فصلنامه علمی اقتصاد و بانکداری اسلامی، شماره چهل و نهم، زمستان ۱۴۰۳- صفحات ۵۰۱-۴۷۹

تاثیر تعهد حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی بر کنترل‌های داخلی حسابداری

نوع مقاله: پژوهشی

علیرضا سلمانی رهنی[۱]
ابولقاسم مسیح آبادی[۲]
زهرا نوری توپکانلو[۳]

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۷/۱۵ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۹/۲۴

چکیده

این مطالعه به بررسی تاثیر تعهد حرفه ای و ارزش‌های اخلاقی بر کنترل‌های داخلی حسابداری می‌پردازند. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی همبستگی می باشد. در این پژوهش بر اساس ماهیت داده‌ها از نوع تحقیقات کمی است. جامعه آماری پژوهش متشکل از مدیران ارشد شرکت های بورسی می‌باشد. برای محاسبه تعداد نمونه از فرمول کوکران و برای نمونه‌گیری از روش نمونه در دسترس استفاده می شود. این مطالعه در سال ۱۴۰۲ انجام شده است. تعداد ۲۳۰ نفر از مدیران ارشد شرکت در پژوهش حاضر مشارکت و به پرسشنامه مورد استفاده پژوهش پاسخ دادند. از پرسشنامه های تعهدات حرفه ای کلایکمن و هنینگ و ارزش اخلاق سازمانی هانت و همکاران (CEP) و کنترل حسابداری داخلی استفاده شد. برای مدلسازی و آزمون سوالات از روش حداقل مربعات جزئی(PLS) استفاده شده است.

نتایج نشان داد مقدار آماره t تاثیر تعهد حرفه ای بر کنترل حسابداری داخلی، معادل ۳/۶۶۵ و از عدد ۱/۹۶ بیشتر است، لذا در سطح معنی داری ۰/۰۵ می‌شود. بنابراین تعهد حرفه‌ای بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین مقدار آماره t تاثیر ارزش اخلاقی بر کنترل حسابداری داخلی، معادل ۰/۷۴۴ و از عدد ۱/۹۶ کمتر است، لذا در سطح معنی داری ۰/۰۵ می‌شود. بنابراین ارزش اخلاقی بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر معنادار ندارد.

---

۱ گروه حسابداری، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران.
asalmanirahni@gmail.com
۲ گروه حسابداری، واحد سبزوار، دانشگاه آزاد اسلامی، سبزوار، ایران. (نویسنده مسئول).
massihabadia@gmail.com
۳ گروه مدیریت، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران.
Zahra.Noori.2007@Gamil.Com

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

نتایج این پژوهش می تواند به مدیران ارشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران در سیستم کنترل داخلی قوی با قابلیت اتکا اطلاعات حسابداری با توجه به تعهد حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی کمک مؤثری بنماید.

کلیدواژه‌ها: ارزش‌های اخلاقی، تعهد حرفه ای، شرکت های بورسی، کنترل‌های داخلی حسابداری
طبقه بندی JEL : A13, J44 , G22

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

مقدمه

کنترل های داخلی و تحقق اهداف کنترلی شرکت (شامل اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی) وابسته به صداقت، درستکاری و ارزش های اخلاقی کارکنانی است که آن‌ها را طراحی، اجرا و نظارت می نمایند. اما انتظارات اخلاقی، هنجارها، و آداب و رسوم می تواند در بین افراد مختلف متفاوت باشد. از این رو، الزم است استانداردهایی در قالب منشور اخلاقی مدون جهت تفهیم و پایبندی به صداقت، درستکاری و ارزش های اخلاقی در شرکت تعریف گردد. این استانداردها مبنایی را برای ارزیابی میزان پایبندی به ارزش های مذکور در شرکت ایجاد می نمایند. برای اعمال منشور اخلاقی در شرکت، الزم است که مدیریت ارشد شرکت به آن معتقد بوده و رفتار و اعمالش نیز نشان دهنده ی این اعتقاد باشد. همچنین، وی مسئول ارتقاء محیط اخلاقی در شرکت است[۱]. اگنوا و همکاران (۲۰۰۷) نشان دادند که در صورت وجود ضعف در کنترلهای داخلی کیفیت گزارشگری مالی واحدهای اقتصادی کاهش می یابد[۲]. همچنین، آشباغ- اسکایفه و همکاران (۲۰۰۸) دریافتند که کیفیت گزارشگری در شرکت هایی که کنترلهای داخلی ضعیفی دارند پایین تر بوده و در صورت اجرای کنترل های داخلی بر اساس راهنمای کوزو (۲۰۱۱) و نیز قانون ساربینز آکسلی (۲۰۰۲) بهبود می یابد[۳]. آلتمورو و بیتی (۲۰۱۰) نیز نشان دادند که، بهبود در نظارت بر کنترل داخلی و گزارشگری آن، منجر به بهبود در کیفیت گزارشگری مالی در صنعت بانکداری شده است[۴].

مدیریت و کارکنان شرکت در ایجاد و اجرای کنترل های داخلی نقش مهمی دارند. بنابراین، توجه به ارزش های اخلاقی پرسنل شرکت (از طریق ایجاد منشور اخلاقی و رعایت آن توسط تمامی پرسنل شرکت اعم از مدیریت و کارکنان)، می تواند اثربخشی کنترل های داخلی را افزایش دهد[۵]. همچنین، طبق نتایج لین و همکاران (۲۰۱۱) ،وجود کارکنان صادق در شرکت می تواند علاوه بر کاهش مشکلات اجرای کنترل های داخلی، به مدیریت نیز در اعمال کنترل های داخلی حاکم بر گزارشگری کمک نماید[۶]. سلیمی(۲۰۱۷) اجرای دوره‌های آموزشی و بازآموزی در خصوص معیارهای اخلاق حرفه‌ای را از مهمترین شاخص های توسعه اخلاق حرفه ای در سازمان معرفی کرده است[۷]. شریعتی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود نتیجه گیری می کند که توانمندسازی

1(COSO, 2011)
2(Ogneva et al., 2007)
3(Ashbaugh- Skaife et al., 2008 ؛COSO, 2011 ،Sarbanes-Oxley, 2002)
4(Altamuro and Beatty, 2010)
5(Abbaszadeh et al., 2012)
6(Lin et al., 2011)
7(Salimi, 2017)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

رفتار تصمیم گیری حسابداران در باور از طریق تأثیر آگاهی فراشناختی بر ابعاد ارزشگذاری، فعالیت و قدرت درک معنای ضمنی امکانپذیر است. اما توانمندسازی رفتار تصمیم گیری حسابداران در عمل فقط از طریق تأثیر بر ابعاد ارزشگذاری و فعالیت درک معنای ضمنی امکانپذیر است[۱].

فرزین و همکاران (۲۰۱۸) درباره آموزش اخلاقیات و نیاز به چگونگی آن در ایران به بحث پرداختند. در بسیاری از شکست‌های شرکت ها ،حسابداران و مدیران ارشد مالی به دلیل عدم توانایی تشخیص تقلب ها و عدم گزارش تقلب ها در زمان مناسب و فرضا به دلیل انگیزه مالی احتمالی مانند افزایش حق الزحمه و یا استمرار خدمات مشتریان، به طور یک عامل منفی در معرض اتهام قرار گرفتند[۲]. برادران حسن زاده و همکاران (۲۰۱۷)، در تحقیقی به لزوم توسعه سنجه های مفاهیم اخلاقی در حسابداری وحسابرسی پرداختند. نتایج تحقیقات آنها بیانگر این مطلب بود، حسابداران و حسابرسان ،معیارهای اخلاقی را در تصمیم گیری خود وارد می نمایند و در زمانی که سود حسابداری به میزان مد نظر سرمایه‌گذاران و تحلیلگران بازار نمی رسد، حسابداران با چالش‌های اخلاقی عمده ای روبرو می شوند[۳].

