

شناسایی و اولویت بندی عوامل رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی با تاکید بر بهبود اثربخشی، کارایی، صرفه اقتصادی و اخلاق حرفه ای

شهرام رستمی نسب

گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران.
shahram.rostaminasab@iau.ac.ir

بابک جمشیدی نوید

گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران (نویسنده مسئول).
Babak.jamshidinavid@iau.ac.ir

مهرداد قنبری

گروه حسابداری، واحد کرمانشاه، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمانشاه، ایران
mehraddadghanbary@iau.ac.ir

فرهاد شاهویسی

گروه حسابداری، دانشکده علوم اجتماعی، دانشگاه رازی، کرمانشاه، ایران.
f.shahveisi@razi.ac.ir

تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۶/۱۷ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۰۴

چکیده

حرفه حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه ای آن در جامعه به طور کلی از اعتبار و اعتماد خاصی برخوردار است. این حرفه وظیفه بررسی و گزارش عملکرد مدیران واحدهای تجاری به منظور حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان را بر عهده دارد. برای این منظور حسابرسان باید همواره اصول و قواعد اخلاق حرفه ای حسابرسی را رعایت کنند. هدف اصلی پژوهش حاضر تبیین مدل حسابرسی داخلی به عنوان منبع رفتار اخلاقی، اثربخشی، صرفه اقتصادی و کارایی در شرکت ملی گاز ایران است. روش پژوهش حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ روش از نوع توصیفی-اکتشافی و همچنین همبستگی بود. در این پژوهش جامعه آماری شامل حسابرسان داخلی شرکت ملی گاز ایران، تعدادی از حسابرسان شاغل در موسسات حسابرسی خصوصی که حداقل ده سال سابقه و حداقل مدرک کارشناسی ارشد داشته باشند و اعضای هیئت علمی که حداقل استادیار و سابقه تدریس در مقاطع تحصیلات تکمیلی را داشته باشند، بود. نتایج نشان داد که در سطح معناداری ۰/۰۵ عوامل موثر رفتار اخلاقی بر کارایی، اثربخشی، رفتار حرفه ای و صرفه اقتصادی حسابرسان داخلی تاثیر معناداری دارد. علاوه بر این نتایج وزن دهی نشان داد که داشتن مهارت و تخصص کافی با وزن ۰/۲۱۱، حفظ مهارت با وزن ۰/۲۰۱ و داشتن منشور اخلاقی در سازمان با وزن ۰/۱۹۱ رتبه های اول تا سوم عوامل علی را شامل می شوند. صداقت با وزن ۰/۱۹۸، امانت داری با وزن ۰/۱۸۱ و رفتار حرفه ای با وزن ۰/۱۷۷ رتبه های اول تا سوم عوامل زمینه ای را شامل می شوند. تعهد با وزن ۰/۲۰۰، بیطرفی با وزن ۰/۱۹۹ و پشتکار در انجام کارها با وزن ۰/۱۷۹ رتبه های اول تا سوم عوامل مداخله ای را شامل می شوند. تعهد با وزن ۰/۲۰۹، درستکاری با وزن ۰/۲۰۱ و امانت داری با وزن ۰/۱۸۱ رتبه های اول تا سوم عوامل بهبود رفتار اخلاقی را شامل می شوند.

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

۱- مقدمه

حرفه حسابرسی به دلیل نوع خدمات و ماهیت حرفه‌ای آن از اعتبار و اعتماد خاصی در جامعه به معنای عام آن برخوردار است. این حرفه مسئولیت دارد تا عملکرد مدیران واحدهای تجاری را در راستای حفظ منافع سهامداران و سایر ذینفعان بررسی و گزارش نماید. برای این منظور حسابرسان همواره باید اصول و ضوابط اخلاق حرفه‌ای حسابرسی را رعایت نمایند (دریایی و همکاران، ۱۳۹۹).

در این میان حسابرسان داخلی همچون هر منبع انسانی در درون شرکت‌ها، نیازمند توجه به خواسته‌ها، انتظارات ذهنی و معنوی هستند؛ چرا که توجه و تمرکز بر آن‌ها می‌تواند به عنوان سیاست‌ها و راهبردهای منابع انسانی باعث افزایش سطح پویایی در عملکردهای فردی و سازمانی شود (مهدوی و زمانی، ۱۳۹۷). حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و مشاوره‌ای با اهداف مشخص است که برای ایجاد ارزش و بهبود عملکرد، طراحی شده است. حسابرسی داخلی به شرکت کمک می‌کند تا با رویکردی ساختارمند به اهداف خود برسد که در نتیجه اثربخشی مدیریت ریسک، کنترل‌ها و فعالیت‌های حاکمیتی را ارزیابی می‌کند و بهبود می‌بخشد (فارکاس و همکاران، ۲۰۱۹). حسابرسی داخلی یعنی وظیفه ارزیابی که در داخل واحد مورد رسیدگی و توسط کارکنان آن، به منظور ارائه خدمت به آن واحد به وجود می‌آید و از ارکان اصلی محیط کنترلی محسوب می‌شود. ارزیابی و بررسی کفایت و اثربخشی سیستم‌های حسابداری و کنترل داخلی، از جمله وظایف اصلی واحد حسابرسی داخلی است (استانداردهای حسابرسی، بخش ۶۱۰، بند ۵).

رویکرد حسابرسی داخلی نقش مهمی در ایجاد کارایی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان‌ها ایفا می‌نماید. حسابرسی داخلی باید اطلاعات صحیحی را در رابطه با اثر بخشی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی شامل پیروی از قوانین و مقررات سازمانی به مدیریت ارائه نماید (پورسعید و محمدی پور، ۱۳۹۸). حسابرسی داخلی در تدوین روش‌های کنترل اعم از مالی و غیرمالی، استقرار سیستم کنترلی، ارائه پیشنهادهای سازنده برای بهبود این سیستم و ارزیابی اثربخشی و کارایی استفاده از منابع بنگاه، نقشی اساسی و کلیدی دارد و در این راستا، سیستم‌های مالی، مدیریتی و عملیاتی و همچنین رسیدگی‌های ویژه را در دامنه کار خود دارد. محدوده فعالیت‌ها، روش‌ها و وظایف حسابرسی داخلی در سازمان و چگونگی گزارش‌گری آن باید به روشنی مشخص بوده و افراد و گروه‌های ذی‌صلاح دائماً عملکرد حسابرسی داخلی را ارزیابی نمایند (بابایی

خلیلی و همکاران، ۱۴۰۰). مدیران نیز باید از نتایج فعالیت‌های حسابرسی داخلی در جهت بهبود سازمان و اصلاح عملکردها استفاده کنند.

