۳۹۱)، پژوهش کیفی: از نظریه تا عمل، نشر علم، چاپ اول.
- ایمانی برندق، محمد؛ کاظمی علوم، مهدی؛ عبدی، مصطفی. (۱۳۹۷)، بررسی تاثیر تنوع جنسیتی در هیات مدیره بر احتمال وجود ضعف در کنترل‌های داخلی، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال سوم، شماره ۶، صص ۲۸۵-۲۶۳.
- باقرپور ولاشانی، محمد علی؛ جهانبانی، مصطفی؛ ظفرزاده، سمیه. (۱۳۹۱)، ارائه مدلی تجربی برای پیاده سازی و بکارگیری حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در ایران، مطالعات حسابداری و حسابرسی، دوره ۲، شماره ۶، صص ۱-۳۱.
- برزگری خانقاه، جمال؛ مروتی شریف آبادی، علی؛ صحت، صفیه. (۱۳۹۶)، کنکاشی در ویژگی های شخصیتی، مهارتی و اخلاقی حسابداران دادگاهی با استفاده از تکنیک تاپسیس، دو فصلنامه حسابداری ارزشی و رفتاری، سال دوم، شماره ۴، صص ۹۵-۶۹.
- پور موسی، علی اکبر. (۱۳۸۸)، اهمیت حسابرسی داخلی از دیدگاه مدیران، فصلنامه حسابرسی، شماره ۴۴ و ۴۵، صص ۱۰۹-۱۰۳.
- رحمانی، علی و محمود خانی، مهناز. (۱۳۹۶)، بررسی مولفه‌های ارزیابی اثربخشی حسابرسی داخلی در ایران، سال ۶، شماره ۲۴، صص ۷۷-۵۷.
- عبدلی، محمدرضا و نادعلی، علی اکبر. (۱۳۹۴)، بررسی تأثیر وجود حسابرسی داخلی بر کاهش رخداد تحریف های مالی و قانونی و مالیاتی در شرکت ها، دانش حسابرسی، سال پانزدهم، شماره ۶۱، زمستان، صص ۱۷۷-۱۹۲.
- فتحی عبداللهی، احمد و آقای، محمدعلی. (۱۳۹۶)، بررسی اثربخشی حسابرسی داخلی در عملکرد مدیریت ریسک و کنترل سازمان‌های دولتی، مدیریت سازمان‌های دولتی، دوره ۵، شماره ۳، صص ۸۳-۹۶.
- فراستخواه، مقصود. (۱۳۹۵)، روش تحقیق کیفی در علوم اجتماعی با تاکید بر نظریه برپایه، نشر آگاه، چاپ دوم.
- فرهادی نژاد، محسن؛ لگزیان، محمد؛ کفاش پور، آذر؛ منصوریان، یزدان. (۱۳۹۳)، مدیریت دولتی اثر بخش در سازمان‌های ایرانی، نظریه داده بنیاد، فصلنامه مدیریت سازمان‌های دولتی، سال سوم، شماره ۹، صص ۷۰-۵۵.
- مبشری، آق محمد، (۱۳۹۲)، بررسی میزان اثربخشی حسابرسی داخلی در بهبود کنترل‌های داخلی و عملکرد شرکت‌های مادر تخصصی (هلدینگ) و تابعه بنیاد مستضعفان انقلاب اسلامی ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه گیلان.

- مشایخی، بیتا؛ حسن زاده، شادی؛ امینی، یاسین؛ منتی، وحید. (۱۳۹۵). تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر حق الزحمه حسابرسی مستقل، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال ۸، شماره ۳۱، پاییز، صص ۴۱-۵۶.
- منتی، وحید و بابایی، مقداد. (۱۳۹۴). حسابرسی داخلی و تقلب. دانش حسابرسی، سال هفدهم، شماره ۶۹، صص ۵-۵۷.
