(مقالهٔ پژوهشی)

رابطهٔ مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی و تأثیر تجربه بر آن

تابنده صالحی *

گروه حسابداری، مجتمع آموزش عالی بافت، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران

(تاریخ دریافت: 95/8/1، تاریخ پذیرش: 95/11/4)

چکیده

زمینه: در سال‌های اخیر سازمان‌ها با تغییر پیوستهٔ نقش حسابرسی داخلی مواجه بوده‌اند. وظیفهٔ حسابرسی داخلی از فعالیتی نظارتی، به ارزیابی کیفیت و کفایت کنترل‌های داخلی، کمک به مدیریت ریسک واحد تجاری، ایفای نقش مشاوره‌ای و درنهایت بهبود حاکمیت شرکتی اثربخش تبدیل‌شده است و همواره این تغییر نقش با حمایت‌های همه‌جانبهٔ سازمان‌ها، ذینفعان، و نهادهای قانون‌گذار همراه بوده است. پژوهش حاضر رابطهٔ مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی و تجربه را با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی نشان می‌دهد.

روش: روش تحقیق توصیفی از نوع همبستگی است. جامعه شامل افراد فعال در کار حسابرسی داخلی هست. از میان جامعه169 نفر با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی ساده انتخاب شدند. ابزار پژوهش پرسشنامه بوده است. پنج سناریو در شرایط سخت مطرح‌شده است و هر سناریو شامل دو سؤال می‌باشد. برای تجزیه‌وتحلیل داده‌ها از روش رگرسیون لجستیک مولتی نومینال و آنالیز واریانس استفاده‌شده است.

یافته‌ها: نتایج نشان داد حسابرسان داخلی، نسبت به مسائل اخلاقی حساس هستند، و سایر مکانیزم‌های اساسی حاکمیت شرکتی با توانایی واکنش اخلاقی حسابرس داخلی در مواجهه با شرایط سخت رابطه دارند . همچنین حسابرسان داخلی مجرب‌تر مواضع اخلاقی بیشتری به نسبت حسابرسان کم‌تجربه‌تر اتخاذ می‌کنند.

نتیجه‌گیری: بنابراین به شرکت‌ها توصیه می‌شود با آموزش و تدارک مکانیزم‌های حمایتی، حسابرسان داخلی را برای رویارویی با شرایط سخت آماده کنند. همچنین سازمان‌های حاکم بر حرفه حسابرسی باید توجه بیشتری در مورد جنبه‌های اخلاقی حسابرسی داخلی داشته باشند.

کلید واژگان: *حاکمیت شرکتی، حسابرسان داخلی، تجربه، تصمیم‌گیری اخلاقی*

سرآغاز

جایگاه اخلاقی هر حرفه‌ای برای پذیرش آن در جامعه، ضروری می‌باشد. (1) این موضوع به‌خصوص برای حرفه حسابداری مهم‌تر است زیرا ضعف‌های اخلاقی می‌توانند تأثیرات اقتصادی گسترده‌ای داشته و موجب آشفتگی مالی شوند. اقداماتی چون صدور آیین رفتار حرفه‌ای، راه‌اندازی کمیته‌های انضباطی و اعمال تحریم‌های حرفه‌ای، گام‌هایی هستند که این حرفه برای ترغیب اعضا به‌منظور فعالیت آنها در جهت منافع عمومی برمی‌دارد.

یک شاخه حسابداری که به‌نوبهٔ خود برای موقعیت حرفه‌ای تلاش کرده است، حسابرسی داخلی می‌باشد. مانند سایر شاخه‌های این حرفه، انجمن حسابرسان داخلی[1] دارای آیین اخلاقی‌ای است که برای ارتقای فرهنگ اخلاقی موجود در حسابرسی داخلی طراحی‌شده است. (2) این آیین، اصولی حاکم بر صداقت، بی‌طرفی، محرمانه بودن و صلاحیت تأکید می‌کند. اصول اخلاقی به دو دلیل به‌طور ویژه‌ای برای حسابرسان داخلی[2]، حائز اهمیت هستند. اول، حسابرسان داخلی به‌طور مکرر با شرایط سخت اخلاقی[3] مواجه می‌شوند که این موضوع می‌تواند معیارهای آنها را به چالش برانگیزد.(3) محتمل است که آنها با شرایطی مواجه شوند که نیاز به اعتراض و مخالفت داشته باشد،(4) و این عمل همیشه کار آسانی نیست، به‌خصوص هنگامی‌که فشار توسط مدیریت ارشد اعمال می‌شود. (5) دوم،

* نویسنده مسؤول: نشانی الکترونیکی: ta.salehi @ uk.ac.ir

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]

باوجود تأکید حاضر بر روی حاکمیت شرکتی[4]، اینکه حسابرسان داخلی می‌توانند نقش اساسی‌ای در تحکیم اخلاق کاری و یکپارچگی شرکت داشته باشند، به‌طور روزافزونی مورد تأیید قرارگرفته می‌شود.(6) انتظار بر این است که به‌عنوان یکی از عوامل بنیادی حاکمیت شرکتی، حسابرسان داخلی با کمیته حسابرسی[5]، هیئت‌مدیره و مدیریت ارشد همکاری کنند و نتیجه این همکاری افزایش رفتار اخلاقی میان مقامات تا کارکنان باشد. (2)

