







## Developing and compiling a model for the role of internal and independent auditors' interaction on the moral courage of internal auditors

Hamid Rostami Jaz <sup>1</sup>, Mohammad Hosein Ranjbar <sup>2</sup>, Narges Sabouri <sup>3</sup>, and Hasan Salari <sup>4</sup>

1. Department of Accounting and Finance, Faculty of Humanities, Bandar Abbas Azad University, Bandar Abbas, Iran. E-mail: [Hamid.Rostami1358@gmail.com](mailto:Hamid.Rostami1358@gmail.com)
2. Department of Accounting and Finance, Faculty of Humanities, Bandar Abbas Azad University, Bandar Abbas, Iran. E-mail: [Mhranjbar54@gmail.com](mailto:Mhranjbar54@gmail.com)
3. Department of Accounting and Finance, Faculty of Humanities, Bandar Abbas Azad University, Bandar Abbas, Iran. E-mail: [narges.saboori2013@gmail.com](mailto:narges.saboori2013@gmail.com)
4. Department of Accounting and Finance, Faculty of Humanities, Bandar Abbas Azad University, Bandar Abbas, Iran. E-mail: [zarrin\\_salar@yahoo.com](mailto:zarrin_salar@yahoo.com)

### Article Info

**Article type:**  
Research Article

**Article history:**

Received 18 July 2025  
Received in revised form 1  
September 2025  
Accepted 11 September 2025  
Available online 23 September  
2025

**Keywords:**

*Engagement,  
internal auditors,  
independent auditors,  
moral courage,  
unethical practice.*

### ABSTRACT

**Objective:** This study was conducted with the aim of developing and formulating a model for the role of internal and independent auditors' interaction on the moral courage of internal auditors.

**Method:** The research method is descriptive-survey and applied research type, and the research data was collected cross-sectionally in the first half of 2024, through Khalil standard questionnaire (2023) among the sample members and collected in a certain period of time. From the unlimited statistical population of audit institutes and companies, the statistical sample of the research, including internal and independent auditors, 186 people were randomly selected. In order to determine the validity of the questionnaires, combined divergent validity and factor analysis were used. In order to review and analyze the data, appropriate statistical methods were used.

**Results:** The results of the research indicate that the interaction of internal and independent auditors plays a significant role on the moral courage of internal auditors and makes them perform better in the field of audit reports.

**Conclusions:** Therefore, interaction and cooperation between internal and independent auditors will reduce unethical practice in internal auditors or strengthen their moral courage.

**Contribution:** The results of this study can be useful for audit institutions and companies, so that the interaction of internal and independent auditors is increased, and on the other hand, they provide a stronger audit report or audit quality.

**Cite this article:** Rostami Jaz, H., Ranjbar, MH., Sabouri, N., & Salari, H. (2025). Developing and compiling a model for the role of internal and independent auditors' interaction on the moral courage of internal auditors. *Operational and Performance Research in Accounting and Auditing*, 5 (3), 1-17. <http://doi.org/00000000000000000000>



© The Author(s).

DOI: <http://doi.org/000000000000000000000000>

Publisher: Khatam University.

## **Introduction**

Recent financial scandals have highlighted the need for internal auditors to report fraud and misconduct (Mansur & et al, 2021). However, the decision to report detected fraud depends on specific human competencies and personal characteristics of internal auditors. In this regard, researchers believe that moral courage is a key factor that can motivate internal auditors' intention to report fraud and unethical behavior. Given the importance of this issue, it is crucial to understand the main factors that may enhance internal auditors' courageous behavior (Khelil, 2023). The existing literature on the psychological characteristics of internal auditors is concerned with revealing the processes of developing internal auditors' moral courage. In other words, the economics raised in the internal audit profession are still struggling to report their illegal violations as an audit profession with certain rights. This is especially true in emerging economies where the internal audit profession is still trying to expand its scope as a professional auditor with a specific salary to detect illegal violations (Khelil & Khlif, 2022).

According to a review of previous studies, research in Iran has examined internal and independent auditors separately, but there has been no research that shows whether the interaction between internal and independent auditors is related to the moral courage of internal auditors. Internal auditors can play an important role in fighting corruption and protecting companies from violations. Therefore, cooperation between these two groups represents a key factor in strengthening the courageous behaviors of internal auditors to report illegal violations. Accordingly, auditing standard setters for Iranian companies should establish regulations that strengthen this common relationship and the courageous behaviors of internal auditors. Therefore, this article examines the effect of interaction between internal and independent auditors on the moral courage of internal auditors to show whether cooperation between them can fill this gap or strengthen the moral courage of internal auditors.

## **Method**

The research method is descriptive, analytical and survey in terms of purpose. This study is applied research in terms of implementation results, qualitative research in terms of implementation process, inductive research in terms of implementation logic, and cross-sectional in terms of time dimension. Smart-PLS software was used to conduct various tests in the structural equation method. Using Table 6, the final questionnaire was prepared and internal and independent auditors were used to quantify the variables.

### ***Sampling Procedures***

The statistical population was related to audit firms and companies, and a cross-sectional method was used in the first half of 2024. The statistical sample included independent and internal auditors and was selected randomly.

### ***Sample Size, Power, and Precision***

From the unlimited statistical population of these companies, 186 samples were randomly selected to be able to answer the questions.

## **Results**

The interaction between internal and independent auditors can have a significant role in the moral courage of internal auditors; so that internal and independent auditors strive to improve audit reporting so that they can present a suitable audit report together. On the other hand, the interaction between internal and independent auditors causes internal auditors to increase their moral courage in the company and make them more motivated and comply with auditing principles and rules in the field of auditing ethics or reduce unethical practices.

## **Conclusions**

In general, the results showed that the interaction between internal and independent auditors can affect the moral courage of internal auditors or play a positive role. In other words, the interaction between internal and independent auditors causes a more accurate audit report to be prepared, and as a result, this causes internal auditors to have higher self-confidence or to make more efforts to prepare internal audit reports or internal control of companies, and on the other hand, they reduce their unethical activities and present behaviors that lead to the growth of moral courage in them. In this regard, audit risk is minimized and causes companies to have a more appropriate audit report. Internal auditors show more importance to their activities and as a result, with a more accurate report, they cause independent auditors to also present a more appropriate or better report, which ultimately leads to improving the quality of audit reporting. Therefore, it can be said that the preparation of an audit report and its quality depends on the interaction between internal and independent auditors; So that the moral courage of internal auditors can be improved or they can confront their and managers' unethical behavior. As a result, the interaction and cooperation between internal and independent auditors in the company, with regard to the preparation of the audit report, will play a better role in the company's results and performance. So that the stronger and higher the quality of the audit report, the role of auditors can be considered in the audit report, which shows their strength and courage.

## **Author Contributions**

The authors of this article have contributed significantly to the study of concepts and design, data collection, data analysis, preparation of the text, revision and revision of the text, and provision of implementation conditions. The first author contributed to the study of concepts, design, data collection, data analysis, writing the text, and revisions; the second author contributed to the design, revision of the text, and data analysis methodology; and the third and fourth authors contributed to the design, revision of the analysis methodology, and revision of the text.

## **Data Availability Statement**

All data used in the study are available from the authors upon request.

### ***Acknowledgements***

We would like to thank and appreciate all those who helped in collecting and preparing this research. We also sincerely thank the dear professors who patiently gave us their precious time.

### ***Ethical Considerations***

The authors avoided data fabrication, falsification, plagiarism, and misconduct.

### ***Funding***

This research did not receive any specific grant from funding agencies in the public, commercial, or not-for-profit sectors. This research was funded personally.

### ***Conflict of Interest***

No conflicts of interest have been declared by the authors.





