

## Investigating the Effect of the Working Relationship Between Internal Auditors and Independent Auditors on the Ethical Commitment of Internal Auditors in Iran

Hojjatollah Salari<sup>1</sup>, Leila Raisi<sup>2</sup>, Afsana Gholami Qawamabadi<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Assistant Professor, Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran. [hojjatslr@gmail.com](mailto:hojjatslr@gmail.com)

<sup>2</sup> PhD Student, Technical and Vocational University, Tehran, Iran (**Corresponding author**).  
[leila.raeisi65@gmail.com](mailto:leila.raeisi65@gmail.com)

<sup>3</sup> PhD Student, Department of Accounting, Bandar Abbas Branch, Islamic Azad University, Bandar Abbas, Iran.  
[afqolami33@gmail.com](mailto:afqolami33@gmail.com)

### Abstract

**Purpose:** The purpose of this research is to investigate the effect of the relationship between internal auditors and external auditors on the ethical commitment of internal auditors. Auditing is one of the fundamental elements in ensuring the accuracy and reliability of companies' financial reports. Internal auditors and external auditors play crucial roles in this process, and establishing effective relationships between them is vital.

**Method:** This research adopts a quantitative approach from the perspective of the implementation process. It is an applied and developmental research in terms of the results. The research is descriptive in nature, utilizing a survey method. The logic of the research is inductive analogy, and it is a longitudinal study in terms of the time dimension. Data was collected using a questionnaire, and analysis was conducted using SPSS and Amos software. The statistical population included all active internal auditors in Iran, with a final sample of 66 internal auditors from the financial sector and 54 from the non-financial sector.

**Findings:** Establishing effective relationships between internal auditors and external auditors significantly contributes to enhancing the ethical commitment of internal auditors. This collaboration can improve the auditing process and enhance public trust in companies' financial reports.

**Conclusion:** A positive and robust working relationship between internal auditors and external auditors can boost the moral commitment of internal auditors, foster trust and cooperation between the two groups, and encourage internal auditors to demonstrate greater moral commitment in their duties. Focusing on the relationship between internal auditors and external auditors, and promoting cooperation and coordination between them, can enhance the performance of internal auditors and increase the trust of users of companies' financial statements.

**Keywords:** Internal Auditors, Independent Auditors, Work Relationship, Ethical Obligation.

<http://sebar.journal.qom-iau.ac.ir/>

Received: 2024/01/06 ; Revised: 2024/02/18 ; Accepted: 2024/03/27 ; Published online: 2024/06/26

Publisher: Qom Islamic Azad University

Article type: Research Article

© The Author(s).



## بررسی اثر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی در ایران

حجت‌الله سالاری<sup>۱</sup>، لیلا رئیسی<sup>۲</sup>، افسانه غلامی قوام‌آبادی<sup>۳</sup>

<sup>۱</sup> استادیار، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. [hojjatslr@gmail.com](mailto:hojjatslr@gmail.com)

<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری، دانشگاه فنی و حرفه‌ای، تهران، ایران (نویسنده مسئول). [leila.raeisi65@gmail.com](mailto:leila.raeisi65@gmail.com)

<sup>۳</sup> دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد بندرعباس، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرعباس، ایران. [afqolami33@gmail.com](mailto:afqolami33@gmail.com)

### چکیده

**هدف:** هدف تحقیق حاضر بررسی اثر رابطه بین حسابرسان داخلی با حسابرسان خارجی بر روی تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی است. حسابداری یکی از عناصر اساسی در فرآیند اطمینان از صحت و قابل اعتماد بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها است. حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل نقش مهمی در این فرآیند دارند و برقراری روابط مؤثر بین آنها امری حیاتی است.

**روش:** این تحقیق از منظر فرایند اجرا (نوع داده‌ها) یک پژوهش کمی، از منظر نتیجه اجرای آن یک پژوهش کاربردی و توسعه‌ای، از منظر هدف اجرا یک پژوهش توصیفی (به روش پیمایشی)، از منظر منطق اجرا (نوع استدلال) یک پژوهش قیاسی استقرایی و از منظر بُعد زمانی یک پژوهش طولی است. ابزار گردآوری داده‌ها پرسشنامه بوده و برای تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزارهای اس.پی.اس.اس. و آموس استفاده شد. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه حسابرسان داخلی فعال در ایران بوده و نمونه نهایی مشتمل بر ۶۶ حسابرس داخلی شاغل در بخش مالی و ۵۴ نفر در بخش غیرمالی بود.

**یافته‌ها:** برقراری روابط مؤثر بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل نقش مهمی در افزایش تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی داشته و می‌تواند به بهبود فرآیند حسابداری و افزایش اعتماد عمومی به گزارش‌های مالی شرکت‌ها کمک کند.

**نتیجه‌گیری:** رابطه کاری مثبت و قوی بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل می‌تواند به تقویت تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی کمک کند و باعث افزایش اعتماد و همکاری بین دو گروه شود و حسابرسان داخلی را تشویق کند تا تعهد اخلاقی بیشتری در انجام وظایف خود داشته باشند. همچنین توجه به ارتباط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و ترویج همکاری و هماهنگی بین آنها می‌تواند به بهبود عملکرد حسابرسان داخلی و افزایش اعتماد استفاده‌کنندگان از صورت‌های مالی شرکت‌ها شود.

**کلیدواژه‌ها:** حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل، رابطه کاری، تعهد اخلاقی، اخلاق حرفه‌ای.

**استاد به این مقاله:** سالاری، حجت‌الله؛ رئیسی، لیلا؛ غلامی قوام‌آبادی، افسانه (۱۴۰۳). بررسی اثر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی در ایران. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابداری*، (۲)، ص ۹۳-۱۱۴.

**تاریخ دریافت:** ۱۴۰۲/۱۰/۱۶؛ **تاریخ اصلاح:** ۱۴۰۲/۱۱/۲۹؛ **تاریخ پذیرش:** ۱۴۰۳/۰۱/۰۸؛ **تاریخ انتشار آنلاین:** ۱۴۰۳/۰۴/۰۶

© نویسندگان.

نوع مقاله: پژوهشی

ناشر: دانشگاه آزاد اسلامی واحد قم

## ۱. مقدمه

حسابرسی یکی از عناصر اساسی در فرآیند اطمینان از صحت و قابل اعتماد بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها است. حسابرسان داخلی و مستقل نقش مهمی در این فرآیند دارند و برقراری روابط مؤثر بین آنها امری حیاتی است. علاوه بر این، تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی نیز می‌تواند تاثیرگذاری بسیاری بر عملکرد آنها داشته باشد (بنی‌مهد و نجاتی، ۱۳۹۵). حسابرسان به عنوان منابع انسانی تعریف شده در هر موسسه حسابرسی ارزشمندترین منبع آن محسوب می‌شوند و بدون شک یکی از پایه‌های اصلی و اساسی توسعه در این موسسه‌ها یا شرکت‌ها می‌باشند. بنابراین، عملکرد اثربخش منبع مذکور همواره مورد توجه شرکاء و مدیران این مؤسسات بوده است (پراویت<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۹). رابطه بین حسابرسان داخلی و مستقل تأثیر مثبتی بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی دارد (عابدین<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). این رابطه کاری تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی را برای گزارش تقلب مدیریت و رفتارهای غیراخلاقی تقویت می‌کند که منجر به بهبود عملکرد سازمانی می‌شود (ازغندی<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). علاوه بر این، تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی به طور مثبت بر توانایی حسابرسان داخلی برای کشف تقلب تأثیر می‌گذارند (عثمان<sup>۴</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). تعهد اخلاقی عاملی کلیدی است که می‌تواند نیت حسابرسان داخلی را برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی تحریک کند. با توجه به این اهمیت، درک عوامل اصلی که ممکن است رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی را تقویت کند، بسیار مهم است. ادبیات موجود که به ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان داخلی می‌پردازد، فرآیندهای رشد تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی را آشکار کرده است. این امر به ویژه در اقتصادهای نوظهور که در آن حرفه حسابرسی داخلی هنوز در تلاش است تا پای خود را به عنوان یک حرفه پیدا کند، صادق است (خلیل<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). تردید حرفه‌ای و خودکارآمدی به طور قابل توجهی بر تعهد اخلاقی و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر می‌گذارد (یولیانتی<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۲۳). سطح اتکای حسابرسان مستقل به کار حسابرسی داخلی نیز بر کارایی حسابرسی تأثیر می‌گذارد و محیط سازمانی این رابطه را تعدیل می‌کند. سرمایه اجتماعی به طور مثبت با عملکرد حسابرس و کیفیت گزارش حسابرسی همبستگی مثبت دارد. به طور کلی،

