



The effect of professionalization of internal audit on corporate governance

Asghar Seyf Hamzeh¹ Abbas Ali Daryaii^{2*}

Received: 2025/04/07

Accepted: 2025/08/09

Research Paper

Extended Abstract:

Objective: The purpose of this study is to investigate the impact of professionalization of internal auditing on the effectiveness of corporate governance mechanisms in Iranian publicly listed firms. Professionalization—through adherence to global standards, professional memberships, and certifications—is expected to enhance the independence, credibility, and performance of internal audit units, thereby strengthening organizational oversight and governance.

Method: This research is applied in purpose and descriptive—survey in nature. A structured questionnaire was designed to measure three dimensions of professionalization: (1) compliance with the Institute of Internal Auditors (IIA) standards, (2) membership in the IIA, and (3) possession of professional certifications (e.g., CIA, CISA). Control variables included firm size, financial leverage, CEO duality, and audit committee quality. The survey was distributed among internal auditors of 100 Tehran Stock Exchange companies with active internal audit units, and data were collected via face-to-face, online, and email responses. The data were analyzed using multiple linear regression models to test three hypotheses concerning the link between professionalization and corporate governance.

Results: The findings confirm that all three professionalization factors—IIA standards compliance ($\beta = 0.592$, $p < 0.001$), IIA membership ($\beta = 0.464$, $p < 0.001$), and professional certification ($\beta = 0.513$, $p < 0.001$)—significantly and positively affect corporate governance quality. In contrast, none of the control variables (firm size, leverage, CEO duality, audit committee quality) showed a statistically significant influence. These results highlight that the direct effect of professionalization outweighs structural and firm-specific characteristics.

Conclusion: The study concludes that professionalization of internal auditing serves as a critical driver for strengthening corporate governance in emerging capital markets such as Iran. By equipping internal auditors with global standards, recognized memberships, and certifications, organizations can achieve higher levels of transparency, accountability, and risk management. This role is particularly important in contexts where corporate governance frameworks are evolving and require stronger assurance mechanisms.

¹ PhD Candidate, Department of Accounting, Qa.C., Islamic Azad University, Qazvin, Iran khamseh86@yahoo.com

² Faculty Member, Department of Accounting, International Imam Khomeini (AS) University, Qazvin, Iran (Corresponding Author)
alidaryaii@gmail.com

DOI: 10.82399/cmra.2025.1209255

Value of the Article: This research makes a novel contribution by empirically testing the professionalization–governance link in Iran, a developing market with mandatory internal audit units since 2013. It expands prior literature by isolating professionalization elements as distinct predictors of governance outcomes. For regulators and policymakers, the study emphasizes the importance of strengthening professional standards, promoting international memberships, and encouraging professional certifications among internal auditors. For practitioners, the findings provide evidence-based guidance that professionalization not only improves internal audit effectiveness but also directly enhances the governance quality of listed firms.

Keywords: Professionalization, Internal Auditing, Corporate Governance



اثر حرفه ای شدن حسابرسی داخلی بر حاکمیت شرکتی

اصغر سیف خمسه^۱ عباسعلی دریایی^{۲*}

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۱/۱۸

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۵/۱۸

چکیده

هدف: این پژوهش با هدف بررسی تأثیر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی بر ارتقای مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی انجام گرفته است. حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی نقش مؤثری در اثربخشی و کارآمدی عملکرد این واحد ایفا می‌کند.

روش‌شناسی: برای دستیابی به هدف تحقیق، از پرسشنامه‌ای استفاده شد که سه عنصر کلیدی حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی را شامل می‌شود. مطابقت با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی^۳ (IIA)، عضویت در این انجمن، و برخورداری از گواهینامه‌های حرفه‌ای. افزون بر آن، مجموعه‌ای از متغیرهای کنترلی شامل اندازه شرکت، نسبت اهرم مالی، دوگانگی نقش مدیرعامل، و کیفیت کمیته حسابرسی نیز لحاظ گردید. داده‌ها از ۱۰۰ شرکت بورسی که دارای واحد حسابرسی داخلی فعال بودند گردآوری شد و برای تحلیل از رگرسیون چندگانه بهره گرفته شد.

یافته‌ها: نتایج تحلیل رگرسیون نشان می‌دهد که حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی تأثیر قابل توجهی بر بهبود سازوکارهای حاکمیت شرکتی دارد و نقش مؤثری در ارتقای عملکرد آن ایفا می‌کند.

نتیجه‌گیری: یافته‌های این تحقیق ضمن تأیید اهمیت حرفه‌ای‌سازی حسابرسی داخلی، خلأ موجود در مطالعات پیشین را در خصوص اثر عناصر حرفه‌ای‌سازی بر حاکمیت شرکتی پوشش می‌دهد و می‌تواند راهگشای سیاست‌گذاری‌های مرتبط با اصلاح ساختارهای نظارتی در شرکت‌های بورسی باشد.

کلیدواژه‌ها: حرفه‌ای شدن، حسابرسی داخلی، حاکمیت شرکتی

۱ دانشجوی دکتری حسابداری، گروه حسابداری، واحد قزوین، دانشگاه آزاد اسلامی، قزوین، ایران khamseh86@yahoo.com

۲ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه بین‌المللی امام خمینی (ره)، قزوین، ایران (نویسنده مسئول) alidaryaii@gmail.com

مقدمه

بر اساس چارچوب حاکمیت شرکتی انجمن حسابرسان داخلی، واحد حسابرسی داخلی اثربخش یکی از ارکان اصلی نظام حاکمیتی سازمان‌ها به‌شمار می‌رود و در کنار کمیته حسابرسی، مدیریت اجرایی و حسابرسان مستقل قرار می‌گیرد. در سال‌های اخیر، رسوایی‌های گسترده مالی و حسابداری منجر به افزایش توجه نهادهای نظارتی و سرمایه‌گذاران به نقش حسابرسی داخلی شده‌اند.