## توسعه و تدوین مدلی جهت نقش تعامل حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی

حمید رستمی جاز<sup>۱</sup>، محمدحسین رنجبر<sup>۲</sup>، نرگس صبوری<sup>۳</sup>، و حسن سالاری<sup>۴</sup>

۱. نویسنده مسئول، گروه حسابداری و مالی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد بندرعباس، بندرعباس، ایران. رایانامه: [Hamid.Rostami1358@gmail.com](mailto:Hamid.Rostami1358@gmail.com)

۲. گروه حسابداری و مالی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد بندرعباس، بندرعباس، ایران. رایانامه: [Mhranjar54@gmail.com](mailto:Mhranjar54@gmail.com)

۳. گروه حسابداری و مالی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد بندرعباس، بندرعباس، ایران. رایانامه: [narges.saboori2013@gmail.com](mailto:narges.saboori2013@gmail.com)

۴. گروه حسابداری و مالی، دانشکده علوم انسانی، دانشگاه آزاد بندرعباس، بندرعباس، ایران. رایانامه: [abcdef@khatam.ac.ir](mailto:abcdef@khatam.ac.ir)

### چکیده

### اطلاعات مقاله

<b>نوع مقاله:</b>	هدف: این مطالعه با هدف توسعه و تدوین مدلی جهت نقش تعامل حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی انجام شده است.
مقاله پژوهشی،	
<b>تاریخ دریافت:</b>	روش‌شناسی: روش پژوهش، توصیفی-پیمایشی و از نوع پژوهش‌های کاربردی است و داده‌های پژوهش به صورت مقطعی و در نیمه اول سال ۱۴۰۳، از طریق پرسشنامه استاندارد خلیل (۲۰۲۳) بین اعضای نمونه توزیع و در مدت زمان مشخصی جمع‌آوری گردید. از جامعه آماری نامحدود مؤسسات حسابرسی و شرکت‌ها، نمونه آماری پژوهش شامل حسابرسان داخلی و مستقل به تعداد ۱۸۶ نفر به صورت تصادفی انتخاب شدند. به منظور تعیین روایی پرسشنامه‌ها، از روایی واگرایی ترکیبی و تحلیل عاملی استفاده شد. به منظور بررسی و تجزیه و تحلیل داده‌ها، از روش‌های متناسب آماری انجام شد.
۱۴۰۴/۰۴/۲۷	
<b>تاریخ بازنگری:</b>	<b>نتایج:</b> نتایج پژوهش حاکی از آن است که تعامل حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی نقش قابل توجهی ایفا می‌کند و باعث می‌شود عملکرد بهتری در زمینه گزارش حسابرسی داشته باشند.
۱۴۰۴/۰۶/۱۰	
<b>تاریخ پذیرش:</b>	<b>نتیجه‌گیری:</b> بنابراین، تعامل و همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل باعث کاهش عمل غیراخلاقی در حسابرسان داخلی و تقویت شجاعت اخلاقی آن‌ها می‌شود.
۱۴۰۴/۰۶/۲۰	
<b>تاریخ انتشار:</b>	<b>دانش‌افزایی:</b> نتایج این مطالعه می‌تواند برای مؤسسات حسابرسی و شرکت‌ها مفید واقع شود به طوری که به تعامل حسابرسان داخلی و مستقل افزوده می‌شود و از طرفی گزارش حسابرسی و یا کیفیت حسابرسی قوی‌تری ارائه می‌دهند.
۱۴۰۴/۰۷/۰۱	
<b>کلیدواژه‌ها:</b>	تعامل، حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل، شجاعت اخلاقی، عمل غیراخلاقی.

**استناد:** رستمی جاز، حمید؛ رنجبر، محمدحسین؛ صبوری، نرگس؛ و سالاری، حسن (۱۴۰۴). توسعه و تدوین مدلی جهت نقش تعامل حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی. پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی عملیاتی و عملکرد، ۵ (۳)، ۱۷-۱.

<http://doi.org/000000000000000000000000>



### مقدمه

رسوایی‌های مالی اخیر بر لزوم ایفای نقش حسابرسان داخلی در گزارش تقلب‌ها و تخلفات تأکید می‌کنند (Mansur & et al, 2021). باین‌حال، تصمیم‌گیری برای گزارش تقلب کشف شده به شایستگی‌های انسانی خاص و ویژگی‌های شخصی حسابرسان داخلی بستگی دارد. در این راستا، پژوهشگران معتقدند که شجاعت اخلاقی عاملی کلیدی است که می‌تواند نیت حسابرسان داخلی را برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی تحریک کند. با توجه به اهمیت این موضوع، درک عوامل اصلی که ممکن است رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی را تقویت کند، بسیار مهم است (Khelil, 2023). ادبیات موجود در مورد ویژگی‌های روان‌شناختی حسابرسان داخلی در خصوص آشکارسازی فرآیندهای توسعه شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌باشد. به بیانی دیگر، اقتصادهایی که در حرفه حسابرسی داخلی مطرح شده، همچنان در تلاش است که بتواند به عنوان یک حرفه حسابرسی با حقوق مشخص، تخلفات غیرقانونی خود را گزارش نماید. این امر به ویژه در اقتصادهای نوظهور که در آن حرفه حسابرسی داخلی هنوز سعی دارد تا دامنه خود را به عنوان یک حسابرس حرفه‌ای با حقوق مشخص گسترش دهد تا از این طریق بتواند تخلفات غیرقانونی کشف نماید، صادق است (Khelil & Khelif, 2022). بنابراین، این مقاله با هدف تکمیل این شکاف پژوهشی به بررسی تأثیر تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداخته و شایان ذکر است که مجموعه‌ای از مطالعات، در خصوص ارزیابی حسابرس مستقل از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی؛ نشان‌دهنده بالاترین حوزه تحقیقاتی توسعه‌یافته و مهمترین موضوع در حسابرسی مطالعات پژوهشی می‌باشد. با این حال، مطالعه در مورد تأثیر مثبت روابط کاری حسابرس داخلی و مستقل کمیاب است. الزبان و گویلیام (Alzeban & Gwilliam, 2014) بیان کرده‌اند همکاری و هماهنگی بین حسابرسان داخلی و مستقل مدت‌هاست که برای منافع حسابرسی مهم تلقی می‌شوند. سازمان و ذینفعان خارجی نمونه‌هایی از این گونه هماهنگی‌ها و همکاری‌ها شامل برنامه‌ریزی مشترک و تبادل اطلاعات، نظرات و گزارش‌ها برای تسهیل ممیزی با کیفیت بالاتر هستند. باتوجه به هدف پژوهش و تا آنجا که می‌دانیم، مطالعات اندکی به لحاظ کیفی به نقش مهم کار پرداخته است؛ تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل در ارتقاء شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی مصاحبه شده توسط خلیل و همکاران (Khelil & et al, 2018) یکی از آن‌هاست. آن را قویاً توضیح می‌دهد که همکاری حسابرسان داخلی با حسابرسان مستقل خود باعث می‌شود آن‌ها احساس اعتماد به نفس و حمایت بیشتری داشته باشند. مقاله حاضر، این پژوهش کیفی را با تأثیر رابطه کاری این دو گروه بر شجاعت اخلاق حسابرسان داخلی گسترش می‌دهد. بنابراین، پرسش مطرح شده این است: تأثیر کار چیست؟ آیا تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی اثرگذار است؟ نظریه شناخت اجتماعی توسعه‌یافته توسط مدل اثربخشی بندورا (Bandura, 2000)، این فرضیه را مطرح می‌کند که تعامل قوی بین حسابرسان داخلی و مستقل وجود دارد و باعث افزایش شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌شود. تحت مدل اثربخشی حسابرسان داخلی-مستقل، رابطه تعامل حسابرسان داخلی و مستقل ممکن است نشان‌دهنده یک میانگین اثربخشی خاص باشند که می‌تواند شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی در شرکت‌ها را تقویت کند (Khelil & et al, 2018). باتوجه به بررسی مطالعات پیشین، در ایران پژوهش‌هایی در زمینه حسابرسان داخلی و مستقل به صورت جداگانه مورد بررسی قرار گرفته است، اما پژوهشی که نشان دهد تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی ارتباط دارد یا خیر، صورت نگرفته است. حسابرسان داخلی می‌توانند نقش مهمی در مبارزه با فساد و محافظت از شرکت‌ها در برابر تخلفات بازی کنند. بنابراین، همکاری بین این دو گروه نشان‌دهنده یک عامل کلیدی در تقویت رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی برای گزارش تخلفات غیرقانونی است. بدین ترتیب، تنظیم‌کننده‌های استاندارد‌های حسابرسی برای شرکت‌های ایرانی باید مقرراتی وضع نمایند که این رابطه مشترک و رفتارهای شجاعانه حسابرسان داخلی را تقویت کند. از این‌رو، در این مقاله به بررسی تأثیر تعامل حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداخته شده است تا نشان داده شود همکاری میان آن‌ها می‌تواند این خلأ موجود را تکمیل و یا شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را تقویت نماید یا خیر؟

حسابرسان داخلی: امروزه در شرکت‌ها برای بررسی فعالیت‌های مربوط به اطلاعات مالی و غیرمالی فرآیند عملیاتی به حسابرسانی احتیاج است که بتواند به رسیدگی امور شرکت بپردازد. از این رو حسابرسان داخلی استخدام شده‌اند تا با فعالیت‌های

خود و بررسی‌های انجام شده بتوانند گزارش‌هایی را در این راستا تهیه نمایند و منجر به بهبود عملکرد و اعتماد مدیران و سرمایه‌گذاران شود. حسابرسان داخلی شرکت جزء نیروی افراد شاغل در آن سازمان محسوب می‌شوند و حق الزحمه خود را از همان سازمان دریافت می‌نمایند و در بخش مالی شرکت فعالیت دارند که گزارش مربوطه را تهیه و در اختیار مدیریت شرکت قرار می‌دهند. حسابرسان داخلی می‌توانند گزینه مناسبی برای مدیران و علاوه بر آن برای سهامداران و سرمایه‌گذاران یا سایر ذینفعان باشند و به طوری که حتی حسابرسان مستقل نیز به بررسی‌های آن‌ها و گزارشی که تهیه نموده‌اند، اهمیت می‌دهند و منجر به رشد کارایی شرکت می‌گردند. حسابرسان داخلی می‌توانند با تهیه گزارش به موقع و نتیجه آن باعث شوند مدیران برای تصمیم‌گیری فعالیت‌های خود به آن توجه نشان دهد و بر مبنای آن بتواند تصمیمات آتی را به مرحله اجرا درآورد و همچنین موجب رشد کیفیت حسابرسی در شرکت گردد.

