



## Investigating the moderating role of ethical culture on the relationship between the efficiency of internal audit performance and the effectiveness of internal controls in listed companies under the Shasta group

Mansour Ali Rahimi Bagh Abrishmi<sup>1</sup> , Pouria Pourjam<sup>2</sup> 

1. Corresponding author, Department of Accounting and Auditing, Faculty of Management and Financial Sciences, Khatam University, Tehran, Iran. E-mail: [mali\\_rahimi2000@yahoo.co.uk](mailto:mali_rahimi2000@yahoo.co.uk)
2. Department of Accounting and Auditing, Faculty of Management and Financial Sciences, Khatam University, Tehran, Iran. E-mail: [Pouria\\_pourjam@yahoo.com](mailto:Pouria_pourjam@yahoo.com)

### Article Info

**Article type:**  
Research Article

**Article history:**  
Received 23 August 2025  
Received in revised form 23 September 2025  
Accepted 22 November 2025  
Available online 22 December 2025

**Keywords:**  
Internal audit performance effectiveness,  
internal controls,  
characteristics of ethical culture.

### ABSTRACT

**Objective:** The present study aims to investigate the moderating role of ethical culture characteristics on the relationship between internal audit performance efficiency and internal control effectiveness. The statistical population of the study was the internal audit team of listed and over-the-counter companies in the Shasta Group. Based on the Cochran formula, 96 people were selected as a sample, and the questionnaire was distributed among them using simple random sampling.

**Method:** The data collection tool in this study is a questionnaire with a five-choice Likert scale, whose reliability was confirmed through the Cronbach's alpha test, and its validity through content validity and confirmatory factor analysis, and SMART-PLS software was used to analyze the data.

**Findings:** The results of data analysis show that the relationship between the quality of internal controls and internal audit effectiveness is positive and significant, the relationship between auditor independence and internal control quality is positive and significant, and the relationship between management support and internal control quality is positive and significant. The findings also show that ethical culture moderates the relationship between the quality of internal controls and the effectiveness of internal auditing.

**Conclusion:** In general, the results indicate the following points: strong internal controls provide an environment in which internal auditing can operate more effectively and achieve better results, the presence of independent auditors encourages management to continuously seek to improve its internal controls, because they know that the auditors will report any weaknesses or deficiencies. All of these factors lead to improving the quality of internal controls in the organization. Management support is a key factor in establishing and maintaining effective internal controls, as it provides the necessary culture and resources for the proper functioning of controls. Interaction with independent auditors allows for a more comprehensive and detailed assessment of internal controls and helps the organization to ensure the effectiveness of controls and, if necessary, take appropriate corrective actions, which ultimately leads to improved financial reporting quality and overall performance of the organization. Organizations should simultaneously focus on improving the quality of internal controls and strengthening their ethical culture to ensure maximum effectiveness of internal audit. Internal audit can more effectively identify, assess, and manage risks, as well as provide suggestions for improving processes and controls. Ultimately, this leads to improved overall organizational performance and increased credibility of financial reporting.

**Cite this article:** Rahimi Bagh Abrishmi, M., Pourjam, P., (2025). Investigating the moderating role of ethical culture on the relationship between internal audit performance efficiency and internal controls effectiveness in listed companies under the Shasta Group. *Accounting and Auditing Research in Operations and Performance*, 5(4), 118-146.



---

---

## Introduction

Increasing demands for accountability and transparency have significantly intensified the importance of corporate governance mechanisms. Among these mechanisms, internal auditing plays a critical role in enhancing organizational transparency, risk management, fraud prevention, and the effectiveness of internal control systems. Internal auditing serves as an independent and objective assurance and consulting function designed to add value and improve an organization's operations by systematically evaluating risk management, control, and governance processes.

The effectiveness of internal controls is one of the most fundamental pillars of sound corporate governance. Effective internal control systems ensure the reliability of financial reporting, safeguard organizational assets, promote operational efficiency, and ensure compliance with laws and regulations. However, the effectiveness of internal controls is not achieved solely through formal rules and procedures; rather, it is highly dependent on the quality and efficiency of internal audit performance. An efficient internal audit function can identify control weaknesses, assess risks, and provide constructive recommendations to management, thereby strengthening the internal control environment.

Prior studies indicate that the efficiency of internal audit performance significantly influences the effectiveness of internal controls. When internal audit units operate efficiently by optimally using resources, producing timely and reliable reports, and focusing on high-risk areas, they contribute to reducing errors, fraud, and inefficiencies. Conversely, weak internal audit performance may undermine the effectiveness of even well-designed control systems.

Nevertheless, recent literature suggests that the relationship between internal audit performance efficiency and internal control effectiveness is not purely direct or mechanical. This relationship may be influenced by various organizational and contextual factors. One of the most important yet underexplored factors in this regard is ethical culture. Ethical culture refers to the shared values, beliefs, norms, and behavioral expectations that guide decision-making and actions within an organization. A strong ethical culture fosters integrity, transparency, accountability, and adherence to organizational policies and professional standards.

In organizations characterized by a strong ethical culture, employees and managers are more likely to comply with internal controls, cooperate with internal auditors, report irregularities, and accept audit recommendations. In contrast, in organizations with weak ethical cultures, even highly efficient internal audit functions may face resistance, concealment of information, and circumvention of controls, thereby reducing the overall effectiveness of internal controls.

Although numerous studies have examined the determinants of internal audit effectiveness such as auditor independence, management support, and cooperation between internal and external auditors, limited attention has been paid to the moderating role of ethical culture in the relationship between internal audit performance efficiency and internal control effectiveness, particularly in emerging markets. Therefore, this study aims to address this research gap by investigating the moderating effect of ethical culture on the relationship between internal audit

performance efficiency and internal control effectiveness in listed and over-the-counter companies affiliated with the Social Security Investment Company (Shasta) in Iran.

## **Method**

This study is applied in terms of purpose and descriptive–correlational in nature, employing a structural equation modeling (SEM) approach to test the proposed research model. The statistical population consists of internal audit team members working in listed and over-the-counter companies affiliated with Shasta. The total population included 128 internal auditors. Using Cochran’s formula and a 95% confidence level, a sample size of 96 respondents was determined. Participants were selected using simple random sampling.

Data were collected through a structured questionnaire designed based on prior empirical studies and professional standards. The questionnaire employed a five-point Likert scale ranging from “strongly disagree” to “strongly agree” and measured the following constructs: internal audit performance efficiency, internal control effectiveness, ethical culture, auditor independence, management support, and interaction between internal and external auditors.

Content validity was assessed through expert reviews by academics and professionals in accounting and auditing. Construct validity was examined using confirmatory factor analysis, while reliability was evaluated using Cronbach’s alpha and composite reliability indices. All constructs demonstrated acceptable levels of reliability and validity.

Data analysis was conducted using Smart PLS software. The analysis proceeded in two main stages. First, the measurement model was evaluated by examining factor loadings, convergent validity (average variance extracted), and discriminant validity. Second, the structural model was assessed to test the hypothesized relationships among variables, including direct effects, the moderating role of ethical culture, and the mediating role of internal audit performance efficiency. The significance of path coefficients was evaluated using the bootstrapping method and t-statistics.

## **Results**

Descriptive statistics indicated that the mean values of the main study variables were above the midpoint of the measurement scale, suggesting a relatively favorable condition of internal audit practices, internal controls, and ethical culture in the surveyed organizations. The results of the measurement model assessment confirmed that all factor loadings exceeded the recommended threshold, and both convergent validity and reliability criteria were satisfactorily met.

The structural model results revealed that internal audit performance efficiency has a positive and statistically significant effect on internal control effectiveness. This finding indicates that more efficient internal audit functions contribute directly to stronger and more effective internal control systems. Efficient internal auditors are better able to identify weaknesses, assess risks, and provide actionable recommendations, thereby enhancing control effectiveness.

Furthermore, the results showed that auditor independence, management support, and interaction between internal and external auditors all have positive and significant effects on

internal audit performance efficiency. These findings suggest that when internal auditors operate independently, receive adequate support and resources from top management, and maintain constructive cooperation with external auditors, their performance efficiency improves significantly.

One of the key contributions of this study is the confirmation of the moderating role of ethical culture. The results demonstrated that ethical culture positively moderates the relationship between internal audit performance efficiency and internal control effectiveness. Specifically, in organizations with higher levels of ethical culture, the positive impact of internal audit performance efficiency on internal control effectiveness is significantly stronger. This implies that ethical culture acts as a reinforcing mechanism that enhances the effectiveness of internal audit activities.

Additionally, mediation analysis revealed that internal audit performance efficiency mediates the relationship between auditor independence and management support with internal control effectiveness. However, the mediating role of internal audit performance efficiency in the relationship between interaction with external auditors and internal control effectiveness was not statistically significant.

## **Conclusions**

The findings of this study highlight that internal audit effectiveness cannot be fully understood without considering the broader organizational context in which it operates. While efficient internal audit performance plays a vital role in enhancing internal control effectiveness, this relationship is significantly influenced by the ethical culture of the organization.

The results underscore that strong ethical culture strengthens the impact of internal audit efficiency on internal control effectiveness by fostering transparency, integrity, and cooperation across organizational levels. Ethical culture serves as an essential foundation that aligns individual behavior with organizational objectives and control mechanisms.

From a practical perspective, the findings suggest that organizations should simultaneously invest in improving internal audit performance and cultivating a strong ethical culture. Strengthening auditor independence, ensuring continuous management support, and encouraging effective interaction between internal and external auditors are necessary but not sufficient conditions. Without a supportive ethical environment, the potential benefits of internal audit efficiency may not be fully realized.

For policymakers, boards of directors, and audit committees, the study emphasizes the importance of integrating ethical considerations into governance frameworks. Promoting ethical leadership, enforcing compliance with organizational rules, and establishing clear consequences for unethical behavior can significantly enhance the effectiveness of internal controls.

Finally, this study contributes to the existing literature by providing empirical evidence on the moderating role of ethical culture in an emerging market context. Future research may extend this work by employing longitudinal designs, mixed-method approaches, or examining

the influence of technological advancements such as data analytics and artificial intelligence on internal audit effectiveness and ethical behavior within organizations.

***Author Contributions***

All authors contributed equally to the conceptualization of the article and writing of the original and subsequent drafts.

***Data Availability Statement***

“Not applicable”

***Acknowledgements***

The authors would like to thank all participants in the present study.

***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.

***Conflict of Interest***

authors declare no conflict of interest.



## رسی نقش تعدیل‌گر فرهنگ اخلاقی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابداری داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های بورسی و فرابورسی زیر مجموعه شستا

منصور علی رحیمی باغ ابریشمی<sup>۱</sup>، و پوریا پورجم<sup>۲</sup>

۱. نویسنده مسئول، گروه حسابداری و حسابرسی، دانشکده مدیریت و علوم مالی، دانشگاه خاتم، تهران، ایران. رایانامه: [mali\\_rahimi2000@yahoo.co.uk](mailto:mali_rahimi2000@yahoo.co.uk)

۲. گروه حسابداری و مالی، دانشکده مدیریت و حسابداری، مؤسسه آموزش عالی ارشاد دماوند، تهران، ایران. رایانامه: [Pouria\\_pourjam@yahoo.com](mailto:Pouria_pourjam@yahoo.com)

### چکیده

### اطلاعات مقاله

**هدف:** پژوهش حاضر به بررسی نقش تعدیل‌گر ویژگی‌های فرهنگ اخلاقی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابداری داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی است.

نوع مقاله: مقاله پژوهشی

**روش:** پژوهش حاضر از منظر هدف کاربردی و از منظر روش و ماهیت توصیفی همبستگی است. جامعه آماری پژوهش تیم حسابداری داخلی شرکت‌های بورسی و فرابورسی زیر مجموعه شستا بوده است. بر اساس فرمول کوکران تعداد ۹۶ نفر به عنوان نمونه انتخاب و به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده پرسشنامه در میان آن‌ها توزیع شد. ابزار گردآوری داده‌ها در این پژوهش، پرسشنامه با طیف پنج گزینه‌ای لیکرت است که پایایی آن از طریق آزمون آلفای کرونباخ و روایی آن از طریق روایی محتوا و تحلیل عاملی تأییدی مورد تأیید قرار گرفت و جهت تجزیه و تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار SMART-PLS استفاده شد.

تاریخ دریافت:

۱۴۰۴/۰۶/۰۱

تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۷/۰۱

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۹/۰۱

تاریخ انتشار: ۱۴۰۴/۱۰/۰۱

**یافته‌ها:** نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل داده‌ها نشان می‌دهد: فرهنگ اخلاقی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابداری داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس و فرابورس زیر مجموعه شستا نقش تعدیل‌گر دارد.

کلیدواژه‌ها:

کارایی عملکرد حسابداری داخلی، کنترل‌های داخلی، ویژگی‌های فرهنگ اخلاقی.

