

بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان

رقیه بایرام زاده^۱، علیرضا حسن ملکی^۲، مجید تاجیک جلایری^۳

^۱ کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد واحد الکترونیکی، تهران، ایران

^۲ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد بندرگز، بندرگز، ایران

^۳ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد واحد الکترونیکی، تهران، ایران

چکیده

هدف اصلی تحقیق حاضر بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان می باشد. جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل در سال ۱۴۰۲ می باشد و براساس جدول مورگان تعداد ۲۱۰ نفر به عنوان اعضای نمونه آماری انتخاب شده است. این پژوهش از بُعد هدف «کاربردی» و از بُعد چگونگی گردآوری داده‌ها و روش کار در زمره «تحقیقات توصیفی همبستگی» قرار می‌گیرد. بدین منظور، با توجه به پیشینه نظری و تجربی موجود، پرسشنامه که ساخته محقق بوده است استفاده شد؛ و با استفاده از پرسشنامه‌ی ها مورد بررسی قرار گرفتند. بعد از توزیع و جمع‌آوری پرسشنامه‌ها مدلی پیشنهاد و با استفاده از روش مدل رگرسیون مورد آزمون قرار گرفت. نتایج در فصل چهارم نشان داد که مدل پیشنهادی با داده‌های این تحقیق برازش مناسبی دارد. بدین ترتیب براساس فرضیه پژوهش، به تحلیل رابطه بین متغیرها بر یکدیگر پرداخته شد. نتایج تحقیق نشان داد، بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

واژگان کلیدی: رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل، شجاعت اخلاقی حسابرسان

مقدمه

جایگاه اخلاقی هر حرفه‌ای برای پذیرش آن در جامعه، ضروری می‌باشد (استوارت،^۱ ۲۰۱۲). این موضوع به خصوص برای حرفه حسابداری مهم‌تر است زیرا ضعف‌های اخلاقی می‌توانند تأثیرات اقتصادی گسترده‌ای داشته و موجب آشفتگی مالی شوند. اقداماتی چون صدور آیین رفتار حرفه‌ای، راه‌اندازی کمیته‌های انضباطی و اعمال تحریم‌های حرفه‌ای، گام‌هایی هستند که این حرفه برای ترغیب اعضا به منظور فعالیت آن‌ها در جهت منافع عمومی برمی‌دارد. یک شاخه حسابرسی که به نوبه خود برای موقعیت حرفه‌ای تلاش کرده است، حسابرسی داخلی می‌باشد و مانند سایر شاخه‌های این حرفه، انجمن حسابرسان داخلی دارای آیین اخلاقی است که برای ارتقای فرهنگ اخلاقی موجود در حسابرسی داخلی طراحی شده است. این آیین بر اصولی مانند شجاعت، صداقت، بی‌طرفی، محرمانه بودن و صلاحیت تأکید می‌کند (لین و همکاران،^۱ ۲۰۱۱).

رسوایی‌ها و شایعات مالی به‌طور گسترده در رسانه‌ها مطرح شده نه تنها شرکت‌های عمومی و خصوصی بلکه دولت‌های برخی کشورها را نیز در بر گرفته است؛ علیرغم همه قوانین و اصول اخلاقی که به‌صورت رسمی تدوین شده است، رفتار اخلاقی حسابداران را مورد تردید قرار داده و اعتبار حرفه و نقش اجتماعی آن را زیر سؤال برده است (خلیل و همکاران،^۲ ۲۰۱۶). باتوجه به مطالب بیان شده در ادامه به بیان مسئله و اهمیت و ضرورت تحقیق پرداخته شده و در نهایت متغیرها و مدل مفهومی نیز ارائه شده است.

مبانی نظری تحقیق

رسوایی‌های مالی اخیر بر لزوم ایفای نقش حسابرسان داخلی در گزارش تقلب‌ها و تخلفات تأکید می‌کنند (خلیل،^۳ ۲۰۲۲؛ اولریش و همکاران،^۴ ۲۰۲۱). با این حال، تصمیم‌گیری برای گزارش تقلب کشف شده به شایستگی‌های انسانی خاص و ویژگی‌های شخصی حسابرسان داخلی بستگی دارد. در این راستا، حسینی و نوبیگ^۵ (۲۰۱۶) و اکروت، حسینی و نوبیگ (۲۰۱۸) معتقدند که شجاعت اخلاقی عاملی کلیدی است که می‌تواند نیات حسابرسان داخلی را برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی تحریک کند. با توجه به اهمیت این موضوع، درک عوامل اصلی که ممکن است رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی را تقویت کند، بسیار مهم است (خلیل،^۶ ۲۰۲۳).

ادبیات موجود در مورد ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان داخلی، فرآیندهای رشد شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را آشکار کرده است (خلیل، حسینی و همکاران،^۷ ۲۰۱۸). این امر به ویژه در اقتصادهای نوظهور که در آن حرفه حسابرسی داخلی هنوز در تلاش است تا جایگاه خود را به عنوان حرفه‌ای با حقوق و وظایف بدون قاعده پیدا کند صادق است. (خلیل و خلیف،^۸ ۲۰۲۲)؛ بنابراین، این پژوهش با بررسی تأثیر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، بر آن است تا خلأ این پژوهش را رفع کند. شایان ذکر است که مجموعه مطالعات در مورد ارزیابی حسابرسان مستقل از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی^۹ نشان دهنده بیشترین حوزه تحقیقاتی توسعه یافته و قدیمی‌ترین

¹ Lin et al.

² Khaili et al.

³ Khelil

⁴ Orlish et al.

⁵ Hoseyni et al.

⁶ Khelil

⁷ Khalil et al.