حسابرسان مستقل: هر شرکتی باتوجه به فعالیت‌هایی که انجام می‌دهد، علاوه بر وجود حسابرسان داخلی از حسابرسان مستقل نیز استفاده می‌نماید. برخلاف حسابرسان داخلی که به عنوان یک عضو زیر مجموعه در همان شرکت محسوب می‌شوند و حق الزحمه خود را از شرکت دریافت می‌کنند. حسابرسان مستقل به عنوان یک عضو جداگانه‌ای از شرکت هستند و حق الزحمه خود را از مؤسسه حسابرسی که محل فعالیت آن‌ها نیز می‌باشد، دریافت می‌کند. حسابرسان مستقل به عنوان یک عضو خارجی بر فعالیت‌های یک شرکت نظارت می‌کند و با حسابرسی و کنترل وضعیت مالی شرکت‌ها، گزارشات خود را به شرکت و مؤسسه حسابرسی اعلام می‌دارد تا میزان شرایط کاری و حق الزحمه خود را دریافت نمایند. حسابرسان مستقل که به آن‌ها حسابرسان خارجی نیز می‌گویند باعث می‌شوند که شرکت‌ها کمتر دچار خطا و اشتباهاتی شوند که ممکن است عمدی یا سهوی از سمت کارکنان رخ داده باشد. به عبارتی دیگر، وجود حسابرسی توسط حسابرسان مستقل به شرکت‌ها و ذینفعان آن‌ها یا سرمایه‌گذاران و سهامداران این امکان را می‌دهد تا اطمینان و اعتماد بیشتری نسبت به عملکرد یک شرکت داشته باشند.

شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی: حسابرسان داخلی یکی از مهمترین اعضا یا کارمندان یک شرکت محسوب می‌شوند و وظایف مهمی بر عهده دارند. از آنجا که آن‌ها می‌بایست با بی طرفی و هوش و درایت کامل، برای اظهارنظر و بررسی فعالیت‌های یک شرکت اقدام نمایند، باید بتوانند شجاعت اخلاقی خود را تقویت نمایند و با جدیت کامل فعالیت‌های خود را دنبال نمایند که در این راستا علاوه بر دقت و صحت در فعالیت‌های خود می‌توانند از حسابرسان مستقل نیز کمک بگیرند تا بتوانند اعتماد به نفس و شهامت خود را در راستای فعالیت‌های شرکت و وظایفی که برعهده دارند، تقویت نمایند. حسابرسان داخلی به دلیل اینکه فعالیت‌های شرکتی که آن‌ها به عنوان حسابرس در آن فعالیت داشته‌اند توسط حسابرسان مستقل نیز بازبینی و بررسی می‌شود، به استرس و کاهش اعتماد به نفس آن‌ها منجر می‌شود. بنابراین، ارتباط همکاری میان حسابرسان داخلی و خارجی می‌تواند این خلاء را تکمیل نماید و باعث شوند شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تقویت یابد.

### مبانی نظری و توسعه فرضیه‌ها

حسابرسی داخلی یک جزء مهم از حاکمیت شرکتی قوی است که می‌تواند به عنوان ابزار کنترل کننده‌ای محسوب شود. حسابرسی داخلی، یک فعالیت مستقل و بی‌طرفانه اطمینان‌بخش و مشاوره است که به منظور ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملکرد یک سازمان، طراحی و اجرا می‌شود. حسابرسی داخلی، سازمان را در دستیابی به هدف‌هایش، از طریق برقراری رویکردی سیستماتیک و نظام‌مند، برای ارزیابی و بهبود اثربخشی فرآیندهای مدیریت ریسک، کنترل و نظام راهبری یاری می‌دهد. مفاهیم بنیادی اطمینان از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی، مشابه همان مفاهیمی است که برای محصولات تولیدی یا انواع خدمات بکار می‌رود. اطمینان از کیفیت این اعتماد را به وجود می‌آورد که محصول یا خدمات آن ویژگی و مشخصات اصلی مورد نظر را دارد. همچنین رویکرد حسابرسی داخلی نقش مهمی در ایجاد کارایی و اثربخشی سیستم کنترل داخلی سازمان‌ها ایفا می‌نمایند، حسابرسی داخلی باید اطلاعات صحیحی را در رابطه با اثربخشی مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی شامل پیروی از قوانین و مقررات سازمانی به مدیریت ارائه نماید (Poursaid & et al, 2018). به طور کلی، آنچه در پژوهش حاضر دارای اهمیت می‌باشد و پژوهشگر را مشتاق به بررسی آن نموده است، کمبود مقاله و مطالعات در زمینه شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی از جوانب مختلف و به صورت واضح، خلاء پژوهشی در مطالعات این حوزه مشاهده شد. هر کدام

از مطالعات صورت گرفته، صرفاً دیدگاه بسیار محدودی از کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی را مورد بررسی قرار داده و آن را بر اساس استانداردهای مطرح شده حسابرسی مستقل اندازه گیری می کنند، زیرا آن‌ها بر نقش حسابرسی داخلی در گزارش مالی تأکید دارند. امروزه حوزه فعالیت در بین حسابرسان داخلی و مستقل متفاوت است؛ حسابرسان مستقل عمدتاً با کیفیت گزارش‌های مالی مرتبط هستند. با این وجود، حسابرسان داخلی نقشی نظارتی و مشاوره‌ای را بازی می کنند و مسئولیت بسیار گسترده‌ای در خصوص فعالیت‌های اطمینان و مشاوره‌ای در کنترل داخلی، مدیریت ریسک و حاکمیت شرکتی دارند. بنابراین، متغیرهای تأثیرگذار بر کیفیت عملکرد حسابرسان داخلی مربوط به حسابرسی مستقل خواهد بود. از سویی، باتوجه به اهمیت ویژه عملکرد واحدهای حسابرسی داخلی و عدم وجود رهنمودهای حرفه‌ای حسابرسی داخلی مدون در خصوص رویه‌های اجرایی حسابرسی داخلی و برنامه‌های بهبود و تضمین کیفیت که از ملزومات استانداردهای بین‌المللی حسابرسی داخلی می باشد؛ پژوهشگر را به بررسی و ارزیابی تعامل میان حسابرسان داخلی و مستقل و نقش آن‌ها بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، تشویق نموده است (Modir Kasarai & et al, 2023).

