

تأثیر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی با رابطه کاری قوی بین آن‌ها و

حسابرسان مستقل

نعمت رستمی مازویی^۱ | اسکینه میارکیانی^۲

۳

سال دوم

بهار و تابستان ۱۴۰۴

مقاله پژوهشی

تاریخ دریافت:

۱۴۰۴/۰۱/۱۲

تاریخ پذیرش:

۱۴۰۴/۰۴/۱۷

صص: ۷۲-۵۱

شاپا چاپی:

شاپا الکترونیکی:

DOR:

چکیده

هدف این پژوهش بررسی تأثیر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی با رابطه کاری قوی بین آن‌ها و حسابرسان مستقل است. پژوهش حاضر به لحاظ هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و شیوه جمع‌آوری اطلاعات، توصیفی — پیمایشی است. جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر شامل حسابرسان داخلی شاغل در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران که برابر با ۲۲۰۴ نفر می‌باشند و بر اساس جامعه در دسترس و فرمول کوکران ۳۲۷ نفر به عنوان نمونه انتخاب و به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده است. ابزار گردآوری در تحقیق حاضر پرسشنامه خلیل (۲۰۲۲) است. برای تجزیه و تحلیل از نرم‌افزار SPSS و معادلات ساختاری PLS استفاده شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه معناداری وجود دارد و با توجه به مقدار ۰/۶۱۰ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد؛ بنابراین می‌توان شجاعت رفتاری حسابرسان داخلی را با تقویت رابطه آن‌ها با حسابرسان مستقل بهبود بخشید.

کلیدواژه‌ها: شجاعت اخلاقی، حسابرس داخلی و حسابرس مستقل.

۱. نویسنده مسئول: گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران

nemat.rostami@iaui.ir

۲. گروه حسابداری، واحد چالوس، دانشگاه آزاد اسلامی، چالوس، ایران. nemat.rostami@iaui.ir

مقدمه

رسوایی‌های مالی اخیر بر لزوم ایفای نقش حسابرسان داخلی در گزارش تقلب‌ها و تخلفات تأکید می‌کنند (خلیل و همکاران ۱، ۲۰۱۸؛ خلیل، ۲۰۲۲؛ اولریش و همکاران ۲، ۲۰۲۱؛ چریست و همکاران ۳، ۲۰۲۱). با این حال، تصمیم‌گیری برای گزارش تقلب کشف‌شده به شایستگی‌های انسانی خاص و ویژگی‌های شخصی حسابرسان داخلی بستگی دارد. در این راستا، خلیل و همکاران (۲۰۱۶) و خلیل و همکاران (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.

شجاعت یک ویژگی ضروری برای رفتار اخلاقی در محیط‌های سازمانی است که در نهایت افراد را به شجاعت اخلاقی در کار یعنی همان عاملی که باعث می‌شود افراد در حرفه خود در مسیر درست حرکت کرده و اخلاقی عمل کنند رهنمون خواهد کرد بنابراین، در محیط کار شجاعت اخلاقی نقطه ایست که مدیران، مخاطرات را با تمایل و آمادگی ذهنی لازم برای پذیرش آن‌ها در چارچوب اصول می‌پذیرند تا اخلاقیات قربانی نشود این همان ویژگی است که از آن به‌عنوان شجاعت اخلاقی حرفه‌ای نام‌برده می‌شود (سجودی و اسکندری، ۱۴۰۳). شجاعت اخلاقی یک فضاوت‌آفرینی است که نقش حائز اهمیتی را در افزایش قضاوت اخلاقی حسابرسان بازی می‌کند. به‌طور مشابه نقش شجاعت اخلاقی در ترویج و ارتقاء شخصیت اخلاقی حسابرسان، در پژوهش‌های آمسترانگ 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 به‌منظور داشتن قضاوت‌های اخلاقی، تعیین کند (بابایی خلیلی و همکاران، ۱۴۰۰). حسابرسان داخلی نه تنها باید بدانند که چه کاری باید انجام شود بلکه باید شجاعت انجام آن را نیز داشته باشند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). با وجود استاندارد عملیات حرفه‌ای حسابرسان داخلی که به افشای حقایق توسط حسابرسان داخلی در سازمان کمک می‌کند ممکن

1. Khelil et al
2. Eulerich et al
3. Christ et al

است حسابرسان داخلی به دلیل حفظ موقعیت خود در بیان حقایق با تعارض اخلاقی روبرو شوند که در جهت غلبه ترس و تهدید باید به ارتقای شجاعت اخلاقی پرداخت (صفرزاده و کریم داد، ۱۳۹۹).

ادبیات موجود در مورد ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان داخلی، فرآیندهای رشد شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را آشکار کرده است (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶؛ خلیل و همکاران، ۲۰۱۸). این امر به‌ویژه در اقتصادهای نوظهور که در آن حرفه حسابرسی داخلی هنوز در تلاش است تا جایگاه خود را به‌عنوان حرفه‌ای با حقوق و وظایف بدون قاعده پیدا کند صادق است (خلیل و خلیف، ۲۰۲۲)؛ بنابراین، این پژوهش با بررسی تأثیر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، بر آن است تا خلأ این پژوهش را رفع کند. شایان‌ذکر است که مجموعه مطالعات در مورد ارزیابی حسابرس مستقل از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی نشان‌دهنده بیشترین حوزه تحقیقاتی توسعه‌یافته و قدیمی‌ترین موضوع در مطالعات تحقیقاتی حسابرسی است (بهرند و اولریش، ۲۰۱۹). با این حال، تحقیقات در مورد تأثیر مثبت روابط کاری حسابرس داخلی و مستقل اندک است (بهرند و اولریش، ۲۰۱۹؛ الزبان و گویلیام، ۲۰۱۴). الزبان و گویلیام (۲۰۱۴) تأیید می‌کنند که همکاری و هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مستقل از دیرباز برای منافع حسابرسی سازمان و ذینفعان خارجی حائز اهمیت است. نمونه‌هایی از این هماهنگی‌ها و همکاری‌ها شامل برنامه‌ریزی مشترک و تبادل اطلاعات، نظرات و گزارش‌ها برای تسهیل حسابرسی باکیفیت بالاتر است.

این پژوهش، به‌طور کیفی به نقش مهم رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل در ارتقاء شجاعت اخلاقی در بین حسابرسان داخلی پرداخته است. در مصاحبه با حسابرسان داخلی توسط خلیل و همکاران (۲۰۱۸) توضیح می‌دهند که همکاری قوی حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل خود باعث می‌شود آن‌ها احساس اطمینان و حمایت بیشتری داشته باشند. مطالعه حاضر با انجام یک پژوهش تجربی که به تأثیر رابطه کاری بین این دو گروه بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌پردازد را، گسترش می‌دهد.