<http://sebaa.journal.gorn-iau.ac.ir/>

1. Pravit
2. Abedin
3. Ezhgandi
4. Osman
5. Khalil
6. Yulianti

رابطه بین حسابرسان داخلی و مستقل نقش مهمی در افزایش تعهد اخلاقی، شجاعت اخلاقی و عملکرد حسابرسان داخلی دارد. رسوایی‌های مالی اخیر بر لزوم ایفای نقش حسابرسان داخلی در گزارش تقلب‌ها و تخلفات تأکید می‌کنند. با این حال، تصمیم‌گیری برای گزارش تقلب کشف شده به شایستگی‌های انسانی خاص و ویژگی‌های شخصی حسابرسان داخلی بستگی دارد (خلیل و همکاران، ۲۰۲۳). تضعیف اعتماد عمومی به صورت گسترده در حوزه حسابرسی، به ویژه در ایران، نشانگر بحران اخلاق حرفه‌ای در این حوزه است. یکی از مسائل کلیدی که در این زمینه مورد توجه می‌باشد، بررسی ارتباط کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل و تأثیر آن بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی است. به نظر می‌رسد این رابطه می‌تواند تأثیر مستقیم و غیرمستقیمی بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان داخلی داشته باشد و نقش مهمی در حفظ شفافیت و صحت اطلاعات مالی شرکت‌ها ایفا کند. پژوهش حاضر درصدد است به بررسی عمق رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل پرداخته و نقش آن را در تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار دهد. تضعیف اعتماد عمومی به صورت گسترده در حوزه حسابرسی، به ویژه در ایران، نشانگر بحرانی اخلاق حرفه‌ای در این حوزه است.

اهمیت روزافزون حسابرسی داخلی به خصوص بعد از بحران سال ۲۰۰۹ میلادی توجه به مباحث حول آن را افزایش داده است:

۱) حسابرسی داخلی با تعریف مأموریت‌های کاری بازنگاری شده خود در قالب کمیته حسابرسی داخلی، می‌تواند نقش بسیار مؤثری را در کنترل فعالیت‌های مختلف سازمان و بررسی نتایج عملیات عهده‌دار باشد.

۲) حسابرسی داخلی یکی از حلقه‌های زنجیره ارزش آفرینی در سازمان‌های نوین است که در چارچوب نظام راهبری شرکتی، نقش مهمی در توسعه پایدار شرکت ایفا می‌کند (رجبی، ۲۰۲۲). توایجری و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۴)، در پژوهشی سطح همکاری و هماهنگی بین مدیران بخش‌های حسابرسی داخلی و شرکاء و مدیران شرکت‌های حسابرسی خارجی در شرکت‌های عربستان سعودی را بررسی کردند. نتایج نشان داد که حسابرسان خارجی نسبت به استقلال، دامنه کار و اندازه کوچک بسیاری از بخش‌های حسابرسی داخلی ابراز نگرانی کردند. حسابرسان داخلی همکاری بین حسابرسی داخلی و مستقل را محدود می‌دانستند، اگرچه حسابرسان مستقل در مورد میزان همکاری، زمانی که واحد حسابرسی داخلی از کیفیت بالایی برخوردار بود، دیدگاه مثبت‌تری داشتند. میزان

اتکای حسابرس مستقل به کار حسابرس داخلی، با کیفیت بخش حسابرسی داخلی متفاوت است. به اعتقاد حسابرسان مستقل، عینیت، شایستگی و تجربه کاری عوامل مهمی هستند که بر تصمیم‌گیری آنها نسبت به اتکاء بر نظر حسابرسان داخلی تأثیر می‌گذارند. عملکرد حسابرسی داخلی در بسیاری از شرکت‌های سعودی به صورت حرفه‌ای نیست و بیشتر حسابرسان داخلی استقلال کافی از مدیریت ندارند.

## ۲. تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی

هردا و لاول<sup>۱</sup> (۲۰۱۲) در تحقیقی نشان دادند که رفتار منصفانه درک شده توسط شرکت، حمایت درک شده از سوی شرکت را پیش‌بینی می‌کند، و حمایت درک شده، تعهد حسابرس به شرکت را پیش‌بینی می‌نماید. تعهد حسابرس با فرسودگی شغلی حسابرس و قصد گردش (ترک شرکت) رابطه منفی دارد و فرسودگی شغلی رابطه مثبتی با قصد گردش (ترک شرکت) دارد. معیار تعهد اخلاقی سازمانی در سال<sup>۲</sup> ۱۹۷۴ میلادی توسط پورتر، استیر، مودی و بولیان ایجاد شد. نظریه تعهدات اجتماعی، مسئولیتی مشترک به عنوان ویژگی ساختاری تیم‌های پروژه برای تقویت اشتراک دانش ضمنی با نقش میانجی پیوند عاطفی است. در پروژه‌های مشترک، زمانی که اعضای تیم مسئولیت مشترک بالایی را برای موفقیت و شکست درک می‌کنند، بین آنها پیوند عاطفی ایجاد می‌شود. پیوند عاطفی تنها زمانی برای به اشتراک‌گذاری ضمنی دانش برجسته می‌شود که اعضای تیم تعهدات بالایی را برای انطباق با هنجارهای اشتراک دانش عمومی و هنجارهای متقابل زنجیره‌ای درک کنند (نگوین<sup>۳</sup>، ۲۰۲۴). در نظر گرفتن ویژگی‌های مثبت حسابرسان داخلی (خودکارآمدی، امید و انعطاف‌پذیری) هنگام استخدام، باعث بهبود گزارشگری درون‌سازمانی می‌شود و از بسیاری از نابهنجاری‌ها جلوگیری می‌گردد. همچنین قرار گرفتن حسابرسان داخلی زیر نظر مستقیم کمیته حسابرسی، باعث کاهش فشار روانی حسابرسان داخلی گردیده و برخورداری آنان از حمایت کمیته حسابرسی، سبب افزایش تعهد اخلاقی آنان در گزارشگری نقاط ضعف سازمان می‌شود. (صفرزاده و همکاران، ۱۳۹۹). مدیر حسابرسی داخلی با اداره واحد حسابرسی داخلی به سبک رهبری تحول‌آفرین، تبادل‌گرا و آزادانه، باعث اثربخشی حسابرسی داخلی در انجام وظایف خود می‌شود. همچنین سبک رهبری آزادانه، نسبت به سبک رهبری تحول‌آفرین و تبادل‌گرا، تأثیر بیشتری بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. فشارهای اجتماعی بر قضاوت حسابرسان در جامعه‌ای با فاصله قدرت بالا و جامعه کم

1. Herda & Lowell

2. Porter, Steers, Mowday & Boulian

3. Nguyen

فردگرایی تأثیر می‌گذارد.