شجاعت اخلاقی به عنوان رفتاری شجاعانه تعریف می شود که مزیت مهمی در جامعه است، ذاتی نیست و می تواند طی فرآیند یادگیری، آموزش داده شود. شجاعت اخلاقی به عنوان شاخه‌ای از رفتار اجتماعی در نظر گرفته می شود. پژوهشگران شجاعت اخلاقی را قابل انعطاف و تحت تأثیر ویژگی‌های سازمان تلقی می کنند. طبق تحقیقات، فشار مدیران یکی از عواملی است که بیشتر مانع شجاعت اخلاقی در محل کار می شود، زیرا مدیران قدرت تنبیه کارمندان خود را دارند. شجاعت اخلاقی به عنوان شاخصی به منظور افزایش کیفیت مدیریت و بهبود تصمیم‌گیری‌های اخلاقی در مواجهه با مسائل پیچیده مطرح شده است. اهمیت شجاعت اخلاقی در عمل به معنای رعایت استانداردهای اخلاقی در شرایط دشوار در محل کار می باشد. مقوله شجاعت اخلاقی چالشی جدید برای اخلاق کسب و کار است و به عنوان امری ضروری در شرایط فساد و اخاذی در نظر گرفته می شود. به منظور برطرف نمودن معضلات اخلاقی و یافتن روش‌هایی برای کمک به افرادی که در برابر تهدیدهای کاری مقاوم هستند و با رفتار اخلاقی بر ترس غلبه می نمایند، توافقی‌های زیادی وجود دارد و اعتقاد بر آن است که شجاعت اخلاقی افراد باید گسترش یابد. شجاعت اخلاقی توضیح می دهد که چرا یک فرد به صورت اخلاقی عمل می کند، ولی زمانی که شخص دیگری در همان موقعیت قرار می گیرد، به صورت اخلاقی عمل نمی کند. شجاعت اخلاقی یک ویژگی است که عامل انگیزش و اقدام افراد بر اساس اخلاق حرفه‌ای می شود. پژوهشگران بر این باورند که رفتارهای جامعه‌پسند مانند اعلام نظر، نیاز به شجاعت اخلاقی دارد. چنین شجاعتی نوعی از صلاحیت اخلاقی است که به غلبه بر ترس تکیه می کند. پژوهش‌ها نشان داده ترس از انتقام، علت اصلی سکوت و عدم گزارش حسابرسان می باشد. انتقام به چندین شکل از جمله از دست دادن شغل، ارباب، تهدید به مرگ، بدنام کردن و تأثیر منفی بر حرفه فرد خود را نشان داده که می تواند موجب خسارات روحی و جسمی بر گزارش دهنده شود (Comer & Schwartz, 2017. Shafiei & et al, 2022).

با وجود استاندارد عملیات حرفه‌ای حسابرسان داخلی که به افشای حقایق توسط حسابرسان داخلی در سازمان کمک می کند، ممکن است حسابرسان داخلی به دلیل حفظ موقعیت خود، در بیان حقایق با تعارض اخلاقی روبرو شوند که در جهت غلبه بر ترس و تهدید، باید به ارتقای شجاعت اخلاقی پرداخت. با این وجود، مطالعات محدودی در زمینه شجاعت اخلاقی حسابرس داخلی انجام شده است. در واقع، ادبیات حسابرسی پشتیبانی می کند که یک عملکرد اخلاقی حسابرسی داخلی می تواند حاکمیت شرکتی را با گزارش مالی بهبود بخشد و بی‌نظمی و فساد اداری را کاهش دهد. اعتقاد بر این است که گفتن حقیقت از طریق گزارش تقلب در مدیریت، فواید مختلفی دارد. تأثیرات نه تنها برای سازمان‌ها، بلکه برای کل جامعه نیز قابل تأثیر است (Khelil, 2022). در واقع، شواهد قبلی این گزارش را نشان داده است که اقدامات متناسب از منافع چندین ذینفع از جمله کارمندان، مصرف کنندگان، سرمایه گذاران اقلیت و شهروندان محافظت کرده است؛ زیرا اجازه می دهد شرکت‌ها برای ادامه فعالیت و جلوگیری از ورشکستگی به همکاری حسابرسان داخلی و مستقل توجه نمایند. لازم به ذکر است که نتایج بدست آمده نه تنها برای شرکت‌های ایرانی و یا محیط خاورمیانه مناسب می باشد بلکه می تواند زمینه را برای کشورهای بین‌المللی و به ویژه برای کشورهای هم‌جوار، ویژگی‌های فرهنگی و نهادی را مهیا سازد (Khelil, 2023). به همین دلیل در ایران نیز به عنوان یک کشور فعال در خاورمیانه و وجود شرکت‌های مختلف که ارتباط کاری با دیگر کشورهای مجاور دارند و از حسابرسان داخلی و مستقل

برای بهتر شدن وضعیت مالی شرکت استفاده می‌نمایند؛ در همین راستا، شرکت‌های موجود در کشورهای مختلف می‌توانند از نتایج این مطالعه برای تقویت رابطه تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل بهره ببرند و برای بهبود وضعیت مالی شرکت نیز برای شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تلاش نمایند. بنابراین، می‌توان با توجه به همکاری‌های موجود میان حسابرسان مختلف دریافت که نتایج حسابرسی کیفیت بهتری می‌یابد و می‌تواند در سودآوری، ارزش، اعتبار و تداوم فعالیت‌های شرکت نیز نقش مثبتی ایجاد نماید. با توجه به اینکه ممکن است در شرکت‌ها عواملی وجود داشته باشد که بر کیفیت حسابرسی اثر داشته باشد، به این مورد اشاره می‌کنند که حسابرسان داخلی با توجه به اخلاق حسابرسی می‌توانند در این راستا کمک نمایند. بنابراین، برای اینکه بتوان اخلاق حسابرسی داخلی و کیفیت آن، توسط حسابرسان داخلی و مستقل را تقویت نمایند، می‌توانند از همکاری و ارتباط میان حسابرسان داخلی و مستقل استفاده نمایند و بر اساس نتایج آن‌ها و با بررسی‌های بیشتر به شجاعت اخلاقی حسابرسی داخلی و کیفیت حسابرسی توجه بیشتری نشان دهند. از این رو، مطالعه حاضر به بررسی تأثیر تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداخته شده است.

مدیر کپاسرای و همکاران (Modir Kasarai & et al, 2023)، به شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی پرداختند. بر اساس یافته‌ها مشخص گردید که متغیرهای اندازه هیئت‌مدیره، تعداد جلسات برگزار شده هیئت‌مدیره، سختکوشی کمیته حسابرسی، رقابت در صنعت، نسبت فروش خارجی به کل فروش، استقلال هیئت‌مدیره، اندازه کمیته حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی، چرخش‌های دوره‌ای حسابرسان داخلی و اندازه شرکت، اخلاق، حسابرسی مستمر و استرس در الگوی برآوردی بر متغیر وابسته یعنی کیفیت عملکرد حسابرسی تأثیر مثبت و معنادار داشته‌اند. در مرحله رتبه‌بندی، اندازه شرکت، اندازه کمیته حسابرسی، نوع گزارش حسابرسی، استقلال هیئت‌مدیره، نسبت فروش خارجی به کل فروش، تعداد جلسات هیئت‌مدیره و تعداد جلسات کمیته حسابرسی به ترتیب در رتبه‌های بالای تأثیرگذاری بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی قرار دارند.

باقرآبادی و نیکومرام (Bagharabadi & Nikumram, 2023) اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی را بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که هویت اخلاقی رابطه مثبت و معنادار و همچنین اعتماد اجتماعی رابطه منفی معناداری با تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد. سایر نتایج پژوهش هم حاکی از آن است که جنسیت حسابرسان تأثیر منفی و معناداری بر متغیر وابسته تجاری‌سازی حرفه حسابرسی دارد.

شفیعی و همکاران (Shafiei & et al, 2022)، تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل را بررسی نمودند. یافته‌های پژوهش آن‌ها نشان می‌دهد که دو متغیر اول با شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل رابطه معناداری دارد ولی متغیر سوم با شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل رابطه معناداری ندارد.

نظری‌پور و احمدزاده (Nazaripour & Ahmadzadeh, 2021)، به تحلیل عوامل مؤثر بر اعتماد و همکاری فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی: یک رویکرد اکتشافی پرداختند. طبق نتایج تحلیل عاملی اکتشافی چهار مؤلفه عملکرد شغلی، هماهنگی/مشارکت، شایستگی و مهارت‌های نرم به عنوان عوامل مؤثر بر اعتماد و همکاری شناسایی شدند. بر اساس یافته‌های پژوهش حاضر از دید حسابرسان مستقل ویژگی هماهنگی/مشارکت و شایستگی بر اعتماد و ویژگی عملکرد شغلی بر همکاری مؤثر هستند. از دید حسابرسان داخلی ویژگی شایستگی بر اعتماد و ویژگی‌های عملکرد شغلی و شایستگی بر همکاری مؤثر هستند. به لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی متغیرهای تحصیلات و سنوات خدمتی بر مؤلفه‌های اعتماد و همکاری تأثیرگذار بودند. یافته‌های پژوهش بیانگر وجود تفاوت‌هایی فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی در خصوص ویژگی‌های تأثیرگذار بر مؤلفه‌های اعتماد و همکاری بود.

