

## Investigating Ethical Factors Affecting Internal Audit Reporting Decisions

Seyedeh Zahra Mousavi<sup>1</sup>, Zahra Honarmandi<sup>2</sup>, Samira Zarei<sup>3</sup>

Received: 2021/09/18

Accepted: 2022/03/01

Research Paper

### Abstract

Ethical conduct is considered as one of the conditions for the survival of the internal audit profession. Decisions that are ethically ambiguous can lead to financial reporting errors. This study is the ethical factors of internal audit executive reporting that describes the internal auditor's relationship with the organization. For this purpose, the ethical process thinking model is used in which the three ethical factors of perceptions, information, and judgment based on decision-making in internal audit reporting are examined. The research tool is a questionnaire which after localization distributed and collected among the statistical population in 2020. The statistical population of the auditors' research are 417 members of the Iranian Association of Internal Auditors, and 200 people are selected as a statistical sample using Cochran's formula. Finally, the responses were analyzed through structural equations. The results show a two-way relationship between the internal auditor's perception of management activities and the use of information technology by the internal auditor, as well as a one-way relationship between the internal auditor's perception of management activities and judgment. Decision-making has technology with judgment and judgment with decision-making, and the relationship between judgment and decision-making is stronger than other relationships.

**Keywords:** Ethical Process Thinking Model, Ethical factors, Internal Audit Report.

**JEL Classification:** M42, H83.

---

1. Department of Accounting, College of Humanities, West Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Email: zahramousavi59@gmail.com)

2. Assistant Professor of department of Accounting, College of Humanities, West Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Corresponding author) (Email: honarmandi@ymail.com)

3. Assistant Professor of department of Accounting, College of Humanities, West Tehran Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran (Email: zarei.s.90@gmail.com)



## بررسی عوامل اخلاقی مؤثر بر تصمیمات گزارش‌گری حسابداری داخلی

سیده زهرا موسوی<sup>۱</sup>، زهرا هنرمندی<sup>۲</sup>، سمیرا زارعی<sup>۳</sup>

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۶/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۱۲/۱۰

### چکیده

رفتار اخلاقی به‌عنوان یکی از شرط‌های بقای حرفه حسابداری داخلی در نظر گرفته می‌شود. تصمیم‌هایی که از نظر اخلاقی ابهام داشته باشند، باعث می‌شوند محیط گزارش‌گری مالی دچار اشتباه شود. این مطالعه، عوامل اخلاقی گزارش‌گری اجرایی حسابداری داخلی را که توصیف‌کننده روابط حسابداری داخلی با مقامات سازمان هستند مشخص می‌کند. برای این منظور، از مدل تفکر فرایند اخلاقی استفاده شده که در آن، تأثیر سه فاکتور اخلاقی ادراکات، اطلاعات، قضاوت بر تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی حسابداری داخلی بررسی می‌شود. ابزار پژوهش، پرسش‌نامه‌ای بوده که پس از بومی‌سازی، در سال ۱۳۹۹ میان افراد جامعه آماری توزیع و جمع‌آوری گردید. جامعه آماری تحقیق، حسابرسان عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران شامل ۴۱۷ نفر بودند که با استفاده از فرمول کوکران تعداد ۲۰۰ نفر به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شدند. در نهایت از طریق معادلات ساختاری به تحلیل پاسخ‌ها پرداخته شد، نتایج تحقیق نشان از رابطه دوسویه بین درک حسابداری داخلی از فعالیت‌های مدیریت و استفاده از فناوری اطلاعات توسط حسابداری داخلی و همچنین رابطه یک سویه میان درک حسابداری داخلی از فعالیت‌های مدیریت با قضاوت و تصمیم‌گیری، تکنولوژی با قضاوت و قضاوت با تصمیم‌گیری دارد و ارتباط قضاوت با تصمیم‌گیری از سایر ارتباطات قوی‌تر است.

**واژگان کلیدی:** مدل تفکر فرایند اخلاقی، عوامل اخلاقی، گزارش حسابداری داخلی.

طبقه‌بندی موضوعی: M42, H83

۱. دانشجوی کارشناسی ارشد، گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

(Email: zahramousavi59@gmail.com)

۲. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)

(Email: honarmandi@ymail.com)

۳. استادیار گروه حسابداری، دانشکده علوم انسانی، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

(Email: zareis.90@gmail.com)



## مقدمه

هدف این مقاله شناسایی عوامل اخلاقی مؤثر بر گزارش‌دهی حسابرسان داخلی می‌باشد. یکی از چالش‌های اصلی پیش‌روی حسابرسان داخلی، اطمینان از وجود نداشتن تحریف مطالب در اطلاعات مالی یا سوءاستفاده از دارایی‌ها می‌باشد (کاگرمَن و همکاران<sup>۱</sup> ۲۰۰۸). عموماً حسابرسان داخلی مسئول اطمینان از این مسئله هستند که برای به دست آوردن مؤثرترین واکنش از جانب مدیران سازمان و دستیابی به اهداف شرکتی، موارد مذکور باید با موفقیت انجام شوند. این موفقیت با گزارش نتیجه کارشان به یک سطح سازمانی که اجازه اجرای مسئولیت‌ها را به فعالیت حسابرسی داخلی می‌دهد، قابل حصول است (ارنست و یانگ<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). براساس استانداردهای بین‌المللی اجرای تخصصی حسابرسی داخلی حسابرسان داخلی، باید به نحو کارآمد تأیید مجوزها، برنامه‌ریزی، اجرا و نتایج فعالیت‌های حسابرسی را به هیئت‌مدیره و بودجه‌بندی، ارزش‌یابی‌ها و مسائل اداری را به مدیر ارشد اجرایی (مدیرعامل) گزارش دهند. چنین مسیرهای گزارش‌دهی، استاندارد استقلال سازمانی را نشان می‌دهند که در شیوه‌نامه IIA شماره ۱۱۱۰-۱ برای ترویج خطوط گزارش دوگانه تبیین شده است. بنابراین حسابرسان داخلی برای تسهیل استقلال سازمان باید دو کارفرما داشته باشد هیئت‌مدیره و مدیرعامل (انستیتوی حسابرسان داخلی، ۲۰۱۶). مطالعات قبلی فقط بر اهمیت مسیرهای گزارش حسابرسی داخلی تأکید داشته‌اند (فرازر و لیندسی<sup>۳</sup> ۲۰۰۴، هولت<sup>۴</sup> ۲۰۱۲، هووس<sup>۵</sup>، ۲۰۱۵، جیمز<sup>۶</sup> ۲۰۰۳، نورمن و روز<sup>۷</sup> ۲۰۱۰). با این حال، تا به امروز هیچ تحقیقی در ایران، به بررسی مؤلفه‌های اخلاقی و مسائل دخیل در مسیرهای گزارش حسابرسی داخلی نپرداخته است. علت این مسئله، تا حدی تغییرات اخیر در توسعه نوآوری تکنولوژیکی و استراتژیکی سازمان‌ها بوده است. برای مثال، سازمان‌ها با خطرات سایبری و ابزارهای هوش مصنوعی مواجه شده‌اند که مستلزم نیاز دائمی به نوآوری در رقابت می‌باشد. به علاوه، دلویت<sup>۸</sup> (۲۰۱۸) مدعی شد که جامعه جهانی وارد چهارمین انقلاب صنعتی می‌شود که فناوری‌ها، دیجیتال‌سازی و هوش مصنوعی باعث تغییر قابل توجه در چشم‌انداز مربوط به کسب و کار می‌شوند. برای بررسی تمایل تصمیم‌گیرندگان در عمل، تفکیک تمام عوامل مربوط به فرایند تصمیم‌گیری منحصر به فرد مفید است. بنابراین، مدل تصمیم‌گیری (که مدل تفکر فرایند اخلاقی نامیده می‌شود) به مسائلی اطلاق می‌شود که در زمینه پذیرش ابزارها و تکنیک‌های جدید (برای مثال، مؤلفه‌های ریسک سایبری، دیجیتال‌سازی و هوش مصنوعی) بوده و توسعه قابلیت‌های لازم برای پاسخ به چالش‌های انقلاب صنعتی چهارم را ترسیم می‌کند (دلویت ۲۰۱۸، راجرز<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). این مدل نشان می‌دهد که قبل از تصمیم‌گیری، چگونه درک، اطلاعات و قضاوت تعامل دارند (راجرز ۱۹۹۷) و این نیز ما را به شفاف‌سازی عوامل ویژه مؤثر بر گزارش حسابرسی داخلی قادر می‌سازد. مدل تفکر فرایند اخلاقی، در زمینه مفهوم‌سازی معضلات اخلاقی حسابرسی مفید است (گویرال<sup>۱۰</sup>، ۲۰۱۵؛ راجرز و همکاران ۲۰۰۹). مشارکت منحصر به

- 
1. Kagermann
  2. Ernst & Young
  3. Fraser & Lindsay
  4. Holt
  5. Hoos
  6. James
  7. Norman & Rose
  8. Deloitte
  9. Rodgers
  10. Guiral

فرد مدل این است که عوامل بحرانی تصمیم‌گیری اخلاقی؛ یعنی روش فرایند موازی را شفاف سازی می‌کند. این مدل شامل ساختارهای درک (چارچوب شرایط محیطی) اطلاعات، قضاوت (تحلیل شرایط اطلاعاتی/ محیطی) و تصمیم‌گیری می‌باشد. بنابراین، این مدل برای بررسی عوامل مؤثر بر گزارش حسابرسان داخلی مفید است. به‌ویژه، این مدل از طریق نشان دادن اطلاعات و نحوه درک، به شناسایی عوامل اخلاقی مؤثر بر گزارش حسابرسان داخلی کمک کرده و به طور مستقیم و غیرمستقیم بر تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی ایشان تأثیر می‌گذارد. ترتیب مطالب در ادامه به صورت زیر است: ابتدا مبانی نظری و پیشینه پژوهش و مدل مفهومی، سپس فرضیه‌ها و روش‌شناسی پژوهش بیان می‌گردد و پس از آن نتایج آماری و یافته‌های پژوهش و در انتها نتیجه‌گیری و پیشنهادها پژوهش ارائه خواهد شد.