- مهدیلو ترکمانی، پیمان؛ صفدری رنجبر، مصطفی؛ مشبکی، اصغر؛ شجاعی، امیر عباس (۱۳۹۵). شناسایی و اولویت‌بندی شایستگی‌های مدیران واحدهای تحقیق و توسعه و فناوری، سال ۱۳، شماره ۴۹، صص ۶۲-۵۴.
- نیکبخت، محمدرضا؛ رضایی، ذبیح‌اله؛ منتی، وحید. (۱۳۹۶). طراحی مدل کیفیت حسابرسی داخلی، دو ماهنامه حسابرسی داخلی، دوره ۱، شماره ۵ و ۶، صص ۶۰-۳۳.
- نیکبخت، محمدرضا و معادی نژاد، محمد مهدی. (۱۳۸۸). عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، دوره ۱۰، شماره ۲۶، صص ۱۱۲-۹۳.
- هوشیار، وجیهه و رحیم‌نیا، فریبرز. (۱۳۹۲). ارائه مدل شایستگی مدیران شعب در سیستم بانکی، فصلنامه مدیریت توسعه و تحول، ۱۳، صص ۵۵-۶۸.

- Abdolmohammadi, M., G. D'Onza, and G. Sarens. 2016. Benchmarking Internal Audit Maturity: A High-Level Look at Audit Planning & Processes Worldwide, The Global Internal Audit Common Body of Knowledge, CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA research Foundation (IIARF), July.
- Agut, S., R. Grau, and J.M. Peiro'. 2003. Competency needs among managers from Spanish hotels and restaurants and their training demands. *International Journal of Hospitality Management*, Vol.22, No. 3: 281-295.
- Aitken, K., and K. Von Treuer. 2014. Organisational and leadership competencies for successful service integration. *Leadership in Health Services*, 27(2): 150-180.
- Badara, M.S., and S.Z. Sadin. 2013. The Journey so far on Internal Audit Effectiveness: a Calling for Expansion. *international Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, Vol. 3, No.3: 340-351.
- BarclaySimpson, 2012. corporate governance recruitment market report 2012 internal audit. See more at: [http://www.barclaysimpson.com/document\\_uploaded/BS2012\\_IntAuditMR.pdf](http://www.barclaysimpson.com/document_uploaded/BS2012_IntAuditMR.pdf).
- Brown, L., B. George, and C. Mehaffey-Kultgen. 2018. The development of a competency model and its implementation in a power utility cooperative: an action research study. *Industrial and Commercial Training*, 50(3): 123-135.
- Burton, F.G., M. Starliper, S.L. Summers, and D.A. Wood. 2012. Recruiting internal auditors: The effects of using the internal audit function as a management

- training ground and performing consulting services. Social Sciences Research Network.
- Christ, M.H., A. Masli, N.Y. Sharp, and D.A. Wood. 2012. Using the internal audit function as a management training ground: Is the monitoring effectiveness of internal auditors compromised. SSRN Electronic Journal. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1946518>.
- Cochran, G. 2009. Developing a Competency Model for a 21th Century Extension Organization, Ohio State University, a doctor of dissertation.
- Corbin, J. M., and A. Strauss. 1990. Grounded theory research: Procedures, canons, and evaluative criteria. *Qualitative sociology*, 13(1): 3-21.
- Creswell, J. 2005. *Research Design: Qualitative and Quantitative Approaches*, 2nd edition, Thousand Oaks, California.
- Desai, N. K., G. J. Gerard, and A. Tripathy. 2011. Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 30 (1): 149-171.
- Desai, R., V. Desai, T. Libby, and R.P. Srivastava. 2017. External auditors' evaluation of the internal audit function: An empirical investigation, *International Journal of Accounting Information Systems*, Volume 24, February: 114-124.
- Dubois, D. D., W.J. Rothwell, D. J., Stern, and L.K. Kemp. 2004. *Competency-based human resource management*. Palo Alto, CA: Davies-Black Publishing.
- Ege, M. S. 2013. Does internal audit function quality deter management misconduct? University Of Texas at Austin.
- Ege, M.S. 2015. Does Internal Audit Function Quality Deter Management Misconduct? *The Accounting Review*, 90(2): 495-527.