پیشرفت‌هایی قابل‌توجه در زمینه عناصر ساختاری و نگرشی مرتبط با حرفه‌ای‌سازی حسابرسان داخلی حاصل شده، اما همچنان ابهاماتی در خصوص نحوه شکل‌گیری هویت حرفه‌ای متمایز برای این واحد و نقش ایده‌آل آن وجود دارد. جست‌وجوی حسابرسان داخلی برای دستیابی به جایگاه مناسب در ساختار سازمانی، در سال‌های اخیر شدت یافته است. در همین راستا، بورس اوراق بهادار نیویورک از سال ۲۰۰۶ تمام شرکت‌های پذیرفته‌شده را ملزم به تشکیل واحد حسابرسی داخلی کرده است؛ الزامی که با هدف ارتقای دسترسی کمیته حسابرسی و سایر ذی‌نفعان به گزارش‌های مالی، اطلاعات مرتبط با ریسک‌های سازمانی و کنترل‌های داخلی تدوین شده است. از این‌رو، حامیان حاکمیت شرکتی بر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی به‌عنوان عامل تقویت‌کننده مکانیزم‌های نظارتی تأکید دارند.

در ایران نیز، طبق ابلاغیه سازمان بورس و اوراق بهادار به تاریخ ۹ اسفند ۱۳۹۱، تمامی ناشران پذیرفته‌شده در بورس تهران و فرابورس ملزم به ایجاد واحد حسابرسی داخلی شدند. در منشور فعالیت این واحدها، مأموریت آنها ارائه خدمات اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای مستقل و بی‌طرفانه با هدف ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان تعریف شده است.

از جمله موضوعاتی که در سال‌های اخیر در شرکت‌های بزرگ و بازار سرمایه مورد توجه ویژه قرار گرفته، مسئله حاکمیت شرکتی است. این مفهوم بر اهمیت تفکیک مالکیت و مدیریت، نظارت مؤثر بر تصمیمات مدیران و صیانت از حقوق ذی‌نفعان تأکید دارد و نقشی کلیدی در ارتقاء شفافیت، پاسخ‌گویی و عملکرد مالی ایفا می‌کند. به‌ویژه در شرکت‌های بورسی، وجود سازوکارهای حاکمیتی مناسب می‌تواند منجر به بهبود کیفیت حسابرسی داخلی و تقویت عملکرد مدیریتی شود.

بر این اساس، هدف اصلی پژوهش حاضر، بررسی اثر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی بر حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران است. به‌منظور دستیابی به این هدف، پرسشنامه‌ای تدوین گردید که نظر مدیران شرکت‌های بورسی را پیرامون حاکمیت شرکتی و نقش حسابرسی داخلی جویا شد. برای تحلیل رابطه حرفه‌ای‌سازی حسابرسی داخلی با حاکمیت شرکتی، سه مؤلفه اصلی به‌عنوان متغیر مستقل در نظر گرفته شد:

- میزان انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی
- عضویت در انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی
- برخورداری از گواهینامه‌های حرفه‌ای در حوزه حسابرسی

سؤال‌های اصلی تحقیق نیز بر همین اساس تدوین شده‌اند و به بررسی تأثیر هر یک از این مؤلفه‌ها بر اثربخشی حسابرسی داخلی و ارتقاء سازوکارهای حاکمیتی می‌پردازند

مبانی نظری و پیشینه پژوهش

حسابرسی داخلی

حسابرسی داخلی فرآیندی مستقل، دقیق و منظم است که با هدف ارزیابی کارایی سیستم‌های کنترل داخلی، دارایی‌های سازمانی، مدیریت ریسک و فرآیندهای مالی به‌کار گرفته می‌شود. این فعالیت با تمرکز بر شفاف‌سازی وضعیت مالی، ارتقاء

کیفیت عملیات، و انطباق با قوانین و مقررات، به شناسایی نقاط ضعف ساختاری کمک کرده و مسیر بهبود آن‌ها را هموار می‌سازد.

در تعریف جامع ساویر (۲۰۰۳)^۱، حسابرسی داخلی فراتر از حفاظت دارایی‌ها، به نقش مشاوره‌ای و ارزش‌آفرینی تبدیل شده است. این تعریف تأکید دارد بر:

- صحت و قابلیت اتکای اطلاعات مالی و عملیاتی
- شناسایی و کاهش ریسک‌های سازمان
- انطباق با مقررات بیرونی و سیاست‌های داخلی
- استفاده بهینه از منابع
- دستیابی مؤثر به اهداف سازمانی

مطابق نظر دراگلاس و همکاران (۲۰۱۵)^۲، حسابرسی داخلی به‌عنوان ابزاری برای ارتقاء مدیریت ریسک، کنترل، و فرآیندهای راهبری، نقش کلیدی در افزایش ارزش سهامداران ایفا می‌کند.

حاکمیت شرکتی

حاکمیت شرکتی مجموعه‌ای از سازوکارهای قانونی، ساختاری و عملیاتی است که بر مبنای آن شرکت هدایت، کنترل و نظارت می‌شود. این مفهوم شامل تنظیم روابط بین ارکان سازمان (سهامداران، هیئت‌مدیره، مدیرعامل و سایر ذی‌نفعان) بوده و با ایجاد شفافیت، پاسخ‌گویی، و اعتماد، عملکرد سازمان را بهبود می‌بخشد.

دلایل اهمیت حاکمیت شرکتی:

- افزایش اعتماد سرمایه‌گذاران
- بهبود عملکرد و تصمیم‌گیری‌های سازمانی
- تضمین منافع سهامداران به‌ویژه سهامداران اقلیت
- جلب اعتماد سایر ذی‌نفعان و نهادهای نظارتی

در ایران، قوانین مربوط به حاکمیت شرکتی توسط سازمان بورس اوراق بهادار تدوین شده و رعایت آن‌ها برای شرکت‌های بورسی الزامی است.

حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی

حرفه‌ای‌سازی حسابرسی داخلی به معنای ارتقاء سطح دانش، مهارت و استانداردهای عملکردی حسابرسان داخلی است. برای تحقق این هدف، موارد زیر حائز اهمیت‌اند:

- تحصیلات تخصصی در رشته‌های مرتبط
- تسلط بر استانداردهای بین‌المللی مانند COSO^۳ و IIA
- مهارت‌های تحلیلی، درک عمیق از فرآیندها و ریسک‌ها
- آشنایی با قوانین و مقررات مالیاتی، حقوقی و اداری
- عضویت در انجمن‌های حرفه‌ای بین‌المللی مانند IIA
- داشتن گواهینامه‌های معتبر مانند CIA^۱ و CISA^۲

1 Sawyer (2003)

2 Draglas et al. (2011)

3 Committee of Sponsoring Organizations

طبق چارچوب IIA، حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی نه تنها اثربخشی سیستم‌های کنترلی را افزایش می‌دهد، بلکه ارزش‌آفرینی، مشاوره مدیریتی، و پایداری مالی را نیز تقویت می‌کند.

رابطه بین حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی

حسابرسی داخلی یکی از ارکان اصلی حاکمیت شرکتی محسوب می‌شود و نقش مهمی در پایش، ارزیابی و بهبود فرآیندهای راهبری و کنترل سازمان دارد. حرفه‌ای شدن این واحد، موجب افزایش دقت در گزارش‌های مالی، شفافیت در عملیات، و اعتمادسازی در بازار سرمایه می‌شود. این تعامل دوسویه منجر به:

- افزایش کیفیت تصمیم‌گیری‌های مدیریتی
- کاهش ریسک‌های عملیاتی
- بهینه‌سازی منابع و فرآیندهای تجاری
- تقویت اعتماد سهامداران و نهادهای نظارتی

پیشینه پژوهش داخلی و خارجی

تحقیقات خارجی

- [کاواسه \(۲۰۲۱\)^۳](#): در پژوهشی در مؤسسات مالی اوگاندا، نشان داد که تخصص هیئت‌مدیره و کیفیت حسابرسی داخلی به‌طور مثبت بر کیفیت گزارشگری مالی اثر دارند، اما استقلال هیئت‌مدیره تأثیر معناداری ندارد.
- [المطاری و مگمال \(۲۰۱۹\)^۴](#): در بورس عربستان، اثر سازوکارهای حاکمیت شرکتی بر عملکرد شرکت را با نقش تعدیل‌کنندگی حسابرسی داخلی بررسی کردند. نتایج نشان داد که برخی عناصر مانند استقلال کمیته حسابرسی تأثیر مثبت و برخی مثل اندازه هیئت‌مدیره اثر منفی دارند.
- [القاداسی و عابدین \(۲۰۱۸\)^۵](#): در مالزی، رابطه بین تمرکز مالکیت، حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی داخلی بررسی شد. یافته‌ها حاکی از اثر مکمل بین تمرکز مالکیت و کیفیت حسابرسی داخلی بودند.
- [کیبت \(۲۰۰۸\)^۶](#): در شرکت‌های دولتی، نقش مهم حسابرسی داخلی در ارتقاء حاکمیت شرکتی را تایید کرد.
- [پراتولو \(۲۰۰۷\)^۷](#): رابطه مثبت بین کنترل داخلی مؤثر و کیفیت حاکمیت شرکتی در شرکت‌های دولتی اندونزی را نشان دادند.

تحقیقات داخلی

- [ارواحی و رجایی‌زاده \(۱۴۰۱\)](#): ارتباط مثبت و معناداری بین حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی یافت شد.
- [ولی‌زاده لاریجانی و خدایی \(۱۴۰۰\)](#): کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی اثر مثبت بر عملکرد شرکت دارد، اما نقش تعدیل‌کنندگی در رابطه بین حاکمیت شرکتی و عملکرد ندارد.

1 Certified Internal Auditor

2 Certified Information Systems Auditor

3 Kawase (2021)

4 Al-Matari and Mega Mall (2019)

5 Al-Qadasi and Abedin (2018)

6 Kibet (2008)

7 Pratolo (2007)

- خرم‌آبادی و همکاران (۱۴۰۱): کیفیت حاکمیت شرکتی، رابطه مسئولیت اجتماعی شرکت و اجتناب مالیاتی را میانجی‌گری می‌کند.
- محسنی نیا و باباجانی (۱۳۹۹): کیفیت حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورس تهران اثر معناداری بر گزارشگری مالی نداشت؛ بر لزوم بهبود این کیفیت تأکید شد.

هدف پژوهش

هدف اصلی پژوهش

بررسی اثر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی بر حاکمیت شرکتی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در این پژوهش، حاکمیت شرکتی به‌عنوان متغیر وابسته و سه مؤلفه حرفه‌ای‌سازی حسابرسی داخلی به‌عنوان متغیرهای مستقل در نظر گرفته شده‌اند:

متغیرهای مستقل

۱) انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی

- این انجمن با تدوین استانداردهایی جامع، چارچوبی برای کیفیت حسابرسی داخلی در سطح جهانی فراهم کرده است.
- انطباق با این استانداردها نشان‌دهنده تعهد سازمان به عملکرد حرفه‌ای، شفافیت مالی و کنترل مؤثر درون‌سازمانی است.

۲) عضویت در انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی

- عضویت فعال در این نهاد نشان‌دهنده دستیابی به دانش روز، بهره‌مندی از آموزش‌های تخصصی، و پایبندی به اصول اخلاقی حرفه‌ای حسابرسی داخلی است.
- این عضویت می‌تواند اعتماد سرمایه‌گذاران را تقویت کرده و ساختار حاکمیتی را بهبود بخشد.

۳) دارا بودن گواهینامه‌های حرفه‌ای (مانند CIA، CISA و....)

- داشتن گواهینامه‌های معتبر حاکی از صلاحیت تخصصی حسابرسان داخلی در ارزیابی دقیق، تحلیل ریسک و اجرای استانداردهای جهانی است.
- این مؤلفه با افزایش کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، نقش مهمی در ارتقاء ساختارهای نظارتی و مدیریتی ایفا می‌کند.

