

The Drivers Affecting Internal Auditors' Moral Courage

Mohammad Hossein Safarzadeh*

Assistant Professor in Accounting, Department of Accounting, Faculty of Management
And Accounting, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran, (Corresponding Author)
hosein470@gmail.com

Alireza Karimdad

Ma in Accounting, Faculty of Management And Accounting, Shahid Beheshti
University, Tehran, Iran, alireza.karimdad@gmail.com

Abstract

Purpose: The purpose of this study is to investigate the factors affecting the moral courage of internal auditors.

Method: According to the method and nature, this research is a descriptive-survey. The sample is comprised of the members of Iranian Association of Internal Auditors in 2019. We used Khalil et al (2018) Questionnaire for data collection. Data analysis and hypothesis testing were performed using Amos software and structural equation modeling based on 230 questionnaires collected from internal auditors of Iranian Association of Internal Auditors.

Results: The results indicate that positive attitudes, support and independence of internal auditors have a positive and significant effect on the moral courage. Also, the level of moral courage was different between the groups.

Conclusion: Considering the Positive attitudes of internal auditors (self-efficacy, hope, and flexibility) in recruitment, improves internal reporting and avoids many of the norms. Subordinating internal auditors to the audit committee reduces the psychological pressure on internal auditors. Also, audit committee support for auditors enhances their moral courage in reporting weaknesses in the organization.

Contribution: Research findings, in addition to extending the theoretical foundations of past research, contain valuable concepts to companies in support and recruitment of internal auditors.

Keywords: Independence, Positive attitudes, Internal Audit, Hope, Moral Courage.

بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی

محمدحسین صفرزاده*

استادیار حسابداری، گروه حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران (نویسنده مسئول)،

hosein470@gmail.com

علیرضا کریم‌داد

کارشناس ارشد حسابداری، دانشکده مدیریت و حسابداری، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران،

alireza.karimdad@gmail.com

چکیده

هدف: پژوهش حاضر با هدف بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی انجام شده است.

روش: این پژوهش به لحاظ هدف، کاربردی و از منظر روش و ماهیت از نوع توصیفی - پیمایشی می‌باشد. جامعه آماری شامل حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران در سال ۱۳۹۷ بوده و جهت جمع‌آوری داده‌ها از پرسش‌نامه خلیل و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. تحلیل داده‌ها و آزمون فرضیه‌ها با نرم‌افزار آموس و به روش مدل‌سازی معادلات ساختاری بر اساس ۲۳۰ پرسش‌نامه جمع‌آوری شده از حسابرسان داخلی و به روش نمونه‌گیری تصادفی انجام گردیده است.

یافته‌ها: نتایج پژوهش نشان می‌دهد که خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تاثیر مثبت و معنی‌داری بر شجاعت اخلاقی آنان دارد. همچنین میزان شجاعت اخلاقی بین گروه‌های مورد بررسی متفاوت است.

نتیجه‌گیری: در نظر گرفتن حالت‌های مثبت حسابرسان داخلی (خودکارآمدی، امید و انعطاف‌پذیری) در هنگام استخدام سبب بهبود گزارشگری درون‌سازمانی می‌شود و از بسیاری از ناهنجاری‌ها جلوگیری می‌گردد. همچنین قرار گرفتن حسابرسان داخلی زیر نظر مستقیم کمیته حسابرسی سبب کاهش فشار روانی حسابرسان داخلی گردیده و برخورداری آنان از حمایت کمیته حسابرسی سبب افزایش شجاعت اخلاقی آنان در گزارشگری نقاط ضعف سازمان می‌شود.

دانش‌افزایی: یافته‌های تحقیق علاوه بر توسعه مبانی نظری تحقیقات پیشین حاوی پیشنهادها برای ارزشمندی برای شرکتها در زمینه استخدام حسابرسان داخلی و حمایت از آنهاست.

واژگان کلیدی: استقلال، حالت‌های مثبت، حسابرسی داخلی، حمایت، شجاعت اخلاقی.

۱- مقدمه

شواهد گذشته نشان داده است که حسابرسان داخلی در شناسایی تقلب و فساد از حسابرسان مستقل کارا تر هستند (هالوبونی^۱، ۲۰۱۵: ۱۱۷). با این حال، مشاهده شده است که در گزارش این تقلب‌ها اکراه دارند. بر این اساس، دانشگاهیان و متخصصان از آن‌ها به‌عنوان «دروازه‌بانانی» یاد می‌کنند که قادر به جلوگیری از رسوایی‌های مالی جهانی نیستند (چمبرز و اودار^۲، ۲۰۱۵: ۳۷). پژوهش‌ها نشان داده است که ترس از انتقام، علت اصلی سکوت و عدم گزارش آن‌هاست (خلیل^۳ و همکاران، ۲۰۱۶: ۴۲۰). خیل^۴ و همکاران (۲۰۱۰: ۷۹۰) عنوان کرده‌اند که انتقام امری معمول است. این امر 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 می‌تواند موجب خسارات جسمی و روحی بر گزارش‌دهنده شود (کومر و شوارتز^۵، ۲۰۱۷: ۷۱۳).

شجاعت اخلاقی^۶، یک ویژگی است که عامل انگیزش و اقدام افراد بر اساس اخلاق حرفه‌ای می‌شود (سکرکا^۷ و همکاران، ۲۰۰۹: ۵۶۶). مورالس سانچز و کابلیو مدینا^۸ (۲۰۱۳) این دیدگاه را تأیید می‌کنند و بر این باورند که رفتارهای جامعه‌پسند، مانند اعلام‌نظر، نیاز به شجاعت اخلاقی دارد. چنین شجاعتی نوعی از صلاحیت اخلاقی است که به غلبه بر ترس تکیه دارد.

مطالعات بنیاد پژوهش‌های انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۳) نشان می‌دهد که موقعیت‌های متفاوتی به طور مرتب در مشاغل حسابرسان داخلی اتفاق می‌افتد، و نشان دادن شجاعت لازم به دلیل ترس از عواقب ناخوشایند شخصی و حرفه‌ای ناشی از فشارهای سازمانی همیشه آسان نیست. علی‌رغم اتفاق‌نظر پژوهش‌گران بر اینکه حسابرسان داخلی از ترس انتقام سکوت می‌کنند، پژوهش‌های تجربی کمی در مورد عواملی که موجب شجاعت اخلاقی آن‌ها و بیان نظرشان در برخورد با تقلب می‌شود، انجام شده است (به‌عنوان مثال، خلیل و همکاران، ۲۰۱۶: ۷۸۷). با این حال، پژوهش‌گران حسابرسی بر مسئولیت حسابرسان داخلی در افشای تقلب مدیریت متمرکز بوده و عوامل مشوق به انجام این تعهد را در نظر نگرفته‌اند. در واقع، حسابرسان داخلی نه تنها باید بدانند که چه کاری باید انجام شود، بلکه باید شجاعت انجام آن را نیز داشته باشند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶: ۷۸۷). با وجود استاندارد عملیات حرفه‌ای حسابرسان داخلی، که به افشای حقایق توسط حسابرسان داخلی در سازمان کمک می‌کند، 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 عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرس داخلی انجام شده است.

این مطالعه به بررسی تأثیر حالت‌های مثبت^۹ (خودکارآمدی، امید و انعطاف‌پذیری)، حمایت از حسابرس داخلی و استقلال به عنوان ۵ عامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می‌پردازد. اگرچه برخی پژوهش‌ها نشان داده است که ریسک عواقب ناخوشایند، علت اصلی

امتناع حسابرسان داخلی از گزارش تقلب مدیریت است، اما این بررسی‌ها نشان می‌دهند که حمایت کمیته حسابرسی از واحد حسابرسی داخلی سبب افزایش هدفمندی و قدرت حسابرسان داخلی در بیان تضادهایی می‌شود که ممکن است محرک رفتار اخلاقی آن‌ها باشد. نتایج پژوهش‌ها حاکی از آن است که عدم شجاعت حسابرسان عواقب ناخوشایندی را برای سازمان در پی دارد.

خودکارآمدی یک عامل تعیین‌کننده در میزان تلاش افراد و استقامت در مواجهه با چالش‌های مهم است. سکرکا و باگری (۲۰۰۷: ۱۳۲) بیان می‌کنند که ادراک قدرت عمل متکی بر این اصل است که فرد کنترل برخی از شرایط کنونی را در اختیار دارد. این نوع قضاوت، میل به شجاعت اخلاقی را افزایش می‌دهد. خودکارآمدی برای داشتن شجاعت اخلاقی حیاتی است؛ زیرا این نوع قضاوت‌ها نه تنها بر مهارت‌هایی که افراد باور دارند بلکه بر آنچه می‌توانند با آن مهارت‌ها انجام دهند، بنا شده است.

