

طراحی مدل رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی با تاکید بر بهبود اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و اخلاق حرفه‌ای

نوع مقاله: پژوهشی

شهرام رستمی نسب^۱

بابک جمشیدی نوید^۲

مهرداد قنبری^۳

فرهاد شاه‌ویسی^۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۲/۷

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۵/۲۹

چکیده

حرفه حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن در جامعه به طور کلی از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است. این حرفه وظیفه بررسی و گزارش عملکرد مدیران واحدهای تجاری به منظور حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان را بر عهده دارد. برای این منظور حسابرسان باید همواره اصول و قواعد اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را رعایت کنند. هدف اصلی تحقیق حاضر تبیین مدل حسابرسی داخلی به عنوان منبع رفتار اخلاقی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی در شرکت ملی گاز ایران است. روش تحقیق حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ روش از نوع توصیفی-اکتشافی و همچنین همبستگی بود. در این تحقیق در بخش کیفی، جامعه آماری شامل حسابرسان داخلی شرکت ملی گاز ایران، تعدادی از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی که حداقل ده سال سابقه و حداقل مدرک کارشناسی ارشد داشته باشند و اعضای هیئت علمی که حداقل استادیار باشند و سابقه تدریس در مقاطع تحصیلات تکمیلی را داشته باشند، بود در بخش کمی نیز پرسشنامه طراحی شده در میان حسابرسان داخلی شرکت ملی گاز ایران توزیع شد. حجم نمونه در این مرحله با استفاده از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای و بهره‌گیری از فرمول کوکران محاسبه گردید.

۱ دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی کرمانشاه، ایران
rostaminasab.sh1358@gmail.com

۲ استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی کرمانشاه، ایران (نویسنده مسئول)
jamshidinavid@gmail.com

۳ استادیار، گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی کرمانشاه، ایران
mehrdadghanbary@yahoo.com

۴ استادیار، عضو هیئت علمی گروه حسابداری، دانشکده اقتصاد و حسابداری، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران
F.shahveisi@razi.ac.ir

نتایج نشان داد که در سطح معناداری ۰/۰۵ عوامل موثر رفتار اخلاقی بر کارایی، اثربخشی، رفتار حرفه‌ای و صرفه اقتصادی حسابرسان داخلی تاثیر معناداری دارد. علاوه بر این نتایج وزن دهی نشان داد که داشتن مهارت و تخصص کفیبیا وزن ۰/۲۱۱، حفظ مهارت با وزن ۰/۲۰۱ و داشتن منشور اخلاقی در سازمان با وزن ۰/۱۹۱ رتبه‌های اول تا سوم عوامل علی را شامل می‌شوند.

واژه‌های کلیدی: مدل حسابرسی داخلی، رفتار اخلاقی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی، شرکت ملی گاز ایران.

طبقه‌بندی JEL : H83, I12, E26

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). در این میان 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). حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و مشاوره‌ای با اهداف مشخص است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملکرد، طراحی شده است. حسابرسی داخلی به شرکت کمک می‌کند تا با رویکردی ساختارمند به اهداف خود برسد که در نتیجه اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌ها و فعالیت‌های حاکمیتی را ارزیابی می‌کند و بهبود می‌بخشد (فارکاس و همکاران، ۲۰۱۹). حسابرسی داخلی یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن، به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می‌آید و از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می‌شود. ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (استانداردهای حسابرسی، بخش ۶۱۰، بند ۵).

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). حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترلی، ارائه پیشنهادها سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی‌های ویژه را در دامنه کار خود دارد. محدوده فعالیت‌ها، روش‌ها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارش‌گری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه‌های ذی‌صلاح دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی نمایند (بابایی خلیلی و همکاران، ۱۴۰۰). مدیران نیز باید از نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند.

با توجه به نقش مهمی که حسابرس داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند، این حرفه مسئولیت‌های اجتماعی بسیاری در قبال ذی‌نفعان بر عهده دارد، که آن را در زمره یکی از مشکل‌ترین حرفه‌ها قرار داده است. از این‌رو، حسابرسان داخلی به عنوان اعضای حرفه، متعهد هستند تا مراقب منافع مشتریان خود باشند و از آنجایی که رفتار اخلاقی شرط بقای هر حرفه بوده؛ این مسئله به ویژه در مورد حسابرسان داخلی حائز اهمیت بسیاری است (بابایی خلیلی و همکاران، ۱۴۰۰). 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 (علوی و همکاران، ۱۳۹۸).

رفتار اخلاقی ویژگی ضروری و مورد انتظار حسابرسان داخلی است، زیرا آن‌ها به عنوان ناظران عمومی در نظر گرفته می‌شوند. از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود به اصول مورد اطمینان بودن، بی‌طرفی، استقلال و سایر کدهای اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند (رجب‌دری و همکاران، ۱۴۰۱). افزون بر این، حسابرسان به سهامداران، اعتباردهندگان، کارمندان، تامین‌کنندگان، دولت و عموم مردم تعهد دارند. بنابراین توجه به ظرفیت حسابرسی داخلی به عنوان یک مهارت، منبع و رفتار اخلاقی در تسهیل نمودن آموزش حسابرسان و کمک به واحد مورد حسابرسی در بهبود اخلاقی، بازده و اثربخشی سازمان کمک می‌کند (یاهل^۱، ۲۰۱۵).

