



استقلال حسابرس داخلی؛ رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی

جواد بابایی خلیلی^۱
محمدرضا عبدلی^۲
حسن ولیان^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۰۴/۱۹ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۰/۰۶/۲۵

چکیده

این مقاله به بررسی تأثیر فرآیندهای کاهنده سکوت سازمانی شرکت‌ها بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌پردازد.

مطالعه پیش‌رو از نوع پیمایشی-همبستگی است، همچنین بررسی موضوع به وسیله پرسشنامه و نمونه‌گیری از ۱۸۳ نفر حسابرسان داخلی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار و برای تحلیل یافته‌ها در قالب ۵ فرضیه، از روش تحلیل حداقل مربعات جزئی استفاده شد. در این پژوهش چگونه حالات مثبت همراه استقلال وظایف حسابرسی داخلی و حمایت ادراک شده سرپرست بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی مورد بررسی قرار گرفت. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که خودکارآمدی، میزان امید، تاب‌آوری، حمایت ادراک شده سرپرست و استقلال حسابرس داخلی به عنوان معیارهای کاهنده سکوت سازمانی شرکت‌ها بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

در نتیجه اگر نظارت‌های حمایتی نسبت به رفتار حسابرسان داخلی افزایش یابد، می‌توان انتظار داشت سطح جسارت رفتاری حسابرسان در افشای واقع‌گرایانه‌تر عملکردهای مالی شرکت‌های محل فعالیت خود افزایش یابد.

واژه‌های کلیدی: حالات مثبت، حمایت ادراک شده سرپرست، سکوت سازمانی، شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی.

۱- گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. Javadb82@gmail.com

۲- گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. نویسنده مسئول. mrab830@yahoo.com

۳- گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. hasan.valian@yahoo.com

۱- مقدمه

حرفه حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن از اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه به معنای عام آن برخوردار است. این حرفه، مسئولیت دارد تا عملکرد مدیران واحدهای تجاری را در راستای حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان بررسی و گزارش نماید. برای این منظور، حسابرسان همواره باید اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را رعایت نمایند (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹). حسابرسان داخلی همچون هر منبع انسانی در درون شرکت‌ها، نیازمند توجه به خواسته‌ها، انتظارات ذهنی و معنوی هستند؛ چرا که توجه و تمرکز بر آن‌ها می‌تواند به عنوان سیاست‌ها و راهبردهای منابع انسانی باعث افزایش سطح پویایی در عملکردهای فردی و سازمانی شود (مهدوی و زمانی، ۱۳۹۷). رویکرد حسابرسی داخلی نقش مهمی در ایجاد کارایی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان‌ها ایفا می‌نماید. حسابرسی داخلی باید اطلاعات صحیحی را در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی شامل پیروی از قوانین و مقررات سازمانی به مدیریت ارائه نماید (پورسعید و محمدی پور، ۱۳۹۸). نقش مهمی که حسابرس داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند، باعث شده است که این حرفه با توجه به مسئولیت‌های اجتماعی که در قبال ذینفعان بر عهده دارد، آن را در زمره یکی از مشکل‌ترین حرفه‌ها قرار دهد. از این رو، حسابرسان داخلی به عنوان اعضای حرفه، متعهد هستند تا مراقب منافع مشتریان خود باشند. در این راستا، رفتار اخلاقی شرط بقای هر حرفه بوده و این مسئله به ویژه در مورد حسابرسی داخلی حائز اهمیت است (مهدوی و ابراهیمی، ۱۳۹۳). حسابرسان داخلی در معرض رویارویی با مسائل اخلاقی زیادی هستند که می‌تواند استانداردهای آن‌ها را به چالش بکشد آن‌ها ممکن است با موقعیت‌هایی مواجه شوند که با وجود تحت فشار قرار گرفتن از جانب مدیریت ارشد، مجبور به بی‌پرده سخن گفتن شوند. هم‌چنین، حسابرسان داخلی می‌توانند نقشی اساسی را در تقویت اصول اخلاقی سازمان ایفا کنند (اولیاری و استوارت^۱، ۲۰۰۷). ویژگی‌های حسابرسی را می‌توان به دو گروه ویژگی‌های فردی و ویژگی‌های ساختاری تقسیم‌بندی کرد. ویژگی‌های فردی خصوصیتی است که تا حدودی منحصر به حرفه حسابرسی است. استقلال، صلاحیت حرفه‌ای و صلاحیت اخلاقی از جمله ویژگی‌های فردی حسابرسی است. برخی از ویژگی‌های حسابرسی به طور غیرمستقیم از طرف استفاده‌کننده گانبرون سازمانی اطلاعات به او تفویض شده است. این ویژگی‌ها شامل اختیار و پذیرش است (علوی و همکاران، ۱۳۹۸). افزون بر این، (کیل^۲ و همکاران، ۲۰۱۰) در پژوهشی دلیل سکوت حسابرسان داخلی را عواملی همچون ترس از دست دادن شغل، تنزیل و فشار شغلی بیان کردند و اثر وجود فشارهای وارده از سوی مدیریت را دارای اولویت نسبت به سایر عوامل دانستند.

با وجود این که نتایج بیشتر پژوهش‌ها نشان داده است که حسابرسان داخلی بنا به دلایل یاد شده در بالا، سکوت اختیار می‌کنند، برخی از پژوهش‌های دیگر به عواملی پرداخته‌اند که موجب می‌شود جرات اخلاقی حسابرسان داخلی، عامل رفتاری برای شکستن سکوت سازمانی محسوب شود و آنان در برابر تقلب و انحراف در صورت‌های مالی شرکت‌ها سکوت نکنند (خلیل^۳ و همکاران، ۲۰۱۸). جرات اخلاقی، یک ویژگی رفتاری است که حسابرس را تهییج و قادر می‌سازد تا بر اساس اخلاق حرفه خود، در مسیر درست گام بردارد و اصول حرفه‌ای را در افشای گزارش‌های مالی رعایت و تطبیق آن با استانداردهای حسابرسی را تأیید کند (سکرکا^۴ و همکاران، ۲۰۰۹). (مورالزسانچز و کابلومدینا^۵، ۲۰۱۳) از این ایده حمایت می‌کنند و باور دارند که رفتارهای ضد سکوت و آواگونه، مانند گفتن حقیقت، مستلزم داشتن جرات اخلاقی است. چنین جراتی، یک شایستگی اخلاقی است و لازمه موفقیت مسیر حرفه‌ای حسابرسان داخلی است؛ چراکه از طریق این ویژگی انگیزه‌های درونی و معنوی حسابرسان را برآورده می‌سازد و به احساس رضایت بیشتری به دلیل عملکرد در مسیر فلسفه حرفه‌ای خود دست خواهند یافت. در واقع، حسابرسان داخلی نه تنها درباره کارهایی که انجام می‌دهند باید مطلع باشند بلکه باید در راستای فلسفه حرفه‌ای خود جرات افشای واقعیت‌ها را نیز داشته باشند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). هدف این پژوهش نیز بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرس داخلی است از این رو نقش عواملی مانند خودکارایی، امید، تاب‌آوری، حمایت ادراک شده کمیته حسابرسی و استقلال وظایف حسابرس داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲- مبانی نظری