1. Khelil & Khelif

2. Behrend & Eulerich

بر اساس نظریه شناختی اجتماعی توسعه یافته توسط بندورا و مدل اثربخشی ادن (۲۰۰۱)، این مقاله فرض می‌کند که همکاری قوی بین حسابرسان داخلی و مستقل منجر به افزایش شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌شود. بر اساس مدل اثربخشی داخلی-خارجی ادن (۲۰۰۱)، رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل ممکن است نشان‌دهنده یک اثربخشی خاص باشد که می‌تواند شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را تقویت کند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۸). آشکار کردن عواملی که حسابرسان داخلی را تشویق می‌کند سکوت خود را بشکنند و رفتار اخلاقی داشته باشند، می‌تواند به تحقق این هدف کمک کند. درواقع، ادبیات حسابرسی تأیید می‌کند که یک عملکرد حسابرسی داخلی اخلاقی می‌تواند حاکمیت شرکتی را با گزارش بی‌نظمی‌های مالی، کاهش فساد اداری و جلوگیری از فساد کارکنان بهبود بخشد (گراملینگ و همکاران، ۲۰۰۴؛ آسیدو و دفور، ۲۰۱۷؛ خلیل، ۲۰۲۲).

رویکرد حسابرسی داخلی نقش مهمی در ایجاد کارایی و اثربخشی 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. نقش مهمی که حسابرس داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند باعث شده است که این حرفه باتوجه به مسئولیت‌های اجتماعی که در قبال ذی‌نفعان به عهده دارد، آن را در زمره یکی از مشکل‌ترین حرفه‌ها قرار دهد. ازاین‌رو حسابرسان داخلی به‌عنوان اعضای حرفه‌ای، متعهد هستند تا مراقب منافع مشتریان خود باشند. در این راستا، رفتار اخلاقی شرط بقای هر حرفه بوده و این مسئله به‌ویژه در مورد حسابرسی داخلی حائز اهمیت است (بابایی افرا و همکاران ۱۴۰۲). گفتن حقیقت از طریق گزارش تقلب در مدیریت، اثرات مفید مختلفی نه‌تنها برای سازمان‌ها بلکه برای کل جامعه دارد (بالافوتاس و همکاران ۱، ۲۰۲۰؛ خلیل، ۲۰۲۲). درواقع، شواهد قبلی نشان داده است که گزارش تخلف از منافع چندین ذینفع محافظت کرده است: از جمله کارکنان، مصرف‌کنندگان، سرمایه‌گذاران اقلیت و شهروندان، زیرا به شرکت اجازه می‌دهد به فعالیت خود ادامه دهد و از ورشکستگی جلوگیری کند (میسلی و همکاران ۲، ۱۹۹۱).

1 Balafoutas et al

2 Miceli et al

مبانی نظری

شجاعت اخلاقی حسابرسان

شجاعت اخلاقی به عنوان شاخه‌ای از رفتار اجتماعی در نظر گرفته می‌شود. محققان شجاعت اخلاقی را قابل انعطاف و تحت تأثیر ویژگی‌های سازمان تلقی می‌کنند. شجاعت اخلاقی علاوه بر این که ابزار مهمی برای غلبه بر فشارهای روانی عظیم (مثلاً ترس) محسوب می‌شود، به عنوان ابزاری برای ترویج رفتارهای اخلاقی با غلبه بر تعارض اخلاقی و فشارهای اخلاقی عمل می‌کند (خلیل، ۲۰۲۲). به عقیده منصور و همکاران^۱ (۲۰۲۰) شجاعت اخلاقی با انعکاس معیارهای اخلاقی در خودانگاره اخلاقی، مبنایی اساسی برای رفتار اخلاقی واقعی است. به طور مشابه، کامر و سکرکا (۲۰۱۸) توضیح می‌دهند که شجاعت اخلاقی فرد را قادر می‌سازد که «شخصی اخلاقی» باشد و سپس اخلاقاً «عمل کند». شجاعت اخلاقی می‌تواند رابطه میان متغیرهای فرهنگی مانند فاصله قدرت و افشاگری توسط کارکنان را تحت تأثیر قرار دهد. شجاعت اخلاقی، به رغم ترس از عواقب اجتماعی یا اقتصادی فرد را مجبور می‌کند یا به وی اجازه می‌دهد آنچه را درست می‌داند انجام دهد (کامر و سکرکا^۲ ۲۰۱۸). هنگامی که فردی قادر به انجام دادن عمل صحیح اخلاقی نیست شجاعت اخلاقی به وی کمک می‌کند بدون در نظر گرفتن پیامدهای اقدامش برای دستیابی به هدف نهایی تلاش کند و با در نظر گرفتن اصول اخلاقی عمل صحیحی را انجام دهد که آسان نیست (سپهوند و همکاران ۱۴۰۰).

حسابرس داخلی

حسابرسی داخلی ابزاری پویا برای ارزیابی مسئولیت‌های مدیران در خصوص فرآیندهای کنترلی مؤثر در ارتباط با فعالیت‌های مدیران است؛ اما به طور واقعی نمی‌توان حسابرس داخلی را تنها به ارزیابی سیستمهای کنترلی سازمان محدود نمود بلکه آن بخش جدایی‌ناپذیر از اهداف سازمان است که اتفاقاً برای رسیدن سازمان به اهداف متنوع خود برنامه‌ها و عملیات حسابرسی را برنامه‌ریزی می‌نماید (یاريفر و طاهری، ۱۳۹۶). حسابرسی داخلی ارزش سازمان و شرکت‌ها را

1 Mansur et al

2 Comer & Sekerka

حفظ و ایجاد می‌کنند در فرآیند برنامه‌ریزی حسابرسی داخلی مبتنی بر پس از تکمیل ارزیابی ریسک پروژه‌های حسابرسی باید انتخاب شوند و منابع بر این تخصص داده شوند (چانگ و همکاران ۱، ۲۰۲۰). فعالیت‌های حسابرسی داخلی در صورت انجام درست و اصولی کمک مؤثری در امر حسابرسی صورت‌های مالی پایان دوره بوده و قاعدتاً باید هزینه‌ی حسابرسی مستقل را کاهش دهد. حسابرس داخلی به‌عنوان بخشی از سیستم کنترل داخلی بوده که در دهه‌ی اخیر به‌عنوان زیرمجموعه‌ی کمیته‌ی حسابرسی تلقی و توسط همین کمیته منصوب می‌شوند (بیگلر و سلیمان پور ۱۴۰۱).