حسابرسانی که با فشارهای اجتماعی نامناسب دست و پنجه نرم می‌کنند، قضاوت‌هایی می‌نمایند که صداقت و حرفه‌ای بودن آنها را نقض می‌کند. همچنین منبع کنترل و چند بعدی بودن تعهد حرفه‌ای ممکن است به طور بالقوه بر قضاوت حسابرسان تأثیر بگذارد (ناسوشن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۲). سازمان‌های حرفه‌ای مانند مؤسسه حسابرسان داخلی و مؤسسه حسابداران رسمی آمریکا، کدهای اخلاقی ایجاد کرده‌اند که چارچوبی برای رفتار اخلاقی در زمینه حسابرسی و حسابرسی داخلی فراهم می‌کند. این کدهای اخلاقی بر اهمیت صداقت، عینیت، رازداری و شایستگی تأکید دارند. نظریه فایده‌گرایی پیشنهاد می‌کند که درستی یا نادرستی یک عمل با عواقب کلی آن تعیین می‌شود. در زمینه حسابرسی و حسابرسی داخلی، این بدان معنا است که حسابرسان باید تلاش کنند تا تصمیماتی اتخاذ نمایند که بیشترین سود را برای بیشترین افراد به همراه داشته باشد و در عین حال پیامدهای منفی بالقوه اقدامات خود را نیز در نظر بگیرند (بلکوبی<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۰۲). نظریه عدالت بر اهمیت رفتار منصفانه و عادلانه با مردم تأکید می‌کند. در زمینه حسابرسی و حسابرسی داخلی، این بدان معناست که حسابرسان باید تلاش کنند تا اطمینان حاصل نمایند که صورت‌های مالی و کنترل‌های داخلی، برای همه ذینفعان دقیق و قابل اتکاء هستند و هرگونه اشتباه یا بی‌نظمی به شیوه‌ای منصفانه و منسجم رسیدگی می‌شود (صباغ<sup>۳</sup> و همکاران، ۲۰۱۶).

مؤسسه حسابرسان داخلی اولین سازمان حرفه‌ای است که استانداردهایی را برای عملکرد حسابرسی تعیین می‌کند که گزارشگری اطلاعات حساس را در داخل و خارج تشویق می‌نماید. در واقع، صداقت ریشه در تعاریف حسابرسی داخلی دارد؛ زیرا اهمیت استقلال و عینیت را در حمایت از صداقت برجسته می‌کند. در همین زمینه، استاندارد ۱۱۲۰ بر این نکته تأکید دارد که حسابرسان داخلی باید نگرشی بی‌طرفانه داشته باشند و از هرگونه تضاد منافع اجتناب کنند. نظریه اخلاق فضیلت به جای اینکه بر قواعد یا پیامدهای خاص تمرکز کند، بر شخصیت و فضایل حسابرسان فردی تمرکز دارد. در زمینه حسابرسی و حسابرسی داخلی، این بدان معنا است که حسابرسان باید تلاش کنند تا فضایی مانند صداقت، خرد، شجاعت و خودکنترلی را توسعه دهند که آنها را قادر می‌سازد تا در موقعیت‌های پیچیده، تصمیمات اخلاقی بگیرند (تریانوسکی<sup>۴</sup>، ۱۹۹۰). اگرچه استانداردهای

1. Nasoshan
2. Belkoby
3. Sabbagh
4. Trianowski

حرفه‌ای و اخلاقی عملکردهای حسابرسی داخلی به گونه‌ای طراحی شده‌اند که حسابرسان داخلی به عنوان حقیقت‌گویان در زمینه‌های سازمانی عمل کنند، اما زمانی که افشای نتایج حسابرسی می‌تواند اثرات منفی بر حرفه حسابرسان داخلی داشته باشد، با تضادهای اخلاقی روبرو هستند (خلیل و خلیف<sup>۱</sup>، ۲۰۲۲). حسابرسان داخلی نقش بسیار مهمی در حفظ اعتبار و شفافیت سازمان‌ها داشته و بسیاری از تصمیمات مهم و حساس سازمان را تحت نظر دارند. بنابراین، تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی به معنای پایبندی به استانداردهای اخلاقی و اجتناب از هرگونه رفتار نادرست یا تقلبی است (رفاعی<sup>۲</sup> و همکاران، ۲۰۲۰). رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی شامل عمل به موازین اخلاقی حرفه‌ای (فعالیت یا شغلی که توسط افراد در یک حوزه خاص انجام می‌شود و به دانش، مهارت و تخصص خاصی نیاز دارد)، انجام وظایف، اطلاع‌رسانی صادقانه و دقیق به مدیران و مسئولان سازمان، پایبندی به حفظ محرمانگی اطلاعات محرمانه سازمان و عدم تعارض منافع است. این رفتارها نه تنها به حفظ اعتبار و شفافیت سازمان کمک می‌کنند، بلکه اعتماد عمومی را نیز تقویت می‌نمایند. به طور خلاصه، تعهد اخلاقی و رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی باید بر پایه اصول اخلاقی و استانداردهای حرفه‌ای تعیین شود، تا به بهبود عملکرد سازمان‌ها و افزایش اعتماد جامعه به آن‌ها کمک کند (کریم‌آبادی و همکاران، ۱۴۰۳).

### ۳. پیشینه تحقیق

سجودی و اسکندری (۱۴۰۳)، در بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان نشان دادند که مدل پیشنهادی با داده‌های این تحقیق برازش مناسبی دارد. همچنین بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان، رابطه معناداری وجود دارد.

بابایی افرا و همکاران (۱۴۰۲) نیز در تحقیقی با عنوان «ارزیابی تاثیر استقلال و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بر ارائه گزارش به کمیته حسابرسی و هیئت مدیره»، دریافتند که داشتن استقلال و شجاعت اخلاقی موجب می‌شود تا یک حسابرسان داخلی، عملکرد اثربخشی داشته باشد و نیز میزان تقلب و ترس از سکوت در ارائه گزارش‌ها به کمیته حسابرسی کمتر، و بی‌طرفی و صداقت در آنها بیشتر شود. در واقع انتخاب افراد مستقل از مدیران ارشد به عنوان اعضای کمیته حسابرسی و قرار گرفتن حسابرسان داخلی زیر نظر مستقیم کمیته حسابرسی سبب کاهش فشار روانی حسابرسان

1. Khalil & Khalif

2. Rifai & Mardijuwono

داخلی گردیده و برخورداری آنان از حمایت کمیته حسابرسی سبب افزایش شجاعت اخلاقی آنان در گزارشگری نقاط ضعف سازمان می‌شود.

نوش‌فر<sup>۱</sup> و همکاران (۱۴۰۱)، در تحقیقی با عنوان «فرا تحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی»، نشان دادند که در حرفه حسابداری و حسابرسی ۱۸ متغیر بر تصمیم‌گیری اخلاقی تاثیرگذار است. همه عوامل اثرگذاری متوسط و بالا داشتند و از این‌رو تمامی مقوله‌ها بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی اثرگذارند.