۲-۱- نقش حسابرسان داخلی در افشای تقلب شرکت‌ها

فراوانی رسوایی‌های مالی منجر به دلسردی عموم مردم شد و تدوین‌کنندگان استانداردها در حسابرسی داخلی را بر آن داشت است تا به دنبال روش‌های جدید به منظور تقویت عزم و اراده حسابرسان داخلی برای تاب‌آوری در مقابل تخلفات و ترویج اعتماد از طریق احیاء مسئولیت‌پذیری برای افشای تقلب، نه تنها به طور درون‌سازمانی بلکه برون‌سازمانی، باشند (اورت و ترمبلی^۶، ۲۰۱۴). در این راستا، (انجمن حسابرسان داخلی^۷، ۲۰۱۵) در استاندارد ۲۰۶۰ اعلام کرد که مدیر ارشد حسابرسی باید به طور دوره‌ای به مدیریت ارشد و هیأت‌مدیره درباره هدف‌های فعالیت حسابرسی داخلی، مسئولیت‌ها و عملکرد برنامه‌ها گزارش دهند. هم‌چنین، طبق تبصره‌های استاندارد داخلی ۲۴۴۰ این انجمن، حسابرسان داخلی باید مخاطرات احتمال عملکردهای شرکت را ابتدا به ذی‌نفعان درون‌سازمانی و سپس در صورت اصلاح‌نشدن، به نهادهای نظارتی و مراجع

ذیصلاح بیرون‌سازمانی اطلاع دهد که از آن به عنوان نقش افشاگری در این استاندارد یاد شده است. این استانداردها به وسیله پژوهشگران مورد تأیید قرار گرفت و حسابرسان داخلی به عنوان مخبرین بالقوه برای گزارش دادن فعالیت‌های غیرقانونی در درون سازمان به کمیته حسابرسی، هیأت مدیره یا سایر سازمان‌های ناظر تلقی شدند. گفتنی است که انسجام حسابرسان داخلی، سبب اعتماد و اتکا بر قضاوت حسابرسان می‌شود. اصول رفتاری تأکید می‌کند که حسابرسان داخلی باید بر حسب صداقت، مسئولیت‌پذیری و سخت‌کوشی، کار کنند. به طور مشابه، انتظار می‌رود که افشاءهای انجام شده در چارچوب حرفه و قانون باشد. به باور (بورک^۸، ۲۰۱۳) حسابرسان داخلی افشاگر، حسابرسانی باوجدانی هستند که برای افزایش سطح قابلیت‌های تصمیم‌گیری با هدف کاهش نامتقارنی اطلاعاتی، گام بر می‌دارند.

۲-۲- شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی و افشای تقلب

با وجود مسئولیت اخلاقی و حرفه‌ای برای گزارش تقلب، حسابرسان داخلی همچنان با تضادهای اخلاقی به هنگام افشاء یافته‌های حسابرسی که می‌تواند آثار زیانباری برای شغلشان داشته باشند، دست‌وپنجه نرم می‌کنند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). در همین راستا، (اوسوالد^۹ و همکاران، ۲۰۱۲) معتقدند که ارائه رفتار اخلاقی در زمان نامتعادلی قدرت، مستلزم جرات و شجاعت اخلاقی است. شجاعت اخلاقی عبارت است از ابراز دیدگاه‌ها و ارزش‌های شخصی در مقابل اختلاف عقیده و پذیرش نشدن (لوپز^{۱۰} و همکاران، ۲۰۰۳). هم‌چنین، در مواردی که یک فرد در مقابل فردی با قدرت بیشتر نسبت به وی (مانند رئیس)، می‌ایستد را می‌توان شجاعت اخلاقی نامید (اسکیتکا^{۱۱}، ۲۰۱۲). در یک پژوهش کیفی، (لیبی و ترون^{۱۲}، ۲۰۰۷) به این نتیجه رسیدند که شجاعت اخلاقی یک فصلیت ابزاری است که نقش حائز اهمیت را در افزایش قضاوت اخلاقی حسابرسان بازی می‌کند. به طور مشابه، نقش شجاعت اخلاقی در ترویج و ارتقاء شخصیت اخلاقی حسابرسان، در پژوهش‌های (آمسترانگ^{۱۳} و همکاران، ۲۰۰۳) و (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶) تأیید شده است. آنان از الگوی منسجم تصمیم‌گیری اخلاقی استفاده کرده و نشان دادند که چگونه شجاعت اخلاقی می‌تواند توانایی حسابرسان را به منظور داشتن قضاوت‌های اخلاقی، تعیین کند. یافته‌های حاصل از پژوهش اکتشافی (رووزی^{۱۴}، ۲۰۱۲) از این دیدگاه‌ها حمایت می‌کند. وی نشان داد که ۱۴ عضو کمیته حسابرسی که در سازمان‌های دولتی شهر کبک، کار می‌کنند معتقدند که شجاعت یک ارزش ضروری است که حسابرسان داخلی باید برای بحث در زمینه موضوع مهم و حساس، دارا باشند. یافته‌های پژوهش رووزی با نتایج پژوهش (اورت و ترمبلی، ۲۰۱۴) همسو است. آنان فضیلت‌های اخلاقی که موجب شده است تا کارکنان کوپرسینیا به‌طور اخلاقی رفتار

کنند و تقلب‌های انجام شده را به رؤسا گزارش دهند را مورد شناسایی قرار دادند و به این نتیجه رسیدند که رفتار اخلاقی، پایه و اساس شجاعت و تاب‌آوری در مواجهه با تهدیدها تلقی می‌شود.

۲-۳- حالات مثبت

(فردریکسون^{۱۵} و همکاران، ۲۰۰۳) دریافتند که حالات مثبت، فرد را برای مقابله با محدودیت‌های محیط شغلی آماده می‌کند و باعث می‌شود یک حسابرس داخلی توانمندی‌های عملکردی بهتری را از خود نشان دهد. به طور مشابه، (هانا^{۱۶} و همکاران، ۲۰۱۰)، در پژوهشی نشان دادند که حالات مثبت مانند خودکارایی، امید و تاب‌آوری، اگر با یک نقش اجتماعی همراه شود، نقش بسیار حائز اهمیتی را در تشویق شجاعت به هنگام مواجهه با خطرهای نقش، ایفا می‌کند.

۲-۴- خودکارایی

خودکارایی، یک مفهوم بنیادین در نظریه شناختی اجتماعی است که به وسیله (بندورا^{۱۷}، ۱۹۸۶) معرفی شد. بر اساس نتایج پژوهش‌ها میزان بالای خودکارایی سبب تقویت باور تأثیرگذاری فرد بر شرایط به منظور تحقق نتایج موردنظر، به ویژه تحت شرایط خطر، می‌شود. (آموس و کلیموسکی^{۱۸}، ۲۰۱۴) خاطر نشان کردند که اعتماد به نفس یک خصیصه مهم فردی برای رفتار شجاعانه است. (چیمرز^{۱۹} و همکاران، ۲۰۰۰) تأیید می‌کنند که خودکارایی در شجاعت اخلاقی از اهمیت بسزایی برخوردار است؛ زیرا این نوع قضاوت‌ها نه تنها نوع مهارت‌های فردی، بلکه بر نحوه استفاده از این مهارت‌ها، نیز تأثیر می‌گذارد.

۲-۵- امید

امید باعث ایجاد شجاعت همراه با انرژی لازم برای تحقق هدف‌ها می‌شود و تجسم مسیرهای مختلف برای موفقیت را ارتقا می‌بخشد. (سکرکا و باگوزی^{۲۰}، ۲۰۰۷) دریافتند که هر چقدر میزان انتظار از رفتار شجاعت اخلاقی بیشتر باشد، تمایل فرد برای رفتار شجاعانه افزایش پیدا می‌کند.

۲-۶- تاب‌آوری

بنا به تعریف انجمن روانشناسان آمریکا، تاب‌آوری عبارت است از فرآیند پذیرش مناسب و درخور مواجهه با آسیب، بلا، تهدید یا حتی منابع قابل ملاحظه استرس، (اورت و ترمبلی، ۲۰۱۴) بیان کردند که به منظور افشای واقعیت‌ها، حسابرس داخلی باید قدرت انطباق و سازگاری مثبت را در مواجهه با هرگونه تهدید و خطر داشته باشد. در واقع، یک فرد برای داشتن جرات اخلاقی با

مشکلات عدیده‌ای مواجه است اما این شجاعت همراستا با تاب و تحمل مشکلات به نتیجه خواهد نشست؛ بنابراین، برای داشتن رفتار شجاعانه، حسابرسان داخلی باید بتوانند در برابر تهدید و خطر مقاومت کنند.

