

بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی

زهره حاجیها^۱ | عبدالله عبدی برآفتابی^{۲*}

چکیده

هدف از پژوهش حاضر رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می باشد. این پژوهش با توجه به نحوه گردآوری داده ها توصیفی- پیمایشی و از نظر هدف، کاربردی است. جامعه آماری در این پژوهش حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران می باشند که تعداد آنها در سال ۱۴۰۲، ۳۵۰۰ نفر بوده است. نمونه پژوهش با استفاده از فرمول کوکران تعیین گردید و برای انتخاب اعضای نمونه از روش تصادفی استفاده شد. ماهیت پژوهش درباره رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، می تواند به صورت توصیفی- تحلیلی باشد. در این نوع پژوهش، ابتدا مفاهیم موردنظر به صورت جامع مورد بررسی قرار می گیرند و سپس رابطه میان این متغیرها با استفاده از روش های آماری مختلف بررسی می شود. ابزار گردآوری داده، پرسشنامه استاندارد بود که بین ۳۷۰ نفر از حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی توزیع و در نهایت ۳۳۵ پرسشنامه جمع آوری شد. برای تجزیه و تحلیل داده های پژوهش حاضر از نرم افزار SPSS استفاده شده است. برای جمع آوری داده های مربوط به متغیرهای پژوهش از پرسشنامه خلیل و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیر گذار است.

واژه های کلیدی: کیفیت حسابرسی، حسابرسان داخلی، حسابرسان برون سازمانی، روابط کاری، استقلال حسابرس، شجاعت اخلاقی، تقلب.

^۱ استاد گروه حسابداری، واحد تهران شرق، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

^۲ نویسنده مسئول: دانشجوی دکتری گروه حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد بین الملل کیش، جزیره کیش،

ایران/ A.abdi1362@yahoo.com

مقدمه

شواهد گذشته نشان داده است که حسابرسان داخلی در شناسایی تقلب و فساد از حسابرسان مستقل کاراتر هستند (هالوبونی، ۲۰۱۵). با این حال، مشاهده شده است که در گزارش این تقلب‌ها اکراه دارند. بر این اساس، دانشگاهیان و متخصصان از آنها به عنوان «دروازه‌بانانی» یاد می‌کنند که قادر به جلوگیری از رسوایی‌های مالی جهانی نیستند (چمبرز و اودار، ۲۰۱۵). پژوهش‌ها نشان داده است که ترس از انتقام، علت اصلی سکوت و عدم گزارش آنهاست (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). خیل و همکاران (۲۰۱۰) 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 گزارنده‌ها شود (کومر و شوارتز، ۲۰۱۷).

شجاعت اخلاقی یک ویژگی است که عامل انگیزش و اقدام افراد بر اساس اخلاق حرفه‌ای می‌شود (سکرکاف و همکاران، ۲۰۰۹). مورالس سانچز و کابلیو مدینا (۲۰۱۳) این دیدگاه را تأیید می‌کنند و 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 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 اتفاق نظر 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 (به عنوان مثال، خلیل و همکاران، ۲۰۱۶، ۲۰۱۷). 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). 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.

رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی در هر سازمانی بستگی به اندازه و شکل فعالیت‌های آن دارد. اما در کل، حسابرسان داخلی و برون سازمانی نقش مهمی در ارزیابی و تأیید صحت و سقم فعالیت‌های مالی و اقتصادی سازمان دارند. برای انجام کار خود به صورت صحیح، حسابرسان داخلی و برون سازمانی باید دارای شجاعت اخلاقی باشند. شجاعت اخلاقی، به معنای توانایی ایستادن در مقابل فشارهای خارجی و داخلی برای رفتار درست و اخلاقی است. به عبارت دیگر، حسابرسان داخلی و برون سازمانی باید توانایی داشته باشند که در مقابل احتمال وقوع تقلب و تخلفات مالی ایستادگی کنند و برای پابندی به اصول اخلاقی و قانونی اقدام کنند. در نتیجه، شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی و برون سازمانی می‌تواند تأثیر مستقیم بر کیفیت و صحت گزارش‌های حسابرسی داشته باشد. به عنوان مثال، یک حسابرس داخلی یا برون سازمانی که نسبت به تخلفات مالی سازمان بی‌توجهی کند، قادر به تشخیص

و ارائه گزارش درست و صحیح نیست و این می‌تواند به اخلال در فرآیند حسابرسی و ایجاد خسارت برای سازمان منجر شود. بنابراین، شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی و برون سازمانی یک عامل مهم در بهبود کیفیت و قابلیت اطمینان گزارش‌های حسابرسی است. لذا این پژوهش به دنبال پاسخ به این سوال است که آیا رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه معنادار دارد؟

اهمیت و نوآوری پژوهش

پژوهش درباره رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، به دلیل مهم بودن حسابرسی در ارزیابی صحت و قابل اطمینان بودن گزارش‌های مالی شرکت‌ها، بسیار اهمیت دارد. حسابرس داخلی معمولاً به عنوان بخشی از سازمان برون سپاری نشده است و عموماً مستقل از سایر بخش‌های سازمانی عمل می‌کند. هدف اصلی حسابرسی داخلی ارائه تضمینات به مدیران سازمان درباره اثربخشی سیستم کنترل داخلی و افزایش کارایی آن است.

