

توسعه فردی و تحول سازمانی

بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل

شیوه استناددهی: گرامی، علی، زارعی، سمیرا، و فرشادفر،

علی گرامی^۱، سمیرا زارعی^۲، زهرا فرشادفر^۳

زهرا. (۱۴۰۶). بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای

حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل. توسعه فردی

و تحول سازمانی، ۵(۲)، ۱-۲۲.

۱. گروه حسابداری، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

۲. گروه اقتصاد، واحد تهران غرب، دانشگاه آزاد اسلامی، تهران، ایران

* ایمیل نویسنده مسئول: szareiii@iau.ac.ir

چکیده

تاریخ چاپ نهایی: ۱ خرداد ۱۴۰۶

تاریخ چاپ اولیه: ۹ شهریور ۱۴۰۵

تاریخ پذیرش: ۷ شهریور ۱۴۰۵

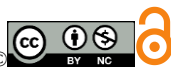
تاریخ بازنگری: ۱ شهریور ۱۴۰۵

تاریخ ارسال: ۲۶ اردیبهشت ۱۴۰۵

هدف این پژوهش بررسی تأثیر عوامل فردی، سازمانی و محیطی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و تعیین رابطه میان ارزیابی حسابرسان مستقل از این عوامل و میزان اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی بود. این پژوهش از نظر هدف کاربردی و از نظر روش، توصیفی-پیمایشی بود. جامعه آماری شامل کلیه حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران بود. با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس، ۱۱۷ پرسش‌نامه تکمیل‌شده و قابل تحلیل از حسابرسان مستقل جمع‌آوری شد. ابزار پژوهش یک پرسش‌نامه سناریومحور و ساختاریافته بود که روایی محتوایی آن توسط پنج نفر از استادان و خبرگان حسابرسی تأیید شد و پایایی آن با ضریب آلفای کرونباخ ۰.۹۱ مورد تأیید قرار گرفت. برای آزمون تأثیر عوامل فردی، سازمانی و محیطی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی از رگرسیون خطی چندگانه و برای بررسی رابطه میان ارزیابی این عوامل و میزان اتکای حسابرسان مستقل بر واحد حسابرسی داخلی از ضریب همبستگی اسپیرمن استفاده شد. نتایج رگرسیون نشان داد عوامل فردی ($B=0.396$, $\beta=0.632$, $t=9.521$, $p<0.001$)، سازمانی ($B=0.220$, $\beta=0.195$, $t=2.915$, $p=0.004$) و محیطی ($B=0.330$, $\beta=0.269$, $t=4.028$, $p<0.001$) تأثیر مثبت و معناداری بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی داشتند. مدل رگرسیون در مجموع ۵۰.۲ درصد از واریانس رفتار حرفه‌ای را تبیین کرد ($F=37.937$, $p<0.001$, $R^2=0.502$) و عوامل فردی قوی‌ترین پیش‌بین بودند. همچنین، بین ارزیابی حسابرسان مستقل از عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و میزان اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی رابطه مثبت، قوی و معناداری مشاهده شد ($r_s=0.918$, $p<0.001$). رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی حاصل تعامل همزمان عوامل فردی، سازمانی و محیطی است، اما ویژگی‌ها و صلاحیت‌های فردی نقش برجسته‌تری دارند. همچنین، مطلوب‌تر بودن ارزیابی حسابرسان مستقل از این عوامل با افزایش قابل توجه اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی همراه است؛ بنابراین، توسعه شایستگی و اخلاق حرفه‌ای حسابرسان داخلی همراه با تقویت حمایت سازمانی، استقلال حرفه‌ای و چارچوب‌های قانونی و نظارتی می‌تواند اعتماد حسابرسان مستقل و اثربخشی همکاری میان حسابرسی داخلی و مستقل را افزایش دهد.

کلیدواژگان: رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی؛ اثربخشی حسابرسی داخلی؛ حسابرسان مستقل؛ عوامل فردی؛ عوامل سازمانی؛ عوامل محیطی.