امید یک حالت روحی و روانی است که سبب میل انسان به کار و فعالیت می‌شود. امید موجب انگیزه انسان در کارهای اختیاری است. امید برای مقابله با سختی‌ها و شرایط عدم اطمینان ضروری است و به دلیل اینکه امید برای سلامت روان انسان ضرورت دارد، پس مطمئناً امیدواری یک نیاز اساسی برای یک حسابرس به شمار می‌آید. بر اساس نظریه انتظار که نشان می‌دهد مردم اغلب بر اساس احتمال نتیجه مطلوب تصمیم به عمل می‌گیرند، هر چه انتظارات در مورد موفقیت نتیجه اعمال شجاعت اخلاقی بالاتر باشد، میل شخص به رفتار شجاعانه بیشتر است. به این ترتیب، سطح بالای امید به مسیرها برای مقابله با تهدیدها و همچنین استفاده از انرژی برای پیاده‌سازی راه‌حل‌ها که باعث کاهش ترس و تحریک رفتارهای شجاعانه می‌شود، کمک می‌کند. ادبیات روان‌شناختی، انعطاف‌پذیری را به‌مثابه سازگاری و انطباق مثبت در مواجهه با ریسک یا نگرانی تعریف می‌کند. مطالعات بسیاری نشان داده‌اند افرادی که بسیار انعطاف‌پذیر هستند، در تجربه‌های مختلف زندگی مؤثرترند و در شرایط مختلف زندگی سازگاری دارند. اورت و ترمبلای (۲۰۱۴) دریافته‌اند که انعطاف‌پذیری برای فعال‌کردن شجاعت اخلاقی حیاتی است. بر این اساس، شجاعت یک حسابرس داخلی او را قادر به مقاومت در برابر فشار، خطر، تهدید و ریسک می‌کند. مطالعات متعددی کمیته حسابرسی را به‌عنوان یک عامل سازمانی می‌بینند که از حسابرس داخلی حمایت می‌کند. در واقع، حسابرسی داخلی که به‌شدت توسط کمیته حسابرسی پشتیبانی می‌شود، احتمالاً در اجرای کنترل، دقیق‌تر و قدرتمندتر است. سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (۲۰۱۴) از این دیدگاه حمایت می‌کند و اشاره دارد که کمیته حسابرسی قادر به ارائه پشتیبانی بیشتر برای اطمینان از کارایی و استقلال فعالیت‌های حسابرسی داخلی است. با حمایت از این دیدگاه، کمیته حسابرسی به‌عنوان عامل سازمان عمل می‌کند و مسئول هدایت و ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی است. اعتقاد بر این است که حسابرسان داخلی نگاه مطلوب یا نامطلوب کمیته حسابرسی به خود را به‌عنوان نشانه‌ای از حمایت سازمان درک می‌کنند. طبق نظریه حمایت

سازمانی و تئوری تبادل اجتماعی، فرض می‌شود که حسابرسان داخلی بر پایه ادراکات خود تصمیم می‌گیرند تا تقلب و بی‌نظمی را گزارش داده و یا سکوت کنند.

استقلال حسابرس برای حرفه حسابرسی بسیار مهم است (صالحی، ۱۳۹۵: ۷۸). شواهد تجربی نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی به استقلال حسابرس بستگی دارد. خلیل و همکاران (۲۰۱۶: ۷۸۷) ادعا می‌کنند که موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی، با تقویت شجاعت حسابرس، باعث بالا بردن اثربخشی آن می‌شود. آن‌ها دریافته‌اند که مشارکت کمیته حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های استخدام/ اخراج مدیر اجرایی حسابرسی ممکن است شجاعت اخلاقی آن‌ها را ارتقا دهد. کمیته حسابرسی باید دارای صلاحیت کامل در مورد شغل مدیر اجرایی حسابرسی باشد تا استقلال خود را تضمین کند و شجاعت خود را ارتقاء دهد. از این‌رو، استقلال حسابرسان داخلی از طریق نظارت کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی تعیین می‌شود.

بر این اساس پژوهش حاضر جهت حل این مسئله و شناسایی عوامل مؤثر بر افزایش شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی انجام می‌گیرد که بالطبع سبب بهبود گزارش‌های درون سازمانی می‌شود و می‌تواند از بسیاری نابه‌هنجاری‌ها و قانون‌شکنی‌ها جلوگیری کند. در ادامه ابتدا مبانی نظری، پیشینه و فرضیه‌های پژوهش مطرح خواهد شد. سپس روش پژوهش و یافته‌ها بیان می‌شود؛ در نهایت بر مبنای بحث و نتیجه‌گیری یافته‌ها، پیشنهادهای پژوهش ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری، ادبیات موضوعی و فرضیه‌ها

اخلاق و اهمیت آن در تصمیم‌گیری

مجموعه صفات، ویژگیها، و حالات درونی که سبب گفتار و رفتار انسان هستند را اخلاق گویند. اخلاق دربرگیرنده بهبود روابط انسان با خدا (خدامحوری)، با خود (خودباوری و عزت نفس) و با دیگران (مردم داری) می‌باشد.

از دیدگاه استاد مطهری، علم اخلاق علم زیستن یا علم به این است که چگونه باید زیست تا زندگی سراسر ارزشمند باشد، از این رو اخلاقیات را باید به عنوان مجموعه‌ای از ارزشها دانست که نقش مهمی را در کارها و سازمان ایفا می‌کند. از جمله شیوه‌های مطلوب اخلاقی مورد تاکید اسلام می‌توان به انضباط کاری، تواضع، وفای به عهد، خدمت‌گزاری و مدارا اشاره کرد که اجرایی شدن آنها در برابر تدوین منشور اخلاقی و عملیاتی ساختن آن در سازمان است که به وسیله ایجاد ضمانتنامه‌های اجرایی و نهادینه کردن رفتار اخلاقی در سازمانها می‌توان اصول اخلاقی را در سازمان تقویت کرد که در صورت تحقق این امر سبب کاهش بی‌عدالتی و افزایش روحیه سازمانی و تعهد کارکنان از یک سو، بالندگی سازمانها و پیشرفت جامعه را از سوی دیگر سبب خواهد شد (عباس زاده، ۱۳۸۵).

حسابرسی داخلی و جایگاه اخلاق در آن

پیچیدگی سازمان و رشد معاملات تجاری سبب شده که بسیاری از مدیران با در نظر گرفتن وظایف و مسئولیت‌های خود در جهت دستیابی به اهداف خود اقدام به تشکیل واحد حسابرسی داخلی نمایند که با انجام فعالیت‌های مشاوره‌ای و اطمینان‌بخشی مستقل سبب ایجاد ارزش افزوده در سازمان شود. لازم به ذکر است وظیفه مشورت‌دهی به مدیران ارشد و مشارکت در مدیریت ریسک علاوه بر فعالیت‌های حسابرسی رعایت، ارزیابی کنترل‌های داخلی، رسیدگی به تقلب نیز به عهده حسابرسان داخلی می‌باشد (حاجبها و حقیقی، ۱۳۹۵). حسابرسی (از جمله حیطه حسابرسی داخلی) مستلزم قضاوت و تصمیم‌گیری است و حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود به طرق مختلف با تصمیم‌گیری سر و کار دارند. به عبارت دیگر تصمیم‌گیری وظیفه‌ای است که حسابرسان سایر وظایف خود را بر اساس آن انجام می‌دهند. زیرا در حسابرسی انجام هر وظیفه‌ای مستلزم انتخاب و گزینش و انتخاب از میان راهکارهای موجود است و چنین اقدامی تصمیم‌گیری محسوب می‌گردد. تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را می‌توان نوعی تصمیم تعریف نمود که حسابرسان داخلی با توجه به ملاحظات اخلاقی آن را اتخاذ می‌کنند به عبارت دیگر چنانچه تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی بر اساس ملاحظات و مفاهیم اخلاقی (نظیر بی‌طرفی، درستکاری، رازداری و غیره) صورت گیرد به چنین فرآیندی تصمیم‌گیری اخلاقی اطلاق می‌گردد (ابراهیمی و نخعی، ۱۳۹۶). در این راستا، مهرانی و همکاران (۱۳۹۰) در پژوهشی رابطه عوامل موثر بر تصمیم‌های اخلاقی حسابرسان رسمی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج نشان داد که از جمله عواملی که بر تصمیمات اخلاقی حسابرسان تاثیر می‌گذارد می‌توان به ویژگی‌های فردی حسابرس، ویژگی‌های سازمانی حسابرسی‌کننده و ویژگی‌های کار حسابرسی اشاره کرد. حساس یگانه و مقصودی (۱۳۹۰) نشان دادند که آیین رفتار حرفه‌ای بر انگیزه و عملکرد حسابرسان تاثیر معنادار دارد. از عوامل موثر بر قضاوت حسابرسی می‌توان به جنسیت اشاره کرد، بدین صورت که زنان قضاوت‌های اخلاقی تری اعمال نموده‌اند. مرادی و زکی زاده (۱۳۹۳) دریافته‌اند که مدیریت اخلاقی و عملکرد حسابرسی داخلی با وجود تعامل با یکدیگر بر انجام عمل غیر اخلاقی تاثیر می‌گذارند، احتمال اینکه به طور خاص یک حسابدار با وجود مدیریت اخلاقی قوی و عملکرد حسابرسی داخلی موثر عمل غیر اخلاقی انجام دهد، کمتر است. اقبالی فر (۱۳۹۶) نشان داد هرچه سطح تعهدات حرفه‌ای و ایدئولوژی اخلاق حسابداران افزایش یابد، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران بهبود می‌یابد و رسوایی مالی کمتر می‌شود. اما سطح اخلاق سازمانی بر تصمیم‌گیری‌های اخلاقی حسابداران تأثیرگذار نیست و این اثر غیرمستقیم است. همچنین نتایج مطالعه رحمانی نیا و یعقوب نژاد (۱۳۹۶) نشان داد که سن حسابرس داخلی، عضویت حسابرس داخلی در جامعه حسابداران رسمی ایران، جنسیت حسابرس داخلی، میزان اخلاقی بودن محیط فعالیت حسابرس داخلی (محیط اخلاقی) و فرهنگ سازمان، می‌توانند به لحاظ تجربی، تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی را تحت تاثیر قرار دهد.