بنابراین، بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، می‌تواند به شناخت بهتر این موضوع کمک کند. برای مثال، پژوهش‌هایی نشان داده‌اند که حسابرسان داخلی با شجاعت اخلاقی بالاتر، احتمال انجام عملیات حسابرسی بهتر و نیز گزارش دهی درست‌تر را دارند. همچنین، برخی پژوهش‌ها نشان داده‌اند که در صورت وجود رابطه خوبی بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی، احتمال انجام عملیات حسابرسی بهتر و نیز گزارش دهی درست‌تر افزایش می‌یابد. بنابراین، پژوهش درباره رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، می‌تواند به شرکت‌ها و سایر نهادهای حسابرسی کمک کند تا در ارائه گزارش‌های مالی صحیح و قابل اعتماد به مشتریان بهتر عمل کنند.

هدف و ماهیت پژوهش

هدف اصلی پژوهش رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، شناسایی و بررسی رابطه میان این متغیرها است. به عبارت دیگر، هدف اصلی این پژوهش بررسی این است که آیا وجود رابطه میان حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، تأثیری بر عملکرد حسابرسی دارد یا نه؟

ماهیت پژوهش درباره رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، می‌تواند به صورت توصیفی-تحلیلی باشد. در این نوع پژوهش، ابتدا مفاهیم موردنظر به صورت جامع مورد بررسی قرار می‌گیرند و سپس رابطه میان این متغیرها با استفاده از روش‌های آماری مختلف بررسی می‌شود. همچنین، در این پژوهش می‌توان به صورت کیفی نیز با روش‌های مصاحبه و نظرسنجی، دیدگاه حسابرسان و مدیران شرکت‌ها درباره این موضوع را بررسی کرد. بنابراین، پژوهش درباره رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، می‌تواند به شناسایی مزایا و معایب این رابطه، بهبود عملکرد حسابرسی و ارائه گزارش‌های مالی دقیق و قابل اطمینان کمک کند.

پیشینه پژوهش

حیدریان (۱۳۹۴) به بررسی تأثیر اصول اخلاقی حسابرسی بر قضاوت حرفه‌ای حسابرسان پرداخت. نتایج این پژوهش حاکی از آنست که تأثیر اصول اخلاقی حرفه حسابرسی بر قضاوت و عملکرد حسابرسان معنادار است. همچنین جنسیت نیز بر قضاوت حسابرسی مؤثر بوده و زنان قضاوت‌های اخلاقی تری اعمال نموده‌اند.

کاشف بهرامی (۱۳۹۴)، به بررسی عوامل کاهنده و فزاینده استقلال حسابرس مستقل پرداخت. او به این نتیجه رسید که وجود کمیته حسابرسی صاحب کار در انتخاب حسابرس از عوامل فزاینده استقلال حسابرسان و رقابت به عنوان عامل کاهنده استقلال حسابرسان مستقل می‌باشد.

صادقی (۱۳۹۳)، اهمیّت استقلال حسابرس را بررسی کرده و به این نتیجه دست یافت که استقلال، توانایی حسابرس را برای درستکاری و حفظ بیطرفی و نگرش تردید حرفه‌ای افزایش می‌دهد. استقلال حسابرس نوید دهنده این اطمینان است که صورت‌های مالی به وسیله افرادی حسابرسی شده است که همراه با صلاحیت‌های فنی، از بیطرفی کافی برای اجرای حسابرسی برخوردار بوده‌اند.

فتحی و همکاران (۱۳۹۲)، به بررسی توصیف صداقت و درستکاری در حسابداری و حسابرسی پرداختند. نتایج نشان داد که اطلاعات ارائه شده توسط حسابداران باید به طور قابل توجهی کارآمد، قابل اتکا، واقعی و بی‌غرضانه باشد. در نتیجه حسابداران نه تنها باید واجد شرایط و صلاحیت حرفه‌ای باشند، بلکه باید از درجه بالایی از صداقت و درستکاری حرفه‌ای نیز برخوردار و آبرو و حیثیت حرفه‌ای از مهم‌ترین دارایی‌های آن‌ها باشد.