### مبانی نظری و پیشینه پژوهش

سابقه اخلاق حرفه‌ای در حسابداری و به تبع آن حسابرسی به سال ۱۴۹۴ برمی‌گردد که لوکا پاچیولی در اولین کتاب خود به موارد مرتبط با اخلاق حسابداری اشاره کرد (اسمیت و مورفی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۸). تاریخچه انتشار اخلاق حرفه‌ای در سطح بین‌المللی نشان می‌دهد که در سال ۱۹۹۶ فدراسیون بین‌المللی حسابداران، آیین رفتار حسابداران کمیته اخلاق حسابداری حرفه‌ای را تدوین کرد که به عنوان الگو و رهنمود مورد استفاده انجمن‌ها و جوامع حرفه‌ای عضو فدراسیون قرار گیرد. از آغاز سال ۱۹۹۹، چند ایالت آمریکا به تدریج کلاس‌های اخلاق را پیش از گذراندن امتحانات حسابداران رسمی الزامی نمودند (لوئب<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷). افزون بر این، کمیته اخلاق حرفه‌ای فدراسیون در ژوئیه ۲۰۰۳، متن پیشنهادی جدیدی را برای آیین رفتار حرفه‌ای حسابداران تهیه نمود و به نظرخواهی گذاشت. این متن، ضمن بهبود و اصلاح برخی از مواد و الزامات مندرج در متن قبلی، الزامات جدیدی را در مورد آیین رفتار مقرر می‌داشت. متن جدید پس از بررسی و ارزیابی نظرات و پیشنهادها صاحب‌نظران و انجمن‌های حرفه‌ای عضو از سال ۲۰۰۵ میلادی اجرایی گردید (راجرز، ۲۰۰۹). همچنین در سال ۲۰۱۸ نیز کدهای اخلاقی برای حسابداران، توسط هیئت بین‌المللی استانداردهای اخلاق حرفه‌ای حسابداری تدوین شده است که نسبت به نسخه‌های قبلی آن در مواردی مانند تاریخ اجرای دستورالعمل‌ها دارای اختلاف است (دارابی و همکاران، ۱۳۹۷). اخلاق کاربردی برای نمونه به مواردی مانند رعایت اخلاق در عمل از قبیل راه‌کارهای افزایش استقلال و جلوگیری از کاهش سطح استقلال حسابرس، اشاره دارد.

بررسی موضوع در ایران نیز نشان می‌دهد که برخی از سازمان‌ها به ارائه آیین رفتار حرفه‌ای اقدام نموده‌اند. انجمن حسابداران خبره ایران، نخستین تشکیلاتی بود که به تدوین آیین رفتار حرفه‌ای پرداخت (علی مدد، ۱۳۸۹). این انجمن در سال ۱۳۶۴ آیین نامه انضباطی را برای اعضا خود تهیه نمود که فصل دوم آن به ضوابط و آیین رفتار حرفه‌ای اختصاص دارد. در اسفندماه سال ۱۳۷۷ نیز کمیته فنی سازمان حسابرسی، آیین رفتار حرفه‌ای را تدوین کرد که با تأیید هیئت عامل و تصویب مجمع عمومی سازمان از سال ۱۳۷۸ نیز لازم‌الاجرا شد. این متن، کمابیش ترجمه آیین رفتار حرفه‌ای فدراسیون بین‌المللی حسابداران مصوب سال ۱۹۹۶ میلادی است. سپس در سال ۱۳۸۲ جامعه حسابداران رسمی ایران، آیین رفتار حرفه‌ای خود را تدوین کرد که پس از تصویب در شورای عالی جامعه، به تأیید وزیر امور اقتصاد و دارایی رسید و لازم‌الاجرا شد. افزون بر این، آیین نامه انضباطی جامعه حسابداران رسمی نیز

1. Smith & Murphy

2. Loeb

تهیه و در تیرماه ۱۳۸۳ به تأیید شورای عالی و به تصویب وزیران امور اقتصادی و دارایی و دادگستری رسید (علی‌مدد، ۱۳۸۹). این آیین‌نامه به نحوی ضمانت اجرایی آیین رفتار حرفه‌ای مصوب این جامعه محسوب می‌شود که تنبیه‌های انضباطی افراد در صورتی که از آیین رفتار حرفه‌ای تخطی کنند، در آن درج شده است. همچنین، دیوان محاسبات نیز آیین‌نامه حرفه‌ای موردنظر خود را ارائه کرده است و بر اساس آن منشور، موازین رفتار حرفه‌ای به الزام‌هایی اطلاق می‌شود که رعایت آن به هنگام حسابرسی یا رسیدگی لازم و ضروری است. موازین رفتار حرفه‌ای بر اساس راهبردهای اساسی دیوان محاسبات در تاریخ ۸۳/۲/۲۰ به تصویب ریاست دیوان محاسبات کشور رسیده و عمل به آن از آن تاریخ ضروری است. مهم‌ترین نکته بررسی‌شده در مصوبه‌های مذکور را می‌توان توجه جوامع حرفه‌ای به اخلاق و آیین رفتار حرفه‌ای مانند درستکاری، واقع‌بینی، رازداری و رعایت شئون حرفه‌ای دانست. در ادامه به برخی پژوهش‌های انجام شده در این حوزه اشاره قرار می‌شود.

البوات و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱) به بررسی تعامل بین ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی و اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی در اردن پرداختند. مدل مطالعه با استفاده از مدل معادلات ساختاری حداقل مربعات جزئی مورد تأیید و آزمایش قرار گرفته است. نتایج نشان داد که همه ویژگی‌های شخصیتی بررسی‌شده حسابرسان داخلی به جز ویژگی برون‌گرایی، تأثیر بسیاری بر کارکرد حسابرسی داخلی دارد. همچنین ویژگی‌های شخصیتی از طریق اثربخشی عملکرد حسابرسی داخلی، بر کیفیت گزارش‌گری مالی تأثیر غیرمستقیم دارد و حسابرسان داخلی با نمرات بالا در تجربه، ثبات عاطفی و وظیفه‌شناسی می‌توانند از مهمترین عوامل مؤثر در عملکرد حسابرسی داخلی باشند و اینکه ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان داخلی را می‌توان به عنوان یک منبع نامشهود عملکرد حسابرسی داخلی در نظر گرفت که اثربخشی را افزایش می‌دهد.

خلیل و خلیف<sup>۲</sup> (۲۰۲۱) به بررسی بینش و تجربیات حسابرسان داخلی در مورد نقش آن‌ها به عنوان ارائه‌دهندگان اطمینان در بخش عمومی تونس از طریق تشخیص، اصلاح و گزارش ضعف‌ها و تخلفات کنترل داخلی پرداختند. تجزیه و تحلیل محتوای پاسخ‌های حسابرسان داخلی نشان می‌دهد که ابهام نقش حسابرسان داخلی تونس در بخش عمومی را در بر می‌گیرد زیرا آن‌ها باید با چندین مشتری (مانند گروه‌های غیررسمی در جامعه تونس، مدیران و کمیته‌های حسابرسی) با انتظارات متناقض خدمت کنند. علاوه بر این، آن‌ها استراتژی مبادله بین ارزش‌های تجاری و حرفه‌ای را پیش می‌گیرند و تمایل دارند تا منافع مدیران ارشد را به هزینه سایر ذی‌نفعان در اولویت قرار دهند. پاسخ‌های ارائه‌شده مصاحبه‌شوندگان نشان می‌دهد که نبود حمایت قانونی از حسابرسان داخلی یکی از موانع اصلی توضیح موفق نشدن آن‌ها در ایفای نقش خود به عنوان ارائه‌دهندگان تضمین است.