اخلاق موضوعی است فراگیر که همه جوانب زندگی بشر را پوشش می دهد. رشد روزافزون جوامع بشری و پیچیده تر شدن روابط و مناسبات اجتماعی، نیازهای نوینی را می آفریند. پیدایش حرفه های گوناگون، زاییده تلاش در پاسخ به این نیازهاست که با گذشت زمان و تغییر شرایط شکل می گیرند و به تدریج سیر تحول و تکامل را می پیمایند. این حرفه ها به دلیل ضرورت تقسیم کار و تخصصی شدن امور، روز به روز منسجمتر می شوند ورونق خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می کنندواز انجا که بیشتر تصمیمات مدیریت با اتکا بر اطلاعات مالی از سیستم حسابداری اتخاذ می شود و وجود سیستم کنترل داخلی قوی ،قابلیت اتکا اطلاعات حسابداری را که مبنای اخذ این گونه تصمیمات هست به مدیریت ارائه می کند.همچنین کنترل داخلی قوی بر نحوه رسیدگی حسابرسان نیز تاثیر می گذارد.هر اندازه کنترل داخلی قوی باشد خطر تحریف و خطر حسابرسی کاهش می یابد.اما بحث اخلاق در کنترل های داخلی و همچنین تعیین مباحث های اخلاقی از جایگاه ویژه ای برخوردار است.درصورتی که واحد های تجاری اموزش بحث های اخلاقی را در برنامه کاری خود قرار دهند دستورالعمل ها و ایین نامه هایی که به عنوان کنترل داخلی اجرا می شود،تاثیر بسیار قابل توجهی دارد[۴]. بر این اساس هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر تعهد حرفه ای و ارزش‌های اخلاقی بر کنترل‌های داخلی حسابداری می باشد.

1(Shariati et al., 2018)
2(Farzin et al., 2018)
3(Baradaran Hassanzadeh et al., 2017)
4(Bechari et al., 2015)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

۱- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تعهد حرفه ای

سانتوز و نورلند (۱۹۹۴) تعهد حرفه ای را احساس هویت و وابستگی نسبت به یک شغل و حرفه خاص می داند و بر تمایل و علاقه به کار در یک حرفه به عنوان تعهد حرفه ای تاکید دارد[۱]. او از معدود پژوهشگرانی است که به رابطه میان تعهد حرفه ای و تعهد سازمانی اعتقاد دارد. سریا و همکاران (۲۰۱۷) و مالیک و همکاران (۲۰۱۸) عقیده دارند تعهد حرفه ای عشق و علاقه فرد به حرفه وابستگی روانشناختی و شخصیتی به شغل و در نهایت حس عضویت و تعلق به آن می باشد[۲].

تعهد حرفه ای اساس رفتار، نگرش و جهت یابی در انجام مسئولیت خویش است. تعهد حرفه ای به معنی تعیین هویت با حرفه است که شامل تعهد به حرفه و وقف آن شدن و پذیرش اهداف و اخلاق حرفه ای است .در این تعریف تعهد حرفه ای با سه ویژگی توصیف شده است این ویژگی ها عبارتند از :

۱) اعتقاد و پذیرش اهداف و ارزش های حرفه ای،
۲) میل به تلاش زیاد بر اساس اعتقادات خود فرد،
۳) میل به نگهداری اعضا در آن حرفه[۳].

به عبارتی دیگر ، تعهد حرفه ای یک حالت روانی است که بیانگر نوعی تمایل ، نیاز و الزام برای اشتغال در یک حرفه خاص بوده و دربرگیرنده سه بعد الف(تعهد عاطفی ب(تعهد مستمر ج (تعهد هنجاری است. تعهد

عاطفی بیانگر وابستگی عاطفی فرد به سازمان و نشان دهنده علاقه فرد به حرفه خویش است، تعهد مستمر مبتنی بر فواید حاصل از مشغول شدن به انجام کار و هزینه های ناشی از ترک آن کار است و تعهد هنجاری بیانگر این است که فرد اعتقاد دارد که هرکس باید در حرفه ای که آموزش دیده است باقی بماند[۴]. تعهد حرفه ای به عنوان یک اعتقاد و پذیرش قوی ارزش های حرفه ای، تمایل به تلاش بسیار جهت ارتقای حرفه و حرفه ای شدن می باشد و شامل نگرانی ها و حرفه ای، صداقت، وفاداری ،وظیفه شناسی، ارتباطات، اعتقادات، اخلاقیات ، رضایت درونی و رشد و درگیری حرفه ای است[۵].

1(Santos and Norland, 1994)
2(Surya et al., 2017 ؛Malik et al., 2019)
3(Lachman and Aranya, 1986)
4(Ghadiri et al., 2007)
5(Chouh et al., 2007)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

تعهد حرفه ای با متغیر های زیادی رابطه دارد بطوریکه والاس و ناصر (۱۹۹۵) عوامل پاداش، پیشرفت شغلی، فرصت اشتغال متناوب، مسئولیت حرفه ای، تمایلات شناختی و فرهنگ ریاستی را عوامل موثر در تعهد حرفه ای می دانند[1]. همچنین، شاخص های تعهد حرفه ای عبارتند از:

۱) پذیرش هدف ها و ارزش های حرفه ای
۲) تمایل زیاد به تلاش در حرفه
۳) اشتیاق برای کسب و حفظ رابطه[2].

ارزش‌های اخلاقی

رعایت اخلاق و حفظ ارزش های اخلاقی به صورت یکی از مهم ترین پدیده هایی درآمده است که در بیشتر سازمان ها مورد توجه قرار می گیرد. اصول اخلاقی به صورت بخشی از سیاست های رسمی و فرهنگ های غیر رسمی سازمان ها در آمده است. اخلاق یعنی رعایت اصول معنوی و ارزش هایی که بر رفتار شخص یا گروه حاکم است، مبنی بر این که درست چیست و نادرست کدام است؟ ارزش های اخلاقی تعیین کننده استانداردهایی هستند مبنی بر این که از نظر رفتار و تصمیم گیری، چه چیز خوب یا بد است؟

هانت و همکاران (۱۹۸۹) مفهوم ارزش های اخلاقی سازمان را ایجاد کردند و این ارزش های اخلاقی، ویژگی های فرهنگی یک محیط اخلاقی را شرح می دهد[3]. نتایج تحقیقات نشان می دهند که ادراکات افراد از این ارزش ها به طور مثبتی با باورهای اخلاقی خاص و مدیریت اخلاقی مرتبط است. کارکنان، محیط سازمانی را با فضای اخلاقی ترجیح می دهند. ارزش های اخلاقی ارتباط و اتصال دارند سازمان پاسخ های عمومی کارکنان به کار را افزایش می دهد . تعهد سازمانی یکی از نمودهای (نتایج) محیط اخلاقی می باشد زیرا کارکنان متعهد، اغلب با ارزش های سازمان می باشد[4].