⁸ Khalil, khalif

⁹ IAF

موضوع در مطالعات تحقیقاتی حسابرسی است (بهرند و اولریش^۱، ۲۰۱۹). با این حال، تحقیقات در مورد تأثیر مثبت روابط کاری حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل اندک است (بهرند و اولریش، ۲۰۱۹؛ آلبان و گویلیام، ۲۰۱۴).

الزبان و گویلیام (۲۰۱۴) تایید می کنند که همکاری و هماهنگی بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل از دیرباز برای منافع حسابرسی سازمان و ذینفعان خارجی حائز اهمیت می باشد. نمونه هایی از این هماهنگی ها و همکاری ها شامل برنامه ریزی مشترک و تبادل اطلاعات، نظرات و گزارش ها برای تسهیل حسابرسی با کیفیت بالاتر است (خلیل، ۲۰۲۳).

با توجه به هدف تحقیق، تنها مطالعه خلیل، حسینی و همکاران (۲۰۱۸) به طور کیفی به نقش مهم رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل در ارتقاء شجاعت اخلاقی در بین حسابرسان داخلی پرداخته اند. در مصاحبه با حسابرسان داخلی توسط خلیل، حسینی و همکاران^۲ (۲۰۱۸) توضیح می دهند که همکاری قوی حسابرسان داخلی با همکاران خارجی خود باعث می شود آنها احساس اطمینان و حمایت بیشتری داشته باشند. مطالعه حاضر این پژوهش کیفی را با انجام یک تحقیق تجربی که به تأثیر رابطه کاری بین این دو گروه بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می پردازد، گسترش می دهد؛ بنابراین، سوال مطرح شده توسط این مطالعه این است: "تأثیر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی چیست؟"

بر اساس نظریه شناختی اجتماعی توسعه یافته توسط بندورا و مدل اثربخشی ادن^۳ (۲۰۰۱)، فرض کردند که همکاری قوی بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل منجر به افزایش شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می شود. بر اساس مدل حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل ادن (۲۰۰۱)، رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل ممکن است نشان دهنده یک اثربخشی خاص باشد که می تواند شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را تقویت کند (حسینی و همکاران^۴، ۲۰۱۸).

خلیل و خلیف (۲۰۲۲) است که نشان دادند عامل ترس از پیامدهای منفی دلیل اصلی شکست حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود به طور موثر است. یافته های (مورفی و آلبو^۵، ۲۰۲۲) نشان داد که رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل به طور مثبت و معناداری با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی مرتبط است؛ بنابراین، همکاری بین این دو گروه، عاملی کلیدی در تقویت رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی برای گزارش تخلفات غیرقانونی است؛ بنابراین، قانون گذاران باید مقرراتی را وضع کنند که این رابطه مشارکتی را تقویت کند تا رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی را تقویت کنند، زیرا آنها هنوز در خلأ قانونی و بدون قوانین رسمی برای تنظیم نقش ها و وظایفشان عمل می کنند (خلیل و خلیف، ۲۰۲۲).

آشکار کردن عواملی که حسابرسان داخلی را تشویق می کند سکوت خود را بشکنند و رفتار اخلاقی داشته باشند، می تواند به تحقق این هدف کمک کند. در واقع، ادبیات حسابرسی تایید می کند که یک عملکرد حسابرسی داخلی اخلاقی می تواند حاکمیت شرکتی را با گزارش بی نظمی های مالی، کاهش فساد اداری و جلوگیری از فساد کارکنان بهبود بخشد (خلیل^۶، ۲۰۲۲).

اعتقاد بر این است که گفتن حقیقت از طریق گزارش تقلب در مدیریت، اثرات مفید مختلفی نه تنها برای سازمان ها بلکه برای کل جامعه دارد. در واقع، شواهد قبلی نشان داده است که گزارش تخلف از منافع چندین ذینفع محافظت کرده است: از جمله کارکنان، مصرف کنندگان، سرمایه گذاران اقلیت و شهروندان، زیرا به شرکت اجازه می دهد به فعالیت خود ادامه دهد و از

¹ Behrand & Olrsh & Alzaban, Goylam

² Khalil et al.

³ Adan

⁴ Khalil & Khalif

⁵ Morfi

⁶ Khelil

ورشکستگی جلوگیری کند. (بندر و کیسفالوی^۱، ۲۰۱۹). با توجه به موارد مطرح شده هدف تحقیق پاسخگویی به این سوال است که:

آیا بین رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد؟

پیشینه تحقیق

عیدی وند وهمکاران (۱۴۰۲) در تحقیقی با عنوان، بررسی تاثیر همکاری حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بیان کردند، رفتارهای اخلاق حرفه ای و استانداردهای حسابرسی داخلی به عنوان ابزار، نقش افشای کننده حقایق در سازمان ها را ایفاء می کند؛ اما عملیات حسابرسی داخلی در زمانی که افشای نتایج حسابرسی تاثیر منفی در عملکرد شرکت داشته باشد، همچنان با تعارض اخلاقی مواجه است. در این راستا شجاعت اخلاقی و ارتقای آن به عنوان عنصر تاثیرگذار مورد توجه قرار می گیرد هدف این مقاله بررسی تاثیر همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارشگری نتایج رسیدگی ها می باشد. پژوهش حاضر از منظر هدف کاربردی و ازلحاظ روش و ماهیت توصیفی پیمایشی و نمونه آماری پژوهش را ۲۶۳ نفر از حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران در سال ۱۴۰۱ تشکیل می دهند. داده های پژوهش از طریق پرسشنامه ساختاریافته و محقق ساخته جمع آوری و تجزیه و تحلیل فرضیه ها با استفاده از روش مدل سازی معادلات ساختاری و حداقل مربعات جزئی^۲ و با نرم افزار Smart-pls انجام شده است. یافته ها حاکی از آن است که همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب مدیریت و رفتارهای غیراخلاقی تاثیر مثبت و معنی داری دارد. همچنین نتایج پژوهش آگاهی استانداردارگذاران را برای وضع مقرراتی افزایش می دهد که همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل برای ترویج شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را تقویت می کند و باعث کاهش تقلب و بهبود عملکرد شرکت ها می گردد.