با توجه به نقش مهمی که حسابرس داخلی می‌تواند در خدمت به جامعه ایفا کند، این حرفه مسئولیت‌های اجتماعی بسیاری در قبال ذی‌نفعان بر عهده دارد که آن را در زمره یکی از مشکل‌ترین حرفه‌ها قرار داده است. از این‌رو، حسابرسان داخلی به عنوان اعضای حرفه، متعهد هستند تا مراقب منافع مشتریان خود باشند. از آنجایی که رفتار اخلاقی شرط بقای هر حرفه بوده ؛ این مسئله به ویژه در مورد حسابرسان داخلی حائز اهمیت بسیاری است (بابایی خلیلی و همکاران، ۱۴۰۰). حسابرسان داخلی در معرض رویارویی با مسائل اخلاقی زیادی هستند که می‌تواند استانداردهای آن‌ها را به چالش بکشد. آن‌ها ممکن است با موقعیت‌هایی مواجه شوند که با وجود تحت فشار قرار گرفتن از جانب مدیریت ارشد، مجبور به بی‌پرده سخن گفتن شوند. هم‌چنین، حسابرسان داخلی می‌توانند نقشی اساسی را در تقویت اصول اخلاقی سازمان ایفا کنند (علوی و همکاران، ۱۳۹۸).

رفتار اخلاقی ویژگی ضروری و مورد انتظار حسابرسان داخلی است، زیرا آن‌ها به عنوان ناظران عمومی در نظر گرفته می‌شوند. از حسابرسان داخلی انتظار می‌رود به اصول مورد اطمینان بودن، بی‌طرفی، استقلال و سایر کدهای اخلاق حرفه‌ای پایبند باشند (رجب‌دری و همکاران، ۱۴۰۱). افزون بر این، حسابرسان به سهامداران، اعتباردهندگان، کارمندان، تامین‌کنندگان، دولت و عموم مردم تعهد دارند. بنابراین توجه به ظرفیت حسابرسی داخلی به عنوان یک مهارت، منبع و رفتار اخلاقی در تسهیل نمودن آموزش حسابرسان و کمک به واحد مورد حسابرسی در بهبود اخلاقی، بازده و اثربخشی سازمان کمک می‌کند (باهل^۲، ۲۰۱۵).

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

² Yahel¹ Farkaset al

۲- مبانی نظری پژوهش

رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی به عنوان یکی از مؤلفه‌های کلیدی در تضمین کیفیت حسابرسی و ارتقای اعتماد عمومی به سازمان‌ها، در سال‌های اخیر بیش از گذشته مورد توجه قرار گرفته است. با توجه به نقش حسابرسان داخلی در کشف و پیشگیری از تخلفات، توجه به مبانی نظری مرتبط با عوامل اثرگذار بر رفتار اخلاقی آنان از اهمیت دوچندان برخوردار است.

۲-۱ اخلاق حرفه‌ای در حسابرسی

اخلاق حرفه‌ای مجموعه‌ای از ارزش‌ها و هنجارهاست که رفتار حرفه‌ای را هدایت و از بروز انحرافات جلوگیری می‌کند. رحیمی کاکلی و همکاران (۱۳۹۶) نشان دادند که رعایت اخلاق حرفه‌ای در حرفه حسابداری و حسابرسی می‌تواند به‌طور مستقیم کیفیت کار را افزایش دهد و از بروز تضاد منافع جلوگیری کند. همچنین درخشان مهر و همکاران (۱۳۹۷) تأکید کرده‌اند که رهبری اخلاقی در سازمان‌ها نقش مهمی در بهبود عملکرد حسابرسان مستقل دارد و می‌تواند زمینه رعایت اخلاق حرفه‌ای را تقویت نماید.

۲-۲ تعهد سازمانی و حرفه‌ای

تعهد سازمانی و حرفه‌ای از دیگر مبانی نظری مرتبط با رفتار اخلاقی حسابرسان است. مشعشعی و همکاران (۱۳۹۷) در پژوهش خود نشان دادند که تفاوت‌های فردی حسابرسان از طریق نقش میانجی جو اخلاقی بر تعهد حرفه‌ای آنان تأثیر می‌گذارد. به بیان دیگر، حسابرس متعهد در مواجهه با فشارهای محیطی کمتر دچار انحراف از اصول اخلاقی می‌شود. یافته‌های یودهیسترا و اوروچمان (۲۰۱۷) نیز این موضوع را تأیید می‌کند که تعهد حرفه‌ای و سطح دینداری بر قضاوت اخلاقی حسابرسان تأثیر معناداری دارد.

۲-۳ فرهنگ و جو اخلاقی سازمان

یکی دیگر از مبانی نظری این پژوهش، نقش فرهنگ و جو اخلاقی سازمان است. فرهنگ اخلاقی می‌تواند به عنوان یک عامل زمینه‌ای، بستری برای تقویت ارزش‌های حرفه‌ای فراهم آورد. دریایی و همکاران (۱۳۹۹) در مطالعه خود نشان دادند که فرهنگ سازمانی بر تمایل حسابرسان به گزارش خطاکاری تأثیر مستقیم دارد. به همین ترتیب، باراینکوا و اسپینوسا-پایک (۲۰۱۸) نیز دریافتند که فرهنگ اخلاقی و تعهد به استقلال، ارزش‌های حرفه‌ای حسابرسان را ارتقا داده و احتمال بروز رفتارهای غیراخلاقی را کاهش می‌دهد.

۴-۲ استقلال و بی‌طرفی

استقلال و بی‌طرفی از ارکان اصلی رفتار اخلاقی حسابرسان است. بابایی خلیلی و همکاران (۱۴۰۰) بر نقش استقلال حسابرس داخلی در غلبه بر سکوت حرفه‌ای و افزایش شجاعت اخلاقی تأکید کرده‌اند. در همین راستا، طاهر و عبدالحمید (۲۰۱۸) نشان دادند که استقلال حسابرسان بر قضاوت‌های اخلاقی آنان اثرگذار بوده و تقویت استقلال می‌تواند مانعی در برابر فشارهای مدیریتی و تضاد منافع باشد.

