

تأثیر 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 پذیرش: ۱۴۰۳/۹/۲۴

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۷/۱۵

چکیده

این مطالعه به بررسی تاثیر تعهد حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی بر کنترل‌های داخلی حسابداری می‌پردازد. پژوهش حاضر از نظر هدف کاربردی و از نظر روش توصیفی همبستگی می‌باشد. در این پژوهش بر اساس ماهیت داده‌ها از نوع تحقیقات کمی است. جامعه آماری پژوهش مشتمل از مدیران ارشد شرکت‌های بورسی می‌باشد. برای محاسبه تعداد نمونه از فرمول کوکران و برای نمونه‌گیری از روش نمونه در دسترس استفاده می‌باشد. 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 پرسشنامه‌های تعهدات حرفه‌ای کلایمن و هنیگ و ارزش اخلاق سازمانی هات 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 Δ تاثیر تعهد حرفه‌ای بر کنترل حسابداری داخلی، معادل $3/665$ و از عدد $1/96$ بیشتر است، لذا در سطح معنی داری $0/05$ می‌شود. بنابراین تعهد حرفه‌ای بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر مثبت و معنادار دارد. همچنین مقدار آماره Δ تاثیر ارزش اخلاقی بر کنترل حسابداری داخلی، معادل $1/744$ و از عدد $1/96$ کمتر است، لذا در سطح معنی داری $0/05$ 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).

massihabadi@gmail.com

^۳ گروه مدیریت، واحد نیشابور، دانشگاه آزاد اسلامی، نیشابور، ایران.

Zahra.Noori.2007@Gamil.Com

نتایج این پژوهش می‌تواند 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 پنماشد.

کلیدواژه‌ها: ارزش‌های اخلاقی، تعهد حرفه‌ای، شرکت‌های بورسی، کنترل‌های داخلی حسابداری

طبقه‌بندی JEL A13, J44 , G22 : **JEL**

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، لازم 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، لازم است که مدیریت ارشد شرکت به آن معتقد بوده و رفتار و اعمالش نیز نشان دهنده‌ی 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، آشباح- 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 کزو (۲۰۱۱) و نیز قانون ساربینز آکسلی (۲۰۰۲) بهبود می یابد.^۳ آلتامورو و بیتی (۲۰۱۰) نیز نشان دادند که، بهبود در نظرات 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. 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.^۵ سلیمی (۲۰۱۷) اجرای دوره های آموزشی و بازآموزی در خصوص معیارهای اخلاق حرفه ای را از مهمترین شاخص های توسعه اخلاق حرفه ای در سازمان معرفی کرده است.^۶ شریعتی و همکاران (۲۰۱۸) در پژوهش خود نتیجه گیری می کند که توانمندسازی

^۱(COSO, 2011)

^۲(Ogneva et al., 2007)

^۳(Ashbaugh- Skaife et al., 2008 ;COSO, 2011 ,Sarbanes-Oxley, 2002)

^۴(Altamuro and Beatty, 2010)

^۵(Abbaszadeh et al., 2012)

^۶(Lin et al., 2011)

^۷(Salimi, 2017)

رفتار تصمیم گیری حسابداران در باور از طریق تأثیر آگاهی فراشناختی بر ابعاد ارزشگذاری، فعالیت و قدرت در ک معنایی امکانپذیر است. اما توانمندسازی رفتار تصمیم گیری حسابداران در عمل فقط از طریق تأثیر بر ابعاد ارزشگذاری و فعالیت در ک معنایی 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 فرض ا 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 و حسابرسی 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 مدد نظر سرمایه‌گذاران و تحلیلگران بازار نمی رسد، حسابداران با چالش‌های اخلاقی عمدۀ ای روبرو می شوند.^۳

اخلاق موضوعی است فرآگیر 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، زایده تلاش در پاسخ به این نیازهای است 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 و رونق خود را در بهبود رفاه عمومی جوامع ایفا می کنندواز آنجا 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 تأثیر 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. در صورتی که واحد های تجاری اموزش بحث های اخلاقی را در برنامه کاری خود قرار دهند دستورالعمل ها و این نامه هایی که به عنوان کنترل داخلی اجرا می شود، تأثیر بسیار قابل توجهی دارد.^۴ بر این اساس هدف از پژوهش حاضر بررسی تأثیر تعهد حرفه ای و ارزش‌های اخلاقی بر کنترل های داخلی حسابداری می باشد.