نقش حسابرسان داخلی در گزارشگری قلب

انجمن حسابرسان داخلی در استاندارد ۲۰۶۰ آورده است که رسوایی‌های شرکتی عمده باعث ایجاد ناامیدی عمومی شده است، و سبب شده است تا تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی داخلی به دنبال راههایی برای تقویت اراده حسابرسان داخلی در جهت مبارزه با سوءاستفاده از شرکتها و ارتقای حقیقت با بازگرداندن مسئولیت گزارش‌دهی در مورد کلاهبرداری، نه تنها در داخل بلکه در خارج از شرکت، نیز باشند. مدیر حسابرسی باید به صورت دوره‌ای بر اساس هدف، اختیار، مسئولیت و عملکرد فعالیت حسابرسی داخلی نسبت به برنامه خود به مدیران ارشد و هیئت‌مدیره گزارش دهد. گزارشگری همچنین باید دربرگیرنده ریسک قابل توجه خطر و موارد کنترلی، از جمله خطرات کلاهبرداری، موضوعات حاکمیت و سایر موارد موردنیاز یا درخواست هیئت‌مدیره باشد. با توجه به اینکه صداقت حسابرسان داخلی، اعتماد ایجاد می‌کند، آیین‌نامه رفتار حاکی است که حسابرسان داخلی باید کار خود را با صداقت، مسئولیت و کوشش انجام دهند. به همین ترتیب، حسابرسان داخلی باید افشاگری‌هایی را که طبق قانون و در حرفه انجام می‌شود، ارائه دهند. بخش عظیمی از پژوهش‌ها، سخن گفتن در مورد کلاهبرداری را یک رفتار اخلاقی و اجتماعی نشان می‌دهند، زیرا اثرات مفیدی برای سازمان‌ها و جامعه در کل دارد (هاربر و کیسفلوی^۱، ۲۰۱۴: ۵۰۱). در این زمینه، برخی از نویسندگان هنگام توصیف گزارشگری قلب از صفت‌های الهام گرفته از واژه نامه‌های اخلاقی و مذهبی استفاده می‌کنند. گرانت^{۱۱} (۲۰۰۲) آنها را «مقدسین فرهنگ سکولار» می‌داند، و آوکیان و روبرتز^{۱۲} (۲۰۱۲) آنها را «پیامبران» توصیف می‌کنند.

شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی و گزارشگری قلب

علیرغم مسئولیت حرفه‌ای و اخلاقی در مورد گزارش کلاهبرداری، حسابرسان داخلی هنوز با تضاد اخلاقی روبرو می‌شوند که افشای یافته‌های حسابرسی می‌تواند تأثیرات مخربی بر حرفه بگذارد (بایو^{۱۳} و همکاران، ۲۰۱۱). اوزوالد^{۱۴} و همکاران (۲۰۱۲) ادعا می‌کنند که رفتار اخلاقی در حضور عدم تعادل قدرت، نیاز به شجاعت اخلاقی دارد. چنین شجاعت اخلاقی به عنوان «بیان دیدگاه‌ها و ارزش‌های شخصی در مقابل مخالفت و طرد» تعریف می‌شود و در مواردی که فرد در مقابل کسی که بر او تسلط دارد (مانند رئیس) در مقابل احتیاط بهتر ایستادگی می‌کند (لویز^{۱۵} و همکاران، ۲۰۰۳: ۱۸۷). به همین ترتیب، هنگامی که ما به طور صریح علاقه اخلاقی فرد را در یک موقعیت خاص ارزیابی می‌کنیم، در می‌یابیم که فرد برای مقاومت در برابر فشارها برای اطاعت از مقامات، شجاعت اخلاقی را می‌طلبد (سکیتکا^{۱۶}، ۲۰۱۲). بر این اساس، اقدامات شجاعت اخلاقی به عنوان محافظت در برابر اطاعت از مقامات بالقوه بدخواه و یا انطباق کور با هنجارهای گروهی عمل می‌کند (سکیتکا، ۲۰۱۲: ۲۱). اهمیت شجاعت اخلاقی برای حسابرسان از نظر تئوری و تجربی توسط دانشگاهیان و متخصصان به رسمیت شناخته شده است. لیبی و

تورن^{۱۷} (۲۰۰۷) در مطالعه کیفی خود نشان دادند که شجاعت یک فضیلت ابزاری است که در تقویت قضاوت اخلاقی حساب‌برسان نقش مهمی ایفا می‌کند.

خودکارآمدی^{۱۸} و شجاعت اخلاقی. خودکارآمدی یکی از مفاهیم اساسی در تئوری شناختی اجتماعی بندورا (بندورا^{۱۹}، ۱۹۸۲، ۱۹۸۶: ۱۲۲) می‌باشد. که یک عامل تعیین‌کننده در میزان تلاش افراد و استقامت در مواجهه با چالش‌های مهم است (رایس^{۲۰}، ۱۹۹۸). سکرکا و باگری (۲۰۰۷: ۱۳۲) بیان می‌کنند که ادراک قدرت عمل متکی بر این اصل است که فرد کنترل برخی از شرایط کنونی را در اختیار دارد. چمرز^{۲۱} و همکاران (۲۰۰۰: ۲۶۷) بر این باورند این نوع قضاوت، میل به شجاعت اخلاقی را افزایش می‌دهد. آن‌ها ادعا می‌کنند که خودکارآمدی برای داشتن شجاعت اخلاقی حیاتی است؛ زیرا این نوع قضاوت‌ها نه تنها بر مهارت‌هایی که افراد باور دارند بلکه بر آنچه می‌توانند با آن مهارت‌ها انجام دهند، بنا شده است.

امید^{۲۲} و شجاعت اخلاقی. امید یک حالت روحی و روانی است که سبب میل انسان به کار و فعالیت است. امید موجب انگیزه انسان در کارهای اختیاری است. امید برای مقابله با سختی‌ها و شرایط عدم اطمینان ضروری است و به دلیل اینکه امید برای سلامت روان انسان ضرورت دارد، پس مطمئناً امیدواری یک نیاز اساسی برای یک حساب‌برس به شمار می‌آید. بر اساس نظریه انتظار (وروم^{۲۳}، ۱۹۶۴)، که نشان می‌دهد مردم اغلب بر اساس احتمال نتیجه مطلوب تصمیم به عمل می‌گیرند، سکرکا و باگری (۲۰۰۷: ۱۳۲) تأیید می‌کنند که هر چه انتظارات در مورد موفقیت نتیجه اعمال شجاعت اخلاقی بالاتر باشد، میل شخص به رفتار شجاعانه بیشتر است. به همین ترتیب، هانا^{۲۴} و همکاران (۲۰۱۰: ۱۲۵) نشان می‌دهند که سطح بالای امید به مسیرها برای مقابله با تهدیدها و همچنین استفاده از انرژی برای پیاده‌سازی راه‌حل‌ها که باعث کاهش ترس و تحریک رفتارهای شجاعانه می‌شود، کمک می‌کند. همچنین پوری^{۲۵} و همکاران (۲۰۰۷: ۹۹) بیان می‌کنند در هر نوعی از شجاعت (شخصی یا عمومی)، هرچه قضاوت فرد در مورد بهبود وضعیت و موفقیت نتیجه بهتر باشد، بیشتر انتظار می‌رود که فرد شجاع ارزیابی شود.

انعطاف‌پذیری^{۲۶} و شجاعت اخلاقی. ادبیات روان‌شناختی، انعطاف‌پذیری را به‌مثابه سازگاری و انطباق مثبت در مواجهه با ریسک یا نگرانی تعریف می‌کند (لی^{۲۷} و همکاران، ۲۰۱۲: ۳۹۰). بر اساس گزارش انجمن روانشناسی آمریکا، انعطاف‌پذیری، روند سازگاری خوب در مواجهه با سختی، تروما، تراژدی، تهدیدات و یا حتی منابع تنش شدید مانند مشکلات خانوادگی و روابط، مشکلات جدی سلامت یا محل کار و عوامل تنش مالی است (لوتانز^{۲۸}، ۲۰۰۲: ۶۹۵). در محل کار این وضعیت را «ظرفیت روانی مثبت برای تحمل سختی، عدم قطعیت، درگیری، شکست، و یا حتی تغییر مثبت، پیشرفت و افزایش مسئولیت» توصیف می‌کند. مطالعات بسیاری نشان داده‌اند افرادی که بسیار انعطاف‌پذیر هستند، در تجربه‌های مختلف زندگی مؤثرترند و در شرایط مختلف زندگی سازگاری دارند (برگیم^{۲۹} و همکاران، ۲۰۱۵: ۲۷). در بررسی دقیق زندگی‌نامه سینتیا کوپر (معاون پیشین حسابرسی داخلی ورلدکام)، اورت و ترمیلای^{۳۰} (۲۰۱۴) تلاش می‌کنند تا

فضایل عملی مهم را شناسایی کنند که سینتیا کوپر را قادر ساخت رفتار اخلاقی داشته و افشاگری کند. این حسابدار قهرمان در مواجهه با تهدیدات و خطرات، سازگاری مثبتی از خود نشان داد. در واقع، او عواقب جدی (از جمله تضعیف روحیه، تنهایی و تحقیر) و هزینه‌های فیزیکی واقعی (از جمله بیماری، از دست دادن خواب و افسردگی) را تجربه کرد. مدیران اجرایی در برابر او دست‌به‌یک‌ی کردند و کارکنان دیگر از او خشمگین شدند. او سال‌های زیادی نگران ایمنی خانواده، خانه و پس‌اندازش بود. یافته‌های اورت و ترمبلا (۲۰۱۴) با خلیل و همکاران (۲۰۱۶) سازگار هستند. آنها دریافتند که انعطاف‌پذیری برای فعال‌کردن شجاعت اخلاقی حیاتی است. بر این اساس، شجاعت یک حسابرس داخلی او را قادر به مقاومت در برابر فشار، خطر، تهدید و ریسک می‌کند.

حمایت^{۳۱} و شجاعت اخلاقی. مطالعات متعددی کمیته حسابرسی را به‌عنوان یک عامل سازمانی می‌بینند که از حسابرس داخلی حمایت می‌کند (سارنس^{۳۲} و همکاران، ۲۰۰۹: ۹۰). در واقع، حسابرسی داخلی که به‌شدت توسط کمیته حسابرسی پشتیبانی می‌شود، احتمالاً در اجرای کنترل، دقیق‌تر و قدرتمندتر است (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). با دیدن کمیته حسابرسی به‌عنوان یک ابزار حیاتی در بهبود وضعیت سازمانی حسابرسی داخلی، کمیته حسابرسی باید جایگاه حسابرسی داخلی را با ارائه یک محیط حمایتی و جایی که حسابرس می‌تواند مسائل مربوط به مدیر را منعکس کند، ارتقا دهد (آلزابان^{۳۳}، ۲۰۱۵). سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه (۲۰۱۴) از این دیدگاه حمایت می‌کند و اشاره دارد که کمیته حسابرسی قادر به ارائه پشتیبانی بیشتر برای اطمینان از کارایی و استقلال فعالیت‌های حسابرسی داخلی است.