مسئولیت‌های واحد حسابرسی داخلی

تدوین برنامه انعطاف‌پذیر سالانه حسابرسی داخلی با استفاده از روش شناسی متناسب مبتنی بر ریسک، شامل هرگونه ریسک یا ملاحظات کنترلی موردنظر مدیریت شرکت و پیشنهاد آن به کمیته حسابرسی جهت بررسی (قبل از تصویب توسط هیئت‌مدیره)، اجرای برنامه سالانه مصوب هیئت‌مدیره شامل هرگونه وظایف و پروژه‌های مورد درخواست مدیریت شرکت و کمیته حسابرسی، بررسی و ارزیابی مستمر اثربخشی سیستم کنترل‌های داخلی گزارش نتایج به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره و پیگیری روش‌های بهبود سیستم کنترل‌های داخلی، حفظ ترکیب نیروی انسانی دارای دانش تجربه و مهارت کافی و مدارک رسمی حرفه‌ای متناسب طبق الزامات سازمان بورس و اوراق بهادار، برای اجرای مطلوب مفاد این منشور و تدوین و اجرای برنامه‌های آموزشی مناسب، استقرار برنامه ارزیابی کیفیت برای کسب اطمینان از عملکرد مناسب حسابرسی داخلی، انجام خدمات مشاوره‌ای علاوه بر خدمات اطمینان دهی حسابرسی داخلی برای کمک به مدیریت شرکت در دستیابی به اهداف شرکت ارزشیابی و ارزیابی ادغام یا تلفیق فعالیت‌ها و ایجاد یا تغییر در خدمات فرآیندها، عملیات و فرآیندهای کنترلی، متناسب با شرایط ایجاد استقرار یا توسعه آن‌ها،

ارائه گزارش‌های دوره‌ای منظم و در صورت نیاز گزارش‌های موردی در خصوص خلاصه نتایج حاصل از فعالیت‌های واحد حسابرسی داخلی به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره (منشور فعالیت حسابرسی داخلی، ۱۳۹۱)

حسابرس مستقل

حسابرس مستقل یکی از گروه‌ها و عواملی است که در این زنجیره نقش اساسی ایفا می‌کند. این انتظار از حسابرس مستقل وجود دارد که به استانداردهایی مانند عینیت، استقلال و صداقت پایبند باشد (بادآورن‌ندی و تقی‌زاده خانقاه، ۱۳۹۲). حسابرس مستقل در جایگاهی از سیستم اجرایی و نظارت بر شرکت کاهش هزینه‌های نمایندگی را تسهیل می‌نماید (واتس و زیمرمن، ۱۹۸۳). نتیجه این اقدامات و فعالیت‌ها گامی مهم در دستیابی به اهداف تعیین شده به‌منظور حفظ منافع عمومی است و ویژگی‌های موسسه حسابرسی نقش شایانی در دستیابی به این اهداف دارد. از سویی دیگر حسابرسان مستقل به دلیل وجود فشارهای مختلف، ترس از دست دادن شغل و موقعیت شخصی، قادر به رعایت بی‌طرفی و اظهارنظر واقعی نبوده و عموماً سعی در مخفی نمودن واقعیت‌ها و یا حتی حمایت از مدیران ارشد در جهت تخلفات آنان دارند تا موقعیت خود را حفظ نمایند این موضوع سبب شده تا حسابرسان مستقل برای حفظ جایگاه و موقعیت شغلی خود در انجام وظایف کوتاهی نمایند و تخلفات عدم رعایت و سرپیچی از قوانین و رویه‌ها را مخفی و در گزارش‌های خود، اطلاع‌رسانی نکنند (شفیعی و همکاران ۱۴۰۱).

بنابراین باتوجه به نکات گفته شده محقق تلاش دارد تا به این سؤال اصلی که شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی با رابطه کاری قوی بین آن‌ها و حسابرسان مستقل چه تأثیری دارد؟ بپردازد، در ادامه به بررسی پیشینه پژوهش‌های داخلی و خارجی صورت گرفته می‌پردازیم:

حاجی‌ها و عبدی (۱۴۰۳) به بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون‌سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون‌سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیرگذار است. ارغائی (۱۴۰۳) به بررسی ارزیابی عملکرد حسابرس خارجی در تضمین شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی با تکیه بر تجربیات شرکت‌های بورسی ایران پرداخت. یافته‌ها نشان می‌دهند که عملکرد حسابرس خارجی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب مدیریت و رفتارهای غیراخلاقی تأثیر مثبت و معنی‌داری داشته و آن را تضمین می‌کند. همچنین، نتایج این تحقیق نشان می‌دهند که افزایش آگاهی استاندارد گذاران می‌تواند بهبودی در مقررات موجود ایجاد کرده و همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل برای ترویج شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را تقویت

کند. نخعی و همکاران (۱۴۰۲) به بررسی تأثیر حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. نتایج آزمون فرضیات نشان داد که حسابرسان داخلی و مستقل به طور مستقیم بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی مؤثر است. خوئینی و مشایخ (۱۴۰۲) به بررسی الگوی مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی پرداختند. داده‌های پژوهش به کمک روش کدگذاری باز، محوری و انتخابی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفتند. سپس مقوله‌های استخراج شده در قالب الگوی یکپارچه مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی ارائه گردید. بر اساس این الگو به منظور مدیریت تضاد نقش توسط حسابرسان داخلی، تقویت مهارت و آگاهی ذی‌نفعان (به عنوان فرستنده نقش) و حسابرسان داخلی (به عنوان دریافت کننده نقش) ضروری است. با بهبود این عوامل، راهبردهای مدیریت مؤثر تضاد نقش و بهبود عوامل زمینه‌ای میسر شده و اثربخشی و توسعه حرفه حسابرسی داخلی امکان پذیر خواهد بود. بابایی افرا و همکاران (۱۴۰۲) نشان دادند که داشتن استقلال و شجاعت اخلاقی یک حسابرس داخلی، موجب می شود تا عملکرد اثربخشی داشته باشند و نیز میزان تقلب و ترس از سکوت در ارائه گزارش‌هایشان به کمیته حسابرسی در آن‌ها کمتر و بی طرفی 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 داخلی گردیده و برخورداری آنان از حمایت کمیته حسابرسی سبب افزایش شجاعت اخلاقی آنان در گزارشگری نقاط ضعف سازمان می شود. همچنین، قرار گرفتن حسابرسان داخلی زیر نظر مستقیم کمیته حسابرسی سبب کاهش فشار روانی حسابرسان داخلی گردیده و برخورداری آنان از حمایت کمیته حسابرسی سبب افزایش شجاعت اخلاقی آنان در گزارشگری نقاط ضعف سازمان می شود. اسدی و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. نتایج نشان داد، تأثیرگذارترین عامل شجاعت اخلاقی در اثربخشی حسابرسی داخلی، ادراک مثبت؛ خودکارآمدی و منبع کنترل درونی است که در سطح سوم ارزیابی ماتریسی قرار گرفته‌اند. خلیل ۱، (۲۰۲۲) به بررسی ارتباط همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب مدیریت در کشور تونس پرداخت. یافته‌های این مطالعه نشان می‌دهد که رابطه کاری بین