در این راستا و با توجه به ضرورت رعایت رفتار اخلاقی در حرفه‌ی حسابرسی و اینکه علی‌رغم اهمیت بالای موضوع مورد بحث تاکنون مطالعات اندکی در این زمینه در شرکت ملی گاز ایران انجام شده است و خلاء مطالعاتی در این خصوص وجود دارد؛ هدف پژوهش حاضر طراحی مدل رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی با تاکید بر بهبود اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و اخلاق حرفه‌ای در شرکت ملی گاز ایران است. یافته‌های این پژوهش می‌تواند افزون بر تاکید مجدد بر اهمیت فلسفه و نظریه‌های اخلاقی در حرفه حسابرسی، ضمن دانش‌افزایی در حوزه مربوط، به شناخت بهتر رویکردهای اخلاقی حرفه کمک کند تا بتواند اثربخشی و کارایی حسابرسان داخلی را بهبود بخشد.

۱. روش تحقیق

روش تحقیق حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ روش از نوع توصیفی-اکتشافی و همچنین همبستگی است، زیرا در مرحله اول به تبیین مدل حسابرسی داخلی به عنوان منبع رفتار اخلاقی، اثربخشی و کارایی در شرکت ملی گاز ایران می‌پردازد. از لحاظ نوع داده نیز با توجه موارد پیش گفته

1 Yahel

از نوع آمیخته (کمی - کیفی) است. از لحاظ نحوه استدلال از نوع استقرایی است، زیرا با مشاهدات تحقیق در نهایت به ارائه مدل پرداخته می‌شود.

در طول انجام تحقیق حاضر از روش‌های مختلف و متنوع گردآوری اطلاعات استفاده می‌شود. بخشی از اطلاعات تحقیق از جمله بررسی و مطالعه در زمینه نظری، ادبیات موضوع و پیشینه تحقیق با استفاده از روش کتابخانه‌ای (استفاده از کتاب‌ها و مقالات تخصصی، پایان نامه‌ها و طرح‌های تحقیقاتی) گردآوری خواهد شد و در کنار آن شبکه جهانی اینترنت نیز استفاده خواهد شد. در ادامه برای جمع‌آوری داده‌های پژوهش از روش مصاحبه نیمه ساختمند استفاده شده و پس از استخراج کدهای مربوطه، پرسشنامه‌ای طراحی شده و پس از توزیع و جمع‌آوری اطلاعات (روش میدانی)، با استفاده از روش مدلسازی معادلات ساختاری به ارائه الگوی مورد نظر پرداخته خواهد شد.

در این تحقیق در بخش کیفی، جامعه آماری شامل حساب‌برسان داخلی شرکت ملی گاز ایران، تعدادی از حساب‌برسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی که حداقل ده سال سابقه و حداقل مدرک کارشناسی ارشد داشته باشند و اعضای هیئت علمی که حداقل استادیار باشند و سابقه تدریس در مقاطع تحصیلات تکمیلی را داشته باشند، می‌باشد که حجم نمونه مورد نظر با استفاده از تکنیک اشباع نظری پس از انجام مصاحبه‌ها و پس از رسیدن به اشباع نظری تعیین خواهد شد. در این روش از نمونه‌گیری گلوله برفی استفاده خواهد شد، نمونه‌گیری گلوله برفی در این روش اعضای آینده نمونه از طریق اعضای سابق نمونه انتخاب می‌شوند و نمونه مانند یک گلوله برفی بزرگ و بزرگ‌تر می‌شود. برای مثال در یک پژوهش کیفی با روش مصاحبه، از افراد پرسیده می‌شود که آیا فرد دیگری را برای مصاحبه پیشنهاد می‌کنند و این گونه نمونه آنها بزرگ و بزرگ‌تر خواهد شد.

در بخش کمی نیز پرسشنامه طراحی شده در میان حساب‌برسان داخلی شرکت ملی گاز ایران توزیع خواهد شد. حجم نمونه در این مرحله با استفاده از روش نمونه‌گیری طبقه‌ای و بهره‌گیری از فرمول کوکران محاسبه می‌گردد.

در پژوهش حاضر در گام اول سوالات پژوهش با راهنمایی استاد راهنما طراحی شده و با استفاده از روش مصاحبه نیمه ساختمند و بهره‌گیری از روش داده بنیاد به جمع‌آوری کدهای پژوهش پرداخته خواهد شد.