فرضیه‌ها

H1: انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی بر حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارد.

H2: عضویت در انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی بر حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارد.

H3: برخورداری از گواهینامه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی بر حاکمیت شرکتی تأثیر معناداری دارد.

مدل تحقیق و تعریف متغیرها

در این پژوهش، اثر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی بر حاکمیت شرکتی به‌عنوان یک تابع در نظر گرفته شده است که در آن، سه عنصر اصلی به‌عنوان متغیرهای مستقل در حرفه‌ای‌سازی حسابرسی داخلی شناسایی گردیده‌اند:

- انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی (IIA)
- عضویت در انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی
- دارا بودن گواهینامه‌های حرفه‌ای حسابرسی داخلی (مانند CIA، CISA و....)

انتظار می‌رود که این سه مؤلفه در ارتقاء عملکرد حسابرسی داخلی و تأثیر آن بر حاکمیت شرکتی نقش معناداری داشته باشند. در کنار این مؤلفه‌ها، چهار متغیر کنترلی نیز بر اساس ادبیات پژوهش لحاظ شده‌اند که با استناد به مطالعات پیشین و مبانی نظری انتخاب شده‌اند و می‌توانند بر رابطه بین حرفه‌ای‌سازی حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی تأثیرگذار باشند. متغیرهای کنترلی عبارت‌اند از:

- اندازه شرکت^۱
- اهرم مالی^۲
- دوگانگی مدیرعامل^۳
- کیفیت کمیته حسابرسی^۴

تعریف متغیرهای کنترلی و رابطه آنها با IACG به شرح جدول زیر می‌باشد:

متغیر	تعریف	انتظار رابطه با IACG
اندازه شرکت (Firm Size)	شرکت‌های بزرگ‌تر به دلیل پیچیدگی ساختار و حجم فعالیت‌ها، نیازمند مکانیزم‌های نظارتی قوی‌تری هستند. انتظار می‌رود رابطه مثبتی بین اندازه شرکت و اثربخشی حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی وجود داشته باشد.	رابطه مثبت
اهرم مالی (Leverage)	در اقتصادهای مبتنی بر تأمین مالی بانکی، سطح بالای بدهی نیازمند کنترل‌های داخلی مؤثرتر است. بنابراین، اهرم مالی بالا می‌تواند موجب افزایش نقش حسابرسی داخلی در تقویت حاکمیت شرکتی شود.	رابطه مثبت
دوگانگی مدیرعامل (CEO Duality)	ترکیب نقش مدیرعامل و رئیس هیئت‌مدیره ممکن است استقلال نظارت را کاهش دهد. اصول حاکمیت شرکتی تفکیک این دو نقش را توصیه می‌کنند تا نظارت مؤثرتر صورت گیرد.	رابطه منفی
کیفیت کمیته حسابرسی (Audit Committee Quality)	کمیته حسابرسی نقش کلیدی در نظارت بر عملکرد حسابرسی داخلی دارد. کیفیت این کمیته بر اساس چهار شاخص ارزیابی می‌شود: استقلال اعضا، تعداد جلسات، تعامل با واحد حسابرسی داخلی، و تخصص مالی اعضا. کمیته‌ای با کیفیت بالا می‌تواند اثربخشی حسابرسی داخلی و در نتیجه حاکمیت شرکتی را ارتقاء دهد.	رابطه مثبت

1 Firm Size

2 Leverage

3 CEO Duality

4 Audit Committee Quality

توضیح ساختار مدل آماری

مدل تحقیق مبتنی بر رگرسیون لجستیک یا رگرسیون چندگانه خطی تدوین شده که در آن متغیر IACG به عنوان تابعی از سه مؤلفه حرفه گرایی و چهار متغیر کنترلی تحلیل می شود.

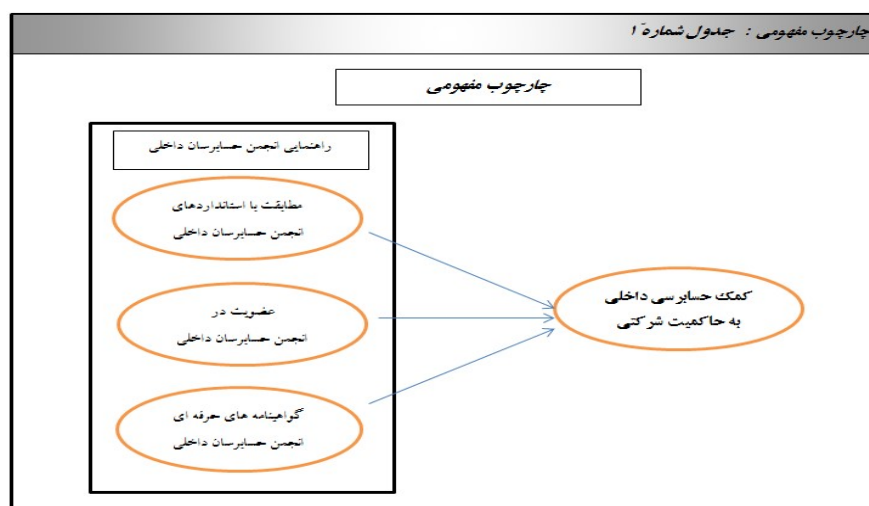
فرم عمومی مدل:

$$IACG_i = \beta_0 + \beta_1(Standard_i) + \beta_2(Membership_i) + \beta_3(Certificate_i) + \beta_4(FirmSize_i) + \beta_5(Leverage_i) + \beta_6(CEOdual_i) + \beta_7(ACqual_i) + \epsilon_i IACG_i$$

تعریف مفهومی متغیرهای تحقیق و رابطه آنها با IACG به شرح جدول زیر می باشد:

عنوان متغیر	نوع متغیر	تعریف مفهومی	انتظار رابطه با IACG
IACG	وابسته (Binary)	نقش فعال حسابرسی داخلی در بهبود حاکمیت شرکتی (۱=فعال، ۰=غیرفعال)	—
Standard	مستقل	انطباق با استانداردهای انجمن بین المللی حسابرسان داخلی (IIA)	مثبت
Membership	مستقل	عضویت رسمی در انجمن حسابرسان داخلی بین المللی	مثبت
Certificate	مستقل	دارا بودن گواهینامه های حرفه ای مانند CIA ، CISA و ...	مثبت
Firm Size	کنترل	اندازه شرکت بر اساس کل دارایی ها یا درآمد فروش	مثبت
Leverage	کنترل	نسبت بدهی های شرکت به کل دارایی ها	مثبت
CEO Duality	کنترل	مدیرعامل هم زمان رئیس هیئت مدیره باشد	منفی
AC Quality	کنترل	کیفیت کمیته حسابرسی شامل استقلال، تخصص، تعداد جلسات، تعامل با حسابرسی داخلی	مثبت

چارچوب مفهومی متغیرهای اصلی تحقیق به شرح جدول شماره ۱ می باشد:



روش تحقیق

نوع پژوهش : این تحقیق از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت، توصیفی-پیمایشی می باشد. روش جمع آوری داده ها مبتنی بر پرسشنامه نظرسنجی است که به منظور بررسی نظرات حسابرسان داخلی در خصوص حرفه ای سازی حسابرسی داخلی و تأثیر آن بر حاکمیت شرکتی، طراحی و اجرا شده است.

جامعه و نمونه آماری : جامعه آماری تحقیق شامل حسابرسان داخلی فعال در شرکت های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار ایران می باشد. برای جمع آوری داده ها، پرسشنامه ای به ۱۰۰ نفر از مدیران ارشد و کارشناسان واحدهای حسابرسی داخلی ارسال گردیده است.

شیوه جمع آوری پرسشنامه : روش های ارسال و دریافت پاسخ های پرسشنامه به شرح زیر بوده اند:

تعداد پرسشنامه ها	شیوه ارسال و دریافت
۵۹ مورد	حضور
۲۱ مورد	سایت پرس لاین
۲۰ مورد	ایمیل
۱۰۰ مورد	جمع کل

پرسشنامه به صورت ساختاریافته با سؤالات مرتبط با ابعاد حاکمیت شرکتی و حرفه ای شدن حسابرسی داخلی تهیه شده و به سه روش حضور، آنلاین و ایمیلی به پاسخ دهندگان ارائه گردیده است.

هدف از طراحی پرسشنامه : پرسشنامه با هدف بررسی فرضیه‌های تحقیق و تحلیل روابط زیر تدوین شده است:

- بررسی تأثیر انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین‌المللی
 - بررسی نقش عضویت در انجمن حسابرسان داخلی
 - بررسی اثر دارا بودن گواهینامه‌های حرفه‌ای بر حاکمیت شرکتی مؤثر در شرکت‌های بورسی ایران.
- هدف نهایی، آزمون تجربی این فرضیه است که حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی با افزایش کیفیت حاکمیت شرکتی رابطه مثبت دارد.

یافته ها و نتایج تحقیق

تحلیل آماری توصیفی : تجزیه و تحلیل داده‌های آماری جمع آوری شده از نمونه‌های آماری، مرحله مهمی از تحقیق را شامل می‌شود زیرا محقق در این مرحله به نتیجه نهایی خواهد رسید. یعنی با استفاده از یک روش تحقیق، داده‌ها تجزیه و تحلیل، فرضیه‌ها آزمون و نهایتاً نتیجه‌گیری نهایی انجام خواهد شد. داده‌های جمع‌آوری‌شده از پرسشنامه‌ها با استفاده از شاخص‌های مرکزی و پراکندگی تحلیل شده‌اند تا نمای کلی از ویژگی‌های جمعیت آماری و متغیرهای اصلی تحقیق ارائه شود.

توزیع فراوانی سابقه کار پاسخ‌دهندگان : پاسخ‌دهندگان بر اساس سابقه شغلی به سه گروه طبقه‌بندی شده‌اند:

سابقه کار (سال)	فراوانی	درصد	درصد تجمعی
۱ تا ۱۰ سال	۲۶	۲۶٪	۲۶٪
۱۱ تا ۲۰ سال	۴۸	۴۸٪	۷۴٪
بالاتر از ۲۰ سال	۲۶	۲۶٪	۱۰۰٪
جمع کل	۱۰۰	۱۰۰٪	—

بیشترین درصد مربوط به گروه دارای سابقه ۱۱ تا ۲۰ سال است که نشان‌دهنده تجربه قابل توجه کارشناسان واحد حسابرسی داخلی در نمونه آماری تحقیق می‌باشد. خلاصه آماری متغیرهای اصلی پژوهش به شرح جدول زیر می‌باشد:

شاخص آماری	حاکمیت شرکتی	انطباق با استانداردها	عضویت در IIA	گواهینامه حرفه‌ای
میانگین	53.96	42.12	29.21	19.88
میانه	54	43	29	20
انحراف معیار	7	5.46	4.45	3.96
حداقل	35	27	13	5

شاخص آماری	حاکمیت شرکتی	انطباق با استانداردها	عضویت در IIA	گواهینامه حرفه ای
حداکثر	65	50	35	25
واریانس	49.05	29.82	19.82	15.7
چولگی	-0.53	-0.47	-0.95	-0.87
کشیدگی	-0.20	-0.49	1.63	1.01

نکته قابل توجه: متغیر «گواهینامه حرفه ای» بیشترین کشیدگی را دارد (۱,۶۳) که نشان دهنده توزیع نامتقارن پاسخ ها و تمرکز آن در سطوح پایین تر از میانگین است.