تصمیمات غیر اخلاقی به طور مکرر به عملکرد بسیاری از سازمان ها صدمه می رسانند. با مهارت در مطالعه ای شواهد اولیه ای از اهمیت محیط اخلاقی را ارائه کرده است. او مدیران بسیاری را مورد تحقیق قرار داد و به این نتیجه رسید که عوامل اصلی تأثیر گذار بر رفتار غیر اخلاقی شامل رفتار موفق، رفتار همکاران و ضوابط اخلاقی رسمی سازمان می‌باشد. به منظور مطالعه محیط اخلاقی سازمان، مطالعات مختلف، بین فرهنگ اخلاقی و ارزش های اخلاقی تمایز قائل شده اند. برای نمونه هانت و همکاران (۱۹۸۹) مطالعه ای را برای تمایز بین فرهنگ اخلاقی و ارزش های

1(Wallace and Naser, 1995)
2(Azis et al., 2016)
3(Hunt et al., 1989)
4(Valentine et al., 2002)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

اخلاقی انجام دادند و نتیجه گرفتند که ارزش های اخلاقی سازمان، بُعد اصلی فرهنگ سازمان می باشد[1]. آن ها ارزش های اخلاقی سازمان را به عنوان ترکیبی از ارزش های فردی مدیران و خط مشی های رسمی و غیر رسمی دانسته و به عنوان اخلاقیات سازمان آن را تعریف نمودند. تحقیقات مهمی برای بررسی پیامدهای ارزش های اخلاقی مثبت سازمان انجام شده است. دیل و کندی (۱۹۸۳) اشاره کرده اند که ارزش ها حس هویت را به اعضای سازمان منتقل می کنند، ثبات نظام اجتماعی آن را افزایش می دهند و تصمیمات مدیران را هدایت می کنند[2].

کنترل‌های داخلی حسابداری

توسعه تجارت، توسعه عملیات شرکت ها و موسسات تولیدی بزرگ و وسیع را باعث می‌شود وجود انواع زیاد تکنیک‌های تخصص و ده‌ها هزار کارمند در اینگونه موسسات،کنترل و نظارت مستقیم مدیران را بر عملیات غیرممکن می‌سازد. مدیران اینگونه سازمان ها بر اساس مشاهدات شخصی قادر به ارزیابی عملیات و وضعیت مالی نیستند. به ناچار باید به گزارش های حسابداری و آماری اتکا کنند. این گزارشها رویدادهای جاری و تمام شرایط واحد تجاری را به طور خلاصه به مدیریت ارائه می‌دهد. واحد اندازه گیری و سنجش در این گزارش‌ها تنها پول نیست، بلکه ساعت کارکرد، تناژ تولید، سفارش مشتریان، تعداد کارکنان خارجی و سایر موارد دیگر می‌تواند باشد. اطلاعات ارائه شده توسط این گروه از گزارش ها، مدیریت را قادر به کنترل و اداره واحد تجاری می‌کند. با استفاده از چنین گزارشهایی مدیریت از اجراء یا عدم اجرای مقررات و سیاستهای اتخاذ شده در واحد تجاری و رعایت مقررات دولتی و استحکام وضعیت مالی، سودآوری عملیات و هماهنگی بین دوایر مختلف واحد تجاری مطلع می‌شود.

اتخاذ هرگونه تصمیمات تجاری حداقل مبتنی بر بخشی از اطلاعات حسابداری است. مثلا اتخاذ تصمیم در مورد موضوعات کوچک مانند مجوز اضافه کاری یا خرید ملزومات اداری تا موضوعات عمده مانند تغییر در نوع تولیدات خرید یا اجاره ماشین آلات، اطلاع از داده‌های حسابداری را ضروری می‌سازد. اطلاعاتی که به آگاهی مدیریت می‌رسد باید قابل اعتماد و اطمینان باشد و سیستم کنترل‌های داخلی حسابداری این اعتماد و اطمینان را در بکارگیری اطلاعات حسابداری در تصمیم گیری ها برای مدیریت فراهم می‌سازد. تصمیمات اتخاذ شده در واحد تجاری به توسط مدیریت حکم روش و مقررات واحد تجاری را دارد. به منظور حصول اطمینان از موثر بودن این مقررات رعایت آن ها به طور دائم کنترل شود. هدف کنترل‌های داخلی حصول اطمینان از رعایت مقررات واحد تجاری است. مدیریت واحد تجاری مسئولیت نگهداری مدارک حسابداری وتهیه

1(Hunt et al., 1989)
2(Deal and Kennedy, 1983)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

صورتهای مالی قابل اتکار را دارد، کنترل‌های داخلی فراهم کننده اطمینان از انجام چنین مسئولیتی است[۱].

تفاوت کنترل‌های داخلی اداری با کنترل‌های داخلی حسابداری

حسابرسان معمولاً به کنترل‌های داخلی که ماهیت حسابداری دارند توجه می‌نمایند. زیرا وجود این کنترلها سبب ایجاد اعتماد به مدارک حسابداری و صورتهای مالی است .به عنوان مثال تهیه صورت تطبیق ماهانه به توسط کارمندی که مسئول وجوه نقد نیست و در صدور چک نیز دخالتی ندارد کنترل داخلی حسابداری است که احتمالاً ارائه مطلوب معاملات نقد را در مدارک حسابداری و صورتهای مالی افزایش می‌دهد.

برخی از کنترل‌های داخلی تاثیری بر صورت مالی ندارند نتیجتاً مورد توجه مستقیم حسابرسان مستقل قرار نمی‌گیرد این گروه از کنترلها، کنترلهای داخلی اداری نامیده می شود. مدیریت واحدهای تجاری علاقمند به وجود کتنرل‌های داخلی قوی در مورد عملیات کارخانه، فعالیت فروش و همچنین عملیات حسابداری و مالی است از این رو مدیریت درصد استقرار کنترل‌های داخلی اداری به منظور تامین کارایی عملیات و رسیدن به سیاستها و مقررات در کلیه واحدها و ادارات واحد تجاری است. نمونه ای از کنترل‌های داخلی، اداری، دستورالعمل یا مقرراتی است که در کلیه کارکنان را به محل کار خاصی منع می‌کند. چنین کنترل‌هایی ممکن است از لحاظ ایمنی دارای اهمیت باشند اما به طور مستقیم در ارتباط با صورتهای مالی نیستند. نتیجتاً حسابرسان مستقل ارتباطی با آنها پیدا نمی‌کنند. از این رو آنها کاری به این ندارند که تعیین کنند که آیا کارکنان واحد تجاری واقعاً چنین مقرراتی را رعایت می‌کنند یا خیر. در بیانه شماره (۱) استانداردهای حسابرسی، انجمن حسابداران رسمی آمریکا، تعریف زیر را برای کمک به تشخیص کنترل‌های حسابداری از کنترلهای اداری بدست داده است.