مختاری (۱۳۹۲)، به بررسی رابطه‌ی حق‌الزحمه‌ی حسابرسی با استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران پرداخت. نتیجه‌ی پژوهش نشان داد که نرخ تغییرات حق‌الزحمه‌ی حسابرسی در شرکت‌های مورد مطالعه با کیفیت حسابرسی و میزان استقلال حسابرس رابطه‌ی مثبت معناداری داشته است. یعنی، با افزایش استقلال حسابرس و کیفیت حسابرسی، حق‌الزحمه‌های پرداختی به حسابرسان نیز افزایش یافته است.

محسنی (۱۳۹۲)، به بررسی نقش اخلاق در کیفیت نتایج حسابرسی پرداخت. وی سعی کرد تا در پژوهش خود جنبه‌های مختلفی از تأثیرات که ممکن است هدف کیفیت نتایج حسابرسی را به خطر اندازند، بررسی نماید، این جنبه‌ها شامل ارتباط بین رهبر تیم و عضو تیم بود. وی در نتیجه پژوهش خود اظهار کرد از آنجایی که اخلاق در حرفه‌ی حسابداری و حسابرسی، ریشه در درون انسان‌ها داشته و بدون آن هرگز نمی‌توان به دیگران اعتماد کرد و در نتیجه رعایت اصول اخلاقی منجر به افزایش کیفیت نتایج حسابرسی می‌گردد.

پورعلی و یاری (۱۳۹۱)، به بررسی موازین اخلاقی در حرفه حسابرسی و رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی پرداختند. نتیجه پژوهش نشان داد که اخلاق و رفتار حرفه‌ای به عنوان پایه‌ی اصلی این حرفه مطرح است و حسابرسان باید اصول اخلاقی را رعایت کنند و به موازات رعایت اصول اخلاقی استقلال خود را نیز حفظ کنند و تهدیدهای اخلاقی حرفه را به خوبی بشناسند و از آن پرهیز کنند.

مجتهد زاده و بختیاری (۱۳۹۱)، به بررسی تأثیر تفاوت‌های جنسیتی بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند. برای تعیین کیفیت حسابرسی مستقل از سه معیار توانایی حل مسئله، ریسک و استقلال حسابرس استفاده شده است. نتایج آزمون آماری نشان می‌دهد که اگرچه تفاوت‌های جنسیتی بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و توانایی حل مسئله حسابرس

تأثیرگذار است، اما بر رابطه بین کیفیت حسابرسی و ریسک حسابرس و نیز رابطه بین کیفیت حسابرسی و استقلال حسابرس تأثیری ندارد.

رویایی و همکاران (۱۳۹۱)، تأثیر ادراک حسابرسان از رهبری مورد اعتماد و فرهنگ اخلاق محور بر رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. یافته‌های حاصل از آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد، رفتارهای کاهنده کیفیت حسابرسی تحت تأثیر شیوه رهبری و فرهنگ سازمانی اخلاق محور و فرهنگ سازمانی اخلاق محور تحت تأثیر سبک رهبری مؤسسات حسابرسی قرار می‌گیرد. بنابراین ایجاد و حفظ فرهنگ سازمانی اخلاق محور، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای مؤسسات حسابرسی محسوب می‌شود.

اعتمادی و همکاران (۱۳۹۱)، تأثیر اخلاق حرفه‌ای حسابداران بر قابلیت اتکاء صورت‌های مالی را مورد بررسی قرار دادند. نتایج پژوهش نشان می‌دهد که اخلاق حرفه‌ای حسابداران در تمام ابعاد خود (درستکاری، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای، رازداری، استقلال، تضاد منافع)، رابطه تنگاتنگ و مؤثر با ابعاد ویژگی قابلیت اتکاء صورت‌های مالی (ارائه منصفانه، اثبات پذیری، بیطرفی) دارد.

چراغی‌شوی (۱۳۹۰)، به بررسی نقش اخلاق در حسابداری پرداخت. وی در نتیجه ی پژوهش خود اظهار کرد که نقش، وظیفه و مسئولیت حسابداران حرفه‌ای در قبال جامعه، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، ایجاب می‌کند که حسابداران اصول عمومی اخلاق حسنه را در همه جنبه‌ها رعایت کنند و به آیین رفتار حرفه‌ای مدون و منسجمی پایبند باشند تا پذیرش، اعتبار و احترام اجتماعی را که لازمه فعالیت در هر حرفه است، به دست آورند. اعتمادی و دیانتي ديلمی (۱۳۸۸)، در پژوهش خود به دنبال شناسایی تأثیر دیدگاه اخلاقی مدیران، بر کیفیت گزارشگری مالی شرکت‌ها بودند. تحلیل آماری نشان می‌دهد که دیدگاه اخلاقی مدیران بر کیفیت گزارش‌های مالی شرکت‌ها مؤثر است؛ به طوری که ۱۸٪ تغییرات این متغیر را تبیین می‌کند. همچنین آزمونگرایی اثر مثبت معناداری بر کیفیت گزارش‌های مالی دارد.

