

## Presenting a Model of Professional and Organizational Identity of Internal Auditors and Examining Its Influencing Factors

Farzaneh. Akhtarian<sup>1</sup>, Rezvan. Hejazi<sup>2\*</sup>, Mohammad. Hossein Ranjbar<sup>3</sup>, Hojatollah. Salari<sup>4</sup>, Davoud. khodadadi<sup>4</sup>

<sup>1</sup> PhD Student, Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran

<sup>2</sup> Full Professor, Department of Accounting, Faculty of Management and Finance, Khatam University, Tehran, Iran

<sup>3</sup> Associate Professor, Department of Accounting and Financial Management, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran

<sup>4</sup> Assistant Professor, Department of Accounting and Financial Management, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran

\* Corresponding author email address: Hejazi33@gmail.com

### Article Info

#### Article type:

Original Research

#### How to cite this article:

Akhtarian, F., Hejazi, R., Ranjbar, M. H., salari, H., & khodadadi, D. (2025). Presenting a Model of Professional and Organizational Identity of Internal Auditors and Examining Its Influencing Factors. *Journal of Technology in Entrepreneurship and Strategic Management*, 4(2), 1-17.



© 2025 the authors. Published by KMAN Publication Inc. (KMANPUB), Ontario, Canada. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

### ABSTRACT

The rapid expansion of economic entities, advancements in communication technologies, and conflicts of interest have heightened the need for enhanced oversight mechanisms. In any profession, a sense of identity is a crucial aspect for those engaged in it. Auditors who are deeply involved in their profession view auditing as a significant component of their personal identity. This study employed a mixed-methods approach (qualitative and quantitative) based on the nature of data collection. In the qualitative phase, grounded theory was applied, and through theoretical and purposive sampling, 34 experts and key informants in the field of internal auditing were interviewed. The collected data were analyzed into 43 subcategories and 10 abstract categories. Subsequently, the factors influencing the identity of internal auditors were examined in the quantitative phase using structural equation modeling and SmartPLS software. The study's findings revealed that internal auditors' identity is significantly influenced by board-dependent causal factors. According to the proposed identity model of internal auditors, four main dimensions affect the formation of their identity within organizations: factors related to the individuality of the internal auditor, the profession, the organization, associations, and the quality of internal audit work. Overall, internal and external, as well as environmental factors, were identified as crucial in shaping their identity. Additionally, the context and background for forming the identity of internal auditors were introduced in two dimensions: the economic conditions of the country and challenges stemming from the lack of oversight. The outcomes of identity formation for auditors included ethical implications, control enhancement, and accreditation of their identity within organizations. Furthermore, the results of hypothesis testing in the quantitative phase indicated that professional, organizational, environmental conditions, and constraints had significant effects on the identity of internal auditors. However, individual factors and the quality of internal auditors had no significant impact on their identity.

**Keywords:** Professional identity, Organizational identity, Internal auditor, Social identity theory

## Introduction

The dynamic economic environment and rapid advancements in communication technologies have necessitated enhanced oversight mechanisms in organizations. Internal auditing has emerged as a cornerstone in organizational governance, contributing to operational efficiency, financial reliability, and asset protection. As organizational governance mechanisms aim to direct and control entities toward achieving their goals, internal auditors are expected to align with and enhance these mechanisms, operating under the direct or indirect support of senior management. This pivotal role integrates internal auditors into the organizational fabric, forming a critical component of governance and control systems (Molaei, 2024; Praja, 2024; Xanthopoulou, 2024).

Professional identity in the context of internal auditing is deeply intertwined with individual perceptions, values, and professional norms. Previous studies have highlighted dual identity dimensions within organizations: professional and organizational identities. These dimensions influence auditors' decision-making processes and role perceptions (De Zwart, 2022; Djogo, 2023). Professional identity aligns individual values with professional commitments, fostering a sense of unity and purpose (Mashayekhi et al., 2019). Organizational identity, on the other hand, bridges individual goals with organizational aspirations, promoting emotional and operational alignment within the workforce (Czerniawski, 2023; Lee & Kutty, 2023).

However, the internal auditing profession in contexts like Iran faces unique challenges. Despite its critical role, internal auditors often contend with a lack of social and organizational recognition, limited independence, and undefined roles (Nikbakht et al., 2017). Addressing these challenges requires an in-depth understanding of factors influencing their professional and organizational identity. This study aims to construct a comprehensive model for understanding and enhancing the identity of internal auditors while addressing the socio-economic and professional constraints shaping their roles.

## Methods and Materials

This study employed a mixed-methods approach. In the qualitative phase, grounded theory was used, involving semi-structured interviews with 34 experts in internal auditing. Participants were selected through theoretical and purposive sampling. Data were coded and categorized into 43 subcategories and 10 abstract categories, forming the foundation of the proposed identity model.

In the quantitative phase, structural equation modeling was applied using SmartPLS software. A survey with 126 valid responses was conducted among experienced internal auditors, selected via a combination of snowball and purposive sampling. The survey aimed to validate the hypotheses derived from the qualitative findings. Reliability and validity checks were conducted, with Cronbach's alpha and composite reliability values exceeding 0.7, ensuring the robustness of the data collection tools.

## Findings and Results

The study revealed several key findings based on data analysis:

### 1. Significant Factors Influencing Identity:

- Organizational factors (mean = 3.28, SD = 0.94) and professional factors (mean = 3.58, SD = 0.61) had a substantial impact on the identity formation of internal auditors.

- Environmental conditions (mean = 4.10, SD = 0.63) emerged as the most influential factor among the examined variables.
- Individual factors (mean = 3.58, SD = 0.61) and audit quality were not statistically significant in shaping internal auditors' identities.

## 2. Structural Equation Model Results:

- The path coefficient for professional factors was 0.342 (t-value = 4.998,  $p < 0.001$ ).
- Organizational factors showed a path coefficient of 0.500 (t-value = 8.360,  $p < 0.001$ ).
- Environmental factors exhibited the highest influence with a path coefficient of 0.342 (t-value = 5.789,  $p < 0.001$ ).
- Individual factors showed no significant effect (path coefficient = 0.126,  $p = 0.074$ ).

## 3. Demographic Characteristics:

- Of the 126 respondents, the majority (78%) were male, and 62% had over 10 years of professional experience.
- Most participants (65%) held a doctoral degree, underscoring the advanced level of expertise in the sample.

## 4. Reliability and Validity:

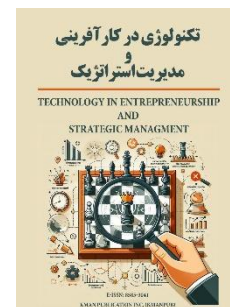
- Cronbach's alpha values ranged from 0.936 to 0.984, confirming high reliability.
- Average Variance Extracted (AVE) scores exceeded the threshold of 0.5 for all constructs, validating the convergent validity of the measurement model.

## Conclusion

The study underscores the critical role of internal auditing in fostering organizational accountability and governance. Findings highlight that professional and organizational factors, as well as environmental conditions, significantly shape the identity of internal auditors. These results emphasize the importance of aligning professional norms with organizational objectives and creating a supportive external environment to strengthen internal auditors' roles.

While individual factors and audit quality did not show a direct influence, their potential indirect effects through organizational and professional factors warrant further exploration. Practical recommendations include fostering a governance culture, enhancing professional autonomy, and redefining organizational structures to better integrate internal auditors.

Future research could explore the longitudinal impacts of identity formation on auditors' performance and organizational outcomes. Additionally, comparative studies across different cultural and regulatory settings could provide broader insights into the dynamics of professional and organizational identity.



# ارائه الگوی هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان داخلی و بررسی عوامل موثر بر آن

فرزانه اختریان<sup>۱</sup>، رضوان حجازی<sup>۲\*</sup>، محمدحسین رنجبر<sup>۳</sup>، حجت اله سالاری<sup>۴</sup>، داوود خدادادی<sup>۴</sup>

۱. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندر عباس، ایران
۲. استاد تمام، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران
۳. دانشیار، گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندر عباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندر عباس، ایران
۴. استادیار، گروه حسابداری و مدیریت مالی، واحد بندر عباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندر عباس، ایران

\*ایمیل نویسنده مسئول: Hejazi33@gmail.com

## اطلاعات مقاله

## چکیده

### نوع مقاله

پژوهشی/اصیلی

### نحوه استناد به این مقاله:

اختریان، فرزانه، حجازی، رضوان، رنجبر، محمدحسین، سالاری، حجت اله، و خدادادی، داوود. (۱۴۰۴). ارائه الگوی هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان داخلی و بررسی عوامل موثر بر آن. *تکنولوژی در کار آفرینی و مدیریت استراتژیک*، ۴(۲)، ۱۷-۱.



© ۱۴۰۴ تمامی حقوق انتشار این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به صورت دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0) صورت گرفته است.