احمدزاده و یعقوب‌نژاد (۱۴۰۱)، در تحقیقی با عنوان «تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات، بر ارزش‌های حرفه‌ای در مؤسسات حسابرسی»، انجام دادند که نتایج حاصل از پژوهش نشان‌دهنده وجود رابطه مثبت در درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات و تعهد آنها نسبت به منافع عموم می‌باشد. همچنین نتایج پژوهش بیانگر وجود رابطه منفی بین درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم بر مؤسسات و پذیرش و مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای است. علاوه بر این، بین پذیرش اخلاقی حسابرسان نسبت به اقدامات غیرحرفه‌ای و مشارکت در رفتار غیرحرفه‌ای، رابطه مثبت و معنی‌داری وجود دارد.

گلپایگانی و رحمانی‌نیا (۱۴۰۰)، در تحقیقی با عنوان «بررسی تأثیرپذیری تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای از ویژگی‌های شخصیتی و رفتاریشان»، نشان دادند که وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش، آرمان‌گرایی اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار و نسبت‌گرایی اخلاقی تأثیر منفی و معناداری بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی دارند. لذا، فرضیه اصلی پژوهش مبنی بر تأثیر ویژگی‌های شخصیتی بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأیید شد. همچنین، ویژگی‌های رفتاری نیز بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت معناداری دارند. در نهایت، وضعیت اقتصادی، آموزش و پرورش و سن بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر مثبت و معنادار، و جنسیت بر فرآیند تصمیم‌گیری اخلاقی تأثیر منفی و معنادار دارد.

حاجیها (۱۳۹۸) نیز در پژوهشی نشان دادند که هرچه اعتماد در روابط اجتماعی بالا رود و از قضاوت‌های عجولانه پیشگیری شود و اهمیت ساختار کنترلی سازمان به دلیل نبود یا کمبود شواهد مستقیم مورد توجه قرار گیرد و افراد حسابرس دانش و تجربه کافی داشته باشند، کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری بالا خواهد رفت و ارتقای کیفیت قضاوت حسابرسی موجب بهبود کیفیت حسابرسی و در نتیجه موجب افزایش کیفیت گزارش‌های مالی خواهد شد.



یولیانتی<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۲۴)، در تحقیقی با بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل درونی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی، نشان دادند که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. تعهد به اخلاق و هوش هیجانی بر کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی اثر منفی دارد. علاوه بر این، تعهد به اخلاق و هوش هیجانی به طور غیرمستقیم بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی تأثیر می‌گذارد.

الکراوی و قدرتی<sup>۲</sup> (۲۰۲۴)، به نتیجه رسیده‌اند که تعهد حسابرسان به سازمان، به عنوان یک منبع اصلی، تأثیر مثبتی بر افشای حسابرسان مستقل دارد. همچنین، مشخص شده است که سبک اخلاقی حسابرسان، از جمله صداقت و درستی، شایستگی و عدالت، نیز تأثیر مثبتی بر افشای حسابرسان مستقل دارد. به عبارت دیگر، حسابرسانی که از نظر اخلاقی صادق، درست و شایسته عمل می‌کنند، بیشتر به افشای اطلاعات مستقل تمایل دارند. بنابراین، این مطالعه نشان می‌دهد که تعهد به سازمان و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان، نقش مهمی در افشای حسابرسان مستقل دارند و می‌توانند به بهبود کیفیت عملکرد حسابرسان در این زمینه کمک کنند. (افشای اطلاعات مستقل به معنای ارائه اطلاعات و گزارش‌هایی توسط حسابرس که بدون تحریف یا تعدیل از سوی شرکت یا سازمان مورد حسابرسی، و بر اساس استانداردهای حسابرسی مستقل و حرفه‌ای صورت می‌گیرد).

میسفد و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۲۳)، در تحقیقی با عنوان «رفتار اخلاقی و رعایت منشور اخلاقی در میان حسابرسان داخلی مالی»، نشان دادند که حسابرسان برون‌سپاری با چالش‌های متمایز در حفظ محرمانگی مواجه هستند. در تمام گروه‌ها، خطر آشنایی بیش از حد به عنوان یک خطر اساسی برای یکپارچگی و هماهنگی اخلاقی شناسایی شد، و حسابرسان دولتی علاوه بر این، ارباب را به عنوان یک نگرانی مهم معرفی کردند. علی‌رغم این چالش‌ها، بسیاری از افراد این کد (منشور اخلاقی) را برای رسیدگی به مسائل و خطرات اخلاقی ناکافی می‌دانستند.

حاجی عباسی و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۲۲)، در بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای بر افشاگری اخلاقی حسابرسان با تأکید بر نقش تعدیل‌کننده متغیرهای جنسیت و سن، نشان دادند که تعهد حرفه‌ای تأثیر مثبتی بر افشاگری اخلاقی دارد. متغیرهای جنسیت و سن نیز بر رابطه بین تعهد حرفه‌ای و میزان

1. Yulianti
2. Yusra Hussein Hasan Al-Karawi & Hasan Ghodrati
3. Misfed
4. Hajiabbasi

افشاگری اخلاقی حسابرسان مستقل اثر تعدیل‌کننده دارند. تقویت تعهد حرفه‌ای منجر به توسعه اخلاق و افشای اخلاقی و سلامت فضای اقتصادی می‌شود.

خلیل و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۶)، معتقد است مقررات حسابرسی داخلی برای تقویت شفافیت مالی رویه‌های حاکمیت شرکتی و شفافیت مالی، راهنمای عملکرد خوب برای حاکمیت شرکت‌های حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، نیازمند ایجاد یک واحد حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی است. با این حال، برخلاف حسابرسان مستقل که تحت یک چارچوب قانونی مشخص در قوانین شرکت‌ها فعالیت می‌کنند، حسابرسان در خلأ حوزه‌ای بدون قوانین رسمی برای تنظیم وظایف و نقش‌هایشان عمل می‌کنند.

سو<sup>۲</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهشی رابطه بین تعهد هنجاری و قصد ترک شغل در بین حسابرسان داخلی مراقبت‌های بهداشتی در ایالات متحده را براساس نظریه خودتعیین‌گری انگیزه بررسی کردند. نتایج نشان داد، بین تعهد هنجاری و قصد ترک خدمت، رابطه منفی و معناداری وجود دارد.

کوپر (۱۹۹۳)، معتقد است، کمیته‌های حسابرسی اغلب بررسی‌های حسابرسی مستقل را در درجه اول متمرکز می‌کنند. این تمایل را می‌توان از طریق ایجاد رابطه نزدیک بین کمیته حسابرسی و حسابرسی داخلی مورد توجه قرار داد. عواملی که بر توانایی حسابرس داخلی برای تقویت این رابطه تأثیر می‌گذارد، عبارتند از: شایستگی، فرهنگ شرکتی و تفکر مثبت. حسابرسان داخلی این فرصت را دارند که بر نقش کمیته حسابرسی تأثیر بگذارند و حداکثر تأثیر را با توجه به مدیریت و کنترل خوب شرکت تضمین کنند.

استفانیاک و همکاران (۲۰۱۱)، معتقد است، روابطی که حسابرسان داخلی (مستقل) با کارفرمایان خود (مشتریان حسابرسی) شکل می‌دهند، بر عینیت آنها تأثیر می‌گذارد. وقتی که حسابرسان داخلی بیشتر به کارفرمایان خود وابسته هستند، هنگام کنترل، محافظه‌کارتر می‌باشند. در مقابل، زمانی که حسابرسان مستقل بیشتر به مشتریان حسابرسی خود وابسته هستند، ملایم‌تر می‌شوند. نتیجه اینکه اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، می‌تواند تأثیر مثبتی بر کارایی حسابرسی و حتی اثربخشی داشته باشد.