سرلک (۱۳۸۷)، به بررسی اخلاق حسابداری پرداخت، نتیجه این بود که آینده حرفه حسابداری به رهبری اخلاقی توسط حسابداران حرفه‌ای و رهبران این حرفه بستگی دارد. لازم است تا آن‌ها با تبیین اهمیت معیارهای اخلاقی والا و آموزش ضرورت درستکاری فردی، حسابداران فعلی و آتی را به سوی شرافتمندی سوق دهند. بدیهی است با انجام این کار این اطمینان محقق خواهد شد که در آتیه حرفه حسابداری بتواند به نقش تاریخی خود در رشد عادلانه ی اقتصادی و موفقیت و رفاه ملت‌ها ادامه دهد.

مدرس و رفیعی (۱۳۸۷)، پژوهشی در رابطه با دیدگاه عمومی درباره رعایت آیین رفتار حرفه‌ای توسط حسابرسان و ضمانت اجرایی آن در ایران انجام داده‌اند. نتیجه نشان داد که از دیدگاه عموم، حسابرسان نسبتاً به آیین رفتار حرفه‌ای پایبند هستند اما با وجود نیاز به اقدامات، انضباطی برای جلوگیری از رفتار خلاف شئون حرفه‌ای، نظارت شفاف و مستمر بر رفتار حسابرسان و ضمانت اجرایی برای آیین رفتار حرفه‌ای وجود ندارد.

هاردیس و بریج (۲۰۱۰)، در پژوهشی به بررسی تحلیلی تفاوت‌های جنسیتی تأثیرگذار بر کیفیت حسابرسی مستقل پرداختند. نتایج آزمون‌های آماری در این پژوهش نشان داد که در جامعه دانشجویان، مردان نسبت به زنان در حل مسأله بهتر عمل می‌کنند ولی این تفاوت خیلی معنادار نیست و همچنین زنان به طور میانگین ریسک‌گریزتر از مردان هستند.

جری و مایکل (۲۰۰۹) ارتباط حجم کاری بالا و کیفیت حسابرسی را بررسی کردند. نتایج با این موضوع که حجم کاری بالا، کیفیت حسابرسی بالایی را ایجاد می کند، سازگار است. آنان اشاره کردند که اگر چه شواهد قابل قبولی مبنی بر بالا بودن کیفیت حسابرسی در مؤسسات حسابرسی بزرگتر، وجود دارد، اما این به این معنی نیست که ادعا کنیم در مؤسسات کوچکتر، کیفیت حسابرسی پایین است.

فرانسیس و یو (۲۰۰۹)، در پژوهش خود تفاوت معنادار بین کیفیت حسابرسی ارائه شده توسط ۴ مؤسسه بزرگ حسابرسی و سایر مؤسسات حسابرسی را مورد آزمون قرار دادند. نتیجه پژوهش نشان داد که مؤسسات حسابرسی بزرگتر، تمایل بیشتری برای ارائه گزارشات حسابرسی با کیفیت تر دارند. همچنین این مؤسسات تمایل بیشتری برای صدور گزارشاتی با بند تداوم فعالیت دارند.

فلاگرت و دیگران (۲۰۰۷)، تأثیر حضور آیین رفتار حرفه ای و تجربه را بر قضاوت حسابرس مورد ارزیابی قرار دادند. نتیجه این مطالعه حاکی از این است که حضور آیین رفتار حرفه ای بر کیفیت قضاوت حسابرسان مؤثر است ولیکن نه بر روی دانشجویان. این بدان معنی است که آیین رفتار حرفه ای، با وجود تجربه بیشتر است که به کیفیت بالاتر قضاوت ها منجر می شود.

چانتائو و همکاران (۲۰۰۷)، در پژوهش خود به تجزیه و تحلیل شناخت (درک) بازار سهام از کیفیت حسابرسی میان تعدادی از مؤسسات حسابرسی کوچک در بازار حسابرسی چین پرداختند. این پژوهشگران دریافتند رابطه مثبت بین اندازه مؤسسه حسابرسی و درک سرمایه گذار از کیفیت سودآوری وجود دارد. نتایج پژوهش نشان داد اندازه های مختلف مؤسسات حسابرسی روی کیفیت حسابرسی تأثیر گذار است.

ماری و دیگران (۲۰۰۷)، عوامل مؤثر بر قضاوت اخلاقی حسابداران رسمی آفریقای جنوبی را مورد بررسی قرار داده اند. نتیجه نشان می دهد که آیین رفتار حرفه ای مورد توافق حسابداران رسمی است و یک فرهنگ اخلاقی مستحکم نیازمند بهبود مستمر است.

فرضیه اصلی پژوهش

رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی با شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی رابطه معنادار دارد.