طراحی سیستم کنترل داخلی و پایبندی به خط مشی ها و رویه های تعیین شده از جنبه های حیاتی آن است. از سوی دیگر، مدیران ارشد در شرکت‌های بزرگ در سال‌های اخیر به دلیل طیف وسیعی از فعالیت‌های غیراخلاقی اخراج شده اند توجه زیادی از محققان را به خود جلب کرده است. علیرغم افزایش اقدامات برای محافظت در برابر چنین خطاهایی، مدیران ارشد همچنان تصمیم می گیرند که بهترین شیوه ها، هنجارهای صنعت و قوانین را توسط استانداردهای گزارش دهی انجام می شود[۲]. از آن جا که وجود مکانیزمی مانند سیستم کنترل داخلی مطلوب، می تواند کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دست دادن داراییها را کاهش دهد و همچنین، اطمینان معقولی

1(COSO, 2011)
2(Campbell et al., 2015)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

نسبت به قابلیت اعتماد صورتهای مالی و رعایت قوانین و مقررات حاصل نماید لذا، مدیران همواره در تلاش هستند که بهترین کنترلهای داخلی را در سازمان خود طراحی و مستقر سازند[1].

در این باره، کمیته تریدوی در اظهارنظری، مسئولیت اولیه برای گزارشگری مالی در شرکت را به هیئت مدیره نسبت داد. این کمیته تاکید کرد اگر مباحث اخلاقی خوب رعایت شود ،کنترل داخلی قوی، سیستم های حسابداری و اداری ایده آل ،حسابرسی داخلی کارها و کمیته حسابرسی فعال عمل خواهند کرد .این کمیته بیان کرد که رئیس دایره حسابداری در قبال طراحی ،اجرا و نظارت سیستم گزارشگری مالی شرکتها و کنترل داخلی حسابداری مسئولیت دارد. رئیس دایره حسابداری در وضعیت حساسی قرار دارد و توسط مدیران رده بالا تحت فشار است که با تغییر روش های حسابداری دست به مدیریت سود بزند یا نه؟ به هر حال رئیس دایره حسابداری باید در زمینه گزارشگری مالی و حسابداری تعهدات اخلاقی و حرفه ای داشته باشد. برای نظارت بر عملکرد سیستم کنترل سازمان، حسابرسی داخلی توسط مدیریت به کار گرفته می شود. در سال ۱۹۹۲ کمیته سازمان ضمانت کننده از کمیته تریدوی (کوزو) گزارشی تحت عنوان چارچوب کنترل داخلی جامع صادر کرد. این گزارش بر اهمیت محیط کنترلی در فضای اخلاقی سازمان تاکید می کرد. محیط کنترل یکی از پنج مولفه اصلی کنترل داخلی است. سایر مولفه عبارتند از ارزیابی ریسک، فعالیت های کنترلی، ارتباطات، اطلاعات و نظارت روی سیستم کنترل داخلی می باشد. مطابق با نظر کوزو، محیط کنترلی نسبت به سایر مولفه های کنترل داخلی دارای اهمیت بیشتراست. محیط کنترل داخلی به هوشیاری افراد سازمان بستگی زیادی دارد محیط کنترلی جوی را ارائه م یدهد که رفتار افراد و فعالیتهای آنها و مسئولیتهای کنترل را در بر می گیرد. یک مولفه مهم محیط کنترلی ارزش اخلاقی و صداقت افراد است که مسئولیت ایجاد، اجرا و نظارت کنترل داخلی را برعهده دارد ارزشهای اخلاقی و صداقت در سازمان ، بیانگرالزامات مدیرعامل و سایر مدیران ارشد سازمان به رعایت استانداردهای اخلاقی و رفتاری در حد بالا می باشد[2].

اثربخشی کنترلهای داخلی و تحقق اهداف کنترلی شرکت (شامل اهداف عملیاتی، گزارشگری و رعایتی (وابسته به صداقت، درستکاری و ارزشهای اخلاقی کارکنانی است که آن ها را طراحی، اجرا و نظارت می نمایند. اما انتظارات اخلاقی، هنجارها، و آداب و رسوم میتواند در بین افراد مختلف متفاوت باشد. از این رو، الزم است استانداردهایی در قالب منشور اخلاقی مدون جهت تفهیم و پایبندی به صداقت، درستکاری و ارزشهای اخلاقی در شرکت تعریف گردد. این استانداردها مبنایی را برای ارزیابی میزان پایبندی به ارزشهای مذکور در شرکت ایجاد می نمایند. برای اعمال منشور

1(Mohammadi, 2008)
2(Royaei and Mohammadi, 2015)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

اخلاقی در شرکت، الزم است که مدیریت ارشد شرکت به آن معتقد بوده و رفتار و اعمالش نیز نشان دهنده این اعتقاد باشد. همچنین، وی مسئول ارتقاء محیط اخلاقی در شرکت است. بدین منظور، مدیریت ارشد باید منشور اخلاقی شرکت را به کارکنان اطلاع رسانی و تفهیم نموده و نیز تمهیداتی را جهت رعایت آن توسط کارکنان به کار بندد. از طرف دیگر، از آن جا که منشور اخلاقی شرکت مبنایی را برای ارزیابی میزان پایبندی کارکنان به ارزشهای فوق الذکر ایجاد می نماید، مدیریت ارشد شرکت می تواند جهت ارزیابی از آن استفاده نموده و در صورت لزوم با به کارگیری ساز و کارهای تشویقی و تنبیهی یا عدم تاکید بیش از حد بر نتایج کوتاه مدت و نیز برخورد مناسب با کارکنان، آنها را به سمت پایبندی و رعایت منشور اخلاقی شرکت هدایت نماید. تا بدینوسیله، اثر بخشی کنترلهای داخلی و دستیابی به اهداف کنترلی برای شرکت امکان پذیر گردد[۱].

شاه و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی تأثیر عوامل حسابرسی داخلی بر اثربخشی حسابرسی داخلی با اثر تعدیل‌کننده و میانجی فرهنگ اخلاقی و کنترل‌های داخلی بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که بین دو عامل حسابرسی داخلی (استقلال و همکاری حسابرسان خارجی) و کنترل‌های داخلی رابطه مثبت وجود دارد در حالی که عامل سوم، حمایت مدیریت ارتباطی ندارد[۲].

یولیانتی و همکاران (۲۰۲۳) در مطالعه ای به بررسی تأثیر تعهد حرفه‌ای، تعهد به اخلاق، منبع کنترل داخلی و هوش هیجانی بر توانایی کشف تقلب از طریق کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که تعهد حرفه‌ای و هوش هیجانی تأثیر مثبتی بر توانایی کشف تقلب دارد. تعهد به اخلاق و هوش هیجانی بر کاهش رفتارهای کیفیت حسابرسی اثر منفی دارد[۳].

جول و همکاران (۲۰۲۳) در پژوهشی به بررسی رابطه بین پیشینه فرهنگی مدیرعامل و کیفیت کنترل داخلی شرکت پرداختند. همچنین آنها بررسی کردند آیا دوگانگی مدیر عامل، اندازه هیئت مدیره و تصدی مدیر عامل این رابطه را تعدیل می کند؟ نتایج پژوهش آنها نشان می دهد که مدیران عامل با پیشینه فرهنگی فرانسوی کیفیت کنترل داخلی بهتری دارند و ضعف های کمتری نسبت به مدیران عامل با پیشینه فرهنگی انگلیسی گزارش شده است[۴].

1(COSO, 2011)
2(Shah et al., 2023)
3(Yulianti et al., 2024)
4(Joel et al., 2023)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

رجب دری و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان می دهد که بین نظریه‌های موردبررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری در سطح ۷۷ درصد وجود دارد[۱].