حسابر سان داخلی و مستقل به‌طور مثبت و معناداری با شجاعت اخلاقی حسابر سان داخلی مرتبط است؛ بنابراین، همکاری بین این دو گروه، عاملی کلیدی در تقویت رفتارهای شجاعانه حسابر سان داخلی برای گزارش تخلفات غیرقانونی است؛ بنابراین، قانون‌گذاران باید مقرراتی را وضع کنند که این رابطه مشارکتی را تقویت کند تا رفتارهای شجاعانه حسابر سان داخلی را تقویت کنند، زیرا آن‌ها هنوز در خلأ قانونی و بدون قوانین رسمی برای تنظیم نقش‌ها و وظایفشان عمل می‌کنند. خلیل و خلیف^۱ (۲۰۲۲) نشان دادند که ترس از پیامدهای منفی دلیل اصلی قصد حسابر سان داخلی برای اولویت دادن به منافع مدیران نسبت به سایر ذینفعان است این نتیجه‌گیری بر نقش مهم شجاعت اخلاقی در شکستن سکوت حسابر سان داخلی و رفتار اخلاقی با گفتن حقیقت در مورد تقلب مدیریت تأکید می‌کند. عبدل خلیق و همکاران^۲ (۲۰۲۱) به بررسی تأثیر متغیرهای حسابرسی داخلی بر برنامه‌ریزی حسابرسی مستقل، روش پردازش الکترونیکی داده‌ها و همچنین دو متغیر سازمانی را بر برنامه‌ریزی کار حسابر سی پرداختند. نتایج بررسی‌های ایشان نشان می‌دهد سطح سازمانی که حسابر سان داخلی نسبت به آن گزارش می‌دهند، مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر برنامه حسابر سی است به عبارتی با افزایش بی‌طرفی حسابر سان داخلی می‌توان میزان اتکا به ایشان را افزایش داد. کیشوگلی و همکاران^۳ (۲۰۱۹) به تجزیه و تحلیل مشارکت حسابرسان داخلی در تأمین اطمینان در ارتباط با پیاده‌سازی‌های اخلاق حرفه‌ای در سازمان‌ها پرداختند. در این پژوهش با استفاده از داده‌های جهانی و نظرات حسابرسان داخلی یک مدل ساختاری ارائه شده است. در این مدل معادلات ساختاری عوامل تعیین‌کننده اخلاق حرفه‌ای در شش حوزه مستندات سیاست حسابرسی، صداقت حسابرسان، استانداردهای اخلاقی حسابرسی اخلاقی و حاکمیت شرکتی قرار گرفته است. جوماباناکوکا و همکاران^۴ (۲۰۱۸) به بررسی نقش عملکرد حسابر سی داخلی و اثربخشی کمیته‌های حسابرسی بر پاسخگویی در شرکت‌های قانونی پرداختند. یافته‌ها نشان داد که عملکرد حسابر سی داخلی به‌طور قابل توجهی به پاسخگویی شرکت‌های قانونی در اوگاندا کمک می‌کند و اثربخشی کمیته حسابرسی درجایی نیست که حسابرسی داخلی مؤثر در چنین

1. Khalil & Khalif

2. Abdel-Khalik et al

3. Kishogoli et al

4. Juma Bananuka et al

سازمان‌هایی وجود داشته باشد. باین حال، اثربخشی کمیته حسابرسی به‌طور قابل توجهی به پاسخگویی در زمانی که عملکرد حسابرسی داخلی وجود ندارد کمک می‌کند. این مطالعه عملکرد حسابرسی داخلی را به‌عنوان یک پیش‌بینی کننده قابل توجه پاسخگویی شرکت‌های قانونی نسبت به اثربخشی کمیته حسابرسی تأیید می‌کند.

در ادامه فرضیه پژوهش به‌صورت زیر است:

فرضیه پژوهش: بین شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی و ارتباط کاری آن‌ها با حسابرسان مستقل رابطه مثبت وجود دارد.

روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از منظر هدف، از نوع پژوهش‌های کاربردی بوده و از آنجایی که موضوع مورد بررسی مربوط به زمان حال است و محقق به دنبال گردآوری داده‌ها و اطلاعات درباره شرایط فعلی، به شناخت بهتر و کامل‌تری از وضع موجود برسد، این پژوهش از نظر روش به‌کاررفته یک پژوهش توصیفی — پیمایشی است. جامعه‌ی آماری پژوهش حاضر شامل حسابرسان داخلی شرکت‌های پذیرفته‌شده در بورس اوراق بهادار تهران که برابر با ۲۲۰۴ نفر می‌باشند و نمونه آماری پژوهش حاضر از طریق فرمول کوکران محاسبه شده است که با توجه به جامعه آماری ۲۲۰۴ شرکت، نمونه آماری برابر با ۳۲۷ نفر در نظر گرفته شده است و پرسشنامه بین نمونه هدف پخش شد. روش نمونه‌گیری در این پژوهش، از نوع تصادفی ساده است. روش گردآوری داده‌ها، ترکیبی از روش میدانی و کتابخانه‌ای است. داده‌های مربوط به مبانی نظری و مرور ادبیات این تحقیق از طریق مطالعه منابع اسنادی و کتابخانه‌ای شامل مقالات، کتب مرتبط فارسی و انگلیسی استفاده شد. پس از بررسی مبانی نظری و مرور ادبیات و مصاحبه با متخصصان اقدام به طراحی پرسشنامه کرده و داده‌های لازم با استفاده از این ابزار گردآوری شد و برای توصیف داده‌های جمعیت شناختی از آمار توصیفی شامل شاخص‌های مرکزی (میانگین، میانه) و شاخص‌های پراکندگی (واریانس، انحراف معیار و دامنه تغییرات) و شاخص‌های توزیع مشاهدات (چولگی- کشیدگی) است. ابتدا با استفاده از آزمون کولموگروف-اسمیرنف نرمال بودن توزیع داده‌ها

بررسی شد سپس با نرم‌افزار SPSS برای آزمون فرضیه‌ها از آمار استنباطی استفاده شد و برای معادلات ساختاری از PLS استفاده می‌شود.