**نتیجه‌گیری:** به طور کلی نتایج بیان‌کننده این نکات است: کنترل‌های داخلی قوی محیطی را فراهم می‌آورند که حسابداری داخلی می‌تواند در آن به طور مؤثرتری عمل کرده و به نتایج بهتری دست یابد، همچنین حضور حسابرسان مستقل، مدیریت را تشویق می‌کند تا به طور مستمر به دنبال بهبود کنترل‌های داخلی خود باشد، زیرا می‌داند که هرگونه ضعف یا کاستی توسط این حسابرسان به سهامداران گزارش خواهد شد. این عوامل همگی به ارتقای کیفیت کنترل‌های داخلی در سازمان منجر می‌شوند. حمایت مدیریت یک عامل کلیدی در ایجاد و حفظ کنترل‌های داخلی مؤثر است، زیرا فرهنگ و منابع لازم برای عملکرد صحیح کنترل‌ها را فراهم می‌کند. تعامل با حسابرسان مستقل، امکان ارزیابی جامع‌تر و دقیق‌تر کنترل‌های داخلی را فراهم کرده و به سازمان کمک می‌کند تا از اثربخشی کنترل‌ها اطمینان حاصل کرده و در صورت نیاز، اقدامات اصلاحی مناسب را انجام دهد، که در نهایت منجر به بهبود کیفیت گزارشگری مالی و عملکرد کلی سازمان می‌شود. سازمان‌ها باید به طور همزمان بر بهبود کیفیت کنترل‌های داخلی و تقویت فرهنگ اخلاقی خود تمرکز کنند تا از حداکثر اثربخشی حسابداری داخلی اطمینان حاصل کنند. حسابداری داخلی می‌تواند به طور مؤثرتری ریسک‌ها را شناسایی، ارزیابی و مدیریت کند. همچنین پیشنهاداتی برای بهبود فرآیندها و کنترل‌ها ارائه دهد. در نهایت، این امر منجر به بهبود عملکرد کلی سازمان و افزایش اعتبار گزارشگری مالی می‌شود.

**استناد:** رحیمی باغ ابریشمی، منصور علی و پورجم، پوریا (۱۴۰۴). بررسی نقش تعدیل‌گر فرهنگ اخلاقی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابداری داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی در شرکت‌های بورسی و فرابورسی زیر مجموعه شستا. *پژوهش‌های حسابداری و حسابرسی عملیاتی و عملکرد*، ۵ (۴)، ۱۲۱-۱۴۶.





## مقدمه

اهمیت واحد حسابرسی داخلی برای ساختار حاکمیتی سازمان به طور وسیعی مورد پذیرش می‌باشد (هیئت نظارت عمومی<sup>۱</sup>، ۱۹۹۴). حسابرسی داخلی، فرآیندی است که به ارزیابی و بهبود فعالیت‌های سازمانی کمک می‌کند تا اطمینان حاصل شود که اهداف و سیاست‌های سازمان به درستی دنبال می‌شوند. این وظیفه، به شناسایی ضعف‌های کنترلی، عدم تطابق‌های بالقوه و زمینه‌های بهبود کمک می‌کند (بطاینه و الرجوب<sup>۲</sup>، ۲۰۲۳). در این بین، اثربخشی کنترل‌های داخلی به کارایی واحد حسابرسی داخلی در شناسایی، تحلیل و گزارش‌دهی مشکلات و نقاط ضعف کنترلی بستگی دارد. این کارایی می‌تواند شامل مواردی مانند کیفیت بررسی‌ها، میزان دقت و جامعیت گزارش‌ها و سرعت پاسخ به مشکلات باشد (سلیمان و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲). به طور کلی، کنترل‌های داخلی به فرآیندها و سیاست‌هایی اطلاق می‌شود که به منظور اطمینان از اعتبار اطلاعات مالی، حفاظت از دارایی‌ها و رعایت قوانین و مقررات طراحی شده‌اند. این کنترل‌ها باید به گونه‌ای باشند که از خطرات و اشتباهات، جلوگیری و به بهبود کارایی و اثربخشی سازمان کمک کنند. یکی از عواملی که به نظر می‌رسد در اثربخشی کنترل‌های داخلی نقش داشته باشد، میزان کارایی وظیفه حسابرسی داخلی است (شاه و همکاران<sup>۴</sup>، ۲۰۲۳).

عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی می‌تواند به شناسایی نقاط ضعف در کنترل‌های داخلی کمک کرده و پیشنهادهایی برای بهبود ارائه دهد که باعث تقویت کنترل‌های داخلی و افزایش توانایی سازمان در پیشگیری از تقلب، خطا و نقض‌های قانونی شود (جوشی<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱). با تقویت کنترل‌های داخلی از طریق عملکرد مؤثر حسابرسی داخلی، سازمان می‌تواند به کاهش ریسک‌ها، افزایش دقت اطلاعات مالی و بهبود عملکرد کلی خود دست یابد. در مجموع، کارایی حسابرسی داخلی به طور مستقیم بر بهبود و اثربخشی کنترل‌های داخلی تأثیر می‌گذارد و می‌تواند به ارتقای کارایی و سلامت مالی سازمان کمک کند (فاطمه و عین‌البین<sup>۶</sup>، ۲۰۲۲). علاوه بر این، از آنجایی که اهداف عملکرد حسابرسی با وظایف کمیته حسابرسی برای نظارت بر گزارشگری مالی همسو است، حسابرسی داخلی به عملکرد و عملیات کارآمد کمیته حسابرسی نیز کمک می‌کند (فاطمه و عین‌البین، ۲۰۲۲؛ گودوین و یو<sup>۷</sup>، ۲۰۰۳). به طور کلی، حسابرسی داخلی به تقویت فرآیندهای حاکمیت شرکتی کمک می‌کند (کولیر و گرگوری<sup>۸</sup>، ۱۹۹۶؛ گودوین، ۲۰۰۳).

شاه و همکاران (۲۰۲۳)، عقیده دارند ویژگی‌های فرهنگ اخلاقی در رابطه بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی، نقش تعدیل‌گری دارد. فرهنگ اخلاقی سازمانی، به مجموعه‌ای از ارزش‌ها، باورها و اصول اخلاقی اطلاق می‌شود که رفتارها و تصمیم‌گیری‌های کارکنان و مدیران را هدایت می‌کند. این فرهنگ می‌تواند تأثیر زیادی بر نحوه اجرای فعالیت‌های سازمانی، از جمله حسابرسی داخلی و کنترل‌های داخلی داشته باشد (والتر و گواندارو<sup>۹</sup>، ۲۰۱۲). فرهنگ اخلاقی قوی می‌تواند منجر به بهبود عملکرد حسابرسی داخلی و افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی شود، این تأثیرات مثبت به افزایش شفافیت، اعتماد و هماهنگی در سازمان منجر می‌شود. در صورت ضعف فرهنگ اخلاقی، ممکن است حتی کارایی بالای حسابرسی داخلی نیز نتواند به طور مؤثر به بهبود بخش کنترل‌های داخلی کمک کند. این وضعیت می‌تواند منجر به بروز مشکلات و ناکامی در تأمین اهداف کنترل‌های داخلی شود (فام و نگوین<sup>۱۰</sup>، ۲۰۲۱).

مطالعات قبلی، ارزش حسابرسی داخلی در یک شرکت را تأیید می‌کنند. با این حال، مرور سوابق پژوهشی در این حوزه نشان می‌دهد که مطالعه بر روی عوامل مرتبط با اثربخشی کنترل‌های داخلی قابلیت پژوهش بیشتر دارد. ضمن اینکه مطالعه‌ای که نقش فرهنگ اخلاقی را به عنوان عامل تعدیل‌کننده بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی، مورد بررسی

1. Public Oversight Board

2. Bataineh & Alrjoub

3. Sulaiman et al.

4. Shah et al.

5. Joshi

6. Fatimah & Ainulyaqin

7. Goodwin & Yeo

8. Collier & Gregory

9. Walter & Guandaru

10. Pham & Nguyen

قرار دهد، مشاهده نشده است یا کمتر مورد بررسی قرار گرفته است. از این رو، گمان می‌رود برای پاسخگویی به نیاز رو به گسترش ذینفعان و مدیران برای افزایش شفافیت و کیفیت حسابرسی داخلی شرکت‌ها، مطالعات بیشتری برای درک جنبه‌های متعدد حسابرسی داخلی مورد نیاز است. اگرچه مطالعات متعددی در مورد ویژگی‌های مهم حسابرسی داخلی، از جمله شایستگی، اندازه، استقلال، پشتیبانی مدیریت و مشارکت حساب‌رسان مستقل و تأثیرات آن‌ها بر کارایی عملکرد حسابرسی و عملکرد تجاری انجام شده، اما در مطالعه حاضر، فرض بر این است که ویژگی‌های فرهنگ اخلاقی باعث تعدیل رابطه بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌شود.

انتظار می‌رود یافته‌های این پژوهش بتواند برای ذینفعان مختلف از جمله مدیران شرکت‌ها، حساب‌رسان داخلی، نهادهای نظارتی و دانشگاهیان مفید باشد. بنابراین، مقاله حاضر تلاش می‌کند در طی فرآیند پژوهش، به این موضوع پرداخته و فرض می‌کند که کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی مرتبط بوده و ویژگی‌های فرهنگ اخلاقی بر این ارتباط اثر تعدیل کننده دارد. هدف اصلی این مقاله، کمک به تکمیل پژوهش‌هایی در ادبیات موجود و سپس فراهم کردن فرصتی برای پژوهشگران بعدی به منظور بررسی کامل رابطه مذکور می‌باشد.

## مبانی نظری و توسعه فرضیه‌های پژوهش

### کارایی عملکرد حسابرسی داخلی

حسابرسی، یکی از حرفه‌های مورد نیاز جامعه امروزی است که نقش بسیار مهمی را در مدیریت سازمان‌ها ایفا می‌نماید. حسابرسی در ابتدا به عنوان فعالیتی بزرگ، گوناگون و خودآگاه در دهه ۱۹۷۰ ایجاد شد (لوهاسر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۳). کارایی عملکرد حسابرسی داخلی، به توانایی واحد حسابرسی داخلی در دستیابی به اهداف خود با استفاده بهینه از منابع (مانند زمان، بودجه و نیروی انسانی) اشاره دارد. به عبارت دیگر، کارایی نشان می‌دهد که آیا واحد حسابرسی داخلی فعالیت‌های خود را به موقع، با حداقل هزینه و با استفاده مؤثر از منابع انجام می‌دهد یا خیر (جیو و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۲۰). نتایج پژوهش‌های اخیر، حاکی از آن است که کارایی عملکرد حسابرسی داخلی، نقش بسیار مهمی در فعالیت‌های شرکت ایفا می‌نماید (شاه و همکاران، ۲۰۲۳). به عبارتی، هرچه یک سازمان، کنترل‌های داخلی قوی‌تر و کارآمدتری داشته باشد، حسابرسی داخلی آن نیز مؤثرتر خواهد بود. این موضوع، بدین دلیل است که کنترل‌های داخلی قوی، احتمال وقوع خطاها و تقلب را کاهش داده و به حساب‌رسان داخلی امکان می‌دهد تا بر حوزه‌های با ریسک بالاتر تمرکز کنند. همچنین، وجود کنترل‌های داخلی مناسب، سیستم‌های اطلاعاتی قابل اعتمادی ایجاد می‌کند که حساب‌رسان می‌توانند برای ارزیابی ریسک‌ها از آن‌ها استفاده کنند (سلیمان و همکاران، ۲۰۲۲).

### اثربخشی کنترل‌های داخلی

اثربخشی کنترل‌های داخلی، به میزان موفقیت سیستم کنترل‌های داخلی یک سازمان در دستیابی به اهداف تعیین شده آن، اشاره دارد. این اهداف معمولاً در سه دسته‌بندی اصلی قرار می‌گیرند:

- اثربخشی و کارایی عملیات: اطمینان از اینکه فعالیت‌های سازمان به صورت منظم، کارآمد و با حداقل اتلاف منابع انجام می‌شوند.
- قابلیت اتکای گزارشگری مالی: اطمینان از اینکه اطلاعات مالی سازمان دقیق، قابل اعتماد و مطابق با استانداردهای مرتبط، تهیه و ارائه می‌شوند.
- رعایت قوانین و مقررات: اطمینان از اینکه سازمان در تمام فعالیت‌های خود از قوانین، مقررات و سیاست‌های داخلی پیروی می‌کند.

به عبارت دیگر، سیستم کنترل‌های داخلی اثربخش، اطمینان معقولی را فراهم می‌کند که سازمان به اهداف خود دست خواهد

<sup>۱</sup>. Lohwasser & et al.

<sup>۲</sup>. Jiu et al.