تحلیل استنباطی و نتایج رگرسیونی

بررسی فرضیه های اصلی پژوهش با استفاده از رگرسیون خطی چندگانه بوده است. سه فرضیه اصلی تحقیق پیرامون تأثیر ابعاد حرفه ای سازی حسابرسی داخلی بر حاکمیت شرکتی آزمون شده اند. برای هر فرضیه، نتایج آزمون رگرسیون شامل ضریب همبستگی، ضریب تعیین، سطح معنی داری، و ضرایب استاندارد ارائه شده اند. جدول خلاصه سه فرضیه اصلی پژوهش به شرح زیر می باشد:

شماره فرضیه	عنوان فرضیه	ضریب همبستگی (R)	مقدار بتا (Beta)	سطح معناداری (Sig)	نتیجه آزمون
فرضیه اول	انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین المللی → حاکمیت شرکتی	0.592	0.592	0.000	تأیید فرضیه اصلی
فرضیه دوم	عضویت در انجمن حسابرسان داخلی بین المللی → حاکمیت شرکتی	0.464	0.464	0.000	تأیید فرضیه اصلی
فرضیه سوم	دارا بودن گواهینامه های حرفه ای → حاکمیت شرکتی	0.513	0.513	0.000	تأیید فرضیه اصلی

فرضیه اول: نتایج آزمون رگرسیون نشان می دهند که فرضیه اول مورد تأیید بوده است. ضریب رگرسیون $R = 0.592$ با سطح معنی داری $\alpha = 0.000$ محاسبه شده است که کمتر از سطح معنی داری مورد نظر ما $\alpha = 0.05$ می باشد و این نشان می دهد که شواهد کافی برای رد فرض صفر وجود دارد و در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و فرضیه اصلی تأیید می شود. بنابراین، نتیجه می گیریم که انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین المللی به طور معناداری بر حاکمیت شرکتی تأثیر دارد و به ازای تغییر در یک واحد انحراف معیار در انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین المللی، میزان حاکمیت شرکتی به اندازه ۰,۵۹۲ واحد قابل پیش بینی است.

فرضیه دوم: نتایج آزمون رگرسیون نشان می‌دهند که فرضیه دوم مورد تأیید بوده است. ضریب رگرسیون $R = 0.464$ با سطح معنی‌داری $\alpha = 0.000$ محاسبه شده است که کمتر از سطح معنی‌داری مورد نظر ما $\alpha = 0.05$ می‌باشد و این نشان می‌دهد که شواهد کافی برای رد فرض صفر وجود دارد و در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و فرضیه اصلی تأیید می‌شود. بنابراین، نتیجه می‌گیریم که عضویت درانجمن حساب‌رسان داخلی بین المللی به طور معناداری بر حاکمیت شرکتی تأثیر دارد و به ازای تغییر در یک واحد انحراف معیار در عضویت درانجمن حساب‌رسان داخلی بین المللی، میزان حاکمیت شرکتی به اندازه 0.464 واحد قابل پیش‌بینی است.

فرضیه سوم: نتایج آزمون رگرسیون نشان می‌دهند که فرضیه سوم مورد تأیید بوده است. ضریب رگرسیون $R = 0.513$ با سطح معنی‌داری $\alpha = 0.000$ محاسبه شده است که کمتر از سطح معنی‌داری مورد نظر ما $\alpha = 0.05$ می‌باشد و این نشان می‌دهد که شواهد کافی برای رد فرض صفر وجود دارد و در نتیجه، فرضیه صفر رد شده و فرضیه اصلی تأیید می‌شود. بنابراین، نتیجه می‌گیریم که گواهینامه‌های حرفه‌ای به طور معناداری بر حاکمیت شرکتی تأثیر دارد و به ازای تغییر در یک واحد انحراف معیار در گواهینامه‌های حرفه‌ای، میزان حاکمیت شرکتی به اندازه 0.464 واحد قابل پیش‌بینی است.

بنابراین تمامی فرضیه‌ها در سطح معناداری کمتر از 0.05 تأیید شده‌اند، که نشان‌دهنده رابطه مثبت و معنادار میان حرفه‌ای‌سازی حساب‌رسان داخلی و بهبود حاکمیت شرکتی است. نتایج تحلیل رگرسیون نشان‌دهنده تأثیر آماری مثبت و معنادار هر سه مؤلفه حرفه‌ای‌سازی حساب‌رسان داخلی (انطباق با استانداردها، عضویت، گواهینامه حرفه‌ای) بر کیفیت حاکمیت شرکتی شرکت‌های بورسی ایران می‌باشند.

تحلیل رگرسیونی متغیرهای کنترلی

تأثیر چهار متغیر کنترلی شامل اندازه شرکت، اهرم مالی، دوگانگی مدیرعامل و کیفیت کمیته حساب‌رسان بر حاکمیت شرکتی مورد بررسی قرار گرفت. هدف از این تحلیل، کنترل اثرات جانبی و بررسی میزان تأثیر مستقل این عوامل بر متغیر وابسته بود. جدول خلاصه تحلیل رگرسیونی متغیرهای کنترلی بر حاکمیت شرکتی به شرح زیر می‌باشد:

متغیر کنترلی	ضریب همبستگی (R)	مقدار بتا (Beta)	ضریب B	سطح معنی‌داری (Sig)	نتیجه آزمون
اندازه شرکت (Firm Size)	0.100	0.100	0.965	0.324	تأیید نشد
اهرم مالی (Leverage)	0.153	-0.153	-0.327	0.134	تأیید نشد
دوگانگی مدیرعامل (CEO Duality)	0.051	0.051	0.988	0.617	تأیید نشد
کیفیت کمیته حساب‌رسان (AC Quality)	0.087	-0.087	-0.145	0.388	تأیید نشد

اندازه شرکت: با وجود ضریب مثبت 0.965 ، سطح معناداری 0.324 نشان می‌دهد که این رابطه از نظر آماری قابل تأیید نیست.

اهرم مالی: ضریب منفی 0.327 و سطح معناداری 0.134 بیانگر عدم تأثیر معنادار این متغیر بر حاکمیت شرکتی است.