حجم قابل‌توجهی از پژوهش‌های پیشین به بررسی استدلال اخلاقی حسابداران و حسابرسان مستقل[6] پرداخته و بر تأثیر عوامل فردی و زمینه‌ای تمرکز کرده‌اند. (7) عوامل فردی سنجیده شده شامل سطح ارتقای اخلاقی، (8) جهت‌گیری سیاسی[7]، تعهد سازمانی[8] و جنسیت (9) می‌باشند. عوامل زمینه‌ای شامل فرهنگ ملی (10)، محیط نظارتی (11) و شدت اخلاقی بودن یک وضع دشوار (12) هستند. تحقیقات، همچنین استدلال اخلاقی دانشجویان حسابداری را سنجیده‌اند. (13) این تحقیقات تاحد متغیری، مفهوم اینکه هر دو عامل فردی و زمینه‌ای بر قضاوت‌های اخلاقی حسابداران و دانشجویان حسابداری تأثیر می‌گذارند را حمایت کرده‌اند.

عوامل زمینه‌ای دخیل در این تحقیق، مرتبط با سایر مکانیزم‌های کلیدی حاکمیت شرکتی شامل: کمیته حسابرسی، یکپارچگی مدیریت[9] (در مورد تغییرات سیاست‌های حسابداری و فشارهای وارد بر حسابرسی داخلی)، تعهد به آیین رفتار حرفه‌ای و مشخصات شرکت حسابرسی مستقل می‌باشند. دلیل منطقی سنجش تأثیر این عوامل بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی، در پیشنهادات اخیر که حاکمیت شرکتی متشکل از چهار عامل اصلی: کمیته حسابرسی، مدیریت، حسابرسی مستقل و حسابرسی داخلی می‌باشد، واقع‌شده است. (14)

هیئت‌مدیره به‌عنوان عامل کلیدی در حاکمیت شرکتی، توسط قانون‌گذاران و کمیته‌های نظارتی در سرتاسر دنیا شناخته‌شده است. (15) کمیته فرعی هیئت‌مدیره، به‌ویژه کمیته حسابرسی، نقش مهمی در ارتقای کیفیت گزارش مالی دارد. (16) همچنین، یک کمیته حسابرسی کارآمد باید جایگاه عمل حسابرسی داخلی را توسط ایجاد یک محیط مستقل فراهم کند.(17)

مدیریت اجرایی با ایجاد سیستم‌های مناسب کنترل داخلی[10] و مدیریت ریسک[11]، نقش حیاتی در حاکمیت شرکتی دارد. (5) این امر، به‌ویژه با توجه به ایجاد محیط اخلاقی مستحکم، صحیح است. درحالی‌که حسابرسی داخلی می‌تواند به مدیریت در القای یک سطح اخلاقی مستحکم در سازمان کمک کند، طرز برخورد نامناسب توسط مدیریت می‌تواند شرایط را برای حسابرسی داخلی در تقویت رفتار اخلاقی، بسیار دشوار سازد. این موضوع توسط مسائل مرتبط با افشاگری، بخصوص هنگامی‌که امنیت یا پیشرفت شغلی حسابرس داخلی در معرض خطر قرار گیرد، مشهود است. (18). هم هیئت‌مدیره و هم مدیریت می‌توانند محیط اخلاقی موجود در سازمان را ارتقاء و اجرای قوانین رفتار اخلاقی را، تقویت کنند. (6،19)

حسابرسی مستقل نیز به‌عنوان یک عامل بنیادی حاکمیت شرکتی، به‌ویژه راجع به جلوگیری و تشخیص تقلب و اشتباه در گزارشات مالی، مهم تلقی می‌شود. همچنین حسابرسان مستقل، نقش نظارتی ارزشمندی در ارتقای اعتبار گزارشات مالی دارند. (20) حسابرس خارجی می‌تواند بر کار حسابرسی داخلی، با توجه به صلاحیت و محدوده کاری حسابرس، متکی باشد. (21) رابطه میان حسابرسان داخلی و مستقل در همکاری باهم، باید دربردارنده پشتیبانی و همکاری متقابل به‌منظور تقویت کیفیت کلی حسابرسی باشد. (22)

اهداف اصلی مکانیزم های حاکمیت شرکتی در تئوری ذینفعان12پاسخگویی، شفافیت13، عدالت، انصاف و رعایت حقوق ذینفعان و منافع عمومی جامعه می‌باشد. تضمین رعایت اخلاق و حمایت از حقوق ذی‌نفعان و اطمینان از رعایت منشور اخلاقی و سایر ارزش‌ها از اصول اساسی حاکمیت شرکتی است . حاکمیت شرکتی باید طبق تئوری ذینفعان منافع تمام ذی‌نفعان سازمانی را در نظر بگیرد. حاکمیت شرکتی شرایط را برای بروز تقلب، حساب‌سازی14، فریب، اهمال‌کاری، عدم انعکاس واقعیت، کسب شهرت، عدم شفافیت و... ناامن می‌سازد. همچنین حاکمیت شرکتی، تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در سازمان را افزایش داده و مسئولیت‌پذیری افراد را در قبال ذی‌نفعان بالا می‌برد. تصمیم‌گیری‌های اخلاقی و ارزش‌های اخلاقی از مواردی مانند تضاد منافع15، فرصت‌های شرکت،