^۱(Shariati et al., 2018)

^۲(Farzin et al., 2018)

^۳(Baradaran Hassanzadeh et al., 2017)

^۴(Bechari et al., 2015)

۱- مبانی نظری و پیشینه پژوهش

تعهد حرفه‌ای

سانتوز و نورلند (۱۹۹۴) تعهد حرفه‌ای را احساس هویت و وابستگی نسبت به یک شغل و حرفه خاص می‌داند و بر تمایل و علاقه به کار در یک حرفه به عنوان تعهد حرفه‌ای تاکید دارد. او از محدود پژوهشگرانی است که به رابطه میان تعهد حرفه‌ای و تعهد سازمانی اعتقاد دارد. سریا و همکاران (۲۰۱۷) و مالیک و همکاران (۲۰۱۸) عقیده دارند تعهد حرفه‌ای عشق و علاقه فرد به حرفه وابستگی روانشناسی و شخصیتی به شغل و در نهایت حس عضویت و تعلق به آن می‌باشد.^۱ تعهد حرفه‌ای اساس رفتار، نگرش و جهت یابی در انجام مسئولیت خویش است. تعهد حرفه‌ای به معنی تعیین هویت با حرفه است که شامل تعهد به حرفه و وقف آن شدن و پذیرش اهداف و اخلاق حرفه‌ای است. در این تعریف تعهد حرفه‌ای با سه ویژگی توصیف شده است این ویژگی‌ها عبارتند از :

- (۱) اعتقاد و پذیرش اهداف و ارزش‌های حرفه‌ای،
- (۲) میل به تلاش زیاد بر اساس اعتقادات خود فرد،
- (۳) میل به نگهداری اعضا در آن حرفه.^۲

به عبارتی دیگر ، تعهد حرفه‌ای 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 هزینه‌های ناشی از ترک آن کار است و تعهد هنجاری بیانگر این است که فرد اعتقاد دارد که هر کس باید در حرفه‌ای که آموزش دیده است باقی بماند. تعهد حرفه‌ای به عنوان یک اعتقاد و پذیرش قوی ارزش‌های حرفه‌ای، تمایل به تلاش بسیار جهت ارتقای حرفه و حرفه‌ای شدن می‌باشد و شامل نگرانی‌ها و حرفه‌ای، صداقت، وفاداری، وظیفه شناسی، ارتباطات، اعتقادات، اخلاقیات ، رضایت درونی و رشد و درگیری حرفه‌ای است.^۳

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)

تعهد حرفه‌ای با متغیرهای زیادی رابطه دارد بطوریکه والاس و ناصر (۱۹۹۵) عوامل پاداش، پیشرفت شغلی، فرصت اشتغال متناوب، مسئولیت حرفه‌ای، تمایلات شناختی و فرهنگ ریاستی را عوامل موثر در تعهد حرفه‌ای می‌دانند.^۱ همچنین، شاخص‌های تعهد حرفه‌ای عبارتند از:

(۱) پذیرش هدف‌ها و ارزش‌های حرفه‌ای

(۲) تمایل زیاد به تلاش در حرفه

(۳) اشتیاق برای کسب و حفظ رابطه.^۲

ارزش‌های اخلاقی

رعایت اخلاق و حفظ ارزش‌های اخلاقی به صورت یکی از مهم‌ترین پدیده‌هایی درآمده است که در بیشتر سازمان‌ها مورد توجه قرار می‌گیرد. اصول اخلاقی به صورت بخشی از سیاست‌های رسمی و فرهنگ‌های غیر رسمی سازمان‌ها در آمده است. اخلاق یعنی رعایت اصول معنوی و ارزش‌هایی که بر رفتار شخص یا گروه حاکم است، مبنی بر این که درست چیست و نادرست کدام است؟ ارزش‌های اخلاقی تعیین کننده استانداردهایی هستند مبنی بر این که از نظر رفتار و تصمیم‌گیری، چه چیز خوب یا بد است؟