دوگانگی مدیرعامل: ضریب ۰,۹۸۸ با سطح معناداری ۰,۰۶۱۷ نشان دهنده نبود رابطه معنادار آماری است.
کیفیت کمیته حسابرسی: ضریب منفی ۰,۱۴۵ و سطح معناداری ۰,۳۸۸ نیز بیانگر عدم تأثیر معنادار این متغیر می باشد.

بنابراین بر اساس یافته های حاصل از آزمون رگرسیون، هیچ یک از متغیرهای کنترلی مورد بررسی دارای تأثیر آماری معنادار بر حاکمیت شرکتی نبودند. سطح معناداری (Sig) برای تمامی متغیرها بالاتر از ۰,۰۵ بوده و ضریب همبستگی چندگانه (R) نیز در تمامی موارد بسیار پایین گزارش شده است، که نشان دهنده همبستگی ضعیف بین متغیرهای کنترلی و حاکمیت شرکتی می باشد. در نتیجه هیچ کدام از متغیرهای کنترلی در این مدل، سطح معنی داری کمتر از ۰,۰۵ نداشتند، بنابراین اثر آماری معناداری بر حاکمیت شرکتی نشان ندادند. این موضوع نشان می دهد که نقش حرفه ای سازی حسابرسی داخلی در ارتقاء حاکمیت شرکتی مستقل از این عوامل بوده و تأثیر آن به صورت مستقیم و قابل توجه در فرضیه های اصلی پژوهش تأیید شده است.

نتیجه گیری و پیشنهادها

نتیجه گیری

در این تحقیق، اثر حرفه ای شدن حسابرسی داخلی بر حاکمیت شرکتی مورد تحقیق قرار گرفته و تأثیر حرفه ای شدن حسابرسی داخلی در حاکمیت شرکتی مورد ارزیابی قرار گرفت. این تحقیق نشان می دهد که حرفه ای شدن حسابرسی داخلی تأثیر قابل توجهی بر حاکمیت شرکتی می تواند داشته باشد، حسابرسی داخلی با دارا بودن ویژگی هایی مانند انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین المللی، عضویت در انجمن حسابرسان داخلی بین المللی و دارا بودن گواهینامه های حرفه ای بین المللی، می تواند در حاکمیت شرکتی تأثیر گذاشته و برای سازمان هایی که حسابرسی داخلی آنها با استانداردهای حسابرسی داخلی حرفه ای مطابقت دارند، عملکرد آنها بهبود یابد. در این پژوهش، اثر حرفه ای شدن حسابرسی داخلی بر حاکمیت شرکتی در شرکت های بورسی ایران مورد بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از تحلیل داده ها نشان داد که:

- انطباق با استانداردهای انجمن حسابرسان داخلی بین المللی
- عضویت در انجمن حسابرسان داخلی بین المللی
- دارا بودن گواهینامه های حرفه ای بین المللی

همگی به طور معناداری و مثبت بر ارتقاء کیفیت حاکمیت شرکتی تأثیر دارند. این یافته ها با مطالعات پیشین از جمله [یاسین و همکاران \(۲۰۱۲\)](#) و [کیبت \(۲۰۰۸\)](#) طابقت دارد.

در مقابل، هیچ یک از متغیرهای کنترلی شامل: اندازه شرکت، اهرم مالی، دوگانگی مدیرعامل، کیفیت کمیته حسابرسی، ارتباط آماری معناداری با حاکمیت شرکتی نداشتند.

پیشنهادهای کاربردی

حسابرسان داخلی و مدیران حسابرسی می توانند با افزایش ویژگی های حرفه ای در واحد حسابرسی، نقش مؤثرتری در سازوکار حاکمیت شرکتی ایفا کنند. نهادهای نظارتی همچون انجمن حسابرسان داخلی و کمیته های حاکمیتی می توانند از یافته های این پژوهش در طراحی برنامه های آموزشی، اعتبارسنجی حرفه ای و چارچوب های نظارتی استفاده کنند. ساختار مدیریتی شرکت ها می تواند نقش حسابرسی داخلی را در سطوح تصمیم گیری و سیاست گذاری پرننگ تر سازد.

پیشنهاد برای تحقیقات آینده

بررسی اثر حرفه‌ای شدن حسابرسی داخلی در بخش‌های اقتصادی دیگر نظیر صنعت، بانک، خدمات، و معدن و تعمیم مطالعات به محیط‌های اقتصادی بین‌المللی با در نظر گرفتن شرایط اجتماعی و فرهنگی متفاوت و استفاده از دیدگاه سایر ذی‌نفعان از جمله حساب‌رسان خارجی، اعضای کمیته حسابرسی و مدیران ارشد برای تحلیل چندجانبه و توسعه چارچوب‌های مفهومی جدید برای بررسی ارتباط حرفه‌ای‌سازی با ابعاد مختلف حاکمیت شرکتی (شفافیت، مسئولیت‌پذیری، مدیریت ریسک و ...) را می‌توان عنوان کرد.

محدودیت‌های پژوهش

محدودیت در دسترسی به منابع اطلاعاتی دقیق و جامع؛ داده‌ها صرفاً از نظر سنجی مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی ایران در سال ۱۴۰۲ گردآوری شدند. تاثیر ذهنیت پاسخ‌دهندگان در پاسخ‌گویی ادراکی به پرسشنامه‌ها و ویژگی‌های محیطی اقتصادی و اجتماعی خاص ایران که تعمیم نتایج به سایر کشورها را با احتیاط همراه می‌سازد. توصیه می‌شود در مطالعات آتی، سایر بخش‌های اقتصادی نظیر صنعت، بانکداری و خدمات نیز بررسی شوند و دیدگاه ذی‌نفعان دیگر مانند حساب‌رسان خارجی، اعضای کمیته حسابرسی و مدیران اجرایی لحاظ شود و همچنین ابعاد گسترده‌تری از حاکمیت شرکتی شامل شفافیت مالی، کنترل داخلی و مدیریت ریسک مورد مطالعه قرار گیرد.