این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به صورت
دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0)



این مقاله متعلق به نویسنده است. انتشار این مقاله به صورت
دسترسی آزاد مطابق با گواهی (CC BY-NC 4.0)
صورت گرفته است.

Personal Development and Organizational Transformation

Factors Influencing the Professional Behavior of Internal Auditors from the Perspective of Independent Auditors

Ali Gerami¹, Samira Zarei^{1*}, Zahra Farshadfar²

1. Department of Accounting, WT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran

2. Department of Economics, WT.C., Islamic Azad University, Tehran, Iran

*Corresponding Author's Email: szareiii@iau.ac.ir

How to cite: Gerami, A., Zarei, S., & Farshadfar, Z. (2027). Factors Influencing the Professional Behavior of Internal Auditors from the Perspective of Independent Auditors. *Personal Development and Organizational Transformation*, 5(2), 1-22.

Submit Date: 16 May 2026

Revise Date: 23 August 2026

Accept Date: 29 August 2026

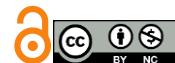
Initial Publish: 31 August 2026

Final Publish: 22 May 2027

Abstract

This study aimed to examine the effects of individual, organizational, and environmental factors on internal auditors' professional behavior and to determine the relationship between independent auditors' evaluations of these factors and their reliance on the internal audit function. This applied study employed a descriptive-survey design. The statistical population comprised independent auditors who were members of the Iranian Association of Certified Public Accountants. Using convenience sampling, 117 completed and usable questionnaires were obtained from independent auditors. Data were collected through a structured scenario-based questionnaire. Content validity was confirmed by five auditing academics and experts, while instrument reliability was supported by a Cronbach's alpha coefficient of 0.91. Multiple linear regression was used to examine the effects of individual, organizational, and environmental factors on internal auditors' professional behavior. Spearman's rank correlation coefficient was employed to assess the relationship between independent auditors' evaluations of these factors and their reliance on the performance of the internal audit function. Multiple regression analysis indicated that individual factors ($B=0.396$, $\beta=0.632$, $t=9.521$, $p<0.001$), organizational factors ($B=0.220$, $\beta=0.195$, $t=2.915$, $p=0.004$), and environmental factors ($B=0.330$, $\beta=0.269$, $t=4.028$, $p<0.001$) had significant positive effects on internal auditors' professional behavior. The regression model explained 50.2% of the variance in professional behavior ($R^2=0.502$, $F=37.937$, $p<0.001$; $f^2=1.008$), with individual factors emerging as the strongest predictor. Furthermore, a strong, positive, and statistically significant relationship was found between independent auditors' evaluations of the factors influencing internal auditors' professional behavior and their reliance on the internal audit function ($r_s=0.918$, $p<0.001$). Internal auditors' professional behavior is jointly shaped by individual, organizational, and environmental factors, with individual attributes and professional competencies exerting the greatest influence. More favorable evaluations of these factors are also strongly associated with greater independent auditor reliance on the internal audit function. Accordingly, strengthening internal auditors' professional competence and ethical conduct, while improving organizational support, professional independence, and regulatory frameworks, may enhance external auditors' confidence and promote more effective coordination between internal and independent auditing.

Keywords: *Internal auditors' professional behavior; internal audit effectiveness; independent auditors; individual factors; organizational factors; environmental factors.*



© 2027 the authors. This is an open access article under the terms of the Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International (CC BY-NC 4.0) License.