متغیر مستقل: شجاعت اخلاقی

جهت گردآوری داده‌های مربوط به متغیر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی از پرسشنامه خلیل (۲۰۲۲) استفاده گردید و این پرسشنامه دارای ۴ گویه است و بر اساس طیف ۵ عاملی لیکرت است مورد بررسی قرار گرفت. مطابق تحقیق خلیل اکروت و همکاران (۲۰۱۸) این مقاله از مقیاس شجاعت اخلاقی چهار ماده‌ای که توسط هانا و آوولیو (۲۰۱۰) برای سنجش شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی ایجاد شده است استفاده کرد مقیاس شجاعت اخلاقی هانا و آوولیو (۲۰۱۰) پایایی و اعتبار ساختاری بالایی را در مطالعات تجربی قبلی نشان داده است (اسپا بروک و همکاران ۲۰۱۲؛ هانا و همکاران، ۲۰۱۳؛ خلیل، اکروت و همکاران ۲۰۱۸). از شرکت‌کنندگان خواسته شد به این سؤال پاسخ دهند وقتی با کلاهبرداری‌های مدیر خود مواجه می‌شوید چگونه عمل می‌کنید؟ بر اساس یک مقیاس لیکرت پنج‌درجه‌ای از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم.

متغیر وابسته: رابطه بین حسابرسان داخلی و خارجی

جهت گردآوری داده‌های مربوط به متغیر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی از پرسشنامه خلیل (۲۰۲۲) استفاده گردید. رابطه بین حسابرسان داخلی و خارجی توسط همان نمایه‌های مورد استفاده توسط آلزبان و ویلیام (۲۰۱۴) ارزیابی شد. این پرسشنامه دارای ۹ گویه است و بر اساس طیف ۵ عاملی لیکرت مورد بررسی قرار گرفت. از شرکت‌کنندگان خواسته شد تا سطح موافقت خود را از کاملاً مخالفم تا کاملاً موافقم با هر عبارت زیر بیان تا مورد اندازه‌گیری قرار گیرد: نگرش آن‌ها نسبت به حسابرسان خارجی، بحث در مورد طرح حسابرسی در مورد منافع متقابل، دفعات جلسات، به اشتراک‌گذاری اوراق کاری، حسابرسان خارجی، اتکا به کار حسابرسی داخلی، ارتقاء روابط بین حسابرسان داخلی و خارجی توسط مدیریت.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های توصیفی (جدول ۱) مربوط به اطلاعات جمعیت شناختی به صورت زیر است:

جدول ۱. توزیع فراوانی پاسخ‌دهندگان

جمعیت شناختی	اطلاعات	فراوانی	درصد
سن	زیر ۳۰ سال	۸۸	۲۶,۹
	۳۰ تا ۵۰ سال	۲۲۰	۶۷,۳
	۵۰ سال به بالا	۱۹	۵,۸
جنسیت	مرد	۲۵۲	۷۷,۱
	زن	۷۵	۲۲,۹
تحصیلات	فوق دیپلم و لیسانس	۱۰۳	۳۱,۵
	فوق لیسانس و بالاتر	۲۲۴	۶۸,۵
سابقه	زیر ۵ سال	۳۶	۰,۱۱
	از ۵ تا ۱۰ سال	۹۲	۰,۲۸
	از ۱۰ تا ۱۵ سال	۷۸	۰,۲۳
	بالاتر از ۱۵ سال	۱۲۱	۰,۳۷

قبل از اینکه فرضیه‌های این پژوهش آزمون شوند باید ابتدا از نرمال بودن متغیرها اطمینان حاصل شود. برای بررسی فرض نرمال بودن متغیرهای مورد مطالعه از آزمون کولموگروف - اسمیرنوف یک نمونه‌ای استفاده شده است. در صورتی که سطح معناداری از ۰/۰۵ درصد بیشتر باشد متغیر نرمال است. در غیر این صورت داده‌ها غیر نرمال‌اند.

جدول ۲. آزمون نرمال بودن متغیرهای مورد بررسی

متغیر	سطح معنی‌داری	نتیجه
رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل	۰,۰۰۰۱	غیر نرمال
شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	۰,۰۰۰۱	غیر نرمال

باتوجه به مقادیر جدول (۲) سطح معناداری آزمون برای تمامی متغیرها کوچک‌تر از میزان ۰/۰۵ است، می‌توان بیان کرد که فرضیه H_0 تأیید نشده و لذا توزیع متغیرهای مذکور از توزیع نرمال پیروی نمی‌کند.

بخش مدل اندازه‌گیری شامل سؤالات یا شاخص‌های هر بعد همراه با آن بعد است و روابط میان سؤالات و ابعاد در این بخش مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد. روایی همگرا به بررسی میزان همبستگی هر سازه با متغیرها (شاخص‌ها ی) خود می‌پردازد. معیار AVE محاسبه شده توسط نرم‌افزار PLS برای این منظور به کار می‌رود. مقدار مناسب برای AVE، ۰/۵ به بالاست (جدول ۳).

جدول ۳. ارزیابی مدل بیرونی پژوهش

متغیرهای اصلی مدل	AVE (>۰/۵)
رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل	۰,۶۲۷
شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	۰,۶۱۲

فورنل و لارکر (۱۹۸۱)، برای بررسی روایی واگرا ماتریسی را پیشنهاد می‌دهند که این ماتریس مشابه با ماتریس نشان داده‌شده در قسمت خروجی نرم‌افزار Smart PLS در قسمت Latent Variable Correlations است، با این تفاوت که قطر اصلی این ماتریس حاوی جذر مقادیر AVE سازه‌های پنهان (مکنون) است. مقادیر قطر اصلی با عدد ۱ نشان داده‌شده‌اند، بنابراین ماتریس فورنل و لارکر برای بررسی روایی واگرای مدل پژوهش به شکل زیر خواهد بود. لازم به ذکر است تنها متغیرهای پنهان مرتبه اول در ماتریس فورنل و لارکر وارد می‌شوند:

جدول ۴. ماتریس فورنل و لارکر جهت بررسی روایی واگرا

رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل	شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی
رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل	۰,۷۹۲
شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	۰,۷۷۵
	۰,۷۸۳

باتوجه به جدول (۴)، مقدار جذر 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 قطر اصلی ترتیب داده شده‌اند، بیشتر است. از این رو می‌توان اظهار داشت که در پژوهش حاضر،

سازه‌ها (متغیرهای مکنون) در مدل، تعامل بیشتری با شاخص‌های خوددارند تا با سازه‌های دیگر. به بیان دیگر، روایی و اگرای مدل در حد مناسبی است.