روش تحقیق نظریه داده بنیاد یا بر پایه داده (گراند تئوری) که اواخر قرن گذشته در مباحث روش‌های پژوهش کیفی ظهور پیدا کرد می‌باشد و به مثابه رهیافتی نوگرایانه و بلکه پسانوگرا مورد توجه قرار گرفت. اغلب این روش را این‌طور تعریف می‌کنند: روشی عمومی که می‌خواهد از طریق تحلیل سیستماتیک داده‌ها به یک نظریه استقرایی در یک قلمرو واقعی برسد؛ بنابراین در نظریه بر پایه داده به این نتیجه رسیده‌ایم که در این موقعیت خاصی که به سر می‌بریم، در این منطقه خاص و در این

شرایط محلی بازهم چیزهایی باقی‌مانده است و نیاز به تحقیقات ژرف‌تری دارد. داده‌های پژوهش از طریق فرایند کدگذاری تحلیل خواهند شد. کدگذاری فرایندی تحلیلی است که طی آن داده‌ها مفهوم‌گذاری می‌شوند و به هم می‌پیوندند تا نظریه را شکل دهند. تحلیل داده‌ها در این روند جدا از گردآوری و نمونه‌گیری صورت نمی‌گیرد. در هر مرحله تحلیل داده‌های پیشین راهی است برای این‌که تصمیم بگیریم در ادامه کدام داده را موردتوجه قرار دهیم و یا چه نمونه‌ای را جستجو کنیم. کدگذاری در روش نظریه برخاسته از داده‌ها، نشان‌دهنده عملیاتی است که در آن داده‌ها خردشده، مفهوم‌پردازی می‌شوند و آنگاه با روش‌های تازه، دوباره به هم پیوند زده می‌شوند. کدگذاری فرایندی محوری است که امکان رسیدن به نظریه‌ها را بر اساس داده‌ها فراهم می‌سازد. در طرح تحقیق سیستماتیک نظریه برخاسته از داده‌ها مراحل تحلیل داده‌ها از طریق کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام می‌شود و همچنین به عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین پرداخته می‌شود.

در گام دوم پس از استخراج کدهای پژوهش و طراحی پرسشنامه پژوهش با استفاده از روش‌های کمی مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

به منظور تجزیه و تحلیل داده‌ها در این بخش ابتدا از آمار توصیفی استفاده می‌شود. سپس به منظور آزمون سوالات تحقیق از روش مدلسازی معادلات ساختاری استفاده خواهد شد. یکی از این روش‌های تحلیل روابط بین متغیرها مدل معادلات ساختاری با متغیرهای مکنون است. تکنیک ساختاری-تفسیری یک رویکرد آماری جامع برای آزمون فرضیه‌هایی درباره روابط بین متغیرهای مشاهده شده و متغیرهای مکنون می‌باشد. داده‌های بدست آمده در این تحقیق، توسط تکنیک ساختاری-تفسیری جهت بررسی دقیق روابط علت و معلولی بین ابعاد مدل مفهومی تحقیق تحلیل شده‌اند.

در این تحقیق بنا به توضیحاتی که در بالا داده شد و مزایا و کاربردهایی که روش ساختاری-تفسیری دارد، جهت تجزیه و تحلیل عوامل موثر بر رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی از تکنیک ساختاری-تفسیری در صورت نرمال بودن متغیرها از نرم افزار Smart PLS3 استفاده شد.

۲. یافته‌های تحقیق

به گفته اشپیگل (۱۹۹۴)، کدگذاری باز به عنوان یک قاعده، فرآیند شکستن داده‌ها به واحدهای مفهومی است، این فرآیند با نوشتن مصاحبه و سپس تحلیل خط به خط متن حاصل شروع می‌شود. در این مرحله کلمات و عبارات کلیدی که با نظر پاسخگویان مرتبط بودند شناسایی شدند. این فرآیند با هدف مفهوم سازی اولیه انجام شد که شامل شناسایی مجموعه‌ای از مفاهیم یا واحدهای داده

مرتبط با رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی بود. سپس داده های به دست آمده از مصاحبه های نیمه ساختاریافته در قالب تحلیل موضوعی کدگذاری شد. در این بخش کدگذاری بر روی فایل متنی این داده ها انجام شد و خلاصه ای از نتایج جمع آوری شد تا کار برای پاسخگویی به سوالات پژوهش آغاز شود. در فرآیند کدگذاری تلاش شد تا نکات کلیدی مورد تاکید شرکت کنندگان از مصاحبه ها استخراج شود. نتایج کد های استخراج شده از مصاحبه ها در جدول ۴-۲ آورده شده است.

• شناسایی عوامل علی

این بخش از پژوهش حاضر در جهت پاسخ به سوال «عوامل علی اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی کدامند؟» می باشد. شرایط علی به حوادث، رویدادها و اتفاقاتی اشاره دارد که منجر به وقوع یا توسعه یک پدیده می شود. پدیده به معنای ایده، حادثه، رویداد و واقعه اصلی است که در مورد آن مجموعه ای از کنش ها یا واکنش ها برای اداره کردن آن هدایت می شوند یا مجموعه ای از کنش ها به آن مربوط است. مجموعه خاص ویژگی های مربوط به پدیده است. جدول ۱ مربوط به عوامل علی پژوهش می باشد که در این بخش از پژوهش رتبه بندی با روش ساختاری-تفسیری (ISM) انجام شده است. بر اساس این وزن دهی داشتن مهارت و تخصص کافی با وزن ۰/۲۱۱، حفظ مهارت با وزن ۰/۲۰۱ و داشتن منشور اخلاقی در سازمان با وزن ۰/۱۹۱ رتبه های اول تا سوم عوامل علی را شامل می شوند.