فرضیه های فرعی پژوهش

۱. صداقت و درستکاری حسابرسان داخلی به طور مثبت با رابطه کاری قوی بین آنها و حسابرسان برون سازمانی مرتبط است.
۲. شجاعت استقلال و بی طرفی حسابرس داخلی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی رابطه معنی داری دارد.
۳. شجاعت در صلاحیت حرفه ای حسابرس داخلی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی رابطه معنی داری دارد.
۴. شجاعت در رفتار حرفه ای حسابرس داخلی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی رابطه معنی داری دارد.
۵. تعهد حسابرس داخلی به رازداری با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی رابطه معنی داری دارد.

روش پژوهش

این پژوهش با توجه به نحوه گردآوری داده‌ها توصیفی - پیمایشی و از نظر هدف، کاربردی است.

قلمرو پژوهش

قلمرو موضوعی پژوهش رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی می باشد. قلمرو زمانی پژوهش تا سال ۱۴۰۲ می باشد. قلمرو مکانی پژوهش محدود به بورس اوراق بهادار تهران می باشد.

جامعه آماری و حجم نمونه

جامعه آماری در این پژوهش حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران می باشند. که تعداد آنها در سال ۱۴۰۲، ۳۵۰۰ 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، پرسش نامه استاندارد بود که بین ۳۷۰ نفر از حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی توزیع و در نهایت ۳۳۵ پرسش نامه جمع آوری شد.

روش تجزیه و تحلیل داده ها

برای تجزیه و تحلیل داده های پژوهش حاضر از نرم افزار spss استفاده شده است.

تعریف عملیاتی متغیرها و نحوه اندازه گیری آنها

برای جمع آوری داده های مربوط به متغیرهای پژوهش از پرسشنامه خلیل و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. پرسش نامه یاد شده مشتمل بر ۳۰ سؤال بوده که در پنج بخش خودکارآمدی، حمایت، انعطاف پذیری، استقلال، امید شجاعت اخلاقی طراحی گردیده است. همچنین پرسشنامه مذکور به صورت طیف ۵ گزینه ای لیکرت (کاملاً مخالف تا کاملاً موافق) امتیازبندی شده است. برای محاسبه مقدار هر متغیر باید امتیازات تعداد سوال های آن متغیر با هم جمع شده و سپس بر تعداد سوالات تقسیم شده تا مقدار متغیر بر حسب عددی بین یک تا پنج محاسبه شود.

نتایج پژوهش

ویژگی های جمعیت شناختی پاسخ دهنده ها در جدول (۱) ارائه شده است.

جدول (۱) ویژگی های جمعیت شناختی آزمودنی ها

متغیرها		درصد فراوانی
جنسیت	زن	۱۵/۱
	مرد	۸۴/۹
سابقه (سال)	زیر ۵ سال	۱۱
	۶ تا ۱۰ سال	۴۵/۹
	۱۱ تا ۱۵ سال	۱۲/۸

۳۰/۳	۱۵ سال به بالا	
۲۱	لیسانس	مدرک تحصیلی
۶۷	فوق لیسانس	
۱۲	دکتری	
۷۵/۸	حسابداری	رشته تحصیلی
۱۵/۸	مدیریت	
۸/۴	سایر	

همانطور که مشاهده می‌شود حدود ۸۵ درصد پاسخ دهنده ها را مرد و مابقی را زنان تشکیل داده‌اند؛ سابقه کاری حدود ۴۴ درصد پاسخ دهنده ها بین ۵ تا ۱۰ سال است؛ ۶۷ درصد پاسخ دهنده ها دارای مدرک کارشناسی ارشد بوده اند و حدود ۷۶ درصد آنها در رشته حسابداری تحصیل کرده اند.

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش را نشان می‌دهد. همانطور که مشاهده می‌شود، مقدار انحراف معیار مربوط به متغیر صداقت و درستکاری برابر با ۱/۰۵ است که نسبت به سایر متغیرها بیشتر است و این موضوع به پراکندگی بیشتر داده های 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.

جدول (۲) آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	میان	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
صداقت و درستکاری	۲/۹۸	۳	۱/۰۵	۱	۵
استقلال	۲/۹۹۲	۳	۰/۹۴۷۷	۱	۵
صلاحیت	۲/۹۶۹	۲/۸۵۷	۰/۵۸۴	۱/۷۹	۴/۵
رفتار	۲/۹۷۷	۲/۸۷۵	۰/۷۴۵	۱/۲۵	۴/۶۳
تعهد	۲/۹۶۲	۲/۴۷۷	۰/۶۵۸	۱/۳۳	۴/۵۶

آزمون فرضیه ها

فرضیه اول

با توجه به اینکه سطح معنی داری در جدول (۳) برای فرضیه اول کوچکتر از ۰.۵ می باشد لذا فرض H_0 رد می شود و ادعای محقق با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. یعنی صداقت و درستکاری حسابرسان داخلی به طور مثبت با رابطه کاری قوی بین آنها و حسابرسان برون سازمانی مرتبط است.