هانت و همکاران (۱۹۸۹)^۳ مفهوم ارزش‌های اخلاقی سازمان را ایجاد کردند و این ارزش‌های اخلاقی، ویژگی‌های فرهنگی یک محیط اخلاقی را شرح می‌دهد.^۴ نتایج تحقیقات نشان می‌دهند که ادراکات افراد از این ارزش‌ها به طور مثبتی با باورهای اخلاقی خاص و مدیریت اخلاقی مرتبط است. کارکنان، محیط سازمانی را با فضای اخلاقی ترجیح می‌دهند. ارزش‌های اخلاقی ارتباط و اتصال دارند سازمان پاسخ‌های عمومی کارکنان به کار را افزایش می‌دهد. تعهد سازمانی یکی از نمودهای (نتایج) محیط اخلاقی می‌باشد زیرا کارکنان متعهد، اغلب با ارزش‌های سازمان می‌باشند.^۴.

تصمیمات غیر اخلاقی به طور مکرر به عملکرد بسیاری از سازمان‌ها صدمه می‌رسانند. با مهارت در مطالعه‌ای شواهد اولیه‌ای 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 ارزش‌های اخلاقی تمایز قائل شده اند. برای نمونه هانت و همکاران (۱۹۸۹)^۴ مطالعه‌ای را برای تمایز بین فرهنگ اخلاقی و ارزش‌های

۱(Wallace and Naser, 1995)

۲(Azis et al., 2016)

۳(Hunt et al., 1989)

۴(Valentine et al., 2002)

اخلاقی انجام دادند و نتیجه گرفتند که ارزش‌های اخلاقی سازمان، بُعد اصلی فرهنگ سازمان می‌باشد^۱. آن‌ها ارزش‌های اخلاقی سازمان را به عنوان ترکیبی از ارزش‌های فردی مدیران و خط مشی‌های رسمی و غیر رسمی دانسته و به عنوان اخلاقیات سازمان آن را تعریف نمودند. تحقیقات مهمی برای بررسی پیامدهای ارزش‌های اخلاقی مثبت سازمان انجام شده است. دیل و کندی (۱۹۸۳) اشاره کرده‌اند که ارزش‌ها حس هویت را به اعضای سازمان منتقل می‌کنند، ثبات نظام اجتماعی آن را افزایش می‌دهند و تصمیمات مدیران را هدایت می‌کنند^۲.

کنترل‌های داخلی حسابداری

توسعه تجارت، توسعه عملیات شرکت‌ها 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 سازمان‌ها بر اساس مشاهدات شخصی قادر به ارزیابی عملیات و وضعیت مالی نیستند. به ناچار باید به گزارش‌های 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، تناز تولید، سفارش مشتریان، تعداد کارکنان خارجی و سایر موارد دیگر می‌تواند باشد. اطلاعات ارائه شده توسط این گروه از گزارش‌ها، 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 دو ایر مختلف واحد تجاری مطلع می‌شود.

اتخاذ هرگونه تصمیمات تجاری حداقل مبتنی بر بخشی از اطلاعات حسابداری است. مثلاً 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 گیری‌ها 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 آن‌ها به طور دائم کنترل شود. هدف کنترل‌های داخلی حصول اطمینان از رعایت مقررات واحد تجاری است. مدیریت واحد تجاری مسئولیت نگهداری مدارک حسابداری و تهیه

^۱(Hunt et al., 1989)

^۲(Deal and Kennedy, 1983)

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 عوامل^۲ به کنترل‌های داخلی که ماهیت حسابداری دارند توجه می‌نمایند. زیرا وجود این کنترلهای سبب ایجاد اعتماد به مدارک حسابداری و صورتهای مالی است. به عنوان مثال تهیه صورت تطبیق ماهانه به توسط کارمندی که مسئول وجود 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 تأثیری بر صورت مالی ندارند نتیجتاً مورد توجه مستقیم حسابرسان مستقل قرار نمی‌گیرد این گروه از کنترلهای، کنترل‌های داخلی اداری نامیده می‌شود. مدیریت واحدهای تجاری علاوه‌مند به وجود کنترل‌های 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 تأمین 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 اینمی 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 می‌گیرند که بهترین شیوه ها، هنجارهای صنعت و قوانین را توسط استانداردهای گزارش دهی انجام می‌شود.^۲ از آن جا که وجود مکانیزمی مانند سیستم کنترل داخلی مطلوب، می‌تواند کارایی واحد اقتصادی را افزایش و ریسک از دادن داراییها را کاهش دهد و همچنین، اطمینان معقولی