یافت و ریسک‌های مرتبط با دستیابی به این اهداف به طور مناسب مدیریت می‌شوند (حقیقت شهرستانی و همکاران، ۱۴۰۰). اثربخشی کنترل‌های داخلی تحت تأثیر عوامل متعددی قرار دارد، برخی از این عوامل و فعالیت‌های مرتبط با آن‌ها به شرح زیرند:

- محیط کنترلی: که شامل فرهنگ اخلاقی و یکپارچگی سازمان، نگرش و عملکرد مدیریت ارشد، ساختار سازمانی، تفویض اختیار و مسئولیت و سیاست‌های منابع انسانی می‌باشد.
- ارزیابی ریسک: که دربرگیرنده فرآیندهای سازمان برای شناسایی و تحلیل ریسک‌های مرتبط با دستیابی به اهداف و تصمیم‌گیری در مورد نحوه مدیریت آن‌ها است.
- فعالیت‌های کنترلی: که به سیاست‌ها و رویه‌هایی مانند تفکیک وظایف، مجوزدهی، مغایرت‌گیری و کنترل‌های فیزیکی می‌پردازد و برای اطمینان از اجرای دستورات مدیریت و کاهش ریسک‌ها در سطوح مختلف سازمان اعمال می‌شوند.
- اطلاعات و ارتباطات: سیستم‌های اطلاعاتی مرتبط و جریان مؤثر اطلاعات در سراسر سازمان که امکان تصمیم‌گیری آگاهانه و انجام مسئولیت‌ها را فراهم می‌کند.
- فعالیت‌های نظارتی: که فرآیندهای مستمر یا دوره‌ای برای ارزیابی کیفیت عملکرد سیستم کنترل‌های داخلی و انجام اقدامات اصلاحی لازم را مورد ارزیابی قرار می‌دهد.

نتایج پژوهش‌های اخیر حاکی از آن است که عوامل مختلفی از قبیل استقلال حسابرس، حمایت مدیریت و تعامل حسابرس داخلی و مستقل بر اثربخشی کنترل‌های داخلی نقش دارند (شاه و همکاران، ۲۰۲۳). به عبارت دیگر، هرچه حسابرس، مستقل‌تر باشد، کیفیت کنترل‌های داخلی سازمان نیز بالاتر خواهد بود. این موضوع، از آنجا ناشی می‌شود که حسابرسان مستقل، به دلیل عدم وابستگی به مدیریت، قادر به ارزیابی بی‌طرفانه کنترل‌ها و ارائه توصیه‌های سازنده برای بهبود آن‌ها هستند (جوشی، ۲۰۲۱). همچنین، هرچه مدیریت یک سازمان حمایت بیشتری از کنترل‌های داخلی نشان دهد، کیفیت این کنترل‌ها نیز بالاتر خواهد بود، این حمایت شامل تخصیص منابع کافی برای طراحی و اجرای کنترل‌ها، ایجاد فرهنگ سازمانی که در آن، کنترل‌ها ارزشمند شمرده می‌شوند و نظارت فعالانه بر اثربخشی کنترل‌ها است (فام و نگوین، ۲۰۲۱). به‌طورکلی، هرچه همکاری و هماهنگی بین این دو گروه حسابرسی بیشتر و مؤثرتر باشد، کیفیت کنترل‌های داخلی سازمان نیز افزایش می‌یابد، این تعامل می‌تواند شامل تبادل اطلاعات، هماهنگی در برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی‌ها و بحث و تبادل نظر در مورد یافته‌ها و پیشنهادات بهبود باشد (شاه و همکاران، ۲۰۲۳).

### فرهنگ اخلاقی

واژه اخلاق، با استانداردهای مربوط به درست یا غلط بودن رفتارها سروکار دارد. جوامع نیز به علت داشتن ارزش‌ها، سنت‌ها و ایدئولوژی‌ها و گرایش‌های مختلف در اخلاقی دانستن یا ندانستن رفتارها، متفاوت هستند. در نتیجه، قضاوت‌های اخلاقی در جامعه‌ای نسبت به جامعه دیگر متفاوت است. در واقع، فرهنگ که از روابط اجتماعی در محیط‌های خاص ایجاد می‌شود، نقش مهمی در تصمیم‌ها و رفتارهای مورد پذیرش و اخلاقی دارد، صاحب‌نظران، قضاوت‌های نسبی اخلاقی را قضاوت‌های مربوط به مسائلی می‌دانند که بطور سنتی یا فرهنگی مورد پذیرش جامعه و یا خانواده هستند ولی معتقدند قضاوت‌های مطلق اخلاقی قضاوت‌هایی هستند که درستی یا نادرستی آن‌ها تنها به حقایق بستگی دارد که به مسئله مورد قضاوت مربوط می‌شود و نه به حقایق درباره موقعیتی فراتر از آن فرهنگ اخلاقی قوی در سازمان، تأثیر مثبت کیفیت کنترل‌های داخلی بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی را تقویت می‌کند، به این معنا که در سازمان‌هایی که فرهنگ اخلاقی بالایی دارند، رابطه بین کنترل‌های داخلی با کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، قوی‌تر خواهد بود (قائمی و همکاران، ۱۳۹۸). کنترل‌های داخلی با کیفیت، ریسک‌های تقلب و اشتباهات را کاهش داده و اطلاعات مالی قابل اعتماد را فراهم می‌کنند. با این حال، اثربخشی این کنترل‌ها به شدت به رفتار اخلاقی کارکنان وابسته است. در فرهنگ اخلاقی قوی، کارکنان به ارزش‌های اخلاقی پایبند بوده و تمایل بیشتری به

گزارش‌دهی مشکلات و نقض کنترل‌ها دارند. این موضوع، به بخش حسابرسی داخلی کمک می‌کند تا به طور مؤثرتری ریسک‌ها را شناسایی و ارزیابی کرده و کنترل‌های داخلی را بهبود بخشد (شاه و همکاران، ۲۰۲۳؛ جوشی، ۲۰۲۱).

### مطالعات خارجی

شاه و همکاران (۲۰۲۳)، به بررسی تأثیر استقلال، حمایت مدیریت و همکاری حسابرسان مستقل بر اثربخشی کنترل‌های داخلی پرداختند. همچنین اثر تعدیل‌کننده فرهنگ اخلاقی و اثر میانجی‌گری کنترل‌های داخلی، بین عوامل اصلی حسابرسی داخلی (استقلال، حمایت مدیریت و همکاری حسابرسان مستقل) و اثربخشی کنترل‌های داخلی در بخش خصوصی پاکستان را مورد بررسی قرار دادند. نتایج آن‌ها نشان داد که بین دو عامل حسابرسی داخلی (استقلال و همکاری حسابرسان مستقل) و کنترل‌های داخلی رابطه مثبت وجود دارد، در حالی که عامل سوم، حمایت مدیریت ارتباطی ندارد. علاوه بر این، یافته‌ها نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی هیچ اثر تعدیل‌کننده‌ای بر ارتباط بین سیستم کنترل داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی ندارد. به طور مشابه، کنترل‌های داخلی به طور مثبت اثر میانجی بر رابطه بین دو عامل حسابرسی داخلی (استقلال و همکاری حسابرسان مستقل) و اثربخشی حسابرسی داخلی دارد. علاوه بر این، ارزش استقلال و همکاری حسابرسان مستقل را در افزایش کارایی حسابرسی داخلی و عملکرد تجاری نشان می‌دهد.

کاواسه و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۲۱)، در پژوهشی به بررسی ارتباط میان ویژگی‌های نظام حاکمیت شرکتی، کیفیت حسابرسی و کیفیت گزارشگری مالی پرداختند. در این پژوهش، ویژگی‌های اندازه هیئت مدیره، استقلال آنان و عملکرد در نظر گرفته شد. نتایج آن‌ها نشان داد که تخصص هیئت مدیره و عملکرد هیئت مدیره به طور معناداری با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط دارند. همچنین، کیفیت حسابرسی با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط معناداری دارد، اما استقلال هیئت مدیره با کیفیت گزارشگری مالی ارتباط ندارد. چانگ و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۱۹)، در پژوهشی تحت عنوان تأثیر ویژگی‌های حسابرسان داخلی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی عملیاتی و رعایت بیان داشتند که یک تیم حسابرسان داخلی بزرگ‌تر می‌تواند عملکرد حسابرسی داخلی را هم برای انجام عملیات و هم برای رعایت افزایش دهد، همچنین سایر یافته‌های پژوهش نشان داد در حالی که صلاحیت حسابرسی داخلی با اثربخشی کنترل داخلی رعایت ارتباط مثبت دارد اما با کنترل‌های داخلی عملیاتی ارتباطی ندارد. نتایج یافته‌های آن‌ها موید این است که کنترل‌های داخلی عملیاتی و رعایت بر کیفیت گزارشگری مالی و موفقیت واحد تجاری اثرگذار است.

دسائی و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۷)، در پژوهشی تحت عنوان "ارزیابی حسابرسان مستقل از عملکرد حسابرسان داخلی بر مبنای یافته‌های تجربی" به بررسی روابط بین متغیرهای فوق پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها که با استفاده از رگرسیون چند متغیره انجام شده، نشان داد که از منظر حسابرسان مستقل کیفیت کار حسابرسان داخلی بر افزایش عملکرد بهینه شرکت‌ها تأثیر مثبت و مستقیمی خواهد داشت. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که از منظر حسابرسان مستقل، کیفیت کار حسابرسان داخلی بر افزایش نرخ رشد مثبت سودآوری شرکت‌ها تأثیر مثبت و مستقیمی خواهد داشت.

ویسر و استون<sup>۴</sup> (۲۰۱۵)، در پژوهشی تحت عنوان "تجزیه و تحلیل‌های الگوهای رایج مربوط به حسابرسی کنترل‌های داخلی" به بررسی روابط بین متغیرهای فوق با استفاده از روش آماری پانل دیتا پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که الگوهای حسابرسی از پیش تعیین شده مربوط به حسابرسان داخلی در بلندمدت باعث افزایش میزان اتکای حسابرسان مستقل بر این الگوها خواهد شد. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هرچقدر الگوهای حسابرسی در راستای افزایش جذب سودآوری شرکت‌ها باشند، به همان نسبت نیز کیفیت حسابرسی آن‌ها افزایش پیدا خواهد کرد.

دسانی و همکاران (۲۰۱۴)، در پژوهشی تحت عنوان "حسابرسی داخلی، الگوهای مدیریتی و حسابرسان مستقل" به بررسی روابط بین متغیرهای فوق با استفاده از روش آماری پانل دیتا پرداختند. نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که هرچقدر کیفیت کار

<sup>1</sup>. Kaawaase et al.

<sup>2</sup>. Chang et al.

<sup>3</sup>. Desai et al.

<sup>4</sup>. Weisner & Sutton

حسابرسان داخلی افزایش پیدا کند و از طرف دیگر، الگوهای مدیریت در راستای جذب سودآوری باشد، با ادغام این دو عامل در نهایت کیفیت کار حسابرسان مستقل افزایش پیدا خواهد کرد. همچنین، نتایج پژوهش آن‌ها نشان داد که با افزایش کیفیت کار حسابرسان مستقل، سودآوری و عملکرد شرکت‌ها در بلندمدت، نرخ رشد مثبتی را تجربه خواهد کرد.

### مطالعات داخلی

حقیقت و همکاران (۱۴۰۰)، به بررسی تأثیر اثربخشی کنترل‌های داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیر و حسابرس شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران طی سال‌های ۱۳۸۹ الی ۱۳۹۸ متشکل از ۱۱۴ شرکت پرداختند. به منظور اندازه‌گیری عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس از یک شاخص ترکیبی پنج عاملی با عنوان شاخص فاصله از صنعت استفاده شده است. نتایج آزمون فرضیه‌های پژوهش نشان داد که کیفیت گزارشگری مالی و اثربخشی کنترل‌های داخلی منجر به کاهش عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس می‌گردد. همچنین، تأثیر کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی مدیرحسابرس با وجود حسابرس داخلی اثر بخش تشدید می‌شود. یافته‌های پژوهش شواهدی از نقش نظارتی حسابرس داخلی بر فرایند گزارشگری مالی و کاهش عدم تقارن مدیر-حسابرس فراهم می‌کند.

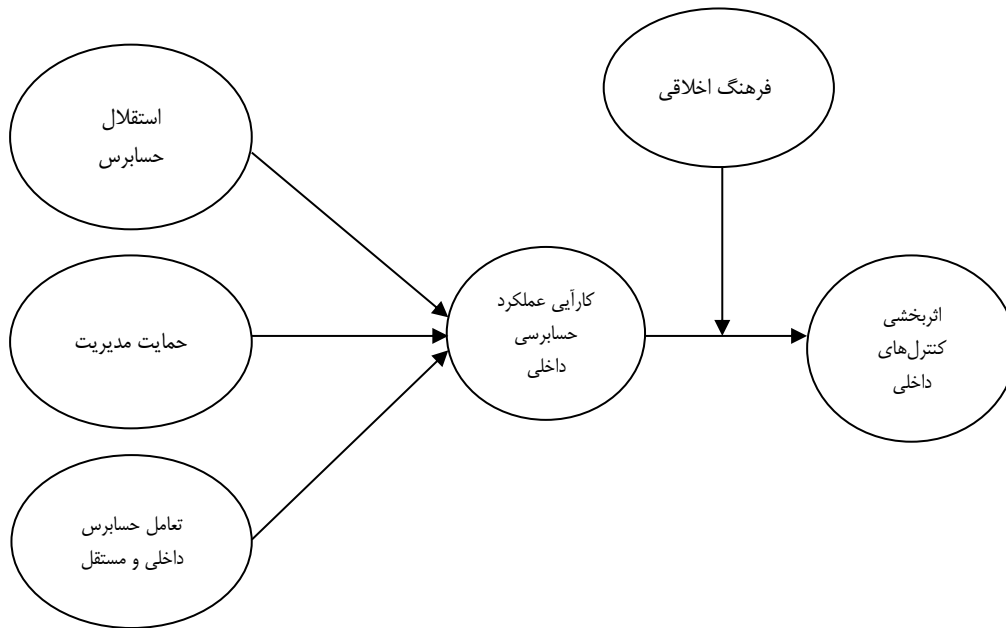
مدیرکیا و همکاران (۱۴۰۲)، در پژوهش خود، به بررسی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی پرداختند. جامعه آماری مورد استفاده در این پژوهش، اطلاعات مالی ۹۹ شرکت پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار تهران به صورت سالانه برای سال‌های ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۹ انتخاب کردند. همچنین جهت تجزیه و تحلیل و رتبه‌بندی داده‌ها نیز از نرم‌افزار اکسپرت چویس و روش *AHP* استفاده گردیده است. بر اساس یافته‌های پژوهش 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. و 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.