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]

معاملات عادلانه، جلب اعتماد، استفاده صحیح از دارایی‌های شرکت، فعالیت مطابق ضوابط و قوانین و تشویق در برخورد با اعمال غیراخلاقی به‌طور کامل خود را نشان می‌دهد. (23)

اولین هدف این تحقیق، با توجه به اینکه حسابرس داخلی یکی از اجزا حاکمیت شرکتی است، بررسی حساسیت حسابرسان داخلی نسبت به شرایط سخت اخلاقی و نیز رابطه بین سایر مکانیزم‌های اساسی حاکمیت شرکتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی آنها می‌باشد.

از طرفی با استفاده از تئوری رشد اخلاقی افراد همان‌طور که مراحل اخلاقی را طی می‌کنند ممکن است شناخت، احساس و قضاوت آنها نیز تغییر کند. سن و رفتار اخلاقی به هم وابسته هستند زیرا، بهبود اخلاق به‌طور عمده با توجه به تجربه‌های حاصل از زندگی رخ می‌دهد. تحقیقات نشان داد مدیران باتجربه‌تر نسبت به مسائل مربوط به تخطی اخلاقی که می‌تواند به سازمان و ذینفعان مربوط شود، حساس‌تر هستند.(24) همچنین تجربه تأثیر غیرقابل‌انکاری بر دقت قضاوت حسابرس دارد. تجربه باعث افزایش توانایی‌های حسابرس در پردازش اطلاعات و ایجاد راهکارهای مختلف در شرایط خاص می‌شود. همچنین تجربه باعث ایجاد ساختاری برای قضاوت حسابرس می‌شود که این ساختارها باعث ایجاد روش‌های تصمیم‌گیری و تفسیر اطلاعات می‌شود. (25)

بنابراین دومین هدف تحقیق بررسی تاثیر سطح تجربه حسابرسان داخلی بر قضاوت‌های اخلاقی[7] آنها است. تنها تعداد اندکی از تحقیقات بر قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان داخلی تمرکز کرده‌اند (3) و هیچ‌کدام از آنها این مسائل را در زمینهٔ نقش جدید حسابرسی داخلی به‌عنوان یک مکانیزم اساسی حاکمیت شرکتی، نسنجیده‌اند.

با توجه به موارد مطرح‌شده در بالا سؤالات تحقیق به شرح زیر است:

آیا مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی با قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه دارد؟

آیا تجربه حسابرس داخلی بر قضاوت اخلاقی او تأثیر دارد؟

روش

تحقیق حاضر ازلحاظ هدف از نوع تحقیقات کاربردی است. همچنین این پژوهش جز تحقیقات توصیفی و از نوع همبستگی محسوب می‌شود. جامعهٔ آماری پژوهش حاضر حسابرسان داخلی است. برای تعیین حجم نمونه با توجه به اینکه حجم جامعه مشخص نبود ، ابتدا پرسشنامه میان نمونه‌ای از صاحب‌نظران حرفه‌ای و اساتید دانشگاهی مرتبط با گسترهٔ تحقیق توزیع شد. در ادامه، با توجه به انحراف معیار نمونه‌ای اولیه و برای حفظ سطح معناداری تحقیق (95 درصد) و سطح خطای قابل‌پذیرش (5 درصد)، تخمین تعداد نمونهٔ موردنیاز جهت اخذ از جامعهٔ آماری هدف تعیین شد. تعداد نمونه‌های موردنیاز 173 نفر بود که پرسشنامه با استفاده از روش نمونه‌گیری تصادفی توزیع شد. برای دستیابی به این تعداد پاسخ، به‌صورت الکترونیکی و مراجعه حضوری توزیع شد. درنهایت 169 پرسشنامه جمع‌آوری و تجزیه‌وتحلیل شد.

از پاسخ‌دهندگان 81/6 درصد مرد بودند . ازنظر تحصیلات 48/5 درصد کارشناسی، 46/2 درصد کارشناسی ارشد، 3 درصد دکترا و مابقی در سایر مقاطع بودند. همچنین ازنظر سابقه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی داخلی (که به‌عنوان شاخصی برای تجربه در نظر گرفته شد) 58/6 درصد کمتر از 5 سال، 24/3 درصد بیش از 5 سال و کمتر از 10سال، 10 درصد بیش از 10 سال و کمتر از 15سال، 3 درصد بیش از 15 سال و کمتر از 20سال و 1/7 درصد بیش از 20 سال بودند.