^۱(COSO, 2011)

^۲(Campbell et al., 2015)

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^۱. در این باره، کمیته تربیدی در اظهارنظری، مسئولیت اولیه برای گزارشگری مالی در شرکت را به هیئت مدیره نسبت داد. این کمیته تاکید کرد اگر مباحثت 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 حرفة 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 تربیدی (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 بیشتر است. 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 بر عهده دارد ارزشهای اخلاقی و صداقت در سازمان ، بیانگر الزامات مدیرعامل و سایر مدیران ارشد سازمان به رعایت استانداردهای اخلاقی و رفتاری در حد بالا می باشد.^۲

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، الرم است استانداردهایی در قالب منشور اخلاقی مدون جهت تفهمی 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

^۱(Mohammadi, 2008)

^۲(Royaei and Mohammadi, 2015)

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 تعديل‌کننده 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

بولیانتی و همکاران (۲۰۲۳) در مطالعه‌ای 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

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

۱(COSO, 2011)

۲(Shah et al., 2023)

۳(Yulianti et al., 2024)

۴(Joel et al., 2023)

رجب دری و همکاران (۲۰۲۰) در پژوهشی رابطه نظریه‌های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان بررسی کردند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که بین نظریه‌های موردنبررسی و رفتار اخلاقی در حسابرسان رابطه معناداری در سطح ۷۷ درصد وجود دارد.^۱

بهاری سجاده‌رود و همکاران (۲۰۲۲) در پژوهشی ابعاد رفتار اخلاق حرفه‌ای 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 تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان بر افشاری اسرار مالی و غیر مالی را بررسی و مدل تصمیم‌گیری حسابرسان را با تأکید بر نقش تعدیلگر شدت اخلاق ادراک شده بررسی کردند. نتایج پژوهش نتایج حاکی از آن است که بین آگاهی اخلاقی با قضاوت حرفه‌ای و احساسات رابطه مثبت معنادار وجود دارد. افزون بر این، نتایج حاصل از آزمون دیگر فرضیه‌ها نشان داد بین احساسات و قضاوت حرفه‌ای رابطه مثبت معنادار وجود دارد. همچنین بین قضاوت حرفه‌ای و افشاری 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 موردنبررسی (وظیفه‌گرایی، سودگرایی، خودگرایی، دیگرگرایی، عدالت‌گرایی، آزادی‌گرایی، خیرگرایی و فضیلت محور)، با توجه به دیدگاه خبرگان، همه موارد به جز خودگرایی و آزادی‌گرایی دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. بررسی نظر فعالان حرفه‌ای نیز نشان داد که هر شش نظریه موردنبررسی در محیط حسابرسی ایران کاربردی و دارای اهمیت بالاتر از متوسط است. همچنین، خیرگرایی دارای بیشترین بارعاملی است و پس از آن به ترتیب نظریه‌های فضیلت‌محور، وظیفه‌گرایی، عدالت‌گرایی، دیگرگرایی و سودگرایی قرار دارد. بنابراین، در حرفه حسابرسی در محیط ایران، برای افزایش سطح اخلاق حرفه‌ای، توجه به نظریه‌های اخلاقی با توجه به اولویت‌های مشخص شده ضروری است.^۴

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

۱(Rajabdarri et al., 2020)

۲(Bahari Sejahrood et al., 2022)

۳(Abbasi and Izzi, 2020)

۴(Rajabdarri et al., 2020)

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 می‌باشد. 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 می‌باشد. تعداد ۵۶۰ شرکت بورسی در این پژوهش مورد مطالعه قرار گرفتند که بر این اساس حجم جامعه آماری ۵۶۰ نفر می‌باشد. در این پژوهش با استفاده از فرمول کوکران برآورد 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 ۲۳۰ پرسشنامه‌ها در بین نمونه مورد نظر یعنی مدیران ارشد شرکت‌های 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 حرفه‌ای کلایکمن و هنینگ و پرسشنامه ارزش اخلاق سازمانی هانت و همکاران (CEP) و پرسشنامه کنترل حسابداری داخلی استفاده شد.