پورسعید و محمدی پور (۱۳۹۸)، در تحقیقی با عنوان، بررسی امکان استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک و شناسایی متغیرهای مربوطه در دانشگاه آزاد اسلامی کشور بیان کردند که به ترتیب عوامل انسانی، عوامل ساختاری و عوامل فنی در قالب ۸ متغیر شامل اهداف و فرآیندهای سازمانی، آموزش جهت افزایش توان فنی، پذیرش و حمایت مدیران ارشد، امکان تجزیه و تحلیل و اولویت‌بندی ریسک‌ها، تعیین نقاط ضعف کنترلی و فعالیت‌های کنترلی، تدوین برنامه حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک، انجام رسیدگی و ارائه گزارش حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور از عوامل اصلی استقرار نظام حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی است.

نیکبخت و قدس (۱۳۹۷)، در تحقیقی با عنوان عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی، رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی بیان کردند، حسابرسی داخلی در محیط‌های متنوع به لحاظ قانونی و فرهنگی و برای سازمان‌هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت و توسط افراد درون یا برون سازمانی انجام می‌شود. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال، دیری نیست که حرفه حسابرسی داخلی در ایران به شکلی جدی پا به عرصه ظهور گذاشته است. به این منظور در پژوهش حاضر با اتخاذ رویکرد کیفی پژوهش و استفاده از روش کلاسیک نظریه بنیانی به بررسی درک و تلقی مدیران حسابرسی داخلی به عنوان مجریان حرفه از حسابرسی داخلی و انطباق آن با استانداردهای بین‌المللی پرداخته شده است. نتایج بررسی، حاکی از فاصله عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از نظر مدیران حسابرسی داخلی در مقایسه با تعریف حسابرسی داخلی در استانداردهای بین‌المللی انجمن حسابرسان داخلی و نیاز به بازتعریف آن در ایران است.

با توجه به مطالب بیان شده مدل مفهومی پژوهش حاضر در راستای تبیین شماتیک اهداف و فرضیات مورد نظر و برگرفته از

مطالعه شاه و همکاران (۲۰۲۳) به صورت شکل (۱) رسم شده است.



شکل ۱. مدل مفهومی پژوهش (شاه و همکاران، ۲۰۲۳)

بر اساس مبانی نظری و مطالب پیشگفته، فرضیه‌های پژوهش، به شرح زیر ارائه می‌شود:

- ۱- کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با اثربخشی کنترل‌های داخلی ارتباط مثبتی دارد.
- ۲- استقلال حسابرسی با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد.
- ۳- حمایت مدیریت با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد.
- ۴- تعامل حسابرسی داخلی و مستقل با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد.
- ۵- فرهنگ اخلاقی ارتباط بین کارایی عملکرد حسابرسی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تعدیل می‌کند.
- ۶- کارایی عملکرد حسابرسی در رابطه بین حمایت مدیریت، تعامل حسابرسی داخلی و مستقل، استقلال حسابرسی با اثربخشی کنترل‌های داخلی نقش میانجی‌گری دارد.

## روش‌شناسی

این تحقیق از منظر هدف، کاربردی است و از نظر روش و ماهیت در زمره پژوهش‌های توصیفی-همبستگی از نوع مدلیابی معادلات ساختاری می‌باشد. جامعه آماری پژوهش، گروه حسابرسی داخلی شرکت‌های بوری و فرابوری شستا (تعداد ۱۲۸ نفر) است. بر اساس فرمول کوکران، تعداد ۹۶ نفر به عنوان نمونه انتخاب و به روش نمونه‌گیری تصادفی ساده، پرسشنامه بین آن‌ها توزیع و به منظور جمع‌آوری اطلاعات مورد نظر و سنجش متغیرهای پژوهشگر، از پرسشنامه با طیف پنج گزینه‌ای لیکرت استفاده و پایایی آن از طریق آزمون آلفای کرونباخ و روایی آن از طریق روایی محتوا و تحلیل عاملی تأییدی مورد تأیید قرار گرفت.

جدول ۱. متغیرها و تعداد سؤالات پرسشنامه

مخالفم	نظری ندارم	موافقم	کاملاً موافقم	نظر شما راجع به گویه های زیر چیست؟	ردیف	عنوان
				مدیران شرکتی که در آن مشغول به کارم، اغلب رفتارهایی را انجام می‌دهند که از نظر من دور از استانداردهای تعریف شده سازمانی است (غیرقانونی است)	۱	فرهنگ اخلاقی
				گاهی وقت‌ها لازم است برای موفقیت در شرکتی که در آن مشغول به کارم، برخی از قوانین و دستورالعمل‌های تصویب شده سازمانی نادیده گرفته شود.	۲	
				مدیران ارشد شرکت به صورت کاملاً روشن و شفاف مشخص کرده‌اند که عدم رعایت دستورالعمل‌های سازمانی در شرکت به هیچ وجه تحمل نخواهد شد.	۳	
				اگر مشخص شود مدیری در شرکت جهت دستیابی به سود شخصی (به جای سود سازمان) مرتکب قانون شکنی شده است، به سرعت مجازات خواهد شد.	۴	
				اگر مشخص شود که مدیری در شرکت جهت دستیابی به سود شرکت (به جای سود شخصی) مرتکب قانون شکنی شده است، به سرعت مجازات خواهد شد.	۵	
				حسابرسی داخلی، عملکرد سازمان را بهبود می‌بخشد.	۶	کارایی عملکرد حسابرسی داخلی
				حسابرسی داخلی، عملیات و برنامه‌ها را بازنگری می‌کند تا معلوم شود که آیا نتایج با اهداف مطابقت دارد.	۷	
				حسابرسی داخلی، دقت و قابلیت اتکای گزارش‌های مالی را بررسی می‌کند.	۸	
				حسابرسی داخلی، رعایت سیاست‌ها، برنامه‌ها، روش‌ها و مقررات را بررسی می‌کند.	۹	
				حسابرسی داخلی، رعایت قوانین و مقررات مصوب توسط مراجع مافوق را بررسی می‌کند.	۱۰	
				حسابرسی داخلی، حفاظت از دارایی‌ها را بررسی می‌کند.	۱۱	
				حسابرسی داخلی، صرفه اقتصادی، اثربخشی و کارایی استفاده از منابع را بررسی می‌کنند.	۱۲	
				حسابرسی داخلی، کفایت و اثربخشی سیستم کنترل داخلی حسابداری و عملیاتی را تعیین می‌کند.	۱۳	
				حسابرسی داخلی، سیستم کنترل داخلی را ارزیابی می‌کند.	۱۴	
				حسابرسی داخلی، برای بهبود سیستم کنترل داخلی توصیه‌های مناسبی را ارائه می‌کند.	۱۵	
				کارکنان حسابرسی داخلی، استقلال کافی برای انجام وظایف و الزامات حرفه‌ای خود دارند.	۱۶	استقلال حسابرسی
				رئیس حسابرسی داخلی، به سطحی از سازمان گزارش می‌دهد که به حسابرسی داخلی اجازه تحقق مسئولیت‌هایش را بدهد.	۱۷	
				حسابرسان داخلی، در زمان انجام کارشان به ندرت با دخالت مدیریت روبرو می‌شوند.	۱۸	
				واحد حسابرسی داخلی، ارتباط مستقیم با مدیریت ارشد دارد.	۱۹	
				تضاد منافع به ندرت در کار حسابرسان داخلی وجود دارد.	۲۰	
				کارکنان حسابرسی داخلی، دسترسی آزاد به تمام واحدها و کارکنان سازمان را دارند.	۲۱	حمایت مدیریت
				کارکنان حسابرسی داخلی نتایج عملکرد خود را به کمیته حسابرسی گزارش می‌دهند.	۲۲	
				مدیریت ارشد از حسابرسی داخلی در انجام وظایف و مسئولیت‌هایش پشتیبانی می‌کند.	۲۳	
				حسابرسی داخلی، گزارش‌های کافی، مربوط و قابل اتکا در مورد کارهای انجام شده و توصیه‌های ارائه شده به مدیریت ارشد ارائه می‌دهد.	۲۴	
				مدیریت ارشد مسئول پاسخ به گزارش‌های حسابرسی داخلی است.	۲۵	
				واحد حسابرسی داخلی، برای انجام موفقیت آمیز مسئولیت‌های خود به اندازه کافی نیروی انسانی و ابزار کافی در اختیار دارد.	۲۶	
				حسابرسان داخلی و مستقل، روابطی دوستانه و حمایت کننده دارند.	۲۷	
				حسابرسان مستقل، نگرش خوبی نسبت به حسابرسان داخلی دارند.	۲۸	تمام حساب

			حسابرسان مستقل، به حسابرسان داخلی فرصت توضیح نگرانی‌ها و دغدغه‌هایشان را می‌دهند.	۲۹	اثربخشی کنترل‌های داخلی
			حسابرسان داخلی و مستقل، در مورد موضوعات متقابل با هم مشورت می‌کنند.	۳۰	
			حسابرسان مستقل بر کار و گزارش‌های حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند.	۳۱	
			حسابرسان داخلی و مستقل، کاربرگ‌های خود را به اشتراک می‌گذارند.	۳۲	
			حسابرسان داخلی و مستقل ملاقات‌های دوره‌ای با هم دارند.	۳۳	
			سطح عملکردهای پاسخگویی مدیریت نشان دهنده اثربخشی کنترل داخلی سازمان است.	۳۴	
			ارتباطات مؤثر در مدیریت به جلوگیری از سوءتفاهم کمک می‌کند و به مدیریت در سازمان امکان دسترسی به اطلاعات را داده است.	۳۵	
			ارتباطات مکرر بین کارمندان و مدیریت به هر دو شرکت کننده امکان درک بهتر مشکلات موجود را داده و به مدیریت اجازه می‌دهد پیشرفت و به روزرسانی را پیگیری کند.	۳۶	
			صحت اطلاعات نشان می‌دهد که اطلاعات قابل اعتماد هستند و بنابراین صحیح و واقعی اثبات می‌شوند.	۳۷	
			ارزیابی فعالیت به مدیریت اجازه می‌دهد تا تمام فعالیت‌های موجود در سازمان را ردیابی و کنترل کند.	۳۸	
			حسابرسی داخلی به سازمان کمک می‌کند تا خطاها و تخلف از مقررات را شناسایی و گزارش کند.	۳۹	
			تأثیر سیستم کنترل داخلی در سازمان به ساختار کنترل داخلی و نحوه اجرای آن در سازمان بستگی دارد.	۴۰	

همچنین، تجزیه و تحلیل داده‌ها در این پژوهش در دو بخش آمار توصیفی و آمار استنباطی انجام و به دلیل حجم نمونه کوچک، برای تحلیل داده‌ها از نرم‌افزار آماری PLS3 استفاده شده است.

### یافته‌های پژوهش

در ابتدا، متغیرهای جمعیت شناختی که بیانگر ویژگی‌های اعضای جامعه مورد بحث است، مورد اشاره قرار می‌گیرد که نتایج در جدول ۲ قابل مشاهده است.

جدول ۲. ویژگی‌های جمعیت‌شناختی نمونه آماری

مرد		زن		جنسیت
۶۳ (% ۶۵/۶)		۳۳ (% ۳۴/۴)		
بالای ۵۰ سال	۴۱ تا ۵۰ سال	۳۰ تا ۴۰ سال	۴۰ تا ۵۰ سال	سن
۱۰ (% ۱۰/۴)	۲۷ (% ۲۸/۱)	۵۹ (% ۶۱/۵)	۵۹ (% ۶۱/۵)	
کارشناسی ارشد		کارشناسی		تحصیلات
۲۵ (% ۲۶)		۷۱ (% ۷۴)		
بالای ۱۰ سال	۵ تا ۱۰ سال	زیر ۵ سال	۵ تا ۱۰ سال	سابقه خدمت در حسابرسی داخلی در شستا
۳۷ (% ۳۸/۵)	۵۰ (% ۵۲/۱)	۹ (% ۹/۴)	۹ (% ۹/۴)	

یافته‌های جمعیت‌شناختی مربوط به افراد پاسخگو در جدول (۲) نشان می‌دهد که اکثر افراد پاسخگو مرد (۶۵/۶ درصد)، دارای سن بین ۳۰ تا ۴۰ سال (۶۱/۵ درصد)، دارای تحصیلات کارشناسی (۷۴ درصد) و دارای سابقه خدمت بین ۵ تا ۱۰ سال (۵۲/۱ درصد) هستند.