ابزار مورد استفاده پرسشنامه است که با توجه به اهداف مطالعه از طریق بررسی پیشینه نظری مکانیسم‌های حاکمیت شرکتی و مطالعات قبلی طراحی‌شده است. برای سنجش روایی، سؤالات پرسشنامه در راستای هدف موردنظر تهیه شده‌اند و به دلیل ارتباط با موضوع پژوهش، هدف را به‌طور مناسب اندازه‌گیری می‌کنند. برای سنجش پایایی و تعیین همسانی درونی سؤالات ضریب آلفای کرونباخ محاسبه‌شده است. ضریب آلفای کرونباخ بدست آمده در این پژوهش 79/3 درصد می‌باشد که نشان‌دهنده این امر است که ابزار تحقیق از قابلیت اعتماد لازم برخوردار است.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]

پرسشنامه شامل دو بخش است. بخش اول سؤالات راجع به جنسیت ، تحصیلات و سابقه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی داخلی می‌باشد و بخش دوم پنج مورد شرایط سخت اخلاقی همراه با دو سؤال برای هرکدام است. اولین سؤال از پاسخ‌دهنده درخواست کرده بود تا احتمال عمل حسابرس داخلی به شیوه‌ای معین در هر سناریو را ارزیابی نماید. یک مقیاس هفت امتیازی (از 1 تا 7) به ترتیب با نقاط انتهایی با عنوان احتمال بسیار کم و احتمال بسیار زیاد، ارائه شد. دومین سؤال از پاسخ‌دهندگان درخواست کرده بود تا فرض کنند که حسابرس داخلی عمل پیشنهادی را انجام نداده و چگونگی درک خود را از اخلاقی بودن یا نبودن فقدان عمل، اظهار نمایند. بار دیگر، یک مقیاس هفت امتیازی مورداستفاده قرار گرفت؛ به ترتیب با نقاط انتهایی بسیار غیراخلاقی و بسیار اخلاقی. سناریوهایی در حالت سوم شخص بجای پرسش مستقیم در مورد اقدام پاسخ‌دهنده در آن شرایط ، ایجادشده است. زیرا ماهیت حساس مسائل اخلاقی، مطرح کردن سؤالات به این روش، سنجشی قابل‌اعتماد از باور حقیقی پاسخ‌دهنده را ارائه می‌کند. (26)

این سناریوها شامل عوامل کمیته حسابرسی، یکپارچگی مدیریت (در مورد تغییرات در سیاست‌های حسابداری)، یکپارچگی مدیریت (در مورد فشار اعمال‌شده بر حسابرس داخلی)، تعهد بر آیین رفتار اخلاقی و مشخصات شرکت حسابرسی مستقل، می‌باشند.

دو نسخه از هر شرایط سخت ایجاد شد. نسخه اول، دو عامل را در سطح قوی و سه عامل را در سطح ضعیف تنظیم کرده است (سناریوهای یک و سه، قوی و سناریوهای دو، چهار و پنج، ضعیف بودند). نسخه دو، دارای سه عامل قوی و دو عامل ضعیف بود (سناریوهای دو، چهار و پنج ،قوی بوده، درحالی‌که یک و سه ،ضعیف بودند). ازاین‌رو، پنج سناریو در هر نسخه از ابزار تحقیق متفاوت بود. این اعمال برای جلوگیری از تقسیم شدن پاسخ‌دهندگان به تأثیر الگویی به دلیل بررسی تمامی سناریوهای مورد خوب و مورد بد می‌باشند. و هر عامل در دو مرحله ،قوی‌تر یا ضعیف‌تر، بکار برده شده است.

برای تجزیه‌وتحلیل داده‌ها و پاسخ به سؤال اول تحقیق از روش رگرسیون لجستیک مولتی نومینال استفاده‌شده است. همچنین برای سنجش سؤال دوم تحقیق، با توجه به اینکه در سؤالات عمومی پرسشنامه پاسخ‌دهندگان ازنظر سابقهٔ حرفه‌ای در حوزه حسابرسی داخلی به پنج گروه تقسیم شده‌اند، از آنالیز واریانس استفاده شده است و تأثیر تجربه بر قضاوت‌های اخلاقی آنها مورد بررسی قرارگرفته است.

جدول1، اطلاعات مختصری از شرایط سخت اخلاقی که حسابرس داخلی با آن مواجه است به همراه خلاصه‌ای از عوامل حاکمیت شرکتی در هر یک از شرایط سخت را ارائه می‌کند.

یافته‌ها

بعد از هر سناریو دو سؤال از پاسخ‌دهندگان پرسیده شده است. میانگین و انحراف معیار سؤالات پرسشنامه به شرح جدول 2 می‌باشد.