۷-۲- حمایت ادراک شده سرپرست

حمایت ادراک شده سازمانی عبارت است از باور کارکنان درباره میزان اهمیت دادن سازمان به تلاش‌های آنان و توجه سازمان به سلامتی آن‌ها است. در این رابطه، (هانا و همکاران، ۲۰۱۰) به نقش حمایت سازمانی در قابل حمایت ادراک شده سازمانی می‌تواند به تقویت رفتار شجاعانه افراد کمک کند و هرگونه انحراف از مسیر درست را تشویق به گزارش کند تا از این طریق این ارزش در سازمان نهادینه شود و از این طریق رفتارهای ارزش محور تشویق شود. (آلین^{۲۱} و همکاران، ۲۰۱۳) در پژوهشی توضیح می‌دهند که احتمال بسیار زیادی وجود دارد زمانی که حسابرسان به میزان بالای حمایت سازمانی باور داشته باشند، از خود تعهد بیشتری نشان دهند. بر پایه نظریه حمایت سازمانی و نظریه تبادل اجتماعی در پژوهش حاضر چنین فرض شده است که حسابرسان داخلی، بر اساس باورشان نسبت به حمایت سازمانی، تصمیم به گزارش تقلب و تحریف می‌زنند یا سکوت اختیار می‌کنند.

۸-۲- استقلال وظایف حسابرسان داخلی

استقلال عبارت است از آزادی از قید و شرط‌هایی که فعالیت حسابرسان داخلی را برای انجام وظایف محوله به‌گونه‌ای جهت‌دار، مورد تهدید قرار ندهد. استقلال حسابرسان یک عامل مهم برای حرفه حسابرسان تلقی می‌شود. نتایج پژوهش‌ها نشان داده است که افزایش نظارت کمیته حسابرسان، سبب استقلال بیشتر حسابرسان داخلی شده و به مثابه سپر برای حسابرسان در مقابل فشارهای احتمالی مدیریت، عمل می‌کند (آبوت^{۲۲} و همکاران، ۲۰۱۹). از نظر (جمیز^{۲۳}، ۲۰۰۳) حسابرسان داخلی که با کمیته حسابرسان در ارتباط هستند، در مقایسه با حسابرسانی که با مدیریت ارشد ارتباط دارند، احتمال بیشتری وجود دارد که تقلب را گزارش کنند. در همین راستا، (گودوین و یو^{۲۴}، ۲۰۰۱) در پژوهشی بیان کردند که پویایی ارتباط بین حسابرسان داخلی با کمیته حسابرسان می‌تواند موقعیت شغلی حسابرسان داخلی و استقلال آن‌ها را تقویت کند.

۳- پیشینه پژوهش

(فارکاس^{۲۵} و همکاران، ۲۰۱۹) در پژوهشی با عنوان «ارتباطات حسابرسان داخلی: بررسی تجربی از ادراک مدیریتی» از طریق ماتریس ۲×۲ با مشارکت دو گروه کنترل و آزمایش نشان دادند که تفاوت جنسیت مردان و زنان در حسابرسی داخلی باعث می‌شود تعامل با مدیریت متفاوت باشد. به گونه‌ای که حسابرسان داخلی زن نسبت به مردان وسواس و حساسیت افشای اطلاعات بیشتری از خود نشان می‌دهند درحالی که مردان ممکن است درگیر روابط پشت پرده با مدیریت شوند. همچنین، ادراک اثربخش مدیریتی نسبت به ماهیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی باعث خواهد شد تا سطح افشای اطلاعات شرکت افزایش یابد. (خلیلی و همکاران، ۲۰۱۸) در پژوهشی با عنوان «شکستن سکوت: پژوهشی تجربی بر اساس مشتقات شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی» و مشارکت ۱۴۶ حسابرسان داخلی در کشور تونس نشان دادند که خودکارآمدی، انعطاف‌پذیری، حمایت درک شده سرپرست و استقلال رفتاری، بر جرات اخلاقی حسابرسان داخلی اثر مثبت دارد. (خلیلی و همکاران، ۲۰۱۸) در پژوهش دیگری ادراک مدیران حسابرسان داخلی از شجاعت اخلاقی را مورد بررسی قرار دادند. جامعه آماری پژوهش آنان مدیران حسابرسی داخلی شرکت‌های بازار سرمایه کشور تونس بود. خلیل و همکاران شجاعت اخلاقی را به عنوان حلقه مفقود در دستورالعمل‌های اخلاقی حسابرسان داخلی و ابزاری برای حفظ صداقت حرفه‌ای و غلبه بر ترس به منظور رعایت استقلال رفتاری حسابرسان داخلی لازم معرفی کردند. (تانگ^{۲۶} و همکاران، ۲۰۱۷) در پژوهشی شهرت حسابرسان در تصمیم‌گیری مدیران را بررسی کردند. شهرت حسابرسان شامل ویژگی‌های رفتار حرفه‌ای حسابرسان همچون شجاعت اخلاقی و استقلال حرفه‌ای بود که از طریق ماتریس ۲×۲ در قالب آزمون‌های پیش‌آزمون و پس‌آزمون مورد بررسی قرار گرفت. نتایج پژوهش آنان نشان داد که شهرت و اعتبار حسابرسان داخلی با توجه به تعهدهای رفتاری و تخصصی باعث ارتقای سطح تصمیم‌گیری مدیران می‌شود. (صالحی، ۱۳۹۷) در پژوهشی رابطه سازوکارهای حاکمیت شرکتی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و تأثیر تجربه بر آن را بررسی کردند. نتایج پژوهش آنان نشان داد که حسابرسان داخلی، نسبت به مسائل اخلاقی حساس هستند و سایر سازوکارهای اساسی حاکمیت شرکتی با توانایی واکنش اخلاقی حسابرسان داخلی در مواجهه با شرایط سخت رابطه دارد. همچنین، حسابرسان داخلی مجرب‌تر مواضع اخلاقی بیشتری به نسبت حسابرسان کم‌تجربه‌تر اتخاذ می‌کنند (خلیلی و همکاران، ۲۰۱۸). (رحمانی‌نیا و یعقوب‌نژاد، ۱۳۹۸) در پژوهشی عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را بررسی کردند. یافته‌های پژوهش آنان حاکی از آن بود که سن حسابرسان داخلی، عضویت حسابرسان داخلی در جامعه حسابداران رسمی ایران، جنسیت حسابرسان داخلی، میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرسان

داخلی (محیط اخلاقی) و فرهنگ سازمانی که حوزه فعالیت حسابرسان داخلی است، می‌تواند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهد. هم‌چنین، آن دسته از حسابرسان داخلی که میزان عاقبت‌اندیشی در آن‌ها بیش‌تر است و به هنگام تصمیم‌گیری به پیامدهای آتی ناشی از اتخاذ تصمیم‌های خود توجه می‌کنند، افراد اخلاق‌مدارتری هستند و هر چه حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود از آزادی عمل بیش‌تر (محدودیت کم‌تری) برخوردار باشند، احساس پشیمانی مورد انتظار بیش‌تری خواهند داشت و به این ترتیب در تصمیم‌گیری‌های خود به موازین اخلاقی، بیش‌تر توجه خواهند کرد.