گسترش روزافزون واحدهای اقتصادی، توسعه فناوری ارتباطات و وجود تضاد منافع، نیازهای نظارتی را به وجود می‌آورد. در یک حرفه، احساس هویت، موضوعی با اهمیت برای افراد شاغل در آن حرفه است. حسابرسی که به شدت درگیر حرفه خود هستند، حرفه حسابرسی را بخش مهمی از هویت شخصی خود می‌شناسند. در این پژوهش بر اساس ماهیت جمع آوری داده‌ها از روش ترکیبی (کیفی-کمی) استفاده شده است. به همین ترتیب در بخش کیفی با استفاده از رویکرد گراند تئوری با کمک روش نمونه‌گیری نظری و هدفمند با ۳۴ نفر از افراد متخصص و صاحب‌نظر در زمینه حسابرسی داخلی به عنوان آگاهان کلیدی پژوهش، مصاحبه شد و نهایتاً داده‌های گردآوری شده در قالب ۴۳ مقوله فرعی و ۱۰ مقوله انتزاعی تحلیل شد. پس از شناسایی عوامل موثر بر هویت حسابرسان داخلی به بررسی این فرضیه‌ها در بخش کمی با استفاده از روش معادلات ساختاری و بهره‌گیری از نرم افزار اسمارت پی ال اس پرداخته شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که حسابرسان داخلی به دلیل عوامل علی هویت وابسته به هیات مدیره دارند مطابق با الگوی ارائه شده مبتنی بر هویت حسابرسان داخلی وجود چهار مقوله اصلی می‌تواند بر شکل‌گیری هویت آن‌ها در سازمان تاثیر گذار باشد که شامل عوامل مربوط به فردیت حسابرس داخلی، حرفه، سازمان، انجمن و کیفیت کار حسابرسی داخلی و به طور کلی عوامل درونی و بیرونی و محیطی از عوامل مهم و تاثیر گذار بر شکل‌گیری هویت وی پدیدار شد. همچنین بستر و زمینه شکل‌گیری هویت حسابرسان داخلی در دو بعد وضعیت اقتصادی کشور و چالش‌های مربوط به عدم وجود نظارت معرفی گردید. پیامدهای شکل‌گیری برای حسابرسان شامل پیامدهای اخلاقی، کنترلی و اعتبار بخشی هویت حسابرس داخلی در سازمان می‌باشد همچنین نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش در بخش کمی نشان داد که عوامل حرفه‌ای، سازمانی، شرایط محیطی و محدودیت‌های تاثیر معناداری بر هویت حسابرسان داخلی دارند و عوامل فردی و کیفیت حسابرس داخلی هیچگونه تاثیر معناداری بر هویت حسابرسان داخلی ندارند.

**کلیدواژه‌ها:** هویت حرفه‌ای، هویت سازمانی، حسابرس داخلی، نظریه هویت اجتماعی.

## مقدمه

تحول در محیط اقتصادی ایران به ویژه در سالهای اخیر باعث شده که راهبری شرکتی به عنوان مکانیزمی نظارتی بیشتر مورد توجه قرار گیرد که یکی از ارکان آن کمیته حسابرسی و زیر مجموعه آن واحد حسابرسی داخلی است و نقشی تعیین کننده در گزارشگری مالی و اعتبار صورتهای مالی دارد. از حسابرسی داخلی انتظار می رود که نقش ارزش افزایی را ایفا نموده و با ارائه نمودن طیف گستردهای از خدمات به بهبود فرایندهای سازمانی کمک نماید (Molaei, 2024; Praja, 2024; Xanthopoulou, 2024).

حسابرسی داخلی برای حفظ کارایی عملیاتی و قابلیت اطمینان مالی و حفاظت از داراییها ضروری است از آنجایی که نظام راهبری بنگاه یا سازمان مکانیزمی است که وظیفه هدایت و کنترل سازمان را به سمت هدفهای خود د یا هدف اصلیش که خلق ارزش برای سهامدارانش است به عهده دارد و از طرفی خود بخشی از سیستم کنترل داخلی شمرده می شود و اگر قرار است حسابرس داخلی به معنای واقعی آن یعنی با حسابرسان ورزیده فعالیت کند، باید خواسته باطنی و قلبی مدیریت ارشد بنگاه نیز بوده و از حمایت مستقیم و غیرمستقیم وی برخوردار باشد، آنگاه متوجه می شویم که حسابرس داخلی بخش جدایی ناپذیر از نظام راهبری سازمان شناخته می شود. به نظر می رسد این جایگاه می تواند زیرمجموعه ای از هیئت مدیره یا تحت نظارت کمیته حسابرسی قرار گیرد. در این صورت امکان دسترسی به تمام واحدهای سازمان را داشته باشد و در هر زمانی احساس خطر یا انحراف در هر یک از موضوعات جزو وظایفش پیدا کرد باید بتواند به سرعت به جایگاه بالا دسترسی پیدا کند و گزارش و اطلاعاتش را به بالاترین مقام بنگاه ارائه کند تا اثربخش باشد (Molaei, 2024; Nour & Tanbour, 2023; Xanthopoulou, 2024). افراد معمولاً در زمینه سازمانی هویت های چندگانه دارند، پژوهش های گذشته نشان دادند که هویت صاحبکار و هویت حرفه ای، هویت های مهم ولی مجزایی در محیط حسابرسی هستند که تأثیرات متفاوتی بر قضاوت حسابرس دارند هویت حرفه ای به عنوان درک فرد از حرفه مبتنی بر نگرش ها، عقاید، احساسات، ارزش ها، انگیزه ها و تجارب تعریف شده است (De Zwart, 2022; Djogo, 2023). هویت حرفه ای هنجارها، اهداف و ارزش های حسابرسان را با تعهدات حرفه ای آنها همسو می کند (Mashayekhi et al., 2019). هویت حرفه ای نوعی هویت اجتماعی است و احساس یگانگی افراد با یک حرفه (مانند حقوق، پزشکی) و درجه ای است که افراد خود را به عنوان اعضای حرفه تعریف می کنند. هویت حرفه ای عبارت است از همراستایی افراد از نقش ها، مسئولیت ها، ارزش ها و استانداردهای اخلاقی برای سازگاری با شیوه های پذیرفته شده توسط حرفه خاص خود (Czerniawski, 2023; Lee & Kutty, 2023; Ostermeier et al., 2023). هویت سازمانی، فرایندی است که اهداف سازمان و اهداف کارکنان را به هم نزدیک می کند. این دو مفهوم، می تواند قضاوت و تصمیم گیری افراد شاغل در حرفه را تحت تأثیر قرار دهد. هویت سازمانی، ابزاری راهبردی برای دستیابی به اهداف و چشم اندازهای سازمان است. این موضوع باعث می شود تا دیدگاه کارکنان سازمان به اهداف و ارزش های سازمان نزدیک شود و کارکنان تعهد عاطفی نسبت به سازمان بدست آورند. در یک حرفه، احساس هویت، موضوعی با اهمیت برای افراد شاغل در آن حرفه است. حسابرسانی که به شدت درگیر حرفه خود هستند (Mashayekhi et al., 2019; Thapa, 2023; Zhang, 2023; Zhang, 2024)، حرفه حسابرسی را بخش مهمی از هویت شخصی خود می شناسند. به بیان دیگر، وابستگی به حرفه حسابرسی در میان حسابرسان بالا است. این موضوع نقش مهمی در قضاوت و تصمیم گیری حرفه ای حسابرسان دارد (Mashayekhi et al., 2019).

از طرفی حسابرسی داخلی، یک فعالیت اطمینان بخشی و مشورتی مستقل و واقع بینانه ای است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملیات یک واحد تجاری تأسیس می شود. حسابرسی داخلی از طریق برقراری یک رویکردی روشمند و منظم در ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری، به حصول اهداف سازمان کمک می کند. امروزه یکی از پیش فرض هایی که همه سازمان ها قائل به آن

هستند این است که حضور یک واحد حسابرسی داخلی توانمند می‌تواند به پشتیبانی و ارتقای مؤثر نظام راهبری سازمانی کمک چشم‌گیری بنماید. از این منظر می‌توان چنین برداشت نمود که برخورداری از یک حسابرسی داخلی اثربخش و کارا، با توجه به کارکردهای چندمنظوره آن، ضمن ارتقای فرهنگ پاسخ‌گویی در سازمان‌ها به افزایش ارزش‌های سازمانی و درنهایت ارتقای اقتصاد کشور می‌انجامد (Djogo, 2023; Hamza et al., 2023). 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 (Nikbakht et al., 2017).