فرضیه دوم

با توجه به اینکه سطح معنی داری در جدول (۳) برای فرضیه دوم کوچکتر از ۰.۵ می باشد لذا فرض H_0 رد می شود و ادعای محقق با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. یعنی شجاعت استقلال و بی طرفی حسابرس داخلی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی رابطه معنی داری دارد.

فرضیه سوم

با توجه به اینکه سطح معنی داری در جدول (۳) برای فرضیه سوم کوچکتر از ۰.۵ می باشد لذا فرض H_0 رد می شود و ادعای محقق با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. یعنی شجاعت در صلاحیت حرفه ای حسابرس داخلی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی رابطه معنی داری دارد.

فرضیه چهارم

با توجه به اینکه سطح معنی داری در جدول (۳) برای فرضیه چهارم کوچکتر از ۰.۵ می باشد لذا فرض H_0 رد می شود و ادعای محقق با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. یعنی شجاعت در رفتار حرفه ای حسابرس داخلی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی رابطه معنی داری دارد.

فرضیه پنجم

با توجه به اینکه سطح معنی داری در جدول (۳) برای فرضیه پنجم کوچکتر از ۰.۵ می باشد لذا فرض H_0 رد می شود و ادعای محقق با سطح اطمینان ۹۵ درصد تایید می شود. یعنی تعهد حسابرس داخلی به رازداری با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی رابطه معنی داری دارد.

جدول (۳) نتایج فرضیه ها

فرضیه ها	متغیر	ضریب	خطای استاندارد	آماره t	سطح معنی داری
فرضیه اول	خودکارآمدی	۰/۵۴۳	۰/۰۸۴	۲/۹۵۱	۰/۰۰۰
فرضیه دوم	امید	۰/۵۳۵	۰/۱۸۶	۲/۸۷۶	۰/۰۰۰
فرضیه سوم	انعطافپذیری	۰/۳۱۶	۰/۱۰۱	۳/۱۲۹	۰/۰۰۰
فرضیه چهارم	حمایت	۰/۳۹۰	۰/۰۶۲	۶/۳۱۴	۰/۰۰۰
فرضیه پنجم	استقلال	۰/۲۴۴	۰/۱۱۴	۲/۱۴۲	۰/۰۰۰

نتیجه گیری و پیشنهادات پژوهش

هدف پژوهش حاضر بررسی رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی بود. به منظور دستیابی به هدف پژوهش، پنج فرضیه مطرح گردید.

در رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی، شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی به عنوان یکی از مهم ترین عوامل موفقیت در این صنعت محسوب می شود. حسابرسان داخلی باید قادر باشند تا با توجه به مسئولیت های حرفه ای خود، به شکلی موثر برای حفظ سطح اخلاقی و شفافیت در سازمان هایی که با آنها همکاری می کنند، عمل کنند.

همکاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی معمولاً در قالب کارگروه‌های مشترک انجام می‌شود و در این فرآیند، حسابرسان داخلی نقش مهمی در مرحله پیش‌آماده‌سازی برای بازرسی حسابرسی برون سازمانی دارند. در این مرحله، حسابرسان داخلی باید به دقت و با استفاده از الگوهای بین‌المللی به بررسی سیستم‌ها، روش‌ها و روندهای مورد استفاده در سازمان‌هایشان بپردازند و اگر نقصی وجود داشته باشد، آن را به نحو صحیح گزارش کنند. شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی به معنای انجام کارهای درست به هر قیمتی است که به سازمان خدمت می‌کند. در بسیاری از شرایط، حسابرسان داخلی با مواردی روبرو می‌شوند که برای آن‌ها تصمیم‌گیری دشواری است. در این موارد، شجاعت اخلاقی همراه با رعایت اصول حسابرسی و الزامات قانونی می‌تواند به حفظ صحت و سلامت سازمان کمک کند. به عنوان مثال، حسابرسان داخلی ممکن است با مواردی روبرو شوند که برای آن‌ها تصمیم‌گیری دشواری است؛ مثلاً در مورد یک عملکرد غیرقابل قبول در سازمان یا شناسایی یک نقص جدی در سیستم حسابداری. در این موارد، شجاعت اخلاقی و انجام کارهای درست به هر قیمتی به حفظ صحت و سلامت سازمان کمک می‌کند. بنابراین، رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی، با توجه به شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، می‌تواند به بهبود کیفیت ارائه خدمات حسابرسی منجر شود و باعث افزایش اعتماد عمو و قدرت رقابتی سازمان‌ها در بازار شود. همچنین، این رابطه کاری می‌تواند بهبود روابط داخلی سازمان و افزایش همکاری و تعامل بین بخش‌ها منجر شود. برای اینکه حسابرسان داخلی بتوانند شجاعت اخلاقی خود را در انجام وظایف حسابرسی به نمایش بگذارند، باید به عنوان حرفه‌ای خودآگاه، بازنگری مستمری بر روی رفتارهای خود انجام دهند و در صورت لزوم، بهبود آن‌ها را انجام دهند. همچنین، آموزش و پرورش حسابرسان داخلی در زمینه اصول حسابرسی، الزامات قانونی و اخلاقیات حرفه‌ای، می‌تواند به افزایش شجاعت اخلاقی آن‌ها کمک کند. در نتیجه، رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، به عنوان یکی از عوامل مهم در بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش قدرت رقابتی سازمان‌ها در بازار، تأثیر بسزایی دارد و باید به این نکته توجه شود که هرچه شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی در سازمان بیشتر باشد، کیفیت خدمات حسابرسی نیز بهبود پیدا می‌کند.