سؤال اول از پاسخ‌دهندگان درخواست کرده بود تا احتمال گزارش مسئله، توسط حسابرس داخلی را بیان کنند. از مقیاس 7 امتیازی که در آن 1 بیانگر احتمال بسیار کم و 7 بیانگر احتمال بسیار زیاد و نقطه میانی 4 حاکی از موقعیت خنثی است، استفاده کرده‌ایم. نتایج حاکی از آگاهی اخلاقی بالای پاسخ‌دهندگان است. همچنین سؤال دوم از پاسخ‌دهنده خواسته بود تا فرض کند که حسابرس داخلی سناریو، موضوعی را اظهار یا گزارش

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]

جدول 1. شرایط سخت اخلاقی برای حسابرس داخلی و کاربرد عوامل حاکمیت شرکتی

شرایط سخت برای حسابرس داخلی	عامل	قوی/خوب	ضعیف/کم
- افزایش مسائل مهم حسابداری با حضور کمیته حسابرسی - تعیین درآمد زودتر از زمان مقرر - تحت‌فشار بودن حسابرس داخلی ارشد توسط کنترل‌کننده‌های مالی در خصوص رجوع نکردن به کمیته حسابرسی	کمیته حسابرسی	- ملاقات سه‌ماه یک‌بار و گزارش سه‌ماه به هیئت‌مدیره - همه اعضای کمیته مدیران غیر اجرائی و همه متخصص در حسابداری - منشور سازمانی به کمیته حسابرسی اختیار بررسی و پیگیری فعال می‌دهد.	- ملاقات شش ماه یکبار و گزارش شش ماه به هیئت‌مدیره - همه مدیران غیر اجرائی اما تنها یک نفر متخصص در حسابداری - منشور سازمانی به کمیته حسابرسی تنها اختیار بررسی کلی نتایج و گزارشات سالانه را می‌دهد.
- افزایش تغییر در سیاست‌های مهم - امتناع مأمور مالی از ارائه شواهد پشتیبانی	یکپارچگی مدیریت (در مورد تغییرات در سیاست‌های حسابداری)	- اعمال سیاست‌های حسابداری به‌طور یکنواخت از یک دوره به دوره دیگر - تغییرات کم، توضیح همه تغییرات توسط اثباتی واضح از اثر آن بر سود	- تغییر زیاد در سیاست‌های حسابداری - تمامی تغییرات به‌طور صحیحی آشکارشده اما کمترین مقدار ممکن اطلاعات و توضیحات وجود دارد.
- افزایش بدهی احتمالی با حضور حسابرسان مستقل	یکپارچگی مدیریت (در مورد عدم اعمال فشار بر حسابرس داخلی)	- هیئت‌مدیره متنوع - مدیرعامل باقدرت کم - مدیرعامل، حسابرس داخلی ارشد را تحت‌فشار قرار نمی‌دهد	- هیئت‌مدیره تحت سلطه یک گروه - مدیرعامل قدرتمند (عضو گروه) - مدیرعامل، حسابرس داخلی ارشد را تحت‌فشار قرار می‌دهد
- گزارش تقلب و توصیه پیگرد قانونی - سرقت دارایی توسط مدیر برای پرداخت هزینه‌های درمانی فرزند بیمار - مدیر استعفا داده و شروع به پرداخت خسارت کامل می‌کند	آیین رفتاری	- آیین رفتاری دقیقی وجود دارد - مسائل اخلاقی متعددی و اقدامات موردنیاز را به‌طور ویژه‌ای ذکر می‌کند.	- آیین رفتاری بسیار کلی هست. - مسائل اخلاقی متعدد را به‌طور ویژه ذکر نمی‌کند. با توجه به اقدامات موردنیاز نیز مبهم است.
- افزایش هزینه غیرمعمولی که حاکی از تقلب مدیریتی با حضور کنترلر مالی و حسابرس مستقل - حسابرس داخلی باید ملاقات کند با کنترولر مالی (عضو هیئت‌مدیره، فرزند بنیان‌گذار شرکت) و حسابرس مستقل	حسابرسان مستقل	- دومین سالی که حسابرسان حسابرسی شرکت را انجام می‌دهند - تمدیدشده به استعفا در سال پیشین، مگر در حالتی که مسائل مشخصی در حساب‌های نهایی افشاشده باشند.	- ارتباط دیرینه حسابرس مستقل با هیئت‌مدیره، هیئت‌مدیره مانند دوست با آنها رفتار می‌کند.

جدول 2. آمار توصیفی سؤالات پرسشنامه

	احتمال اقدام اخلاقی		ارزیابی اخلاقی	
عوامل حاکمیت شرکتی	میانگین	انحراف معیار	میانگین	انحراف معیار
سناریو 1: کمیته حسابرسی	6/59	0/69	4/56	1/24

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]

سناریو 2:یکپارچگی مدیریت (در مورد سیاست‌های حسابداری)	6/24	0/87	4/82	1/09
سناریو 3:یکپارچگی مدیریت (در مورد عدم اعمال فشار بر حسابرس داخلی)	5/86	1/06	4/28	2/15
سناریو 4:آیین اخلاقی	5/63	0/96	4/56	1/41
سناریو 5:حسابرس خارجی	6/71	0/59	4/86	0/86

نکرده است. سپس، از آنها خواسته‌شده بود تا میزان اخلاقی بودن این عمل را به‌وسیله مقیاس 7 امتیازی که در آن 1 بیانگر بسیار غیراخلاقی و 7 بیانگر بسیار اخلاقی است را بسنجند. به‌طورکلی پاسخ‌دهندگان به‌صورت معقولی نسبت به رفتار غیراخلاقی، حساس به نظر می‌رسند.