۵-۲ شایستگی و مهارت حرفه‌ای

داشتن تخصص و مهارت حرفه‌ای نیز مبنایی اساسی برای شکل‌گیری رفتار اخلاقی است. پورسعید و محمدی‌پور (۱۳۹۸) بیان کرده‌اند که استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، نیازمند ارتقای مهارت و توانمندی حسابرسان است تا بتوانند در مواجهه با پیچیدگی‌های محیطی، اصول اخلاقی را حفظ نمایند. همچنین هریدیستیا و فاجارنی (۲۰۱۹) نشان دادند که تجربه و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان رابطه مستقیمی با کیفیت حسابرسی دارد و بدون برخورداری از مهارت کافی، رعایت اخلاق حرفه‌ای نیز کارایی لازم را نخواهد داشت.

۶-۲ نظریه‌های اخلاقی و قضاوت حرفه‌ای

رفتار اخلاقی حسابرسان در بستر نظریه‌های اخلاقی نیز قابل تبیین است. رجب‌دردی و همکاران (۱۴۰۱) نشان دادند که نظریه‌های اخلاقی مختلف از جمله وظیفه‌گرایی و نتیجه‌گرایی می‌توانند چارچوبی برای تحلیل قضاوت‌های اخلاقی حسابرسان فراهم کنند. در سطح بین‌المللی نیز رامن و همکاران (۲۰۱۸) تأکید کرده‌اند که قضاوت اخلاقی حسابرسان در مواجهه با فعالیت‌های متقلبانه تحت تأثیر عواملی چون فرهنگ اخلاقی، استقلال و تعهد قرار دارد.

۷-۲ شک و تردید حرفه‌ای

شک و تردید حرفه‌ای یکی از مبانی نظری مرتبط با رفتار اخلاقی است که به‌ویژه در شرایط فشار سازمانی اهمیت می‌یابد. دریایی و همکاران (۱۳۹۷) نشان دادند که تردید حرفه‌ای در کنار تجربه و صلاحیت حسابرس، کیفیت حسابرسی را بهبود می‌بخشد. این یافته با مطالعه ووا و همکاران (۲۰۱۵) نیز همخوانی دارد که بیان کردند تعهد حرفه‌ای و فرهنگ سازمانی می‌توانند از طریق تقویت آگاهی اخلاقی، قضاوت حسابرسان را ارتقا دهند.

۳- روش پژوهش

روش پژوهش حاضر از لحاظ هدف از نوع کاربردی و از لحاظ روش از نوع توصیفی-اکتشافی و همچنین همبستگی است، زیرا در مرحله اول به تبیین مدل حسابرسی داخلی به عنوان منبع رفتار اخلاقی، اثربخشی و کارایی در شرکت ملی گاز ایران می‌پردازد. از لحاظ نوع داده نیز با توجه موارد پیش‌گفته از نوع کیفی است. از لحاظ نحوه استدلال از نوع استقرایی است، زیرا با مشاهدات پژوهش در نهایت به ارائه مدل پرداخته می‌شود.

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

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

روش پژوهش نظریه داده بنیاد یا بر پایه داده (گراند تئوری) که اواخر قرن گذشته در مباحث روش‌های پژوهش کیفی ظهور پیدا کرد می‌باشد و به‌مثابه رهیافتی نوگرایانه و بلکه پسانوگرا مورد توجه قرار گرفت. اغلب این روش را این‌طور تعریف می‌کنند: روشی عمومی که می‌خواهد از طریق تحلیل

سیستماتیک داده‌ها به یک نظریه استقرایی در یک قلمرو واقعی برسد؛ بنابراین در نظریه بر پایه داده به این نتیجه رسیده‌ایم که در این موقعیت خاصی که به سر می‌بریم، در این منطقه خاص و در این شرایط محلی باز هم چیزهایی باقی‌مانده است و نیاز به پژوهش‌های ژرف‌تری دارد. داده‌های پژوهش از طریق فرایند کدگذاری تحلیل خواهند شد. کدگذاری فرایندی تحلیلی است که طی آن داده‌ها مفهوم‌گذاری می‌شوند و به هم می‌پیوندند تا نظریه را شکل دهند. تحلیل داده‌ها در این روند جدا از گردآوری و نمونه‌گیری صورت نمی‌گیرد. در هر مرحله تحلیل داده‌های پیشین راهی است برای این که تصمیم بگیریم در ادامه کدام داده را مورد توجه قرار دهیم و یا چه نمونه‌ای را جستجو کنیم. کد-گذاری در روش نظریه برخاسته از داده‌ها، نشان‌دهنده عملیاتی است که در آن داده‌ها خرد شده، مفهوم‌پردازی می‌شوند و آنگاه با روش‌های تازه، دوباره به هم پیوند زده می‌شوند. کدگذاری فرآیندی محوری است که امکان رسیدن به نظریه‌ها را بر اساس داده‌ها فراهم می‌سازد. در طرح پژوهش سیستماتیک نظریه برخاسته از داده‌ها مراحل تحلیل داده‌ها از طریق کدگذاری باز، کدگذاری محوری و کدگذاری انتخابی انجام می‌شود و همچنین به عرضه پارادایم منطقی یا تصویر تجسمی از نظریه در حال تکوین پرداخته می‌شود.

در گام دوم پس از استخراج کدهای پژوهش و طراحی پرسشنامه پژوهش با استفاده از روش‌های کمی مورد بررسی قرار خواهد گرفت. در این پژوهش از روش ISM استفاده شد. این روش یک فرایند ساختاردهی سیستماتیک است که منجر به ارائه یک مدل منسجم از سطح ارجحیت عوامل یا استراتژی‌ها می‌گردد.

- قدم اول- عناصر اصلی سیستم یا ساختار مورد نظر که حتی می‌تواند شاخص‌ها یا گزینه‌ها نیز باشد را با استفاده از مرور مقالات و نظر خبرگان معلوم می‌کنیم، این عناصر رئوس یا گره‌های^۱ گراف^۲ جهت دار^۳ یا همان دیاگرام هستند (عباس پور، ۱۳۹۳).
- قدم دوم- روابط حاکم بر رئوس و ایستگاه‌ها را مشخص می‌کنیم. در صورتی که دو گره رابطه تأثیر پذیر بر یکدیگر نداشته باشند به معنی عدم اتصال آن دو می‌باشد تأثیرپذیری یاد شده از طریق اکثریت آراء خبرگان در ترجیح یک گره بر گره دیگر در مقایسات زوجی نیز باشد.