بررسی تاریخی و پیشینه حرفه حسابرسی داخلی در ایران و همچنین بررسی وضعیت موجود شاغلان این حرفه نشان می‌دهد که یکی از اساسی‌ترین چالش‌های پیش روی حسابرسان داخلی همواره این بوده که عموماً این افراد از منزلت اجتماعی و سازمانی مناسب در جامعه و نزد ذینفعان مختلف برخوردار نبوده و وظایف آنان به طور صحیح و شفاف مشخص نشده است. عبارت دیگر، آنگونه که باید، به هویت حسابرسان داخلی توجه نشده است. با توجه به آنکه حسابرسی داخلی، در ابتدای پیدایش خود به عنوان بازوی مدیریت مشغول نظارت بر آن دسته از نواحی سازمانی بود که از نظر مدیریت شرکت از اهمیت بسزایی برخوردار بودند؛ توجه به هویت آنان همواره در کانون توجهات بوده است. زیرا توجه به هویت حسابرسان داخلی باعث جبران فقدان نظارت مستقیم مدیریت بر آن نواحی شد که در اثر افزایش وسعت سازمان دیگر امکان نظارت گذشته میسر نبود (Taghavi & Yaqubi Seini, 2018). از آنجا که حسابرسان مستقل به خاطر عواملی چون اجبار در حفظ استقلال خود و اهمیت کار آنان در ارائه گزارشگری مالی مستقل در کنار سابقه طولانی در کشورهای مشابه بهتر از حسابرسان داخلی توانستند هویت حرفه‌ای را در خود شکل داده و نقش واضح تری را برای خود در دنیای تجارت بیابند. بر پایه این مبانی نظری، شناخت عوامل مؤثر بر هویت حسابرسان داخلی، بعنوان یک مساله مهم نمود می‌یابد. زیرا شناخت این عوامل می‌تواند تأثیرات بسزایی در بهبود هویت آنان داشته باشد. از این رو، مساله اصلی پژوهش حاضر این است که چه عواملی بر هویت حسابرسان داخلی تأثیرگذار است؟

## روش پژوهش

این پژوهش از نظر نتیجه به با ارائه یک چارچوب برای هویت حسابرسان داخلی توسعه‌ای محسوب می‌شود. زیرا این پژوهش به دنبال بسط تئوری‌ها و مفاهیم تئوریک برای ایجاد انسجام بیشتر جهت مطالعات آینده می‌باشد. از نظر هدف این پژوهش اکتشافی/کاربردی است، زیرا برای تعیین عوامل مؤثر بر هویت حسابرسان داخلی از روش کیفی و اکتشافی گردند تئوری اما برای بررسی و آزمون فرضیه‌های به دست آمده از عوامل شناسایی شده در بخش کیفی از روش کمی معادلات ساختاری بهره برده شده است. به لحاظ نوع داده نیز این پژوهش، ترکیبی قلمداد می‌گردد.

نمونه‌گیری در این پژوهش نظری و نحوه‌ی تعیین نمونه گلوله برفی است و معیار رسیدن به پایان جمع‌آوری داده‌ها، نقطه اشباع نظری است. منظور از نقطه اشباع نظری، جایی است که دیگر ارتباط بین مفاهیم و طبقه‌ی جدید ظهور نکند. مطابق با صاحب‌نظران نظریه داده بنیاد همچون گلیزر و هالتون (۲۰۰۵؛ ۲۰۰۷) و چارمز (۲۰۱۱) نمونه‌گیری نظری تا زمانی که مقوله‌ها به کفایت نظر برسند، ادامه می‌یابد. برای این منظور در گام نخست سه نفر از بین اعضای جامعه‌ی آماری که براساس مقاله‌های منتشره در زمینه‌های مرتبط با موضوع پژوهش به عنوان صاحب‌نظر شناخته می‌شدند، به صورت هدفمند انتخاب گردیدند. لذا ۱۵ نفر به عنوان خبرگان پژوهش، در بخش کیفی مشارکت داشتند. جامعه هدف در بخش کمی ۶۸ نفر از حسابرسان داخلی دارای تجربه‌های کاری و سطح دانش فنی و تخصصی بودند که به صورت فرآیند غربالگری دانشی و تجربی براساس سابقه خدمت؛ دانش و تحصیلات انتخاب شدند.



در این پژوهش با توجه به اینکه در روش گراند تئوری از مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته استفاده می‌شود صبغه پژوهش میدانی می‌باشد و داده‌ها از طریق اکتشافات میدانی استخراج می‌شود. در پژوهش حاضر که پژوهشگر با استفاده از مصاحبه‌های نیمه ساختار یافته از جامعه آماری پژوهش که حسابرسان داخلی هستند، به صورت چهره به چهره می‌خواهد که در مورد تجارب خود در شرکت یا سازمانی که کار می‌کنند هم به سوالات مصاحبه پاسخ دهند و هم توضیحات بیشتری که آن‌ها مایل به بیان‌شان باشند. با توجه به اینکه داده‌ها با استفاده از روش ترکیبی جمع آوری می‌شود پس از مشخص شدن فرضیه‌های پژوهش با استفاده از تعداد ۴۵۰ پرسشنامه استاندارد که این تعداد با استفاده از فرمول کوکران به دست آمد برای حسابرسان داخلی که جز خبرگان مرحله کیفی نبودند ارسال گردید و در نهایت ۱۲۶ پرسشنامه دریافت شد. تحلیل داده‌های پرسشنامه با استفاده از روش معادلات ساختاری مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفت.

## یافته‌ها

در بخش کیفی این پژوهش که با استفاده از ابزار مصاحبه نیمه ساختار یافته داده‌های مورد نظر گردآوری شد، ۱۵ نفر شامل مشارکت کنندگان مرد و زن دارای تجارب مربوط به حسابرسی داخلی بودند. در تحلیل یافته‌ها با استفاده از تکنیک تحلیلی اشتراوس و کوربین مفاهیم به عنوان واحد تحلیل در سطوح متن کل مصاحبه، پاراگراف، عبارت و جملات مورد توجه قرار گرفتند. به دلیل تعدد زیاد مفاهیم استخراج شده که حاصل پالایش بیش از ۲۵۶ صفحه مصاحبه از ۱۵ مصاحبه شونده بود کدگذاری باز طی دو مرحله انجام پذیرفت و تحلیل با کدگذاری محوری ادامه یافت و در نهایت کدهای مفهومی به دست آمده از تحلیل کدگذاری باز و مقایسه و تکرار آن‌ها به ۴۳ خرده مقاله و ۱۰ مقوله انتزاعی کاهش یافتند. **جدول ۱** نشان دهنده مفاهیم استخراج شده از کدگذاری باز و مرحله‌ای است.