موستیکا<sup>۳</sup> (۲۰۱۵)، در پژوهشی نشان داد عواملی که بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر می‌گذارند، عبارتند از: صلاحیت‌های حسابرس داخلی، استقلال حسابرس داخلی، حمایت حسابرس

1. Khalil

2. Su

3. Mostika

از فعالیت حسابرسی داخلی، و رابطه حسابرس داخلی و حسابرس مستقل با استفاده از بازرسی حسابرس داخلی. اثربخشی حسابرسی داخلی را می توان از طریق افزایش صلاحیت حسابرسی داخلی، استقلال و رابطه قوی بین حسابرس داخلی و خارجی به دست آورد.

اندایا و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۱۶)، در پژوهشی نشان داد که ویژگی های حسابرس داخلی تأثیر قابل توجهی بر اثربخشی حسابرسی داخلی داشته و حمایت مدیریت ارشد اثر تعدیل کننده دارد.

#### ۴. روش پژوهش

تحقیق حاضر از منظر فرایند اجرا (نوع داده ها) یک پژوهش کمی، از منظر نتیجه اجرای آن، یک پژوهش کاربردی و توسعه ای، و از منظر هدف اجرا یک پژوهش توصیفی (به روش پیمایشی)، از منظر منطق اجرا (نوع استدلال) یک پژوهش قیاسی استقرایی، و از منظر بعد زمانی یک پژوهش طولی است.

ابزار گردآوری داده ها پرسشنامه بوده و به ۱۲۰ نفر از حسابرسان داخلی ارسال شد. تحلیل داده ها با استفاده از روش های آماری در نرم افزار اس. پی. اس. اس. و آموس انجام شد. جامعه آماری پژوهش شامل کلیه حسابرسان داخلی فعال در ایران بوده و نمونه نهایی مشتمل بر ۶۶ حسابرس داخلی شاغل در بخش مالی و ۵۴ نفر در بخش غیر مالی بود.

#### ۵. فرضیه های پژوهش

برای انجام این پژوهش از یک متغیر وابسته و یک متغیر مستقل استفاده شده است که در ذیل تمام متغیرهای پژوهش آمده اند.

**متغیر وابسته تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی:** برای اندازه گیری این متغیر از تعداد ۴ گویه استفاده شد. از شرکت کنندگان خواسته شد تا سطح موافقت خود را از «۵۱: کاملاً مخالفم تا ۵۵ کاملاً موافقم» ثبت کنند.

**متغیرهای مستقل روابط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل:** برای اندازه گیری این متغیر از تعداد ۹ گویه استفاده شد. رابطه بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل با گویه های مورد استفاده توسط خلیل (۲۰۲۳) ارزیابی شد. از شرکت کنندگان خواسته شد تا سطح موافقت خود را از «۵۱: کاملاً مخالفم تا ۵۵: کاملاً موافقم» با هدف سنجش نگرش خود نسبت به حسابرسان مستقل ارزیابی کنند.

## ۶. یافته‌های پژوهش

جدول ۱- جنسیت شرکت‌کنندگان

ویژگی	تعداد	کل	درصد	درصد کل
جنسیت	زن	۶۷	۵۵.۸۳	۱۰۰٪
	مرد	۵۳	۴۴.۱۷	
سن	کمتر از ۳۰ سال	۵۸	۴۸.۳۳	۱۰۰٪
	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۳۲	۲۶.۶۷	
	بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۲۹	۲۴.۱۷	
	بیشتر از ۵۰ سال	۱	۰.۸۳	
تحصیلات	دیپلم و پایین‌تر	۳	۲.۵	۱۰۰٪
	کاردانی	۲۶	۲۱.۶۷	
	کارشناسی	۷۹	۶۵.۸۳	
	کارشناسی ارشد	۴	۳.۳۳	
	دکتری	۸	۶.۶۷	
سابقه کاری	کمتر از ۱ سال	۷۶	۶۳.۳۳	۱۰۰٪
	بین ۲ تا ۵ سال	۱۸	۱۵	
	بین ۵ تا ۱۰ سال	۲۰	۱۶.۶۷	
	بیشتر از ۱۰ سال	۶	۵	

با توجه به جدول (۱) ملاحظه می‌شود که ۵۳ نفر از افراد مرد و ۶۷ نفر زن هستند. ۵۸ نفر از افراد نمونه در سن کمتر از ۳۰ سال، ۳۲ نفر در سن بین ۳۰ تا ۴۰ سال، ۲۹ نفر در سن بین ۴۰ تا ۵۰ سال و ۱ نفر دارای سن بیشتر از ۵۰ سال می‌باشند. ۳ نفر از افراد دارای تحصیلات زیر دیپلم و دیپلم، ۲۶ نفر دارای تحصیلات فوق دیپلم، ۷۹ نفر تحصیلات لیسانس، ۴ نفر تحصیلات فوق لیسانس و ۸ نفر دارای تحصیلات دکتری هستند. ۷۶ نفر دارای تجربه کاری کمتر از ۱ سال، ۱۸ نفر تجربه کاری بین ۲ تا ۵ سال، ۲۰ نفر تجربه کاری بین ۵ تا ۱۰ سال و ۶ نفر تجربه کاری بیشتر از ۱۰ سال دارند.

جدول ۲- آمار توصیفی گویه‌های متغیر رابطه بین حساب‌برسان داخلی و حساب‌برسان مستقل

گویه	گویه	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	میانگین	انحراف معیار
۱	حساب‌برسان مستقل، دوستانه و حامی هستند.	۹,۲	۱۸,۳	۴۹,۲	۱۲,۵	۱,۰	۲,۹۸	۱,۰۵۸
۲	حساب‌برسان مستقل، نگرش خوبی نسبت به حساب‌برسان داخلی دارند.	۱۰	۱۵,۸	۶۰,۸	۱۰	۳,۳	۲,۸۱	۰,۸۷۳
۳	حساب‌برسان مستقل مایل هستند به حساب‌برسان داخلی فرصتی بدهند تا نگرانی‌های خود را توضیح دهند.	۸,۳	۲۵,۸	۵۳,۳	۸,۳	۴,۲	۲,۷۴	۰,۸۸۴

گویه	گویه	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	میانگین	انحراف معیار
۴	حسابرسان مستقل و داخلی در مورد زمان بندی کاری که در آن منافع متقابل دارند، مشورت می کنند.	۱۳,۳	۲۹,۲	۴۴,۲	۷,۵	۵,۸	۲,۶۳	۱,۰۰۴
۵	حسابرسان مستقل برنامه های خود را با حسابرسی داخلی مورد بحث قرار می دهند.	۸,۳	۲۲,۵	۴۱,۷	۱۹,۲	۸,۳	۲,۹۷	۱,۰۴۵
۶	حسابرسان مستقل بر کارها و گزارش های حسابرسی داخلی تکیه می کنند.	۱۱,۷	۱۳,۳	۴۱,۷	۱۹,۲	۱۴,۲	۳,۱۱	۱,۱۶۵
۷	حسابرسان مستقل و داخلی به طور منظم ملاقات دارند.	۱۰,۸	۲۰,۸	۴۰	۲۰	۸,۳	۲,۹۴	۱,۰۸۷
۸	حسابرسان مستقل و داخلی اوراق کاری خود را به اشتراک می گذارند.	۱۰	۱۶,۷	۳۸,۳	۲۰	۱۵	۳,۱۳	۱,۱۶۶
۹	مدیریت ارشد به ارتقای همکاری مؤثر بین حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل کمک می کند.	۱۴,۲	۰/۳۵	۴۳,۳	۷,۵	۰	۲,۴۴	۰/۸۲۸

در جدول (۲)، برای گویه های متغیر رابطه بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، میانگین پاسخ برای گویه اول برابر ۲/۹۸ و انحراف معیار این گویه ۰/۵۸ می باشد.