نتایج سؤال اول تحقیق ،آیا مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی با قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه دارد؟ با استفاده از رگرسیون لجستیک مولتی نومینال در جدول 3 بیان‌شده است

جدول3. نتایج رگرسیون لجستیک مولتی نومینال

	احتمال اقدام اخلاقی			ارزیابی اخلاقی		
عوامل حاکمیت شرکتی	Chi square	Sig	Cox &snell	Chi square	Sig	snell&Cox
سناریو 1: کمیته حسابرسی	70/651	0/000	0/459	68/566	0/000	0/449
سناریو 2:یکپارچگی مدیریت (در مورد سیاست‌های حسابداری)	47/342	0/000	0/337	42/457	0/000	0/309
سناریو 3:یکپارچگی مدیریت (در مورد عدم اعمال فشار بر حسابرس داخلی)	39/754	0/000	0/292	35/114	0/000	0/263
سناریو 4:آیین اخلاقی	13/077	0/011	0/107	12/628	0/013	0/104
سناریو 5:حسابرس خارجی	77/142	0/000	0/489	71/392	0/000	0/462

نتایج حاصل از تحلیل رگرسیون لجستیک مولتی نومینال نشان می‌دهد، با توجه به اینکه سطح معناداری برای تمامی سناریوها کمتر از 5 درصد است، مکانیزم های حاکمیت شرکتی با تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه دارد. این مکانیسم‌ها شامل کمیته حسابرسی ، یکپارچگی هیئت مدیره، آیین رفتار اخلاقی و حسابرس مستقل می‌باشد.

برای بررسی تأثیر تجربه بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی از آزمون آنالیز واریانس(ANOVA) استفاده شده است، با توجه به اینکه در سؤالات عمومی پرسشنامه پاسخ‌دهندگان ازنظر سابقهٔ حرفه‌ای در حوزه حسابرسی داخلی به پنج گروه تقسیم‌شده‌اند، که نتایج آن در جدول 4 آمده است

جدول 4. آزمون آنالیز واریانس

	احتمال اقدام اخلاقی			ارزیابی اخلاقی		
	F	Df	Sig	F	Df	Sig
سناریو1: تجربه	8/095	4	0/006	6/297	4	0/015
سناریو2: تجربه	17/172	4	0/000	15/399	4	0/000
سناریو3: تجربه	20/234	4	0/000	19/682	4	0/000
سناریو4: تجربه	3/791	4	0/056	3/798	4	0/054
سناریو5: تجربه	21/159	4	0/000	20/203	4	0/000

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]

مطابق با جدول4، سطح معناداری تجربه برای هر یک از سناریوها کمتر از 5 درصد است. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت حسابرسان داخلی مجرب‌تر، موضع اخلاقی‌تری اتخاذ می‌کنند. (3)

بحث

تحقیق حاضر طیفی از عوامل زمینه‌ای ویژۀ مرتبط با نقش جدید حسابرسی داخلی به‌عنوان بخشی از چارچوب حاکمیت شرکتی، را بسط داده است. عناصر کلیدی حاکمیت شرکتی شامل کمیته حسابرسی، یکپارچگی مدیریت ، وجود آیین رفتاری و مشخصات حسابرس مستقل می‌باشند.

نتایج نشان داد وجود کمیته حسابرسی قوی‌تر با احتمال اقدام اخلاقی توسط حسابرس داخلی رابطه مثبت و معناداری دارد. زیرا یکی از نقش‌های کمیته حسابرسی مستقل و متخصص، نظارت بر واکنش مدیریت به توصیه‌ها و یافته‌های حسابرسی داخلی است. درنتیجه وجود کمیته حسابرسی قوی‌تر باعث می‌شود حسابرس داخلی تصمیمات اخلاقی اتخاذ کند. بنابراین منافع تمام ذینفعان را تأمین می‌شود که منطبق با تئوری ذینفعان و نقش جدید حسابرس داخلی است .(14، 16،17) همچنین یکپارچگی مدیریت هم در مورد اعمال رویه‌های یکنواخت حسابداری و هم در مورد عدم اعمال فشار بر روی حسابرس داخلی با احتمال اقدام اخلاقی توسط حسابرس داخلی رابطه مثبت و معناداری دارد. حسابرس داخلی در استخدام مدیریت است اگر سیاست‌های حسابداری به‌طور مداوم تغییر کند یا از طرف مدیریت بر حسابرس داخلی فشار وجود داشته باشد آنگاه حسابرس داخلی نمی‌تواند نقش خود را در جهت تأمین منافع همه گروه‌های ذینفع انجام دهد. در صورت رعایت یکنواختی در اعمال رویه‌های حسابداری و عدم اعمال فشار از جانب مدیریت حسابرس داخلی تصمیمات اخلاقی‌تری اتخاذ می‌کند که این شرایط نیز منطبق با تئوری ذینفعان است. (5، 14، 18،27) از طرفی وجود آیین رفتار اخلاقی دقیق و مدون با احتمال اقدام اخلاقی توسط حسابرس داخلی رابطه مثبت و معناداری دارد. در شرایط وقوع تقلب یا سوءاستفاده از دارایی‌های شرکت اگر آیین رفتار اخلاقی دقیق و مدونی وجود داشته باشد که مسائل خاص اخلاقی و اقدامات مناسب آنها را ذکر کرده باشد، حسابرس داخلی بهتر می‌تواند تصمیمی اتخاذ کند منافع تمام ذینفعان تأمین شود و از اعمال سلیقه نیز جلوگیری می‌شود و عدم اعمال سلیقه باعث می‌شود تصمیمات اخلاقی باشند.(10،11) همچنین وجود حسابرس خارجی با احتمال اقدام اخلاقی توسط حسابرس داخلی رابطه مثبت و معناداری دارد. اتکاء حسابرسان خارجی بر کار حسابرسان داخلی و شناخت راه‌کارهایی برای هماهنگ کردن فعالیت‌های آن‌ها، باهدف کاهش هزینه حسابرسی، افزایش کارایی فرآیند حسابرسی و جلوگیری از دوباره‌کاری‌های احتمالی مطرح است. و از طرفی حسابرس خارجی برای استفاده از کار حسابرس داخلی، در ابتدا صلاحیت حسابرس داخلی را بررسی می‌کند و این موضوع باعث می‌شود حسابرس داخلی در تصمیم‌گیری در شرایط سخت تصمیمات اخلاقی‌تری اتخاذ نماید با این هدف که منافع تمام ذینفعان رعایت شود.(4،21) به‌طورکلی، تاجانی که به سؤال اول تحقیق مربوط است، مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی با قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه مثبت و معناداری دارد.