اسدی وهمکاران (۱۴۰۱) در تحقیقی با عنوان ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بیان کردند، اثربخشی مفهومی مهم و قابل توجه در ارزیابی عملکرد هر بخش یا واحدی از سازمان جهت دستیابی به اهداف با صرف کمترین منابع است. آوای سازمانی به عنوان یک عامل محرک یا بازدارنده در کارکردهای شغلی محسوب می شود که اگر با شناخت کافی از ویژگی های فردی و محتوای عملکردی سازمان همراه باشد، می تواند موجب اثربخشی بیشتر در عملکردهای فردی گردد. لذا، هدف این پژوهش ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می باشد. این پژوهش از نظر روش شناسی بر مبنای نتیجه، توسعه ای است و از نظر نوع داده، پژوهش در دسته پژوهش های ترکیبی (کیفی و کمی) قرار می گیرد. به طوریکه در بخش کیفی پژوهش از طریق تحلیل های فراترکیب و دلفی تلاش گردید تا مولفه های شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی جهت ارتقای اثربخشی ابتدا مورد غربالگری نظری قرار گیرند و سپس براساس تحلیل دلفی، حد کفایت نظری آنان مشخص شود. در بخش کمی پژوهش نیز تلاش شد تا مولفه های تایید شده از بخش کیفی، طی فرآیند تحلیل مدل فراگیر ساختاری تفسیری، اولویت بندی شوند تا براساس آن تاثیرگذارترین مولفه های شناسایی شده مشخص شود. جامعه هدف در این پژوهش در بخش کیفی شامل ۱۲ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی بودند و در بخش کمی ۲۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران بودند. نتایج نشان داد، تاثیرگذارترین عامل شجاعت اخلاقی در اثربخشی حسابرسی داخلی، ادراک مثبت؛ خودکارآمدی و منبع کنترل درونی می باشد که در سطح سوم ارزیابی ماتریسی قرار گرفته اند. این نخستین پژوهشی است که به طور مصداقی با تمرکز بر ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی انجام می شود.

¹ Bender & kisvani.

² PLS-SEM

خلیل^۱ (۲۰۲۳). در تحقیقی با عنوان، رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی: شواهد تونس بیان کردند، هدف این مقاله بررسی ارتباط همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب مدیریت در کشور تونس می باشد. داده‌ها از ۱۶۳ حسابرس داخلی شاغل در شرکت‌های تونس جمع‌آوری شده و از مدل معادله ساختاری حداقل مربعات جزئی^۲ برای آزمون فرضیه مبنی بر تأثیر همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی استفاده می‌شود. نتایج این مطالعه تأثیر مثبت رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی مدیریت را تایید می‌کند. نتایج گزارش شده، آگاهی قانون گذاران تونس را برای تدوین قوانین افزایش می‌دهد که منجر به بهبود همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل شده و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را تقویت می‌کند و در پی آن تقلب را محدود کرده و عملکرد سازمانی را در کشور تونس بهبود می‌بخشد.

خلیل و خلیف (۲۰۲۲) نشان می‌دهند که ترس از پیامدهای منفی دلیل اصلی قصد حسابرسان داخلی برای اولویت دادن به منافع مدیران نسبت به سایر ذینفعان است. این نتیجه گیری بر نقش مهم شجاعت اخلاقی در شکستن سکوت حسابرسان داخلی و رفتار اخلاقی با گفتن حقیقت در مورد تقلب مدیریت تاکید می‌کند.

عبدل خلیق، اسنوبال و راگ^۳ (۲۰۲۱) در مقاله‌ای تحت عنوان تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه‌ریزی حسابرسی مستقل، روش پردازش الکترونیکی داده‌ها و همچنین دو متغیر سازمانی را بر برنامه‌ریزی کار حسابرسی مورد بررسی قرار دادند. نتایج بررسی‌های ایشان نشان می‌دهد سطح سازمانی که حسابرسان داخلی نسبت به آن گزارش می‌دهند مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر برنامه حسابرسی می‌باشد. به عبارتی با افزایش بی‌طرفی حسابرسان داخلی می‌توان میزان اتکا به ایشان را افزایش داد.

نوع پژوهش

این پژوهش با توجه به ماهیت، از نوع تحقیقات کاربردی است. از نظر فرایند اجرای پژوهش، پژوهشی کیفی است؛ یعنی عبارت از مجموعه فعالیت‌هایی (چون مشاهده، مصاحبه و شرکت گسترده در فعالیت‌های پژوهشی) است که هر کدام به نحوی محقق را در کسب اطلاعات دست اول، درباره موضوع مورد تحقیق یاری می‌دهند. از نظر هدف، توصیفی - همبستگی است. همچنین از نظر زمان انجام پژوهش، از نوع مقطعی است؛ زیرا در مقطع خاصی از زمان و از طریق نمونه‌گیری از جامعه انجام شده است. چارچوب نظری و پیشینه پژوهش نیز از راه قیاسی و جمع‌آوری داده‌ها و نتیجه‌نهایی برای آزمون رد یا پذیرش فرضیه‌ها، از راه استقرایی و از طریق پرسش‌نامه انجام گردیده است. از آنجایی که این پژوهش در یک محیط واقعی انجام شده است، جزء تحقیقات میدانی به حساب می‌آید. قلمرو زمانی پژوهش نیز، سال ۱۴۰۲ است.