۴- فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری و پیشینه پژوهش، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر مطرح می‌شود:

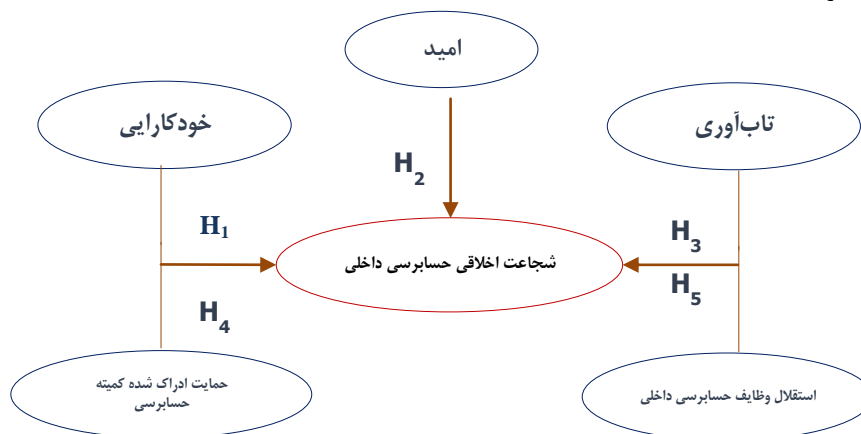
فرضیه اول: خودکارایی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.

فرضیه دوم: میزان امید بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.

فرضیه سوم: تاب‌آوری بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.

فرضیه چهارم: حمایت ادراک شده کمیته حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.

فرضیه پنجم: استقلال وظایف حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.



شکل ۱- الگوی مفهومی پژوهش

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۵- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از لحاظ گردآوری داده‌ها توصیفی از نوع پیمایشی - همبستگی است. روش‌های گردآوری اطلاعات اولیه در این پژوهش کتابخانه‌ای و میدانی است. در این پژوهش برای بررسی شجاعت اخلاقی از پرسشنامه ۴ عاملی (هانا و آولویو^{۲۷}، ۲۰۱۳)، برای بررسی متغیر خودکارایی از پرسشنامه استاندارد ۱۰ سؤالی (پارکر^{۲۸}، ۱۹۹۸)، برای سنجش متغیر امید از پرسشنامه (سیندر^{۲۹} و همکاران، ۱۹۹۶) که شامل ۶ سؤال استاندارد مبتنی بر تحلیل‌های روان‌شناختی است استفاده شد همچنین برای بررسی متغیر تاب‌آوری از پرسشنامه ۱۴ عاملی (بلوک و کرمن^{۳۰}، ۱۹۹۶)، برای بررسی متغیر حمایت ادراک شده کمیته حسابرسی از پرسشنامه ۳ سؤالی (کوهن^{۳۱} و همکاران، ۲۰۱۷) و در نهایت برای سنجش استقلال وظایف حسابرسی داخلی از پرسشنامه ۹ سؤالی (آبوت و همکاران، ۲۰۱۹) استفاده شد. سؤال‌های پرسشنامه‌ها با استفاده از مقیاس ۵ گزینه‌ای لیکرت استفاده شد؛ که برای تحلیل داده‌های پژوهش از روش الگوسازی معادلات ساختاری با رویکرد حداقل مربعات جزئی و نرم‌افزار Smart - Pls استفاده شد.

جامعه پژوهشی این تحقیق شامل حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران است. با توجه به این که آمار دقیقی در مورد حسابرسان داخلی وجود ندارد، جامعه پژوهش نامحدود در نظر گرفته شد برای محاسبه حجم نمونه در جامعه نامشخص از رابطه کوکران به شرح رابطه ۱ استفاده شد.

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot \sigma^2}{e^2} = \frac{1.96^2 \cdot 0.683^2}{0.1^2} = 179 \quad (1)$$

در رابطه ۱، n: بیانگر حجم نمونه؛ $Z_{\alpha/2}$: مقدار نرمال استاندارد یعنی عدد ۱.۹۶؛ σ^2 : بیانگر واریانس جامعه است که به دلیل مشخص نبودن، با استفاده از پیش‌آزمون و بررسی انحراف معیار نمونه ۳۰ تایی بدست آمده است؛ e: دقت مورد نظر در پژوهش است که معمولاً معادل ۰/۱ در نظر گرفته می‌شود. با توجه به رابطه بالا، حجم نمونه ۱۷۹ نفر به‌دست آمد که برای افزایش اعتبار پژوهش، تعداد ۲۵۰ پرسش‌نامه بین حسابرسان داخلی در دسترس از طریق رایانامه و یا حضوری توزیع شد. سرانجام، تعداد ۱۹۰ پرسش‌نامه تکمیل شد که ۷ پرسش‌نامه آن دارای ایراد بود و ۱۸۳ پرسش‌نامه مبنای تجزیه و تحلیل آماری قرار گرفت.

۶- یافته‌های پژوهش

بررسی یافته‌های آماری نشان داد که ۸۱٪ پاسخ‌دهندگان رشته حسابداری و ۱۷٪ رشته مدیریت و ۲٪ رشته اقتصاد و سایر و ۳۵٪ دارای مدرک تحصیلی کارشناسی، ۶۰٪ کارشناسی ارشد

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
شماره ۵۱ / پاییز ۱۴۰۰

و ۵٪ دکتری یا دانشجوی دکتری هستند همچنین ۹٪ تجربه کاری کمتر از ۵ سال، ۴۲٪ ۶ تا ۱۰ سال، ۳۵٪ تجربه کاری ۱۱ تا ۱۵ سال و ۱۴٪ بیشتر از ۱۵ سال سابقه تجربه کاری دارند. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است. بالاترین میزان میانگین مربوط به متغیر تاب‌آوری است (۳/۸۸). این نتیجه نشان می‌دهد که در مسیر حرفه‌ای تحمل فشار کاری و کنترل اضطراب و استرس عامل مهمی برای حسابرسان داخلی است. همچنین، میانگین شجاعت اخلاقی ۳/۶۳ است که بیان‌کننده این موضوع است که شجاعت اخلاقی به دلیل ماهیت شغلی تعریف شده تحت نظارت مدیرعامل معیار مهمی برای حرفه حسابرسی داخلی قلمداد می‌شود و این موضوع باعث شده حسابرسی داخلی به ماهیت استقلال گونه تعریف شده استانداردهای حسابرسی بیشتر نزدیک شود. افزون بر این، بالاترین میزان انحراف معیار مربوط به استقلال وظیفه حسابرسی داخلی است که نشان می‌دهد پاسخ‌دهندگان دیدگاه‌های متفاوتی در این مورد دارند.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

شاخص	میانگین	انحراف معیار	کمینه	بیشینه
شجاعت اخلاقی	۳/۶۳	۱/۵۱	۱/۰۵	۵
خودکارایی	۳/۴۶	۱/۵۳	۱	۵
امید	۳/۳۶	۱/۳۹	۱/۱۱	۵
تاب‌آوری	۳/۸۸	۱/۲۹	۱	۵
حمایت ادراک شده کمیته حسابرسی	۲/۴۸	۱/۴۹	۱	۵
استقلال وظیفه حسابرسی داخلی	۲/۷۴	۱/۶۶	۱	۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

در پژوهش حاضر، برای سنجش پایایی پرسش‌نامه‌ها از روش آلفای کرونباخ که نوعی همسانی درونی است، استفاده شده است (جدول ۳). به طور معمول دامنه ضریب قابلیت آلفای کرونباخ از صفر به معنای نبود رابطه مثبت تا یک به معنای رابطه کامل قرار می‌گیرد و هر چقدر عدد به دست آمده به یک نزدیک‌تر باشد، قابلیت اعتماد پرسش‌نامه بیشتر می‌شود. میزان آلفای بالای ۰/۷ برای هر پرسش‌نامه، دلالت بر پایایی مناسب پرسش‌نامه‌های استفاده شده در این پژوهش دارد.