صفرزاده و کریم داد (Safarzadeh & Karim Dad, 2020)، به بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی پرداختند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر مثبتی بر شجاعت اخلاقی آنان دارد. میزان شجاعت اخلاقی بین گروه‌های مورد بررسی متفاوت است. در نظر گرفتن حالت‌های مثبت حسابرسان داخلی (خودکارآمدی، امید و انعطاف‌پذیری) در هنگام استخدام سبب بهبود گزارشگری درون سازمانی می‌شود و از

بسیاری از نابهنجاری‌ها جلوگیری می‌گردد. قرارگرفتن حسابرسان داخلی زیر نظر مستقیم کمیته حسابرسی سبب کاهش فشار روانی حسابرسان داخلی گردیده و برخورداری آنان از حمایت کمیته حسابرسی سبب افزایش و تقویت شجاعت اخلاقی آنان در گزارشگری نقاط ضعف سازمان می‌شود.

خلیل (Khelil, 2023)، به بررسی ارتباط تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب مدیریت در کشور تونس پرداختند. نتایج این مطالعه تأثیر مثبت رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و خارجی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی مدیریت را تأیید می‌کند. انای<sup>۱</sup> (Onay, 2022)، موضوع عوامل مؤثر (همکاری حسابرسی داخلی و مستقل) بر اثربخشی حسابرسی داخلی: پژوهش در مورد سازمان‌های بخش خصوصی ترکیه را مورد ارزیابی قرار داد. نتایج مطالعه نشان داد که عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی به ترتیب عبارتند از حمایت مدیریت، شایستگی، استقلال، مشارکت در فعالیت‌های مدیریت ریسک و همکاری با حسابرس مستقل.

سون و همکاران<sup>۲</sup> (Sun & et al, 2021)، موضوع محیط نیروی کار یا تعامل میان حسابرسان داخلی و مستقل با هزینه‌های حسابرسی: شواهد بین‌المللی را مورد بررسی قرار دادند. یافته‌ها حاکی از آن است که هزینه‌های حسابرسی برای شرکت‌هایی دارای محیط کار مناسبی هستند به میزان قابل توجهی پایین‌تر است، این نشان می‌دهد که حسابرسان چنین مشتریانی را کمتر ریسک‌پذیر می‌دانند. در نتیجه، حسابرسان تلاش کمتری دارند و یا حق‌الزحمه کمتری دریافت می‌کنند. هاربور و کیس فالوی<sup>۳</sup> (Harbour & Kisfalvi, 2019)، در پژوهش خود، شجاعت اخلاقی را مورد مطالعه قرار دادند. نتایج نشان داد شجاعت اخلاقی مانند یک نیروی روانی و دارای قدرت اراده، نقش مهمی در فعال کردن رفتار اخلاقی توسط حسابرسان و حسابداران ایفا می‌کند.

بنابراین، پرسش پژوهش به صورت ذیل تدوین شده است:

تعامل حسابرسان داخلی و مستقل باعث تقویت شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌شود؟

در ادامه مدل مفهومی پژوهش به شرح ذیل ترسیم شده است:



شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

## روش‌شناسی

به صورت کلی روش پژوهش، از نظر هدف: توصیفی، تحلیلی و از نوع پیمایشی می‌باشد. این مطالعه از نظر نتیجه اجرا، جزء پژوهش‌های کاربردی است و از نظر فرآیند اجرا، جزء تحقیقات کیفی، از نظر منطبق اجرا، جزء تحقیقات استقرایی می‌باشد و از نظر بعد زمانی به صورت مقطعی و از نرم‌افزار Smart-PLS برای انجام آزمون‌های مختلف در روش معادلات ساختاری استفاده گردید. با استفاده از جدول ۶ پرسشنامه‌هایی را تنظیم و از حسابرسان داخلی و مستقل جهت کمی‌سازی متغیرها استفاده شده است.

- Onay, A<sup>۱</sup>

- Sun and et al<sup>۲</sup>

- Harbour, M. and Kisfalvi, V<sup>۳</sup>

جامعه و نمونه آماری: جامعه آماری مربوط به مؤسسات حسابرسی و شرکت‌ها و به روش مقطعی در نیمه اول سال ۱۴۰۳، نمونه آماری شامل حسابرسان مستقل و داخلی و به روش تصادفی انتخاب شد. از جامعه آماری نامحدود مربوط به این شرکت‌ها تعداد ۱۸۶ نفر انتخاب شد که پرسشنامه استاندارد خلیل (۲۰۲۳) بر اساس طیف لیکرت ۵ مرحله‌ای، بین آن‌ها به صورت حضوری و یا مجازی (ایمیل یا دیگر برنامه‌های ارتباطی) توزیع شد و پس از مدت زمان مشخصی جمع‌آوری گردید.

### یافته‌های پژوهش

در ابتدا متغیرهای جمعیت‌شناختی که بیانگر ویژگی‌های اعضای جامعه مورد بحث است، مورد اشاره قرار می‌گیرد:

جدول ۱- توزیع فراوانی نمونه آماری

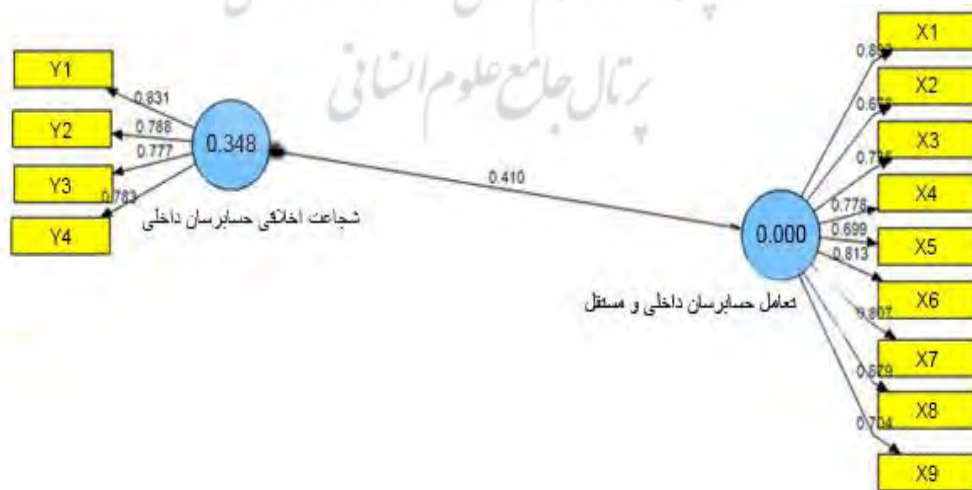
جنسیت	فراوانی	دامنه سنی	فراوانی	سطح تحصیلات	فراوانی
آقایان	۱۶۹	بین ۲۰ تا ۳۰ سال	۳۵	کاردانی	۲۶
خانم‌ها	۱۷	بین ۳۰ تا ۴۰ سال	۷۱	کارشناسی	۵۸
		بین ۴۰ تا ۵۰ سال	۶۳	کارشناسی ارشد	۸۳
		بالاتر از ۵۰ سال	۱۷	دکتری	۱۹
کل	۱۸۶	کل	۱۸۶	کل	۱۸۶

در جدول ۱، فراوانی مربوط به نمونه آماری بر اساس جنسیت، دامنه سنی و سطح تحصیلات مشخص شده است. فرآیند تجزیه و تحلیل متغیرها: اطلاعات بدست آمده در جدول ۲ نشان داده شده است.

جدول ۲- تجزیه و تحلیل متغیرها در مدل

متغیرها	حداقل	حداکثر	میانگین	انحراف معیار
تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل	۱.۰۰	۵/۰۰	۴/۳۲	۰/۳۲
شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	۱.۰۰	۵/۰۰	۴/۳۱	۰/۳۱

همانطور که از جدول ۲ مشخص است میانگین مربوط به تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل با میزان ۴/۳۲ و میانگین مربوط به شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی با ۴/۳۱ است. مدل مفهومی پژوهش در نرم‌افزار PLS بر اساس ضریب استاندارد مورد آزمون قرار گرفته است.



شکل ۲- مدل مفهومی پژوهش در نرم‌افزار PLS بر اساس ضریب استاندارد

در این مقاله تعامل حسابرسان داخلی و مستقل متغیر برون‌زا، شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی متغیر درون‌زا می‌باشد. در نمودار زیر نیز ضرایب معناداری فرضیه‌ها با استفاده از آزمون t برای تمامی بارهای عاملی در سطح ۹۵ درصد مشخص و تأیید شده و معناداری سازه‌های خود را نمایان می‌سازد.