جامعه و نمونه آماری

جامعه آماری این پژوهش شامل حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل در سال ۱۴۰۲ می‌باشد. روش نمونه‌گیری احتمالی و تصادفی ساده مورد استفاده قرار می‌گیرد و حجم نمونه با توجه به جامعه محدود و محاسبات نمونه کوکران 210 نفر مشخص شد.

از آنجائیکه جامعه آماری این تحقیق محدود است، بنابراین از فرمول کوکران در تعیین حجم نمونه استفاده می‌شود.

$$n = \frac{Z_{1-\alpha}^2 P q}{\varepsilon^2}, (\varepsilon = 0.5) \quad \text{حداکثر واریانس} = 0.25$$

¹ Khelil

² PLS-SEM

³ Abdel-Khalik, Snowball & Wragge

$$n \geq (0.25 \times 1.96^2) / (0.05)^2$$

از این رو تعداد حجم نمونه ۲۱۰ نفر می باشد؛ که ۱۱۶ نفر حسابرسان داخلی ومابقی حسابرسان مستقل می باشند.

ابزار گردآوری داده‌ها

اطلاعات موردنیاز برای انجام پژوهش را به طرق مختلف می توان جمع‌آوری نمود. ابزارهای گوناگونی مانند مشاهده، مصاحبه، پرسش‌نامه و اسناد و مدارک و غیره برای به‌دست‌آوردن داده‌ها وجود دارد. انتخاب ابزار یا روشی که بتوان اطلاعات مناسبی را برای قبول یا رد یک فرضیه جمع‌آوری نمود از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. هر پژوهشگر باید باتوجه‌به ماهیت مسئله و فرضیه‌های طراحی شده یک یا چند ابزار را انتخاب نماید و پس از کسب شرایط لازم در مورد اعتبار این ابزارها، از آن‌ها در جهت جمع‌آوری داده‌ها بهره جوید تا در نهایت از طریق پردازش و تحلیل این داده‌ها، بتواند در مورد فرضیه‌ها قضاوت نماید. مهم‌ترین روش‌های گردآوری داده‌ها در این پژوهش بدین شرح است:

مطالعات کتابخانه‌ای

از طریق این نوع مطالعه داده‌های ثانوی به دست می‌آیند که پیش از آغاز تحقیق توسط پژوهشگر بررسی می‌شوند. منابع این داده‌ها عبارت‌اند از: داده‌های موجود در اسناد گذشته، آمارهای رسمی، آمارهای غیررسمی و اسناد و مدارک سازمانی. برای جمع‌آوری اطلاعات مربوط به ادبیات این پژوهش و مباحث نظری مرتبط با موضوع از روش مطالعات کتابخانه‌ای (کتب و مقالات انگلیسی و فارسی، پایان‌نامه‌ها، سایت‌های اینترنتی) استفاده شده است.

مطالعات میدانی

روش دیگری که در این پژوهش مورد استفاده قرار می‌گیرد، روش میدانی با استفاده از پرسش‌نامه است، باتوجه‌به اینکه پرسش‌نامه یکی از ابزارهای رایج تحقیق و روشی برای کسب داده‌های پژوهش است، پژوهشگر در این پژوهش به‌منظور دستیابی به حقایق مربوط به حال و پیش‌بینی وقایع آینده از پرسش‌نامه استفاده نموده است که به علت یکنواختی آن برای همه آزمودنی‌ها، آسان و راحت بوده، چرا که از پاسخگو خواسته می‌شود به‌جای انشای پاسخ، تنها یک علامت در مقابل یکی از پاسخ‌های پیش‌بینی شده بگذارد.

پرسش‌نامه پژوهش حاضر شامل دو بخش اصلی است. بخش اول مشخصات جمعیت‌شناختی مربوط به نمونه آماری و بخش دوم سؤالات اصلی پژوهش برای سنجش متغیرها است. مشخصات جمعیت‌شناختی شامل جنسیت، سطح تحصیلات، سابقه کار و مرتبه شغلی است

در بخش سؤالات اصلی پژوهش نیز تعداد ... سؤال برای سنجش کل متغیرهای پژوهش استفاده شد. لازم به ذکر است که در این پژوهش هیچ پرسش‌نامه‌ای طراحی نشده و از پرسش‌نامه‌های استاندارد زیر بهره‌گرفتن شده است.

متغیر وابسته: شجاعت اخلاقی (COURAGE)

این مقاله با پیروی از خلیل (۲۰۲۲)، از مقیاس پنج گویه ای شجاعت اخلاقی مطرح شده توسط آوولیو و هانا^۱ (۲۰۱۰) برای ارزیابی شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی استفاده کرده است. مقیاس شجاعت اخلاقی آوولیو و هانا (۲۰۱۰) سطح بالایی از روایی و پایایی سازه را در مطالعات تجربی قبلی نشان داده است. از شرکت کنندگان خواسته خواهد شد که بر اساس مقیاس پنج نمره لیکرت از ۱ (کاملاً مخالفم) تا ۵ (کاملاً موافقم) به این ۵ سوال پاسخ دهند. در نهایت پاسخ حاصل از سوالات ۱ تا ۵ به عنوان متغیر شجاعت اخلاقی در نظر گرفته خواهد شد.

متغیر مستقل: رابطه بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل (RELEX)

این مقاله با پیروی از خلیل (۲۰۲۲) از مقیاس ۹ گزینه ای برای سنجش رابطه بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل استفاده خواهیم کرد. از شرکت کنندگان خواسته شد تا میزان موافقت خود را (از "۱ = کاملاً مخالفم" تا "۵ = کاملاً موافقم") ارزیابی کنند با این هدف که هر عبارت، نگرش آنها نسبت به حسابرسان خارجی، بحث در مورد طرح حسابرسی، بحث در مورد منافع متقابل، به اشتراک گذاری برگه تعرفه کار، اتکای حسابرسان خارجی به کار حسابرسی داخلی، دفعات برگزاری جلسات و بهبود روابط بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل توسط مدیریت را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهد. در نهایت پاسخ حاصل از سوالات ۶ تا ۱۴ به عنوان متغیر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل در نظر گرفته خواهد شد.