جدول ۱: بررسی ساختاری تفسیری عوامل علی

ردیف	عوامل	وزن ISM
۱	پرهیز از رفتارهایی که موجب بدنامی حرفه ای می شود	۰/۰۸۱
۲	رازداری	۰/۱۰۱
۳	داشتن مهارت و تخصص کافی	۰/۲۱۱
۴	حفظ مهارت	۰/۲۰۱
۵	مسئولیت پذیری	۰/۱۷۷
۶	رازداری حرفه ای	۰/۱۸۹
۷	استقلال	۰/۱۱۵
۸	انجام حسابرسی اخلاقی در سازمان	۰/۰۵۵
۹	داشتن منشور اخلاقی در سازمان	۰/۱۹۱

منابع : یافته های تحقیق

• شناسایی عوامل زمینه‌ای

این بخش از پژوهش حاضر در جهت پاسخ به سوال «عوامل زمینه‌ای اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی کدامند؟» می‌باشد. زمینه بیانگر مجموعه خاص شرایطی است که درون آن راهبردهای کنش / واکنش صورت می‌پذیرد. جدول ۲ مربوط به عوامل زمینه‌ای پژوهش می‌باشد که در این بخش از پژوهش رتبه‌بندی با روش ساختاری-تفسیری (ISM) انجام شده است. بر اساس این وزن دهی صداقت با وزن ۰/۱۹۸، امانت داری با وزن ۰/۱۸۱ و رفتار حرفه‌ای با وزن ۰/۱۷۷ رتبه‌های اول تا سوم عوامل زمینه‌ای را شامل می‌شوند.

جدول ۲: بررسی ساختاری تفسیری عوامل زمینه‌ای

ردیف	عوامل	وزن ISM
۱	صداقت	۰/۱۹۸
۲	وفاداری	۰/۱۱۱
۳	متانت	۰/۰۵۲
۴	عدالت	۰/۱۰۵
۵	صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای	۰/۱۷۲
۶	رفتار حرفه‌ای	۰/۱۷۷
۷	رعایت اصول و ضوابط حرفه‌ای سازمان (منشور اخلاقی سازمان)	۰/۱۱۵
۸	رفتار اخلاقی مبتنی بر سودمندگرایی	۰/۰۵۵
۹	امانت داری	۰/۱۸۱

منابع : یافته‌های تحقیق

• شناسایی عوامل مداخله‌ای

این بخش از پژوهش حاضر در جهت پاسخ به سوال «عوامل مداخله‌ای اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی کدامند؟» می‌باشد. زمینه بیانگر مجموعه خاص شرایطی است که درون آن راهبردهای کنش / واکنش صورت می‌پذیرد. جدول ۳ مربوط به عوامل مداخله‌ای پژوهش می‌باشد که در این بخش از پژوهش رتبه‌بندی با روش ساختاری-تفسیری (ISM) انجام شده است. بر اساس این وزن دهی تعهد با وزن ۰/۲۰۰، بیطرفی با وزن ۰/۱۹۹ و پشتکار در انجام کارها با وزن ۰/۱۷۹ رتبه‌های اول تا سوم عوامل مداخله‌ای را شامل می‌شوند.

جدول ۳: بررسی ساختاری تفسیری عوامل مداخله ای

ردیف	عوامل	وزن ISM
۱	درستکاری	۰/۱۶۱
۲	جمع گرایی بر مسئولیت پذیری اثربخش است.	۰/۰۹۸
۳	تعهد	۰/۲۰۰
۴	امانت داری	۰/۱۵۱
۵	عدالت	۰/۰۵۵
۶	پشتکار در انجام کارها	۰/۱۷۹
۷	بیطرفی	۰/۱۹۹