دومین معیار برای بررسی برازش مدل ساختاری در یک پژوهش، ضرایب R^2 مربوط به متغیرهای درون‌زای (وابسته) مدل است. R^2 معیاری است که نشان از تأثیر یک متغیر برون‌زا بر یک متغیر درون‌زا دارد لازم به ذکر است این ضریب برای متغیرهای برون‌زا محاسبه نمی‌گردد. مطابق شکل (۲)، مقدار R^2 برای متغیرها محاسبه شده است که مناسب بودن برازش مدل ساختاری را تأیید می‌سازد.

مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، بررسی برازش در یک مدل کامل می‌شود. برای بررسی برازش مدل کلی، تنها یک معیار به نام GOF استفاده می‌شود:

این معیار از طریق فرمول زیر محاسبه می‌شود:

$$GOF = \sqrt{\overline{Communalities} \times R^2}$$

مقدار $\overline{Communalities}$ از میانگین مقادیر اشتراکی متغیرهای پنهان مرتبه اول به دست می‌آید. این مقادیر برای متغیرهای پنهان مرتبه اول مدل، به شرح جدول ۵ است که در نتیجه $\overline{Communalities}$ برابر است با ۰/۶۲۰.

جدول ۵. میانگین مقادیر اشتراکی و R^2 متغیرهای پنهان

متغیرهای پنهان	مقادیر اشتراکی	R^2
رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل	۰/۶۲۷	-
شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	۰/۶۱۲	۰/۶۰۱
میانگین مقادیر فوق	۰/۶۲۰	۰/۶۰۱

از طرف دیگر، خروجی مدل نشان داده شده در شکل (۱ و ۲) نشان داد که میانگین مقدار $\overline{R^2}$ متغیرهای درون‌زای مدل برابر بود با ۰/۶۰۱ بدین ترتیب مقدار معیار GOF برای پژوهش فوق برابر می‌شود با:

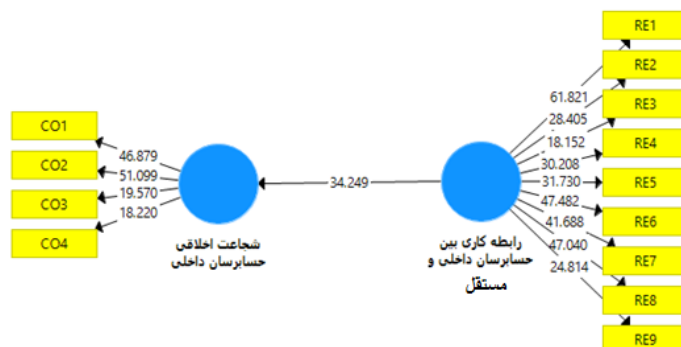
$$GOF = \sqrt{\overline{Communaty} \times \overline{R^2}} = \sqrt{0.062 \times 0.0601} = 0.061$$

باتوجه به ۳ مقدار ۰/۰۱؛ ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به عنوان مقادیر ضعیف، متوسط و قوی برای GOF (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۳)، حاصل شدن مقدار ۰/۶۱۰ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد.

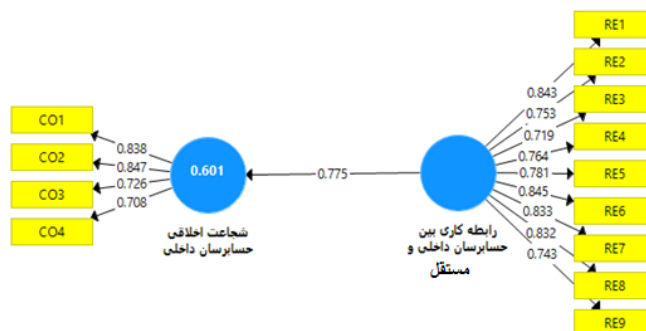
همچنین مقدار آماره Q^2 (استون-گیسر) که قدرت پیش‌بینی مدل در سازه‌های درون‌زا را مشخص می‌کند. مدل‌هایی که دارای برازش ساختاری قابل قبول هستند، باید قابلیت پیش‌بینی متغیرهای درون‌زای مدل را داشته باشند. بدین معنی که اگر در یک مدل، روابط بین سازه‌ها به درستی تعریف شده باشند، سازه‌ها تأثیر کافی بر یکدیگر گذاشته و از این راه فرضیه‌ها به درستی تأیید شوند. هنسler و همکاران (۲۰۰۹) ۳ مقدار ۰/۰۲، ۰/۱۵ و ۰/۳۵ را به عنوان قدرت پیش‌بینی کم، متوسط و قوی تعیین نموده‌اند.

جدول ۶. مقادیر آماره استون گیسر متغیرهای پژوهش

متغیرها	SSO	SSE	معیار استون گیسر $Q^2 (=1 - SSE/SSO)$	وضعیت
رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل	۲۹۴۳۰۰۰	۲۹۴۳۰۰۰	-	-
شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	۱۳۰۸۰۰۰	۷۵۸۸۸۱	۰,۴۲۰	تناسب پیش‌بین قوی



شکل ۱. ضرایب معناداری تی متغیرهای فرعی



شکل ۲. مقدار ضریب مسیر متغیرهای فرعی

جدول ۷. مقدار آماره تی، مقدار ضریب مسیر و خطای استاندارد متغیرهای فرعی

مستقل مسیر وابسته	آماره تی	مقدار ضریب	انحراف استاندارد	سطح معناداری	علامت
رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و مستقل -> شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	۳۴,۲۴۹	۰,۷۷۵	۰,۰۲۳	۰,۰۰۰۱	+

باتوجه به این که در نرم افزار اسمارت پی ال اس از مقدار آماره تی برای بررسی معنی دار بودن ضرایب استفاده می شود و این مقدار برای خطای ۵ درصد عدد ۱/۹۶ است برای بررسی معنی داری

از مقایسه مقدار آماره تی روابط با عدد مفروض فوق استفاده می‌گردد. به‌طوری‌که اگر مقدار آماره تی از مقدار $1/96$ بیشتر باشد، رابطه نشان داده شده معنی‌دار است؛ بنابراین با توجه به شکل فوق ملاحظه می‌شود روابط مدل معنادار است.