روش تجزیه و تحلیل داده‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌ها در دو بخش آمار توصیفی و استنباطی انجام شده است که در بخش آمار توصیفی از شاخص‌های مرکزی میانگین و میانه و شاخص پراکندگی انحراف معیار استفاده شده است. در بخش آمار استنباطی از رگرسیون چندمتغیره با استفاده از داده‌های ترکیبی استفاده شده است. انگیزه اصلی در ترکیب داده‌های مقطعی و سری زمانی، فراهم کردن استنباط و پیش‌بینی کارا تر می‌باشد.

در این تحقیق برای تجزیه و تحلیل داده‌های تحقیق و آزمون فرضیات تحقیق از روش‌های آماری به دو شکل توصیفی و استنباطی استفاده خواهد شد که در ابتدا با استفاده از آمار توصیفی به تبیین و توصیف ویژگی‌های جمعیت‌شناختی داده‌ها پرداخته می‌شود و سپس برای برآورد پارامترها و بررسی آزمون فرضیات تحقیق، از آزمون همبستگی اسپیرمن و آزمون‌های تحلیل عاملی و نرم‌افزارهایی مثل معادلات ساختاری مثل Amos و PLS و ... جهت آزمون فرضیه‌ها استفاده خواهد شد. در راستای برآورد مدل ساختاری پژوهش، در بخش مدل ساختاری برعکس مدل‌های اندازه‌گیری به متغیرهای آشکار نخواهیم پرداخت و فقط متغیرهای پنهان پژوهش به همراه ارتباط بین این متغیرها مورد بررسی قرار می‌گیرد. معیار اول برآورد مدل ساختاری، محاسبه مقدار ضریب تعیین تعدیل‌شده مرتبط با متغیر وابسته است و دومین معیار آن بررسی برازش مدل ساختاری در پژوهش است که میزان متغیرهای درون‌زای مدل را بیان می‌کند که با نماد Q2 نشان داده می‌شود و بیانگر این مطلب است که مدل ارائه شده از قدرت کافی برخوردار است یا خیر. پس از این‌که به بررسی تخمین مدل‌های اندازه‌گیری و مدل‌های ساختاری پژوهش پرداخته شد به مدل کلی معادلات ساختاری بر اساس معیار نیکویی برازش که با نماد (GOF) نشان داده می‌شود مورد بررسی قرار می‌گیرد.

¹ Hana et al.

آمار توصیفی متغیرهای جمعیت‌شناختی تحقیق

به منظور شناخت بهتر جامعه‌ای که در پژوهش مورد مطالعه قرار گرفته است، قبل از تجزیه و تحلیل داده‌های آماری لازم است این داده‌ها توصیف شوند. همچنین توصیف آماری داده‌ها، گامی در جهت تشخیص الگوی حاکم بر آنان و پایه‌ای برای تبیین روابط متغیرهایی است که در پژوهش بکار می‌روند.

جنسیت

جدول ۱- فراوانی گروه‌های جنسیت

| جنسیت | فراوانی | درصد فراوانی | درصد فراوانی تجمعی |
|--------|---------|--------------|--------------------|
| زن | ۷۶ | ٪۳۶ | ٪۳۶ |
| مرد | ۱۳۴ | ٪۶۴ | ٪۱۰۰ |
| جمع کل | ۲۱۰ | ٪۱۰۰ | |

همانطور که در جدول شماره (۱) مشاهده می‌شود، ۳۶ درصد پاسخ‌دهندگان زن و ۶۴ درصد مرد هستند. نمودارهای فراوانی و درصد فراوانی مربوط به جنسیت در ذیل آمده است.

- سن

جدول ۲- فراوانی گروه‌های سن

| سن | فراوانی | درصد فراوانی | درصد فراوانی تجمعی |
|------------------|---------|--------------|--------------------|
| کمتر از ۳۰ سال | ۸۳ | ٪۴۰ | ٪۴۰ |
| بین ۳۰ تا ۴۰ سال | ۹۴ | ٪۴۵ | ٪۸۴ |
| بالاتر از ۴۰ سال | ۳۳ | ٪۱۶ | ٪۱۰۰ |
| جمع کل | ۲۱۰ | ٪۱۰۰ | |

همانطور که در جدول شماره (۲) مشاهده می‌شود از میان پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از لحاظ سن، ۴۰ درصد کمتر از ۳۰ سال، ۴۵ درصد بین ۳۰ تا ۴۰ سال و ۱۶ درصد بالاتر از ۴۰ سال بوده‌اند.

مدرک تحصیلی

جدول ۳- فراوانی گروه‌های تحصیلی

| مدرک تحصیلی | فراوانی | درصد فراوانی | درصد فراوانی تجمعی |
|---------------------|---------|--------------|--------------------|
| فوق دیپلم | ۴ | ٪۲ | ٪۲ |
| لیسانس | ۶۹ | ٪۳۳ | ٪۳۵ |
| فوق لیسانس و بالاتر | ۱۳۷ | ٪۶۵ | ٪۱۰۰ |
| جمع کل | ۲۱۰ | ٪۱۰۰ | |

همانطور که در جدول شماره (۳) مشاهده می‌شود از میان پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه از لحاظ مدرک تحصیلی، ۲ درصد فوق دیپلم، ۳۳ درصد لیسانس و ۶۵ درصد فوق لیسانس و بالاتر بوده‌اند.