با حمایت از این دیدگاه، کمیته حسابرسی به‌عنوان عامل سازمان عمل می‌کند و مسئول هدایت و ارزیابی عملکرد حسابرسان داخلی است (آلزابان، ۲۰۱۵: ۵۳۹؛ خلیل و همکاران، ۲۰۱۶: ۷۸۷). اعتقاد بر این است که حسابرسان داخلی نگاه مطلوب یا نامطلوب کمیته حسابرسی به خود را به‌عنوان نشانه‌ای از حمایت سازمان درک می‌کنند. طبق نظریه حمایت سازمانی و تئوری تبادل اجتماعی (بلاو^{۳۴}، ۱۹۶۴)، فرض می‌شود که حسابرسان داخلی بر پایه ادراکات خود تصمیم می‌گیرند تا تقلب و بی‌نظمی را گزارش داده و یا سکوت کنند. در این راستا، ماجد و قائم (۲۰۱۵) نشان دادند که متغیر فشار حاکمیتی از عوامل مؤثر و قابل توجه بر وظیفه حسابرسی داخلی است.

استقلال^{۳۵} و شجاعت اخلاقی. استقلال به‌عنوان رهایی از شرایطی توصیف می‌شود که توانایی فعالیت حسابرسی داخلی در انجام بی‌قید مسئولیت‌های حسابرسی داخلی را محدود می‌کند (هیئت بین‌المللی استانداردهای حسابرسی و اطمینان‌بخشی^{۳۶}، ۲۰۱۳). استقلال حسابرس برای حرفه حسابرسی (اریا و گلور^{۳۷}، ۲۰۱۴: ۱۵۱) بسیار مهم است. شواهد تجربی نشان می‌دهد که کیفیت حسابرسی و گزارشگری مالی به استقلال حسابرس بستگی دارد. خلیل و همکاران (۲۰۱۶: ۷۸۷) ادعا می‌کنند که موقعیت سازمانی حسابرسی داخلی، با تقویت شجاعت حسابرس، باعث بالا

بردن اثربخشی آن می‌شود. آن‌ها دریافته‌اند که مشارکت کمیته حسابرسی در تصمیم‌گیری‌های استخدام/ اخراج مدیر اجرایی حسابرسی ممکن است شجاعت اخلاقی آن‌ها را ارتقا دهد. خلیل و همکاران (۲۰۱۶: ۷۸۷) برای توضیح این یافته مصاحبه‌هایی با ۲۲ مدیر اجرایی حسابرسی داشته‌اند. مصاحبه‌شونده‌ها توضیح می‌دهند اینکه کمیته حسابرسی صرفاً در چنین تصمیماتی دخیل باشد کافی نیست؛ بلکه، کمیته باید تصمیم نهایی را بگیرد. به همین دلیل، کمیته حسابرسی باید دارای صلاحیت کامل در مورد شغل مدیر اجرایی حسابرسی باشد تا استقلال خود را تضمین کند و شجاعت خود را ارتقاء دهد. از این‌رو، استقلال حسابرسان داخلی از طریق نظارت کمیته حسابرسی بر فعالیت‌های حسابرسی داخلی تعیین می‌شود. در این راستا، رحیمی و رضازاده (۱۳۹۶) دریافته‌اند که رابطه بین حسابرسی داخلی و کمیته حسابرسی از جمله جلسات رئیس حسابرسی داخلی با کمیته حسابرسی، بررسی نتایج حسابرسی داخلی توسط کمیته حسابرسی، ایفای نقش کمیته حسابرسی در استخدام و اخراج حسابرسان داخلی، سبب افزایش شجاعت و استقلال حسابرسان داخلی می‌شود.

فرضیه‌های پژوهش

با توجه به مبانی نظری، فرضیه‌های پژوهش به صورت زیر بیان می‌شود:

فرضیه ۱: خودکارآمدی حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ۲: امید حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ۳: انعطاف‌پذیری حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ۴: حمایت از حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

فرضیه ۵: استقلال حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت و معناداری دارد.

۳- روش‌شناسی پژوهش

این پژوهش با توجه به نحوه گردآوری داده‌ها توصیفی- پیمایشی و از نظر هدف، کاربردی است. جامعه آماری پژوهش حاضر شامل حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران می‌باشد که تعداد آن‌ها در سال ۱۳۹۷، ۳۲۰۰ نفر بوده است. نمونه پژوهش با استفاده از فرمول کوکران تعیین گردید و برای انتخاب اعضای نمونه از روش تصادفی استفاده شد. ابزار گردآوری داده، پرسش‌نامه استاندارد بود که بین ۳۴۳ نفر از حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی توزیع و در نهایت ۳۲۰ پرسش‌نامه جمع‌آوری شد. ویژگیهای جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهندگان در بخش آمار توصیفی تشریح شده است. سپس با استفاده از نرم‌افزار اسپس‌اس، داده‌ها کمی شد و تجزیه و تحلیل آن به وسیله مدل‌سازی معادلات ساختاری انجام شده است. در بررسی روایی سازه، شاخص HTMT محاسبه گردید. شاخص یاد شده برای تمام متغیرها کمتر از ۰/۹ شد که نشان‌دهنده روایی و اگرایی پرسش‌نامه است. برای بررسی روایی همگرا، باید

میانگین واریانس استخراج شده^{۳۸} بزرگتر از ۰/۵ و پایایی مرکب بزرگتر از ۰/۷ باشد، همچنین میانگین واریانس استخراج شده باید کوچکتر از پایایی مرکب باشد، تا روایی همگرا وجود داشته باشد. در این پژوهش مقدار میانگین واریانس استخراج شده برابر با ۰/۷۸ و پایایی مرکب برابر با ۰/۹۶ بود. بنابراین شرایط یادشده در بالا برقرار بوده و پرسشنامه دارای روایی همگرا است. برای محاسبه پایایی ابزار سنجش از آلفای کرونباخ استفاده شد. مقدار آلفای محاسبه شده ۰/۹۵۱ می‌باشد. با توجه به این‌که ضریب آلفای بالاتر از ۰/۷۰ قابل قبول است، لذا می‌توان پایایی پرسشنامه مذکور را خوب ارزیابی کرد.

این پژوهش از نوع پژوهش‌های توصیفی-پیمایشی بوده که با استفاده از تحلیل عاملی تاییدی و روش الگویابی معادلات ساختاری انجام شده است. این روش به علت انعطاف‌پذیری زیادی که نسبت به روش‌های دیگر نظیر رگرسیون چندگانه دارد، از جمله ویژگی‌های این روش می‌توان به بررسی و آزمون روابط پیچیده، شناسایی و کنترل خطاهای اندازه‌گیری با وجود چندین متغیر وابسته و مستقل اشاره کرد (قاسمی، ۱۳۹۲).

برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به متغیرهای تحقیق از پرسشنامه خلیل و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. پرسشنامه یاد شده مشتمل بر ۵۱ سؤال بوده که در شش بخش خودکارآمدی، حمایت، انعطاف‌پذیری، استقلال، امید (به عنوان متغیرهای مستقل) و شجاعت اخلاقی (به عنوان متغیر وابسته) طراحی گردیده است. همچنین پرسشنامه مذکور به صورت طیف ۵ گزینه‌ای لیکرت (کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) امتیازبندی شده است. برای محاسبه مقدار هر متغیر باید امتیازات تعداد سوال‌های آن متغیر با هم جمع شده و سپس بر تعداد سوالات تقسیم شود تا مقدار متغیر برحسب عددی بین یک تا پنج محاسبه شود. به طور مثال برای محاسبه مقدار متغیر خودکارآمدی، امتیازات ۱۰ سوال مربوط به این متغیر را جمع و سپس بر عدد ۱۰ تقسیم می‌نماییم و عدد به دست آمده که بین ۱ تا ۵ می‌باشد، بیانگر مقدار این متغیر خواهد بود. نحوه محاسبه متغیرهای پژوهش و تعریف عملیاتی آنها به شرح زیر است:

خودکارآمدی: در پژوهش حاضر، جهت اندازه‌گیری متغیر خودکارآمدی از مقیاس ۱۰ موردی بندورا (۱۹۸۶) که توسط پارکر^{۳۹} (۱۹۹۸) توسعه داده شده است، استفاده گردید. بررسی پژوهش‌های گذشته نشان می‌دهد این مقیاس، پرکاربردترین مقیاس در حوزه ادبیات سازمانی می‌باشد و قابلیت اطمینان و اعتبار بالایی دارد (برگیم^{۴۰} و همکاران، ۲۰۱۵).

حمایت: سنجش متغیر حمایت از طریق معیار معرفی شده توسط آیزنبرگر (۱۹۸۶) انجام شده است. این معیار در ابتدا با ۳۶ مورد معرفی گردید اما آیزنبرگر (۲۰۰۲) در نسخه اصلاح شده خود از میان ۳۶ مورد، ۸ مورد را که دارای بیشترین اعتبار درونی بودند، انتخاب کرد و به عنوان مقیاس اندازه‌گیری حمایت معرفی نمود. در پژوهش حاضر نیز از مقیاس ۸ موردی آیزنبرگر (۲۰۰۲) جهت عملیاتی کردن متغیر حمایت استفاده شد.