بهاری سجاهرود و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی ابعاد رفتار اخلاق حرفه ای حسابرسان با تأکید بر فضای اخلاقی بررسی کردند. نتایج پژوهش نشان داد فضای اخلاقی، تعهدات حرفه‌ای، ساختار سازمانی، مدیریت و رهبری، جذب و نگهداشت، اخلاق شغلی، نظارت و ارزیابی، شرایط اقتصادی، فرهنگ اجتماعی، خط و مشی و سیاست‌گذاری، ویژگی‌های شخصیتی، مهارت و توانمندی و ایدئولوژی اخلاقی است[۲].

عباسی و ایزی (۲۰۲۰) در پژوهشی نقش تصمیم گیری اخلاقی حسابرسان بر افشای اسرار مالی و غیر مالی را بررسی و مدل تصمیم گیری حسابرسان را با تاکید بر نقش تعدیلگر شدت اخلاق ادراک شده بررسی کردند. نتایج پژوهش نتایج حاکی از آن است که بین آگاهی اخلاقی با قضاوت حرفه ای و احساسات رابطه مثبت معنادار وجود دارد. افزون بر این، نتایج حاصل از آزمون دیگر فرضیه ها نشان داد بین احساسات و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت معنادار وجود دارد. همچنین بین قضاوت حرفه ای و افشای اسرار رابطه مثبت معنادار مشاهده شده است[۳].

رجب دری و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی به بررسی شناسایی و اهمیت نظریه‌های اخلاقی در حسابرسی از دیدگاه خبرگان و فعالان حرفه‌ای پرداختند. نتایج پژوهش آنها نشان داد که از هشت نظریه موردبررسی (وظیفه گرایی، سودگرایی، خودگرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، آزادی گرایی، خیرگرایی و فضیلت محور)، با توجه به دیدگاه خبرگان، همه موارد به‌جز خودگرایی و آزادی‌گرایی دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. بررسی نظر فعالان حرفه ای نیز نشان داد که هر شش نظریه موردبررسی در محیط حسابرسی ایران کاربردی و دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. همچنین، خیرگرایی دارای بیشترین بارعاملی است و پس‌ازآن به ترتیب نظریه های فضیل تمحور، وظیفه گرایی، عدالت گرایی، دیگرگرایی و سودگرایی قرار دارد. بنابراین، در حرفه حسابرسی در محیط ایران، برای افزایش سطح اخلاق حرفه ای، توجه به نظریه های اخلاقی با توجه به اولویت‌های مشخص‌شده ضروری است[۴].

قادری و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه ای نقش توانایی مدیریت در ارتقای کیفیت کنترل داخلی بررسی کردند. نتایج پژوهش آنها نشان داد کیفیت کنترل داخلی شرکت‌ها می تواند تحت تأثیر

1(Rajabdorri et al., 2020)
2(Bahari Sejahrood et al., 2022)
3(Abbasi and Izi, 2020)
4(Rajabdorri et al., 2020)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

ویژگی‌های شرکت، کیفیت حسابرسی و نظارت شرکت‌ها باشد. استقرار سیستم مناسب کنترل داخلی در شرکت‌ها منجر به ارتقای پاسخگویی و شفافیت مالی خواهد شد. همچنین، حاکی از وجود عدم ارتباط معنی‌داری بین پاداش مدیران و کیفیت کنترل داخلی است. همچنین ارتباط منفی بین متغیر کارایی مدیران و ضعف در سیستم کنترل داخلی نشان از ارتقای سیستم کنترل داخلی در سایه توانایی مدیران دارد[۱].

۲- روش‌شناسی پژوهش

پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی همبستگی می باشد. در این پژوهش بر اساس ماهیت داده‌ها از نوع تحقیقات کمی است جامعه آماری مورد نظر در این پژوهش، عبارت است از کلیه مدیران ارشد شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران می باشد. تعداد ۵۶۰ شرکت بورسی در این پژوهش مورد مطالعه قرار گرفتند که بر این اساس حجم جامعه آماری ۵۶۰ نفر می باشد. در این پژوهش با اسفاده از فرمول کوکران براورد نمونه تخمین زده شد. با جایگذاری حجم جامعه آماری در فرمول حجم نمونه تعداد ۲۲۸ نفر برآورد می‌شود. با استفاده از روش نمونه گیری تصادفی تعداد ۲۳۰پرسشنامه‌ها در بین نمونه مورد نظر یعنی مدیران ارشد شرکت های پذیرفته شده بورسی توزیع شد.

جهت گردآوری اطلاعات به منظور تدوین مبانی کلی تحقیق شامل (تعریف مفاهیم کلیدی، ضرورت طرح، بیان کاربرد و تشریح اهمیت آن‌ها)، بررسی ادبیات موضوع و طراحی چارچوب پیشنهادی از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شده است به منظور گردآوری داده‌های مورد نیاز از جامعه آماری و برای بررسی اعتبار و کاربرد چارچوب پیشنهادی با استفاده از نظرات خبرگان از پرسشنامه استفاده گردیده است.به این منظور از پرسشنامه تعهدات حرفه ای کلایکمن و هنینگ و پرسشنامه ارزش اخلاق سازمانی هانت و همکاران (CEP) و پرسشنامه کنترل حسابداری داخلی استفاده شد.

روش تحلیلی پی ال اس (PLS) یا همان حداقل مجذورات جزئی (Partial Least Squares) برای آزمون‌ها و تحلیل آماری مدل‌های تحلیل مسیر، مدل معادلات ساختاریSEM ، تحلیل عاملی تاییدی و مدل های اندازه گیری با استفاده از نرم افزار SmartPLS است.

سوال های پژوهش

سوال ۱- آیا تعهد حرفه ای تاثیر بر کنترل های داخلی حسابداری دارد؟

۱(Ghaderi et al., 2019)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

سوال ۲- آیا ارزشهای اخلاقی شرکت تاثیر بر کنترل های داخلی حسابداری دارد؟

۳- تجزیه‌وتحلیل داده‌ها

نتایج نشان داد ۸۶/۴ درصد از مدیران ارشد مرد و ۱۳/۶ درصد زن بودند. ۹۴/۷ درصد از مدیران ارشد متأهل و ۵/۳ درصد مجرد بودند. ۸۵/۵ درصد از مدیران ارشد دارای مدرک فوق لیسانس بودند، ۹/۶ درصد مدرک دکتری و بالاتر و ۹/۶ درصد دارای مدرک لیسانس بودند. ۶۲/۷ درصد از مدیران ارشد در حال حاضر مشغول به تحصیل هستند.

جدول (۱) شاخص‌های توصیفی متغیرها

Table (1) Descriptive indices of variables

	کمترین	بیشترین	میانگین	انحراف معیار	واریانس
کنترل حسابداری داخلی	۲/۰۷	۵/۵۳	۴/۷۳	۰/۴۸۷	۰/۲۳۸
تعهد اخلاقی	۲/۲	۴/۹۳	۴/۰۸	۰/۴۴۳	۰/۱۹۷
ارزش اخلاقی	۱/۶	۶/۴	۵/۱۷	۰/۷۷۹	۰/۶۰۷

منابع: یافته های پژوهش

میانگین نمره کنترل حسابداری داخلی ۴/۷۳ با انحراف معیار ۰/۴۸۷ می‌باشد. بدین معنی که مدیر ارشد شرکت بررسی نسبت به آن چه که در کنترل داخلی حسابداری باید باشد بسیار موافق هستند. همچنین نمره ارزش اخلاقی بالاتر از حد میانگین یعنی نمره ۵ می‌باشد بنابراین مدیران ارشد نسبت به ارزش‌های اخلاقی توافق زیادی دارند و وجود آن را ضروری می‌دانند(جدول ۱).