روش تحلیلی پی‌ال‌اس (PLS) یا همان حداقل مجددات جزئی (Partial Least Squares) برای آزمون‌ها و تحلیل آماری مدل‌های تحلیل مسیر، مدل معادلات ساختاری SEM، تحلیل عاملی تاییدی و مدل‌های اندازه گیری با استفاده از نرم افزار SmartPLS است.

سوال‌های پژوهش

سوال ۱- آیا تعهد حرفه‌ای تاثیر بر کنترل‌های داخلی حسابداری دارد؟

^۱(Ghaderi et al., 2019)

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

۳- تجزیه و تحلیل 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

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

منابع: یافته‌های پژوهش

میانگین نمره کنترل حسابداری داخلی ۴/۷۳ با انحراف معیار ۰/۴۸۷ می‌باشد. بدین معنی که مدیر ارشد شرکت بوررسی 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	کای دو	
۸۸۹۱/۴۹۹	درجه آزادی	آزمون بارتلت
۳۲۴۰	Sig.	
۰/۰۰۰		

منابع: یافته‌های پژوهش

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: یافته‌های 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.

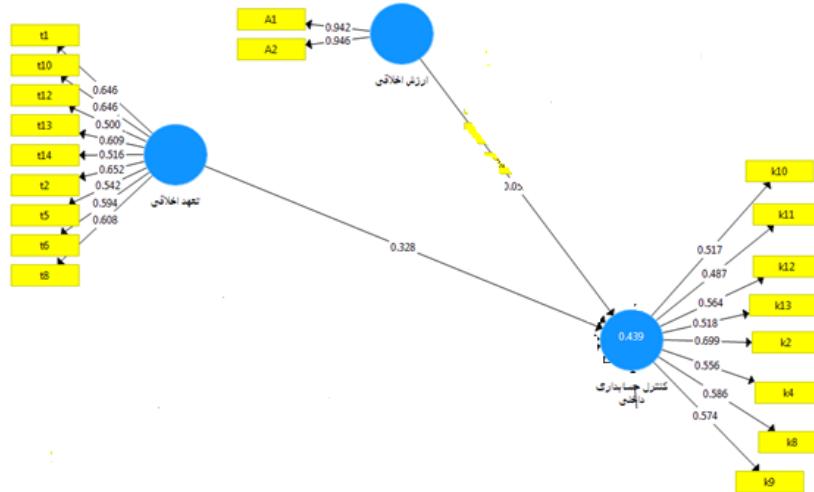
جدول (۴) نتایج روایی همگرا متغیرهای مدل

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: یافته‌های پژوهش

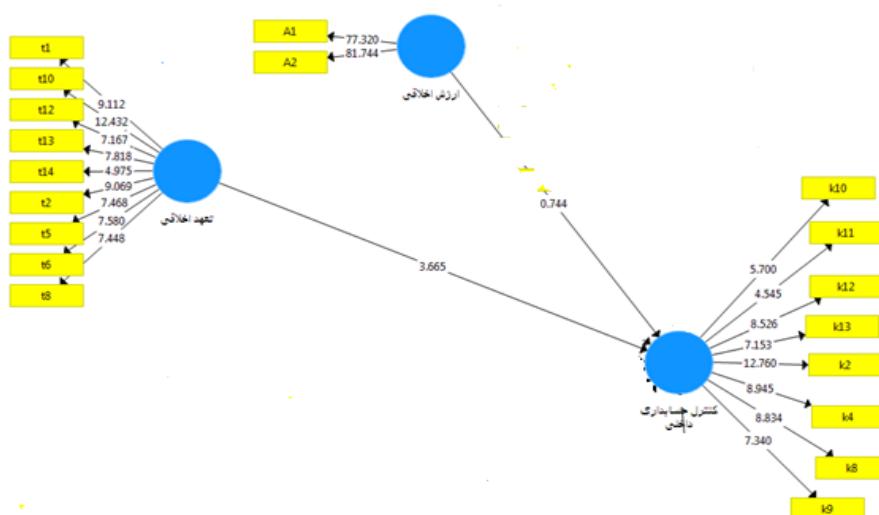
نتایج روایی همگرا در جدول (۴) حاکی از آن است که مدل از روایی همگرا برخوردار است چون مقادیر میانگین واریانس استخراج شده بیشتر از ۰/۵ می‌باشند.