فرضیه تحقیق: بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

باتوجه به جدول (۷) و اینکه آماره تی ($34/249$) بزرگ‌تر از $1/96$ است و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه معناداری وجود دارد.

بحث و نتیجه‌گیری

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 نقش اساسی را در تقویت اصول اخلاقی سازمان ایفا کنند. حرفه حسابرسی نیز 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. شجاعت اخلاقی یک فضیلت ابزاری است که نقش حائز اهمیتی را در افزایش قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی را بازی می‌کند. با توجه به فرضیه پژوهش که بیان می‌کند بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه معناداری وجود دارد و با توجه به جدول نتایج و اینکه آماره تی ($34/249$) بزرگ‌تر از $1/96$ است و همچنین با توجه به مثبت بودن ضریب مسیر، می‌توان نتیجه گرفت که بین رابطه کاری حسابرسان داخلی و مستقل با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه معناداری وجود دارد. همچنین با توجه به مقدار $0/610$ برای GOF نشان از برازش کلی قوی مدل در پژوهش حاضر دارد. نتایج این تحقیق با نتایج پژوهش (خلیل، ۲۰۲۲) دینوا (۲۰۱۹)

کی‌شوگلی و همکاران (۲۰۱۹) نخعی و همکاران (۱۴۰۲) خوئینی و مشایخ (۱۴۰۲) علی اصفهانی (۱۴۰۰) بابایی افرا و همکاران (۱۴۰۲) جوماباناکوکا و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد. نتایج نشان داد این مقاله سهم قابل توجهی در ممیزی داخلی و ادبیات شجاعت اخلاقی دارد. یکی از شکاف‌های تحقیقاتی عمده در این جریان‌های تحقیقاتی را با آشکار کردن این نکته پر می‌کند که رفتار شجاعانه حسابرسان داخلی را می‌توان با کارآمدی ابزارهای خاصی مانند رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی تقویت کرد. علاوه بر این مطالعه حاضر برای استناد به کارهای حسابرسی و حسابداری بر ادبیات موجود از سایر رشته‌ها (اخلاق، روان‌شناسی و نظریه‌های شناختی اجتماعی) تکیه می‌کند که امکان مشارکت در زمینه تحقیقات حسابرسی موجود را فراهم می‌کند. همچنین این نتایج یک‌راه حل جایگزین برای تنظیم‌کننده‌ها و تنظیم‌کنندگان استاندارد برای اجرای قوانینی که همکاری بین حسابرسان خارجی و داخلی را تقویت می‌کند تا ترس آن‌ها را کاهش دهد و اطلاعات دقیق را گزارش کند علاوه بر این، با توجه به اینکه شرکت‌ها رویکردی را برای افزایش شفافیت و حاکمیت شرکتی خوب اتخاذ می‌کند آشکار ساختن آنچه حسابرسان داخلی را کند سکوت خود را بشکنند و رفتار اخلاقی داشته باشند می‌تواند به رسیدن به این هدف کمک کند. استاندارد های حرفه‌ای و اخلاقی عملکردهای حسابرسی داخلی به گونه‌ای طراحی شده‌اند که حسابرسان داخلی به عنوان حقیقت‌گو در زمینه‌های سازمانی عمل کنند با این حال حسابرسان داخلی زمانی که افشای نتایج حسابرسی می‌تواند اثرات منفی بر حرفه آن‌ها داشته باشد، با تضادهای اخلاقی روبرو هستند و دلیل اهمیت ویژه گزارشگری عینی در حوزه حسابرسی داخلی، تضاد منافع است. محققان دریافته‌اند که تضاد منافع زمانی رخ می‌دهد که یک حسابرس داخلی منافع شخصی یا حرفه‌ای داشته باشد که تصمیم‌گیری مستقل و عینی حسابرسان را به سختی ممکن می‌سازد. دیدگاه بالافوتاس و همکاران (۲۰۲۰) توسط خلیل و خلیف (۲۰۲۲) حمایت می‌شود که ادعا می‌کنند ارائه خدمات به مشتریان مختلف با انتظارات متناقض (مانند مدیران، گروه‌های غیررسمی در جامعه و کمیته‌های حسابرسی)، حسابرسان داخلی را تحت فشار قرار می‌دهد و آن‌ها را ترغیب می‌کند که از استراتژی مبادله بین ارزش‌های تجاری و حرفه‌ای پیروی کنند. 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 نتیجه‌گیری بر نقش مهم

شجاعت اخلاقی در شکستن سکوت حسابرسان داخلی و رفتار اخلاقی با گفتن حقیقت در مورد
تقلب مدیریت تأکید می‌کند.

فهرست منابع

- احمدی لنگری، سید حسین. (۱۴۰۲). «تأثیرات رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی» هشتمین همایش ملی پژوهش‌های نوین در علوم انسانی، اقتصاد و حسابداری ایران، تهران.
- ارغائی، مصطفی. (۱۴۰۳). «بررسی ارزیابی عملکرد حسابرس خارجی در تضمین شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی با تکیه بر تجربیات شرکت‌های بورسی ایران»، «هجدهمین همایش ملی پژوهش‌های مدیریت و علوم انسانی در ایران، تهران».
- اسدی، امیرحسین؛ دارابی، رویا و نوری، مسعود. (۱۴۰۱). «ارزیابی الگوی اثربخشی کارکردهای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی» مطالعات حسابداری و حسابرسی. ۱۱(۴۴). ۲۶-۵.
- بابایی افرا، کوثر و قنبری، جابر و حیدری، جواد. (۱۴۰۲). «ارزیابی تأثیر استقلال و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بر ارائه گزارش به کمیته حسابرسی و هیئت‌مدیره». اولین کنفرانس بین‌المللی توانمندی مدیریت، مهندسی صنایع، حسابداری و اقتصاد
- بابایی خلیلی جواد؛ عبدلی محمدرضا و ولیان حسن. (۱۴۰۰). «استقلال حسابرسی داخلی؛ رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی». پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی. ۱۳(۵۱). ۱۵۴-۱۳۱
- بادآور نهندی، یونس و تقی‌زاده خانقاه، وحید. (۱۳۹۲). «بررسی ارتباط بین کیفیت حسابرسی و کارایی سرمایه‌گذاری». بررسی‌های حسابداری و حسابرسی. ۲۰(۲). ۴۲-۱۹
- بیگلر، کیومرث و صدیقه سلیمانپور، صدیقه. (۱۴۰۱). «حسابرسی داخلی: اهمیت و کارایی». چشم‌انداز حسابداری و مدیریت. ۵(۲۷). ۱۲۲-۱۳۱.
- حاجی‌ها، زهره و عبدی برآفتابی، عبدالله. (۱۴۰۳). «بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون‌سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی».
- خوئینی، مهین و شهناز مشایخ، شهناز. (۱۴۰۲). «الگوی مدیریت تضاد نقش حسابرسان داخلی». فصلنامه پژوهش‌های تجربی حسابداری، دوره: ۱۳، شماره: ۳