## جدول ۱

مقوله‌های اصلی و فرعی استخراج شده از کدگذاری

| مقوله انتزاعی                       | خرده مقوله                                                                                                                | مفاهیم                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |
|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| عوامل مربوط به سازمان               | عدم وجود فرهنگ برای پذیرش حسابرس داخلی، عدم آگاهی مدیران از نقش حسابرس داخلی                                              | عدم گفت‌وگو با حسابرس داخلی در حل مسائل، عدم شناخت متیر از نقش حسابرس داخلی در سازمان باعث می‌شود نقش کلیشه‌ای داشته باشد                                                                                                                                                                                                 |
|                                     | عدم گفت‌وگو با حسابرس داخلی در حل مسائل، عدم شناخت متیر از نقش حسابرس داخلی در سازمان باعث می‌شود نقش کلیشه‌ای داشته باشد | ضعف در اطلاع رسانی اعضا توسط مدیران راجع به اهمیت حسابرس داخلی، نبود صمیمیت و یا حس همکاری و هدف مشترک برای رسیدن به مأموریت و چشم انداز شرکت، مقاومت همکاران، نادیده انگاری نظرات مفید حسابرس داخلی در تصمیمات مهم عملیاتی                                                                                               |
|                                     | رابطه مداری، عدم شناسایی جایگاه حسابرس داخلی توسط هیئت مدیره، نبود کار تیمی                                               | استخدام نکردن حسابرسان داخلی هم سطح و شایسته در حرفه توسط سازمان‌ها (۲۵)، عدم هماهنگی و صمیمیت و کار تیمی در سازمان                                                                                                                                                                                                       |
| عوامل مربوط به توانایی حسابرس داخلی | عدم دانش و مهارت کافی و به روز نبودن حسابرس داخلی - عدم شایستگی                                                           | عدم آشنایی ناکافی و کمبود مهارت‌ها در استانداردهای حرفه، نداشتن دانش به روز و اطلاع از فعالیت حسابرسان داخلی، نداشتن تجربه کافی، نگذاردن آموزش‌های لازم (۸۱)، ناتوانی در به کارگیری مهارت‌ها (۲۹)، عدم تشخیص مناسب ضعف‌های کنترل داخلی (۷۹)، عضو انجمن حرفه‌ای نباشد و مهارت نداشته باشد، میزان ارتباط و همکاری با دیگران |
|                                     | عدم توجه به نظرات حسابرس داخلی، عدم توانایی در ارتباط دانشی و تعاملی، چندوجهی نبودن، درستکاری و بی طرفی                   |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |
|                                     | ویژگی‌های شخصیتی و فردی حسابرس داخلی                                                                                      | مسئولیت پذیری و باوجدان بودن، انعطاف پذیری، اعتماد به نفس                                                                                                                                                                                                                                                                 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                          |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| توانایی کشف مشکلات، داشتن ذهن پرسشگر، صلاحیت و شایستگی در کار، مهارت ارائه پیشنهادات به مدیر برای رفع مشکلات، خلاقیت، آگاهی از استانداردهای حرفه ای                                                                                                                                                                                                                                                                                   | توانایی و مهارت‌های کاری- صلاحیت حرفه ای                                                                                                                                                 |
| خودرأی بودن، ریسک پذیری، باهوش بودن، متعهد بودن، اعتقاد به حرفه و اصول حرفه ای، خوش بینی، انگیزه، سخت کوشی و تلاش، جنسیت                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | ناتوانی در ارزیابی هیئت مدیره، عدم استقلال و بی طرفی کافی، ناتوانی در انجام مسئولیت‌ها، عدم شناخت محیط سازمان، ناتوانی در مدیریت و ارزیابی ریسک، تقویت سیستم‌های کنترلی، پایبندی به حرفه |
| عدم چارچوب‌های از قبل تعیین شده و مقررات مناسب جهت اجرای صحیح، عدم نظارت از سمت سازمان‌های دولتی و یا حرفه ای، محدودیت سمینارها و کنفرانس ها، عدم انسجام بین متولیان حرفه و انجمن، نبود الگوی مناسب گزارش نویسی در حسابرسی داخلی                                                                                                                                                                                                      | عدم وجود دستورالعمل‌های حرفه‌ای در حسابرسی داخلی - عوامل مربوط به حرفه حسابرسی داخلی                                                                                                     |
| عدم وجود اساتید مجرب در آموزش حسابرسی داخلی، نبود آموزش‌های مستمر عدم هماهنگی بین پرداخت حقوق حسابرس داخلی و ارائه وظایف وی، خدشه دار شدن استقلال اقتصادی حسابرس داخلی                                                                                                                                                                                                                                                                | چالش‌ها و محدودیت‌های آموزشی<br>تناقض دریافت حقوق و مزایای حسابرس داخلی<br>از مدیریت شرکتها و ارائه گزارش به کمیته حسابرسی                                                               |
| حسابرسان داخلی از همه نظر به هیئت مدیره وابسته اند اما به دلیل عنوان شغلی خود که واحد حسابرس داخلی است مورد توجه اعضای سازمان قرار نمی‌گیرند                                                                                                                                                                                                                                                                                          | رابطه استخدامی مستقیم با مدیریت سازمان عدم توجه اعضای سازمان به حسابرسان داخلی به دلیل عنوان شغلی                                                                                        |
| محول کردن تدریجی برخی مسئولیت‌های سایر بخش‌ها از قبیل وظایف گزارشگری مالی، عدم ارائه اطلاعات به حسابرس داخلی، مجبور کردن وی به صرف وقت بیشتری برای تهیه اطلاعات، کاهش کارایی حسابرسی داخلی، نیز کاهش احساس شایستگی عدم شناسایی خطاهایی که قبلا پیدا نشده اند، عدم ارزیابی و بررسی کفایت سیستم کنترل داخلی، حفاظت از دارایی‌ها، مشکلات در گزارش نویسی و پیشنهاد در مورد نقاط ضعف کنترل داخلی، شناخت ناکافی از تسلط بر فرایند کسب و کار | کاهش کارایی حسابرس داخلی کاهش اثربخشی حسابرس داخلی، عدم استقلال سازمانی                                                                                                                  |
| حسابرس پل ارتباطی بین مدیر ارشد و هیئت مدیره، حسابرسی مالی به جای حسابرسی عملیاتی، از دست دادن فرصت‌های رشد در سازمان به دلیل صرف زمان برای وظایف غیرمرتبط، عدم کارایی عملیات                                                                                                                                                                                                                                                         | ناتوانی حسابرس داخلی در اطمینان بخشی مبتنی با مدیریت ریسک حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک                                                                                                    |
| عدم اجرای اثربخش و با کیفیت حسابرسی داخلی در سازمان و عینیت بخشی به ارزش افزوده حسابرسی داخلی از طریق کمک به رفع نکات ضعف کنترل‌های داخلی، ارائه پیشنهادهای اصلاحی مفید جهت بهبود عملکرد بخشهای مختلف سازمان                                                                                                                                                                                                                          | محول کردن مسئولیت‌های غیر حرفه‌ای و نامرتبط با حسابرسی داخلی                                                                                                                             |
| نبود ناظر بر کار حسابرسان داخلی، عدم نظارت بورس بر حسابرسان داخلی، مشخص نبودن وظایف دقیق حسابرسان داخلی در دستورالعمل‌ها و، عدم وجود دستورالعمل‌های قانونی لازم و کافی                                                                                                                                                                                                                                                                | ناتوان بودن در ایجاد ارزش افزایی توسط حسابرس داخلی                                                                                                                                       |
| عدم وجود رقابت بین حسابرسان داخلی، مالکیت دولتی اقتصاد کشور و الزام نبودن وجود حسابرس داخلی در سازمان‌های دولتی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | عدم نظارت و دستورالعمل‌های دقیق قانونی                                                                                                                                                   |
| عدم شناخت و آگاهی لازم برای جایگاه شغلی واقعی حسابرسان داخلی در سازمان‌ها و در نظر نگرفتن این افراد در تصمیمات مهم سازمانی                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | ضعف شناخت سمت حسابرس داخلی                                                                                                                                                               |
| ضعف نظارتی هیئت مدیره و عدم استقلال                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | عدم وجود حاکمیت شرکتی قوی                                                                                                                                                                |
| ناکارایی کمیته حسابرسی، عدم وجود ارتباط حسابرسان داخلی و مستقل از طریق کمیته حسابرسی                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | عدم وجود کمیته حسابرسی قوی                                                                                                                                                               |
| ناآگاهی سازمان‌ها در اهمیت استقرار سیستم و محیط کنترل داخلی و نقش حسابرس داخلی در آن                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | ضعف در کنترل داخلی                                                                                                                                                                       |
| ضعیف بودن نسبت به رقبا                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                | شرایط محیطی                                                                                                                                                                              |



|                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                                                                                            |                                |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------|
| انگیزه و تلاش زیاد برای دستیابی به اهداف شغلی و کیفیت بهتر کار، همکاری با مدیر و توسعه توانایی‌های حرفه‌ای خویش، محول کردن پرداخت حقوق و مزایا به کمیته حسابرس داخلی                                                                                                         | تعریف جایگاه جدا از هیئت مدیره با ایجاد اهمیت و امنیت شغلی به عنوان موثرترین عضو داخلی از هیئت مدیره هیئت مدیره با عنوان شغلی حسابرس داخلی | استقلال کار حسابرسان           |
| ارزیابی کنترل داخلی، تعهد به حرفه و کار حرفه ای، حسابرسی عملیاتی، ایجاد شفافیت‌های مالیاتی در صورت برطرف کردن اشتباههای مالیاتی، تنظیم برنامه‌ای مبتنی بر ریسک سازمان، آموزش حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، کمک و ارتباط موثر با حسابرس مستقل، شناسایی به موقع ضعف کنترل داخلی | ارتقای مسئولیت پذیری حرفه ای                                                                                                               |                                |
| افزایش ارزش افزوده سازمان از طریق کیفیت کار حسابرسان داخلی، جلب حمایت مدیر، رضایت شغلی                                                                                                                                                                                       | پیامدهای اخلاقی، کنترلی، اعتبار بخشی                                                                                                       | پیامدهای شکل گیری حسابرس داخلی |
| داشتن هویت مستقل و مفید در سازمان، تقویت نظام راهبری شرکتی، قوی شدن ارتباط کمیته حسابرسی و هیئت مدیریتی                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                            |                                |

در پژوهش حاضر پس از کدگذاری و دسته بندی در قالب مفاهیم و مقوله ها، به استخراج یک مقوله هسته‌ای یا پدیده اصلی پژوهش یعنی تصویر درک شده غیرمستقل حسابرسان داخلی در سازمان، بر اساس تأکید گسترده مصاحبه که داشتند، مضمون این شوندهاگان به منتهی شد. پژوهش گران از طریق این مقوله توانستند تمام مقوله‌های زیرمجموعه را به یکدیگر ربط داده و فرآیند مرکزی پژوهش را کشف نمایند. این فرآیند در نظریه داده بنیاد با عنوان الگوی پارادایمی شناخته می‌شود.

مطابق با الگوی ارائه شده مبتنی بر هویت حسابرسان داخلی وجود چهار مقوله اصلی می‌تواند بر شکل گیری هویت آن‌ها در سازمان تاثیر گذار باشد که شامل عوامل مربوط به فردیت حسابرس داخلی، حرفه، سازمان، انجمن و کیفیت کار حسابرسی داخلی و به طور کلی عوامل درونی و بیرونی و محیطی از عوامل مهم و تاثیر گذار بر شکل گیری هویت وی پدیدار شد. همچنین بستر و زمینه شکل گیری هویت حسابرسان داخلی در دو بعد وضعیت اقتصادی کشور و چالش‌های مربوط به عدم وجود نظارت معرفی گردید.

در این قسمت به آمار توصیفی متغیرهای جمعیت شناختی بخش کمی اشاره شده است که شامل جنسیت، سن، تجربه کاری و تحصیلات پاسخ دهندگان به پرسشنامه‌های پژوهش می‌باشد. در این پژوهش بیشتر پاسخ دهندگان با جنسیت مرد، سن آن‌ها بین ۴۰-۵۰ سال، تجربه کاری بیشترین فراوانی را برای ۱۰-۱۵ سال دارد و تحصیلات بیشتر این پاسخ دهندگان در مقطع دکتری می‌باشد.

در این قسمت به آمار توصیفی متغیرهای پژوهش پرداخته شده است که در **جدول ۲** نشان می‌دهد. مهمترین شاخص مرکزی که مرکز ثقل داده‌ها است بیشترین مقدار میانگین مربوط به متغیر شرایط محیطی است و کمترین این مقدار مربوط به متغیر شرایط عوامل حرفه‌ای می‌باشد.