^۳Directed^۱Node^۲Graph

منظور از دسترسی این است که از گره i به گره z امکان است مستقیماً یا با یک کمان امکان دسترسی داشته باشد. با تشکیل ماتریس T و پیروی از قوانین فوق برای ماتریس ها با تعداد گره زیاد طبق پروسه مارکوف همگرا می شوند و با استفاده از ماتریس T ماتریس دسترسی نهایی همگرا شده را تشکیل می دهیم.

در ماتریس دسترسی T هر i, z که یک باشد نشانگر دسترسی به تأثیر گره i بر z است و اگر صفر باشد عدم تأثیر یا رابطه را نشان می دهد و قابل افزایش^۶ نیز هست. اینکه شدت تأثیرات چقدر باشد در الگوریتم دیمتل بررسی خواهد شد. توجه داریم که اگر تعداد یک ها در ماتریس دسترسی T کم باشد نشانگر رابطه ضعیف بین عوامل بوده لذا دیگر ضرورتی نخواهد داشت که وقت برای تحلیل شدت روابط با دیمتل گذاشته شود. از این ماتریس می توان شاخص های عناصر کم اولویت را شناسایی و در غربال سازی شاخص ها نیز استفاده کرد.

قدم نهم- ساختار حاصل از ماتریس دسترسی T را به سطوح ممکن افزایش بندی می کنیم.

الف) سطح یکم- برای تعیین رأس یا رئوس سطح اول با توجه به ماتریس نهایی T مجموعه رئوس قابل دسترسی N_i و مجموعه رئوسی که N_i در دسترس آن هاست را مشخص کرده سپس اشتراک آن دو مجموعه و فصل مشترک آن ها را مشخص می کنیم. در آخر گرهی که کمترین درجه نفوذ را دارد و به عبارتی از همه سبک تر است را در طبقه یا سطح اول قرار می دهیم.

ب) سطح دوم- گره سطح اول را از ماتریس حذف کرده و T_2 را مجدداً تشکیل داده و جدول اخذ اشتراک را تشکیل می دهیم تا آنجا این پروسه را ادامه می دهیم که تنها یک گره باقی بماند.

قدم دهم- ساختار حاصل از توافق جمعی با توجه به شدت اثرها را تشکیل داده و سطوح و ساختاراهمیت عوامل را در شکل مشخص می کنیم.

۴- یافته های پژوهش

به گفته اشپیگل (۱۹۹۴)، کدگذاری باز به عنوان یک قاعده، فرآیند شکستن داده ها به واحدهای مفهومی است، این فرآیند با نوشتن مصاحبه و سپس تحلیل خط به خط متن حاصل شروع می شود. در این مرحله کلمات و عبارات کلیدی که با نظر

• قدم سوم- قانون حاکم بر تصمیم گیری گروهی را جهت توافق جمعی برای هر زوج از رئوس معلوم می کنیم. به طور مثال اکثریت رای تعیین کننده باشد.

• قدم چهارم- هر خبره به تعداد C_n^2 ترکیب مقایسه زوجی بین عوامل انجام می دهد که در این صورت امکان تشکیل ماتریس مجاورت مستقیم^۱ نیز فراهم می شود.

• قدم پنجم- با توجه به اکثریت نظر خبرگان اگر گرهی بر گره دیگر ارجحیت قابل توجه و معنی دار داشته باشد به هم با یک کمان جهت دار متصل می شوند. جهت کمان نشانگر نفوذ داشتن و ارجح بودن است.

• قدم ششم- ابتدا دیاگرام رسم شد. در این صورت اگر هیچ فلشی به یک رأس گراف وارد نشد یعنی آن رأس از هیچ رأسی تأثیر یا نفوذ مستقیم نمی پذیرد. یعنی همواره نافذ یا Dispatcher است و به عکس اگر از رأسی هیچ فلشی خارج نشود آنگاه همواره تحت نفوذ یا Receiver است.

• قدم هفتم- ماتریس مجاورت مستقیم تشکیل می شود. هر جا در کمان های جهت دار یعنی نفوذ یا ارجحیت از دید خبرگان وجود دارد عدد ۱، ثبت می شود، در غیر این صورت عدد صفر، درج می شود.

• چون گراف دارای طوقه^۲ نبوده است عناصر روی قطر اصلی همه صفر هستند. اگر رأسی روی هیچ رأس دیگری نفوذ مستقیم نداشته باشد و هیچ فلشی از آن خارج نشود آنگاه تمامی عناصر سطر مربوط به آن رأس نیز صفر هستند.

• قدم هشتم- ماتریس دسترسی^۳ را با استفاده از جبر بول^۴ تشکیل می دهیم، جبر بول از قوانین زیر پیروی می کند:

$$\begin{cases} 1 \oplus 1 = 1 \\ 1 \odot 1 = 1 \\ 0 \oplus 1 = 1 \\ 0 \odot 1 = 0 \\ 0 \oplus 0 = 0 \\ 0 \odot 0 = 0 \end{cases}$$

حال ماتریس دسترسی^۵ به نام T با استفاده از قوانین جبر بول بدین صورت تشکیل می شود:

$$T = (I \oplus M)^{n-1} = (I \oplus M) \odot (I \oplus M) \dots \odot (I \oplus M) \text{ مرتبه } (n-1)$$

که در آن I ماتریس همانی هم بعد با ماتریس M و n تعداد کل گره ها می باشند. اضافه کردن ماتریس I به این خاطر است که در دیاگرام طوقه ایجاد شود و به عبارتی هر ایستگاه یا گره به خودش نیز دسترسی داشته باشد.

⁴Boolean Algebra
⁵Reachability Matrix
⁶Partitioning

¹Adjacent Matrix
²Loop
³Reachability Matrix

که منجر به وقوع یا توسعه یک پدیده می‌شود. پدیده به معنای ایده، حادثه، رویداد و واقعه اصلی است که در مورد آن مجموعه‌ای از کنش‌ها یا واکنش‌ها برای اداره کردن آن هدایت می‌شوند یا مجموعه‌ای از کنش‌ها به آن مربوط است. جدول ۱ مربوط به عوامل علی پژوهش می باشد که در این بخش از پژوهش رتبه بندی با روش ساختاری-تفسیری (ISM) انجام شده است. بر اساس این وزن دهی داشتن مهارت و تخصص کافی با وزن ۰/۲۱۱، حفظ مهارت با وزن ۰/۲۰۱ و داشتن منشور اخلاقی در سازمان با وزن ۰/۱۹۱ رتبه های اول تا سوم عوامل علی را شامل می شوند. این یافته بیانگر آن است که ریشه و نقطه آغاز رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی در توانمندی علمی و حرفه‌ای آنان و همچنین وجود چارچوب‌های رسمی و مدون اخلاقی در سازمان قرار دارد. به عبارت دیگر، اگر حسابرس داخلی دانش کافی نداشته باشد یا سازمان فاقد منشور اخلاقی باشد، زمینه لازم برای بروز رفتار اخلاقی فراهم نمی‌شود. بنابراین عوامل علی، نقش زیرساختی و زیربنایی در ایجاد رفتار اخلاقی دارند.