منابع

- ارواحی، سمانه و رجایی‌زاده هرندي، احسان. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر حاکمیت شرکتی و کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی. نشریه علمی رویکردهای پژوهشی نوین مدیریت و حسابداری، ۶(۲۰)، ۳۹-۵۵.
- برزی‌مهر، سمیرا. (۱۳۹۹). از حاکمیت شرکتی تا حسابرسی داخلی. وب‌سایت شرکت سرمایه‌گذاری خوارزمی
- بهشتی لنگرودی، احمد. (۱۳۹۰). رابطه حاکمیت شرکتی و بحران مالی مؤسسات واسطه‌گر مالی. مجموعه مقالات بیست و سومین همایش بانکداری اسلامی.
- پاک‌مرام، عسگر، متوسل، مرتضی و توحیدی، فرحناز. (۱۳۹۱). حسابرسی، بحران مالی و حاکمیت شرکتی: متمایز اما مرتبط. اولین همایش منطقه‌ای رویکردهای نوین حسابداری و حسابرسی، بندرگز: دانشگاه آزاد اسلامی واحد بندرگز.
- جامعی، پریسا. (۱۳۹۴). تأثیر حاکمیت شرکتی روی بحران‌های مالی شرکت‌ها و بانک‌های ایران. دومین کنفرانس سراسری پژوهش‌های مدیریت و مهندسی صنایع، شیراز: پردیس بین‌الملل توسعه ایده هزاره.
- جلالی، محبوبه و جلالی، فاطمه. (۱۳۹۲). تأثیر برخی مؤلفه‌های حاکمیت شرکتی بر ورشکستگی مالی شرکت‌ها. اولین کنفرانس ملی حسابداری و مدیریت، شیراز: مؤسسه بین‌المللی آموزشی و پژوهشی خوارزمی.
- محسنی نیا، سعید، و باباجانی، جعفر. (۱۳۹۹). بررسی تأثیر کیفیت حسابرسی داخلی بر کیفیت گزارشگری مالی در شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران. فصلنامه پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۴(۴)، ۷۳-۵۵.
- خرم‌آبادی، مهدی، لشگرآراء، سهیلا و پورغلام‌رضا، ندا. (۱۴۰۱). بررسی نقش کیفیت حاکمیت شرکتی بر رابطه بین مسئولیت اجتماعی شرکت‌ها و اجتناب مالیاتی. فصلنامه پژوهش‌های مالی و حسابداری، ۶(۳)، ۱-۲۲.
- سلیمانی، غلامرضا و مقدسی نیکجه، مینا. (۱۳۹۳). نقش کنترل‌های داخلی، حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی در بهبود نظام راهبری شرکتی. فصلنامه پژوهش حسابداری، ۳(۴)، ۶۷-۸۰.
- ولی‌زاده لاریجانی، اعظم و خدایی، مونا. (۱۴۰۰). اثر تعدیل‌کننده کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی بر رابطه بین کیفیت حاکمیت شرکتی و عملکرد شرکت. نشریه پژوهش‌های حسابداری، ۱۳(۵۲)، ۱-۲۲.

References

- Abdurrouf, M. A. (2011). The relationship between corporate governance and value of the firm in developing countries: Evidence from Bangladesh. *International Journal of Applied Economics and Finance*, 5(3), 237-244.

- [Alleyne, P., Howard, M., & Greenside, D. \(2006\). The role of audit committees in Barbados. *Corporate Governance*, 6\(5\), 567–581.](#)
- [Al-Matari, E. M., & Mgammal, M. H. \(2019\). The moderating effect of internal audit on the relationship between corporate governance mechanisms and corporate performance among Saudi Arabia listed companies. *Contaduría y Administración*, 65\(1\), 1-36.](#)
- [Alqadasi, A., & Abidin, S. \(2018\). The effectiveness of internal corporate governance and audit quality: The role of ownership concentration—Malaysian evidence. *Corporate Governance: An International Journal of Business in Society*, 18\(3\).](#)
- [Drogalas, G., Karagiorgos, T., and Arampatzis, K. \(2015\). Journal of Accounting and Taxation Factors associated with Internal Audit Effectiveness: Evidence from Greece. *Journal of Accounting and Taxation*.](#)
- [Gao, S., Gao, G., & Zhang, T. X. \(2008\). Corporate governance reform and firm performance: Evidence from China. *Research in Accounting in Emerging Economies*, 8, 189–209.](#)
- [Gramling, A. A., Maletta, M. J., Schneider, A., & Church, B. K. \(2004\). 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.](#)
- [Holm, C., & Laursen, P. B. \(2007\). Risk and control developments in corporate governance: Changing the role of the external auditor? *Corporate Governance: An International Review*, 15\(2\), 322–333.](#)
- [Kaawaase, T. K., Nairuba, C., Akankunda, B., & Bananuka, J. \(2021\). Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions. *Asian Journal of Accounting Research*, 6\(3\), 348-366.](#)
- [Kibet, P. K. \(2008\). *A survey on the role of internal audit in promoting good corporate governance in state owned enterprises* \(Unpublished thesis\). University of Nairobi.](#)
- [Mat Yassin, F., & Puat Nelson, S. \(2012\). Audit committee and internal audit: Implications on audit quality. *International Journal of Economics, Management and Accounting*, 20\(2\), 1–22.](#)
- [Pandya, H. \(2011\). Corporate governance structures and financial performance of selected Indian banks. *Journal of Management and Public Policy*, 2\(2\), 4–22.](#)
- [Pratolo, S. \(2018\). Good Corporate Governance dan Kinerja BUMN di Indonesia: Aspek Audit Manajemen dan Pengendalian Intern sebagai Variabel Eksogen serta Tinjauannya pada Jenis Perusahaan. \[Unpublished manuscript\]. Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.](#)
- [Roe, M. \(2004\). The institutions of corporate governance \(Discussion Paper No. 488\). *Harvard Law School*.](#)
- [Sawyer, L., B., Dittenhofer, M., A., Scheiner, J., H. \(2003\). Sawyer's Internal Auditing: The Practice of Modern Internal Auditing. Institute of Internal Auditors.](#)