بتی و سارنز<sup>۳</sup> (۲۰۲۱) به درک عملکرد حسابرسی داخلی در محیط تجاری دیجیتالی شده در بلژیک پرداختند. تجزیه و تحلیل نشان می‌دهد که محیط تجاری دیجیتالی از سه جهت بر عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارد. نخست بر دامنه آن تأثیر می‌گذارد. انتظار می‌رود که انعطاف‌پذیری برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی و دانش دیجیتالی مورد نیاز افزایش یابد و خطرات فناوری اطلاعات به ویژه تهدیدهای امنیت سایبری اهمیت بیشتری پیدا کند. دوم، تقاضا برای فعالیت‌های مشاوره‌ای که حسابرسان داخلی انجام می‌دهند بیشتر است و سوم، دیجیتالی شدن شیوه‌های کاری حسابرسان داخلی را در کارهای روزمره خود اصلاح می‌کند. فناوری‌های جدیدی مانند ابزارهای تجزیه و تحلیل

1. Albawwat

2. Khelil & Khlif

3. Betti & Sarens

داده‌ها به تدریج در بخش‌های حسابرسی داخلی اجرا می‌شود و مهارت‌های دیجیتالی به عنوان یک دارایی مهم محسوب می‌شوند.

کریچن و بکلوتی<sup>۱</sup> (۲۰۲۰) به بررسی نحوه درک حسابرسان داخلی از کیفیت حسابرسی داخلی و برجسته‌سازی مشخصات مختلف حسابرسان داخلی بر اساس درک آن‌ها از عوامل تعیین‌کننده کیفیت حسابرسی داخلی پرداختند. اولین مرحله مطالعه، تحت رهبری حسابداران رسمی است که هفت عامل کیفیت حسابرسی داخلی را برجسته می‌کند. مرحله دوم یک تحلیل عاملی تأییدی است که به نویسندگان اجازه می‌دهد تا مدل پیشنهادی را اعتبارسنجی کنند. در نهایت، نویسندگان تجزیه و تحلیل گونه‌شناسی حسابرسان را با توجه به نحوه درک عوامل استخراج‌شده توسط حسابداران رسمی انجام می‌دهند. مدل نویسندگان نشان می‌دهد که دانش حسابرس داخلی، استقلال گزارش، مطابقت با استانداردهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی، ارتباط با حسابرس خارجی، روابط شخصی حسابرس داخلی، دسترسی به اطلاعات و زمینه مداخله حسابرس داخلی با کیفیت حسابرسی داخلی ارتباط مثبت دارد؛ اما درجه اهمیت آنان با هم متفاوت است.

نورریحانان و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۹) به بررسی تطبیق هوش مصنوعی در افشاگری عملکرد حسابرسان داخلی در مالزی پرداختند. آن‌ها سعی در پاسخ به این سؤال داشتند که آیا کاربرد هوش مصنوعی به دلیل روند رو به افزایش کلاهبرداری‌های گزارش‌شده در ادارات دولتی کارآمد و مؤثر است. بنابراین، گزارش‌دهی در سازمان‌های بخش دولتی مالزی بررسی گشت. در مجموع ۵۰۰ پرسش‌نامه میان حسابرسان داخلی در سازمان‌های بخش دولتی توزیع شد. برای دستیابی به هدف این مطالعه، استفاده از هوش مصنوعی در عمل افشاگری بررسی شد تا اثربخشی این عمل مشخص شود. انتظار می‌رود این یافته‌ها، ابتکارات جدید دولت مالزی را در مبارزه با کلاهبرداری و فساد افزایش دهد. شیوه افشاگری مؤثر، شواهد بیشتری برای تقویت سیستم و روش‌های کنترل داخلی و بهبود پاسخ‌گویی و شفافیت بخش عمومی ارائه می‌دهد.

راجرز و فای<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) به بررسی مسیرهای اخلاقی گزارش حسابرسی داخلی در آمریکا که توصیف‌کننده روابط حسابرسی داخلی با مقامات مختلف سازمان هستند پرداختند. آثار موجود به این خطوط، به عنوان عوامل تعیین‌کننده بی‌طرفی و استقلال حسابرسی داخلی، دارای اهمیت هستند. این مطالعه از نقاط قوت و نقاط ضعف سه مسیر اخلاقی در مدل تصمیم‌گیری استفاده کرده است که به صورت مدل تفکر فرایند اخلاقی توصیف شده و از این طریق توضیحاتی در مورد وضعیت‌های پیچیده مسیر گزارش حسابرسی داخلی در واقعیت ارائه داده شده است. یافته‌ها خاطرنشان می‌کنند که ادراکات و قضاوت‌های مختلف افراد و همچنین سیگنال‌های اطلاعاتی می‌توانند باعث به وجود آمدن خطوط گزارش (گزینه‌های تصمیم‌گیری) مختلف شوند. این سه مسیر اخلاقی غالب (یعنی مبتنی بر ترجیح، قانون و اصول) باعث ارائه تصویری شفاف‌تر برای مجریان، پژوهش‌گران و قانون‌گذاران برای تسهیل الزامات استقلال و بی‌طرفی، می‌شوند.

کوردیس و لامبرت<sup>۴</sup> (۲۰۱۷) از داده‌های ایالات متحده برای ارزیابی اینکه آیا قوانین افشاگری که از کارکنان خصوصی در برابر تلافی محافظت می‌کند، بر کلاهبرداری شرکت‌ها تأثیر می‌گذارد، استفاده کردند. در زمان انجام پژوهش، هجده ایالت دارای قوانین افشاگری بودند که چنین حفاظتی را ارائه می‌دادند. تجزیه و تحلیل ایشان نشان

1. Krichene & Baklouti

2. Nor Raihanan et al.

3. Fayi

4. Cordis & Lambert

داد که در این ایالت‌ها، آگاهی بیشتر از قوانین افشای اطلاعات با نرخ محکومیت کمتر در سطح دولت برای کلاهبرداری شرکت‌ها مرتبط است. این یافته با این فرضیه مطابقت دارد که قوانین افشاگری که کارکنان خصوصی را تحت پوشش قرار می‌دهد، بر بازرسی کلاهبرداری شرکت‌ها تأثیر بازدارنده دارد و آگاهی از مفاد قوانین افشاگران نقش تعیین‌کننده‌ای در تعیین اثربخشی آن‌ها به عنوان یک ابزار سیاست دارد. همچنین ایشان بیان داشتند هنگام بررسی مسائل خارجی، قضاوت اخلاقی و منافع شخصی برای تحلیل موقعیت قبل از تصمیم‌گیری مهم است. بامه الدرد<sup>۱</sup> و همکارانش (۲۰۱۳). بررسی خود را بر روی تحقیقات مربوط به چگونگی تأثیر عوامل محیطی و عوامل خاص حسابرسان داخلی بر تصمیمات اولیه وابستگی به حسابرسان خارجی، ماهیت و میزان وابستگی حسابرسان خارجی به حسابرسان داخلی و نتایج قابل مشاهده در نتیجه تصمیم‌های اتکایی حسابرسان خارجی در امریکا متمرکز کردند. بررسی ایشان نشان می‌دهد که محیطی که در آن حسابرسان خارجی باید تصمیم اتکایی بگیرند پیچیده و شامل چندین عامل است که باید به طور هم‌زمان در نظر گرفته شوند. علاوه بر این، مجموعه‌ای از استانداردهای حسابرسی در حال تغییر، چندین قضاوت واسطه‌ای ضروری را ارائه می‌دهد که حسابرسان خارجی باید قبل و در طول اتکا به حسابرسان داخلی انجام دهند. در حالی که ماهیت و میزان وابستگی حسابرسان خارجی به حسابرسان داخلی تحت تأثیر ریسک حساب، ریسک ذاتی و گزارش‌های حسابرسان داخلی قرار دارد. در نهایت، ایشان دریافتند که تحقیقات کمی در مورد تأثیرات وابستگی حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی از نظر کیفیت حسابرسی خارجی وجود دارد.

گلیپایگانی و همکاران (۱۴۰۰) به بررسی تأثیر ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای پرداختند. در این پژوهش از ۲۲۶ حسابرس ارشد (داخلی و مستقل) و مدیر ارشد مالی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران به روش نمونه‌گیری هدفمند، پرسش‌نامه اخذ شد و اطلاعات حاصل از آن با استفاده از رگرسیون مقطعی بررسی شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که از ویژگی‌های شخصیتی وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبیت‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند. در نهایت، مشخص شد از ویژگی‌های جمعیت‌شناختی وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش و سن بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و جنسیت بر فرایند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر منفی و معنادار دارد.

صفرزاده و کریم‌داد (۱۳۹۹) به بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. تحقیق با روش مدل‌سازی معادلات ساختاری انجام گرفته است. یافته‌ها نشان داد، خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری بر شجاعت اخلاقی آنان دارد. همچنین میزان شجاعت اخلاقی بین گروه‌های بررسی‌شده متفاوت است؛ در نظر گرفتن حالت‌های مثبت حسابرسان داخلی (خودکارآمدی، امید و انعطاف‌پذیری) در هنگام استخدام، سبب بهبود گزارش‌گری درون‌سازمانی می‌شود و از بسیاری از نابهنجاری‌ها جلوگیری می‌گردد. همچنین قرار گرفتن حسابرسان داخلی زیر نظر مستقیم کمیته حسابرسی سبب کاهش فشار روانی حسابرسان داخلی گردیده و برخورداری آنان از حمایت کمیته حسابرسی سبب افزایش شجاعت اخلاقی آنان در گزارش‌گری نقاط ضعف سازمان می‌شود.