بررسی مدل نظری تحقیق

در انجام تحلیل عاملی، ابتدا باید از این مسأله اطمینان حاصل شود که آیا می‌توان داده‌های موجود را برای تحلیل مورد استفاده قرار داد یا نه؟ بنابراین در ابتدا به بررسی مناسب بودن داده‌ها برای تحلیل عاملی می‌پردازیم. روش‌های مختلفی برای این کار وجود دارد که از جمله آنها می‌توان به محاسبه مقدار KMO اشاره کرد که مقدار آن همواره بین ۰ تا ۱ در نوسان است. در صورتی که مقدار KMO کمتر از ۰,۵۰ باشد، داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب نخواهد بود و اگر مقدار آن بین ۰,۵۰ تا ۰,۶۹ باشد، می‌توان با احتیاط بیشتر به تحلیل عاملی پرداخت، ولی در صورتی که مقدار آن بزرگتر از ۰,۷ باشد، همبستگی‌های موجود در بین داده‌ها برای تحلیل عاملی مناسب خواهد بود.

از سوی دیگر برای اطمینان از مناسب بودن داده‌ها مبنی بر اینکه ماتریس همبستگی‌هایی که پایه تحلیل قرار می‌گیرد، در جامعه برابر با صفر نیست، از آزمون بارتلت استفاده شده است؛ به عبارت دیگر با استفاده از آزمون بارتلت می‌توان از کفایت نمونه‌گیری اطمینان حاصل کرد. نتایج حاصل که در جدول شماره (۴) نشان داده شده است، نشانگر مناسب بودن همبستگی‌های موجود بین داده‌ها برای تحلیل عاملی و کفایت نمونه‌گیری است، از این رو می‌توان به تحلیل عاملی اقدام کرد.

جدول ۴- آزمون KMO و بارتلت

| | | |
|--------------|----------------|----------|
| آزمون KMO | آماره KMO | ۰,۸۳۹ |
| آزمون بارتلت | آماره χ^2 | ۶۸۹۶,۲۰۳ |
| | درجه آزادی | ۴۰۶ |
| | سطح معنی‌داری | ۰,۰۰۰ |

با توجه به عدد KMO (بزرگتر از ۰,۷) و عدد معنی‌داری آزمون بارتلت ($\text{sig} < 0,05$) می‌توان گفت که داده‌ها برای اجرای تحلیل عاملی مناسب است و از شرایط مورد نیاز برخوردار است.

توصیف متغیرهای پژوهش

با توجه به جدول شماره (۵) آمار توصیفی کلیه متغیرهای تحقیق از نظر شاخص‌های آماری به شرح جدول زیر می‌باشد.

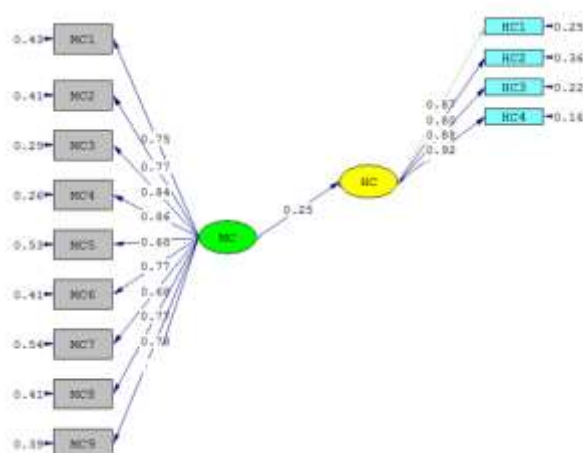
جدول ۵- آمار توصیفی متغیرهای تحقیق

| متغیر | نشان اختصاری | مشاهده | کمترین | بیشترین | میانگین | انحراف معیار |
|---------------------------------------|--------------|--------|--------|---------|---------|--------------|
| رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی | MC | ۲۱۰ | ۱,۰۰ | ۵,۰۰ | ۳,۲۰۱ | ۰,۸۹۴ |
| شجاعت اخلاقی | HC | ۲۱۰ | ۱,۰۰ | ۵,۰۰ | ۳,۳۵۸ | ۰,۹۵۴ |

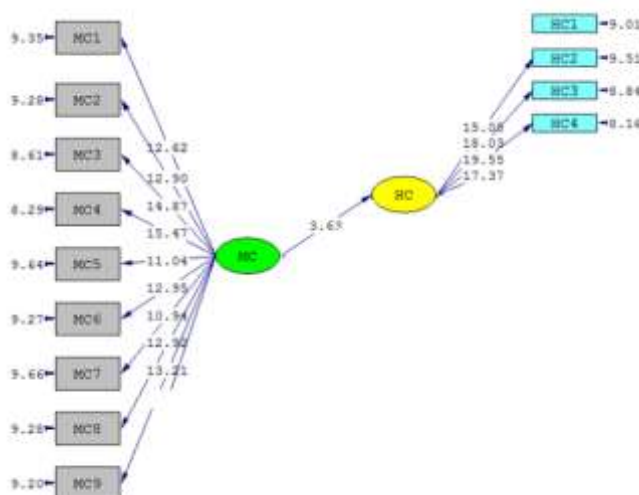
با توجه به جدول آمار توصیفی متغیرهای تحقیق میزان رهمابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی و شجاعت اخلاقی در حد متوسطی ارزیابی شده‌است؛ زیرا میانگین پاسخ‌های به دست آمده از سؤالات این متغیرها در حد ۳ می‌باشد.

آزمون فرضیات تحقیق

در این قسمت به بررسی آزمون فرضیات تحقیق با استفاده از نرم افزار لیزرل می‌پردازیم.