جدول ۳- سنجش پایایی پرسش‌نامه

آلفای کرونباخ	متغیر مکنون
۰/۹۵	استقلال وظایف حسابرسی داخلی
۰/۸۹	حمایت ادراک شده
۰/۹۳	خودکارایی
۰/۹۲	میزان امید
۰/۹	شجاعت اخلاقی
۰/۹۷	تاب‌آوری

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۷- بررسی آزمون الگوی اندازه‌گیری

برای سنجش برازش الگوی اندازه‌گیری از پایایی شاخص، روایی همگرا و روایی واگرا استفاده شد. برای بررسی اعتبار سازه‌ها، سه ملاک معرفی شده است که شامل اعتبار هر یک از گویه‌ها، پایایی ترکیبی هر یک از سازه‌ها و متوسط واریانس استخراج شده است. مقادیر بیشتر از ۰/۴ برای ضرایب بارهای عاملی، بیشتر از ۰/۵ برای متوسط واریانس استخراج شده و بیشتر از ۰/۷ برای پایایی ترکیبی بیانگر برازش مناسب الگوهای اندازه‌گیری و وجود پایایی و روایی همگرا است. نتایج این شاخص‌ها در جدول ۵ بر اساس اطلاعات شکل ۲ ارائه شده است.

با توجه به جدول ۵، مقدار جزر AVE متغیرهای مکنون در پژوهش حاضر که در خانه‌های موجود در قطر اصلی ماتریس قرار گرفته‌اند، از مقدار همبستگی میان آنها که در خانه‌های زیرین و چپ قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند بیشتر است. از این رو در پژوهش حاضر، متغیرهای مکنون در مدل تعادل بیشتری با شاخص‌های خود دارند تا با متغیرهای دیگر؛ به بیان دیگر روایی واگرایی مدل در حد مناسبی است. پس می‌توان ادعا کرد که برازش مدل اندازه‌گیری در حد مناسب است. برای تعیین برازش ساختاری از دو معیار R^2 و Q2 استفاده شده است. ضریب تعیین R^2 نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد و ۳ مقدار ۰/۱۹، ۰/۳۳ و ۰/۶۷ به عنوان ملاک برای ضعیف، متوسط و قوی R^2 در نظر گرفته می‌شوند معیار Q2، قدرت پیش‌بینی یک مدل را مشخص می‌سازد و در صورتی که مقدار آن در مورد یک متغیر درون‌زا ۳ مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را کسب کند به ترتیب نشان‌دهنده قدرت پیش‌بینی ضعیف، متوسط و قوی متغیر یا متغیرهای برون‌زای مربوط به آن است (داوری و رضازاده، ۱۳۹۷). با توجه به جدول ۶ مقدار R^2 ، ۰/۵ و همچنین مقدار Q2، ۰/۳۷ است که این موضوع نشان از برازش مناسب مدل ساختاری دارد.

جدول ۴- آمار توصیفی و نتایج حاصل از تحلیل عاملی تأییدی

متغیر مکنون	میانگین	انحراف معیار	متوسط واریانس استخراج شده	پایایی ترکیبی
شجاعت اخلاقی	۴/۱۴	۰/۸۷	۰/۷۷	۰/۹۳
خودکارایی	۴/۳۳	۰/۶۹	۰/۶۲	۰/۹۴
میزان امید	۳/۸۲	۰/۸۶	۰/۷۱	۰/۹۳
تاب‌آوری	۴/۰۷	۰/۹۱	۰/۷۳	۰/۹۷
حمایت ادراک شده	۴/۳۵	۰/۷	۰/۸۲	۰/۹۳
استقلال وظایف حسابرسان داخلی	۴/۱۶	۰/۸۸	۰/۷۳	۰/۹۶

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۵- همبستگی‌های میان متغیرهای مکنون و مقادیر متوسط واریانس استخراج شده

متغیر پژوهش	استقلال وظایف حسابرسان داخلی	حمایت ادراک شده	خودکارایی	میزان امید	شجاعت اخلاقی	تاب‌آوری
استقلال وظایف حسابرسان داخلی	۰/۸۶					
حمایت ادراک شده	۰/۵۵	۰/۹۰				
خودکارایی	۰/۴۸	۰/۵۳	۰/۷۸			
میزان امید	-۰/۰۲	۰/۰۵	-۰/۰۲	۰/۸۴		
شجاعت اخلاقی	۰/۵۰	۰/۶۰	۰/۵۲	۰/۱۹	۰/۸۸	
تاب‌آوری	۰/۴۴	۰/۴۹	۰/۵۱	۰/۰۲	۰/۵۴	۰/۸۵

منبع: یافته‌های پژوهشگر

جدول ۶- مقادیر ضریب تعیین و ضریب قدرت پیش‌بینی

معیار R^2	معیار $2Q$
۰/۵	۰/۳۷
شجاعت اخلاقی	

منبع: یافته‌های پژوهشگر

بعد از اطمینان از برازش مدل‌های اندازه‌گیری و ساختاری به بررسی مدل کلی پژوهش پرداخته می‌شود برای برازش مدل کلی پژوهش معیار GOF به کار می‌رود که سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای آن معرفی شده است این معیار از طریق رابطه ۲ محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\text{Communalities}} \times R^2 \quad (\text{رابطه ۲})$$

به طوری که Communalities میانگین مقادیر اشتراکی متغیر مکنون پژوهش یعنی شجاعت اخلاقی و \bar{R}^2 میانگین مقادیر ضریب تعیین متغیرهای درون‌زای مدل است بنابراین مقدار GOF برابر است با ۰/۶۰ که با توجه به سه مقدار ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ که به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF معرفی شد، حصول مقدار ۰/۶۰ نشان از برازش بسیار مناسب مدل کلی پژوهش حاضر دارد.

جدول ۷- نتایج برازش الگوی کلی متغیرهای پژوهش

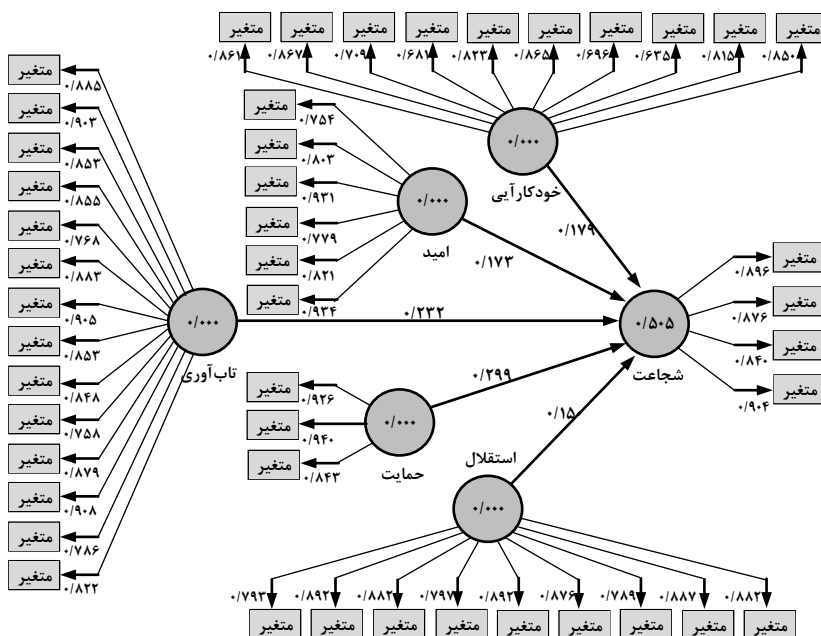
GOF	\bar{R}^2	Communality	R^2	Communality	متغیرهای مکنون
				۰/۷۳	استقلال وظایف حسابرسی داخلی
۰/۶۰	۰/۵۰	۰/۷۳		۰/۸۲	حمایت ادراک شده
				۰/۶۲	خودکارایی
				۰/۷۱	میزان امید
			۰/۵۰	۰/۷۷	شجاعت اخلاقی
				۰/۷۳	تاب‌آوری
				۰/۷۳	استقلال وظایف حسابرسی داخلی