جدول (۲) نتایج شاخص کفایت نمونه گیری

Table (2) Results of sampling adequacy index

شاخص KMO		۰/۸۱۷
آزمون بارتلت	کای دو	۸۸۹۱/۴۹۹
	درجه آزادی	۳۲۴۰
	Sig.	۰/۰۰۰

منابع: یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

با توجه به نتایج جدول (۲) آزمون KMO مقدار ۰/۸۱۷ می‌باشد که از ۰/۶ بالاتر است بنابراین تعداد نمونه کفایت می‌کند. همچنین مقادیر سطح معنی داری آزمون بارتلت کمتر ۰/۰۵ است بنابراین امکان استفاده از تحلیل عاملی تاییدی وجود دارد.

جدول (۳) نتایج سازگاری درونی متغیرهای مدل پژوهش

Table (3) Results of internal consistency of research model variables

متغیر	ضریب آلفای کرونباخ	ضریب پایایی ترکیبی
ارزش اخلاقی	۰/۷۷	۰/۹۴۲
تعهد اخلاقی	۰/۷۶	۰/۸۲۹
کنترل حسابداری داخلی	۰/۷۹۴	۰/۷۸۹

منابع: یافته های پژوهش

همانطور که در جدول (۳) ملاحظه می‌شود ضریب آلفای کرونباخ و ضریب پایایی ترکیبی متغیرهای مدل از ۰/۷ بیشتر می‌باشد، بنابراین مدل پژوهش از پایایی خوبی برخوردار است.

جدول (۴) نتایج روایی همگرا متغیرهای مدل

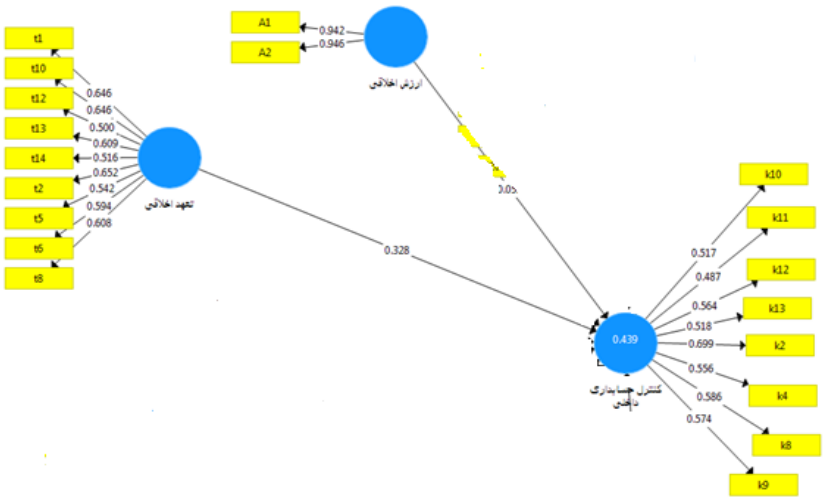
Table (4) Convergent validity results of model variables

متغیر	میانگین واریانس استخراج شده (AVE)
ارزش اخلاقی	۰/۸۹۱
تعهد اخلاقی	۰/۵۳۱
کنترل حسابداری داخلی	۰/۵۳۲

منابع: یافته های پژوهش

نتایج روایی همگرا در جدول (۴) حاکی از آن است که مدل از روایی همگرا برخوردار است چون مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از ۰/۵ می‌باشند.

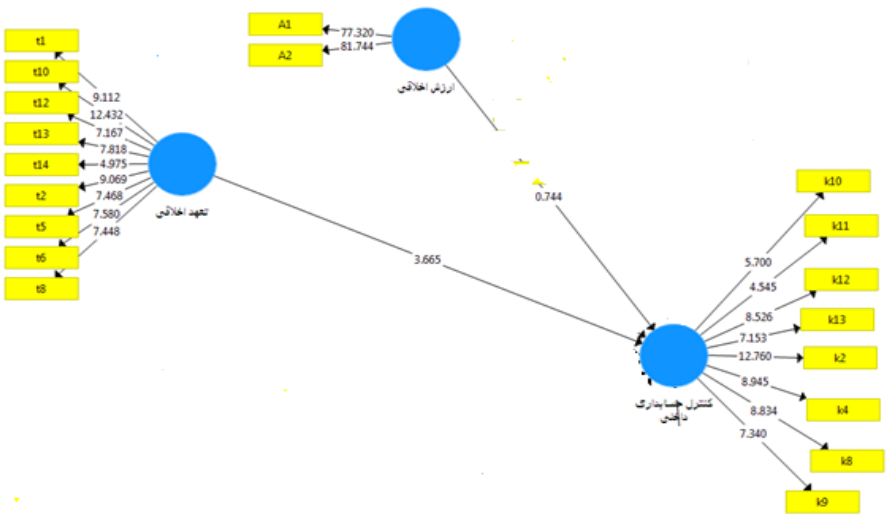
[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]



شکل (۱) برازش مدل در حالت ضرایب

Figure (1) Fitting the model in the mode of coefficients

منابع: یافته های پژوهش



شکل (۲) برازش مدل در حالت ضریب معناداری

Figure (2) Model fit in the case of significance coefficient

منابع: یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

جدول (۵) نتایج اخص‌های برازش مدل

Table (5) The results of model fitting characteristics

شاخص	SRMR	d_G	d_ULS	Chi²	NFI
مقدار	۰/۰۸	۱/۸۰۶	۱/۰۲۸	۲/۹۵	۰/۷۴۵

منابع: یافته های پژوهش

همانطور که نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد مقدار SRMR کمتر از ۰/۱ می‌باشد. همچنین NFI بیشتر از ۰/۷ می‌باشد بنابراین مدل پژوهش از برازش مناسبی برخوردار است.

جدول (۶) نتایج شاخص نیکویی برازش مدل

Table (6) The results of goodness of fit index of the model

شاخص	R^2Average	AVE Average	AVE ⁎R^2Average Average	GOF
مقدار	۰/۴۳۹	۰/۶۲۲	۰/۲۷۳	۰/۵۲۲۴

منابع: یافته های پژوهش

بر اساس نتایج جدول (۶) مقدار GOF مدل برابر ۰/۵۲۲۴ به دست آمده و چون از ۰/۳۶ بیشتر است بنابراین از مدل پژوهش از برازش قوی برخوردار است.

جدول (۷) نتایج ضریب تعیین مدل

Table (7) The results of the coefficient of determination of the model

	R Square	R Square Adjusted
کنترل حسابداری داخلی	۰/۴۳۹	۰/۴۱۳

منابع: یافته های پژوهش

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

همانطور که نتایج جدول (۷) نشان می‌دهد مدل از برازش متوسط- قوی برخوردار است چون ۰/۴۱۳ بیشتر ار مقدار ۰/۳۳ و کمتر از ۰/۶۷ می‌باشد.