شکل ۱- مدل ساختاری تحقیق در حالت استاندارد



شکل ۲- مدل ساختاری تحقیق در حالت معناداری

برای برآورد مدل از روش حداکثر احتمال و به منظور بررسی برازش مدل از شاخص نسبت مجذور خی دو بر درجه آزادی $(\frac{\chi^2}{df})$ ، شاخص برازش تطبیقی (CFI)، شاخص برازندگی (GFI)، شاخص تعدیل برازندگی (AGFI)، شاخص نرم شده برازندگی (NFI)، شاخص نرم نشده برازندگی (NNFI) و خطای ریشه میانگین مجذورات تقریب (RMSEA) استفاده شد.

در جدول زیر ضرایب مسیر و معناداری بین متغیرهای پژوهش آمده است. همانطور که مشاهده می‌شود، ضرایب مسیر برای هر شش رابطه در سطح ۰,۰۵ (t بزرگتر از ۱,۹۶ و t کوچکتر از -۱,۹۶) معنادار بدست آمده است.

جدول ۶- نتایج رابطه مستقیم و ضرایب معناداری فرضیات مدل پژوهش

| نتیجه آزمون | معناداری | ضریب مسیر | نشان | مسیر |
|----------------|----------|--------------|--------------|--|
| قبول | ۳,۶۳ | ۰,۲۵ | MC --- HC | رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل ---- شجاعت اخلاقی حسابرسان |

نتایج فرضیات تحقیق:

فرضیه اول:

H0: بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود ندارد.

H1: بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد.

مطابق جدول شماره (۶) می‌توان گفت ضریب مسیر رابطه میان رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان ۰,۲۵ است. آماره تی برای این ضریب نیز ۳,۶۳ است و مقدار آن بالاتر از آستانه معنی‌داری یعنی ۱,۹۶ بدست آمده است. لذا فرض H0 رد و فرض H1 تأیید می‌شود؛ بنابراین می‌توان نتیجه گرفت بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. نتایج این مطالعه تأثیر مثبت رابطه کاری بین حسابرسان

داخلی و حسابرسان مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی مدیریت را تایید می کند

آزمون فرضیه اول نشان داد که؛ بین رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. نتایج حاصل از آزمون فرضیه نشان داد که همکاری بین حسابرسان داخلی با همتایان مستقل خود بر شجاعت اخلاقی آنها تأثیر مثبت و معنی داری دارد. این یافته با مبانی نظری و پژوهش های انجام شده توسط خلیل و همکاران (۲۰۱۸) که همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل را به عنوان ابزاری در جهت شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی در سازمانها توصیف می کند، همراستا می باشد. همچنین نتیجه ما نیز در راستای گزارش به رودی (۲۰۱۲) است که استدلال می کند ارتباط و همکاری بین دو گروه می تواند منجر به افزایش تشخیص تقلب، شفافیت و ایجاد اعتماد بیشتر گردد. یافته های این مطالعه را می توان با تفسیر اولیری و استوارت (۲۰۰۷) توضیح داد که حسابرس مستقل به عنوان یک جز اساسی و مهم حاکمیت شرکتی میتواند بر تصمیم گیری، قضاوت و ارزیابی اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر بگذارد. در مجموع، این مطالعه شواهد قبلی در مورد همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل و قدرت عملکرد حسابرسی داخلی را تایید می کند (پیکه و همکاران ۲۰۱۶، ماتز زین و همکاران ۲۰۰۶). علاوه بر این، یافته ها از فرضیات نظریه شناختی اجتماعی حمایت می کند به این معنی که کارآمدی یک جز حیاتی از انگیزش کارکنان را نشان می دهد زیرا رفتار، انتظارات، آرمانها و اهداف آنها، نتایج و ادراک فرصت ها در محیط اجتماعی را تحت تأثیر قرار می دهد (ادن و همکاران ۲۰۱۰، آگراس و کوتکه ۲۰۲۱) نتایج این فرضیه با تحقیق آلزبان و گوئیلام^۱ (۲۰۱۴)، رودی (۲۰۱۲) خلیل، حسینی و همکاران^۲ (۲۰۱۸) خلیل^۳ (۲۰۲۳). مطابقت دارد.

پیشنهادها

با توجه به نتایج فرضیه اول مبنی بر تأثیر مستقیم رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان توصیه می شود با توجه به اینکه، نتایج این مطالعه تأثیر مثبت رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی مدیریت را تایید می کند. توصیه می شود قانون گذاران برای تدوین قوانین مربوط به بهبود همکاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل اقدام نمایند. همچنین شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را تقویت کنند تا در پی آن تقلب محدود شده و عملکرد سازمانی را بهبود بخشد. پیشنهاد می شود، استانداردهای حرفه ای مورد توجه قرارگیرد، چراکه این استانداردها نشان می دهند که روابط کاری بین طرفین حسابرسی مربوطه باید شامل به اشتراک گذاری اطلاعات و هماهنگی فعالیت ها باشد که در نتیجه امکان کمک به حسابرسان داخلی در انجام اهداف خود و ارائه خدمات بهتر به سازمان را فراهم می کند. علاوه بر این، اطاعات ارائه شده توسط حسابرس داخلی به همتای خارجی خود، امکان کمک در ارائه یک نظر حسابرسی با کیفیت بالاتر و احتمالاً یک نظر با کارایی منبع بیشتر را فراهم می کند.

پیشنهاد می شود پژوهش های بیشتری برای بررسی تاثیر دیگر عوامل داخلی و خارجی مانند ارتباط با مدیرعامل، آموزش اخلاق، مدرک تحصیلی، هویت اجتماعی و ویژگی های شخصیتی انجام شود و همچنین نتایج آن با نتایج پژوهش حاضر مقایسه شود.

بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان

¹ alziyan

² Khalil et al.