محسنی‌نیا و همکاران (۱۳۹۸) در پژوهشی به ارائه الگوی کیفیت حسابرسی پرداختند. محققان، با بهره‌گیری از روش دلفی و نظرخواهی از ۲۱۰ نفر از خبرگان حرفه‌ای و دانشگاهی ضمن شناسایی معیارهای سنجش کیفیت

حسابرسی داخلی مورد تأیید خبرگان به طراحی الگوی مناسبی برای محیط ایران پرداختند. به این صورت که با مطالعه پیشینه، ۲۹ معیار گردآوری شد که در چهار بخش می‌گنجد: الف. صلاحیت حسابرسان داخلی با یازده معیار؛ ب. استقلال واحد حسابرسی داخلی با هشت معیار؛ ج. معیارهای مرتبط با اجرای عملیات حسابرسی با هفت معیار؛ د. سایر معیارها با سه معیار طبقه‌بندی شد. داده‌ها با مدل تحلیل عاملی تأییدی تحلیل شد. نتایج حاکی از پذیرفته شدن ۱۸ معیار از ۲۹ معیار یاد شده است که الگوی ایرانی را برای سنجش کیفیت حسابرسی داخلی فراهم می‌نماید.

رحمانی‌نیا و یعقوب‌نژاد (۱۳۹۶) عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابرسان داخلی را مطالعه و بررسی کردند. یافته‌ها گویای آن بود که سن حسابرس داخلی، عضویت حسابرس داخلی در جامعه حسابداران رسمی ایران، جنسیت حسابرس داخلی، میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرس داخلی (محیط اخلاقی) و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابرس داخلی است، می‌تواند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهند. همچنین نتایج نشان داد که آن دسته از حسابرس‌های داخلی که میزان عاقبت‌اندیشی در آن‌ها بیشتر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آن توجه می‌کنند، افراد اخلاق‌مدارتری هستند و هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیشتر (محدودیت کمتری) برخوردار باشند، احساس پشیمانی بیشتری انتظار می‌رود و بدین ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی، بیشتر توجه خواهند نمود.

مرادی و زکی‌زاده (۱۳۹۳) به بررسی تأثیر مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرسی داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر تصمیم‌گیری مالی پرداختند. از روش توصیفی - پیمایشی و جهت تحلیل داده‌ها، از آزمون‌های تحلیل کوواریانس، واریانس و تست سوپل استفاده کردند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با هم تعامل دارند و بر انجام عمل غیراخلاقی تأثیر می‌گذارند. به طور خاص، یافته‌هایشان گویای این است که احتمال این که حسابدار، در شرایط وجود مدیریت اخلاقی ضعیف و عملکرد حسابرسی داخلی قوی در مقایسه با شرایط دیگر، عمل غیراخلاقی انجام دهد، کمتر است. در مجموع، نتایج حاکی از آن است که گرایش‌های اخلاقی افراد بر تصمیم‌های گزارش‌گری مالی اخلاقی آنان و جلوگیری از اعمال غیراخلاقی، مؤثر است. به طور کلی پژوهش‌هایی که به موضوع حسابرسی داخلی مرتبط است به‌ویژه در داخل کشور، بسیار اندک است و پژوهش حاضر باهدف غنی‌تر کردن پیشینه تحقیق در این خصوص برای اولین بار در ایران به بررسی عوامل اخلاقی مؤثر بر تصمیم‌گیری در خصوص گزارش حسابرسی داخلی می‌پردازد و دارای نوآوری موضوعی است.

### فرضیه‌های پژوهش

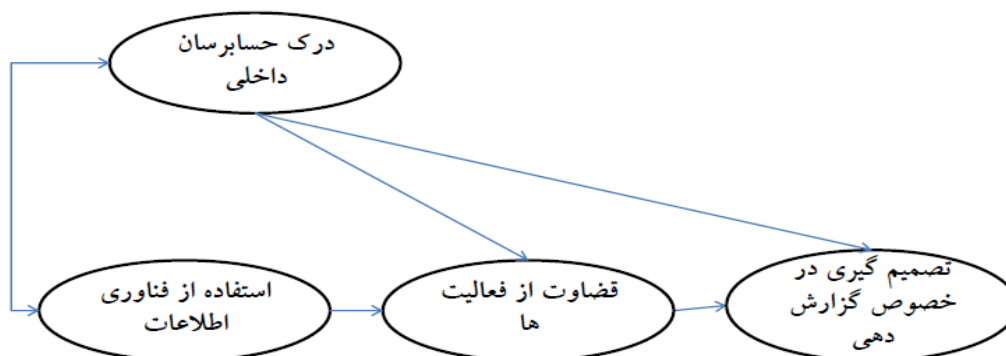
۱. درک حسابرسان داخلی در زمینه فعالیت‌های مدیریت بر میزان استفاده آن‌ها از فناوری اطلاعات تأثیرگذار است.
۲. درک حسابرسان داخلی در زمینه فعالیت‌های مدیریت بر قضاوت ایشان از این فعالیت‌ها تأثیرگذار است.
۳. درک حسابرسان داخلی در زمینه فعالیت‌های مدیریت بر تصمیم‌گیری آن‌ها در گزارش‌دهی به مدیران سازمان تأثیرگذار است.
۴. میزان استفاده حسابرسان داخلی از فناوری اطلاعات بر قضاوت ایشان تأثیرگذار است.
۵. قضاوت حسابرسان داخلی بر تصمیم‌گیری آن‌ها در گزارش‌دهی ایشان به مدیران سازمان تأثیرگذار است.



## روش‌شناسی پژوهش

تحقیق حاضر از نظر طبقه‌بندی بر مبنی هدف، از نوع تحقیقات کاربردی است. هدف تحقیق کاربردی، توسعه دانش کاربردی در یک زمینه خاص است. همچنین تحقیق حاضر، از نظر روش و ماهیت، توصیفی-همبستگی است. در این تحقیق هدف، تعیین میزان اثرگذاری متغیرها است. برای این منظور برحسب مقیاس اندازه‌گیری متغیرها، شاخص‌های مناسبی انتخاب می‌شود. انجام پژوهش در قالب قیاسی استقرایی و اطلاعات آن از نوع پس‌رویدادی است. ابزار این پژوهش پرسش‌نامه‌ای برگرفته از پایگاه پژوهش جهانی<sup>۱</sup> CBOK است که انجمن حسابرسان داخلی بنیاد تحقیقات آن را تدوین کرده است.

جامعه آماری شامل حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسی داخلی ایران است که خود اقدام به گزارش‌گری حسابرسی داخلی سازمان‌ها می‌کنند. تعداد این اعضا ۴۱۷ نفر می‌باشند که با توجه به فرمول نمونه‌گیری کوکران تعداد ۲۰۰ نفر انتخاب شد. محقق پس از مدل‌سازی فرایند تفکر اخلاقی (شکل ۱) و شناسایی عوامل اخلاقی از طریق مطالعات و روش معادلات ساختاری SEM با رویکرد حداقل مربعات جزئی PLS به آزمون فرضیه‌ها خواهد پرداخت.



شکل (۱): مدل مفهومی برگرفته از مدل تفکر فرایند اخلاقی (راجرز ۲۰۰۹)

## یافته‌های پژوهش

در این قسمت ابتدا شرح مختصری از داده‌های جمعیت‌شناختی افراد پاسخ‌گو می‌آید. در پژوهش حاضر محقق برای بررسی آمار توصیفی از مؤلفه‌های (جنسیت، سن، تأهل و تجربه کاری) استفاده نموده است که اطلاعات جمعیت‌شناختی آن‌ها در جدول (۱) آورده شده است.

در این پژوهش برای تحلیل مدل پژوهش از روش مدل‌یابی معادلات ساختاری، با رویکرد حداقل مربعات جزئی استفاده شد. این الگوریتم شامل دو مرحله اصلی است که عبارت‌اند از: ۱. بررسی برازش مدل؛ ۲. آزمون سؤالات تحقیق. قسمت اول؛ یعنی برازش مدل در سه بخش انجام می‌شود: برازش مدل‌های اندازه‌گیری؛ برازش مدل ساختاری و برازش مدل کلی. به این ترتیب که ابتدا از صحت روابط موجود در مدل‌های اندازه‌گیری با استفاده از معیارهای پایایی و روایی اطمینان حاصل کرده و سپس به بررسی روابط موجود در بخش ساختاری پرداخته و در مرحله پایانی نیز برازش کلی مدل پژوهش بررسی می‌شود.

۱. پایگاه داده جهانی CBOK از طریق بنیاد تحقیقاتی IIARF به آدرس [www.theiia.org/Research](http://www.theiia.org/Research) اداره می‌شود، که تحقیقات مهمی را برای حرفه حسابرسی داخلی برای چهار دهه گذشته ارائه داده است.