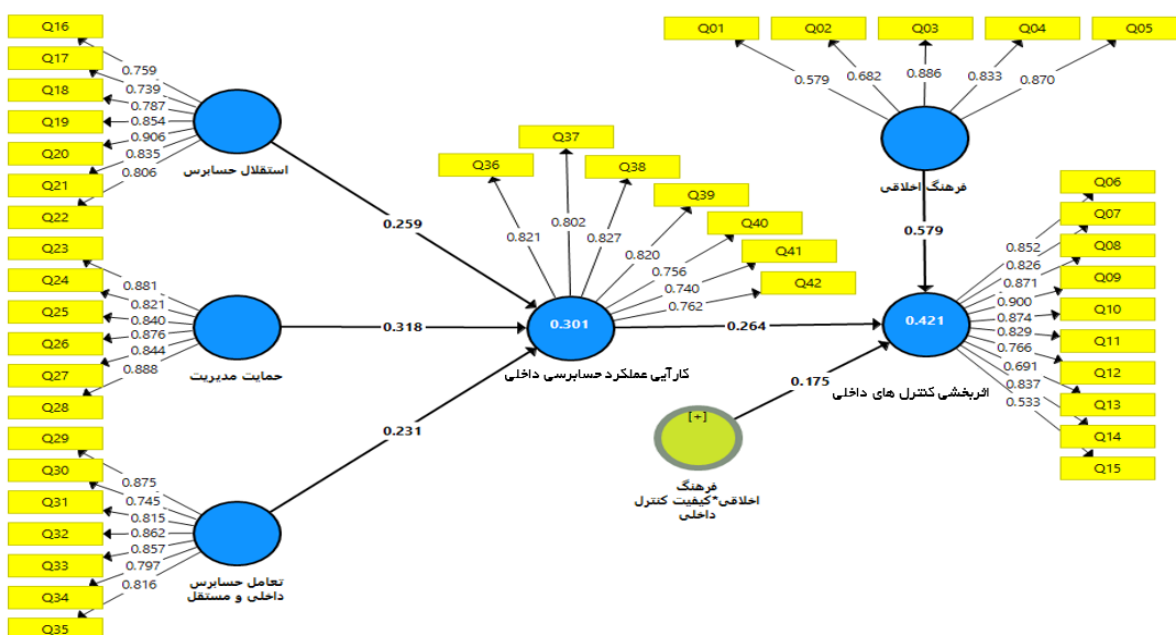
آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۳، قابل مشاهده است.

جدول ۳. آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

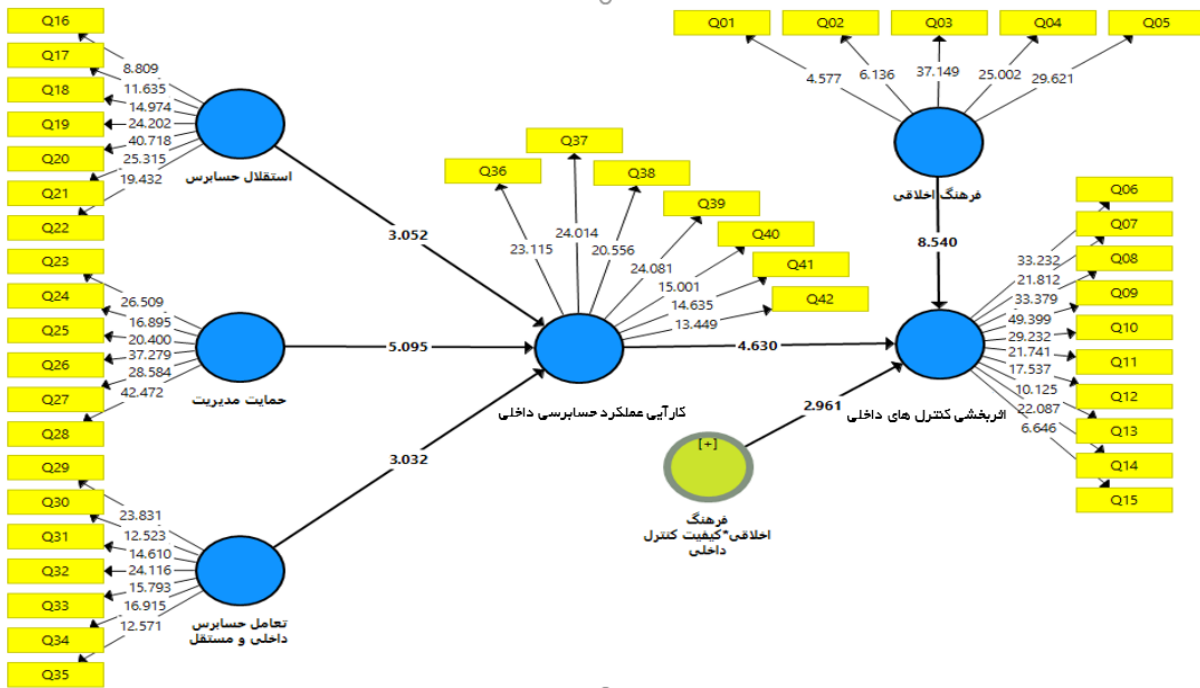
متغیر	میانگین	انحراف معیار	کمترین	بیشترین
-------	---------	--------------	--------	---------

۴/۸۰	۱/۲۰	۰/۸۴۰	۳/۴۰	فرهنگ اخلاقی
۵	۲/۱۰	۰/۷۴۶	۳/۶۷	انربخشی کنترل‌های داخلی
۴/۸۶	۱/۴۳	۰/۸۶۱	۳/۷۷	استقلال حسابرس
۵	۱/۵۰	۰/۹۳۱	۳/۴۸	حمایت مدیریت
۵	۱/۴۳	۰/۸۸۶	۳/۳۵	تعامل حسابرس داخلی و مستقل
۴/۸۶	۱/۱۴	۰/۸۸۶	۳/۳۴	کارایی عملکرد حسابرسی

با توجه به جدول ۳، از بین متغیرهای پرسشنامه بیشترین امتیاز را متغیر استقلال حسابرس با میانگین ۳/۷۷ و انحراف معیار ۰/۸۶۱ و کمترین امتیاز را متغیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با میانگین ۳/۳۴ و انحراف معیار ۰/۸۸۶ کسب کرده است. در این بخش به روایی سنجی سؤالات پرسشنامه از طریق ارزیابی مدل اندازه‌گیری پرداخته شده است که نتایج آن در شکل‌های ۲ و ۳ قابل مشاهده است.



شکل ۲. مدل معادلات ساختاری فرضیه‌های پژوهش همراه با ضرایب بارهای عاملی (ارزیابی مدل اندازه‌گیری)



شکل ۳. مدل معادلات ساختاری فرضیه‌های پژوهش با ضرایب t-Values (ارزیابی مدل اندازه‌گیری)

بارهای عاملی استاندارد شده و ضرایب t بین تمام سوالات و متغیرهای مکنون مربوطه در جدول ۴ آورده شده است. مقدار ملاک برای مناسب بودن ضرایب بارهای عاملی، ۰/۵ می‌باشد (تاباخنیک و فیدل، ۲۰۱۳) و چنانچه کمتر از ۰/۵ شود باید سوالات پرسشنامه را اصلاح نموده یا از مدل پژوهش حذف کرد (بهرامی، ۱۳۹۴). مقدار بار عاملی بیشتر از ۰/۵ و مقادیر t بیشتر از ۱/۹۶ مطلوب می‌باشد.

جدول ۴- بارهای عاملی استاندارد شده و ضرایب t بین متغیرهای مکنون و سوالات مربوطه

سازه	گویه	بارعاملی	آماره معناداری	نتیجه	سازه	گویه	بارعاملی	آماره معناداری	نتیجه
فرهنگ اخلاقی	Q01	۰.۵۷۹	۴.۵۷۷	مطلوب	حمایت مدیریت	Q23	۰.۸۸۱	۲۶.۵۰۹	مطلوب
	Q02	۰.۶۸۲	۶.۱۳۶	مطلوب		Q24	۰.۸۲۱	۱۶.۸۹۵	مطلوب
	Q03	۰.۸۸۶	۳۷.۱۴۹	مطلوب		Q25	۰.۸۴۰	۲۰.۴۰۰	مطلوب
	Q04	۰.۸۳۳	۲۵.۰۰۲	مطلوب		Q26	۰.۸۷۶	۳۷.۲۷۹	مطلوب
	Q05	۰.۸۷۰	۲۹.۶۲۱	مطلوب		Q27	۰.۸۴۴	۲۸.۵۸۴	مطلوب
اثر بخشی کنترل های داخلی	Q06	۰.۸۵۲	۳۳.۲۳۲	مطلوب	تعامل حسابرسی داخلی و مستقل	Q28	۰.۸۸۸	۴۲.۴۷۲	مطلوب
	Q07	۰.۸۲۶	۲۱.۸۱۲	مطلوب		Q29	۰.۸۷۵	۲۳.۸۳۱	مطلوب
	Q08	۰.۸۷۱	۳۳.۳۷۹	مطلوب		Q30	۰.۷۴۵	۱۲.۵۲۳	مطلوب
	Q09	۰.۹۰۰	۴۹.۳۹۹	مطلوب		Q31	۰.۸۱۵	۱۴.۶۱۰	مطلوب
	Q10	۰.۸۷۴	۲۹.۲۳۲	مطلوب	Q32	۰.۸۶۲	۲۴.۱۱۶	مطلوب	

مطلوب	۱۵.۷۹۳	۰.۸۵۷	Q33	کارایی عملکرد حسابرسی داخلی	مطلوب	۲۱.۷۴۱	۰.۸۲۹	Q11	استقلال حسابرس
مطلوب	۱۶.۹۱۵	۰.۷۹۷	Q34		مطلوب	۱۷.۵۳۷	۰.۷۶۶	Q12	
مطلوب	۱۲.۵۷۱	۰.۸۱۶	Q35		مطلوب	۱۰.۱۲۵	۰.۶۹۱	Q13	
مطلوب	۲۳.۱۱۵	۰.۸۲۱	Q36		مطلوب	۲۲.۰۸۷	۰.۸۳۷	Q14	
مطلوب	۲۴.۰۱۴	۰.۸۰۲	Q37		مطلوب	۶.۶۴۶	۰.۵۳۳	Q15	
مطلوب	۲۰.۵۵۶	۰.۸۲۷	Q38		مطلوب	۸.۸۰۹	۰.۷۵۹	Q16	
مطلوب	۲۴.۰۸۱	۰.۸۲۰	Q39		مطلوب	۱۱.۶۳۵	۰.۷۳۹	Q17	
مطلوب	۱۵.۰۰۱	۰.۷۵۶	Q40		مطلوب	۱۴.۹۷۴	۰.۷۸۷	Q18	
مطلوب	۱۴.۶۳۵	۰.۷۴۰	Q41		مطلوب	۲۴.۲۰۲	۰.۸۵۴	Q19	
مطلوب	۱۳.۴۴۹	۰.۷۶۲	Q42		مطلوب	۴۰.۷۱۸	۰.۹۰۶	Q20	
				مطلوب	۲۵.۳۱۵	۰.۸۳۵	Q21		
				مطلوب	۱۹.۴۳۲	۰.۸۰۶	Q22		

همانطور که از جدول ۴ مشخص است، مقدار آماره  $t$  و سطح معناداری بین گویه‌ها و متغیرهای مکنون مربوط به آن‌ها، در تمام موارد به ترتیب بیشتر از  $1/96$  محاسبه شده است. لذا معناداری روابط بین گویه‌ها و متغیرهای متناظر آن‌ها تأیید می‌شود. همچنین، مقدار بار عاملی استاندارد شده برای تمام سؤالات پرسشنامه به ترتیب بیشتر از  $0/5$  می‌باشد و نیاز به حذف گویه‌ای در مدل احساس نمی‌شود.

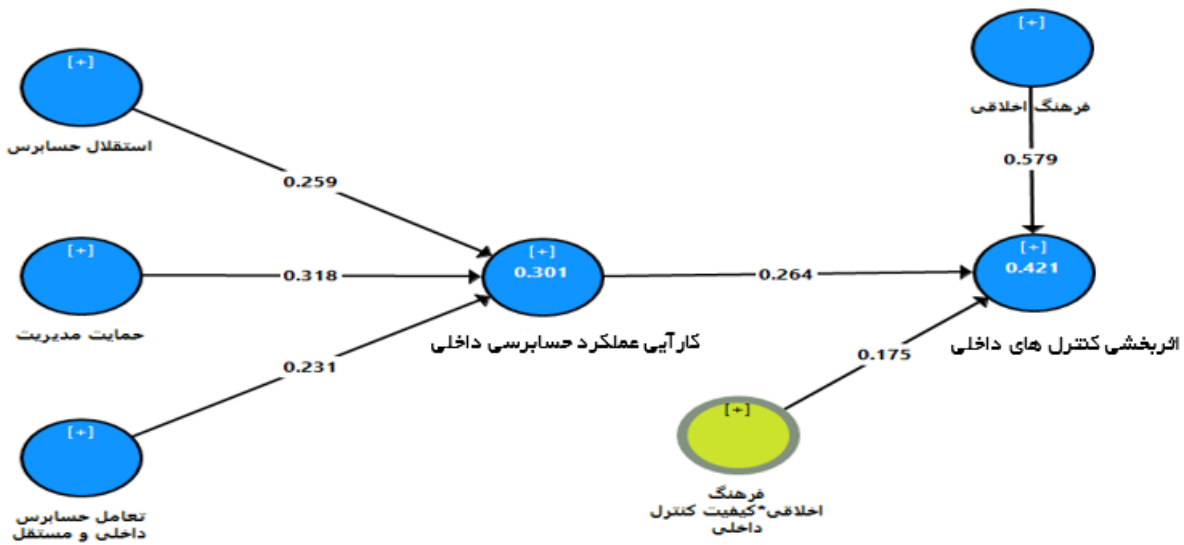
همچنین، نتایج مربوط به بررسی روایی همگرا در جدول ۵ آورده شده است.