بخش دیگر نتایج تحقیق نشان داد تجربه بر ارزیابی اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر دارد. زیرا پاسخ‌دهندگان مجرب‌تر به نسبت همتایان کم‌تجربه‌تر خود، فقدان عمل را غیراخلاقی‌تر می‌دانند. بنابراین نتایج حاکی از وجود تفاوت‌هایی در قضاوت اخلاقی مبتنی بر سنوات تجربه است؛ به‌طوری‌که حسابرسان داخلی که سابقه حرفه‌ای بیشتری در حوزه حسابرسی داخلی دارند، مواضع اخلاقی‌تری را اتخاذ می‌کنند و این نتیجه منطبق با تئوری رشد اخلاقی است که افراد همان‌طور که مراحل اخلاقی را طی می‌کنند ممکن است شناخت، احساس و قضاوت آنها نیز تغییر کند. (3 ، 24، 25)

نتیجه‌گیری

اهداف این تحقیق، ارزیابی حساسیت حسابرسان داخلی به شرایط سخت اخلاقی و بررسی رابطه مکانیزم‌های حاکمیت

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]

شرکتی بر تصمیم‌گیری اخلاقی آنها، بود. همچنین تأثیر تجربه بر قضاوت‌های حسابرسان داخلی ارزیابی شد. نتایج نشان داد که حسابرسان داخلی به‌عنوان یک گروه، حساسیت زیاد و معقولی نسبت به مسائل اخلاقی نشان می‌دهند همچنین مکانیزم‌های اساسی حاکمیت شرکتی(شامل کمیته حسابرسی قوی، یکپارچگی هیئت‌مدیره، حسابرس مستقل و وجود آیین رفتاری قوی) با توانایی واکنش اخلاقی حسابرس داخلی در مواجهه با تنگنای شغلی رابطه دارد. بنابراین منافع تمام ذینفعان تأمین می‌شود که منطبق با تئوری ذینفعان و نقش جدید حسابرس داخلی است همچنین، نتایج نشان داد حسابرسان داخلی مجرب‌تر (ازنظر سابقه حرفه‌ای در حوزه حسابرسی داخلی) مواضع اخلاقی بیشتری به نسبت حسابرسان کم‌تجربه‌تر اتخاذ می‌کنند که این نتیجه منطبق با تئوری رشد اخلاقی است.

فرصت‌های زیادی برای پژوهش در این زمینه وجود دارد. مکانیزم‌های حاکمیت شرکتی موردبررسی در این تحقیق را می‌توان به‌طور گسترده‌تری و در سناریوهای اخلاقی مختلفی بیان کرد. تأثیر سایر مکانیزم‌ها اعم از استقلال هیئت‌مدیره، دوگانگی مدیرعامل/رئیس هیئت‌مدیره، فرآیندهای مدیریت ریسک و افشای سیاست‌ها را نیز می‌توان بررسی کرد.

ملاحظه‌های اخلاقی

در این پژوهش با معرفی منابع مورداستفاده، اصل اخلاقی امانت‌داری علمی رعایت و حق معنوی مؤلفین آثار محترم شمرده‌شده است و سایر اصول اخلاق علمی همچون رازداری و رضایت آگاهانه، رعایت شده است .

سپاسگزاری

نویسنده این مقاله از تمامی بزرگوارانی که در تکمیل پرسشنامه این تحقیق او را یاری کردند، کمال امتنان و سپاسگزاری را دارد.