با توجه به نتایج به دست آمده پیشنهادهایی برای انجام پژوهش‌های آتی ارائه می‌شود. در ابتدا به پژوهش‌گران پیشنهاد می‌شود با بررسی پژوهش‌های انجام شده در شهرها و موسسات دیگر، سایر عوامل را شناسایی و اولویت‌بندی کنند و به بررسی تأثیر آنها بپردازند. البته ضرورت دارد پژوهش‌های بیشتری برای بررسی تأثیر دیگر عوامل داخلی و برون سازمانی (مانند احساس گناه، صفات مثبت، هویت اجتماعی و قوانین گروهی) انجام شود. یک موضوع جالب دیگر برای پژوهش‌های آینده، تأثیر آموزش اخلاق تجارت بر کارآیی اخلاقی، معناداری اخلاقی و شجاعت اخلاقی است. برای بهبود رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و افزایش شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، می‌توان پیشنهادهای کاربردی زیر را در نظر گرفت:

۱. توسعه الگوهای حرفه‌ای: سازمان‌ها می‌توانند با توسعه الگوهای حرفه‌ای برای حسابرسی، بهبود کیفیت خدمات حسابرسی و افزایش شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی و برون سازمانی کمک کنند.
۲. آموزش و پرورش: سازمان‌ها باید حسابرسان داخلی و برون سازمانی را با آموزش‌های لازم در زمینه اصول حسابرسی، الزامات قانونی و اخلاقیات حرفه‌ای، برای افزایش شجاعت اخلاقی آن‌ها آماده کنند.

۳. ارزیابی عملکرد حسابرسان: سازمان‌ها باید عملکرد حسابرسان داخلی و برون سازمانی را به طور مستمر ارزیابی کرده و در صورت لزوم، تصمیمات مناسبی برای بهبود عملکرد آن‌ها اتخاذ کنند.
۴. اعتقاد به ارزش‌های اخلاقی: سازمان‌ها باید به ارزش‌های اخلاقی پایبند باشند و در مواجهه با تصمیمات دشوار، همواره با رعایت این ارزش‌ها عمل کنند.
۵. توجه به رفتارهای نامطلوب: سازمان‌ها باید در مورد رفتارهای نامطلوب حسابرسان داخلی و برون سازمانی هشدار دهند و در صورت لزوم، تصمیمات لازم را اتخاذ کنند.
۶. ایجاد فضای ارتباطی باز: سازمان‌ها باید فضای ارتباطی باز و شفاف برای حسابرسان داخلی و برون سازمانی فراهم کنند تا بتوانند به طور مستقیم و با آسانی با یکدیگر ارتباط برقرار کنند و مشکلات و نیازهای خود را به اشتراک بگذارند.
۷. توجه به سطح شفافیت: سازمان‌ها باید در سطح شفافیت خود دقت کنند و تلاش کنند تا سطح شفافیت درون سازمان را به حداکثر برسانند تا اخلاقیات حرفه‌ای و ارزش‌های اخلاقی به طور کامل رعایت شود.

منابع

- 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.
- 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.
- Chambers, A. D., & Odar, M. 2015. A new vision for internal audit, *Managerial Auditing Journal*, 30(1): 34-55.
- 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.
- Khelil, I., Akrou, 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.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H, (2016), Audit committee-internal audit interaction and moral courage, *Managerial Auditing Journal*, 31(4-5): 403-433.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H, (2017), Chief audit executive perceptions of drivers of moral courage: Tunisian evidence, *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 14(4): 246-267.
- Comer, D. R., & Schwartz, M, (2017), Highlighting moral courage in the business ethics course, *Journal of Business Ethics*, 146(4): 703-724.
- 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.
- 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.