- Esser, A., Kahrens, M., Mouzoughi, Y., & Eomois, E. 2018. A female leadership competency framework from the perspective of male leaders. *Gender in Management: An International Journal*, 33(2): 138-166.
- Gramling, A. A., M. J. Maletta, A. Schneider, and B. K. Church. 2004. The Role of the Internal Audit Function in Corporate Governance: A Synthesis of the Extant Internal Auditing Literature and Directions for Future Research. *Journal of Accounting Literature* 23:194-244.
- Gros, M., and S. Koch. 2017. Internal audit function quality and financial reporting: results of a survey on German listed companies, *Journal of Management & Governance*, June, Volume 21, Issue 2: 291-329.
- Khalid, A. A., H. Haron, and T.A. Masron. 2018. Competency and effectiveness of internal Shariah audit in Islamic financial institutions. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 9(2): 201-221.
- 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.
- Lawler, E. E. 1994. From job-based to competency-based organizations. *Journal of Organizational Behavior*, Vol. 15, No.1: 3-15.
- Lee, Y. 2010. Exploring high-performers' required competencies, *Expert Systems with Applications*, Vol. 37: 434-439.

- Lenz, R. 2013. Insights into the effectiveness of internal audit: a multi-method and multi-perspective study, dissertation at the Université catholique de Louvain – Louvain School of Management Research Institute.
- Lin, S., M. Pizzini, M. Vargus, and I.R. Bardhan. 2011. The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review*, 86(1): 287-323.
- Malaescu, I., and S.G. Sutton. 2015. The Reliance of External Auditors on Internal Audit's Use of Continuous Audit, *Journal of Information Systems*, Spring, Vol. 29, No. 1: 95-114.
- Messier Jr, W.F., J.K. Reynolds, C.A. Simon, and D.A. Wood. 2011. The effect of using the internal audit function as a management training ground on the external auditor's reliance decision. *The accounting review*, 86(6): 2131-2154.
- Meyer, M. A. 2019. Competencies required for healthcare improvement positions. *International Journal of Health Care Quality Assurance*.
- Pizzini, M., S. Lin, and D.E. Ziegenfuss. 2015. The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay, *A Journal of Practice & Theory*, February 2015, Vol. 34, No. 1: 25-58.
- Prawitt, D.F., J.L. Smith, and D.A. Wood. 2009. Internal audit quality and earnings management. *The accounting review*, 84(4):1255-1280.
- Seol, I., J. Sarkis, and F. Lefley. 2011. Factor structure of the competency framework for internal auditing (CFIA) skills for entering level internal auditors. *International Journal of Auditing*, 15(3): 217-230.
- Strauss, A., & J.M. Corbin. 1990. *Basics of qualitative research: Grounded theory procedures and techniques*. Sage Publications, Inc.
- Tehseen, S., F.U. Ahmed, Z.H. Qureshi, and M.J. Uddin. 2019. Entrepreneurial competencies and SMEs' growth: the mediating role of network competence. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 11(1): 2-29.
- The Institute of Internal Auditors (IIA). 2011. *Recruitment Strategies for Tomorrow's Internal*.
- Trivellas, P., and C. Drimoussis. 2013. Investigating Leadership Styles, Behavioural and Managerial Competency Profiles of Successful Project Managers in Greece, *Social and Behavioral Sciences*, vol. 73: 692 – 700
- Uhbiyati, N. 2015. A competency-based model of the human resource development management of ustadz at salaf boarding school. *International Journal of Educational Management*, 29(5): 695-708.
- Viitala, R. 2005. Perceived development needs of managers compared to an integrated management competency model, *Journal of Workplace Learning*. 17(8): 436-442.
- Weatherly, L. A. 2005. Competency models series part I: Competency models – an overview. Available from Society for Human Resource Management: <http://shrm.org>
- Wu, T. H., S.M. Huang, S.Y. Huang, and D.C. Yen. 2016. The effect of competencies, team problem-solving ability, and computer audit activity on internal audit performance. *Information Systems Frontiers*: 1-16.