جدول (۱): آمار توصیفی پاسخ‌دهندگان

سن پاسخ‌دهندگان		
درصد	فراوانی	سن
۱۲/۵	۲۸	کمتر از ۳۰ سال
۳۴/۶	۶۸	۳۰ تا ۴۰ سال
۱۷/۶	۳۶	۴۰ تا ۵۰ سال
۲۹/۲	۵۶	بیشتر از ۵۰ سال
۵/۸	۱۲	بی‌پاسخ
جنسیت پاسخ‌دهندگان		
درصد	فراوانی	جنسیت
۵۹/۴	۱۲۰	مرد
۳۴	۶۸	زن
۶/۶	۱۲	بی‌پاسخ
تجربه کاری پاسخ‌دهندگان		
درصد	فراوانی	تجربه کاری
۱۰	۲۰	زیر ۵ سال
۲۹/۴	۶۰	بین ۵ تا ۱۰ سال
۲۰/۴	۴۰	بین ۱۰ تا ۱۵ سال
۱۲/۲	۲۴	بین ۱۵ تا ۲۰ سال
۱۹	۴۰	بیشتر از ۲۰ سال
۸/۸	۱۶	بی‌پاسخ

برازش مدل‌های اندازه‌گیری شامل بررسی پایایی و روایی سازه‌های پژوهش است. فورنل و لارکر<sup>۱</sup> (۱۹۸۱) برای بررسی پایایی سازه‌ها سه ملاک را پیشنهاد کردند: الف. پایایی هر یک از گویه‌های پژوهش؛ ب. پایایی ترکیبی هر یک از سازه‌های تحقیق؛ ج. میانگین واریانس استخراج‌شده<sup>۲</sup> (AVE) و یا همان روایی همگرا. مطابق الگوریتم مدل‌سازی معادلات ساختاری برای بررسی برازش مدل‌های اندازه‌گیری سه معیار پایایی، روایی همگرا و روایی واگرا نیز استفاده می‌شود که نتایج به دست آمده از این معیارها در ادامه تشریح می‌شود.

با توجه به مقادیر معیارهای به دست آمده ارائه شده در جدول ۲ برای بار عاملی که بالاتر از ۰/۴، آلفای کرونباخ برابر و یا بالاتر از ۰/۷، پایایی ترکیبی (CR) برابر یا بالاتر از ۰/۷ و روایی همگرا بالاتر از ۰/۴ می‌باشد، برازش مدل‌های اندازه‌گیری تأیید می‌شود.

روایی واگرا یکی از معیارهای مهم سنجش برازش مدل‌های اندازه‌گیری در تحلیل حداقل مربعات جزئی است که با روش‌های بار عاملی متقابل و روش فورنل لارکر بررسی می‌شود. در روش بار عاملی متقابل میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با آن سازه و میزان همبستگی بین شاخص‌های یک سازه با سازه‌های دیگر مقایسه می‌شود. اگر مشخص شود میزان همبستگی بین یک شاخص با سازه دیگری غیر از سازه خود بیشتر از میزان همبستگی آن شاخص با سازه مربوط به خود است، روایی زیر سؤال می‌رود. ردیف‌های ماتریس بارهای عاملی متقابل به شاخص‌ها و ستون‌های آن نیز به سازه‌های مدل پژوهش تعلق دارد. مقادیری که درون خانه‌های ماتریس جای دارند، بیانگر میزان همبستگی شاخص‌ها با سازه‌ها هستند. نتایج سنجش روایی واگرای سازه‌های تحقیق نیز به شرح جدول (۳) ارائه شده است.

1. Fornell and Larcker

2. Average Variance Extracted

جدول (۲): نتایج بارهای عاملی و معیارهای کیفیت مدل‌های اندازه‌گیری

سازه	سؤال	بار عاملی	آلفای کرونباخ	پایایی ترکیبی	روایی همگرا
درک حسابرسان داخلی	اخلاق	۰/۷۹۲			
	گرامت	۰/۴۹۵	۰/۷۷۶	۰/۷۸۷	۰/۵۶۱
	پایداری	۰/۶۹۸			
	استراتژی	۰/۷۹۵			
استفاده از فناوری اطلاعات	مهارت	۰/۸۷۷			
	استاندارد	۰/۹۳۵	۰/۸۶۳	۰/۹۲۳	۰/۶۹۱
	تخصص	۰/۸۵۶			
قضاوت از فعالیت‌ها	برنامه	۰/۸۰۸			
	کنترل	۰/۸۸۵			
	کیفیت	۰/۸۹۵	۰/۸۹۱	۰/۸۸۴	۰/۶۷۷
	مدیریت	۰/۷۷۱			
	ریسک	۰/۶۶۶			
تصمیم‌گیری	ارزیاب	۰/۵۴۵			
	جهت	۰/۸۹۸	۰/۸۵۲	۰/۹۰۳	۰/۶۸۱
	تصمیم	۰/۸۶۰			

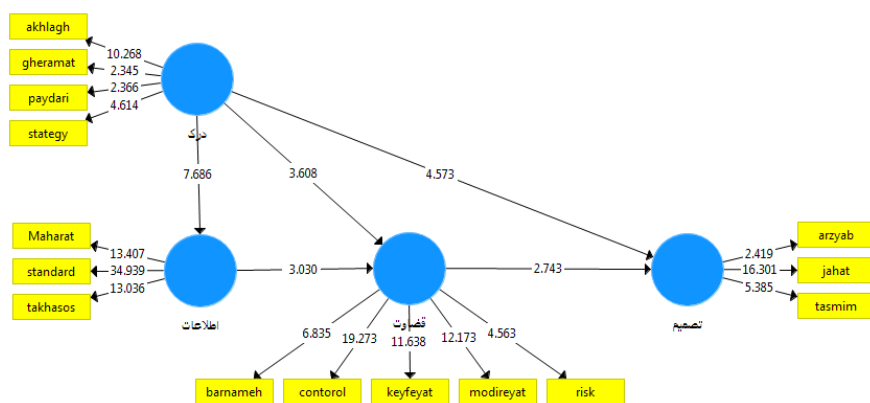
منبع: یافته‌های تحقیق

جدول (۳): نتایج روایی واگرا

سازه‌های تحقیق	درک حسابرسان	استفاده از فناوری	قضاوت از	تصمیم‌گیری
درک حسابرسان داخلی	۰/۷۴۸			
استفاده از فناوری اطلاعات	۰/۶۷۷	۰/۸۳۱		
قضاوت از فعالیت‌ها	۰/۶۰۳	۰/۷۵۴	۰/۸۲۳	
تصمیم‌گیری	۰/۶۵۴	۰/۶۸۹	۰/۷۷۶	۰/۸۲۵

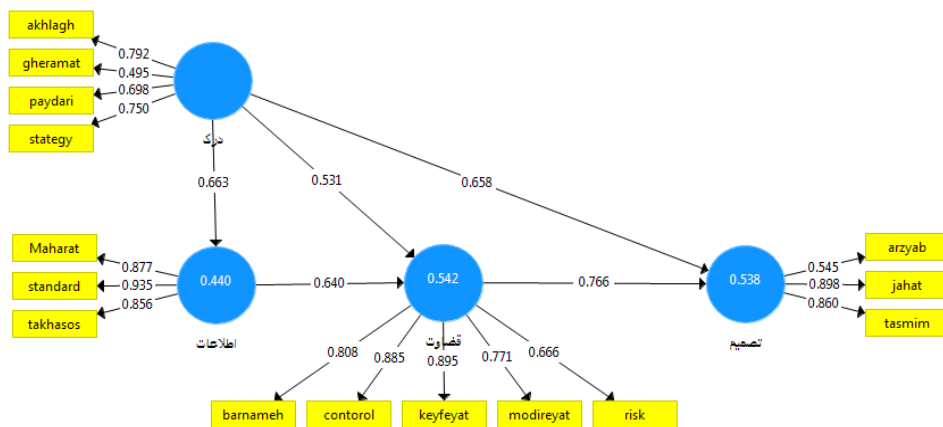
منبع: یافته‌های تحقیق

در روش مدل‌یابی معادلات ساختاری، پس از برازش مدل‌های اندازه‌گیری، برازش مدل ساختاری پژوهش بررسی می‌شود. در بررسی مدل ساختاری روابط بین متغیرهای مکنون (سازه‌ها) با یکدیگر تجزیه و تحلیل شده و معیارهای ضرایب معناداری  $t$ ، معیار ضریب تعیین  $R^2$  برای برازش مدل استفاده می‌شود. مقادیر معناداری  $t$ ، برای ارزیابی برازش مدل ساختاری پژوهش از چندین معیار استفاده می‌شود که اولین و اساسی‌ترین معیار، ضرایب معناداری  $t$  یا همان مقادیر  $t$ -values است. در صورتی که مقادیر  $t$  از مقدار  $1/96$  بیشتر باشد، بیانگر صحت روابط بین سازه‌ها و در نتیجه تأیید فرضیه‌های پژوهش در سطح اطمینان  $95\%$  است. در شکل (۲)، مقادیر  $t$  برای ارزیابی بخش ساختاری مدل نمایش داده می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که تمامی اعداد واقع در مسیرها بالاتر از مقدار  $1/96$  است، این مطلب حاکی از معنادار بودن مسیرها، مناسب بودن مدل ساختاری و تأیید فرضیه‌های پژوهش است.