منابع : یافته های تحقیق

• شناسایی عوامل بهبود رفتار اخلاقی

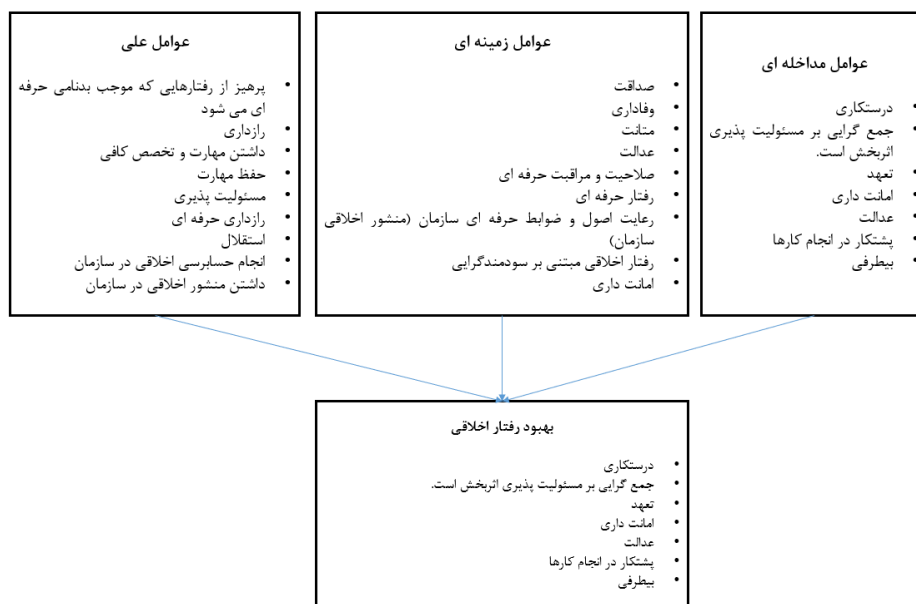
این بخش از پژوهش حاضر در جهت پاسخ به سوال «عوامل اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی چگونه اندازه گیری می شود؟» می باشد. جدول ۴ مربوط به عوامل بهبود رفتار اخلاقی پژوهش می باشد که در این بخش از پژوهش رتبه بندی با روش ساختاری-تفسیری (ISM) انجام شده است. بر اساس این وزن دهی تعهد با وزن ۰/۲۰۹، درستکاری با وزن ۰/۲۰۱ و امانت داری با وزن ۰/۱۸۱ رتبه های اول تا سوم عوامل بهبود رفتار اخلاقی را شامل می شوند.

جدول ۴: بررسی ساختاری تفسیری عوامل بهبود رفتار اخلاقی

ردیف	عوامل	وزن ISM
۱	درستکاری	۰/۲۰۱
۲	جمع گرایی بر مسئولیت پذیری اثربخش است.	۰/۱۱۳
۳	تعهد	۰/۲۰۹
۴	امانت داری	۰/۱۸۱
۵	عدالت	۰/۰۵۵
۶	پشتکار در انجام کارها	۰/۰۴۵
۷	بیطرفی	۰/۰۵۱

منابع : یافته های تحقیق

- رتبه بندی
- این بخش در پاسخ به این سوال است که «عوامل اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی چه رتبه ای دارند؟» وزن دهی با روش ساختاری تفسیری صورت گرفته است. بر اساس نتایج وزن دهی داریم:
- داشتن مهارت و تخصص کافی با وزن ۰/۲۱۱، حفظ مهارت با وزن ۰/۲۰۱ و داشتن منشور اخلاقی در سازمان با وزن ۰/۱۹۱ رتبه های اول تا سوم عوامل علی را شامل می شوند.
- صداقت با وزن ۰/۱۹۸، امانت داری با وزن ۰/۱۸۱ و رفتار حرفه ای با وزن ۰/۱۷۷ رتبه های اول تا سوم عوامل زمینه ای را شامل می شوند.
- تعهد با وزن ۰/۲۰۰، بیطرفی با وزن ۰/۱۹۹ و پشتکار در انجام کارها با وزن ۰/۱۷۹ رتبه های اول تا سوم عوامل مداخله ای را شامل می شوند.
- تعهد با وزن ۰/۲۰۹، درستکاری با وزن ۰/۲۰۱ و امانت داری با وزن ۰/۱۸۱ رتبه های اول تا سوم عوامل بهبود رفتار اخلاقی را شامل می شوند.
- برای پاسخ به سوال «الگوی مفهومی اولیه عوامل اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاق حسابرسان داخلی چگونه طراحی می شود؟» می توان به شکل ۱ اشاره نمود که مدل کیفی پژوهش حاضر است.