- سپهوند، رضا؛ نظری، امیر هوشنگ و فعلی، راضیه. (۱۴۰۰). «اثر فاصله قدرت بر قصد افشاگری کارکنان با نقش میانجی شجاعت اخلاقی» مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی. ۱۹(۱). ۷۱-۴۷.
- سجودی، سمانه و اسکندری، علیرضا. (۱۴۰۳). رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت. ۷(۸۸). ۲۹۳-۲۷۵.
- شفیعی، سمانه؛ خان محمدی، محمدحامد و محمدی کهکی، امیر. (۱۴۰۱). تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل. پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای. ۳(۹). ۱۹-۸.
- صفرزاده، محمدحسین و کریمداد، علیرضا. (۱۳۹۹). «بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی». دانش حسابداری مالی. ۷(۱). ۱۵۵-۱۳۳.
- نخعی، حبیب‌اله و حاتمی‌راد، امید و خرقانی، بابک. (۱۴۰۲). «بررسی تأثیر حسابرسی داخلی و خارجی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی» ششمین کنفرانس بین‌المللی تحولات نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تهران.
- یارفیر، رضا و طاهری، ماندانا. (۱۳۹۶). «تبیین عوامل مؤثر بر حسابرسی داخلی فناوری اطلاعات در یک بانک نمونه»، هفتمین همایش ملی بانکداری الکترونیک و نظام‌های پرداخت، تهران.
- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86
- Balafoutas, L., Czermak, S., Eulerich, M., & Fornwagner, H. (2020). Incentives for dishonesty: An experimental study with internal auditors. *Economic Inquiry*, 58(2), 764-779
- Balafoutas, L., Czermak, S., Eulerich, M., & Fornwagner, H. (2020). Incentives for dishonesty: An experimental study with internal auditors. *Economic Inquiry*, 58(2), 764-779.
- Behrend, J., & Eulerich, M. (2019). The evolution of internal audit research: A bibliometric analysis of published documents (1926-2016). *Accounting History Review*, 29(1), 103-139
- Chang, Y.T, Chen, H., Rainbow. Cheng, -R. and Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 15(1), PP.1-19. 11.
- Christ, M.H., Eulerich, M., Krane, R., & Wood, D.A. (2021). New frontiers for internal audit research. *Accounting Perspectives*, 20, 449-475. doi:10.1111/1911-3838.12272.
- Comer, D. R. & Sekerka, L. E. (2018). "Keep calm and carry on (ethically): Durable moral courage in the workplace", *Human Resource Management Review*, 28(2), pp. 116-130.
- Dinova, S. T. (2019). The effect of internal audit on corporate social responsibility: (pp. 125-148). Washington, DC: American Psychological Association.
- Eulerich, M., Wagener, M., & dan Wood, D. A. (2021). Evidence on internal audit effectiveness from transitioning to remote audits because of COVID-19. *SSRN Electronic Journal*. doi:10.2139/ssrn. 3774050
- Juma Bananuka, Stephen Korutaro Nkundabanyanga, Irene Nalukenge, Twaha Kaawaase, (2018). "Internal audit function, audit committees' effectiveness and accountability in the Ugandan statutory corporations", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, <https://doi.org/10.1108/JFRA-07-2016-0062>

- Khelil, I. (2022). Psychological capital, moral courage and internal audit effectiveness (LAE): A complementary or substitution effect. *Managerial Auditing Journal*, ahead-of-print(ahead-ofprint). doi:10.1108/MAJ-01-2022-3429.
- 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), 121-141
- Khelil, I., Akrouf, O., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2018). Breaking the silence: An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage. *International Journal of Auditing*, 22(2), 268-284.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). Audit committee-internal audit interaction and moral courage, *Managerial Auditing Journal*, 31(4-5): 403- 433.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). Audit committee - internal audit interaction and moral courage. *Managerial Auditing Journal*, 31(4-5), 403-433.
- Khelil, I. (2023). The working relationship between Internal and internal and external auditors and the moral courage of internal auditors: Tunisian evidence. The current issue and full text archive of this journal is available on Emerald Insight at: <https://www.emerald.com/insight/1985-9899.htm> auditors
- Kishogoli, S. T., Schaubroeck, J. M., Peng, A. C., Lord, R. G., Trevino, L. K., Kozlowski, S. W. J., & Doty, J. (2019). The participation of the internal auditor in providing assurance in connection with the implementation of professional ethics in organizations. *Journal of Applied Psychology*, 98(4), 579-592.
- Mansur, J., Sobral, F., & Islam, G. (2020). Leading with moral courage: The interplay of guilt and courage on perceived ethical leadership and group organizational citizenship behaviors. *Business Ethics: A European Review*, 29(3), 587-601.
- Miceli, M. P., Near, J. P., & Schwenk, C. R. (1991). Who blows the whistle and why?. *Industrial and Labor Relations Review*, 45(1), 113-130.



Subject Subject Subject Subject Subject Subject Subject Subject
Subject Subject Subject Subject

FName LName¹ | FName LName² | FName LName³

Abstract

Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract AbstractAbstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
AbstractAbstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract AbstractAbstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
AbstractAbstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract AbstractAbstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract
Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract Abstract

Keywords: Keywords, Keywords Keywords, Keywords Keywords Keywords.

1. Scientific Position, Name of the Faculty, University Name, City, Country.
2. Corresponding Author: Assistant Professor, Department of Philosophy of Education, Department of Education, Amin Police University, Tehran, Iran. EmailAddress@ihu.ac.ir
3. Associate Professor, Department of Educational Sciences, Tarbiat Modares University, Tehran, Iran