شکل (۲): مقادیر t-value

دومین معیار ضروری برای سنجش برازش مدل ساختاری، بررسی ضرایب تعیین یا همان  $R^2$  مربوط به متغیرهای مکنون درون‌زای (متغیر وابسته) مدل است. این معیار برای متصل کردن بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل‌سازی معادلات ساختاری به کار می‌رود و بیانگر تأثیر یک متغیر برون‌زا (مستقل) بر یک متغیر درون‌زا (وابسته) است. لازم به ذکر است مقادیر  $R^2$  مدل تنها برای سازه‌های درون‌زای مدل محاسبه می‌شود و در مورد سازه‌های برون‌زای مدل مقدار این معیار صفر است. چین<sup>۱</sup> (۱۹۹۸) سه مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ را به‌عنوان ملاکی برای ضعیف، متوسط و قوی  $R^2$  معرفی کرد. مقادیر این معیار در شکل (۳) نمایش داده شده است. با توجه به این که مقدار  $R^2$  برای سازه‌های فرآیند، ورودی، خروجی و پیامد محاسبه شده است، با در نظر گرفتن سه مقدار ملاک، مناسب بودن برازش مدل ساختاری تأیید می‌شود.



شکل (۳): مقادیر ضرایب مسیر، بارهای عاملی و  $R^2$

معیار  $Q^2$ : این معیار را که استون‌گیزر<sup>۲</sup> (۱۹۷۴) معرفی کرد، قدرت پیش‌بینی مدل را مشخص می‌سازد. هنسلر و همکاران (۲۰۰۹) درباره شدت قدرت پیش‌بینی مدل در مورد سازه‌های درون‌زا، سه مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را که به ترتیب نشان از قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی سازه یا سازه‌های برون‌زای را دارد، معرفی کردند. از آنجایی که مقدار (SSE/SSO-۱)، سازه‌های درون‌زای مدل یعنی اطلاعات، قضاوت و تصمیم به ترتیب ۰/۳۴۲، ۰/۳۰۴ و ۰/۲۵۳ به‌دست آمده است، می‌توان گفت که این نتیجه نشان از قدرت پیش‌بینی قابل قبول مدل مفهومی تحقیق می‌باشد.

1. Chin  
2. Stone & Geisser

مطابق الگوریتم مدل‌یابی معادلات ساختاری، برای بررسی برازش مدل کلی که هر دو بخش اندازه‌گیری و ساختاری را کنترل می‌کند از معیار نیکویی برازش<sup>۱</sup> استفاده می‌شود. این معیار را تننه‌اوس و همکاران (۲۰۰۴) معرفی کردند و طبق رابطه زیر محاسبه می‌گردد:

$$GOF = \sqrt{\text{average}(Communnality) \times \text{average}R^2}$$

این معیار با سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به‌عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی تعریف می‌شود (وتزلس و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۰۹).

جدول (۴): نتایج مقادیر اشتراکی و ضرایب تعیین متغیرها

متغیر	Communnality	R <sup>2</sup>
درک حسابرسان داخلی	۰/۵۲۰	-
استفاده از فناوری اطلاعات	۰/۴۸۳	۰/۴۴۰
قضاوت از فعالیت‌ها	۰/۱۴۹	۰/۵۴۲
تصمیم‌گیری	۰/۳۸۰	۰/۵۳۸

منبع: یافته‌های تحقیق

طبق محاسبات انجام‌شده و ارائه شده در جدول (۴)، میانگین مقادیر اشتراکی و ضرایب تعیین (R<sup>2</sup>) به ترتیب ۰/۳۸۳ و ۰/۵۰۶ به‌دست آمد و این مقادیر در رابطه GOF قرار گرفتند:

$$GOF = \sqrt{0.383 \times 0.506} = 0.444$$

با توجه به مقدار به‌دست‌آمده از معیار GOF که برابر است با ۰/۴۴۴ و همچنین مقادیر ملاک این معیار، می‌توان گفت که مدل از برازش کلی بسیار قوی برخوردار است.

در این بخش با بررسی ضرایب معناداری (مقادیر t) هر یک از مقادیر و نیز ضرایب مسیر، سؤال‌های تحقیق آزمون می‌شوند. صورتی که مقدار ضرایب معناداری هر یک از مقادیرها بیش از ۱/۹۶ باشد، مسیر مربوط در سطح اطمینان ۹۵٪ معنادار و سؤال مرتبط با آن تأیید می‌شود. نتایج آزمون سؤالات اول تا هفتم در جدول (۵) گزارش شده است.

جدول (۵): نتایج آزمون فرضیه‌های تحقیق

شرح	فرضیه‌ها	t-value	ضریب مسیر	نتیجه	نوع رابطه
فرضیه اول	تأثیر درک حسابرسان داخلی بر استفاده از فناوری اطلاعات	۷/۶۸۶	۰/۶۶۳	تأیید شد	دوسویه
فرضیه دوم	تأثیر درک حسابرسان داخلی بر قضاوت از فعالیت‌ها	۳/۶۰۸	۰/۵۳۱	تأیید شد	یک‌سویه
فرضیه سوم	تأثیر درک حسابرسان داخلی بر تصمیم‌گیری	۴/۵۷۳	۰/۶۵۸	تأیید شد	یک‌سویه
فرضیه چهارم	تأثیر استفاده از فناوری اطلاعات بر قضاوت از فعالیت‌ها	۳/۰۳۰	۰/۶۴۰	تأیید شد	یک‌سویه
فرضیه پنجم	تأثیر قضاوت از فعالیت‌ها بر تصمیم‌گیری	۲/۷۴۳	۰/۷۶۶	تأیید شد	یک‌سویه

منبع: یافته‌های تحقیق

با توجه به مقادیر بالاتر از ۰,۵ برای ضرایب مسیر و مقادیر بالاتر از ۱/۹۶ برای مقادیر t-value تمامی سؤال‌ها تأیید می‌شود.

### بحث و نتیجه‌گیری

اصول اخلاقی، به دو دلیل دارای اهمیت ویژه‌ای برای حسابرسان داخلی است. نخست این‌که، حسابرسان داخلی مکرراً با مسائل اخلاقی مواجهند که می‌توانند استانداردهای آنان را به چالش بکشد بنابرین این امکان وجود دارد که حسابرسان داخلی با شرایطی مواجه گردند که آنان را ملزم به سخن گفتن و اظهارنظر کند و این امر همیشه آسان نخواهد بود، به‌ویژه زمانی که فشار از جانب مدیریت ارشد وارد می‌شود، مبنی براین‌که «در مسیر رودخانه حرکت کن و ایجاد موج نکن!». دوم، از حسابرسان داخلی به عنوان سنگ بنای نظام راهبری شرکتی، انتظار می‌رود که در راستای تنظیم امور شرکت و کمک به حصول اطمینان از این‌که رفتار اخلاقی از بالا به پایین در بین کارمندان جریان دارد با کمیته حسابرسی داخلی، هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد همکاری نمایند. نقش مهمی که حسابرسی داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند آن را در زمره یکی از مشکل‌ترین حرفه‌ها قرار داده است. از این‌رو، حسابرسان داخلی به عنوان اعضای حرفه، متعهد هستند تا مراقب منافع مشتریان خود باشند. پژوهش‌گران و صاحب‌نظران رفتار اخلاقی را به عنوان شرط بقای هر حرفه در نظر می‌گیرند. این مسئله به ویژه در مورد حسابرسی داخلی حائز اهمیت است. در این پژوهش به بررسی عوامل اخلاقی تأثیرگذار بر گزارش حسابرسان داخلی برگرفته از مدل تفکر اخلاقی راجرز و همکاران پرداخته شد. تحلیل نتایج آزمون فرضیه‌ها به شرح زیر می‌باشد:

فرضیه اول تحقیق یعنی «درک حسابرسان داخلی از فعالیت‌های مدیریت بر میزان استفاده از ابزار و تکنیک‌های IT، اثرگذار است.» تأیید شد و نتایج آزمون، رابطه دوسویه میان درک حسابرسان از فعالیت‌های مدیریت و میزان استفاده از ابزار و تکنیک‌های IT را نشان داد. در دنیای امروز سرعت پیشرفت در سیستم‌های اطلاعاتی بسیار بالا رفته و تمامی کارشناسان در هر حوزه‌ای که مشغول به فعالیت باشند، ناگزیر از به‌روز کردن دانش و توانایی خود در به‌کارگیری این سیستم‌ها می‌باشند. در این میان، حسابرسان داخلی به‌عنوان مجریان حسابرسی عملیاتی که نقش به‌سزایی در هدایت فعالیت‌های سازمانی در جهت اهداف برنامه‌ریزی‌شده توسط مدیریت دارند، به‌طور ملموس‌تری نیاز به ارتقای دانش خود در این زمینه دارند تا بتوانند به درک درستی از سیستم‌های اطلاعاتی مدیریت دست یابند تا وظایف خود را به‌صورت بهینه انجام دهند و متوجه نقاط ضعف و قوت سیستم‌های اطلاعاتی شده و با توجه به اهداف مدنظر مدیریت، اقدام به انتخاب سیستم‌های اطلاعاتی مناسب و به‌روزرسانی آن‌ها نمایند. هم‌چنین هر چه حسابرسان داخلی، مهارت بیشتری در به‌کارگیری از فناوری اطلاعات و شناخت قابلیت‌های سیستم‌های اطلاعاتی گوناگون داشته باشند، بهتر می‌توانند فعالیت‌های مدیر را درک و تجزیه و تحلیل نمایند؛ چرا که با توجه به پیشرفت روزافزون سیستم‌های اطلاعاتی این سیستم‌ها به ابزار توانمندی برای مدیریت بدل گشته و مدیر در اکثر فعالیت‌های خود از امکانات سیستم بهره می‌گیرد. بنابراین توانمندی حسابرسان داخلی در این حوزه می‌تواند به درک بالاتر از فعالیت‌های مدیران بینجامد و حاکی از اهمیت کسب مهارت در حوزه فناوری اطلاعات برای حسابرسان است. نتیجه فرضیه اول این پژوهش منطبق با نتیجه پژوهش راجرز و فاهی، (۲۰۱۸)، کریچن و بکلوتی (۲۰۲۱) و بتی و سارنز (۲۰۲۱) است. براساس نتیجه فرضیه اول و تأیید رابطه دوسویه میان درک حسابرسان و توانمندی ایشان در حوزه فناوری اطلاعات، به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود به‌منظور درک بهتر اهداف و برنامه‌های مدیریت، دانش خود را در حوزه فناوری اطلاعات بهبود ببخشند و هم‌چنین با شناخت بهتر از فعالیت‌های مدیریت، می‌توانند نسبت به

بهینه‌سازی سیستم‌های اطلاعاتی سازمان اقدام نمایند. بنابراین لازم است تعامل بالایی میان مدیران و حسابرسان داخلی برقرار باشد تا این شناخت حاصل گردد.

فرضیه دوم تحقیق یعنی «درک حسابرسان داخلی از فعالیتهای مدیریت بر قضاوت ایشان از این فعالیت‌ها تأثیرگذار است» تأیید شد. قضاوت حرفه‌ای براساس درک حسابرسان داخلی از قوانین صورت می‌گیرد. هدف قوانین و مقررات، توانایی جامعه برای فعالیت به نفع اعضا و ذی‌نفعان خود می‌باشد. این قوانین به یک یا چند هدف اجتماعی، آموزشی، اخلاقی یا مذهبی اشاره دارند. این عامل تأکید دارد که عمل صحیح عملی است که صرف‌نظر از پیامدهای عمل، از قوانین یا دیگر مقررات پیروی کند. تصمیم گرفتن در این مورد، قضاوت محور است و شرط آن درک فرد از قوانین و مقررات می‌باشد. که این یافته مطابق با (راجرز ۲۰۰۹) و (راجرز و گاگو ۲۰۰۱) و خلیل و خلیف (۲۰۲۱) می‌باشد.

براساس نتایج فرضیه دوم به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود به‌منظور انجام قضاوت‌های حرفه‌ای مؤثر در جهت پیش‌برد هرچه بهتر اهداف سازمانی، به درک کاملی از ویژگی‌های مدیریت و برنامه‌ها و اهداف وی دست یابند. فرضیه سوم تحقیق یعنی «درک حسابرسان داخلی در زمینه فعالیت‌های مدیریت بر تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی ایشان به مقامات سازمان تأثیرگذار است» تأیید گردید و بیانگر این است که هرچه حسابرس داخلی درک کامل‌تری از فعالیت‌ها و اهداف و برنامه‌های مدیریت داشته باشد، هنگام تصمیم‌گیری در ارائه گزارش به سطوح مختلف مقامات شرکت مؤثرتر عمل می‌نماید. این نتیجه منطبق با نتیجه پژوهش راجرز و فاهی (۲۰۱۸) و پژوهش البوات و همکاران (۲۰۲۱) می‌باشد. طبق نتیجه این فرضیه به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود به‌منظور تصمیم‌گیری مؤثر در خصوص اینکه به چه سطحی از مقامات سازمان گزارش‌گری صورت گیرد، به شناخت هرچه کامل‌تر از ویژگی‌های سطوح مختلف مدیریت و نحوه برخورد ایشان با مسائل احتمالی دست پیدا نمایند.

فرضیه چهارم تحقیق یعنی «میزان استفاده حسابرسان داخلی از فناوری اطلاعات بر قضاوت ایشان تأثیرگذار است» تأیید گردید. بر این اساس، هرچه حسابرسان داخلی در شناخت و به‌کارگیری سیستم‌های اطلاعاتی و قابلیت‌های آن مهارت بیشتری داشته باشند، قضاوت‌های حرفه‌ای مؤثرتری خواهند داشت. چرا که در دنیای امروز ردپای اکثر معاملات را باید در سیستم‌های اطلاعاتی جستجو کرد و با تسلط بر این سیستم‌ها و آگاهی از قابلیت‌های گزارش‌گیری‌های متنوع هر سیستم، می‌توان موارد منطبق نبودن با استانداردهای حسابداری و دیگر قوانین و مقررات حاکم بر سازمان را پیدا کرد و قضاوت‌های درست‌تری در مقام حسابرس داخلی داشت. نتیجه این فرضیه با تحقیق بامه‌الدرد و همکارانش (۲۰۱۳) و پژوهش بتی و سارنز (۲۰۲۱) همسو است. مطابق نتیجه این فرضیه به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود، به‌منظور انجام قضاوت‌های حرفه‌ای بی‌نقص‌تر، پیوسته مهارت و دانش خود را در خصوص سیستم‌های اطلاعاتی به‌روز کنند تا به خوبی بتوانند از قابلیت‌های این سیستم‌ها در جهت بهبود عملکردشان استفاده نمایند.

و در نهایت فرضیه پنجم پژوهش؛ یعنی «قضاوت حسابرسان داخلی بر تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی ایشان به مقامات سازمان تأثیرگذار است» نیز تأیید شد و این رابطه، نسبت به روابط دیگر قوی‌تر بود؛ یعنی از میان عوامل یادشده که منتج به تصمیم‌گیری حسابرس داخلی در خصوص گزارش‌دهی می‌گردد، قضاوت حسابرس داخلی بیشترین تأثیر را بر تصمیم‌گیری وی دارد. به این مفهوم که تصمیمات گزارش‌دهی حسابرسان داخلی بر اساس مبانی قضاوت حرفه‌ای یعنی قوانین، رویکردها، دستورالعمل‌ها و حقوق فردی، گرفته می‌شوند. این نتیجه مطابق با پژوهش کوردیس و لامبرت (۲۰۱۷) است. قاعدتاً با توجه به دیدگاه قانون محور، حسابرسان داخلی باید به بالاترین مقام

سازمان گزارش دهند، ولی در برخی موقعیت‌ها، همچون زمانی که تناقض منافع وجود داشته باشد، می‌توانند جهت تعیین تصمیمات خود، روش‌های تحلیلی ارائه دهند. بنابراین صرف‌نظر از موضوع تصمیم، هر نوع تصمیم‌گیری، باید شامل موضوع قانون محوری برای تکمیل شواهد مثبت و منفی باشد.

مطابق نتیجه این فرضیه، به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود هنگام تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌گری به مقامات سازمان، از قضاوت حرفه‌ای خود که مستدل بر قوانین و مقررات وضع شده و استانداردهای حسابرسی مربوط است استفاده کنند تا در مورد پیش آمدن اختلاف‌نظرهای احتمالی با مسئولان، بتوانند بر آن استدلال نمایند و جایگاهی قابل دفاع داشته باشند.

در مجموع، این مطالعه رابطه یک طرفه میان درک حسابرس از فعالیت‌های مدیریت و قضاوت حسابرس داخلی و تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی به مقامات، و همچنین رابطه یک طرفه میان میزان استفاده از تکنولوژی اطلاعات با قضاوت و قضاوت با تصمیم‌گیری در خصوص گزارش‌دهی به مقامات و یک رابطه دوطرفه میان درک حسابرس از فعالیت‌های مدیریت و میزان استفاده از تکنولوژی اطلاعات توسط حسابرس داخلی پیدا کرد و رابطه میان قضاوت و تصمیم‌گیری از سایر روابط قوی‌تر تشخیص داده شد.