منبع: یافته‌های پژوهشگر

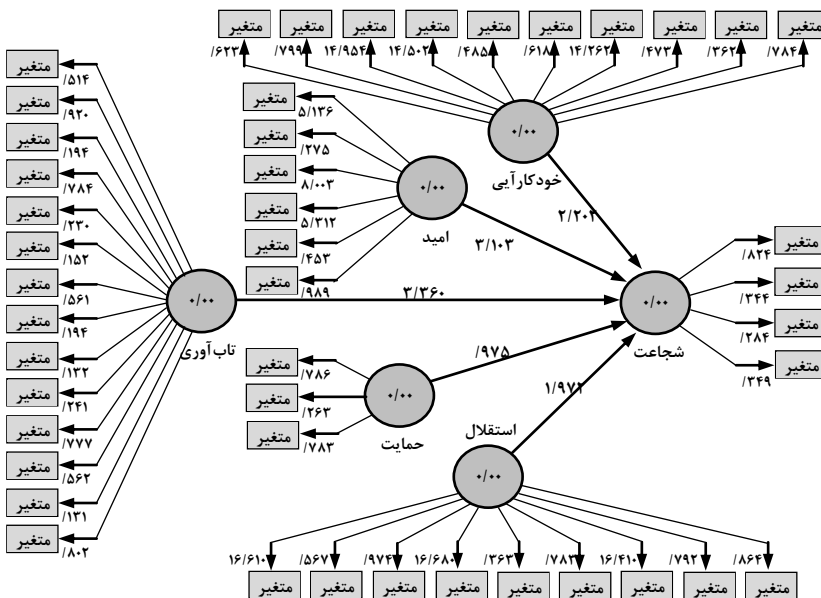
۸- آزمون فرضیه‌ها

آزمون الگوی مفهومی و فرضیه‌های پژوهش

خروجی نرم‌افزار Smart - PLS، برای آزمون الگوی مفهومی پژوهش در شکل ۲ و ۳ نشان داده شده است.



شکل ۲- مدل نهایی پژوهش همراه با ضرایب تحلیل مسیر



شکل ۳- مدل نهایی پژوهش همراه با مقدار آماره آزمون تی استیودنت (t-value)

پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی
شماره ۵۱/ پائیز ۱۴۰۰

پس از بررسی برازش الگوهای اندازه‌گیری و ساختاری و آزمون مناسب بودن برازش الگوها، فرضیه‌های پژوهش، بررسی شد. در ادامه، نتایج ضرایب معنی‌داری برای هر یک از فرضیه‌ها، ضرایب استاندارد شده مسیرهای مربوط به هر یک از فرضیه‌ها و نتایج حاصل از بررسی هر فرضیه در سطح اطمینان ۹۵٪ در جدول ۸ ارائه شده است.

ضرایب معنی‌داری متغیرها در جدول ۸ مشخص شده است. با توجه به این که ضرایب معنی‌داری متغیرها بیشتر از قدر مطلق ۱/۹۶ است همه فرضیه‌های تأیید می‌شود.

جدول ۸- آزمون فرضیه‌های پژوهش

فرضیه	روابط علی بین متغیرهای پژوهش	ضریب مسیر	ضریب معنی‌داری	نتیجه آزمون
اول	خودکارایی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.	۰/۱۸	۲/۲	تأیید
دوم	میزان امید بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.	۰/۱۷	۳/۱	تأیید
سوم	تاب‌آوری بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.	۰/۲۳	۳/۳۶	تأیید
چهارم	حمایت ادراک شده کمیته حسابرسان بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.	۰/۳	۳/۹۷	تأیید
پنجم	استقلال وظایف حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثر معنی‌دار مثبت دارد.	۰/۱۵	۱/۹۷	تأیید

منبع: یافته‌های پژوهشگر

۹- بحث و نتیجه‌گیری

حسابرسی داخلی رویکردی مناسب برای ارزیابی عملکرد درونی شرکت‌ها است؛ بنابراین، ذی‌نفعان شرکت از داشتن عملکرد قوی حسابرسی داخلی که برای شرکت ارزش می‌آفریند، سود می‌برند. در این بین حسابرسان داخلی زمانی می‌توانند عملکردی اثربخش داشته باشند که از سطح قابل توجهی از شجاعت اخلاقی در این مسیر برخوردار باشند. شجاعت اخلاقی به عنوان یک مبحث مهم در این حرفه محسوب می‌شود؛ چرا که مدیریت شرکت‌ها با توجه به اعمال قدرت احتمالی که می‌تواند بر حسابرسان داخلی ایجاد کنند، آن‌ها را از وظیفه حرفه خود دور سازند اما لزوم توجه به شجاعت اخلاقی می‌تواند به عنوان یک ویژگی رفتاری راهبردی به نقش اثربخش حسابرسان داخلی در محیط و جو شرکت‌ها کمک کند تا به هم‌راستاسازی بیشتر عملکردهای مالی شرکت با استانداردهای حسابرسی منجر شود. هدف این پژوهش بررسی تأثیر فرآیندهای کاهش سکوت سازمانی شرکت‌ها در تشویق جرات اخلاقی حسابرسان داخلی است. نتایج پژوهش حاضر نشان داد که خودکارایی بر شجاعت اخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. به این معنا که یک حسابرسان دارای خودکارایی تلاش می‌کند به هر طریقی که شده هدف حرفه‌ای کار خود را دنبال کند و با

فشارها و محدودیت‌های احتمالی در جو و محیط تحت تسلط مدیران شرکت از مسیر حرفه‌ای خود منحرف نشود و با اعتماد به نفس در مسیر مبتنی بر ویژگی‌های تعریف شده حرفه‌ای خود عمل کند. یک حسابرسان داخلی دارای خودکارایی نیازمند شجاعت اخلاقی است؛ چرا که به دلیل فشارها و اضطراب‌های وارده ممکن است عملکرد مناسبی را در جهت افزایش سطح شفافیت‌های بیشتر از خود نشان ندهد. در واقع، برای رسیدن به شجاعت اخلاقی برای افشای عملکردهای مالی شرکت، حسابرسان داخلی نیازمند خودکارایی است؛ زیرا بر این مبنا است که می‌تواند مهارت‌های حرفه‌ای خود را در کنار استانداردهای حسابرسی به بهترین وجه آن را ایفا کند. بر اساس نتیجه فرضیه دوم پژوهش نیز مشخص شد، امید داشتن حسابرسان داخلی می‌تواند به ارتقای سطح شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی در بیان واقعیت‌ها نقش مثبتی را ایفا کند؛ به عبارت دیگر، یک حسابرسان داخلی با امید بیشتر، دارای تجسم خلاق است که برای رسیدن به موفقیت‌های حرفه‌ای و افزایش اثربخشی در کار راه شغلی خود تلاش می‌کند با تعمق در انجام کار و فلسفه خود، بهترین مسیر را برای رسیدن به موفقیت بیشتر در این عرصه انتخاب کند و در برابر تهدیدها دلسرد نمی‌شود بلکه بسیار امیدوارانه برای افزایش شفافیت بیشتر تلاش می‌کند. مبتنی بر نتیجه فرضیه سوم پژوهش مشخص شد که تاب‌آوری بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مؤثر است. تحمل و توان کنترل شرایط و هیجانات حرفه‌ای می‌تواند به فرد جسارت بیشتری برای حرکت کردن در مسیر اخلاق حرفه‌ای حسابرسان بدهد و باعث شود تا در برابر همه‌های محیطی، شغلی و سازمانی از پای در نیاید و به خوبی تعادل مناسبی بین حرفه با خانواده و بین خانواده با حرفه خود ایجاد کند تا دچار فرسودگی‌های شغلی و یا تعارض‌های شغلی نشود. تاب‌آوری باعث می‌شود فرد شجاعت بیشتری در مسیر حرفه‌ای خود کسب کند تا از این طریق کیفیت و رضایت حرفه‌ای خود را بالاتر ببرد و هر لحظه از حضور در این حرفه را به عنوان یک چالش جذاب برای خود کند. نتیجه بررسی فرضیه چهارم پژوهش نشان داد که حمایت ادراک شده کمیته حسابرسی به عنوان یک نهاد ناظر بر حسابرسان داخلی می‌تواند به افزایش شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی حتی تحت تسلط مدیریت شرکت‌ها کمک کند. کمیته حسابرسی بنا به ذات و ماهیت تعریف شده در قالب چارچوب‌های سازمانی با حمایت از حسابرسان داخلی تلاش می‌کند تا به درستی از عهده وظایف خود برآیند و به حسابرسان داخلی کمک کنند تا با مشاهده هر گونه انحرافی سعی در اصلاح و افشای آن از طریق گزارش‌های شرکت به حسابرسان مستقل کمک کنند تا سطح تقارن اطلاعاتی افزایش یابد و سهامداران و سرمایه‌گذاران قدرت تصمیم‌گیری بالاتری داشته باشند. آزمون فرضیه پنجم پژوهش نشان داد که استقلال حسابرسان داخلی اشاره به نبود محدودیت‌های ساختاری و نظارتی بر عملکردهای حسابرسان برای افشای واقعیت‌ها دارد و باعث می‌شود حسابرسان داخلی در مسیر حرفه‌ای عملکرد واقع‌گرایانه داشته