³ Khelil

بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان با نقش میانجی توانمندسازی حسابرسان

منابع

۱. ارباب سلیمانی، عباس؛ نفری، محمود. (مترجم). ۱۳۹۴. اصول حسابداری، جلد اول، چاپ هفدهم، تهران: انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابداری سازمان حسابداری.
۲. انصاری، عبدالمهدی؛ شفیعی، حسین. ۱۳۸۸. بررسی تاثیر متغیرهای حسابداری داخلی بر برنامه حسابداری. بررسی‌های حسابداری و حسابداری، دوره ۱۶، شماره ۵۸، زمستان ۱۳۸۸، ص ص ۲۱ تا ۳۴.
۳. پاکروان، لقمان. ۱۳۹۶، حسابداری معیاری برای بیان واقعیت‌های اقتصادی، روزنامه دنیای اقتصاد، شماره ۲۸۵۸، صفحه ۹.
۴. حساس یگانه، یحیی؛ علوی طبری، سید حسین. ۱۳۸۲. رابطه بین منابع صرف شده برای حسابداری داخلی و مخارج حسابداری مستقل. مطالعات حسابداری، شماره ۴، ص ص ۷۱ تا ۹۶.
۵. حساس یگانه، یحیی؛ خالقی، احمد. ۱۳۸۳. فاصله انتظارتی بین حسابرسان و استفاده‌کنندگان از نقش اعتبار دهی حسابرسان مستقل. مجله بررسی‌های حسابداری و حسابداری، سال یازدهم، شماره ۳۵.
۶. حساس یگانه یحیی، فلسفه حسابداری، انتشارات علمی و فرهنگی، ۱۳۹۴
۷. حافظ نیا، محمدرضا. ۱۳۸۵. مقدمه‌ای بر روش تحقیق در علوم انسانی، چاپ دوازدهم. تهران: سازمان مطالعات و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت) (۱۳۸۳). میزگرد حسابداری داخلی، مجله حسابرس، شماره ۲۴، صفحات ۲۴ تا ۳۶
۸. جبار زاده، سعید؛ نجات بخش، حسین؛ سلیمانی، بهزاد؛ تدین، شهاب. ۱۳۹۶. اهمیت حسابداری داخلی، گامی در جهت افزایش قابلیت اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، فصلنامه حسابدار رسمی، شماره ۱۶، ص ص ۷۶ تا ۸۴.
۹. رجبی، رشیدالدین؛ صابری، مریم. ۱۳۹۶. ساختار گزارشگری مالی و گزارش حسابرس. مجله حسابرس، شماره ۶۲، ص ص ۱۱۱-۱۱۸
۱۰. رحیمیان، نظام‌الدین؛ توکل نیا، اسماعیل. ۱۳۹۶. نقش حسابداری داخلی در کیفیت سیستم کنترل داخلی. مجله حسابرس، شماره ۵۹، ص ص ۱۰۴-۱۱۳
۱۱. سازمان حسابداری، ارزیابی کار واحد حسابداری داخلی، استاندارد حسابداری شماره ۶۱۰ (http://www.iacpa.ir/۱۳۸۹)
۱۲. عالی نژاد، احمد (۱۳۹۸). «ترجمه» استانداردهای بین‌المللی حسابداری داخلی نسخه ۲۰۱۱.
۱۳. قره خانی، محسن. (۱۳۹۸). جایگاه حسابداری، <http://www.mefa.ir>.
۱۴. میر آقایی، مهتاب سادات. ۱۳۹۶. نقش حسابداری داخلی در حاکمیت شرکتی، مجله حسابرس، شماره ۶۲، ص ص ۶-۱
۱۵. نیکبخت، محمدرضا؛ معاذی نژاد، محمد. ۱۳۹۷. عوامل موثر بر اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، دو فصلنامه تحقیقات مالی، دوره ۱۰، شماره ۲۶.
۱۶. نیکخواه آزاد، علی. (۱۳۷۹). بیانیه مفاهیم بنیادی حسابداری. نشریه شماره ۱۲۱، چاپ دوم، انتشارات سازمان حسابداری

17. Abdulrahman A.M. Al-twajry & John A. Brierly & David R.Gwilliam(2004), An Examination of the Relationship between Internal and External Audit in the Saudi Arabian Corporate Sector, Managerial Auditing Journal, Vol. ۱۹No..۷

18. DeZoort, F.T. Hermanson, D.R. Archambeault, D.S. & Reed, S.A. (2015). Audit Committee Effectiveness: A synthesis of the empirical audit committee literature. *Journal of Accounting Literature*, 21.
19. Felix, W. Gramling, A. A. & Maletta, M, J. (2016). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39, PP. 250-274.
20. Felix, W. Gramling, A. A. & Maletta, M, J. (2016). The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. *Journal of Accounting Research*, 39, PP. 250-274.
21. Hannah, S. T. Sweeney, P. J. & Lester, P. B. (2010). The courageous mindset: A dynamic personality system approach to courage. In C. Pury, & S. Lopez (Eds), *The psychology of courage: modern research on an ancient virtue* (pp. 125–148). Washington, DC: American Psychological Association
22. Imen Khelil, 2022, The working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors: Tunisian evidence, *Internal and external auditors*
23. Krishnamoorthy, G. (2015, March). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 21, PP. 95-121.
24. Rusak, A. & Johnson, R. (2007). *The Responsibilities of Audit Committees*, in Jonson, R. (Ed.), *Readings in Auditing*. John Wiley & Sons Australia Ltd, Milton Qld.
25. Walumbwa, F. O. Cropanzano, R. & Goldman, B. M. (2011). How leader-member exchange influences effective work behaviors: Social exchange and internal-external efficacy perspectives. *Personnel Psychology*, 64(3), 739–770.