انعطاف‌پذیری: سنجش انعطاف‌پذیری از طریق مقیاس معرفی‌شده ۱۴ موردی در پژوهش بلاک و کریم‌ن^{۴۱} (۱۹۹۶) انجام شده است. در این مقیاس نیز از پاسخ‌دهندگان درخواست می‌شود میزان توافق خود را بر اساس مقیاس لیکرت از ۱ (کاملاً مخالف) تا ۵ (کاملاً موافق) بیان کنند. استقلال: طبق پژوهش ابوت^{۴۲} و همکاران (۲۰۱۶)، متغیر استقلال عملکرد حسابرس داخلی از طریق مقیاس معرفی‌شده ۹ موردی سنجش قرار گرفت. بر این اساس، از پاسخ‌دهندگان خواسته شد سطح توافق خود را در رابطه با میزان تأثیر کمیته حسابرسی بر مدیریت (مدیر عامل) و مدیر مالی بیان کنند.

امید: جهت اندازه‌گیری این متغیر از مقیاس معرفی‌شده توسط اسنایدر^{۴۳} و همکاران (۱۹۹۶) استفاده شد. این مقیاس که به‌طور گسترده در پژوهش‌های گذشته مورد استفاده قرار گرفته است، دارای ۶ مورد می‌باشد.

شجاعت اخلاقی: این متغیر با مقیاس اخلاقی ۴ موردی هانا و آوالیو^{۴۴} (۲۰۱۰) ارزیابی شده است، که قابلیت اعتماد و اعتبار بالایی در مطالعه‌های قبلی نشان داده است. در این مقیاس پاسخ‌دهندگان سطح شجاعت اخلاقی خود را در مقیاس لیکرت از ۱ (کاملاً مخالف) تا ۵ (کاملاً موافق) رتبه‌بندی می‌کنند.

۴- یافته‌های پژوهش

ویژگی‌های جمعیت‌شناختی پاسخ‌دهنده‌ها در قالب جدول (۱) ارائه شده است.

نگاره (۱) ویژگی‌های جمعیت‌شناختی آزمودنی‌ها

| متغیرها | درصد فراوانی |
|-------------|---------------------|
| جنسیت | زن ۱۲/۱ |
| | مرد ۸۷/۹ |
| سابقه (سال) | زیر ۵ سال ۱۳ |
| | ۶ تا ۱۰ سال ۴۳/۹ |
| | ۱۱ تا ۱۵ سال ۱۴/۸ |
| | ۱۵ سال به بالا ۲۸/۳ |
| مدرک تحصیلی | لیسانس ۲۷ |
| | فوق لیسانس ۶۶ |
| | دکتری ۷ |
| رشته تحصیلی | حسابداری ۷۷/۸ |
| | مدیریت ۱۴/۸ |
| | سایر ۷/۴ |

همان‌طور که مشاهده می‌شود حدود ۸۸ درصد پاسخ دهنده‌ها را مرد و مابقی را زنان تشکیل داده‌اند؛ سابقه کاری حدود ۴۴ درصد پاسخ‌دهنده‌ها بین ۵ تا ۱۰ سال است؛ ۶۶ درصد پاسخ‌دهنده‌ها دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده‌اند و حدود ۷۸ درصد آن‌ها در رشته حسابداری تحصیل کرده‌اند.

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همان‌طور که مشاهده می‌شود، مقدار انحراف معیار مربوط به متغیر شجاعت اخلاقی برابر با ۱/۰۰۶ است که نسبت به سایر متغیرها بیشتر است و این موضوع به پراکندگی بیشتر داده‌های مربوط به سوال‌های مربوط به متغیر شجاعت اخلاقی در مقایسه با سایر متغیرها دلالت دارد. نکته قابل توجه دیگر این است که مقدار میانگین تمام متغیرها اندکی کمتر از ۳ می‌باشد. بیشترین و کمترین میانگین به ترتیب برای متغیرهای امید و استقلال است.

ماتریس ضرایب همبستگی بین متغیرهای پژوهش در جدول (۳) به تصویر درآمده است. اعداد بالای قطر اصلی، بیانگر ضریب همبستگی پیرسون و اعداد پایین قطر اصلی، بیانگر ضریب همبستگی اسپیرمن است. همان‌طور که مشاهده می‌شود، تمام ضرایب همبستگی مثبت و در سطح خطای ۵ درصد، معنادار هستند. ضرایب همبستگی اسپیرمن اندکی کمتر از ضرایب همبستگی پیرسون هستند. کمترین ضریب همبستگی ۰/۶۵۹ است که متعلق به همبستگی بین متغیرهای انعطاف‌پذیری و شجاعت اخلاقی است. بیشترین ضریب همبستگی نیز ۰/۷۹۸ است که متعلق به همبستگی بین متغیرهای انعطاف‌پذیری و خودکارآمدی می‌باشد.

نگاره (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

| متغیر | میانگین | میانه | انحراف معیار | کمترین | بیشترین |
|--------------|---------|-------|--------------|--------|---------|
| شجاعت اخلاقی | ۲/۹۸ | ۳ | ۱/۰۰۶ | ۱ | ۵ |
| امید | ۲/۹۹۲ | ۳ | ۰/۹۵۶ | ۱ | ۵ |
| انعطاف‌پذیری | ۲/۹۶۹ | ۲/۸۵۷ | ۰/۶۷۹ | ۱/۷۹ | ۴/۵ |
| حمایت | ۲/۹۷۷ | ۲/۸۷۵ | ۰/۸۳۵ | ۱/۲۵ | ۴/۶۳ |
| خودکارآمدی | ۲/۹۷۲ | ۲/۹ | ۰/۷۹۸ | ۱/۵ | ۴/۶ |
| استقلال | ۲/۹۶۲ | ۲/۸۸۹ | ۰/۸۶۶ | ۱/۳۳ | ۴/۵۶ |

نگاره (۳) همبستگی میان متغیرهای پژوهش

| متغیر | شجاعت اخلاقی | امید | انعطاف‌پذیری | حمایت | خودکارآمدی | استقلال |
|--------------|--------------|-------|--------------|-------|------------|---------|
| شجاعت اخلاقی | ۱ | ۰/۷۰۷ | ۰/۶۸۳ | ۰/۶۷۶ | ۰/۷۱۴ | ۰/۶۹۱ |
| امید | ۰/۶۹۳ | ۱ | ۰/۷۴۳ | ۰/۷۳۷ | ۰/۷۸۶ | ۰/۷۷۱ |
| انعطاف‌پذیری | ۰/۶۵۹ | ۰/۷۰۱ | ۱ | ۰/۷۳۱ | ۰/۷۹۸ | ۰/۷۷۹ |
| حمایت | ۰/۶۶۳ | ۰/۷۱۱ | ۰/۷۰۳ | ۱ | ۰/۷۵۲ | ۰/۷۵۸ |
| خودکارآمدی | ۰/۶۷۹ | ۰/۷۴۷ | ۰/۷۵۵ | ۰/۷۱۸ | ۱ | ۰/۷۹۴ |
| استقلال | ۰/۶۶۸ | ۰/۷۳۹ | ۰/۷۴۱ | ۰/۷۲۹ | ۰/۷۵۴ | ۱ |

برازش مدل

میزان سازگاری یک مدل با داده‌های مربوط را برازش گویند. برازش مدل، در دو مرحله صورت می‌گیرد. ابتدا برازش الگوی اندازه‌گیری، و سپس برازندگی الگوی ساختاری مورد ارزیابی قرار گرفته است. پس از تعیین الگوی مفهومی پژوهش و برآورد مدل اندازه‌گیری، مرحله بعدی اعتبارسنجی الگوی اندازه‌گیری است. اعتبار یک الگو با استفاده از معیارهای نیکویی برازش مورد بررسی قرار می‌گیرد. جهت اطمینان از اینکه الگوی اندازه‌گیری مورد نظر می‌تواند به عنوان یک توصیف احتمالی برای روابط بین نشانگرها و متغیرهای مکنون باشد، شاخص‌های برازندگی الگو با استفاده از نرم‌افزار آموست محاسبه شد. خروجی نرم‌افزار به همراه سطح پذیرش هر شاخص در قالب جدول (۴) ارائه شده است که نتایج حاکی از برازش خوب الگو با داده‌هاست. شاخص‌های نیکویی برازش الگوهای ساختاری در جدول (۵) نشان داده شده است. طبق نتایج به دست آمده می‌توان اظهار داشت الگوی ساختاری دارای اعتبار کافی و مناسب برای آزمون فرضیه‌های پژوهش می‌باشد. مدل ساختاری پژوهش به همراه بارهای عاملی و ضرایب مسیر در صفحه بعد نشان داده شده است.