جدول ۵- نتایج بررسی روایی همگرا با معیار AVE

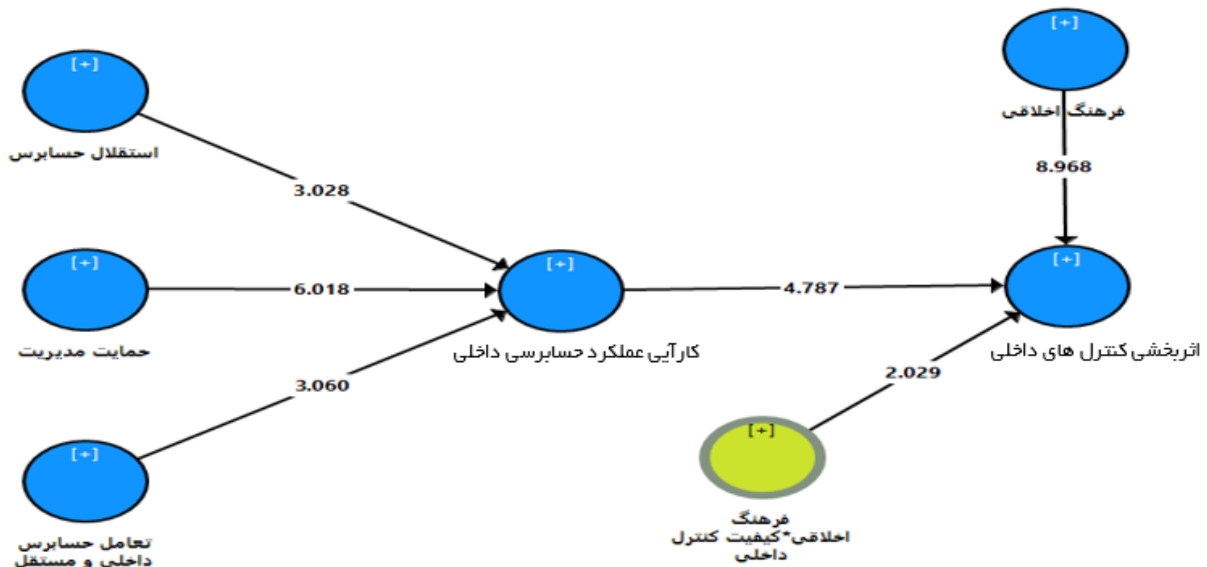
نوع سازه	متغیرها	AVE > 0.5
مرتب اول	اثربخشی کنترل‌های داخلی	۰.۶۴۸
مرتب اول	استقلال حسابرس	۰.۶۶۲
مرتب اول	تعامل حسابرس داخلی و مستقل	۰.۶۸۱
مرتب اول	حمایت مدیریت	۰.۷۳۷
مرتب اول	فرهنگ اخلاقی	۰.۶۰۷
مرتب اول	کارایی عملکرد حسابرسی	۰.۶۲۵

همانطور که مشاهده می‌شود، با توجه به حدود گفته شده برای این معیار می‌توان گفت که تمام سازه‌های پژوهش در حد مناسب بوده و مطلوبیت مدل‌های اندازه‌گیری را تأیید می‌کند.

در ادامه به بررسی مدل ساختاری (بررسی روابط بین متغیرهای پژوهش)، پرداخته شده است. مدل ساختاری، مدلی که در آن روابط بین متغیرهای مکنون مستقل (برون‌زا) و وابسته (درون‌زا) مدنظر است. مدل ساختاری تنها متغیرهای پنهان را به همراه روابط میان آن‌ها بررسی می‌کند.



شکل ۴. مدل فرضیه‌های اصلی با ضرایب استاندارد شده بار عاملی (ارزیابی مدل ساختاری)



شکل ۵. مدل فرضیه‌های اصلی با ضرایب t-Values (ارزیابی مدل ساختاری)

جدول ۶. نتایج حاصل از ارزیابی مدل ساختاری برای بررسی فرضیه‌های پژوهش (روابط مستقیم و تعدیل‌گر)

ردیف	مسیر	ضریب مسیر (β)	عدد معنی‌داری (t-value)	نتیجه آزمون
۱	استقلال حسابرسی ← کارایی عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۲۵۹	۳/۰۲۸	تأیید
۲	حمایت مدیریت ← کارایی عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۳۱۸	۶/۰۱۸	تأیید
۳	تعامل حسابرسی داخلی و مستقل ← کارایی عملکرد حسابرسی داخلی	۰/۲۳۱	۳/۰۶۰	تأیید
۴	کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ← اثربخشی کنترل‌های داخلی	۰/۲۶۴	۴/۷۸۷	تأیید
۵	فرهنگ اخلاقی ← اثربخشی کنترل‌های داخلی	۰/۵۷۹	۸/۹۶۸	تأیید

۶	فرهنگ اخلاقی × کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ← اثربخشی کنترل‌های داخلی	۰/۱۷۵	۲/۰۲۹	تأیید
---	--	-------	-------	-------

جدول ۷. نتایج حاصل از روش بوت استرپ برای بررسی معناداری اثر غیرمستقیم

سطح معناداری	خطای برآورد	آماره t	مقدار بوت استرپ		اثر غیر مستقیم	مسیر		
			حد بالا	حد پایین		متغیر وابسته	متغیر میانجی	متغیر مستقل
۰/۰۲۷	۰/۰۴۳	۲/۲۵۹	۰/۱۱۲	۰/۰۱۷	۰/۰۶۸	اثربخشی	کارایی عملکرد	استقلال حسابرس
۰/۰۱۱	۰/۰۵۱	۲/۶۲۷	۰/۱۴۵	۰/۰۳۱	۰/۰۸۴	کنترل‌های داخلی	حسابرسی داخلی	حمایت مدیریت
۰/۰۵۹	۰/۰۵۵	۱/۶۸۵	۰/۱۲۹	-۰/۰۰۴	۰/۰۶۱	داخلی		تعامل حسابرس داخلی و مستقل

### فرضیه ۱: کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با اثربخشی کنترل‌های داخلی ارتباط مثبتی دارد.

آماره معنی‌داری بین متغیر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی برابر (۴/۷۸۷) می‌باشد که بزرگ‌تر از مقدار (۱/۹۶) است و نشان‌دهنده این است که ارتباط میان کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی در سطح اطمینان (۹۵٪) معنی‌دار است. همچنین ضریب مسیر مابین این دو متغیر برابر (۰/۲۶۴) است و میزان رابطه مثبت کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با اثربخشی کنترل‌های داخلی را نشان می‌دهد. به عبارتی دیگر یک واحد تغییر مثبت در کارایی عملکرد حسابرسی داخلی، موجب افزایش ۰/۲۶۴ واحدی در اثربخشی کنترل‌های داخلی خواهد شد. این بدان معناست که کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با اثربخشی کنترل‌های داخلی رابطه مثبت و مستقیم دارد. بنابراین فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

### فرضیه ۲: استقلال حسابرس با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد.

آماره معنی‌داری بین متغیر استقلال حسابرس و کارایی عملکرد حسابرسی داخلی برابر (۳/۰۲۸) می‌باشد که بزرگ‌تر از مقدار (۱/۹۶) است و نشان‌دهنده این است که ارتباط میان استقلال حسابرس و کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در سطح اطمینان (۹۵٪) معنی‌دار است. همچنین ضریب مسیر مابین این دو متغیر برابر (۰/۲۵۹) است و میزان رابطه مثبت استقلال حسابرس با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد. به عبارتی دیگر یک واحد تغییر در استقلال حسابرس، موجب افزایش ۰/۲۵۹ واحدی در کارایی عملکرد حسابرسی داخلی خواهد شد. این بدان معناست که استقلال حسابرس با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی رابطه مثبت و مستقیم دارد. بنابراین، فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

### فرضیه ۳: حمایت مدیریت با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد.

آماره معنی‌داری بین متغیر حمایت مدیریت و کارایی عملکرد حسابرسی داخلی برابر (۶/۰۱۸) می‌باشد که بزرگ‌تر از مقدار (۱/۹۶) است و نشان‌دهنده این است که ارتباط میان حمایت مدیریت و کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در سطح اطمینان (۹۵٪) معنی‌دار است. همچنین ضریب مسیر مابین این دو متغیر برابر (۰/۳۱۸) است و میزان رابطه مثبت حمایت مدیریت با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد. به عبارتی دیگر یک واحد تغییر در حمایت مدیریت، موجب افزایش ۰/۳۱۸ واحدی در کارایی عملکرد حسابرسی داخلی خواهد شد. این بدان معناست که حمایت مدیریت با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی رابطه مثبت و مستقیم دارد. بنابراین، فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

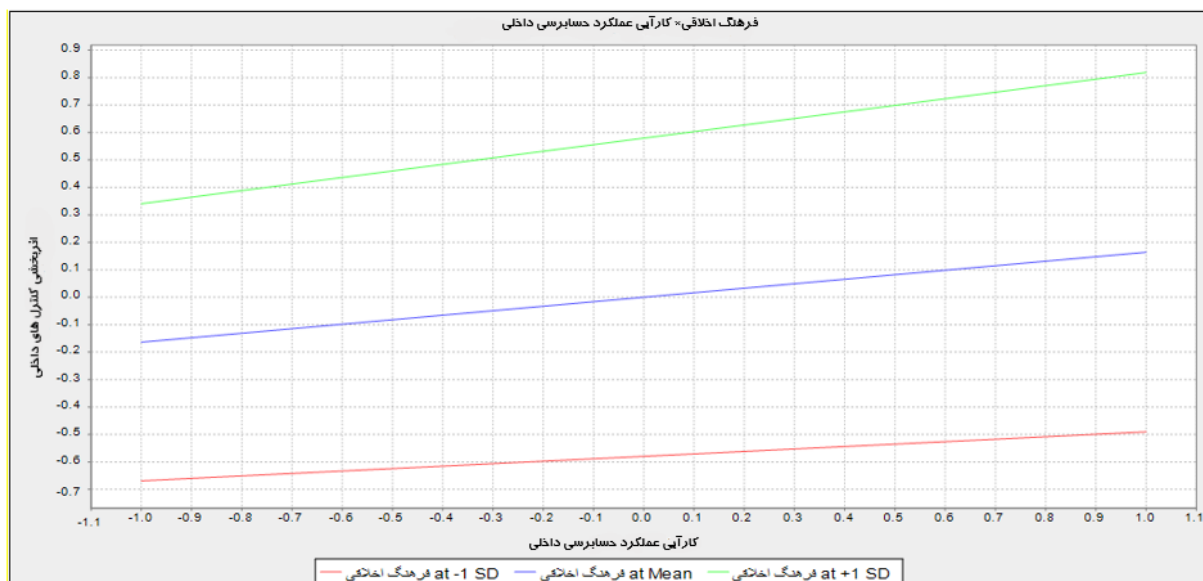
### فرضیه ۴: تعامل حسابرس داخلی و مستقل با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد.

آماره معنی‌داری بین متغیر تعامل حسابرس داخلی و مستقل و کارایی عملکرد حسابرسی داخلی برابر (۳/۰۶۰) می‌باشد که بزرگ‌تر از مقدار (۱/۹۶) است و نشان‌دهنده این است که ارتباط میان تعامل حسابرس داخلی و مستقل و کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در سطح اطمینان (۹۵٪) معنی‌دار است. همچنین ضریب مسیر مابین این دو متغیر برابر (۰/۲۳۱) است و میزان رابطه مثبت تعامل حسابرس داخلی و مستقل با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی را نشان می‌دهد. به عبارتی دیگر یک واحد تغییر در تعامل حسابرس داخلی و مستقل، موجب افزایش ۰/۲۳۱ واحدی در کارایی عملکرد حسابرسی داخلی خواهد شد. این بدان معناست که

تعامل حسابرسی داخلی و مستقل با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی رابطه مثبت و مستقیم دارد. بنابراین، فرضیه پژوهش تأیید می‌شود.