جدول ۳- بارهای عاملی مربوط به شاخص‌ها

شاخص‌ها	نماد	تعامل حسابرسان داخلی و مستقل	شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی
تعامل حسابرسان داخلی و مستقل	X1	-/۸۵۹	
شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	X2	-/۶۷۸	
مقابلۀ نمودن با عمل غیراخلاقی همکاران	X3	-/۷۳۵	
مقابلۀ نمودن با عمل غیر اخلاقی مدیران	X4	-/۷۷۸	
اعلام نمودن نظرات خود در خصوص مسائل اخلاقی به سرپرستان	X5	-/۶۹۹	
مخالفت با گروه در زمان نقض معیارهای اخلاقی	X6	-/۸۱۳	
حامی و دوستانه بودن حسابرسان مستقل	X7	-/۸۰۷	
نگرش خوب حسابرسان مستقل نسبت به حسابرسان داخلی	X8	-/۸۷۹	
فرصت دادن حسابرسان مستقل نسبت به توضیح گزارش	X9	-/۷۰۴	
مشورت حسابرسان داخلی و مستقل در مورد زمان‌بندی فعالیت‌ها	Y1		-/۸۳۱
مورد بحث قراردادن حسابرسان داخلی و مستقل در خصوص برنامه‌ها	Y2		-/۷۸۸
تأکید حسابرسان مستقل بر اعمال و گزارش‌های حسابرسان داخلی	Y3		-/۷۷۷
ملاقات کردن کاری منظم حسابرسان داخلی و مستقل	Y4		-/۷۸۳

منبع: خروجی نرم‌افزار

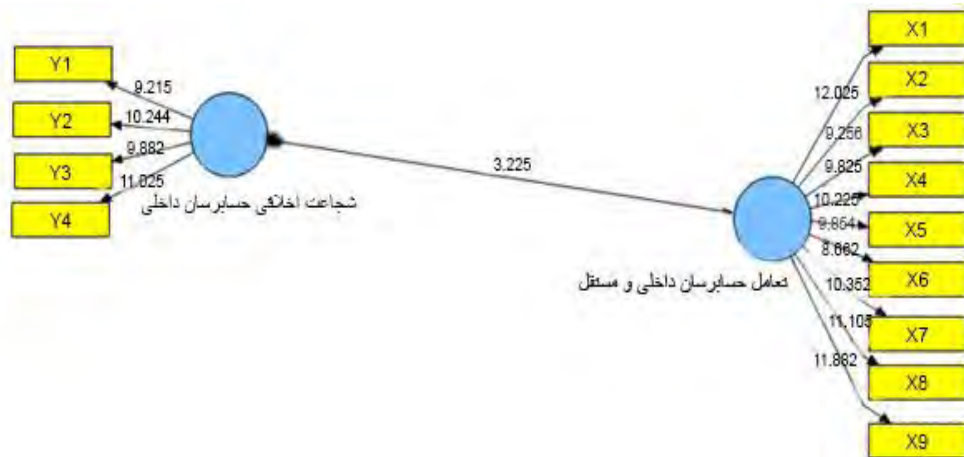
نتیجه جدول ۳ نشان داده است که ساختارهای مدل دارای ثبات درونی می‌باشند.

جدول ۴- نتایج سازگاری و اعتبارسنجی همگرا

متغیرها	X1	X2	X3	X4	X5	X6	X7	X8	X9	Y1	Y2	Y3	Y4
X1													
X2	-/۸۷۷												
X3	-/۸۲۱	-/۷۹۹											
X4	-/۷۹۹	-/۷۵۹	-/۸۳۶										
X5	-/۸۳۶	-/۸۳۳	-/۷۹۳	-/۸۳۳									
X6	-/۸۷۱	-/۸۰۹	-/۸۱۵	-/۸۳۷	-/۸۵۹								
X7	-/۸۸۸	-/۷۹۲	-/۸۲۲	-/۷۳۴	-/۸۷۵	-/۸۱۱							
X8	-/۸۵۶	-/۷۸۸	-/۸۷۳	-/۶۹۳	-/۷۴۶	-/۷۶۹	-/۶۹۷						
X9	-/۷۸۵	-/۸۳۲	-/۷۳۶	-/۷۶۸	-/۷۶۱	-/۷۹۳	-/۶۹۳						
Y1	-/۸۰۱	-/۸۲۵	-/۶۳۸	-/۷۸۲	-/۷۵۹	-/۸۰۵	-/۸۲۲	-/۷۹۵	-/۶۹۹				
Y2	-/۷۵۶	-/۸۶۷	-/۷۷۰	-/۸۵۲	-/۶۹۵	-/۸۲۶	-/۸۱۲	-/۸۱۴	-/۷۳۳	-/۶۹۷			
Y3	-/۸۷۵	-/۸۱۱	-/۷۳۶	-/۷۳۹	-/۷۶۹	-/۸۲۳	-/۷۹۵	-/۸۳۹	-/۶۹۵	-/۷۵۵	-/۷۵۳		
Y4	-/۸۶۵	-/۷۲۶	-/۷۴۸	-/۶۹۰	-/۸۳۹	-/۷۶۶	-/۸۹۳	-/۸۷۴	-/۷۶۹	-/۶۸۸	-/۶۷۳	-/۸۰۸	

منبع: خروجی نرم‌افزار

با توجه به جدول شماره ۳ نتایج نشان داد تمامی متغیرها اعم از سازه‌های ارزشی و کنترلی دارای رابطه‌ای معنادار هستند. علاوه بر این، با توجه به تست‌های اعتبارسنجی برای اندازه‌گیری ساختار مرتبه بالاتر؛ نتایج نشان داد، سازگاری و اعتبار همگرا و تمایز آن مورد تأیید قرار گرفته است. مدل مورد آزمون قرار گرفته در نرم‌افزار PLS به شرح ذیل ترسیم شده است:



شکل ۳- نتایج آزمون مدل بر اساس معناداری ضرایب

نتایج نشان داد آنچه محقق توسط سوالات پرسشنامه قصد سنجش آن‌ها را داشته است توسط این ابزار محقق شده است. لذا روابط بین سازه‌ها یا متغیرهای پنهان قابل استناد است. برای آنکه نشان دهیم این مقادیر به دست آمده تا چه حد با واقعیت‌های موجود در مدل تطابق دارد باید شاخص‌های برازش مورد مطالعه قرار گیرد. پس از بررسی اهمیت روابط بین متغیرهای موجود در مدل، اعتبار مدل ساختاری را با بررسی قدرت توضیحی آن از نظر قدرت پیش‌بینی، هم خطی و اندازه اثر مورد آزمایش قرار داده شد. اول، در رابطه با قدرت توضیحی مدل، ضریب تعیین تحلیل شد.

جدول ۵- نتایج روابط بین متغیرها

نتایج متغیرهای توضیحی با متغیر کنترل		نتایج متغیرهای توضیحی بدون متغیر کنترل		روابط
سطح معناداری	ضرایب	سطح معناداری	ضرایب	
-.001	.0633	.002	.0763	Y1 → X1
-.000	.0568	.000	.0825	Y2 → X2
-.002	.0462	.001	.0965	Y3 → X3
-.001	.0317	.001	.0857	Y4 → X4
				سازه مرتبه دوم
-.000	.0857	.002	.0789	X1 → X7
-.001	.0911	.000	.0889	X1 → X8
-.001	.0702	.001	.0975	X1 → X9
				سازه مرتبه سوم
-.001	.0825	.002	.0811	Y1 → X5
-.000	.0901	.000	.0917	Y2 → X6
-.001	.0867	.001	.0968	Y3 → X7
-.000	.0923	.002	.0912	Y4 → X8
				متغیرهای کنترلی
-.002	.0398			X1 → X5
-.001	.0408			X2 → X6
-.000	.0458			X3 → X7
-.001	.0566			X4 → X8

منبع: خروجی نرم افزار

با توجه به نتایج بدست آمده از جدول ۵ مشخص شد که متغیرهای توضیحی در سه سازه متفاوت دارای ارتباط معناداری هستند و متغیرهای کنترلی نیز با کیفیت کلی مدل رابطه معناداری دارند.