مقدمه

در دهه‌های اخیر، حسابرسی داخلی از یک فعالیت عمدتاً کنترلی و مبتنی بر بررسی رعایت رویه‌ها، به یکی از اجزای اساسی نظام راهبری شرکتی، مدیریت ریسک و کنترل داخلی تبدیل شده است. پیچیده‌تر شدن ساختارهای سازمانی، افزایش حجم و تنوع اطلاعات مالی و غیرمالی، توسعه فناوری‌های دیجیتال، افزایش فشارهای قانونی و نظارتی و رشد انتظارات ذی‌نفعان موجب شده است که نقش حسابرسان داخلی در سازمان‌ها از سطح کنترل‌های سنتی فراتر رود و به حوزه‌های ارزیابی ریسک، مشاوره مدیریتی، بهبود فرآیندها، پیشگیری از تقلب و حمایت از کیفیت تصمیم‌گیری گسترش یابد. بر این اساس، کیفیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی به یکی از مؤلفه‌های مهم اثربخشی نظام راهبری شرکتی تبدیل شده و توان این واحد در ارائه اطمینان‌بخشی مستقل و مشاوره ارزش‌آفرین، به میزان قابل توجهی به نحوه رفتار و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان داخلی وابسته است (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022; Koutoupis et al., 2021). در چنین شرایطی، صرف برخورداری حسابرسان داخلی از دانش فنی یا آشنایی با استانداردهای حرفه‌ای برای تضمین کیفیت عملکرد کافی نیست، بلکه نحوه به‌کارگیری این دانش در موقعیت‌های واقعی، کیفیت قضاوت، استقلال ذهنی، رعایت اصول اخلاقی، مقاومت در برابر فشارها و توان حفظ بی‌طرفی، تعیین‌کننده میزان حرفه‌ای بودن عملکرد او خواهد بود (Rialdy et al., 2023; Tonye & Odoni, 2025).

رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی مفهومی چندبعدی است که مجموعه‌ای از نگرش‌ها، قضاوت‌ها و کنش‌های منطبق با اصول و استانداردهای حرفه‌ای را دربر می‌گیرد. این رفتار شامل درستکاری، بی‌طرفی، استقلال، رازداری، صلاحیت حرفه‌ای، تردید حرفه‌ای، پایبندی به مسئولیت‌های اخلاقی، شجاعت در گزارشگری واقعیت‌ها و مقاومت در برابر نفوذهای نامناسب سازمانی است. رفتار حرفه‌ای نه تنها کیفیت انجام مأموریت‌های حسابرسی داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهد، بلکه بر میزان اعتماد مدیریت، کمیته حسابرسی، ذی‌نفعان و حسابرسان مستقل به یافته‌ها و گزارش‌های حسابرسی داخلی نیز اثرگذار است. در واقع، هنگامی که حسابرسان داخلی از معیارهای حرفه‌ای فاصله می‌گیرند، حتی در صورت برخورداری از توان فنی مناسب، قابلیت اتکای خروجی واحد حسابرسی داخلی کاهش می‌یابد. در مقابل، حرفه‌ای‌گری و رفتار اخلاقی می‌تواند موجب افزایش کیفیت قضاوت، شفافیت در گزارشگری، کاهش احتمال سکوت سازمانی و افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی شود (Babaei Khalili et al., 2021; Rialdy et al., 2023). پژوهش‌های اخیر نیز نشان داده‌اند که رفتار، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان فرآیندهایی به‌هم‌پیوسته هستند و کیفیت تصمیم حرفه‌ای تحت تأثیر ترکیبی از ویژگی‌های فردی، شرایط سازمانی و محرک‌های محیطی قرار دارد (Tonye & Odoni, 2025).