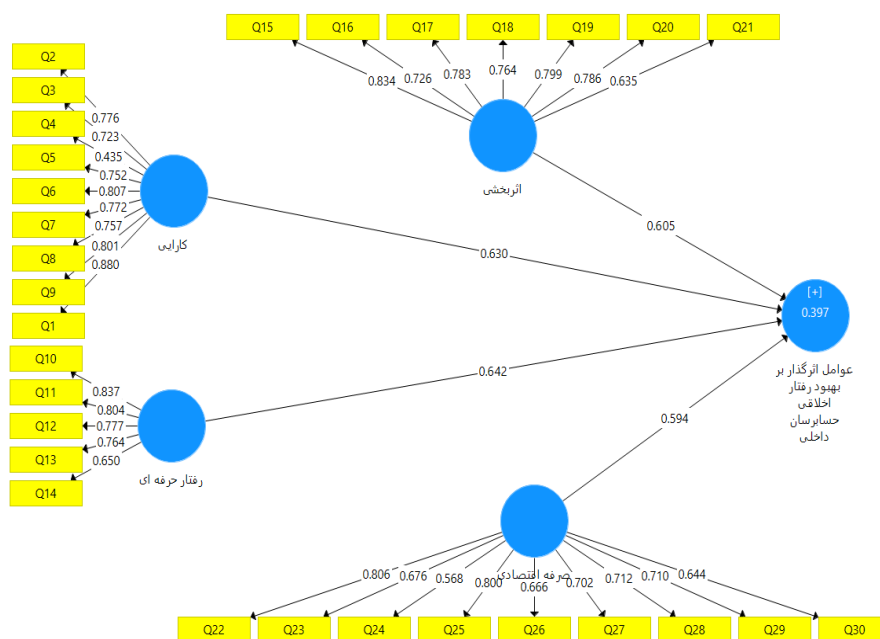


شکل ۱: مدل اولیه پژوهش

منابع : یافته های تحقیق

• معادلات ساختاری

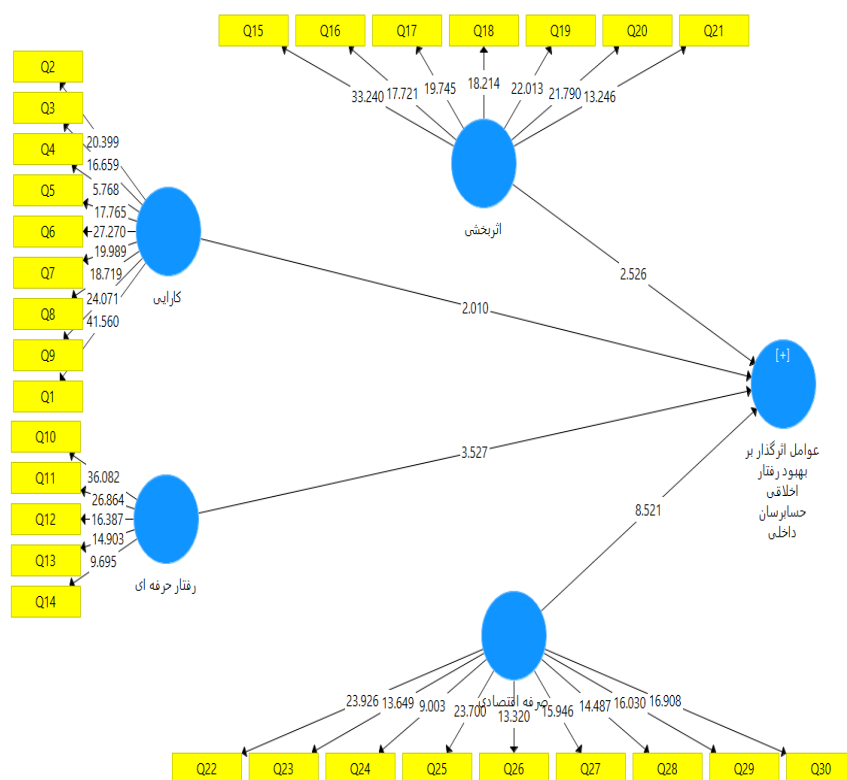
بعد از بررسی برازش مدل اندازه‌گیری به بررسی مدل ساختاری پرداخته شده است. در مدل ساختاری چگونگی پیوند متغیرهای پنهان با یکدیگر تبیین می‌شود. از معیارهای ضریب مسیر، ضریب تعیین و آماره تی برای ارزیابی مدل استفاده می‌شود. اعدادی که بر روی مسیر سازه‌ها با یکدیگر نشان داده شده است، ضریب مسیر نامیده می‌شود. این اعداد بیان‌گر بتای استاندارد شده در رگرسیون یا ضریب همبستگی دو سازه است و برای بررسی میزان تأثیر مستقیم یک متغیر بر متغیر دیگر ارائه می‌شود. اعداد داخل هر دایره نشان‌دهنده ضریب تعیین سازه اصلی است و مقدار آن همیشه بین صفر و یک تغییر می‌کند. هرچه ضریب تعیین بزرگ‌تر باشد نشان می‌دهد که خط رگرسیون بهتر توانسته تغییرات متغیر وابسته را به متغیر مستقل نسبت دهد. تمامی ضرایب مسیر و ضریب تعیین مدل کلی پژوهش، در شکل ۲ نمایش داده شده است. برای آزمون معنی‌داری فرضیه‌ها آزمون بوت استرپ‌بکار گرفته شده و از شاخص جزئی مقدار آماره تی استفاده شده است. مقدار تی بیشتر از ۱/۹۶، نشان‌دهنده صحت رابطه بین سازه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد و در نتیجه شرایط مطلوب بخش ساختاری مدل است.



شکل ۲: ضرایب مسیر چارچوب تحقیق

منابع : یافته های پژوهش

ضرایب تی مدل کلی پژوهش، در شکل ۳ نمایش داده شده است. با توجه به نمودار و میزان ضرایب معنی‌داری، از آنجاکه برای رد یا تأیید فرضیه‌ها مقدار تی باید بیشتر از $+1/96$ یا کمتر از $-1/96$ باشد، مقدار پارامتر بین دو دامنه در الگو مهم شمرده نمی‌شود، همچنین مقادیر بین این دو مقدار حاکی از عدم وجود تفاوت معنی‌دار مقدار محاسبه شده برای وزن‌های رگرسیونی با مقدار صفر در سطح ۹۵ درصد دارد. نتایج نشان می‌دهد که در سطح معناداری $0/05$ تمامی شاخص‌های استخراج شده به درستی در مدل تحقیق قرار گرفته‌اند.



شکل ۳: ضرایب t-value مدل کلی پژوهش

منابع : یافته‌های پژوهش

نتیجه گیری

فرضیه اول: بهبود رفتار اخلاقی بر کارایی حسابرسان داخلی تاثیر معناداری دارد.