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

جدول (۵) نتایج اخص‌های برازش مدل**Table (5) The results of model fitting characteristics**

NFI	Chi ²	d_ULS	d_G	SRMR	شاخص
۰/۷۴۵	۲/۹۵	۱/۰۲۸	۱/۸۰۶	۰/۰۸	مقدار

منابع: یافته‌های پژوهش

همانطور که نتایج جدول (۵) نشان می‌دهد مقدار SRMR کمتر از ۰/۱ می‌باشد. همچنین NFI بیشتر از ۰/۰ 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**

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

منابع: یافته‌های 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 Adjusted	R Square	
۰/۴۱۳	۰/۴۳۹	کنترل حسابداری داخلی

منابع: یافته‌های پژوهش

همانطور که نتایج جدول (۷) نشان می‌دهد مدل از برآش متوسط- قوی برخوردار است چون $0/413 > 0/330$ و کمتر از مقدار $0/67$ می‌باشد.

جدول (۸) نتایج تعهد حرفه‌ای بر کنترل‌های داخلی

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

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

منابع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول (۸) ملاحظه می‌شود، مقدار آماره t ، تاثیر محیط ابزاری بر کنترل حسابداری داخلی، معادل $3/665$ و از عدد $1/96$ بیشتر است، لذا در سطح معنی داری $0/05 < 0/005$ 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

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

منابع: یافته‌های پژوهش

همانطور که در جدول (۹) ملاحظه می‌شود، مقدار آماره t ، تاثیر ارزش اخلاقی بر کنترل حسابداری داخلی، معادل $0/744$ و از عدد $1/96$ کمتر است، لذا در سطح معنی داری $0/05 > 0/005$ فرض صفر را قبول و فرض مقابل رد می‌شود. بنابراین ارزش اخلاقی بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر معنادار ندارد.

۴- بحث و نتیجه‌گیری

هدف از پژوهش حاضر بررسی تاثیر تعهد حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی بر کنترل‌های داخلی حسابداری می‌باشد. نتایج نشان داد مقدار آماره t ، تاثیر محیط ابزاری بر کنترل حسابداری داخلی، معادل $3/665$ و از عدد $1/96$ بیشتر است. بنابراین تعهد حرفه‌ای بر عملکرد کنترل‌های حسابداری داخلی تاثیر مثبت و معنادار دارد. تعهد حرفه‌ای به معنای پاییندی 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 پاییند 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 خطاهای و تقلب: تعهد حرفه‌ای باعث افزایش نگرانی از خطاهای و تقلب در سازمان‌ها می‌شود. کارکنانی که به اصول حرفه‌ای پاییند هستند، بهترین روش‌ها را برای جلوگیری از خطاهای 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 پاییند 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 خطاهای 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 می‌باشد.

نتایج نشان داد مقدار آماره t ، تاثیر ارزش اخلاقی بر کنترل حسابداری داخلی، معادل $0/744$ و از عدد $1/96$ 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)

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 دهنند. 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^۱، بهاری سجاده‌ود و همکاران^۲ شایسته شجاعی و همکاران^۳ عباسی و ایزی^۴ همسو می‌باشد.

با توجه به نتایج برای بهبود کنترل‌های داخلی و افزایش کارایی آن‌ها ارتقای سطح آگاهی و آموزش کارکنان در زمینه کنترل‌های داخلی و مراقبت حرفة‌ای، 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 می‌شود.

۵- تشکر و سپاس‌گزاری

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

۶- تعارض منافع

هیچ‌گونه تعارض منافع توسط نویسنده‌گان بیان نشده است.

¹(Rajabdarri and Amiri, 2020)

²(Bahari Sejahrood et al., 2022)

³(Shayesteh Shojaei et al., 2021)

⁴(Abbasie and Izi, 2020)

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). Professional 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.

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., Vargas, 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.

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. Rajabdarri, 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.

-
-
- 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.