## جدول ۲

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| متغیرها                                   | میانگین | بیشترین | کمترین | انحراف معیار |
|-------------------------------------------|---------|---------|--------|--------------|
| عوامل فردی                                | ۳/۵۸    | ۴       | ۲      | ۰/۶۰۸        |
| عوامل حرفه‌ای و سازمانی                   | ۳/۲۸    | ۴       | ۱      | ۰/۹۴۲        |
| محدودیت‌ها و چالش‌های درون و برون سازمانی | ۳/۹۳    | ۵       | ۳      | ۰/۶۳۹        |
| شرایط محیطی                               | ۴/۱۰    | ۵       | ۳      | ۰/۶۳۰        |

پس از استخراج مولفه‌های اصلی و فرعی از مدل به دست آمده در بخش کیفی با استفاده از روش گرنند تئوری، فرضیه‌های پژوهش ارائه گردید که با ارسال و دریافت ۱۲۶ پرسشنامه از جامعه آماری پژوهش که حسابرسان داخلی بودند. در این پژوهش، به منظور سنجش روایی پرسش نامه، از روش روایی نمادی (ظاهری) استفاده شده است. بدین صورت که پرسش نامه پس از تدوین در اختیار تعدادی از اساتید محترم و همچنین تعدادی از خبرگان قرار گرفت و پس از دریافت پیشنهادها و نظرهای اصلاحی، اعمال آن‌ها و در نهایت تأیید نهایی توسط اساتید محترم، برای ارائه به نمونه آماری مهیا شد. بنابراین اعتبار نمادی پرسشنامه پژوهش حاضر، تأیید شده و از اعتبار نمادی لازم برخوردار است. مقادیر پایایی مقیاس‌های پژوهش در بخشی از مدل سازی معادلات ساختاری مبتنی بر PLS در ادامه نشان داده شده است:

پایایی پرسشنامه با استفاده از دو شاخص ضریب آلفای کرونباخ و پایایی ترکیبی (CR) مورد بررسی قرار گرفته است و نتایج نشان داده است که کلیه مقادیر پایایی ترکیبی و ضریب آلفای کرونباخ بالای ۰/۷ می‌باشد در نتیجه پایایی ابزار تأیید گردید.

### جدول ۳

پایایی ترکیبی و آلفای کرونباخ

| متغیر                                     | آلفای کرونباخ | پایایی ترکیبی |
|-------------------------------------------|---------------|---------------|
| عوامل فردی                                | ۰/۹۶۲         | ۰/۹۳۶         |
| عوامل حرفه‌ای و سازمانی                   | ۰/۹۸۴         | ۰/۹۲۴         |
| محدودیت‌ها و چالش‌های درون و برون سازمانی | ۰/۹۷۸         | ۰/۹۱۹         |
| شرایط محیطی                               | ۰/۹۶۴         | ۰/۹۴۴         |

برای برازش مدل بیرونی باید روایی همگرا و روایی تشخیصی مدل بررسی شود. میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE) هر مؤلفه نیز باید بزرگتر از ۰/۵ باشد. میانگین واریانس‌های استخراجی از میانگین مجموع مجذورات تک تک بارهای عاملی بدست می‌آید.

### جدول ۴

نتایج میانگین واریانس‌های استخراجی (AVE)

| نام مؤلفه                                 | (AVE) |
|-------------------------------------------|-------|
| عوامل فردی                                | ۰/۹۳۴ |
| عوامل حرفه‌ای                             | ۰/۹۳۸ |
| محدودیت‌ها و چالش‌های درون و برون سازمانی | ۰/۹۳۸ |
| شرایط محیطی                               | ۰/۹۴۰ |

همانطور که در **جدول ۴** نشان داده شده است تمامی مقادیر میانگین واریانس‌های استخراجی از مقدار ۰/۵ بالاتر هستند، در نتیجه روایی همگرا نیز تأیید گردید.

روایی تشخیصی نیز با استفاده از شاخص فورنل و لارکر به این صورت است که یک متغیر پنهان در مقایسه با سایر متغیرهای پنهان، باید پراکندگی بیشتری را در بین مشاهده پذیرهای خود یا به عبارت بهتر سؤالات خود داشته باشد، یعنی مقادیر بر روی قطر اصلی از کلیه مقادیر سطر و ستون متناظر خود بیشتر باشند.

## جدول ۵

روایی تشخیصی

| متغیر                                     | عوامل فردی | عوامل حرفه ای | محدودیت و چالش درون و برون سازمان | شرایط محیطی |
|-------------------------------------------|------------|---------------|-----------------------------------|-------------|
| عوامل فردی                                | ۰/۹۷۹      |               |                                   |             |
| عوامل حرفه‌ای و سازمانی                   | ۰/۹۷۲      | ۰/۹۸۱         |                                   |             |
| محدودیت‌ها و چالش‌های درون و برون سازمانی | ۰/۹۷۹      | ۰/۹۸۶         | ۰/۹۹۱                             |             |
| شرایط محیطی                               | ۰/۹۶۳      | ۰/۹۸۳         | ۰/۹۸۶                             | ۰/۹۹۶       |

همانطور که **جدول ۵** نشان داده است کلیه مقادیر روی قطر اصلی بیشتر از سطر و ستون متناظر هستند بنابراین روایی تشخیصی نیز تأیید گردید و در نهایت مشخص شد که مدل بیرونی دارای برازش مطلوبی می‌باشد.

برای برازش مدل درونی از ضریب تعیین ( $R^2$ )، اندازه اثر ( $F^2$ )، معیار پیش بینی کننده‌ی  $Q^2$  و ضرایب مسیر استفاده شد. در **جدول ۶** مقادیر مربوط به ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده آورده شده است که از مقادیر مطلوب استاندارد بسیار بالاتر می‌باشند.

## جدول ۶

مقادیر ضریب تعیین و ضریب تعیین تعدیل شده

| متغیر             | ضریب تعیین | ضریب تعیین تعدیل شده |
|-------------------|------------|----------------------|
| هویت حسابرس داخلی | ۰/۹۹۰      | ۰/۹۸۶                |

شاخص دیگری که در این مرحله مورد بررسی قرار می‌گیرد شاخص توان پیش بینی کنندگی  $Q^2$  مدل می‌باشد که درصد واریانس شاخص‌ها را در بین سایر شاخص‌های یک متغیر نشان می‌دهد.  $Q^2$  بالا نشان دهنده قدرت پیش بینی بالای مدل است. برای این شاخص مقدار برشی جهت بررسی آن تعیین نشده است و محققان تأکید کرده اند در صورتی که این شاخص مقداری بالاتر از صفر داشته باشد قابل قبول می‌باشد و هرچه به یک نیز نزدیکتر گردد نشان از توان پیش بینی کنندگی بالای آن می‌باشد. در **جدول ۷** مقادیر این شاخص ارائه شده است.

## جدول ۷

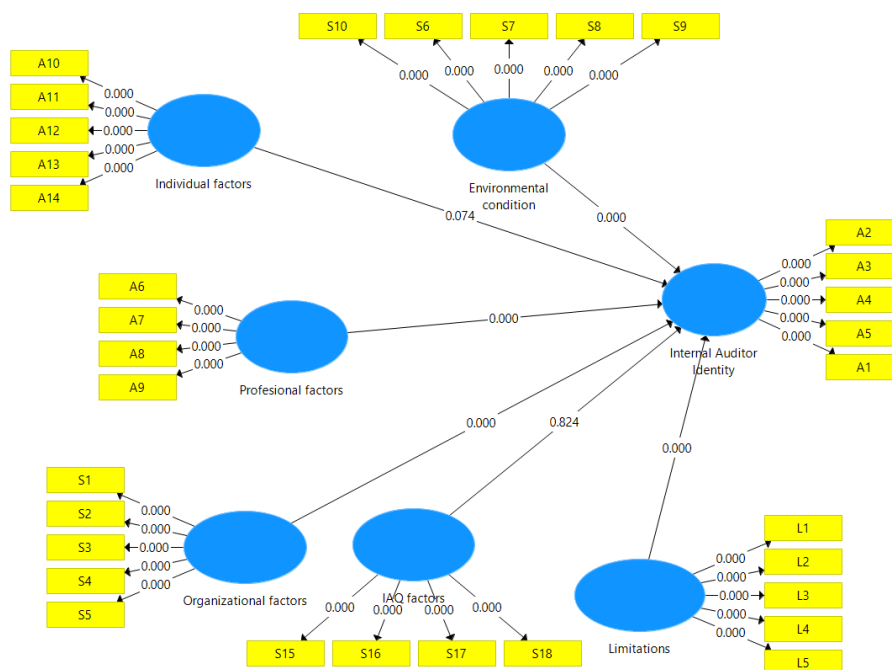
 معیار شاخص توان پیش بینی کننده‌ی  $Q^2$ 

| متغیر                         | $Q^2 (= 1 - SSE/SSO)$ |
|-------------------------------|-----------------------|
| هویت حسابرس داخلی (سازه اصلی) | ۰/۷۹۷                 |

برای بررسی فرضیه‌ها نتایج در دو حالت استاندارد،  $t$ -value،  $p$ -value ارائه گردیده است:

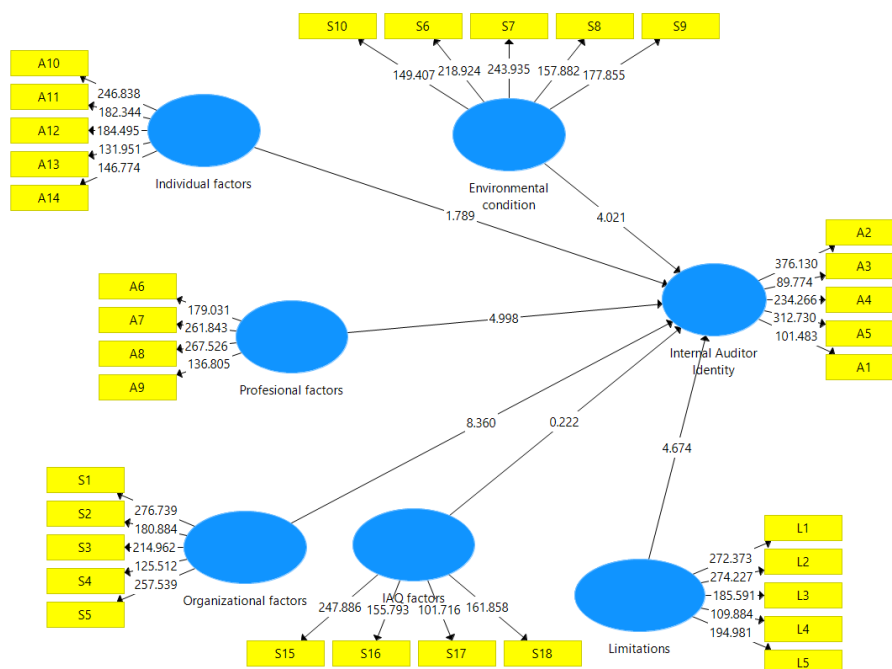
شکل ۱

مدل در حالت  $p$ -value



شکل ۲

مدل در حالت  $t$ -value



## جدول ۸

نتایج آزمون فرضیه‌ها

| مسیر    | ضریب مسیر | انحراف استاندارد | t-value | سطح معناداری | نتیجه فرضیه |
|---------|-----------|------------------|---------|--------------|-------------|
| فرضیه ۱ | ۰/۱۲۶     | ۰/۰۷۱            | ۱/۷۸۹   | ۰/۰۷۴        | عدم تایید   |
| فرضیه ۲ | ۰/۳۴۲     | ۰/۰۶۸            | ۴/۹۹۸   | ۰/۰۰۰        | تایید       |
| فرضیه ۳ | ۰/۵۰۰     | ۰/۰۶۰            | ۸/۳۶۰   | ۰/۰۰۰        | تایید       |
| فرضیه ۴ | -۰/۰۲۴    | ۰/۱۰۶            | ۰/۲۲۲   | ۰/۸۲۴        | عدم تایید   |

مطابق با نتایج فوق، از بین متغیرهای پژوهش متغیر عوامل فردی حسابرس با سطح معناداری ۰/۰۷۴ و متغیر شرایط محیطی با سطح معناداری ۰/۸۲۴ که بیش از ۵ درصد است تاثیر معناداری بر هویت حسابرسان داخلی ندارند اما متغیرهای دیگر تاثیر معناداری بر هویت حسابرسان داخلی داشته‌اند.

## بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی داخلی نقش مهمی در کمک به سازمان‌ها برای دستیابی به اهداف و حفاظت از دارایی‌های خود ایفا می‌کند. علاوه بر این، به یک ابزار مدیریتی حیاتی برای دستیابی به کنترل مؤثر در سازمان‌ها تبدیل شده است. داشتن یک عملکرد حسابرسی داخلی با نقش و هویت مؤثر برای سازمان‌ها مهم است. همانطور که توسط چارچوب رویه‌های حرفه‌ای بین‌المللی برای حسابرسی داخلی تفسیر شده است، در نهایت سهم عمده‌ای در بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل داخلی و حاکمیت سازمان خواهد داشت (Antoh et al., 2024; Molaei, 2024; Praja, 2024). حسابرسی داخلی توسط مؤسسه حسابرسان داخلی به عنوان «یک فعالیت تضمینی و مشاوره مستقل و عینی که برای افزودن ارزش و بهبود عملیات سازمان طراحی شده است، تعریف شده است. این به سازمان کمک می‌کند تا با ارائه یک رویکرد سیستماتیک و منظم برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و حاکمیت، به اهداف خود دست یابد. مدیریت ارشد برای تقویت کنترل‌ها و کاهش ریسک و همچنین بهبود عملیات خود به حسابرس داخلی تکیه می‌کند، در حالی که کمیته حسابرسی برای دستیابی به کنترل‌های داخلی قوی و دستیابی به کیفیت گزارشگری مالی و همچنین حفظ انطباق با مقررات بر حسابرسان داخلی تکیه می‌کند (Molaei, 2024). حسابرسی داخلی شامل ارزیابی اقدامات و کنترل‌های داخلی سازمان در تمام سطوح و حوزه‌ها (مدیریت، مدیریت، فرآیندهای تولید، فناوری اطلاعات، حسابداری و غیره) است تا ببیند کدام استانداردها و سیاست‌های شرکت برای حفاظت از دارایی‌ها (داده‌ها و امور مالی)) رعایت می‌شوند و کدام‌ها رعایت نمی‌شوند. هدف از اجرای حسابرسی داخلی حصول اطمینان از انطباق مناسب با مقررات امنیت مدیریت اطلاعات، حسابداری، کارگری، مالیاتی و غیره و همچنین قوانین داخلی برای اطمینان از عملکرد مؤثر سازمان است. هویت به عنوان یک فرآیند فعال، عمیقاً بر ظرفیت فرد برای انطباق با رویدادهای زندگی و دستیابی به وضعیت رفاه تأثیر می‌گذارد. با این حال، توجه به این نکته مهم است که هویت از صفات یا ویژگی‌هایی سرچشمه می‌گیرد که افراد ممکن است کنترل کمی بر آن‌ها داشته باشند یا هیچ کنترلی بر آن‌ها نداشته باشند، مانند پیشینه خانوادگی یا قومیت. در جامعه شناسی، بر هویت جمعی تأکید می‌شود، که در آن هویت فرد به شدت با رفتار نقشی یا مجموعه‌ای از اعضای گروهی که آن‌ها را تعریف می‌کند، مرتبط است. هویت سازمانی اغلب تلاش می‌کند تا مفاهیم و نظریه‌های جامعه‌شناختی و روان‌شناختی در مورد هویت را در سازمان‌ها اعمال کند. هویت سازمانی، دیدگاهی بزرگتر از هویت کاری (هویتی که افراد در یک زمینه مرتبط با کار به دست می‌آورند) و رفتار سازمانی (مطالعه رفتار انسان در محیط‌های سازمانی) را در نظر می‌گیرد. تغییر هویت و بی