نگاره (۴) شاخص‌های نیکویی برازش الگوی اندازه‌گیری

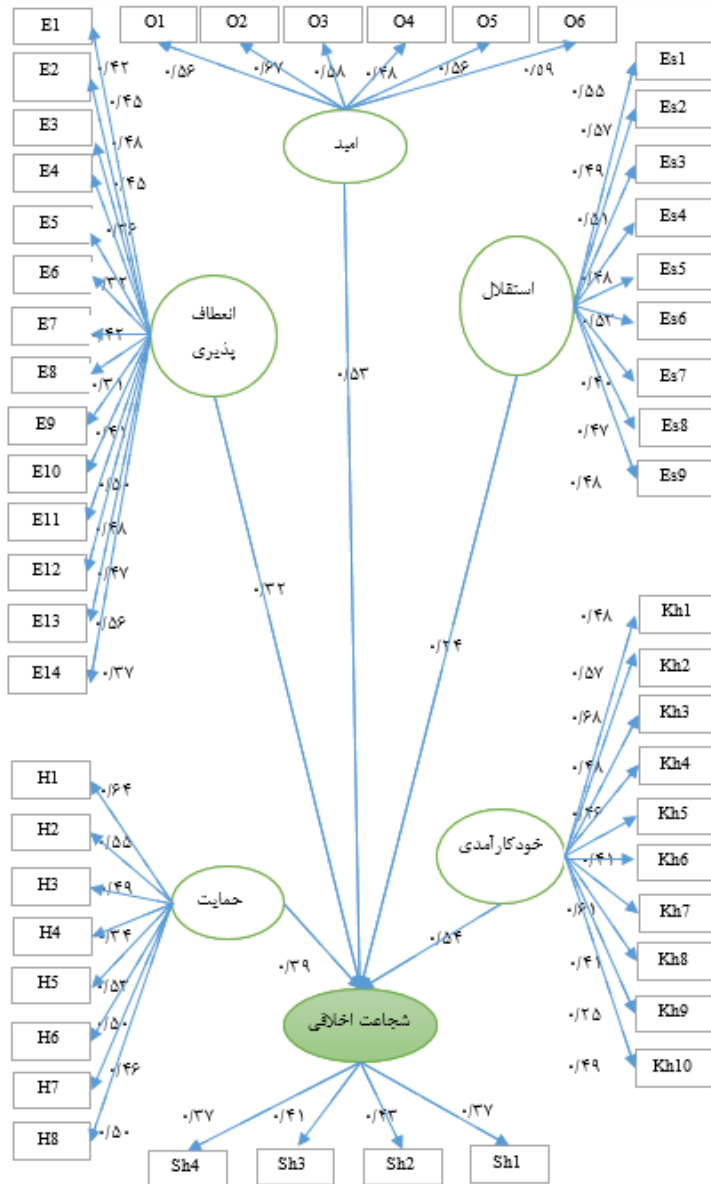
| معیار نیکویی برازش | نام شاخص | سطح پذیرش | خروجی الگوی پژوهش |
|--------------------|--|--------------------------------|-----------------------|
| | نیکویی برازش (GFI) | بزرگتر از ۰/۹ | ۰/۹۰۵ |
| معیارهای مطلق | نیکویی برازش اصلاح شده (AGFI) ریشه میانگین مربعات باقیمانده (RMR) | بزرگتر از ۰/۹ کمتر از ۰/۱ | ۰/۹۱۰ ۰/۰۴۸ |
| | شاخص توکر - لوئیس (TLI) | بزرگتر از ۰/۹ | ۰/۹۱۹ |
| معیارهای افزایشی | شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) شاخص برازندگی فزاینده (IFI) | بزرگتر از ۰/۹ | ۰/۹۱۳ ۰/۹۲۷ |
| | ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA) | کمتر از ۰/۰۵ بین ۰/۰۵ و ۰/۱ | خوب متوسط ۰/۴۶ |
| معیارهای مقتصد | کای اسکور به درجه آزادی (χ^2/df) | کمتر از ۲ بین ۲ و ۵ | خوب متوسط ۲/۴۶۳ |
| | شاخص برازش هنجار شده (PNFI) | بزرگتر از ۰/۵ | ۰/۷۸۴ |
| | شاخص برازش تطبیقی مقتصد (PCFI) | بزرگتر از ۰/۵ | ۰/۷۹۵ |

نگاره (۵) شاخص‌های نیکویی برازش الگوی ساختاری

| معیار نیکویی برازش | نام شاخص | سطح پذیرش | خروجی الگوی پژوهش |
|--------------------|--|--------------------------------|-----------------------|
| | نیکویی برازش (GFI) | بزرگتر از ۰/۹ | ۰/۹۴۷ |
| معیارهای مطلق | نیکویی برازش اصلاح شده (AGFI) ریشه میانگین مربعات باقیمانده (RMR) | بزرگتر از ۰/۹ کمتر از ۰/۱ | ۰/۹۳۸ ۰/۰۴۳ |
| | شاخص توکر - لوئیس (TLI) | بزرگتر از ۰/۹ | ۰/۹۳۲ |
| معیارهای افزایشی | شاخص برازندگی تطبیقی (CFI) شاخص برازندگی فزاینده (IFI) | بزرگتر از ۰/۹ | ۰/۹۴۱ ۰/۹۳۳ |
| معیارهای مقتصد | ریشه میانگین مربعات خطای برآورد (RMSEA) | کمتر از ۰/۰۵ بین ۰/۰۵ و ۰/۱ | خوب متوسط ۰/۰۳۶ |
| | | ۰/۱ به بالا | رد |

بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی/۱۴۷

| | | |
|------------|---------------|--|
| کاملاً خوب | کمتر از ۲ | کای اسکوتر به درجه آزادی (χ^2/df) |
| متوسط | بین ۲ و ۵ | |
| رد | بزرگتر از ۵ | شاخص برازش هنجار شده (PNFI) |
| ۰/۸۶۱ | بزرگتر از ۰/۵ | |
| ۰/۸۸۴ | بزرگتر از ۰/۵ | شاخص برازش تطبیقی مقتصد (PCFI) |



پس از حصول اطمینان از نیکویی برازش الگوی ساختاری پژوهش، نوبت به بررسی فرضیه‌های پژوهش (تفسیر ضرایب برآوردی بین متغیرهای خودکارآمدی، امید، انعطاف‌پذیری، استقلال،

حمایت و شجاعت اخلاقی) می‌رسد. در نگاره (۶) ضرایب و معنی‌داری متغیرهای پژوهش نشان داده شده است. نتایج حاکی از آن است که تمامی ضرایب مدل در سطح ۵ درصد مثبت و معنی‌دار هستند. بنابراین، نتایج حاصل از برآورد مدل، حاکی از عدم رد فرضیه‌های پژوهش می‌باشد. ضرایب مسیر و نتایج به دست آمده از جدول (۶) نشان می‌دهد که:

۱. خودکارآمدی حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت معنادار دارد، زیرا آماره t مربوط به متغیر خودکارآمدی بزرگتر از ۱/۹۶ (در سطح خطای کمتر از ۵٪) است. لذا می‌توان بیان نمود که فرضیه اول پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ رد نشده است. ضریب مسیر ۰/۵۴۳ به این معنی است که هر زمان متغیر خودکارآمدی به میزان یک واحد تغییر کند، متغیر شجاعت اخلاقی به اندازه ۰/۵۴۳ واحد تغییر می‌کند.

نگاره (۶) ضرایب و معنی‌داری متغیرهای مدل

| متغیر وابسته | متغیر مستقل | ضریب | خطای استاندارد | آماره t | سطح معنی‌داری |
|--------------|--------------|-------|----------------|-----------|---------------|
| شجاعت اخلاقی | خودکارآمدی | ۰/۵۴۳ | ۰/۰۸۴ | ۲/۹۵۱ | ۰/۰۰۰ |
| شجاعت اخلاقی | امید | ۰/۵۳۵ | ۰/۱۸۶ | ۲/۸۷۶ | ۰/۰۰۳ |
| شجاعت اخلاقی | انعطاف‌پذیری | ۰/۳۱۶ | ۰/۱۰۱ | ۳/۱۲۹ | ۰/۰۰۰ |
| شجاعت اخلاقی | حمایت | ۰/۳۹۰ | ۰/۰۶۲ | ۶/۳۱۴ | ۰/۰۰۰ |
| شجاعت اخلاقی | استقلال | ۰/۲۴۴ | ۰/۱۱۴ | ۲/۱۴۲ | ۰/۰۳۲ |

۲. امید حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت معنادار دارد، زیرا آماره t مربوط به متغیر خودکارآمدی بزرگتر از ۱/۹۶ (در سطح خطای کمتر از ۵٪) است. لذا می‌توان بیان نمود که فرضیه دوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ رد نشده است. ضریب مسیر ۰/۵۳۵ به این معنی است که هر زمان متغیر امید به میزان یک واحد تغییر کند، متغیر شجاعت اخلاقی به اندازه ۰/۵۳۵ واحد تغییر می‌کند.

۳. انعطاف‌پذیری حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت معنادار دارد، زیرا آماره t مربوط به متغیر انعطاف‌پذیری بزرگتر از ۱/۹۶ (در سطح خطای کمتر از ۵٪) است. لذا می‌توان بیان نمود که فرضیه سوم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ رد نشده است. ضریب مسیر ۰/۳۱۶ به این معنی است که هر زمان متغیر انعطاف‌پذیری به میزان یک واحد تغییر کند، متغیر شجاعت اخلاقی به اندازه ۰/۳۱۶ واحد تغییر می‌کند.

۴. حمایت از حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت معنادار دارد، زیرا آماره t مربوط به متغیر حمایت بزرگتر از ۱/۹۶ (در سطح خطای کمتر از ۵٪) است. لذا می‌توان بیان نمود که فرضیه چهارم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ رد نشده است. ضریب مسیر ۰/۳۹۰ به این معنی است که هر زمان متغیر انعطاف‌پذیری به میزان یک واحد تغییر کند، متغیر شجاعت اخلاقی به اندازه ۰/۳۹۰ واحد تغییر می‌کند.

۵. استقلال حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت معنادار دارد، زیرا آماره t مربوط به متغیر استقلال بزرگتر از $۱/۹۶$ (در سطح خطای کمتر از ۵٪) است. لذا می توان بیان نمود که فرضیه پنجم پژوهش در سطح اطمینان ۹۵٪ رد نشده است. ضریب مسیر $۰/۲۴۴$ به این معنی است که هر زمان متغیر انعطاف پذیری به میزان یک واحد تغییر کند، متغیر شجاعت اخلاقی به اندازه $۰/۲۴۴$ واحد تغییر می کند.

۶. با توجه به ضرایب مسیر می توان گفت، متغیرهای خودکارآمدی و امید بیشترین تاثیر را بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی داشته اند. پس از این دو متغیر، حمایت و انعطاف پذیری در رتبه های سوم و چهارم قرار می گیرند. متغیر استقلال نیز کمترین تاثیر را بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی داشته است.

نتایج تحلیل های اضافی. به عنوان یک تحلیل اضافی، شجاعت اخلاقی پاسخ دهنده ها با توجه به ویژگی های جمعیت شناختی آنان مورد بررسی قرار گرفت. ابتدا با استفاده از آزمون ناپارامتریک ویلکاکسون، شجاعت اخلاقی پاسخ دهندگان زن و مرد مقایسه گردید. آماره این آزمون ($۶/۴۶۰$) و سطح معناداری آن $۰/۰۰۰$ بود. با توجه به معناداری در سطح خطای کمتر از ۵ درصد، مشخص شد که زنان از شجاعت اخلاقی بیشتری نسبت به مردان برخوردارند. در ادامه از آزمون ناپارامتریک کروسکال والیس برای مقایسه بین گروه بندی سابقه کاری، مدرک تحصیلی و رشته تحصیلی استفاده شد که نتایج آن به شرح جدول (۷) است.