جدول ۶- مقیاس اندازه گیری

شاخص‌های پژوهش
<p><b>شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی:</b></p> <p>(۱) مقابله نمودن با عمل غیراخلاقی همکاران            (۲) مقابله نمودن با عمل غیر اخلاقی مدیران            (۳) اعلام نمودن نظرات خود در خصوص مسائل اخلاقی به سرپرستان            (۴) مخالفت با گروه در زمان نقض معیارهای اخلاقی</p>
<p><b>تعامل حسابرسان داخلی و مستقل:</b></p> <p>(۱) حامی و دوستانه بودن حسابرسان مستقل            (۲) نگرش خوب حسابرسان مستقل نسبت به حسابرسان داخلی            (۳) فرصت دادن حسابرسان مستقل نسبت به توضیح گزارش            (۴) مشورت حسابرسان داخلی و مستقل در مورد زمان‌بندی فعالیت‌ها            (۵) مشورت حسابرسان داخلی و مستقل در خصوص برنامه‌ها            (۶) تأکید حسابرسان مستقل بر اعمال و گزارش‌های حسابرسان داخلی            (۷) ملاقات کردن کاری منظم حسابرسان داخلی و مستقل            (۸) اشتراک گذاشتن اوراق کاری حسابرسان داخلی و مستقل            (۹) کمک نمودن مدیران ارشد به همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل</p>

منبع: جمع‌آوری اطلاعات از طریق مصاحبه عمیق با کارشناسان و مشاوران حسابداری (خلیل، ۲۰۲۳)

### بحث و نتیجه‌گیری

به صورت کلی، نتایج نشان داد که تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل می‌تواند بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیرگذار باشد و یا اینکه نقش مثبتی ایفا نماید. به بیانی دیگر، تعامل میان حسابرسان داخلی و مستقل باعث می‌شود گزارش حسابرسی دقیق‌تری تهیه شود و در نتیجه این مسئله باعث می‌شود که حسابرسان داخلی اعتماد به نفس بالاتری داشته باشند و یا اینکه برای تهیه گزارش حسابرسی داخلی یا کنترل داخلی شرکت‌ها تلاش بیشتری داشته باشند و از طرفی فعالیت‌های غیراخلاقی خود را کاهش دهند و رفتارهایی را ارائه نمایند که منجر به رشد شجاعت اخلاقی در آن‌ها شود. در این راستا ریسک حسابرسی به حداقل می‌رسد و باعث می‌شود شرکت‌ها گزارش حسابرسی مناسب‌تری داشته باشند. حسابرسان داخلی به فعالیت‌های خود اهمیت بیشتری نشان می‌دهند و در نتیجه با گزارش دقیق‌تر باعث می‌شوند حسابرسان مستقل نیز گزارش مناسب‌تر و یا بهتری ارائه نمایند که در نهایت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری حسابرسی شود. از این رو، می‌توان گفت تهیه گزارش حسابرسی و کیفیت آن به تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل بستگی دارد؛ تا بر مبنای آن شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی نیز بهبود یابد و یا اینکه با رفتارهای غیراخلاقی آن‌ها و مدیران مقابله کنند. در نتیجه تعامل و همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل در شرکت، با توجه به تنظیم گزارش حسابرسی نقش بهتری در راستای نتایج و عملکرد شرکت ایفا نمایند. به طوری که هرچه گزارش حسابرسی قوی‌تر و دارای کیفیت بالاتری باشد می‌توان نقش حسابرسان را در گزارش حسابرسی در نظر گرفت که قدرت و شجاعت آن‌ها را نشان می‌دهد.

تعامل حسابرسان داخلی و مستقل می‌تواند نقش قابل توجهی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی داشته باشد؛ به طوری که حسابرسان داخلی و مستقل در راستای بهبود گزارشگری حسابرسی تلاش می‌کنند تا بدین وسیله بتوانند با هم یک گزارش حسابرسی مناسبی ارائه دهند و از طرفی تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل باعث می‌شود حسابرسان داخلی شجاعت اخلاقی خود را در شرکت بالا ببرند و باعث شوند با انگیزه بیشتر و رعایت اصول و قوانین حسابرسی در زمینه اخلاقیات حسابرسی بیشتر رعایت نمایند و یا اینکه عمل غیراخلاقی را کاهش دهند. این نتایج با پژوهش خلیل (۲۰۲۳)، آنای (۲۰۲۲)، مدیر کیاسرای و همکاران (۱۴۰۲)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

تعامل حسابرسان داخلی با هم می‌تواند باعث ایجاد شجاعت اخلاقی میان آن‌ها شود و زمانی که حسابرسان داخلی در شرکت با هم همکاری داشته باشند، باعث می‌شود که اعتماد بین آن‌ها و یا انگیزه آن‌ها بیشتر شود و در نتیجه تجربه آن‌ها در زمینه فعالیت‌های حسابرسی و یا در زمینه اخلاقیات حسابرسی باعث می‌شود که میزان شجاعت اخلاقی آن‌ها بالا رود و در نتیجه گزارش حسابرسی بهتری ارائه نمایند. تعامل حسابرسان داخلی با هم می‌تواند میزان قدرت آن‌ها و اعتماد به نفس آن‌ها نیز بالا برود و با استفاده از تجارب حسابرسان داخلی مهارت و تخصص بیشتری به فعالیت‌های خود بپردازند. این نتایج با پژوهش خلیل (۲۰۲۳)، سون و همکاران (۲۰۲۱)، شفیعی و همکاران (۱۴۰۱)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

حسابرسان داخلی می‌توانند با هم همکاری داشته باشند و این مسئله باعث می‌گردد بر حسابرسان مستقل نیز اثر داشته باشد؛ چرا که حسابرسان مستقل با توجه به فعالیت‌ها و نقش حسابرسان داخلی در شرکت می‌توانند گزارش‌های بهتری ارائه نمایند و یا به بیانی دیگر حسابرسان مستقل، به گزارش حسابرسی ارائه شده توسط حسابرسان داخلی توجه می‌نمایند، مدیران می‌توانند گزارش آن‌ها را مقایسه نمایند و در نهایت همکاری‌هایی که حسابرسان داخلی برای نتایج بهتر ارائه می‌دهند می‌تواند به آن‌ها کمک نماید تا گزارش مناسب‌تری و یا با اشتباهات کمتری ارائه نمایند. تعامل حسابرسان داخلی در شرکت‌های بزرگ باعث می‌شود که ریسک حسابرسی کمتری وجود داشته باشد و در نتیجه گزارش حسابرسان مستقل قوی‌تر ظاهر گردد. این نتایج با پژوهش خلیل (۲۰۲۳)، شامکی و همکاران (۲۰۱۹)، نظری پور و احمدزاده (۱۴۰۱)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

تعامل حسابرسان داخلی و مستقل باعث می‌شود شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تقویت پیدا کند. تعامل و همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل موجب می‌شود گزارش حسابرسی بهتری ارائه دهند و از طرفی ریسک حسابرسی را به حداقل برسانند. در شرکت‌هایی که حسابرسان داخلی و مستقل با هم همکاری داشته باشند، باعث می‌شود که مدیران شرکت‌ها و یا سرمایه‌گذاران و سهامداران و سایر ذی‌نفعان برای تصمیم‌گیری‌های آتی از آن بهره ببرند و با اعتماد به نفس بالاتری به تصمیمات آتی بپردازند. همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل باعث کاهش در زمینه غیراخلاقی حسابرسان داخلی می‌شود. این نتایج با پژوهش خلیل (۲۰۲۳)، هاربور و کیس فالوی (۲۰۱۹)، صفرزاده و کریم داد (۱۳۹۹)، هم‌راستا و هم‌سو می‌باشد.

به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود جهت تقویت شجاعت اخلاقی خود به همکاری خود با حسابرسان مستقل توجه نشان دهند و به‌صورت کلی برنامه‌ها و یا فعالیت‌های خود را در راستای یک هدف واحد و با هم پیش ببرند تا نتایج بهتری کسب نمایند. در این راستا می‌توان نوعی استراتژی یا الگویی ارائه نمود که حسابرسان بتوانند بر مبنای آن با هم همکاری داشته باشند و یا با تقسیم وظایف، مشورت، توضیح مسائل کاری و توجه به منافع هرکدام از آن‌ها، نتیجه بهتری ارائه دهند و از طرفی گزارش حسابرسی دقیق‌تری بیان نمایند و در نهایت منجر به ایجاد شجاعت اخلاقی در حسابرسان داخلی و همچنین اعتماد به نفس بیشتر شوند.

همچنین به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود جهت تقویت شجاعت اخلاقی خود با هم همکاری داشته باشند؛ به‌طوری که حسابرسان داخلی هرچه با هم ارتباط بهتری داشته باشند و همکاری میان آن‌ها بیشتر شود، می‌توانند شجاعت اخلاقی بهتری در عملکرد خود داشته باشند. همکاری میان حسابرسان داخلی می‌تواند اطلاعات سودمندی در زمینه حسابرسی از همه آن‌ها کسب شود و در نهایت منجر به شجاعت اخلاقی حسابرسان گردد و همچنین این اطلاعات می‌تواند در اختیار سیاستگذاران در حوزه حسابرسی مستقل و داخلی به منظور تدوین خط‌مشی‌های حسابرسی قرار دهد.