جدول ۳- آلفای کرونباخ متغیر رابطه بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل

آلفای کرونباخ	تعداد گویه ها	AVE
۰/۸۱۸	۹	۰/۵۷

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ برابر با ۰/۸۱۸ و AVE برابر با ۰/۵۷ می باشد، بنابراین، همگی در بازه مربوطه قرار گرفته اند. پس می توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرایی الگوی پژوهش را تأیید کرد.

جدول ۴- آمار توصیفی گویه های متغیر تعهد اخلاقی

ردیف	گویه	خیلی زیاد	زیاد	متوسط	کم	خیلی کم	میانگین	انحراف معیار
۱	حسابرسی داخلی برای رفاه جامعه ضروری است.	۴۶,۷	۰,۳۰	۱۷,۵	۴,۲	۱,۷	۱,۸۴	۰,۹۷۰
۲	گاهی اوقات اهمیت حسابرسی داخلی دست کم گرفته می شود.	۲۲,۵	۰,۲۵	۰,۴۰	۱۰	۲,۵	۲,۴۵	۱,۰۲۸
۳	افراد به اندازه کافی نمی دانند حسابرسی داخلی چقدر حیاتی است.	۲۲,۵	۲۸,۳	۳۸,۳	۹,۲	۱,۷	۲,۳۹	۰,۹۹۰
۴	هرگونه تضعیف نقش یا استقلال حسابرسان داخلی برای جامعه مضر است.	۲۵	۳۲,۵	۲۹,۲	۷,۵	۵,۸	۲,۳۷	۱,۱۱۵

با توجه به جدول (۴)، برای گویه‌های متغیر تعهد اخلاقی، میانگین پاسخ برای گویه اول برابر  $1/84$  و انحراف معیار این گویه  $0/970$  می‌باشد. همچنین  $46/7$  درصد از کل جمعیت شرکت‌کنندگان باور داشتند که حسابرسی داخلی خیلی زیاد و  $30$  درصد نیز بیان نمودند که حسابرسی داخلی زیاد برای جامعه ضروری است.

جدول ۵- آلفای کرونباخ متغیر رابطه بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل

AVE	تعداد گویه‌ها	آلفای کرونباخ
۰,۵۲	۴	۰,۵۹۶

با توجه به اینکه اعداد آلفای کرونباخ برابر با  $0/596$  و AVE برابر با  $0/52$  می‌باشد، بنابراین، همگی در بازه مربوطه قرار گرفته‌اند. پس می‌توان مناسب بودن وضعیت پایایی و روایی همگرای الگوی پژوهش را تأیید کرد.

جدول ۶- گزارش الگوی تحقیق RMSEA

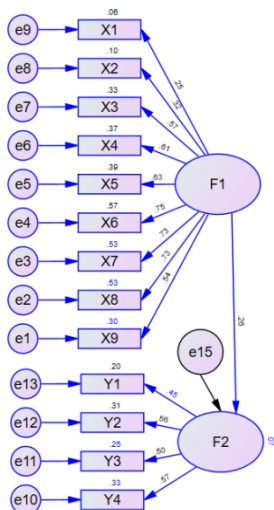
الگو	RMSEA	LO90	HI90	PCLOSE
پیش فرض الگو	۰,۰۸۷	۰,۰۶۳	۰,۱۱۰	۰,۰۰۷
الگوی استقلال	۰,۱۹۸	۰,۱۸۱	۰,۲۱۶	۰,۰۰۰

RMSEA تفاوت بین ماتریس کوواریانس مشاهده شده در هر درجه آزادی و ماتریس کوواریانس پیش‌بینی شده را اندازه‌گیری می‌کند. این آماره نیز یکی از شاخص‌های برازندگی مدل است که هرچه RMSEA کمتر از  $0/1$  باشد، بهتر است و در مدل مورد نظر مشاهده می‌شود که این شاخص برابر با  $0/087$  می‌باشد. پس، از این جهت نیز می‌توان گفت که الگو مناسب است.

جدول ۷- گزارش الگوی ECVI

الگو	ECVI	LO90	HI 90	MECVI
الگوی پیش فرض	۱,۴۷۷	۱,۲۴۷	۱,۷۷۲	۱,۵۲۷
الگوی اشباع شده	۱,۵۲۹	۱,۵۲۹	۱,۵۲۹	۱,۷۳۳
الگوی استقلال	۳,۹۴۲	۳,۴۱۷	۴,۵۳۰	۳,۹۷۱

ECVI: این آماره پیش‌بینی آینده یک الگو را با استفاده از تبدیل ساده chi-square مشابه AIC (به جز عامل مقیاس ثابت) اندازه‌گیری می‌کند. هرچه مقدار آماره ECVI کوچک‌تر باشد، بهتر است. آماره ECVI برابر با  $1/477$  می‌باشد. پس، می‌توان گفت که الگوی تحقیق از این جهت نیز یک الگوی مناسب است.



نمودار ۱- ضرایب رگرسیونی استاندارد شده الگوی پژوهش

جدول ۸- ضرایب همبستگی در سطح متغیرها

نسبت	بالاترین	پایین ترین	تخمین	پارامتر	
۰٫۳۸	۰٫۵۵۶	-۰٫۵۴	۰٫۲۶۳	F2	← F1
۰٫۰۲۳	۰٫۷۱۴	۰٫۲۵۱	۰٫۵۴۵	X9	← F1
۰٫۲۵	۰٫۸۳۷	۰٫۵۰۳	۰٫۷۲۹	X8	← F1
۰٫۳۹	۰٫۸۱۵	۰٫۵۶۵	۰٫۷۲۸	X7	← F1
۰٫۴۰	۰٫۸۲۸	۰٫۵۸۰	۰٫۷۵۴	X6	← F1
۰٫۰۰۷	۰٫۷۷۹	۰٫۴۷۰	۰٫۶۲۸	X5	← F1
۰٫۲۵	۰٫۷۲۲	۰٫۴۳۳	۰٫۶۰۹	X4	← F1
۰٫۵۰	۰٫۶۹۹	...	۰٫۵۷۱	X3	← F1
۰٫۰۷۷	۰٫۵۰۲	-۰٫۲۶	۰٫۳۲۱	X2	← F1
۰٫۰۹۰	۰٫۵۰۳	۰٫۰۵۹	۰٫۳۴۸	X1	← F1
۰٫۰۰۷	۰٫۸۱۴	۰٫۲۷۰	۰٫۵۷۵	Y4	← F2
۰٫۰۲۵	۰٫۸۹۹	۰٫۱۲۶	۰٫۵۰۴	Y3	← F2
۰٫۰۱۸	۰٫۸۲۱	۰٫۱۹۴	۰٫۵۵۶	Y2	← F2
۰٫۰۱۹	۰٫۸۳۴	۰٫۱۲۴	۰٫۴۴۹	Y1	← F2

با توجه به نمودار شماره (۱) و جدول شماره (۸)، متغیر مستقل که رابطه بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل (F1) است، با بتای ۰٫۲۶۳/۰ بر روی متغیر وابسته که تعهد اخلاقی می باشد، تاثیر دارد. این رابطه یک رابطه معنادار است، چون P.VALUE آنها برابر با ۰٫۰۳۸/۰ می باشد و نشان

می‌دهد که رابطه بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل، اثر مثبت و معناداری بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی دارد، که این به معنای تایید فرضیه تحقیق است.