با توجه به رد شدن فرض صفر آزمون کروسکال والیس، نتایج نشان داد که شجاعت اخلاقی بین گروه های مختلف، یکسان نیست، پس از انجام آزمون های تعقیبی مشخص گردید (۱) حسابرسان داخلی دارای سابقه کاری بیشتر، شجاعت اخلاقی بیشتری دارند؛ (۲) هر چه مدرک تحصیلی حسابرسان داخلی بالاتر باشد، میزان شجاعت اخلاقی وی بیشتر است؛ و (۳) میزان شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی به ترتیب در رشته های حسابداری، مدیریت و سایر رشته ها بیشتر است.

نگاره (۷) مقایسه میانگین شجاعت اخلاقی برحسب گروه های مختلف

| ویژگی پاسخ دهنده | آماره آزمون | سطح معناداری |
|------------------|-------------|--------------|
| مدرک تحصیلی | ۶۵/۵۰۱ | ۰/۰۰۰ |
| سابقه کاری | ۱۳۱/۴۲۸ | ۰/۰۰۰ |
| رشته تحصیلی | ۴۸/۹۸۲ | ۰/۰۰۰ |

۵- بحث و نتیجه گیری

هدف پژوهش حاضر، بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بود. به منظور دستیابی به هدف پژوهش، پنج فرضیه مطرح گردید. نتایج حاصل از آزمون فرضیه اول نشان داد که خودکارآمدی حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آن ها تاثیر مثبت و معنی داری دارد. این یافته با مبانی نظری و پژوهش انجام شده توسط خلیل و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت دارد. همان طور که در مبانی نظری فرضیه اول عنوان شد، خودکارآمدی عاملی تعیین کننده در میزان تلاش افراد

و استقامت در مواجهه با چالش‌های مهم است. در حقیقت، خودکارآمدی با اهداف خودسنجی، تلاش سخاوتمندانه، انتخاب خودخواهانه وظایف دشوار، حرکت به سمت تسلط بر وظیفه و دستیابی به اهداف و پشتکار در مواجهه با موانع تعریف می‌شود. در واقع، میل به شجاعت اخلاقی در حسابرسان داخلی که خودکارآمدی بیشتری دارند، بیشتر است.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه دوم نشان داد که امید حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. نتیجه حاصل از آزمون این فرضیه با مبانی نظری تطبیق داشته، اما با یافته‌های خلیل و همکاران (۲۰۱۸) مطابقت ندارد. طبق مبانی نظری فرضیه دوم، امید برای مقابله با مشکلات و شرایط عدم اطمینان ضروری است و از آنجایی که امید برای سلامت روان انسان ضرورت دارد، پس مطمئناً امیدواری یک نیاز اساسی برای یک حسابرس به شمار می‌آید. سطح بالای امید به مسیرها برای مقابله با تهدیدها و همچنین استفاده از انرژی برای پیاده‌سازی راه‌حل‌ها که باعث کاهش ترس و تحریک رفتارهای شجاعانه توسط حسابرس داخلی می‌شود، کمک می‌کند.

نتایج حاصل از آزمون فرضیه سوم که نشان داد انعطاف‌پذیری حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد، منطبق با مبانی نظری و یافته‌های حاصل از پژوهش خلیل و همکاران (۲۰۱۸) می‌باشد. در واقع، حسابرسان داخلی که انعطاف‌پذیر هستند، در تجربه‌های مختلف زندگی مؤثرترند و در شرایط مختلف زندگی سازگاری بهتری دارند. انعطاف‌پذیری به‌عنوان اعتقاد به توانایی فرد برای غلبه بر افکار منفی و تفکر انتقادی در یک چالش مشخص، مانند چالش نیاز به شجاعت، تعریف شده است. انعطاف‌پذیری برای فعال کردن شجاعت اخلاقی مهم و حیاتی است. بر این اساس، شجاعت یک حسابرس داخلی او را قادر به مقاومت در برابر فشار، خطر، تهدید و ریسک می‌کند.

نتیجه حاصل از آزمون فرضیه چهارم که نشان داد، حمایت از حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان دارای تاثیر مثبت و معنی‌دار است، منطبق بر مبانی نظری و یافته‌های خلیل و همکاران (۲۰۱۸) و پژوهش رحیمی و رضازاده (۱۳۹۶) می‌باشد. در واقع حسابرسان داخلی که حمایت بیشتری از جانب سازمان دریافت می‌کنند، دارای شجاعت اخلاقی بیشتری می‌باشند.

در نهایت، نتایج آزمون فرضیه پنجم نشان داد استقلال حسابرسان داخلی بر شجاعت اخلاقی آنان، تاثیر مثبت و معنی‌داری دارد. این یافته نیز با مبانی نظری و یافته‌های پژوهش خلیل و همکاران (۲۰۱۸) منطبق است. به طور کلی می‌توان گفت حسابرسان داخلی که از استقلال بیشتری برخوردارند، شجاعت اخلاقی بیشتری دارند.

حسابرسان داخلی نقش مهمی (حتی مهم‌تر از حسابرسان مستقل) در جلوگیری از بحران‌های شرکتی و شناسایی تقلب و فساد دارند. بنابراین، داشتن شجاعت اخلاقی و تقویت آن حائز اهمیت است. مطابق با نتایج این پژوهش پیشنهاد می‌شود، مدیران منابع انسانی در استخدام حسابرسان

داخلی علاوه بر سنجش دانش و مهارت‌های لازم، با آزمون‌های رفتاری خاص میزان سازگاری آن‌ها در موقعیت‌های تنش‌زا را مورد سنجش قرار دهند. همچنین پیشنهاد می‌گردد حسابرسان داخلی زیر نظر مستقیم کمیته حسابرسی باشند و استخدام و اخراج آنان با نظر کمیته حسابرسی انجام شود. ضمناً کمیته حسابرسی با توجه به مستقل بودن از مدیریت ارشد سازمان می‌تواند باعث شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی گردد. بنابراین به هیات‌مدیره پیشنهاد می‌گردد، اعضای کمیته حسابرسی از بین اشخاص مستقل از مدیران اجرایی و مدیران ارشد سازمان انتخاب گردند. وجود موانع و محدودیت در مراحل پژوهش جزء لاینفک هر پژوهش محسوب می‌شود و همین امر بستر مناسب برای پژوهش‌های آتی را فراهم می‌کند. این پژوهش نیز از این قاعده مستثنی نبوده و انجام آن با محدودیت‌هایی مواجه بوده است. مهم‌ترین محدودیت این پژوهش مربوط به ذات روش‌های پژوهشی کیفی می‌باشد. در پژوهش‌های کیفی برای اندازه‌گیری و گردآوری داده‌ها از ابزارهایی نظیر مصاحبه و پرسش‌نامه استفاده می‌شود که در این رابطه زمینه‌های ذهنی نظیر احساسات، عواطف، نگرش‌ها و برداشت‌ها بر روی داده‌ها اثر می‌گذارد.

در این پژوهش تاثیر عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بررسی شد. با توجه به نتایج به‌دست آمده پیشنهادهایی برای انجام پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود. در ابتدا به پژوهش‌گران پیشنهاد می‌شود با بررسی پژوهش‌های انجام شده در کشورهای دیگر، سایر عوامل و شرایط مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی را شناسایی و اولویت‌بندی کنند و به بررسی تاثیر آن‌ها بپردازند. البته ضرورت دارد پژوهش‌های بیشتری برای بررسی تاثیر دیگر عوامل داخلی و خارجی (مانند احساس گناه، صفات مثبت، هویت اجتماعی و قوانین گروهی) انجام شود. یک موضوع جالب دیگر برای پژوهش‌های آینده، تاثیر آموزش اخلاق تجارت بر کارآیی اخلاقی، معناداری اخلاقی و شجاعت اخلاقی است. ادبیات موضوعی نشان می‌دهد که آموزش بر هر یک از متغیرهای مزبور اثرات متفاوتی دارد.

یادداشت‌ها

1. Halbouni
2. Chambers & Odar
3. Khelil
4. Keil
5. Comer & Schwartz
6. Moral Courage
7. Sekerka
8. Sánchez & Medina
9. Positive Attitudes
10. Harbour & Kisfalvi
11. Grant
12. Avakian & Robertz
13. Bayou
24. Hannah
25. Pury
26. Flexibility
27. Lee
28. Luthans
29. Bergheim
30. Everett & Tremblay
31. Support
32. Sarens
33. Alzeban
34. Blau
35. Independence
36. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

- | | |
|-------------------|---------------------|
| 14. Osswald | 37. Arya and Glover |
| 15. Lopez | 38. May |
| 16. Skitka | 39. AVE |
| 17. Libby & Torne | 40. Parker |
| 18. Self Efficacy | 41. Bergheim |
| 19. Bandura | 42. Block & Kremen |
| 20. Rice | 43. Abbott |
| 21. Chemers | 44. Snyder |
| 22. Hope | 45. Hannah & Avolio |
| 23. Vroom | |