پاسخگویان مرتبط بودند شناسایی شدند. این فرآیند با هدف مفهوم سازی اولیه انجام شد که شامل شناسایی مجموعه ای از مفاهیم یا واحدهای داده مرتبط با رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی بود. سپس داده های به دست آمده از مصاحبه های نیمه ساختاریافته در قالب تحلیل موضوعی کدگذاری شد. در این بخش کدگذاری بر روی فایل متنی این داده ها انجام شد و خلاصه ای از نتایج جمع آوری شد تا کار برای پاسخگویی به سوالات پژوهش آغاز شود. در فرآیند کدگذاری تلاش شد تا نکات کلیدی مورد تاکید شرکت کنندگان از مصاحبه ها استخراج شود. نتایج کدهای استخراج شده از مصاحبه ها در جداول ۱ تا ۴ آورده شده است.

شناسایی عوامل علی

این بخش از پژوهش حاضر در جهت پاسخ به سوال «عوامل علی اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی کدامند؟» می باشد. شرایط علی به حوادث، رویدادها و اتفاقاتی اشاره دارد

جدول ۱- بررسی ساختاری تفسیری عوامل علی

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

رفتار حرفه ای با وزن ۰/۱۷۷ رتبه های اول تا سوم عوامل زمینه ای را شامل می شوند. این موضوع نشان می‌دهد که حتی اگر مهارت و منشور اخلاقی وجود داشته باشد، بدون ویژگی‌های شخصیتی و نگرشی همچون صداقت و امانت‌داری، رفتار اخلاقی در عمل محقق نخواهد شد. این عوامل بیشتر به فضای فرهنگی و ارزشی سازمان و ویژگی‌های فردی حسابرسان مربوط است و بستری را فراهم می‌کند که در آن رفتار اخلاقی شکوفا شود.

۴-۲ شناسایی عوامل زمینه ای

این بخش از پژوهش حاضر در جهت پاسخ به سوال «عوامل زمینه ای اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی کدامند؟» می باشد. در عوامل زمینه گرای استخراج شده تلاش شده که کدهایی جداسازی شود که درون آن راهبردهای کنش و واکنش وجود داشته باشد. جدول ۲ مربوط به عوامل زمینه ای پژوهش می باشد که در این بخش از پژوهش رتبه بندی با روش ساختاری-تفسیری (ISM) انجام شده است. بر اساس این وزن دهی صداقت با وزن ۰/۱۹۸، امانت داری با وزن ۰/۱۸۱ و

جدول ۲- بررسی ساختاری تفسیری عوامل زمینه ای

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

ای را شامل می شوند. یافته‌ها نشان می‌دهد که وجود این عوامل به‌عنوان نیروهای تقویتی و تعدیل‌کننده، می‌تواند بر فرایند شکل‌گیری رفتار اخلاقی اثرگذار باشد. به‌طور خاص، بی‌طرفی یکی از اصول بنیادین حسابرسی است که اگر در موقعیت‌های چالش‌برانگیز از بین برود، حتی مهارت و صداقت نیز نمی‌تواند مانع از خدشه‌دار شدن اخلاق حرفه‌ای شود. همچنین تعهد و پشتکار نقش مهمی در استمرار رفتار اخلاقی و مقاومت در برابر فشارهای بیرونی ایفا می‌کنند.

۴-۳ شناسایی عوامل مداخله ای

این بخش از پژوهش حاضر در جهت پاسخ به سوال «عوامل مداخله ای اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی کدامند؟» می‌باشد. جدول ۳ مربوط به عوامل مداخله ای پژوهش می‌باشد که در این بخش از پژوهش رتبه بندی با روش ساختاری-تفسیری (ISM) انجام شده است. بر اساس این وزن دهی تعهد با وزن ۰/۲۰۰، بیطرفی با وزن ۰/۱۹۹ و پشتکار در انجام کارها با وزن ۰/۱۷۹ رتبه های اول تا سوم عوامل مداخله

جدول ۳- بررسی ساختاری تفسیری عوامل مداخله ای

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

برای پایش و ارزیابی رفتار اخلاقی حسابرسان باید ابزارهایی طراحی کنند که این سه مؤلفه کلیدی را به‌طور مستمر بسنجند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی بر پایه یک زنجیره علت-زمینه-مداخله-بهبود شکل می‌گیرد. ابتدا مهارت و منشور اخلاقی (عوامل علی) زمینه‌ساز هستند، سپس صداقت و امانت‌داری (عوامل زمینه‌ای) بستر مناسبی فراهم می‌کنند، بعد تعهد و بی‌طرفی (عوامل مداخله‌ای) پایداری رفتار اخلاقی را تضمین می‌کنند، و در نهایت، با تمرکز بر تعهد، درستکاری و امانت‌داری می‌توان رفتار اخلاقی را سنجش‌پذیر و قابل ارتقا کرد.