### فرضیه ۵: فرهنگ اخلاقی ارتباط بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تعدیل می‌کند.

بارعاملی استاندارد متغیر تعدیل‌گر فرهنگ اخلاقی و رابطه بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی مقدار ۰/۱۷۵ و مقدار آماره  $t$  نیز ۲/۰۲۹ به دست آمده است که از مقدار بحرانی ۱/۹۶ بزرگ‌تر است. همچنین مقدار  $P$ -value در جدول خروجی ۰/۰۱۷ می‌باشد چون از ۰/۰۵ کوچکتر است، نشان‌دهنده معنادار بودن رابطه است. ولی این رابطه از نوع مثبت می‌باشد، یعنی فرهنگ اخلاقی رابطه بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را به طور مثبت با اطمینان ۹۵٪ تعدیل می‌کند. در نتیجه فرضیه ۵ تأیید می‌شود.



شکل ۶. نقش تعدیل‌گر فرهنگ اخلاقی بر رابطه بین کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی

همانطور که در شکل ۶ مشاهده می‌شود با افزایش یک واحد انحراف معیار فرهنگ اخلاقی، رابطه کارایی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی به صورت مثبت و صعودی تقویت می‌شود، به این معنی که با افزایش فرهنگ اخلاقی، کارایی عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر بیشتری بر اثربخشی کنترل‌های داخلی دارد (خط سبز) و با کاهش یک واحد انحراف معیار فرهنگ اخلاقی، کارایی عملکرد حسابرسی داخلی تأثیر کمتری بر اثربخشی کنترل‌های داخلی دارد (خط قرمز).

### فرضیه ۶: کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در رابطه بین حمایت مدیریت، تعامل حسابرسی داخلی و مستقل، استقلال حسابرسی با اثربخشی کنترل‌های داخلی نقش میانجی‌گری دارد.

برای بررسی این فرضیه، از روش بوت استرپ استفاده شده است. در این روش، چنانچه مقدار حد پایین و حد بالای بوت استرپ هر دو مثبت و یا هر دو منفی باشند و صفر مابین این دو حد قرار نگیرد، در آن صورت مسیر غیر مستقیم معنادار بوده و فرضیه پذیرفته خواهد شد. همچنین اگر سطح معناداری کوچکتر از مقدار ۰/۰۵ باشد اثر غیرمستقیم پذیرفته می‌شود. با توجه به جدول ۷ سطح معناداری برای میانجی‌گری کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در رابطه استقلال حسابرسی و حمایت مدیریت بر اثربخشی کنترل‌های داخلی کوچکتر از ۰/۰۵ و فاصله اطمینان شامل صفر نمی‌باشد. بنابراین نقش میانجی کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در رابطه استقلال حسابرسی و حمایت مدیریت با اثربخشی کنترل‌های داخلی پذیرفته می‌شود. اما سطح معناداری برای میانجی‌گری کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در رابطه تعامل حسابرسی داخلی و مستقل بر اثربخشی کنترل‌های داخلی برابر با ۰/۰۵۹ و بزرگ‌تر

۰/۰۵ و فاصله اطمینان شامل صفر می‌باشد. بنابراین نقش میانجی کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در رابطه تعامل حسابرس داخلی و مستقل با اثربخشی کنترل‌های داخلی پذیرفته نمی‌شود.

## بحث و نتیجه‌گیری

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه اول نشان داد، کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با اثربخشی کنترل‌های داخلی ارتباط مثبتی دارد. نتیجه بدست آمده با نتایج بطایفه و الرجوب (۲۰۲۳)، سلیمان و همکاران (۲۰۲۲) و شاه و همکاران (۲۰۲۳)، همسو می‌باشد. این یافته به وضوح بیانگر رابطه هم‌افزا و تقویت‌کننده بین دو مؤلفه کلیدی سیستم کنترل و نظارت در هر سازمانی است. به عبارت دیگر، هرچه کنترل‌های داخلی سازمان مستحکم‌تر، کارآمدتر و قابل اطمینان‌تر باشند، حسابرسی داخلی نیز می‌تواند با کارایی و اثربخشی بیشتری به اهداف خود دست یابد. این نتیجه‌گیری حاکی از آن است که کنترل‌های داخلی قوی، بستر و زیرساخت لازم را برای عملکرد بهینه حسابرسی داخلی فراهم می‌آورند. کنترل‌های داخلی به مثابه خط دفاعی اول سازمان در برابر ریسک‌ها، تقلب و خطاهای عملیاتی هستند. وقتی این خط دفاعی به خوبی کار می‌کند، یعنی رویه‌ها، سیاست‌ها و ساختارهای نظارتی سازمان به طور مؤثر طراحی و اجرا شده‌اند، حجم و پیچیدگی کار حسابرسی داخلی به میزان قابل توجهی کاهش می‌یابد. در چنین شرایطی، حسابرسان داخلی نیازی به صرف زمان و منابع زیاد برای شناسایی و تصحیح نواقص اساسی و مکرر ندارند.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل نتایج آزمون فرضیه دوم نشان داد استقلال حسابرس با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد. نتیجه بدست آمده با نتایج فاطمه و عین الیقین (۲۰۲۲)؛ جوشی (۲۰۲۱)؛ والتر و گواندارو (۲۰۱۲)؛ شاه و همکاران (۲۰۲۳)، همسو می‌باشد. این یافته کلیدی، به وضوح بیانگر رابطه مهم و تقویت‌کننده بین استقلال واحد حسابرسی داخلی و کیفیت سیستم کنترل‌های داخلی در یک سازمان است. به عبارت دیگر، هرچه حسابرسان داخلی از استقلال بیشتری در انجام وظایف خود برخوردار باشند، می‌توان انتظار داشت که سیستم کنترل‌های داخلی سازمان نیز از کیفیت بالاتری برخوردار باشد. این نتیجه‌گیری حاکی از آن است که استقلال حسابرس داخلی صرفاً یک ویژگی سازمانی نیست، بلکه عامل فعال و مؤثر در ارتقاء و بهبود اثربخشی کنترل‌های داخلی است. در نهایت، این نتیجه‌گیری برای هیئت مدیره، کمیته‌های حسابرسی و مدیران ارشد سازمان‌ها پیام روشنی دارد. برای دستیابی به سیستم کنترل‌های داخلی با کیفیت بالا، اعطای استقلال کامل به واحد حسابرسی داخلی، ضرورت حیاتی است. این استقلال، نه تنها به حسابرسان داخلی امکان می‌دهد تا وظیفه خود را به درستی انجام دهند، بلکه به طور مستقیم به تقویت و استحکام خط دفاعی اول سازمان در برابر ریسک‌ها و تقلب‌ها نیز کمک می‌کند. تضمین استقلال حسابرس، سرمایه‌گذاری مؤثری در حاکمیت شرکتی قوی‌تر، شفافیت بیشتر و محافظت بهتر از دارایی‌ها و عملیات سازمان خواهد بود.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه سوم نشان داد حمایت مدیریت با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد. نتیجه بدست آمده با نتایج فام و نگوین (۲۰۲۱) و شاه و همکاران (۲۰۲۳)، همسو می‌باشد. این یافته، تأکیدی مهم بر نقش حیاتی و محوری رهبری در تضمین سلامت مالی و عملیاتی سازمان است. به بیان ساده، هرچه مدیریت ارشد سازمان حمایت و تعهد بیشتری نسبت به کنترل‌های داخلی نشان دهد، می‌توان انتظار داشت که این کنترل‌ها در عمل از کیفیت و اثربخشی بالاتری برخوردار باشند. این نتیجه‌گیری حاکی از آن است که حمایت مدیریت، نه تنها فراتر از یک تعهد کلامی است؛ بلکه یک عامل فعال و قدرتمند در شکل‌دهی و تقویت محیط کنترلی سازمان محسوب می‌شود. وقتی مدیریت به طور فعال از کنترل‌های داخلی حمایت می‌کند، این حمایت در ابعاد مختلفی نمود پیدا می‌کند که مستقیماً بر کیفیت کنترل‌ها تأثیر می‌گذارد. این نتیجه‌گیری برای هیئت مدیره، کمیته‌های حسابرسی و تمام سطوح مدیریتی در سازمان پیام روشنی دارد. برای تضمین کیفیت و اثربخشی کنترل‌های داخلی، حمایت فعال و مستمر مدیریت، رکن اساسی است. این حمایت، نه تنها یک نیاز استانداردهای حرفه‌ای است، بلکه سرمایه‌گذاری هوشمندانه‌ای در ایجاد سیستم کنترلی مقاوم، شفافیت بیشتر و حفاظت قوی‌تر از دارایی‌ها و اعتبار سازمان در برابر ریسک‌ها و چالش‌های عملیاتی و مالی خواهد بود.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه چهارم نشان داد تعامل حسابرس داخلی و مستقل با کارایی عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد. نتیجه بدست آمده با نتایج بطایفه و الرجوب (۲۰۲۳) و سلیمان و همکاران (۲۰۲۲) همسو می‌باشد. این

یافته، بینش مهمی را ارائه می‌دهد. وقتی حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل به طور مؤثر با یکدیگر همکاری و تعامل می‌کنند، کیفیت کلی سیستم کنترل‌های داخلی در سازمان بهبود می‌یابد. این ارتباط مثبت، بر اهمیت هماهنگی و هم‌افزایی بین این دو رکن نظارتی تأکید می‌کند. این نتیجه‌گیری برای مدیران ارشد، هیئت‌مدیره و کمیته‌های حسابرسی سازمان‌ها پیام روشنی دارد. تسهیل و تشویق تعامل و همکاری سازنده بین واحد حسابرسی داخلی و حسابرسان مستقل، سرمایه‌گذاری استراتژیک در تقویت کیفیت کنترل‌های داخلی و در نتیجه بهبود کلی سیستم نظارت و حاکمیت شرکتی است. این هم‌افزایی نه تنها کارایی عملیات حسابرسی را افزایش می‌دهد، بلکه به طور مستقیم به محافظت بهتر از دارایی‌ها، افزایش شفافیت و کاهش ریسک‌های سازمانی کمک می‌کند.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه پنجم نشان می‌دهد؛ فرهنگ اخلاقی ارتباط بین کیفیت کنترل‌های داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تعدیل می‌کند. نتیجه بدست آمده با نتایج بطایفه و الرجوب (۲۰۲۳) و سلیمان و همکاران (۲۰۲۲) و نتایج جوشی (۲۰۲۱) همسو می‌باشد. این یافته بسیار مهم و روشنگر است، زیرا نشان می‌دهد که کیفیت بالای عملکرد حسابرسی داخلی به تنهایی برای تضمین اثربخشی کنترل‌های داخلی کافی نیست؛ بلکه فضای اخلاقی حاکم بر سازمان، نقش حیاتی در تقویت یا تضعیف این رابطه ایفا می‌کند. به عبارت دیگر، در سازمانی با فرهنگ اخلاقی قوی و سلامت (یعنی جایی که ارزش‌هایی مانند صداقت، شفافیت، مسئولیت‌پذیری و عدالت در عمل نهادینه شده‌اند)، اگر کارایی عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت بالا باشد، اثربخشی کنترل‌های داخلی به اوج خود می‌رسد. در چنین محیطی، کارکنان و مدیران در یک فرهنگ اخلاقی قوی، تمایل بیشتری به همکاری با حسابرسان داخلی دارند. آن‌ها کمتر مسائل را پنهان می‌کنند یا سعی در دور زدن کنترل‌ها دارند. این شفافیت و همکاری، کار حسابرسان را آسان‌تر کرده و به آن‌ها امکان می‌دهد تا ضعف‌ها را با دقت بیشتری شناسایی و گزارش کنند. این نتیجه‌گیری برای مدیران ارشد، هیئت‌مدیره و کمیته‌های حسابرسی پیام قاطعی دارد. سرمایه‌گذاری در ایجاد و حفظ فرهنگ اخلاقی قوی، به اندازه طراحی و پیاده‌سازی عملکرد حسابرسی داخلی با کیفیت، برای تضمین اثربخشی کنترل‌های داخلی حیاتی است. فرهنگ اخلاقی به عنوان "چسب" عمل می‌کند که اجزای سیستم کنترل و نظارت را به هم متصل کرده و عملکرد آن‌ها را به حداکثر می‌رساند. بدون پایه اخلاقی محکم، حتی بهترین سیستم‌های کنترلی و قوی‌ترین واحدهای حسابرسی داخلی نیز ممکن است در دستیابی به اهداف خود با چالش‌های جدی مواجه شوند.

نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل آزمون فرضیه ششم نشان داد، کارایی عملکرد حسابرسی داخلی در رابطه بین حمایت مدیریت، تعامل حسابرسی داخلی و مستقل، استقلال حسابرسان با اثربخشی کنترل‌های داخلی نقش میانجی‌گری دارد. نتیجه بدست آمده با نتایج فام و نگوین (۲۰۲۱)، شاه و همکاران (۲۰۲۳) و والتر و گواندارو (۲۰۱۲) همسو می‌باشد. بنابراین، در تبیین این یافته می‌توان بیان داشت حمایت مدیریت، تعامل بین حسابرسان داخلی و مستقل و استقلال حسابرسان، به طور مستقیم بر اثربخشی کنترل‌های داخلی تأثیر نمی‌گذارد، بلکه این تأثیر از طریق بهبود عملکرد حسابرسی داخلی صورت می‌گیرد. به این ترتیب، حمایت مدیریت از حسابرسی داخلی، تعامل مؤثر بین حسابرسان داخلی و مستقل و حفظ استقلال حسابرسان، همگی منجر به تقویت، بهبود و اثربخشی کیفیت کنترل‌های داخلی سازمان می‌شوند. وقتی مدیریت از حسابرسی داخلی حمایت می‌کند، منابع لازم را در اختیار آن‌ها قرار می‌دهد و به پیشنهادات آن‌ها برای بهبود کنترل‌ها توجه می‌کند. تعامل مثبت بین حسابرسان داخلی و مستقل نیز به تبادل اطلاعات و هماهنگی بیشتر در ارزیابی کنترل‌ها کمک می‌کند. استقلال حسابرسان نیز باعث می‌شود که آن‌ها بتوانند به طور بی‌طرفانه و بدون فشار، کنترل‌ها را ارزیابی کنند و یافته‌های خود را گزارش دهند. در نتیجه، بهبود کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی به دلیل این عوامل، باعث افزایش اثربخشی کنترل‌های داخلی می‌شود. به این معنا که حسابرسان داخلی می‌توانند به طور مؤثرتری ریسک‌ها را شناسایی، ارزیابی و مدیریت کنند و همچنین پیشنهادهای برای بهبود فرآیندها و کنترل‌ها ارائه دهند. در نهایت، این امر منجر به بهبود عملکرد کلی سازمان و افزایش اعتبار گزارشگری مالی می‌شود. با توجه به نتایج به دست آمده و با توجه به اینکه نتایج نشان داد کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی با اثربخشی کنترل‌های داخلی ارتباط مثبتی دارد، پیشنهاد می‌گردد ارتباطات مکرر بین کارمندان جهت پیشرفت و به روز رسانی کارها و ارزیابی منظم فعالیت مدیریت جهت ردیابی و کنترل‌های موجود در سازمان با جدیت بیشتری در دستور کار قرار گیرد. همچنین با توجه به اینکه استقلال حسابرسان، حمایت مدیریت و تعامل حسابرسان داخلی و مستقل با کارایی

عملکرد حسابرسی داخلی ارتباط مثبتی دارد، در نتیجه پیشنهاد می‌گردد ارتباط مستقیم واحد حسابرسی داخلی با مدیریت ارشد و دسترسی آزاد به تمام واحدها و کارکنان سازمان توسط واحد حسابرسی داخلی وجود داشته باشد. ارائه گزارش‌های کافی، مربوط و قابل اتکا در مورد کارهای انجام شده و توصیه‌های ارائه شده توسط حسابرسان داخلی به مدیریت ارشد صورت گیرد و نگرانی‌ها و دغدغه‌های حسابرسان مستقل با حسابرسان داخلی در میان گذاشته شود. در نهایت باتوجه به اینکه فرهنگ اخلاقی ارتباط بین کارآیی عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی را تعدیل می‌کند. بنابراین، پیشنهاد می‌گردد رعایت کامل قوانین و دستورالعمل‌های مصوب سازمانی و نظارت ویژه بر رعایت آن‌ها صورت گیرد.

پیشنهاد برای پژوهش‌های آتی می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- ترکیب روش‌های کمی و کیفی (مانند مصاحبه و مطالعات موردی) برای درک بهتر پیچیدگی‌های موضوع؛
  - مطالعه تأثیر متغیرهای دیگری مانند فناوری اطلاعات، هوش مصنوعی، یا ساختار هیئت مدیره بر رابطه بین عملکرد حسابرسی داخلی و اثربخشی کنترل‌های داخلی؛
  - انجام پژوهش‌های طولی برای بررسی تأثیرات بلند مدت فرهنگ اخلاقی بر اثربخشی کنترل‌های داخلی؛
  - افزایش حجم نمونه و استفاده از روش‌های نمونه‌گیری طبقه‌ای برای افزایش دقت نتایج.
- محدودیت‌های این پژوهش به شرح زیر است:
- در این پژوهش برای جمع‌آوری داده‌ها از پرسشنامه استفاده گردید و باتوجه به اینکه پرسشنامه یک ابزار خود گزارشی است ممکن است سوگیری‌هایی در این مورد وجود داشته باشد.
  - دسترسی محدود به نمونه‌های مورد نظر و یا عدم نماینده بودن نمونه انتخاب شده تعمیم‌پذیری یافته‌ها را محدود می‌کند.
  - طولانی شدن فرایند جمع‌آوری پرسشنامه به دلایل مختلف از قبیل عدم همکاری مناسب برخی پاسخ‌دهندگان.
  - نتایج پژوهش ممکن است به دلیل محدودیت‌های نمونه و یا شرایط خاص محیطی، به طور کامل به سایر سازمان‌ها و یا صنایع تعمیم‌پذیر نباشد.

## ملاحظات اخلاقی

### پیروی از اصول اخلاقی پژوهش

نویسندگان اصول اخلاقی را در انجام و انتشار این پژوهش علمی رعایت نموده‌اند و این موضوع مورد تأیید آن‌هاست.

### تعارض منافع

بنابر اظهار نویسندگان این مقاله تعارض منافع ندارد.

### سپاسگزاری

از داوران محترم به جهت ارائه نظرهای ساختاری و علمی سپاسگزاری می‌شود.

**منابع**

- پورسعید، عباس و رحمت‌اله محمدی‌پور (۱۳۹۸). بررسی امکان‌سنجی استقرار سیستم حسابرسی داخلی مبتنی بر ریسک در دانشگاه آزاد اسلامی کشور. پژوهش‌های حسابداری مالی و حسابرسی، ۱۱(۴۱)، ۲۵۵-۲۳۹.
- حقیقت شهرستانی، مریم؛ خریدار، سینا و محمدی نوده، فاضل (۱۴۰۰). تأثیر اثربخشی حسابرسی داخلی و کیفیت گزارشگری مالی بر عدم تقارن اطلاعاتی بین مدیر و حسابرس. پیشرفت‌های حسابداری، ۱۳(۱)، ۱۲۹-۱۰۱.
- قائمى، فاطمه؛ مرادى، زهرا و علوى، غلامحسین (۱۳۹۸). تأثیر ویژگی‌های کمیته حسابرسی بر کنترل‌های داخلی و مدیریت سود. پژوهش‌های حسابداری، مالی و حسابرسی، ۱۲(۴۶)، ۱۹-۱۷.
- مدیرکیا، پروانه؛ فغانی مقرنی، خسرو و فاضلی، نقی (۱۴۰۲). شناسایی و رتبه‌بندی عوامل مؤثر بر کیفیت عملکرد حسابرسی داخلی. دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۱۲(۴۷)، ۲۷۴-۲۵۹.
- نیکبخت، محمدرضا و قدس حسن‌آباد، مریم (۱۳۹۷). عملکرد حسابرسی داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابرسی داخلی: رویکرد نظریه بنیادی کلاسیک. فصلنامه علمی پژوهشی دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸)، ۲۰۰-۱۸۷.

## References

- Bataineh, A., & Alrjoub, A. (2023). Impact of ERP systems on the internal auditing effectiveness in light of governance mechanisms: evidence from Jordan. *International Journal of Process Management and Benchmarking*, 13(4), 571-585.
- Chang, Y.T., Chen, H., Cheng, R. K., & Chi, W. (2019). The impact of internal audit attributes on the effectiveness of internal control over operations and compliance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 15 (1), 1-19.
- Collier, P., & Gregory, A. (1996). Audit committee effectiveness and the audit fee. *European Accounting Review*, 5(2), 177-198. doi: <https://doi.org/10.1080/09638189600000012>
- Desai, N. K. G. J. Gerard, and A. Tripathy. (2011), "Internal Audit Sourcing Arrangements and Reliance by External Auditors. Auditing", *Journal of Practice & Theory* 30 (1), PP.149171-
- Desai, R. Desai, V. Libby, T. and Srivastava, R.P. (2017), "External Auditors' Evaluation of the Internal Audit Function: An Empirical Investigation", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vol. 24, PP. 114-.
- Fatimah, N., & Ainulyaqin, M. H. (2022). Efektifitas Audit Internal Syariah di Perbankan Syariah. *Jurnal Indonesia Sosial Teknologi*, 3(11), 1179-1187. doi: <https://doi.org/10.59141/jist.v3i11.530>
- Accounting Review, 5(2), 177-198. doi: <https://doi.org/10.1080/09638189600000012>
- Ghaemi F., Moradi, Z., Alavi, Gh., (2019), The Effect of Audit Committee Characteristics on Internal Controls and Earnings Management. *Accounting, Finance and Auditing Research*, 12 (46): 17-19. [In Persian]
- Gold, A. H., Malhotra, A., & Segars, A. H. (2001). Knowledge management: An organizational capabilities perspective. *Journal of management information systems*, 18(1), 185-214. doi: <https://doi.org/10.1080/07421222.2001.11045669>
- Goodwin, J. (2003). The relationship between the audit committee and the internal audit function: Evidence from Australia and New Zealand. *International Journal of Auditing*, 7(3), 263-278. doi: <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00074.x>
- Goodwin, J., & Yeo, T. Y., (2001). Two factors affecting internal audit independence and objectivity: Evidence from Singapore. *International Journal of Auditing*, 5(2), 107-125 doi: <https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2001.00329.x>
- Haghighat Shahrestani, M., Kherdiar, S., & Mohammadi Nodeh, F., (2021). The effect of internal audit effectiveness and financial reporting quality on information asymmetry between manager and auditor. *Accounting Advances*, 13(1), 101-129. doi: 10.22099/jaa.2021.39455.2086. [In Persian]
- Institute of Internal Auditors (IIA), (2017), INTERNAL AUDITING (STANDARDS). Retrieved from [https://www.iaa.org.au/sf\\_docs/default-source/quality/ippf-standards-2017.pdf?sfvrsn=2](https://www.iaa.org.au/sf_docs/default-source/quality/ippf-standards-2017.pdf?sfvrsn=2)
- Institute of Internal Auditors (IIA), (2017), *INTERNATIONAL STANDARDS FOR THE PROFESSIONAL PRACTICE OF INTERNAL AUDITING (ISPPIA)*.
- Jiu, L., Liu, B., & Liu, Y. (2020). How a shared auditor affects firm-pair comparability: Implications of both firm and individual audit styles. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(3), 133-160
- Joshi, P. L. (2021). Which factors affect the internal audit effectiveness in India? *Indian Journal of Commerce and Management Studies*, 12(2), 01-13.
- Kaawaase, T. K., Nairuba, C., Akankunda, B., & Bananuka, J. (2021). Corporate governance, internal audit quality and financial reporting quality of financial institutions, *Asian Journal of Accounting Research*, 6(3), 348-366.
- Lohwasser, E., Rapley, E. T., & Rousseau, L. M. (2023). Consequences of US audit standards and practice for foreign jurisdictions: Evidence from the staggered adoption of expanded audit reporting. Available at SSRN 4549979

- Modirkia P., Faghani Makrani, Kh., Fazeli N., (2023). Identification and ranking of factors affecting the quality of internal audit performance. *Knowledge of Accounting and Management Auditing*, 12(47): October 2023, 259-274. [In Persian].
- Nikbakht, M. R. & Ghods Hassanabad, M., (2018). Internal Audit Performance in Iran from the Perspective of Internal Audit Managers: A Classical Grounded Theory Approach. *Accounting and Management Auditing Knowledge*, Article 12, 7(28): 187-200. [In Persian].
- Pham, D. C., & Nguyen, T. T. (2021). Factors affecting the internal audit effectiveness of steel enterprises in vietnam. *The journal of asian finance, economics and business*, 8(1), 271-283. Doi: <https://doi.org/10.13106/jafeb.2021.vol8.no1.271>
- Poursaeed, A., & Mohammadipour, R., (2019). Feasibility Assessment of Establishing a Risk-Based Internal Audit System at the Islamic Azad University of the Country, *Financial Accounting and Auditing Research*, 11(41):229-255. [In Persian]
- Shah, A. A., Azmat, M., Rasheed, Q. U. A., & Arshad, A. (2023). impact evaluation of factors of internal audit on intrnal audit effectiveness: The moderating and mediating effect of ethical culture and internal controls. *Pakistan Journal of Humanities and Social Sciences*, 11(1), 490-506
- Sulaiman, N. A., Na'im Kamarudin, N., & Shahimi, S. (2022). Internal Audit Effectiveness in Insurance and Takaful Companies in Malaysia: A Study of Internal Auditors and Auditees' Perceptions. *Asian Journal of Business and Accounting*, 1-30
- Tabachnick, B. G., & Fidell, L. S. (2013). *Using multivariate statistics* (6th ed.). Pearson.
- Walter, O.B., & Guandaru, K.C. (2012). "A Study to Explore Internal Auditors' Compliance with Quality Assurance Standards: A Case of State-Owned Corporations in Kenya". *International Journal of Research Studies in Management*, 1(1), 109-126.
- Weisner, P and Sutton.J. (2015). Analysis of Common Patterns Related to Internal Audit. *CBOK 2015 Practitioner Survey, the IIA Research Foundation (IIARF)*.