باشد. مبتنی بر این نتیجه، وجود استقلال در حسابرس داخلی، باعث می‌شود فرد جسارت بیشتر در رفتار و عملکردهای خود نشان دهد و بر این اساس ضمن مشاوره به مدیران شرکت‌ها، هر گونه انحراف از صورت‌های مالی را گزارش کنند. این نتایج با نتایج پژوهش‌های (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶)، (چیمرز و همکاران، ۲۰۰۰)، (پوری^{۳۲} و همکاران، ۲۰۰۷)، (آلین و همکاران، ۲۰۱۳) و (استوارت و سابرامانیام^{۳۳}، ۲۰۱۰) همسو است.

بر اساس نتایج پژوهش حاضر پیشنهاد می‌شود که خودکارایی به عنوان یک رفتار مثبت در حسابرس داخلی از طریق برگزاری دوره‌های آموزشی تحت حمایت کمیته‌های حسابرسی ایجاد شود و با هم راستاسازی عملکردهای حسابرسان داخلی با استانداردهای مشخص در این زمینه، شیوه‌های رفتار اخلاقی و جسورانه فارغ از فشارهای مدیریتی تقویت شده تا این موضوع باعث افزایش سطح کارآمدی آنان شود. هم‌چنین، ارتقای سطح جایگاه حسابرسان داخلی در ساختارهای سازمانی شرکت‌ها می‌تواند باعث ایجاد انگیزه‌های رفتاری و تخصصی حسابرسان شود و آن‌ها را در برابر نفوذهای احتمالی دینفعان مقاوم‌تر از قبل کند. افزون بر این، تقویت راهبردهای منابع انسانی برای رشد و توسعه خودکارآمدی حسابرسان داخلی، باعث ایجاد امید بیشتر در راستای کار راهه شغلی حسابرسان داخلی می‌شود و قابلیت‌های رفتاری و تخصصی آنان را در ارائه خدمات مشاوره‌ای به مدیران شرکت‌ها برای دستیابی به مزیت‌های رقابتی افزایش می‌دهد. بر اساس نتایج پژوهش حاضر، حسابرسان داخلی باید از طریق واحدهای بالادستی خود همچون کمیته حسابرسی و مدیر حسابرسی داخلی مورد حمایت قرار گیرند تا رفتارهای توأم با ارزش‌های حرفه‌ای را برای ارتقای سطح شفافیت بیشتر در شرکت و کاهش هزینه‌های نمایندگی ارائه کنند. هم‌چنین، بهتر است بر اساس مصوبه‌های درون‌سازمانی تلاش شود تا استقلال حسابرسان داخلی در مسیر پرتلاطم رقابتی بین شرکت‌ها حفظ شده و بر این مینا رابطه مشخص تری از گزارش‌دهی بین کمیته‌های حسابرسی و وظایف شغلی حسابرسان داخلی ایجاد شود.

فهرست منابع

- ۱) پورسعید، عباس و رحمت اله محمدی پور، (۱۳۹۸)، "امکان‌سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۱، صص ۲۲۹-۲۶۲.
- ۲) داوری، علی و آرش رضازاده، (۱۳۹۷)، "مدل‌سازی معادلات ساختاری با نرم‌افزار pls"، سازمان انتشارات جهاد دانشگاهی.
- ۳) دریایی، مجید، هاشم نیکومرام و محمد حامد خان محمدی، (۱۳۹۹)، "تأثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطاکاری سازمان در حرفه حسابرسی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۶، صص ۲۷-۵۰.
- ۴) رحمانی‌نیا، احسان و احمد یعقوب نژاد، (۱۳۹۶)، "عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی"، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۶(۲۴)، صص ۱۴۵-۱۶۶.
- ۵) صالحی، تابنده، (۱۳۹۷)، "رابطه مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و تأثیر تجربه بر آن"، اخلاق در علوم و فناوری، ۱۳(۱)، صص ۱۸-۲۶.
- ۶) علوی، معصومه، احمد یعقوب نژاد و فاضل محمدی نوده، (۱۳۹۸)، "ویژگی‌های موسسه حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی"، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۴، صص ۲۳-۵۸.
- ۷) مهدوی، غلامحسین و فهیمه ابراهیمی، (۱۳۹۳)، "ارزش‌های حرفه‌ای و ادراک اخلاقی حسابرسان داخلی دانشگاه‌های علوم پزشکی و خدمات بهداشتی درمانی ایران"، حسابداری سلامت، ۲(۳)، صص ۵۴-۶۷.
- ۸) مهدوی، غلامحسین و رضا زمانی، (۱۳۹۷)، "تأثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان بر رضایت شغلی آنان"، دانش حسابرسی ۱۸ (۷۱)، صص ۳۷-۵۶.
- 9) Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F, (2019), "Internal Audit Quality and Financial Reporting Quality: The Joint Importance of Independence and Competence", *Journal of Accounting Research*, 54(1), PP. 3–40.
- 10) Alleyne, P., Hudaib, M., & Pike, R, (2013), "Towards a Conceptual Model of Whistle-blowing Intentions among External Auditors", *The British Accounting Review*, 45(1), PP. 10–23
- 11) Amos, B., & Klimoski, R. J, (2014), "Courage Making Teamwork Work Well", *Group & Organization Management*, 39(1), PP. 110–128
- 12) Armstrong, M. B., Ketz, J. E., & Owsen, D, (2003), "Ethics Education in Accounting: Moving toward Ethical Motivation and Ethical Behavior", *Journal of Accounting Education*, 21(1), PP. 1–16