۴-۴ شناسایی عوامل بهبود رفتار اخلاقی

این بخش از پژوهش حاضر در جهت پاسخ به سوال «عوامل اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی چگونه اندازه‌گیری می‌شود؟» می‌باشد. جدول ۴ مربوط به عوامل بهبود رفتار اخلاقی پژوهش می‌باشد که در این بخش از پژوهش رتبه بندی با روش ساختاری-تفسیری (ISM) انجام شده است. بر اساس این وزن دهی تعهد با وزن ۰/۲۰۹، درستکاری با وزن ۰/۲۰۱ و امانت داری با وزن ۰/۱۸۱ رتبه های اول تا سوم عوامل بهبود رفتار اخلاقی را شامل می‌شوند. این بدان معناست که شاخص‌های اخلاقی قابل ارزیابی بیشتر به ویژگی‌های پایدار و درونی افراد برمی‌گردد تا صرفاً دانش یا مقررات بیرونی. سازمان‌ها

جدول ۴- بررسی ساختاری تفسیری عوامل بهبود رفتار اخلاقی

وزن ISM	عوامل	ردیف	
۰/۲۰۱	درستکاری	۱	بهبود رفتار اخلاقی
۰/۱۱۳	جمع‌گرایی بر مسئولیت‌پذیری اثربخش است.	۲	
۰/۲۰۹	تعهد	۳	
۰/۱۸۱	امانت‌داری	۴	
۰/۰۵۵	عدالت	۵	
۰/۰۴۵	پشتکار در انجام کارها	۶	
۰/۰۵۱	بیطرفی	۷	

۵- نتیجه‌گیری

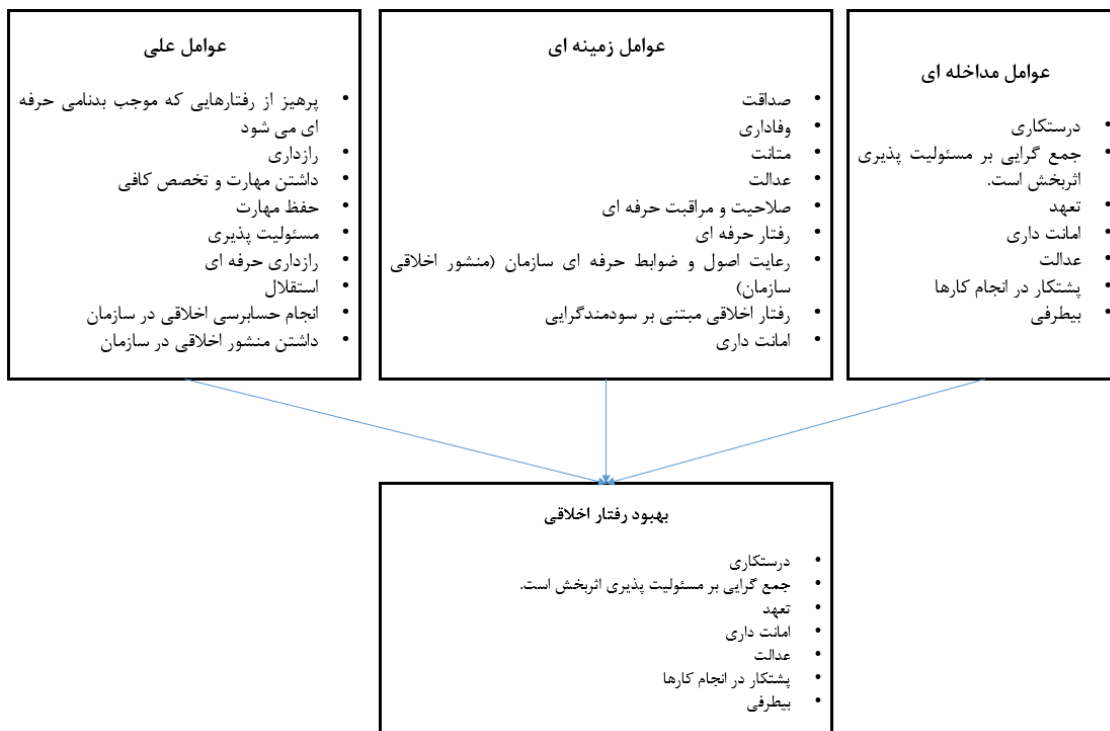
داشته‌اند که به‌طور غیرمستقیم اهمیت عامل مهارت و تخصص را تأیید می‌کند.

در بعد زمینه‌ای، نتایج پژوهش نشان داد که صداقت، امانت‌داری و رفتار حرفه‌ای از اصلی‌ترین بسترهای ارتقای رفتار اخلاقی هستند. این یافته با پژوهش صالحی (۱۳۹۵) همخوان است که اخلاق حرفه‌ای را عامل مؤثر بر کیفیت حسابرسی معرفی می‌کند. همچنین نتایج خسروآبادی و بنی‌مهد (۱۳۹۴) که نقش اعتماد اجتماعی را در کاهش بی‌اخلاقی و فساد مالی در حرفه حسابرسی برجسته کرده‌اند، بر اهمیت صداقت و امانت‌داری تأکید دارد.

در حوزه عوامل مداخله‌ای، نتایج نشان داد که تعهد، بی‌طرفی و پشتکار نقش تقویتی در رفتار اخلاقی حسابرسان دارند. این نتایج با یافته‌های مشعشی و همکاران (۱۳۹۷) که تعهد حرفه‌ای را تحت تأثیر تفاوت‌های فردی و جو اخلاقی می‌دانند، هم‌راستا است. همچنین پژوهش بابایی خلیلی و همکاران (۱۴۰۰) که به نقش شجاعت و استقلال حسابرسان داخلی در غلبه بر سکوت حرفه‌ای پرداخته‌اند، نشان می‌دهد که بی‌طرفی و تعهد از عوامل کلیدی در بهبود رفتار اخلاقی هستند. یافته‌های بخش چهارم پژوهش حاضر نیز که تعهد، درستکاری و امانت‌داری را به‌عنوان مهم‌ترین شاخص‌های قابل‌سنجش در بهبود رفتار اخلاقی معرفی کرد، با نتایج دریایی و همکاران (۱۳۹۷) سازگار است که شک و تردید حرفه‌ای و صلاحیت حسابرسان را تعدیل‌کننده کیفیت حسابرسی دانسته‌اند. همچنین، نتایج درخشان مهر و همکاران (۱۳۹۷) در خصوص تأثیر رهبری اخلاقی بر عملکرد حسابرسان مستقل نشان می‌دهد که درستکاری و تعهد اخلاقی از مؤلفه‌های اصلی ارتقای کیفیت کار هستند.