واژنامه

1. Institute of Internal Auditors	انجمن حسابرسان داخلی
2. external auditors	حسابرسان داخلی
3. ethical dilemmas	شرایط سخت اخلاقی
4. corporate governance	حاکمیت شرکتی
5. Audit committee	کمیته حسابرسی
6. independent auditor	حسابرسان مستقل
7. political orientation	جهت‌گیری سیاسی
8. organizational commitment	تعهد سازمانی
9. Management Integrity	یکپارچگی مدیریت
10.Internal control system	سیستم‌های کنترل داخلی
11.Risk management	مدیریت ریسک
12. Enterprise theory	تئوری ذینفعان
13. Transparence	شفافیت
14. False Accounting	حساب‌سازی
15. Conflict of interest	تضاد منافع

Reference

1. Stuart T. (2012). Ethics and accounting education. Issues in Accounting Education; 27(2): 399-418.
2. Institute of Internal Auditors (IIA). (2003). Simply good business tone at the top. International Federation of Accountants; 19(2).
3. Larkin J M. (2000). The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas. Journal of Business Ethics; 23(4): 401-409.
4. Lin S, Pizzini M, Vargus M, Bardhan I R. (2011). The roles of the internal audit function in the disclosure of material weaknesses. The Accounting Review; 86(1): 287-323.
5. Thompson R M. (2013). A conceptual framework of potential conflicts with the role of the internal auditor in enterprise risk management. Accounting and Finance Research; 2:65.
6. Everett J, Tremblay M S. (2014). Ethics and internal audit: moral will and moral skill in a heteronymous field. Critical Perspectives on Accounting; 25(3); 1-16.

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]

7. Sarens G. (2014). Editorial: internal audit research at the crossroads: time to turn a page?. International Journal of Auditing; 18(2):103-104.

8. Thorne L. (2000). The development of context-specific measures of accountant's ethical reasoning. Behavioral Research in Accounting; 12:139-170.

9. Eynon G, Hills N T, Stevens K T. (1997). Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. Journal of Business Ethics; 16(12-13): 1297-1309.

10. Aldohni A K. (2014). Morality and religion: Complementing or complicating corporate governance. Journal of Religion and Business Ethics; 3(1):15-26.

11. Sweeney B, Arnold D, Pierce B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decisions. Journal of Business Ethics; 93:531–551.

12. Morales-Sánchez R, Cabello-Medina C. (2013). The role of four universal moral competencies in ethical decision-making. Journal of Business Ethics; 116(4):717-734.

13. Leitsch D L. (2004). Differences in the perceptions of moral intensity in the moral decision process: an empirical examination of accounting students. Journal of Business Ethics; 53:313–324.

14. Gramling A A, Maletta K J, Schneider A, Church B K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. Journal of Accounting Literature; 23:194-244.

15. Othman Z, Rahman R A. (2011). Understanding corporate governance from a social constructionist perspective. International Journal of Humanities and Social Science; 1(2):123-127.

16. Muqattash R S. (2013). Audit committees effectiveness and its impact on the objectivity of the internal auditors: evidence from United Arab Emirates. Research Journal of Finance and Accounting; 4: 23.

17. Khelil I, Hussainey K, Noubbigh H. (2016). Audit committee – internal audit interaction and moral courage. Managerial Auditing Journal; 31(4/5):403 - 433.

18. Roussy M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager. Critical Perspectives on Accounting; 24:562.

19. Beheshtifar M, Nekoei- Moghadam M. (2010). Relationship between managers' ethical behavior and employees' job satisfaction in the Universities. Ethics in Science & Technology; 5 (1-2): 69. (In Persian).

20. Hajiha Z, Mola-Soltani J. (2016). The relationship between moral intelligence with the performance of external auditors. Ethics in Science & Technology; 11(1):105-116.(In Persian).

21. Moore A D, Tetlock E P, Tanlu L, Bazerman H M. (2006). Conflicts of interest and the case of auditor independence: moral seduction and strategic issue cycling. Academy of Management Review; 31(1):37-52.

22. Hassas-Yeganeh H, Maghsudi O. (2011). Ethics in professional auditor judgments. Ethics in Science & Technology; 6(1): 73-62. (In Persian).

23. Mackenzie C. (2003). Boards, incentives and corporate social responsibility. Corporate Governance; 15:5-16.

24. Fernando M, Dharmage S, Almeida S. (2008). Ethical ideologies of senior Australian managers: An empirical study. University of Wollongong Research Online; 1-27.

25. Sirani M, Khajavy Sh, Nooshadi A. (2010). The impact of the experience and the complexity of the issue the auditor on the auditor's judgment. Evaluation Audit and Accounting; 16(55):50-35.

26. Arfaoui F, Damak-Ayadi S, Ghram R, Bouchekoua A. (2016). Ethics education and accounting students' level of moral development: Experimental design in Tunisian audit context. Journal of Business Ethics; 138(1):161-173.

27. Padash F, Golparvar M. (2010). Relationship between moral based leadership with intrinsic motivation for innovation and personnel's creativity. Ethics in Science & Technology; 5 (1-2): 103. (In Persian).

[Downloaded from ethicsjournal.ir on 2026-11-24]

[DOR: 20.1001.1.22517634.1397.13.1.3.5]