جدول (۸) نتایج تعهد حرفه‌ای بر کنترل های داخلی

Table (8) The results of professional commitment on internal controls

رابطه		T	ضریب اثر	معناداری	نتیجه آزمون
تعهد حرفه‌ای← عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی		۳/۶۶۵	۰/۳۲۸	۰/۰۰۰	تایید فرضیه

منابع: یافته های پژوهش

همانطور که در جدول (۸) ملاحظه می‌شود، مقدار آماره t، تاثیر محیط ابزاری بر کنترل حسابداری داخلی، معادل ۳/۶۶۵ و از عدد ۱/۹۶ بیشتر است، لذا در سطح معنی داری ۰/۰۵ فرض صفر را رد و فرض مقابل پذیرفته می‌شود. بنابراین تعهد حرفه‌ای بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر مثبت و معنادار دارد.

جدول (۹) نتایج ارزش‌های اخلاقی شرکت بر کنترل داخلی حسابداری

Table (9) The results of the company's moral values on internal accounting control

رابطه		t	ضریب اثر	معناداری	نتیجه آزمون
ارزش اخلاقی← عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی	۰/۷۴۴		۰/۰۵۵	۰/۴۵۷	رد فرضیه

منابع: یافته های پژوهش

همانطور که در جدول (۹) ملاحظه می‌شود، مقدار آماره t، تاثیر ارزش اخلاقی بر کنترل حسابداری داخلی، معادل ۰/۷۴۴و از عدد ۱/۹۶ کمتر است، لذا در سطح معنی داری ۰/۰۵ فرض صفر را قبول و فرض مقابل رد می‌شود. بنابراین ارزش اخلاقی بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر معنادار ندارد.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

۴- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر تعهد حرفه ای و ارزش‌های اخلاقی بر کنترل‌های داخلی حسابداری می باشد. نتایج نشان داد مقدار آماره t، تاثیر محیط ابزاری بر کنترل حسابداری داخلی، معادل ۳/۶۶۵ و از عدد ۱/۹۶ بیشتر است. بنابراین تعهد حرفه‌ای بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر مثبت و معنادار دارد. تعهد حرفه‌ای به معنای پایبندی به اصول و قوانین حرفه‌ای است این تعهد شامل رفتارها و اقداماتی است که به منظور حفظ اخلاقیات و عدالت در اجرای کنترل‌های حسابداری داخلی انجام می‌شود. تعهد حرفه‌ای می‌تواند تأثیر مثبت و معناداری بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی داشته باشد. دلایل اصلی این تأثیر عبارتند از: اعتماد و شفافیت: تعهد حرفه‌ای باعث افزایش اعتماد در سازمان‌ها و میان کارکنان می‌شود. کارکنانی که به اصول حرفه‌ای پایبند هستند، بیشتر به دیگران اعتماد می‌کنند و اطمینان دارند که کنترل‌های حسابداری داخلی به درستی اجرا می‌شود. این اعتماد و شفافیت باعث بهبود عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی می‌شود. پیشگیری از خطاها و تقلب: تعهد حرفه‌ای باعث افزایش نگرانی از خطاها و تقلب در سازمان‌ها می‌شود. کارکنانی که به اصول حرفه‌ای پایبند هستند، بهترین روش‌ها را برای جلوگیری از خطاها و تقلب‌ها می‌شناسند و اقدامات لازم را برای پیشگیری از آنها انجام می‌دهند. این پیشگیری باعث بهبود عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی می‌شود. رعایت قوانین و مقررات: تعهد حرفه‌ای باعث رعایت دقیق قوانین و مقررات حسابداری می‌شود. کارکنانی که به اصول حرفه‌ای پایبند هستند، قوانین و مقررات مربوط به حسابداری را به درستی رعایت می‌کنند و از هرگونه نقض آنها خودداری می‌کنند. این رعایت قوانین و مقررات باعث بهبود عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی می‌شود. به طور کلی، تعهد حرفه‌ای باعث افزایش اعتماد، پیشگیری از خطاها و تقلب‌ها، و رعایت قوانین و مقررات می‌شود که همگی بهبود عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی را به همراه دارد. نتایج حاصله از این پژوهش با نتایج تحقیقات آیاگره و آیدو- بومه[۱] همسو می باشد.

نتایج نشان داد مقدار آماره t، تاثیر ارزش اخلاقی بر کنترل حسابداری داخلی، معادل ۰/۷۴۴و از عدد ۱/۹۶ کمتر است. بنابراین ارزش اخلاقی بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر معنادار ندارد. علت این است که ممکن است ارتباط مستقیم و قطعی بین ارزش اخلاقی و عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی وجود نداشته باشد. ارزش اخلاقی می‌تواند تأثیری در رفتار و تصمیم‌گیری کارکنان داشته باشد، اما این تأثیر ممکن است به صورت غیرمستقیم و پیچیده‌تری بروز کند. عدم معناداری تأثیر ارزش اخلاقی ممکن است به دلیل توجه نکردن به عوامل دیگری مانند سیاست‌ها و فرهنگ سازمانی باشد. ارزش اخلاقی تنها یکی از عواملی است که ممکن است بر

۱(Ayagre and Aidoo-Buameh, 2017)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تأثیر بگذارد و بررسی تأثیر این عامل به تنهایی ممکن است نتایج کاملی ارائه ندهد. عدم معناداری تأثیر ارزش اخلاقی ممکن است به دلیل عدم توجه به متغیرهای محیطی باشد. محیط کسب و کار و فرهنگ سازمانی ممکن است تأثیر قابل توجهی در عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی داشته باشند و این تأثیر را بر میزان تأثیر ارزش اخلاقی کاهش دهند. برخی مطالعات نشان داده‌اند که ارزش اخلاقی می‌تواند تأثیر معناداری بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی داشته باشد، در حالی که برخی دیگر ممکن است به نتایج متفاوت برسند. نتایج حاصله از این پژوهش با نتایج تحقیقات رجب دری و امیری[1]، بهاری سجاهرود و همکاران[2]شایسته شجاعی و همکاران[3] عباسی و ایزی[4] همسو می باشد.

با توجه به نتایج برای بهبود کنترل‌های داخلی و افزایش کارایی آن‌ها ارتقای سطح آگاهی و آموزش کارکنان در زمینه کنترل‌های داخلی و مراقبت حرفه‌ای، توسعه و بهبود فرآیندهای کنترل داخلی در سازمان، ارزیابی و اصلاح کنترل‌های داخلی موجود در سازمان، افزایش تعامل و همکاری بین اعضای سازمان به منظور بهبود کنترل‌های داخلی و استفاده از نرم‌افزارهای مدیریت کنترل داخلی و گزارشگری مالی به منظور بهبود کارایی کنترل‌های داخلی پیشنهاد می شود.

۵- تشکر و سپاس‌گزاری

از تمامی اساتید محترم رشته حسابداری دانشگاه آزاد اسلامی واحد نیشابور جهت حمایت های شان صمیمانه تشکر می نمایم.

۶- تعارض منافع

هیچ‌گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است.