ثباتی هویت سازمانی گاهی اوقات به عنوان یک ساخت اجتماعی تحت ایجاد دائمی از طریق تعاملات بین ترکیبی از بازیگران داخلی و خارجی دیده می‌شود. این دیدگاه هویت سازمانی را به جای ماندگاری، ناپایدار و متغیر می‌داند. بازیگران داخلی می‌توانند هویت سازمانی را از طریق تفسیر مجدد یا عدم توافق با هویت اعلام شده یا رسمی تحت تأثیر قرار دهند اعضای قدرتمند ممکن است سعی کنند هویت سازمانی را تثبیت یا رسمی کنند و در نتیجه بین اعضای با دیدگاه‌های متفاوت نسبت به سازمان تنش ایجاد شود. این تنش ممکن است به عنوان بی ثباتی هویت بیان شود. با توجه به اینکه شکل گیری هویت حسابرسان داخلی چالش برانگیز است و نیاز به زمان و زیر ساخت‌های زیادی در سازمان دارد، ارائه الگویی برای تغییر ذهن همه افراد سازمان نسبت به هویت و نقش حسابرسان داخلی می‌تواند هم در تئوری و هم در عمل مفید باشد. این پژوهش بیان می‌کند که حسابرسی داخلی با توجه به شرایط درونی و بیرونی که در سازمان دارد می‌تواند راهبرد سازندگی و سازگاری را انتخاب کند و پیامدهای مثبت و منفی را برای هویت و نقش خود به همراه داشته باشد. در فصل قبل به طراحی و ارائه الگوی پارادایمی بر اساس مفاهیم به دست آمده از نظرسنجی افراد خبره در این زمینه پرداختیم و در فصل حاضر به نتیجه گیری و بحث در مورد نتایج به دست آمده می‌پردازیم. حسابرس داخلی در درجه اول بر بررسی و تجزیه و تحلیل اسناد یا مدارک مربوط به ریسک‌ها، اهداف و عملکرد شرکت تمرکز می‌کند. آن‌ها همچنین اجرای استراتژی‌های خاص طراحی شده برای دستیابی به اهداف شرکت را مشاهده می‌کنند. به طور کلی، حسابرسی داخلی فرصت‌هایی را برای شرکت‌ها برای بهبود و رشد فراهم می‌کند. هویت حرفه‌ای به عنوان درک حسابرس داخلی از عضویت در حرفه حسابرسی تعریف می‌شود (بائر، ۲۰۱۵؛ بامبر و ایر، ۲۰۰۲). هویت حرفه‌ای فرد به معنای درک فرد از حرفه، نگرش و باورهایی است که تصمیم گیری افراد را تحت تأثیر خود قرار می‌دهد. هویت حرفه‌ای به افراد نشان می‌دهد که چگونه باید عمل کنند. هویت سازمانی دیدگاه سطح بالا و مشترک از هدف، ارزش‌ها و فرهنگ یک موسسه است. به عبارت دیگر، پشت کاری که انجام می‌دهید و چگونه آن را انجام می‌دهید. شکل گیری هویت برای حسابرسان داخلی برای خود حسابرس و جامعه وی اهمیت دارد زیرا هویت وی نشان دهنده انتظارات از خودش و انتظارات جامعه از او می‌باشد. با شکل گیری هویت حرفه‌ای و سازمانی برای حسابرس داخلی ابهامات در مورد نقش حسابرس داخلی در سازمان از بین می‌رود. تصویر هویت حسابرسان داخلی از خود صرفاً بر اساس عوامل درونی شکل نمی‌گیرد؛ بلکه موجودیت‌های اجتماعی بیرونی نیز در شکل‌گیری تصویر وی از هویت خود دخالت دارند (Ashforth et al., 2014; Brouard et al., 2016). بخشی از این تعامل، با سازمان‌هاست و حسابرسان داخلی هویت خود را بر حسب عضویت در یک سازمان یا شغل تعریف می‌کنند. یعنی خود را با سازمانی که در آن کار می‌کردند یا خواهند کرد) معرفی می‌کنند و مالکیت روان‌شناختی به آن‌ها دست می‌دهد. به دلیل نقش کم رنگ و گنگ حسابرسان داخلی در ایران ضروری به نظر می‌رسد که عوامل، چالش‌ها و مشکلات مربوط به شکل گیری هویت ناشناخته و کلیشه‌ای حسابرسان داخلی بررسی شود که در این پژوهش با استفاده از روش داده بنیاد و مصاحبه با خبرگان در این حرفه به این مهم پرداخته شد. همچنین مولفه‌هایی که در بخش کیفی این پژوهش از طریق مدل ارائه شد به عنوان فرضیه‌های پژوهش مد نظر قرار گرفت و با استفاده از روش تحلیل معادلات ساختاری تأثیرشان بر هویت حسابرسان داخلی آزمون گردید و نتایج این آزمون نشان داد که متغیرهای عوامل سازمانی، حرفه‌ای، شرایط محیطی و محدودیت‌ها دارای تأثیر معناداری بر هویت حسابرسان داخلی می‌باشند.

در این پژوهش علل، عوامل محوری، زمینه‌ای، مداخله‌ای و راهبردهایی برای حل مشکل و پیامدها در خصوص هویت حسابرسان داخلی ارائه شد. از آنجایی که حسابرسان داخلی مشاوران قابل اطمینان سازمان تلقی می‌گردند لذا باید عوامل تأثیر گذار بر شکل گیری هویت آن‌ها را که شامل عوامل حرفه‌ای، سازمانی، شرایط محیطی و محدودیت‌ها است را مورد توجه قرار داد. در این زمینه به استانداردگذاران؛ حرفه حسابرسی داخلی؛ بورس؛ مدیران و تمامی ذینفعان توصیه می‌گردد در ایجاد زیر ساخت‌های حرفه‌ای و سازمانی و ایجاد شرایط محیطی مناسب و کاهش محدودیت‌ها تلاش کنند. پیشنهاد می‌گردد واحد حسابرسی داخلی نباید جزئی از سیستم حسابداری یا درگیر کارهای اجرایی و

روزمره باشد تا بتواند به راحتی در مورد سیستم، بررسی های لازم و اظهار نظر داشته باشد. اگر حسابرسی داخلی در سیستم یا روشی حضور نداشته باشد و آن سیستم یا روش بدون هرگونه خللی به فعالیت خود ادامه دهد، یعنی واحد حسابرسی داخلی مستقل است. حسابرسان داخلی از استقلال شبیه حسابرسان مستقل برخوردار نیستند، چون آنان کارکنان شرکتی هستند که در آن کار می کنند و قیود ذاتی رابطه ای کارمند و کارفرما بر کار آنان حاکم است، اما برای کفایت حفظ استقلال حسابرسی داخلی بهتر است سازمان ها کمیته ای تحت عنوان کمیته ی حسابرسی تشکیل دهند و حسابرس داخلی با نظر آن کمیته انتخاب و عملکردش ارزیابی گردد، نه کسانی که دارای نفوذ قابل ملاحظه و قدرت تصمیم گیری هستند. حسابرسان داخلی برای این که بتوانند کلیه ی وظایف خود را به نحوی شایسته انجام دهند باید از اعتماد اشخاصی برخوردار باشند که با آنان ارتباط دارند. این اعتماد می تواند با ارتباط کاری سازنده و طرف مشورت صاحب کار قرار گرفتن تأمین شود و در نتیجه صاحب کار برای پذیرش محتوای گزارش های حسابرسان آمادگی لازم را به دست خواهد آورد. همچنین وجود دستورالعمل ها و قوانین مشخص در این حرفه ضروری است. برنامه ریزی زمان بندی اجرای حسابرسی داخلی باید با هماهنگی و توافق مدیران مرتبط با کار حسابرسی، صورت گیرد زیرا مشورت مرتب با صاحب کار نشان دهنده ی تعهد سالم حسابرسان داخلی به حفظ ارتباطات خوب با مدیران سطوح بالا است. حسابرس داخلی باید با شرکت در برنامه های آموزشی مستمر، دانش و مهارت خود را تقویت و بروز رسانی نماید. کیفیت نظام حاکمیت شرکتی باید توسط حسابرسان مستقل در نظر گرفته شود زیرا تأثیر قابل توجهی بر کیفیت حسابرسی داخلی دارد. به طور خاص، یک حسابرس مستقل زمانی که کیفیت حاکمیت شرکتی را پایین ارزیابی می نماید و یا زمانی که کیفیت نظام حاکمیت شرکتی را نمی تواند ارزیابی نماید، نمی تواند ارزیابی مثبتی از کیفیت حسابرسی داخلی داشته باشد، حتی اگر حسابرس مستقل ارزیابی مثبتی در مورد صلاحیت و خبرگی، بی طرفی و اجرای عملیات حسابرسی داخلی داشته باشد (Desi Lastianti et al., 2018). راهبردهایی که برای حسابرسی داخلی برای مقابله با هویت کلیشه ای در سازمان ارائه شد دو هویت سازنده و سازگار بود. که هر کدام پیامدهای مثبت و منفی مربوط به خود را دارد پیامدهای مثبت که موجب تثبیت نقش پررنگ حسابرسان داخلی مانند اعتبار بخشی، ایجاد ارزش افزوده و اعتبار بخشی خواهد شد و پیامدهای منفی که موجب نفرت از شغل و دوری از اعضای سازمان برای حسابرسان داخلی و ترک شغل خواهد شد. نتایج پژوهش حاضر با نتایج پژوهش های پیشین (Brouard et al., 2017; Mashayekhi et al., 2019; Nikbakht et al., 2016) مطابقت دارد. به استناد یافته های پژوهش حاضر چندین رهنمود برای حسابرسان داخلی و دیگر تاثیرگذاران در این حرفه پیشنهادهای زیر ارائه می شود:

با توجه به اینکه نتایج پژوهش حاضر و مدلی که برای هویت حسابرسان داخلی بر اساس تجربیات مشارکت کنندگان است انتظار می رود نتایج آن برای توسعه و تکمیل حرفه حسابرسی داخلی مفید باشد و به عنوان چارچوبی مفهومی رهنمود و چراغ راهی برای شناخت چالش ها و مشکلات حرفه حسابرسی باشد. بنابراین به حسابرسان داخلی پیشنهاد می گردد از نتایج این پژوهش جهت حل مسائل و مشکلات مربوط به نقش و هویت خود بهره ببرند. به حسابرسان داخلی در سازمان ها پیشنهاد می گردد با توجه به اینکه هویت کلیشه ای و منفی آن ها در سازمان ها بیشتر است در جهت ارتقای نقش و هویت خود و آشکار ساختن هویت منفی خود به ارتباط بیشتر با مدیران بپردازند تا اهمیت نقش آن ها هویدا شود و برای توسعه توانمندی های حرفه ای و سازمانی خود راهبرد اول که راهبرد دفاعی و تثبیتی است را به کار ببرند و از راهبرد سازگاری خودداری کنند تا گرفتار دلزدگی و انزوا از شغل خود نشوند. به مدیران ارشد سازمان پیشنهاد می گردد که حسابرسان داخلی را به عنوان ارزش افزوده سازمان و یکی از مهمترین ابزار حمایتی خود در حل مسائل بدانند و در همه زمینه ها به خصوص محیط کنترلی از آن ها مشورت بگیرند و همچنین جوی دوستانه و مملو از همکاری و مشارکت را در سازمان ایجاد کنند. امروزه وجود قوانین و دستورالعمل ها مهمترین ابزار برای رسیدن به اهداف است. در یک حرفه ای مثل حسابرسی داخلی که از نبود نظارت و دستورالعمل های قانونی لازم و کافی رنج می برد مشکلات زیادی آفریده می شود بنابراین به استناد نتایج این پژوهش به سازمان بورس اوراق بهادار پیشنهاد می شود تا نسبت به