یکی از مهم‌ترین دسته‌های عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی، عوامل فردی است. ویژگی‌هایی نظیر شایستگی حرفه‌ای، تجربه حسابرسی، سرمایه روان‌شناختی، خودکارآمدی، تعهد اخلاقی، شجاعت اخلاقی، وجدان کاری، استقلال ذهنی و میزان آگاهی از الزامات اخلاق حرفه‌ای می‌توانند نحوه مواجهه حسابرسان داخلی با مسائل حرفه‌ای را شکل دهند. حسابرسی داخلی ماهیتاً فعالیتی مبتنی بر قضاوت است و در بسیاری از موقعیت‌ها، حسابرسان با شرایطی مواجه می‌شوند که در آن قواعد رسمی به تنهایی پاسخ روشن و کافی ارائه نمی‌کنند. در چنین موقعیت‌هایی، ویژگی‌های شخصی و سرمایه حرفه‌ای حسابرسان نقش تعیین‌کننده‌ای در تصمیم نهایی او پیدا می‌کند. یافته‌های پژوهشی نشان داده‌اند که سرمایه روان‌شناختی و شجاعت اخلاقی می‌تواند اثربخشی حسابرسی داخلی را افزایش دهند و حسابرسانی که از سطوح بالاتر امید، تاب‌آوری، خودکارآمدی و شجاعت اخلاقی برخوردارند، توان بیشتری برای مقابله با فشارهای سازمانی و دفاع از قضاوت مستقل خود دارند (Karamshahi et al., 2025). همچنین پژوهش‌ها بر اهمیت تجربه حسابرسان و فرهنگ اخلاقی در ارتقای قضاوت اخلاقی تأکید

کرده‌اند و نشان داده‌اند که کیفیت رفتار حرفه‌ای صرفاً محصول شناخت صوری اصول اخلاقی نیست، بلکه تجربه عملی و بسترهای درونی شده حرفه‌ای نیز نقش محوری دارند (Khademi Khuzani & Aghaei Chadgani, 2025).

در همین راستا، حرفه‌ای‌گری حساب‌رسان داخلی تا حد زیادی با شکل‌گیری هویت حرفه‌ای و سازمانی آنان مرتبط است. هویت حرفه‌ای مشخص می‌کند که حساب‌رسان تا چه اندازه ارزش‌ها و هنجارهای حرفه حساب‌رسانی را بخشی از تعریف خود می‌داند و در شرایط تعارض میان منافع سازمانی و الزامات حرفه‌ای، کدام یک را در اولویت قرار می‌دهد. هرچه هویت حرفه‌ای حساب‌رسان قوی‌تر باشد، احتمال پایبندی او به اصول استقلال، بی‌طرفی و درستکاری افزایش می‌یابد. در مقابل، وابستگی بیش از حد به هویت سازمانی، بدون وجود سازوکارهای مناسب حمایت از استقلال حرفه‌ای، می‌تواند احتمال سازش رفتاری را افزایش دهد. مدل‌های جدید نشان داده‌اند که هویت حرفه‌ای و سازمانی حساب‌رسان داخلی تحت تأثیر مجموعه‌ای از عوامل فردی، حرفه‌ای، سازمانی و محیطی قرار دارد و این هویت می‌تواند به صورت مستقیم یا غیرمستقیم بر نحوه رفتار حرفه‌ای آنان اثر بگذارد (Akhtarian et al., 2025). علاوه بر این، شایستگی حساب‌رسان داخلی در محیط‌های دیجیتال نیز اهمیت مضاعفی یافته است، زیرا کاربرد فناوری‌های نوین، تحلیل داده، سامانه‌های اطلاعاتی و ابزارهای دیجیتال مستلزم ترکیب توانایی فنی با رفتار حرفه‌ای است. شواهد نشان می‌دهد که شایستگی و رفتار حرفه‌ای به طور همزمان بر عملکرد حساب‌رسان داخلی اثرگذارند و در محیط دیجیتال، نبود هر یک از این دو می‌تواند کیفیت عملکرد را کاهش دهد (Zamzam et al., 2024).