- 13) Bandura, A. (1986), "Social Foundations of thought and Action", Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- 14) Block, J., & Kremen, A. M. (1996), "IQ and Ego-resiliency: Conceptual and Empirical Connections and Separateness", *Journal of Personality and Social Psychology*, 70(11), PP. 349–361.
- 15) Burke, R. J. (2013), "Encouraging Voice: Why it Matters. In R. J. Burke & C. L. Cooper (Eds), *Voice and Whistle Blowing in Organizations: Overcoming Fear, Fostering Courage, and Unleashing Can dour*", (PP. 3–71), Edward Elgar Publishing, 374
- 16) Chemers, M. M., Watson, C. B., & May, S. T. (2000), "Dispositional Affect and Leadership Effectiveness: A Comparison of Self-esteem, Optimism, and Efficacy", *Personality and Social Psychology Bulletin*, 26(3), PP. 267–277
- 17) Cohen, J. R., Dalton, D. W., Harp, N. L. (2017), "Neutral and Presumptive Doubt Perspectives of Professional Skepticism and Auditor Job Outcomes", *Accounting, Organizations and Society*, <http://dx.doi.org/10.1016/j.aos.2017.08.003>
- 18) Everett, J., & Tremblay, M. S. (2014), "Ethics and Internal Audit: Moral Will and Moral Skill in a Heteronymous Field", *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), PP. 1–16.
- 19) Farkas, M., Hirsch, R. and Kokina, J. (2019), "Internal Auditor Communications: an Experimental Investigation of Managerial Perceptions", *Managerial Auditing Journal*, 34(4), PP. 462-485. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2018-1910>
- 20) Fredrickson, B. L., Tugade, M. M., Waugh, C. E., & Larkin, G. R. (2003), "What Good Are Positive Emotions in Crisis: A Prospective Study on Resilience and Emotions Following the Terrorist Attacks on the United States on September 11th, 2001?", *Journal of Personality and Social Psychology*, 84, PP. 365–376.
- 21) Goodwin, J., & Yeo, T. Y. (2001), "Two Factors Affecting Internal Audit Independence and Objectivity: Evidence from Singapore", *International Journal of Auditing*, 5(2), PP. 107–125.
- 22) Hannah, S. T., Avolio, B. J. (2010), "Moral Potency: Building the Capacity for Character-based Leadership", *Consulting Psychology Journal*, 62, PP. 291–310.
- 23) Hannah, S. T., & Avolio, B. J. (2013), "Moral Potency: Building the Capacity for Character-based Leadership", *Consulting Psychology Journal*, 62, PP. 291–310.
- 24) Institute of Internal Auditors (IIA), (2015), "Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK) Practitioner Study", The IIA Research Foundation. Altamonte Springs, FL: IIA. Available at: <http://www.theiia.org/CBOK>.
- 25) James, K. (2003), "The Effects of Internal Audit Structure on Perceived Financial Statement Fraud Prevention", *Accounting Horizons*, 17(4), PP. 315–327.
- 26) Keil, M., Tiwana, A., Sainsbury, R., & Sneha, S. (2010), "Toward a Theory of Whistle-blowing Intention: A Benefit-to-cost Differential Perspective", *Decision Sciences*, 41(4), PP. 787–812.
- 27) Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016), "Audit Committee–internal Audit Interaction and Moral Courage", *Managerial Auditing Journal*, 31(4–5), PP. 403–433.

- 28) Khelill, I., Akrouf, O., Hussainey, Kh., Noubbigh, H. (2018), "Breaking the Silence: An Empirical Analysis of the Drivers of Internal Auditors' Moral Courage", *International Journal Audit*, 22(2), PP. 268-284.
- 29) Khelill, I., Akrouf, O., Hussainey, Kh., Noubbigh, H. (2018), "Breaking the Silence: An Empirical Analysis of the Drivers of Internal Auditors' Moral Courage", *International Journal Audit*, 22(2), PP. 268-284.
- 30) Libby, T., & Thorne, L. (2007), "The Development of a Measure of Auditors' Virtue", *Journal of Business Ethics*, 71(1), PP. 89-99.
- 31) Lopez, S. J., O'Byrne, K. K., & Petersen, S. (2003), "Profiling Courage. In S. J. Lopez, & C. R. Snyder (Eds.), *Positive Psychology Assessment: A Hand Book of Models and Measures*", (PP. 185-197). Washington, DC: American Psychological Association.
- 32) Morales-Sánchez, R., & Cabello-Medina, C. (2013), "The Role of Four Universal Moral Competencies in Ethical Decision-making", *Journal of Business Ethics*, 116(4), PP. 717-734
- 33) O'Leary, C. and J. Stewart, (2007), "Governance Factors Affecting Internal Auditors' Ethical Decision Making: An Exploratory Study", *Managerial Auditing Journal*, 22(8), PP. 787-808.
- 34) Osswald, S., Frey, D., & Streicher, B. (2012), "Moral Courage", In E. Kals, & J. Maes (Eds.), *Justice and conflicts* (PP. 391-405). Berlin: Springer.
- 35) Parker, S. K. (1998), "Enhancing Role Breadth Self-efficacy: The Roles of Job Enrichment and other Organizational Interventions", *Journal of Applied Psychology*, 83(6), PP. 835-852.
- 36) Pury, C., Kowalski, R., & Spearman, J. (2007), "Distinctions between General and Personal Courage", *The Journal of Positive Psychology*, 2, PP. 99-114
- 37) Roussy, M., (2012), "Comment Apprécier la Compétence d'Un Auditeur Interne? Opinion des Membres du Comité d'Audit. *Télescope*, 18(3), PP. 33-51.
- 38) Sekerka, L. E., Bagozzi, R. P. (2007), "Moral Courage in the Workplace: Moving to and from the Desire and Decision to Act", *Business Ethics: A European Review*, 16, PP. 132-149.
- 39) Sekerka, L. E., Bagozzi, R. P., & Charnigo, R. (2009), "Facing Ethical Challenges In the Workplace: Conceptualizing and Measuring Professional Moral Courage", *Journal of Business Ethics*, 89(4), PP. 565-579.
- 40) Skitka, J. L. (2012), "Moral Convictions and Moral Courage: Common Denominators of Good and Evil", In M. Mikulincer, & P. R. Shaver (Eds.), *The Social Psychology of Morality: Exploring the Causes of Good and Evil* (pp. 349-365). Washington, DC: American Psychological Association.
- 41) Snyder, C. R., Simpson, S. C., Ybasco, F. C., Borders, T. F., Babyak, M. A., Higgins, R. L. (1996), "Development and Validation of the State Hope Scale", *Journal of Personality and Social Psychology*, 70 (3), PP. 321-335
- 42) Stewart, J., & Subramaniam, N. (2010), "Internal Audit Independence and Objectivity: Emerging Research Opportunities", *Managerial Auditing Journal*, 25(4), PP. 328-360

Tang, F., Yang, L. and Gan, H, (2017), "Internal Auditors' Reputation and Managers' Reliance Decision", *Managerial Auditing Journal*, 32(8), PP. 768-787.
<https://doi.org/10.1108/MAJ-04-2016-1366>

یادداشت‌ها

¹ O'Leary & Stewart

² Keil

³ Khelill

⁴ Sekerka

⁵ Morales-Sánchez & Cabello-Medina

⁶ Everett & Tremblay

⁷ Institute of Internal Auditors

⁸ Burke

⁹ Osswald

¹⁰ Lopez

¹¹ Skitka

¹² Libby & Thorne

¹³ Armstrong

¹⁴ Roussy

¹⁵ Fredrickson

¹⁶ Hannah

¹⁷ Bandura

¹⁸ Amos & Klimoski

¹⁹ Chemers

²⁰ Sekerka & Bagozzi

²¹ Alleyne

²² Abbott

²³ James

²⁴ Goodwin & Yeo

²⁵ Farkas

²⁶ Tang

²⁷ Hannah & Avolio

²⁸ Parker

²⁹ Snyder

³⁰ Block & Kremen

³¹ Cohen

³² Pury

³³ Stewart & Subramaniam