نتایج این تحقیق، عوامل اخلاقی منجر به تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی و عوامل تأثیرگذار بر تصمیمات گزارش‌دهی ایشان به مقامات را روشن ساخت. شناخت این عوامل می‌تواند برای تدوین‌کنندگان استانداردها و قوانین در این حوزه، حسابرسان مستقل و کمیته حسابرسی از جهت درک شرایط محیطی حسابرسان داخلی راه‌گشا باشد و از آنجا که حسابرسی داخلی یکی از مؤلفه‌های مهم حاکمیت شرکتی می‌باشد، درک هر چه بهتر و عمیق‌تر عوامل مؤثر بر تصمیمات حسابرسان داخلی، می‌تواند موجب بهبود حاکمیت شرکتی و در نهایت افزایش کارایی بازار سرمایه شود.

محدودیت‌های حاکم بر پژوهش حاضر به شرح زیر بوده است:

- پژوهش حاضر با مشارکت ۲۰۰ نفر از حسابرسان داخلی انجام شده است به همین دلیل ممکن است با تغییر حجم نمونه، نتایج پژوهش تغییر کند.
- به منظور کمی کردن متغیرها، از پرسش‌نامه استفاده شده است؛ لذا ممکن است با تغییر شیوه کمی کردن متغیرهای پژوهش، نتایج تحقیق دچار تغییر شود.
- این تحقیق در سال ۱۳۹۹ انجام شده است. برای استفاده از نتایج تحقیق در دوره‌های دیگر می‌بایست جوانب احتیاط رعایت شود.

به عنوان پیشنهادی برای پژوهش‌های بعدی می‌توان به بررسی عوامل اخلاقی مؤثر بر تصمیم‌های حسابرسان مستقل یا حسابداران و مدیران مالی پرداخت.

## References

- Albawwat, I., Emair, Y., & AL-hajaia, M. (2021), The Relationship between Internal Auditors' Personality Traits, Internal Audit Effectiveness, and Financial Reporting Quality: Empirical Evidence from Jordan, *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(4) 797-808.
- Ali Madad, M. (2010). 195 Ethics and Code of Conduct for Professional Accountants, *Auditing Organization Publications* (In persian).
- Bame-Aldred, C. W., Brandon, D. M., Messier, W. F., Rittenberg, L. E. & Stefaniak C. M., (2013). A summary of research on external auditor reliance on the internal audit function. *Auditing: Journal of Practice & Theory*, 32, 251-286.



- Betti, N. Sarens, G. (2021), Understanding the internal audit function in a digitalised business environment, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 17(2).197-216. <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2019-0114>
- Chin, W. W. Marcoulides, G. (1998). The partial least squares approach to structural equation modeling, *Advances in Hospitality and Leisure. January 1998*(2).295-336
- Cordis, A. S., Lambert E. M., (2017). Whistleblower laws and corporate fraud: Evidence from the United States. *Accounting Forum*, 41. 289–299.
- Darabi, R., nematollahi, A. (2018). Comparison of the accuracy of predicting the level of disclosure using ant colony algorithms and differential evolution in listed companies, *Quarterly Journal of Experimental Accounting Research*, 28(2). 180-153 (In persian).
- Deloitte (2018). Internal audit 3.0. The future of internal audit is now. <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Audit/gx-internal-audit-3.0-the-future-of-internal-audit-is-now.pdf>.
- Ernst and Young (2012). Internal audit reporting: Perspectives from chief audit executives. *Ernst & Young Global Limited*.
- Fraser, J., & Lindsay, H. (2004). 20 questions directors should ask about internal audit. *Canadian Institute of Chartered Accountants Toronto*.
- Fornell, C, D.F Larcker, (1981). Structural equation models with unobservable variables and measurement error. *Journal of Marketing Research* 18(1). 39-50.
- Golpayegani, A., Rahmaninia E, Pourzamani, Z. (2021). Investigating the Influence of Professional Accountants' Ethical Decision Making on Their Personality and Behavioral Traits, *Quarterly Journal of Auditing Research*, 1(2) - Consecutive Issue 2a Spring 1400. 57-85(In persian).
- Guiral, A., Rodgers, W., Ruiz, E., & Gonzalo-Angulo, J. A. (2015). Can expertise mitigate auditors' unintentional biases? *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 24, 105–117.
- Henseler, J CM. Ringle. R.R. Sinkovics,(2009). The use of partial least squares . path modeling in international marketing . *Advances in International Marketing* 20: 277-319.
- Holt, T. P. (2012). The effects of internal audit role and reporting relationships on investor perceptions of disclosure credibility. *Managerial Auditing Journal*, 27(9), 878–898.
- Hoos, F., Kochetova-Kozloski, N., & d'Arcy, A. C. (2015). The importance of the chief audit executive's communication: Experimental evidence on internal auditors' judgments in a 'two masters setting'. *International Journal of Auditing*, 19(3), 166–181.
- James, K. L. (2003). The effects of internal audit structure on perceived financial statement fraud prevention. *Accounting Horizons*, 17(4), 315–327.
- Institute of Internal Auditors (2016). Practice advisory 1110-1 organizational independence. Available at: IIA Global. Accessed 10. 11. 2016 <https://global.theiia.org/standards-guidance/Public%20Documents/IPPF-Standards-2017.pdf>.
- Kagermann, H., William, K., Karlheinz, K., & Claus-Peter, W. (2008). Internal audit handbook: Management with the sap®-audit roadmap. *Springer*.
- Khelil, I. and Khelif, H. (2021), "Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: a qualitative study in the Tunisian public sector", *Meditari Accountancy Research*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0861>
- Krichene, A. and Baklouti, E. (2021), "Internal audit quality: perceptions of Tunisian internal auditors an explanatory research", *Journal of Financial Reporting and Accounting*,. 19(1),. 28-54. 3(In persian).
- Lampe, M., Smith, D., & Nesheim, S. (1992). A model of auditors' ethical decision processes. *American Journal of Obstetrics and Gynecology*, 11(1), 33–73.
- Libby, R., & Luft, J. (1993). Determinants of judgment performance in accounting settings: Ability, knowledge, motivation, and environment. *Accounting, Organizations and Society*, 18(5), 425–450.
- Loeb, SE. (2007). Teaching students accounting ethics: Some crucial issues. *Issues in Accounting Education*. (3). 316–329.

- Moradi, J., Zakizadeh, Z. (2014). The Effect of Ethical Leadership, Internal Audit Function and Moral Intensity on Financial Reporting Decisions. *Journal of Knowledge Accounting*, 5(18), 141-163. doi: 10.22103/jak.2014.863
- Mohseninia, S., babajani, J. (2021). The Impact of Internal Audit Quality on Financial Reporting Quality in Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *Journal of Financial Accounting Research*, 12(4), 19-38. doi: 10.22108/far.2020.120558.1570 (In persian).
- Nor Raihanan, A., Mohd, N., Noorhayati, M. (2019), Exploring the Adaptation of Artificial Intelligence in Whistleblowing Practice of the Internal Auditors in Malaysia *Procedia Computer Science* 163, 434-439
- Norman, C. S., Rose, A. M., & Rose, J. M. (2010). Internal audit reporting lines, fraud risk decomposition, and assessments of fraud risk. *Accounting Organisations and Society*, 35(5), 546–557.
- Rahmaninia, E., Yaghobnezhad, A. (2017). Effective Factors on Ethical Decision Making in Internal Audit. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 6(24), 145-166.(In persian).
- Rodgers, W., & Gago, S. (2001). Cultural and ethical effects on managerial decisions: Examined in a throughput model. *Journal of Business Ethics*, 31(4), 355–367.
- Rodgers, W., Guiral, A., & Gonzalo, J. A. (2009). Different pathways that suggest whether auditors' going concern opinions are ethically based. *Journal of Business Ethics*, 86(3), 347–361.
- Rodgers, W. (1997). Throughput modeling: Financial information used by decision makers. CT: Jai Press Greenwich.
- Rodgers, W. (2009). Ethical beginnings: Preferences, rules, and principles influencing decision making. iUniverse.
- Rodgers, W. AL Fayi, S. (2019). Ethical pathways of internal audit reporting lines. *Accounting Forum* 43(2) . 21-40. doi.org/10.1080/01559982.2019.1605871,.
- safarzadeh, M., Karimdad, A. (2020). The Drivers Affecting Internal Auditors' Moral Courage. *Financial Accounting Knowledge*, 7(1), 133-155. doi: 10.30479/jfak.2020.12025.2578 (In persian).
- Smith, L. Murphy, D. (2008). Luca Pacioli: The Father of Accounting. *Texas A&M University*. Retrieved April 7, 2009.
- Stone, M., & Geisser, F. (1975). Cross validatory choice and assessment of statistical predictions. *Journal of the Royal Statistical Society*, 36(2), 111-147.
- Tenenhaus, M., Amato, S. & Esposite Vinzi, V. (2004). A global goodness-of-fit index for PLS structural equation modeling. *In Proceedings of the XLII SIS scientific meeting*, 739-742.
- Wetzels, M., Odekkerken-Schroder, G. & Van Oppen, C. (2009). Using PLS path modeling for assessing hierarchical construct models: Guidelines and empirical illustration, *MIS Quarterly*, 33(1): 177-198