برای پاسخ به سوال «الگوی مفهومی اولیه عوامل اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاق حسابرسان داخلی چگونه طراحی می‌شود؟» می‌توان به شکل ۱ اشاره نمود که مدل کیفی پژوهش حاضر است. این بخش در پاسخ به این سوال است که «عوامل اثرگذار بر بهبود رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی چه رتبه‌ای دارند؟» وزن دهی با روش ساختاری تفسیری صورت گرفته است. بر اساس نتایج وزن دهی داریم:

- داشتن مهارت و تخصص کافی با وزن ۰/۲۱۱، حفظ مهارت با وزن ۰/۲۰۱ و داشتن منشور اخلاقی در سازمان با وزن ۰/۱۹۱ رتبه‌های اول تا سوم عوامل علی را شامل می‌شوند.
 - صداقت با وزن ۰/۱۹۸، امانت‌داری با وزن ۰/۱۸۱ و رفتار حرفه‌ای با وزن ۰/۱۷۷ رتبه‌های اول تا سوم عوامل زمینه‌ای را شامل می‌شوند.
 - تعهد با وزن ۰/۲۰۰، بیطرفی با وزن ۰/۱۹۹ و پشتکار در انجام کارها با وزن ۰/۱۷۹ رتبه‌های اول تا سوم عوامل مداخله‌ای را شامل می‌شوند.
 - تعهد با وزن ۰/۲۰۹، درستکاری با وزن ۰/۲۰۱ و امانت‌داری با وزن ۰/۱۸۱ رتبه‌های اول تا سوم عوامل بهبود رفتار اخلاقی را شامل می‌شوند.
- نتایج پژوهش حاضر نشان داد که رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی متأثر از مجموعه‌ای از عوامل علی، زمینه‌ای، مداخله‌ای و شاخص‌های بهبود است. در میان عوامل علی، مهارت و تخصص کافی، حفظ مهارت و وجود منشور اخلاقی سازمانی بیشترین اهمیت را داشتند. این نتیجه با یافته‌های رضاپور و خلیلی‌خیابوی (۱۳۹۴) همسو است که شایستگی و استقلال را از مهم‌ترین عوامل ارتقای کیفیت حسابرسی دانسته‌اند. همچنین پورسعید و محمدی‌پور (۱۳۹۸) نیز بر ضرورت استقرار نظام حسابرسی مبتنی بر ریسک و برخورداری از دانش و مهارت‌های به‌روز تأکید



شکل ۱- مدل اولیه پژوهش

فهرست منابع

بابایی خلیلی، جواد، عبدلی، محمدرضا، ولیان، حسن. (۱۴۰۰). استقلال حسابرس داخلی، رویکرد فرایندهای کاهنده سکوت و شجاعت حسابرسان داخلی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، سال سیزدهم، شماره ۵۱، صص ۱۳۳-۱۵۳.

پورسعید، عباس، رحمت‌اله محمدی پور. (۱۳۹۸). امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۱، ۲۲۹-۲۶۲.

حساس یگانه، یحیی و خادم، حمید و مرویان حسینی، زهرا. (۱۳۹۵). رشد اخلاقی یا آیین رفتار حرفه ای: تفاوت بین ذهنیت و عمل حسابرسان. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال یازدهم. شماره ۲.

خسروآبادی، طاهره و بنی مهد، بهمن. (۱۳۹۴). پیش بینی بی اخلاقی و فساد مالی با توجه به اعتماد اجتماعی در حرفه حسابرسی. فصلنامه اخلاق در علوم و فناوری. سال دهم. شماره ۴.

خانی، عبدالله و مهرانی، کاوه و باقری، جعفر. (۱۳۹۱). تضاد منافع حسابرسی مالیاتی در اجرای ماده ۲۷۲ قانون مالیات‌های مستقیم و میزان تاثیر رعایت آیین رفتار

در سطح بین‌المللی نیز یافته‌های پژوهش حاضر با نتایج باراینکوا و اسپینوسا-پایک (۲۰۱۸) هم‌خوانی دارد که نشان دادند فرهنگ اخلاقی سازمان و تعهد به استقلال، ارزش‌های حرفه‌ای حسابرسان را تقویت می‌کند. همچنین پژوهش اسماعیل و یوهانیس (۲۰۱۸) که عوامل تعیین‌کننده رفتار اخلاقی حسابرسان بخش عمومی مالزی را بررسی کرده است، نشان می‌دهد که تعهد، اخلاق حرفه‌ای و فرهنگ سازمانی بیشترین تأثیر را در این زمینه دارند. این شباهت‌ها نشان می‌دهد که صرف‌نظر از تفاوت‌های فرهنگی و ساختاری، اصول بنیادین مانند صداقت، تعهد و بی‌طرفی در حرفه حسابرسی جهان‌شمول هستند.

به‌طور کلی، مقایسه نتایج این پژوهش با پژوهش‌های داخلی و خارجی بیانگر آن است که رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی نه تنها از ویژگی‌های فردی نظیر صداقت، تعهد و درستکاری متأثر است، بلکه به‌شدت وابسته به بستر سازمانی از جمله منشور اخلاقی، فرهنگ سازمانی و حمایت از استقلال حسابرسان می‌باشد. این یافته می‌تواند مبنای طراحی سیاست‌های آموزشی، سازمانی و نظارتی برای بهبود اخلاق حرفه‌ای حسابرسان داخلی در ایران قرار گیرد.