نتایج آزمون همبستگی نشان داد که، ضریب همبستگی میان بهبود رفتار اخلاقی بر کارایی حسابرسان داخلی، برابر با ۰/۷۷۴ و سطح معنی داری میان آن ها ۰/۰۰۰ است که از ۰/۰۱ کمتر است. بنابراین میان این دو متغیر ارتباط مثبت و معنی داری وجود دارد. از طرفی دیگر بر اساس نتایج معادلات ساختاری در سطح معناداری ۰/۰۵ و با آماره تی ۲/۰۱۰ بهبود رفتار اخلاقی بر کارایی حسابرسان داخلی تاثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه اول تحقیق تایید می شود. از جمله تحقیقات مرتبط لین و همکاران (۲۰۲۴) نشان داد که بین اخلاق حسابرسی با بازده و عملکرد حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد. در این تحقیق از روش معادلات ساختاری استفاده شده بود که تمام این بیانات تاییدی بر نتایج تحقیق حاضر است.

فرضیه دوم: بهبود رفتار اخلاقی بر اثربخشی حسابرسان داخلی تاثیر معناداری دارد.

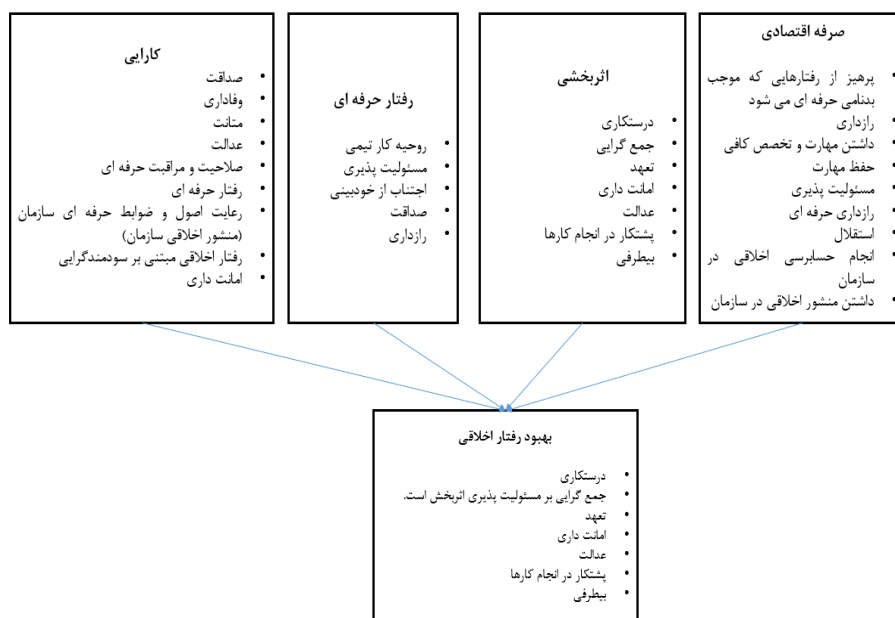
نتایج آزمون همبستگی نشان داد که، ضریب همبستگی میان بهبود رفتار اخلاقی بر اثربخشی حسابرسان داخلی، برابر با ۰/۷۹۱ و سطح معنی داری میان آن ها ۰/۰۰۰ است که از ۰/۰۱ کمتر است. بنابراین میان این دو متغیر ارتباط مثبت و معنی داری وجود دارد. از طرفی دیگر بر اساس نتایج معادلات ساختاری در سطح معناداری ۰/۰۵ و با آماره تی ۲/۵۲۶ بهبود رفتار اخلاقی بر اثر بخشی حسابرسان داخلی تاثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه دوم تحقیق تایید می شود. در همین راستا کوتوگئورگا و همکاران (۲۰۲۲) بیان نمودند که بین رفتارهای حسابرسان با تاثیرگذاری آن ها رابطه وجود دارد که در این بخش از همبستگی استفاده شده بود. که این تحقیق با نتایج تحقیق حاضر همراستا می باشد.

فرضیه سوم: بهبود رفتار اخلاقی بر رفتار حرفه ای حسابرسان داخلی تاثیر معناداری دارد.

نتایج آزمون همبستگی نشان داد که، ضریب همبستگی میان بهبود رفتار اخلاقی بر رفتار حرفه ای حسابرسان داخلی، برابر با ۰/۸۱۱ و سطح معنی داری میان آن ها ۰/۰۰۰ است که از ۰/۰۱ کمتر است. بنابراین میان این دو متغیر ارتباط مثبت و معنی داری وجود دارد. از طرفی دیگر بر اساس نتایج معادلات ساختاری در سطح معناداری ۰/۰۵ و با آماره تی ۳/۵۲۷ بهبود رفتار اخلاقی بر رفتار حرفه ای حسابرسان داخلی تاثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه سوم تحقیق تایید می شود. هاریدیستیا و فادجارینی (۲۰۱۹) با روش معادلات ساختاری و آزمون تی استوینت به این نتیجه رسیدند که بین رفتار و اخلاق حسابرسان رابطه معناداری وجود دارد که این موضوع تاییدی بر نتایج تحقیق حاضر بوده است.