تشکیل کمیته‌هایی به منظور نظارت بر اجرای صحیح دستورالعمل کنترل‌های داخلی اقدامات الزم را صورت دهد برای ایجاد فرهنگ سازی مثبت و بر طرف نمودن تصویر کلیشه‌ای از حسابرسان داخلی باید با توجه به ظرفیت‌های سازمان همه اعضا به ویژه مدیر و خود حسابرس و کمیته حسابرسی تلاش بسیار داشته باشند و با ایجاد یک نظام راهبری مناسب این فرهنگ را بسازند که حسابرسان داخلی می‌توانند چه نقش مهمی مثل حسابرسان مستقل داشته باشند بنابراین به همه این افراد پیشنهاد می‌شود با برگزاری سمینارها، کنفرانس ها، دوره‌های آموزشی و... به معرفی و اهمیت دادن به هویت و نقش حسابرسان داخلی و قرار دادن واحد حسابرسی داخلی به عنوان یکی از مهمترین واحدها در چارت سازمانی زمینه سازی کنند. یک پژوهش کیفی میبایستی چراغ راهی برای پژوهشهای بیشتر شود؛ به عبارت دیگر در پژوهش به روش نظریه داده بنیاد، علاوه بر اینکه به صورت عمیق به موضوع مورد بررسی، پرداخته می‌شود، مفاهیم و مقوله‌هایی که قبال توجه کمتری بدان‌ها شده است، شناسایی می‌گردند که هریک خود به تنهایی می‌توانند موضوعی برای پژوهش‌های بعدی باشند؛ لذا به ذکر برخی پیشنهادها برای محققان بعدی می‌پردازیم:

- ۱-رتبه بندی تفسیری عوامل تاثیر گذار بر هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسی داخلی از طریق منطق شهودی.
- ۲-شناسایی چالش‌ها و مشکلات مربوط به شکل گیری هویت حسابرسان داخلی در ایران از نظر خبرگان این حرفه.
- ۳-در نظر گرفتن هویت حسابرسان داخلی و تاثیر آن بر رضایت شغلی، ابهام در نقش و کیفیت حسابرسی داخلی.

## تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

## مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

## موازن اخلاقی

در پژوهش حاضر تمامی موازن اخلاقی رعایت گردیده است.

## شفافیت داده‌ها

داده‌ها و مآخذ پژوهش حاضر در صورت درخواست از نویسنده مسئول و ضمن رعایت اصول کپی رایت ارسال خواهد شد.

## حامی مالی

این پژوهش حامی مالی نداشته است.

## References

- Antoh, A., Sholihin, M., Sugiri, S., & Arifa, C. (2024). A perspective on the whistleblowing intention of internal auditors: An integrated ethical decision-making model. *Cogent Business & Management*, 11(1). <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2292817>
- Ashforth, B. E., Harrison, S. H., & Sluss, D. M. (2014). *Becoming: the interaction of socialization and identity in organizations over time*. London: Psychology Press.

- [https://www.researchgate.net/publication/286458253\\_Becoming\\_The\\_interaction\\_of\\_socialization\\_and\\_identity\\_in\\_organizations\\_over\\_time](https://www.researchgate.net/publication/286458253_Becoming_The_interaction_of_socialization_and_identity_in_organizations_over_time)
- Brouard, F., Bujaki, M., Durocher, S., & Neilson, C. (2016). Professional Accountants' Identity Formation: An Integrative Framework. *Journal of Business Ethics*, 22(1), 142-153. <https://doi.org/10.1007/s10551-016-3157-z>
- Czerniawski, G. (2023). Professional development or professional learning: developing teacher educators' professional expertise. In R. J. Tierney, F. Rizvi, & K. Ercikan (Eds.), *International Encyclopedia of Education (Fourth Edition)* (pp. 469-474). Elsevier. <https://doi.org/10.1016/B978-0-12-818630-5.04050-1>
- De Zwart, F. (2022). The Internal Audit Function. In *The Key Code and Advanced Handbook for the Governance and Supervision of Banks in Australia*. Springer. <https://doi.org/10.1007/978-981-16-1710-2>
- Desi Lastianti, S., Muryani, E., & Ali, M. (2018). The Role of The Internal Audit Management of Enterprise Risk Management. *International Journal of Entrepreneurship and Business Development*, 1(2). [https://www.researchgate.net/publication/324563296\\_The\\_Role\\_of\\_The\\_Internal\\_Audit\\_Management\\_of\\_Enterprise\\_Risk\\_Management](https://www.researchgate.net/publication/324563296_The_Role_of_The_Internal_Audit_Management_of_Enterprise_Risk_Management)
- Djogo, Y. O. (2023). Internal Auditor Human Resources Development Strategy in the Era of Disruption. *Atestasi Jurnal Ilmiah Akuntansi*, 6(2), 627-639. <https://doi.org/10.57178/atestasi.v6i2.723>
- Hamza, M., Alkabbji, R., Almbydeen, T. H., Almubaydeen, A., & Bajunaid, K. (2023). The Impact of Applying Electronic Internal Auditing in Raising the Efficiency of Financial Performance in Jordanian Commercial Banks. In B. A. M. Alareeni & I. Elgedawy (Eds.), *Artificial Intelligence (AI) and Finance*. Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-39158-3\\_49](https://doi.org/10.1007/978-3-031-39158-3_49)
- Lee, M. Y., & Kutty, F. M. (2023). Emotional Intelligence and Professional Identity of Student Teachers During Practicum. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 13(4). <https://doi.org/10.6007/ijarbss/v13-i4/16736>
- Mashayekhi, B., Noroush, I., Hajazi, R., & Momeni Yanesari, A. (2019). Towards a Theory for the Process of Internal Auditors' Professional Identity Formation. *Accounting and Management Knowledge*, 8(29), 15-42. <https://www.magiran.com/paper/1951946/towards-a-theory-for-internal-auditors-professional-identity-formation-process-in-iran?lang=en>
- Molaei, A. (2024). Organizational Environment and Whistleblowing Mindset Among Internal Auditors. *Quarterly Journal of New Research Approaches in Management and Accounting*, 8(92), 1996-2011. <https://majournal.ir/index.php/ma/article/view/2630>
- Nikbakht, M., Rezaei, Z., & Menti, V. (2017). Designing an Internal Audit Quality Model. 17, 5-57. <https://danesh.dmk.ir/article-1-1693-fa.html>
- Nour, A. N. I., & Tanbour, K. M. (2023). The Impact of the Code of Professional Conduct for Internal Auditors on the Effectiveness of Internal Auditing Units in Banks Listed on the Palestine Stock Exchange During COVID-19 Pandemic. In B. Alareeni & A. Hamdan (Eds.), *Explore Business, Technology Opportunities and Challenges After the Covid-19 Pandemic*. Springer. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-08954-1\\_45](https://doi.org/10.1007/978-3-031-08954-1_45)
- Ostermeier, K., Anzollitto, P., Cooper, D., & Hancock, J. I. (2023). When Identities Collide: Organizational and Professional Identity Conflict and Employee Outcomes. *Management Decision*, 61(9), 2493-2511. <https://doi.org/10.1108/md-07-2022-0971>
- Praja, R. A. (2024). The Influence of Human Resources Audit and Internal Control System on Employee Performance in PT. Subur Sedaya Maju Prabumulih. *JuBIR*, 2(2), 115. <https://doi.org/10.31315/jubir.v2i2.7958>
- Taghavi, A., & Yaqubi Seini, S. H. (2018). Examining the Role of Internal Auditors in the Development and Growth of Iranian Stock Exchange Companies. Conference on Accounting and Management,
- Thapa, A. (2023). Investigating the Essence of Organizational Identity: Perspectives From Employees in the Banking Sector of Nepal. *Nepal Journal of Multidisciplinary Research*, 6(4), 244-255. <https://doi.org/10.3126/njmr.v6i4.62088>
- Xanthopoulou, A. (2024). The Effect of Internal Audit on Universities' Reliability and Performance. 987-994. [https://doi.org/10.1007/978-3-031-51038-0\\_106](https://doi.org/10.1007/978-3-031-51038-0_106)
- Zhang, J. (2023). A Study on the Impact of Organizational Support on Employee Loyalty: Using Organizational Identity as a Mediation. *The Euraseans Journal on Global Socio-Economic Dynamics*(6(43)), 104-110. [https://doi.org/10.35678/2539-5645.6\(43\).2023.104-110](https://doi.org/10.35678/2539-5645.6(43).2023.104-110)
- Zhang, W. (2024). Regulatory Focus as a Mediator in the Relationship Between Nurses' Organizational Silence and Professional Identity. *Journal of Advanced Nursing*, 80(9), 3625-3636. <https://doi.org/10.1111/jan.16113>