- حرفه ای در کاهش آن. دهمین همایش ملی حسابداری ایران. دانشگاه الزهرا.
- صالحی، تابنده. (۱۳۹۵). رابطه اخلاق حرفه ای حسابرسان و کیفیت حسابرسی. نشریه اخلاق در علوم و فناوری. دوره ۱۱، شماره ۳. ۷۷-۸۶.
- فروغی، داریوش، جعفری، علیرضا، رحمت الله، نادری بنی. (۱۳۹۳). عوامل موثر بر قضاوت‌های اخلاقی در بین جامعه حسابداران رسمی ایران. حسابداری مالی، ۶(۲۲)، ۱۱۴-۱۳۳.
- دریایی، مجید، نیکومرام، هاشم، خان محمدی، محمد حامد. (۱۳۹۹). تاثیر فرهنگ سازمانی بر گزارش خطاکاری سازمان در حرفه حسابرسی، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۶، ۲۷-۵۰.
- درخشان‌مهر، آرش جبارزاده کنگرلویی، سعید، بحری ثالث، جمال. (۱۳۹۷). تحلیل رابطه رهبری اخلاقی و عملکرد حسابرسان مستقل با نقش تعدیل‌کننده اخلاق حرفه ای. مجله مدیریت، اقتصاد و حسابداری، مدیریت سازمان‌های دولتی. ۶(۲)، ۱۴۹-۱۵۸.
- رضاپور، مسعود و خلیق خیابوی، پریسا. (۱۳۹۴). بررسی تاثیر اخلاق، استقلال و شایستگی بر کیفیت حسابرسی. دانشگاه آزاد اسلامی واحد رشت.
- رویایی، رمضان علی و رضانی، علی اکبر. (۱۳۹۴). فلسفه اخلاق و اخلاق حرفه ای: کسب و کار حسابداری. انتشارات کتابخانه فرهنگ. چاپ اول.
- رویایی، رمضان علی و طالب نیا، قدرت اله و حساس یگانه، یحیی و جلیلی، صابر. (۱۳۹۱). ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی. فصلنامه علوم مدیریت ایران. سال هفتم. شماره ۲۵.
- رحیمی کاکلی، مینا، دهکردی، بهاره، پیک فلک، جمشید. (۱۳۹۶). عوامل موثر بر رعایت اخلاق حرفه ای حسابداران. نشریه اخلاق در علوم و فناوری. دوره ۱۲، شماره ۱.
- دریایی، عباسعلی، عزیزی، اکرم. (۱۳۹۷). رابطه اخلاق، تجربه و صلاحیت حرفه ای حسابرسان با کیفیت حسابرسی (با توجه به نقش تعدیل‌کننده شک و تردید حرفه ای). دانش حسابداری مالی، (۱)، ۷۹-۹۹.
- رجب دری، حسین، وکیلی فرد، حمیدرضا، سالاری، حجت الله، امیری، علی. (۱۴۰۱). رابطه نظریه های اخلاقی و رفتار اخلاقی در قضاوت حسابرسان. قضاوت و تصمیم گیری
- در حسابداری و حسابرسی، دوره ۱، شماره ۱، ۱۱۳-۱۴۱.
- علوی، معصومه، یعقوب نژاد، احمد، محمدی نوده، فاضل. (۱۳۹۸). ویژگی‌های موسسه حسابرسی و مدیریت سود تعهدی و واقعی. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۴، ۵۸-۲۳.
- لاری دشت بیاضی، محمود و خادم، حمید و رستمی، امین و لاری دشت بیاضی، عباس. (۱۳۹۶). رفتار اخلاقی حسابداران تفاوت های بین عقاید و عمل. مطالعات حسابداری و حسابرسی. شماره ۲۲.
- مهدوی، غلامحسین، زمانی، رضا. (۱۳۹۷). تاثیر ویژگی‌های فردی حسابرسان بر رضایت شغلی آنان، دانش حسابرسی، ۱۸ (۷۱)، ۳۷-۵۶.
- مشعشعی، سید محمد، هاشمی، عباس و فروغی، داریوش. (۱۳۹۷). تاثیر تفاوت های فردی حسابرسان بر تعهد حرفه ای آنها: بررسی نقش میانجی سازگاری جو اخلاقی. بررسی های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳)، ۴۳۲-۴۱۵.
- نمازی، محمد، ممتازیان، علیرضا، رجب دری، حسین. (۱۳۹۸). رابطه اخلاق و سازه های جامعه شناختی با سرمایه فکری. اخلاق در علوم و فناوری. ۵(۴)، ۷۸-۸۵.
- نوشادی، امین، بهوندپور، اکبر، اسماعیلی، علی، بنوندی، مینا. (۱۳۹۷). بررسی تاثیر اخلاق حرفه ای، اخلاق سازمانی، استرس مالی، تعهد سازمانی و ویژگی‌های شخصیتی حسابرسان بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی (مورد مطالعه حسابرسان مالیاتی خوزستان). دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
- Achyarsyah, P. (2015). Organizational commitment of public accounting firm, implementation of an independent audit of the financial statements and audit quality. *Research Journal of Finance and Accounting*. 6(14).
- Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2018). The influence of auditors' commitment to independence and firms' ethical culture on auditors' professional values and behavior. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*. 21. 17-52.
- Barrainkua, I., Espinosa-Pike, M. (2017). The influence of auditors' professionalism on ethical judgement: Differences among practitioners and postgraduate students. *Spanish Accounting Review*. 21(2).
- Duska, R., Duska, B., and Kury, K. (2018), *Accounting Ethics*, Third Edition, UK: John Wiley & Sons
- Farkas, .. , Hirsch, R. and Kokina, J, (2019), "Internal Auditor Communications: an Experimental Investigation of Managerial Perceptions", *Managerial Auditing Journal*, 34(4), PP. 462-485.

<https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2018-1910>

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



Accounting Knowledge & Management Auditing

Vol. 16/ No. 64/ Winter 2027

Identifying and prioritizing the factors of ethical behavior of internal auditors with an emphasis on improving effectiveness, efficiency, cost-effectiveness and professional ethics

Shahram Rostami Nasab

Department of Accounting, Ker.C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

Babak Jamshidinavid

Department of Accounting, Ker.C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

(Corresponding author)

Mehrdad Ghanbary

Department of Accounting, Ker.C., Islamic Azad University, Kermanshah, Iran.

Farhad SHahvaisi

Department of Accounting, Faculty of social Science, Razi University, Kermanshah, Iran.

Abstract

The auditing profession enjoys a certain credibility and trust in society generally due to the type of services and its professional nature. This profession is responsible for examining and reporting the performance of business unit managers in order to protect the interests of shareholders and other stakeholders. For this purpose, auditors must always observe the rules of professional ethics in auditing. The main objective of the present study is to explain the internal audit model as a source of ethical behavior, effectiveness, cost-effectiveness and efficiency in the national iranian gas company. The present study was applied in terms of purpose and descriptive-exploratory in terms of method, as well as correlation. In this study, the statistical population included internal auditors of the national iranian gas company, a number of auditors working in private audit firms who have at least ten years of experience and a minimum master's degree, and faculty members who are at least assistant professors and have teaching experience in graduate schools. The results showed that at a significance level of 0.05, the effective factors on ethical behavior have a significant effect on the efficiency, effectiveness, professional behavior, and economic efficiency of internal auditors. In addition, the weighting results showed that having sufficient skills and expertise with a weight of 0.211, maintaining skills with a weight of 0.201, and having a code of ethics in the organization with a weight of 0.191 are ranked first to third among the causal factors. Honesty with a weight of 0.198, trustworthiness with a weight of 0.181, and professional behavior with a weight of 0.177 are ranked first to third among the contextual factors. Commitment with a weight of 0.200, impartiality with a weight of 0.199, and perseverance with a weight of 0.179 are the first to third ranks of the intervention factors. Commitment with a weight of 0.209, honesty with a weight of 0.201, and trustworthiness with a weight of 0.181 are the first to third ranks of the factors for improving ethical behavior.

Keywords Internal audit model, ethical behavior, effectiveness, economic efficiency, and efficiency, National Iranian Gas Company