فرضیه چهارم: بهبود رفتار اخلاقی بر صرفه اقتصادی حسابرسان داخلی تاثیر معناداری دارد.

نتایج آزمون همبستگی نشان داد که، ضریب همبستگی میان بهبود رفتار اخلاقی بر صرفه اقتصادی حسابرسان داخلی، برابر با ۰/۸۸۷ و سطح معنی داری میان آن ها ۰/۰۰۰ است که از ۰/۰۱ کمتر است. بنابراین میان این دو متغیر ارتباط مثبت و معنی داری وجود دارد. از طرفی دیگر بر اساس نتایج معادلات ساختاری در سطح معناداری ۰/۰۵ و با آماره تی ۸/۵۲۱ بهبود رفتار اخلاقی بر صرفه اقتصادی حسابرسان داخلی تاثیر مثبت و معناداری دارد. بنابراین فرضیه چهارم تحقیق تایید می شود. باراینکوا و اسپینوزا- پایک (۲۰۱۸) معتقد است که آموزه ها اخلاقی و رفتاری حسابرسان می تواند بر عملکرد مالی نیز تاثیر داشته باشد که این نتیجه تاییدی بر نتایج تحقیق حاضر است. مدل کمی تحقیق حاضر به صورت شکل ۴ است.



شکل ۴: مدل نهایی تحقیق در بخش کمی

منابع : یافته‌های تحقیق

منابع

۱. بابایی خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۴۰۰). استقلال حسابرس داخلی، رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۳(۵۱)، صص ۱۳۳-۱۵۳.
۲. پورسعید، عباس، رحمت‌اله محمدی پور. (۱۳۹۸). امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱(۴۱)، صص ۲۲۹-۲۶۲.
۳. دریایی، مجید، نیکومرام، هاشم، خان محمدی، محمد حامد. (۱۳۹۹). تاثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطاکاری سازمان در حرفه حسابرسی، *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۴۶(۱۱)، صص ۲۷-۵۰.
۴. رجب دری، حسین، وکیلی فرد، حمیدرضا، سالاری، حجت الله، امیری، علی. (۱۴۰۱). رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان. *قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابداری و حسابرسی*، ۱(۱)، صص ۱۱۳-۱۴۱.
۵. علوی، معصومه، یعقوب نژاد، احمد، محمدی نوده، فاضل. (۱۳۹۸). ویژگی‌های موسسه حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی. *پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی*، ۱۱(۴۴)، صص ۵۸-۲۳.
۶. مهدوی، غلامحسین، زمانی، رضا. (۱۳۹۷). تاثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان بر رضایت شغلی آنان، *دانش حسابرسی*، ۱۸(۷۱)، صص ۳۷-۵۶.
7. Achyarsyah, P. (2015). Organizational commitment of public accounting firm, implementation of an independent audit of the financial statements and audit quality. *Research Journal of Finance and Accounting*. 6(14).
8. Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' commitment to independence and firms' ethical culture on auditors' professional values and behavior. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. 21. 17-52.
9. Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2017). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Spanish Accounting Review*. 21(2).
10. Duska, R., Duska, B., and Kury, K. (2018), *Accounting Ethics*, Third Edition, UK: John Wiley & Sons
11. Farkas, .. , 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>

12. Haeridistia, N., Fadjarenie, A. (2019). The effect of independence, professional ethics and auditor experience on audit quality. *International Journal of Scientific & Technology Research*. Vol 8. Issue 2
13. Ismail, S., Yuhani, N. (2018). Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*. 10(1).
14. Khasharmeh, H., Desoky, A. (2018). Does the provision of non-audit services affect auditor independence and audit quality? *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*. 14(1)
15. Mindarti, C., Puspitasari, E. (2014). The role of organizational commitment on individual characteristics that influence of auditor acceptance of dysfunctional audit. *International Journal of Business, Economics and Law*. Vol 5. Issue 1.
16. Ratnaningsih, R., and Linda Diana, A. (2020), "The Effect of Accountant Professional Ethic's Education and Religiosity on Student's Perception of Accountant's Ethical Behavior (Study on Indonesia College of Economics Bachelor of Accounting Students)", *Advances in Economics, Business and Management Research*, 127, PP. 1-4.
17. Ramen, M., 1Jugurnath, B., Gunnoo, H. (2018). An assessment of the factors affecting the ethical judgment of auditors to prevent fraudulent activities. *International Conference on Business, Management and Accounting*. Hanoi University of Industry. Vietnam.
18. Tahir, F., Abdul Hamid, M. (2018). Auditors' independence and auditor ethical judgements: Evidence from Malaysia. *International Journal of Industrial Management*. Vol 4.
19. Wawo, A., Asni, N., Nurnaluri, S. (2015). The influence of organizational culture, ethical awareness and experience to ethical judgments auditor through professional commitment. *The International Journal of Engineering and Science*. 4(12).
20. Yudhistira, R., Urochman, H. (2017). The influence of organizational culture, professional commitment and level of religiosity to ethical judgement of the auditor: Indonesia evidence. *The Indonesian Journal of Accounting Research*. 20(2).