ردیف	پرسشنامه مقاله رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و برون سازمانی و شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی	کاملاً موافقم	مواقفم	نظری ندارم	مخالقم	کاملاً مخالفم
	صدافت و درستکاری حسابرسان داخلی					
۱	اعتقاد به مالکیت خداوند و روز معاد با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۲	داشتن آرامش در محیط کار بدون آنکه تحت تاثیر فشار های مختلف باشد با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۳	صادق بودن حسابرس و پایبندی به اصول و باورهای خود با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۴	پایبندی حسابرس به تعهدات قرارداد حسابرسی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۵	مراقبت حسابرس از امضای گزارشات حاوی اطلاعات تحریف شد با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۶	برخوداری از روحیه کار جمعی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۷	صبور بودن حسابرس در مواجهه با مسائل و توانایی وی در حل مشکلات پیش رو با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۸	الگوی مناسب برای همکاران با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۹	نپذیرفتن هر گونه پیشنهاد، هدیه و دیگر مواردی که صدافت و درستکاری حسابرس را خدشه دار کند با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۱۰	ارائه نظرات و قضاوت حرفه ای شفاف و صادقانه بدون لحاظ محتوای منفی یا مثبت آن با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
۱۱	توانایی برخورد عادلانه با افراد، انعطاف پذیری در پذیرش اشتباهات و رفتار منصفانه با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.					
	شجاعت استقلال و بی طرفی حسابرس داخلی					

۱۲	استقلال ظاهری و واقعی حسابرس در عملکرد با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۱۳	عدم عضویت حسابرس در هیات مدیره سازمانی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۱۴	نداشتن رابطه‌ی مالی مستقیم و یا غیر مستقیم با اهمیت با سازمان مورد حسابرسی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۱۵	نداشتن تضاد منافع و تحت تاثیر قرار نگرفتن قضاوت او از سوی دیگران با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۱۶	عدم وابستگی مالی حسابرس به سازمانی که حسابرسی آنرا به عهده دارد با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۱۷	حق الزحمه حسابرس منوط به دست یابی به نتیجه خاص با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
شجاعت در صلاحیت حرفه ای حسابرس داخلی					
۱۸	برخورداری حسابرس از ویژگی‌های علمی و تجربی بالا و بهره مندی از آموزش‌های ضمن خدمت و اخذ مدارک حرفه‌ای با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۱۹	قبول نکردن وظایفی که حسابرس مهارت و تخصص آن را ندارد با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۲۰	انجام کار در راستای اخلاق حرفه ای و قوانین و استانداردها با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۲۱	برنامه ریزی یکپارچه وظایف حرفه ای و برخورداری از یک سیستم کنترل کیفیت مناسب با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				
۲۲	به دست آوردن شواهد کافی و قابل اعتماد حسابرس برای انجام وظایف حرفه ای با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.				

					تجزیه و تحلیل دقیق و کامل از گزارش تهیه شده توسط مدیریت با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.	۲۳
شجاعت در رفتار حرفه ای حسابرس داخلی						
					تعهد حسابرس به رعایت قواعد اخلاقی و استانداردهای حاکم بر حرفه ای حسابرسی با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.	۲۴
					پرسش از حسابرس قبلی در ارتباط با تغییر او با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.	۲۵
					اجتناب حسابرس از هر گونه رفتاری که موجب بدنام شدن حرفه شود با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.	۲۶
					عدم تبلیغات مغایر با جایگاه حرفه در جامعه با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.	۲۷
					مراقبت حرفه ای برای انجام وظایف حرفه ای با حداکثر توان با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.	۲۸
تعهد حسابرس داخلی به رازداری						
					محرمانه تلقی کردن اطلاعات کاری توسط حسابرس و ارائه گزارشات حسابرسی تنها به افراد مسئول با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.	۲۹
					عدم انتشار اطلاعات حسابرسی به خارج از شرکت توسط حسابرس و یا استفاده شخصی از آن با ارتباط کاری با حسابرسان برون سازمانی بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی تاثیرگذار است.	۳۰

Investigating the working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors

Zohra Hajiha*¹ | Abdullah Abdi Baraftabi²

Abstract

The purpose of this research is the working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors. This research is practical according to the method of collecting descriptive-survey data and in terms of purpose. The statistical population in this research is the internal auditors who are members of the Iranian Internal Auditors Association, whose number was 3500 in 1402. The research sample was determined using Cochran's formula, and a random method was used to select the members of the sample. The nature of research about the working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors can be descriptive-analytical. In this type of research, first the desired concepts are examined comprehensively and then the relationship between these variables is examined using different statistical methods. The data collection tool was a standard questionnaire that was distributed among 370 internal auditors who are members of the Internal Auditors Association and finally 335 questionnaires were collected.

Keywords: Audit quality, internal auditors, external auditors, working relationships, auditor independence, moral courage, fraud.

¹ Professor of Accounting Department, Tehran East Branch, Islamic Azad University, Tehran, Iran

² Corresponding: PhD student, Department of Accounting, Islamic Azad University, Kish International Branch, Kish Island, Iran/ A.abdi1362@yahoo.com