جدول ۹- ضرایب همبستگی در سطح متغیرها

پارامتر	تخمین	پایین‌ترین	بالا‌ترین	نسبت
F2	۰,۰۶۹	۰,۰۰۰	۰,۳۰۹	۰,۱۹
Y1	۰,۲۰۲	۰,۰۱۵	۰,۶۹۶	۰,۱۴
Y2	۰,۳۰۹	۰,۳۷	۰,۶۷۴	۰,۱۸
Y3	۰,۲۵۴	۰,۰۲۹	۰,۸۰۸	۰,۱۳
Y4	۰,۳۳۰	۰,۰۷۳	۰,۶۶۲	۰,۰۰۷
X1	۰,۰۶۲	۰,۰۰۰	۰,۲۵۳	۰,۱۰
X2	۰,۱۰۳	۰,۰۰۰	۰,۲۵۲	۰,۱۹
X3	۰,۳۳۶	۰,۰۰۰	۰,۴۸۸	۰,۰۵۰
X4	۰,۳۷۱	۰,۱۸۸	۰,۵۲۲	۰,۰۲۵
X5	۰,۳۹۴	۰,۲۲۱	۰,۶۰۷	۰,۰۰۷
X6	۰,۵۶۹	۰,۳۳۷	۰,۶۸۶	۰,۰۴۰
X7	۰,۵۲۹	۰,۳۱۹	۰,۶۶۵	۰,۰۲۹
X8	۰,۵۳۱	۰,۲۵۳	۰,۷۰۰	۰,۰۲۵
X9	۰,۲۹۷	۰,۰۶۴	۰,۵۱۰	۰,۰۲۳

با توجه به جدول شماره (۹)، R2 تعدیل شده الگو برابر با ۰/۰۶۹ بوده و دارای P.VALUE برابر با ۰/۰۱۹ است.

## ۷. نتیجه‌گیری

براساس بررسی‌های انجام شده، رابطه کاری مثبت و قوی بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل می‌تواند به تقویت تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی کمک می‌کند. این رابطه می‌تواند باعث افزایش اعتماد و همکاری بین دو گروه شود و حسابرسان داخلی را تشویق کند تا به تعهد اخلاقی بیشتری در انجام وظایف خود بپردازند. از طرف دیگر، وجود یک رابطه مثبت بین این دو گروه باعث کاهش تضادها و سوءتفاهم‌ها شده و به بهبود فرآیندهای حسابرسی در سازمان‌ها منجر می‌شود. به طور کلی، تقویت رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل می‌تواند به بهبود عملکرد و تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی کمک کند. یافته‌های این پژوهش نشان می‌دهد که رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل به طور مثبت و معناداری بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی



مرتبط است. بنابراین، همکاری بین این دو گروه، عاملی کلیدی در تقویت رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی برای گزارش تخلفات غیرقانونی است. این نتایج با یافته‌های تحقیق خلیل و خلیف (۲۰۲۲)، خلیل و اوزکان (۲۰۱۶b)، خلیل، حسینی و نویگ (۲۰۱۶) همسو است. پژوهش باندورا (۲۰۱۴) نیز از ارتباط موثر بین حسابرسان داخلی و مستقل حمایت می‌کند. ارتباط بین حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی یک کار درست و صحیح است و همسو با نظریه فایده‌گرایی است، مبنی بر اینکه درستی یا نادرستی یک عمل، با عواقب کلی آن تعیین می‌شود. همچنین اتخاذ تصمیم مناسب برای این ارتباط (ارتباط بین حسابرسان داخلی و مستقل) از نشانه‌های کاربرد تئوری فایده‌گرایی در حوزه حسابرسی است. اخلاق حرفه‌ای، استقلال، و دانش حسابرسی همگی ارتباط معنی‌داری با عملکرد حسابرسان داخلی و مستقل دارند. هرچه سطح عملکرد حسابرسان داخلی و مستقل بالاتر باشد، حرفه‌ای‌گرایی اخلاقی، استقلال و دانش حسابرسی نیز بالاتر است. از طرفی هرچه صلاحیت حسابرسی بیشتر باشد، نتیجه بهتری خواهد داشت. توصیه می‌شود که حسابرسان به طور مستقل در کار فکر و عمل کنند.

## ۸. پیشنهادهای کاربردی پژوهش

۱) آموزش و برگزاری دوره‌های آئین رفتار حرفه‌ای، ارتقای سلامت اداری و ارتقای رضایت شغلی حسابرسان، که می‌تواند رعایت اخلاق حرفه‌ای توسط حسابرسان را بهبود بخشد، در دستور کار جامعه حسابداران رسمی قرار گیرد.

۲) دولت و مجامع حرفه‌ای و دانشگاه‌ها با گنجانیدن برنامه‌های اخلاقی و برگزاری همایش‌ها، سخنرانی‌ها و تدوین کتاب‌ها، در تقویت پایه‌های اخلاقی و گسترش اخلاقیات گام بردارند.

۳) استفاده از طرز تفکر هدفمند را در حسابرسان مستقل در عمل و در زمان ارزیابی شواهد حسابرسی برانگیخت و به دنبال آن نیز تردید حرفه‌ای به‌کار گرفته شده توسط آنها را افزایش داد. در واقع، قرار دادن حسابرسان در شرایطی که در آنها به‌کارگیری طرز تفکر هدفمند تحریک شود، منجر به افزایش تمایل حسابرسان به کسب شواهد متقاعدکننده و صحیح، هم از نظر کمی و هم از نظر کیفی شده و از این طریق این امر می‌تواند منجر به ارائه اظهارنظری منطقی، صحیح و قابل توجیه از سوی آنها گردد.

۴) ضرورت نظارت مؤثر بر اجرای استاندارد حسابرسی ۶۱۰ (ارزیابی کار واحد حسابرسی داخلی) تدوین چک لیست‌های کنترل کیفیت و ارزیابی واحدهای حسابرسی داخلی صاحبکار، ارائه خدمات در چارچوب اصول و ضوابط حرفه‌ای، آموزش، ضرورت انجام کنترل کیفیت خدمات

حسابرسی داخلی توسط جامعه حسابداران رسمی ایران، بهره‌گیری از تجارب موفق، استفاده از تجارب بین‌المللی.

۵) سرمایه‌گذاری در حسابرسی داخلی، ایجاد بسترهای قانونی و ضمانت اجرای قوانین و مقررات، استقرار نظام راهبری شرکتی و حسابرسی داخلی در بخش دولتی به عنوان مدل، اختصاص بودجه به حسابرسی داخلی، اختصاص بودجه مناسب به پژوهش‌های حسابرسی داخلی.

۶) دانشگاه‌ها و مؤسسات متولی امر آموزش: اختصاص واحدهای درسی به حسابرسی داخلی، ایجاد رشته حسابرسی داخلی در دانشگاه‌ها، تجدیدنظر در برنامه‌های درسی دانشگاه‌ها به منظور پوشش نیازهای حرفه‌ای، ارائه آموزش‌های حرفه‌ای، تقویت منابع آموزشی، شناسایی نیازهای حرفه‌ای.