1(Rajabdorri and Amiri, 2020)
2(Bahari Sejahrood et al., 2022)
3(Shayesteh Shojaei et al., 2021)
4(Abbasi and Izi, 2020)

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

منابع

1. Abbasi, E., & Izi, R. (2020). The role of the auditor's ethical decision to disclose financial and non-financial secrets. *Empirical Studies in Financial Accounting, 17*(66), 149-172. [In Persian]
2. Abbaszadeh, M. R., Mohammadi, J., & Mohammadi, K. (2012). The Necessity of Internal Controls in the Public Sector. *Auditor's Review, 12*(39), 131-137. [In Persian]
3. Altamuro, J., & Beatty, A. (2010). How does internal control regulation affect financial reporting?. *Journal of accounting and Economics, 49*(1-2), 58-74.
4. Ashbaugh- Skaife, H., Collins, D. W., Kinney, W. R., & La Fond, R. (2008). The effect of SOX internal control deficiencies and their remediation on accrual quality. *Accounting Review, 83*(1), 217- 250.
5. Ayagre, P., & Aidoo-Buameh, J. (2017). Ethical values, integrity and internal controls in public sector organisations: A developing country perspective. *Management & Accounting Review (MAR), 16*(2), 41-58.
6. Azis, N. A., Subroto, B., & Subekti, R. I. (2016). Pofessional commitment, auditor independence, and organizational ethical culture: empirical evidence from Indonesia. *International Journal of Management and Administrative Sciences (IJMAS), 3*(9), 28-36.
7. Bahari Sejahrood, M. A., Khozein, A., Gorganli Davaji, J., & Naderian, A. (2022). Identify the dimensions of auditors' professional ethics behavior with emphasis on ethical climate through a qualitative content analysis approach. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 11*(43), 365-378. [In Persian]
8. Baradaran Hassanzadeh, R., Ghanbari, Y., & Barna, M. R. (2017). The need to develop measures of ethical concepts in accounting and auditing. *Accounting and Management Perspectives Quarterly, 1*(1), 1-13. [In Persian]
9. Bechari, J., Pourmohammadi, S. R., Pourmohammadi, S. K., & Alimohammadi, S. (2015). Examining embezzlement factors in accounting internal control from the perspective of Quran. *International Conference on New Researches*. [In Persian]
10. Campbell, S., Li, Y., Yu, J., & Zhang, Z. (2015). The impact of occupational community on the quality of internal control. *Journal of Business Ethics, 139*, 271-285.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

11. Chouh, J.L., Wang, H. C., Li, T. C., & Huang, L. C. (2007). Reliability and validity of nurses' job satisfaction scale and nurses' professional commitment. *Mid-Taiwan Journal of Medicine, 12*(2), 65-75.
12. Committee on Sponsoring Organization of the Treadway Commission (COSO). (2011). Internal Control Integrated Framework, COSO Report, pp. 1-150.
13. Deal, T. E., & Kennedy, A. A. (1983). Culture: A new look through old lenses. *The Journal of Applied Behavioral Science, 19*(4), 498-505 .
14. Farzin, F., Banitalebi Dehkordi, B., & Bakhshinejad, M. (2018). The Relationship between Individual and Social Structures and Teaching Accounting Professional Ethics. *Ethics in Science and Technology, 13*(1), 146-153. [In Persian]
15. Ghaderi, K., Ghaderi, S., & Ghaderzadeh, S. K. (2019). Managerial ability and internal control quality. *Journal of Empirical Researches in Accounting, 9*(1), 71-92. [In Persian]
16. Ghadiri, F., Jazayeri, A., Ashayeri, H., & Ghazi, T. M. (2007). The role of cognitive rehabilitation in reduction of executive function deficits and obsessive–compulsive symptoms in schizo–obsessive patients. *Rehabilitation, 7*(4), 11-24. [In Persian]
17. Hunt, S. D., Wood, V. R., & Chonko, L. B. (1989). Corporate ethical values and organizational commitment in marketing. *Journal of Marketing, 53*(3), 79-90.
18. Joel, T. N., Benedict, A., & Nkwantabisa, A. O. (2023). Impact of CEO cultural background on internal control quality: Evidence from Cameroon. Cogent Business & Management, 10(1), 2161202.
19. Lachman, R., & Aranya, N. (1986). evaluation of alternative models of commitments and job attitudes of professionals. *Journal of Occupational Behavior, 7*(3), 227-24.
20. Lin, S., Pizzini, M., Vargus, M., & Bardhan, I. R. (2011). The role of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. *The Accounting Review, 86*(1), 287-323.
21. Malik, O. F., Shahzad, A., Raziq, M. M., Khan, M. M., Yusaf, S., & Khan, A. (2019). Perceptions of organizational politics, knowledge hiding, and employee creativity: The moderating role of professional commitment. *Personality and Individual Differences, 142*, 232-237.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

22. Mohammadi, J. (2008). *Principles of auditing along with important points of auditing*. Tehran: Raspina Publication. [In Persian]
23. Ogneva, M., Subramanyam, K. R., & Raghunandan, K. (2007). Internal control weakness and cost of equity: Evidence from SOX Section 404 disclosures. *The Accounting Review, 82*(5), 1255-1297.
24. Rajabdorri, H., H., Vakilifard, M. R., Salari, H. A., & Amiri, A. (2020). Identifying and examining the importance of ethical theories in auditing from the perspective of experts and practitioners. *Ethics in Science and Technology, 15*(2), 37-44. [In Persian]
25. Royaei, R. A., & Mohammadi, M. (2015). *Ethics and professionalism in accounting*. Farhang Publication. [In Persian]
26. Salimi, M. (2017). Providing a model of professional ethics development in sports organizations. *Ethics in Science and Technology, 12*(1), 49-61. [In Persian]
27. Santos, D. L. S., & Norland, E. (1994). Factors related to commitment of extension professionals in the dominican republic: Implications for theory and practice. *Journal of Agricultural Education, 35*(3), 57–61.
28. Sarbanes–Oxley. 2002. US Congress H.R. 3763. 17. U.S. Auditing Standards Coordinating Forum 2013.
29. Shah, A. A., Azmat, M., & Arshad, A. (2023). impact evaluation of factors of internal audit on intrnal audit effectiveness: The moderating and mediating effect of ethical culture and internal controls. *Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences, 11*(1), 490-506.
30. Shariati, M., Rahnamay Roodposhti, F., Talebnia, G., & Royaee, R. (2018). Metacognition, connotative meaning dimensions and management accountants' decision making: Studying Accounting students' minds. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge, 7*(26), 11-30. [In Persian with English Abstract]
31. Shayesteh Shojaei, P., Poorzamani, Z., & yaghobnezhad, A. (2021). The impact of ethical standards including ethical environment, professional commitment, ethical values and ethical ideology on performance of auditors. *Iranian journal of Value & Behavioral Accounting, 5*(10), 281-318. [In Persian]
32. Surya, R. A. S, Zarefar, A., & Mela, N.F. (2017). Whistle blowing in the police sector: the importance of control behavior factor and professional commitment. *Accounting and Finance Review, 2*(2), 9-14.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

33. Valentine, S., Godkin, L., & Lucero, M. (2002). Ethical context, organizational commitment, and person-organization fit. *Journal of Business Ethics*, *41*, 349-360.

34. Wallace, R. O., & Naser, K. (1995). Firm-specific determinants of the comprehensiveness of mandatory disclosure in the corporate annual reports of firms listed on the stock exchange of Hong Kong. *Journal of Accounting and Public Policy*, *14*(4), 311-368.

35. Yulianti, Y., Zarkasyi, M. W., Suharman, H., & Soemantri, R. (2024). Effects of professional commitment, commitment to ethics, internal locus of control and emotional intelligence on the ability to detect fraud through reduced audit quality behaviors. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*, *15*(3), 385-401.

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]

[Downloaded from mieaoi.ir on 2026-10-31]