کتابنامه

۱. ابراهیمی، بهنام و نخعی، کریم، (۱۳۹۶)، نقش اخلاق حرفه‌ای بر عملکرد حسابداران، اولین کنفرانس بین‌المللی دستاوردهای نوین در علوم و تکنولوژی، تهران، شرکت بین‌المللی کوشا.
۲. اقبالی‌فر، ناصر و خاتم‌زاده، سیدعلی، (۱۳۹۶)، اثر اخلاق فردی و سازمانی بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران با استفاده از معادلات ساختاری، دومین کنفرانس سالانه اقتصاد، مدیریت و حسابداری، اهواز، دانشگاه شهید چمران.
۳. حاجیها، زهره و حقیقی، حسین، (۱۳۹۵)، بررسی رابطه کاربرد ابزارهای حسابداری مدیریت بر صلاحیت حرفه‌ای حسابرسی داخلی در شرکتهای تولیدی بورس اوراق بهادار، مجله دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۹(۵): ۴۷-۶۰.
۴. حاجیها، زهره؛ گودرزی، احمد؛ و فتاحی، زهرا، (۱۳۹۲)، ارتباط ویژگی‌های تردید حرفه‌ای حسابرسان بر قضاوت و تصمیم‌گیری آن‌ها، حسابداری و مدیریت، ۱۹(۶): ۴۳-۵۹.
۵. حساس‌یگانه، یحیی و مقصودی، امید، (۱۳۹۰)، ارزش‌های اخلاقی در قضاوت حرفه‌ای حسابرس. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۱): ۶۲-۷۳.
۶. رحمانی‌نیا، احسان و یعقوب‌نژاد، احمد، (۱۳۹۶)، عوامل موثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابرسان داخلی. فصلنامه علمی و پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۲۴(۶): ۱۴۵-۱۶۴.
۷. رحیمی، مجتبی و رضازاده، جواد، (۱۳۹۶)، تاثیر کمیته حسابرسی بر عملکرد، رفتار و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی. هشتمین کنفرانس بین‌المللی حسابداری و مدیریت با رویکرد علوم پژوهشی نوین، تهران، شرکت ارتباط ارغوان ایرانیان.
۸. صالحی، تابنده، (۱۳۹۵)، رابطه اخلاق حرفه‌ای حسابرس و کیفیت حسابرسی. اخلاق در علوم و فناوری، ۱۱(۳): ۷۷-۸۶.
۹. قاسمی، وحید، (۱۳۹۲)، مدل‌سازی معادله ساختاری در پژوهش‌های اجتماعی با کاربرد Amos Graphics، چاپ دوم، تهران، انتشارات جامعه‌سازان.

۱۰. مرادی، جواد و زکی زاده، زهره، (۱۳۹۳)، بررسی نقش مدیریت اخلاقی، عملکرد حسابرس داخلی و گرایش‌های اخلاقی بر عملکرد حسابداری و گزارشگری مالی. *مجله دانش حسابرسی*، ۱۸(۵): ۱۴۱-۱۶۳.
۱۱. مهرانی، ساسان؛ تقفی، علی؛ موسی‌خانی، محمد و سیاسی، سحر، (۱۳۹۰)، عوامل مؤثر بر تصمیم‌گیری اخلاقی حسابداران رسمی ایران. *نشریه اخلاق در علوم و فناوری*، دوره ۶(۳) ۶-۱۲.

References

1. Abbott, L. J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G. F, (2016), Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence, *Journal of Accounting Research*, 54(1): 3-40.
2. Alzeban, A, (2015), Influence of audit committees on internal audit conformance with internal audit standards, *Managerial Auditing Journal*, 30(6-7): 539-559.
3. Bandura, A, (1982), Self-efficacy mechanism in human agency, *American Psychologist*, 37: 122-147.
4. Bandura, A, (1986), *Social foundations of thought and action*, Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
5. Bergheim, K., Nielsen, M. B., Mearns, K., & Eid, J, (2015), The relationship between psychological capital, job satisfaction, and safety perceptions in the maritime industry, *Safety Science*, 74: 27-36.
6. Chambers, A. D., & Odar, M. 2015. A new vision for internal audit, *Managerial Auditing Journal*, 30(1): 34-55.
7. Chemers, M. M., Watson, C. B., & May, S. T, (2000), Dispositional affect and leadership effectiveness: A comparison of self-esteem, optimism, and efficacy, *Personality and Social Psychology Bulletin*, 26(3): 267-277.
8. Comer, D. R., & Schwartz, M, (2017), Highlighting moral courage in the business ethics course, *Journal of Business Ethics*, 146(4): 703-724.
9. Ebrahimi, B., & Nakhai, K, (2017), The Role of Professional Ethics on Accountants Performance, *First International Conference on New Achievements in Science and Technology*, Tehran, Kousha International Company (in Persian).
10. Eghbalifar, N., & Ebrahimi, (2017), The Effect of Individual and Organizational Ethics on Accountants' Ethical Decision Making Using Structural Equations, *Second Annual Conference on Economics, Management and Accounting*, Ahvaz, Shahid Chamran University (in Persian).
11. Everett, J., & Tremblay, M. S, (2014), Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field, *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3): 1-16.
12. Ghasemi, V, (2013), *Structural Equation Modeling in Social Research Using Amos Graphics*, Second Edition, Tehran, Sasan Community Publishing (in Persian).

13. Hajiha, Z., & Goodarzi, A., & Fatahi, Z, (2013), The Relationship between the Characteristics of Auditors' Professional Doubt on Their Judgment and Decision Making Using Structural Equations, *Accounting and Management*, 6(19): 43-59 (in Persian).
14. Hajiha, Z., & Haghighi, H, (2012), Investigating the Relationship between the Application of Management Accounting Tools to the Professional Qualification of Internal Audit in Manufacturing Companies, *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 5(19): 47-60 (in Persian).
15. Halbouni, S. S, (2015), The role of auditors in preventing, detecting, and reporting fraud: The case of the United Arab Emirates (UAE), *International Journal of Auditing*, 19(2): 117-130.
16. Hannah, S. T., Sweeney, P. J., & Lester, P. B, (2010), *The courageous mindset: A dynamic personality system approach to courage*. In C. L. S. Pury, & S. J. Lopez (Eds.), *the psychology of courage: Modern research on an ancient virtue* (pp. 125-148).
17. Harbour, M., & Kisfalvi, V, (2014), In the Eye of the Beholder: An Exploration of Managerial Courage, *Journal of Business Ethics*, 119(4): 493-515.
18. Hasas Yeganeh, Y., & Maghsoudi, O, (2011), Ethical Values in Auditor Professional Judgment, *Ethics in Science and Technology*, 1(1): 62-73 (in Persian).
19. International Auditing and Assurance Standards Board, (2013), *ISA 610* (revised March 2013), using the work of internal auditors. New York, NY: International Federation of Accountants, Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/isa-610-revised-2013-using-work-internal-auditors>.
20. Keil, M., Tiwana, A., Sainsbury, R., & Sneha, S, (2010), Toward a theory of whistle-blowing intentions: A benefit-to-cost differential perspective, *Decision Sciences*, 41(4): 787-812.
21. Khelil, I., Akrouf, O., Hussainey, K., & Noubbigh, H, (2018), An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage, *International Journal of Auditing*, 22(2): 268-284.
22. Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H, (2016), Audit committee-internal audit interaction and moral courage, *Managerial Auditing Journal*, 31(4-5): 403-433.
23. Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H, (2017), Chief audit executives' perceptions of drivers of moral courage: Tunisian evidence, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 14(4): 246-267.
24. Lopez, S. J., O'Byrne, K. K., & Petersen, S, (2003), Profiling Courage. In S. J. Lopez, & C. R. Snyder (Eds.), *Positive psychology assessment: A handbook of models and measures* (pp. 185-197). Washington, DC: American Psychological Association.
25. Luthans, F, (2002), The need for and meaning of positive organizational behavior, *Journal of Organizational Behavior*, 23, 695-706.

26. Mehrani, S., Saghafi, A., Musa Khani., M., & Sepasi, S, (2011), Factors Influencing Ethical Decision Making in Iranian Certified Public Accountants. *Journal of Ethics in Science and Technology*, 6(3): 6-12 (in Persian).
27. Moradi, J., & Zakizadeh, Z., & Fatahi, Z, (2010), Investigating the Role of Ethical Management, Internal Auditor Performance, and Ethical Trends on Accounting Performance and Financial Reporting, *Journal of Auditing Knowledge*, 18: 141-163 (in Persian).
28. 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.
29. Mahdavi, Gh. & Ebrahimi, F, (2012), Professional Values and Ethical Perceptions of Internal Auditors in Iranian Universities of Medical Sciences and Health Services, *Journal of Health Accounting*, 5(2): 67-54 (in Persian).
30. Pury, C., Kowalski, R., & Spearman, J, (2007), Distinctions between general and personal courage, *The Journal of Positive Psychology*, 2, 99-114.
31. Rahimi, M., & Rezazadeh, J, (2017'0, The Impact of the Audit Committee on the Performance, Behavior and Ethical Courage of Internal Auditors, Eighth International Conference on Accounting and Management with Modern Research Approach, Tehran, Arghavan Iranian Association (in Persian).
32. Rahmaninia, E., & Yaghobnezhad, A, (2016), Actors Influencing the Ethical Decision Making of Internal Auditors, *Journal of Accounting and Auditing Knowledge Management*, 6(24): 145-164 (in Persian).
33. Rice, F. P, (1998), *Human development: A life-span approach*, Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
34. Salehi, T, (2016), The Relationship between Auditor Professional Ethics and Audit Quality, *Ethics in Science and Technology*, 11(3): 77-86 (in Persian).
35. Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P, (2009), Internal audit: A comfort provider to the audit committee, *The British Accounting Review*, 41(2): 90-106.
36. Sekerka, L. E., Bagozzi, R. P. & Charnigo, R, (2009), Facing ethical challenges in the workplace: Conceptualizing and measuring professional moral courage, *Journal of Business Ethics*, 89(4): 565-579.
37. Sekerka, L.E., & Bagozzi, R.P, (2007), Moral courage in the workplace: moving to and from the desire and decision to act, *Journal of Business Ethics*, 16(2): 132-149.
38. Skitka, J. L, (2012), Moral Convictions and Moral Courage: Common Denominators of Good and Evil. In M. Mikulincer, & P. R. Shaver (Eds.), *The Social Psychology of Morality: Exploring the Causes of Good and Evil* (pp. 349–365). Washington, DC: American Psychological Association.
39. Vroom, V, (1964), *Work and motivation*, New York, NY: John Wiley & Sons, Inc.