## منابع

- احمدزاده، زاهد؛ یعقوب‌نژاد، احمد (۱۴۰۱). تأثیر درک حسابرسان از فرهنگ اخلاقی حاکم در مؤسسات بر ارزش‌های حرفه‌ای مؤسسات حسابرسی. *تحقیقات حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۴(۵۵)، ص ۲۳-۴۰.
- بابایی افرا، کوثر؛ قنبری، جابر؛ حیدری، جواد (۱۴۰۲). ارزیابی تأثیر استقلال و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بر گزارش‌دهی به کمیته حسابرسی و هیأت مدیره. در: اولین کنفرانس بین‌المللی توانمندی مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد.
- بنی مهد، بهمن؛ نجاتی، امیر (۱۳۹۵). رابطه فرهنگ سازمانی و تعهد کاری حسابرسان. *تحقیقات حسابداری مالی و حسابرسی*، ۸(۳۰)، ص ۱۱۹-۱۳۸.
- حاجیها، زهره (۱۳۹۸). استراتژی تجاری، ضعف قابل توجه کنترل‌های داخلی و تأخیر در انتشار گزارش حسابرسی. *تحقیقات حسابداری تجربی*، ۱(۹)، ص ۱۵۴-۱۸۰.
- سجودی، سمانه؛ اسکندری، علیرضا (۱۴۰۳). رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان. *دیدگاه‌های حسابداری و مدیریت*، ۷(۸۸)، ص ۲۷۵-۲۹۳.
- صفرزاده، محمدحسین؛ کریم‌داد، علیرضا (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی. *دانش حسابداری مالی*، ۱(۱۷)، ص ۱۵۵-۱۳۳.
- کریم‌آبادی، محمد؛ حاجیها، زهره؛ جهانگیرنیا، حسین؛ غلامی جمکرانی، رضا (۱۴۰۳). الگوی آیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان مستقل براساس دیدگاه انتقادی. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری*، ۹(۳)، ص ۱۰۵-۱۲۴.
- گله‌پاگان، آیدا؛ رحمانی‌نیا، احسان (۱۴۰۰). بررسی تأثیر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران حرفه‌ای بر ویژگی‌های شخصیتی و رفتاری آنها. *تحقیقات حسابرسی حرفه‌ای*، ۱(۲)، ص ۵۶-۸۳.
- نوش‌فر، علی‌داد؛ محسنی، عبدالرضا؛ قاسمی، مصطفی (۱۴۰۱). فراتحلیل عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی در حرفه حسابداری و حسابرسی. *حسابداری دولتی*، ۸(۲)، ص ۱۴۳-۱۶۶.
- <https://dx.doi.org/10.30473/gaa.2021.60439.1511>
- Abidin, N.A.Z., Ahmad, Z., Hamid, N.A. & Amin, N.A.M. (2023). An Internal Auditor's Commitment to Independence: The Effect of Professional Scepticism, Self-Efficacy and Job Satisfaction. *Accounting and Finance Research*, 12(2), p.1-39.
- Al-Karawi, Y.H.H. & Ghodrati, H. (2024). The Effect of the Source of Commitment and Ethical Style of Auditors on Independent Auditors' Whistle-blowing. *Technical Journal of Management Sciences*, 1(1), p. 42-52.
- Al-Tuwaijri, S.A., Christensen, T.E. & Hughes Ii, K.E. (2004). The relations among environmental disclosure, environmental performance, and economic performance: a simultaneous equations approach. *Accounting, organizations and society*, 29(5-6), p. 447-471.
- Azghandi, M.M., Jabbari, S., Ranjbar, H.R. & Al-janabi, A. (2023). The Effect of Social Capital on Auditor's Performance. *Journal of Risk and Financial Management*, 16(2), p.119.
- Bandura, A. (2014). *Social-cognitive theory*. In: An introduction to theories of personality (pp. 341-360).
- Blackorby, C., Bossert, W. & Donaldson, D. (2002). Utilitarianism and the theory of justice. *Handbook of social choice and welfare*, No. 1, p. 543-596.
- Cooper, B.J. (1993). The audit committee and internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 8(3).

- Endaya, K.A. & Hanefah, M.M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management. *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2), p.160-176.
- Hajiabbasi, M., Vatanparast, M.R., Banimahd, B. & Azadehdel, M.R. (2022). The effect of professional commitment on auditors' ethical whistleblowing: moderating role of gender and age. *International Journal of Ethics and Society*, 4(1), p. 38-46.
- Herda, D.N. & Lavelle, J.J. (2012). The auditor-audit firm relationship and its effect on burnout and turnover intention. *Accounting Horizons*, 26(4), p. 707-723.
- Khalil, M. & Ozkan, A. (2016). Board independence, audit quality and earnings management: Evidence from Egypt. *Journal of Emerging Market Finance*, 15(1), p. 84-118.
- Khelil, I. & Hussainey, K. (2023). *Internal Auditors' Moral Courage: A Cognitive Mapping Method*. In: *Advances in Accounting Behavioral Research* (pp. 349-383).
- Khelil, I. & Khlif, H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: A qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari Accountancy Research*, 30(1), p.121-141.
- Khelil, I. (2023). The working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors: Tunisian evidence. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, 41(4), p. 462-477.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). Audit committee–internal audit interaction and moral courage. *Managerial Auditing Journal*, 31(4/5), p. 403-433.
- Mifsud, M., Calleja, C., Baldacchino, P., Tabone, N., Ellul, L. & Grima, S. (2023). Ethical Conduct and Code of Ethics Compliance among Maltese Internal Auditors: An Analytical Perspective. *Journal of Corporate Governance, Insurance, and Risk Management*, 10(2), p. 208-228. <https://dx.doi.org/10.56578/jcgirm100210>
- Mustika, A.C. (2015). Factors affecting the internal audit effectiveness. *Jurnal Akuntansi dan Auditing*, 12(2), p. 89-109.
- Nasution, D. & Östermark, R. (2012). The impact of social pressures, locus of control, and professional commitment on auditors' judgment: Indonesian evidence. *Asian Review of Accounting*, 20(2), p.163-178.
- Nguyen, N.L. (2024). Tacit knowledge sharing within project teams: an application of social commitments theory. *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems*, 54(1), p. 43-58.
- Privet, C. & Janin, R. (2009). External auditors, audit committees and earnings management in France. *European Accounting Review*, No.16, p. 429-454.
- Rajabi, A. (2022). Internal audit system performance measurement model. *Accounting and auditing studies*, 11(44), p. 131-152.
- Rifai, M.H. & Mardijuwono, A.W. (2020). Relationship between auditor integrity and organizational commitment to fraud prevention. *Asian Journal of Accounting Research*, 5(2), p. 315-325.
- Sabbagh, C. & Schmitt, M. (Eds.) (2016). *Handbook of social justice theory and research* (pp. 201-218). New York: Springer.
- Sow, M., Anthony, P. & Berete, M. (2016). Normative organizational commitment and its effects on employee retention. *Business and Economic Research*, 6(1), p.137-147.

- Stefaniak, C.M. & Cornell, R.M. (2011). Social identification and differences in external and internal auditor objectivity. *Current issues in auditing*, 5(2), p. 9-P14.
- Trianosky, G. (1990). What is virtue ethics all about? *American Philosophical Quarterly*, 27(4), p. 335-344.
- Usman, R., Rohman, A. & Ratmono, D. (2023). The relationship of internal auditors' characteristics with external auditors' reliance and its impact on audit efficiency: Empirical evidence from Indonesian government institutions. *Cogent Business & Management*, 10(1).
- Yulianti, Y., Wahyudin Zarkasyi, M., Suharman, H. & Soemantri, R. (2023). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 15(3), p. 385-401.
- Yulianti, Y., Zarkasyi, M.W., Suharman, H. & Soemantri, R. (2024). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, 15(3), p. 385-401.