به حسابرسان مستقل پیشنهاد می‌شود جهت کارایی عملکرد حسابرسی خود از حسابرسان داخلی بخواهند با هم همکاری داشته باشند و فعالیت‌های حسابرسی شرکت را در یک راستا پیش ببرند و با تعامل میان حسابرسان داخلی و مستقل بتوانند گزارش کاملتر و مناسب‌تری ارائه نمایند. در این راستا حسابرسان داخلی و مستقل می‌توانند با تقسیم وظایف خود و یا با بهره‌گیری از برنامه مناسب و یا استراتژی‌هایی در این راستا، اهداف خود را مدیریت نمایند و در نهایت منجر به بهبود عملکرد حسابرسی و عملکرد خود شرکت شوند و در تصمیم‌گیری‌های آتی نیز با چشم باز به برنامه‌ریزی‌های آتی بپردازند.

به حسابرسان داخلی پیشنهاد می‌شود جهت تقویت شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، به حسابرسان مستقل توجه ویژه‌ای داشته باشند؛ به‌صورت کلی می‌توان همکاری بین حسابرسان مستقل و استفاده از تجربیات آن‌ها را به صورت یک چارت تهیه نمود و در اختیار حسابرسان قرار داد تا به بهره‌گیری از آن بتوانند مسیر صحیح و یا فعالیت‌هایی را به انجام برسانند که باعث شود شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تقویت شود. همچنین می‌توان از حسابرسان داخلی خواست تا با مشارکت در کلاس‌های آموزشی که توسط حسابرسان خبره و با تجربه گذاشته می‌شود شرکت نمایند تا بتوانند راهکارهایی را جهت بهبود گزارش حسابرسی ارائه نمایند که منجر به کاهش عمل غیراخلاقی حسابرسان گردد و یا اینکه معیارهای اخلاقی حسابرسان و مدیران را تقویت نمایند تا به منافع بهتری در زمینه تهیه گزارش حسابرسی دست یابند.

این مطالعه برای حسابرسی مجازی و یا الکترونیکی انجام نشده است در نتیجه پیشنهاد می‌شود در مطالعات آتی برای حسابرسی مجازی و آنالین نیز مورد سنجش قرار دهند.

ملاحظات اخلاقی:

پیروی از اصول اخلاق در پژوهش:

از همه حسابرسان (اعم از حسابرسان داخلی و مستقل) قبل از شرکت در پژوهش، رضایت‌نامه کتبی مبنی بر استفاده از پاسخ‌های آنان در پژوهش، بدون ذکر نام آن‌ها دریافت شد. مطابق با متن رضایت‌نامه، شرکت‌کنندگان به صورت داوطلبانه در پژوهش شرکت کردند و می‌توانستند هر زمانی به طور دلخواه از آن خارج شوند.

مشارکت نویسندگان:

نویسندگان این مقاله در بخش‌های مطالعه مفاهیم و طراحی، جمع‌آوری داده‌ها، تحلیل داده‌ها، آماده‌سازی متن، بازنگری و اصلاح متن و فراهم کردن شرایط اجرا مشارکت جدی داشته‌اند. نویسنده اول در مطالعه مفاهیم، طراحی، جمع‌آوری داده‌ها، تجزیه و تحلیل داده‌ها، نگارش متن و انجام اصلاحات؛ نویسنده دوم در طراحی، بازبینی متن و روش تجزیه و تحلیل داده‌ها و نویسنده سوم و چهارم در طراحی، بازبینی روش تجزیه و تحلیل و بازبینی متن مشارکت داشته‌اند.

### تعارض منافع

بنا بر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

### حامی مالی

منابع مالی این پژوهش به صورت شخصی تأمین شده است.

### سپاسگزاری

از تمامی کسانی که در جمع‌آوری و تهیه این پژوهش کمک نموده‌اند، تشکر و قدردانی می‌کنیم. همچنین از همه حسابرسان (اعم از حسابرسان داخلی و مستقل) عزیزی که وقت گران‌بهای خود را صبورانه به پاسخ دادن به سوالات اختصاص دادند، صمیمانه سپاسگزاریم.

### منابع

- باقرآبادی، سید محمد و نیکومرام، هاشم. (۱۴۰۲). اعتماد اجتماعی، هویت اخلاقی و تجاری‌سازی حرفه حسابرسی، پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۱۲)، ۱۴۱-۱۲۸.
- پورسعید، عباس و محمدی‌پور، رحمت اله. (۱۳۹۸). امکان سنجی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور، پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۴۱: ۲۲۹-۲۵۵.
- شفیعی، سمانه، خان‌محمدی، محمدحامد، محمدی کهکی، امیر. (۱۴۰۱). تأثیر ویژگی‌های مؤسسات حسابرسی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان مستقل؛ پژوهش‌های حسابرسی حرفه‌ای، ۳(۹)، ۸-۱۹.
- صفرزاده، محمدحسین، کریم‌داد، علی‌رضا. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی؛ مجله علمی دانش حسابداری مالی، ۷(۱)، ۱۳۵-۱۵۵.
- مدیرکیاسرای، پروانه، فغانی ماکرانی، خسرو، فاضلی، نقی. (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بر کیفیت حسابرسی داخلی؛ فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت؛ ۳(۱۲)، ۲۵۹-۲۷۴.
- نظری پور، محمد، احمدزاده، زاهد. (۱۴۰۱). تحلیل عوامل مؤثر بر اعتماد و همکاری فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی: یک رویکرد اکتشافی؛ دانش حسابرسی، ۲۳(۸۹)، ۶۰-۸۹.

### References

- Alzeban, A., & Gwilliam, D. (2014). Factors affecting the internal audit effectiveness: A survey of the Saudi public sector. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 23(2), 74-86.
- Bagherabadi, S. M., & Nikoumaram, H. (2023). social trust, moral identity and commercialization of auditing profession. *Professional auditing research*, 3(12), 128-141. . (In Persian)

- Bandura, A. (2000). Cultivate self-efficacy for personal and organizational effectiveness. In E. A. Locke (Ed.), *Handbook of principles of organizational behavior* (pp. 120–136). Oxford: Blackwell.
- Comer, D. R., & Schwartz, M. (2017). Highlighting moral courage in the business ethics course, *Journal of Business Ethics*, 146(4), 703-724.
- Harbour, M., & Kisfalvi, V. (2014). In the eye of the beholder: An exploration of managerial courage. *Journal of Business Ethics*, 119, 493-515.
- Khelil, I. (2023). The working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors: Tunisian evidence. *Internal and external auditors*. [www.emerald.com/insight/publication/issn/1985-9899](http://www.emerald.com/insight/publication/issn/1985-9899).
- Khelil, I., & Khlif, H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: A qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari Accountancy Research*, 30(1), 121–141.
- Khelil, I., Akrouf, O., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2018). Breaking the silence: An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage. *International Journal of Auditing*, 22(2), 268–284.
- Mansur, J., Sobral, F., & Islam, G. (2021). Leading with moral courage: The interplay of guilt and courage on perceived ethical leadership and group organizational citizenship behaviors. *Business Ethics: A European Review*, 29(3), 587–601.
- Modir Kasaraei, P., Faghani Makrani, Kh, Fazli, N. (2023). Identifying and ranking the effective factors and moral courage of internal auditors on the quality of internal audit; Quarterly Scientific Research Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge; 12(3), 259-274. (In Persian)
- Nazaripour, M, Ahmadzadeh, Z. (2021). Analysis of factors affecting trust and cooperation between independent and internal auditors: an exploratory approach; Danesh Hesarbasi, 23(89), 60-89. (In Persian)
- Onay, A. (2021). Factors affecting the internal audit effectiveness: Research of the Turkish private sector organizations. *Ege Academic Review*, 21(1), 1-15.
- Poursaid, A and Mohammadipour, R. (2018). Feasibility of establishing a risk-based internal audit system in the Islamic Azad University of Iran, *financial accounting and auditing researches*, 41; 229-255. (In Persian)
- Safarzadeh, M. H, Karim Dad, A. (2020). Examining factors affecting the moral courage of internal auditors; Scientific journal of financial accounting knowledge; 7(1), 135-155. (In Persian)
- Shafiei, S, Khan Mohammadi, M. H, Mohammadi Kohki, A. (2022). The effect of the characteristics of audit institutions on the moral courage of independent auditors; Professional Audit Research, 3(9), 8-19. (In Persian)
- Sun, X. S., Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2020). Workforce environment and audit fees: International evidence. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 16(1), 100182.