با وجود اهمیت عوامل فردی، رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی را نمی‌توان مستقل از بستر سازمانی بررسی کرد. حساب‌رسان داخلی در درون سازمان فعالیت می‌کند و روابط گزارشگری، ساختار قدرت، حمایت مدیریت ارشد، جایگاه سازمانی واحد حساب‌رسانی داخلی، استقلال ساختاری، فرهنگ اخلاقی، نظام‌های پاداش، فناوری، منابع موجود، سیاست‌های منابع انسانی و کیفیت ارتباط با کمیته حساب‌رسانی همگی می‌توانند رفتار او را تقویت یا محدود کنند. حتی حساب‌رسانی که از صلاحیت و تعهد حرفه‌ای بالایی برخوردارند، در محیط‌هایی که فشار مدیریت شدید، استقلال واحد حساب‌رسانی محدود، فرهنگ سازمانی مصلحت‌گرا یا حمایت از گزارشگری ضعیف است، ممکن است نتوانند قضاوت حرفه‌ای خود را به طور کامل اعمال کنند. مدل‌های مفهومی اثربخشی حساب‌رسانی داخلی نیز بر نقش عواملی مانند حمایت مدیریت، استقلال، صلاحیت کارکنان، ساختار مناسب و کیفیت روابط سازمانی تأکید کرده‌اند (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022). همچنین شواهد تجربی نشان می‌دهد که پیشایندهای سازمانی و ساختاری حساب‌رسانی داخلی می‌توانند بر کیفیت و اثربخشی این واحد تأثیر مثبت داشته باشند (Ganji et al., 2023).

یکی از نمودهای مهم تأثیر محیط سازمانی بر رفتار حساب‌رسان داخلی، پدیده سکوت سازمانی است. در شرایطی که حساب‌رسان داخلی با تعارض نقش، ابهام نقش، فشار مدیریت یا نگرانی از پیامدهای گزارشگری مواجه باشد، ممکن است از بیان کامل یافته‌های خودداری کند. چنین رفتاری مستقیماً با اصول حرفه‌ای و مأموریت اطمینان‌بخشی حساب‌رسانی داخلی در تعارض قرار دارد. پژوهش‌های داخلی نشان داده‌اند که تعارض نقش و ابهام نقش می‌تواند زمینه افزایش سکوت حساب‌رسان داخلی را فراهم کند و تعهد به استقلال در این رابطه نقش مهمی دارد (Ebrahimi & Sarikhani, 2023). در مقابل، استقلال حساب‌رسان داخلی، حمایت ادراک‌شده، خودکارآمدی و شجاعت اخلاقی می‌توانند سکوت را کاهش دهند و زمینه گزارشگری شفاف‌تر را فراهم سازند (Babaei Khalili et al., 2021). بنابراین رفتار حرفه‌ای حساب‌رسان داخلی محصول تعامل میان ظرفیت شخصی او برای اتخاذ تصمیم حرفه‌ای و میزان آزادی و حمایتی است که ساختار سازمانی برای اعمال آن تصمیم فراهم می‌کند.

فرهنگ اخلاقی سازمان نیز از عناصر کلیدی شکل‌دهنده رفتار حسابرسان داخلی است. در سازمان‌هایی که ارزش‌هایی نظیر شفافیت، پاسخگویی، احترام به استقلال حرفه‌ای و گزارشگری صادقانه در سطح مدیریت نهادینه شده است، حسابرس داخلی با احتمال بیشتری رفتار منطبق بر اصول حرفه‌ای نشان می‌دهد. در مقابل، اگر موفقیت سازمانی صرفاً بر مبنای نتایج کوتاه‌مدت، پنهان‌سازی مشکلات یا وفاداری شخصی به مدیران ارزیابی شود، حتی آگاهی حسابرس از اصول اخلاقی ممکن است برای تضمین رفتار حرفه‌ای کافی نباشد. یافته‌های مربوط به قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی نیز نشان می‌دهد که فرهنگ اخلاقی سازمان می‌تواند به صورت معناداری کیفیت قضاوت حرفه‌ای را ارتقا دهد (Khademi Khuzani & Aghaei Chadgani, 2025). از سوی دیگر، تخصص اعضای کمیته حسابرسی و کیفیت نظارت آنان نیز می‌تواند رفتارهای راهبردی و فرصت‌طلبانه حسابرسان را محدود کند و محیط پاسخگوتری برای فرآیند حسابرسی ایجاد کند (Hansen et al., 2021). این یافته‌ها بر این نکته تأکید دارند که رفتار حرفه‌ای، صرفاً ویژگی فردی حسابرس نیست، بلکه نتیجه سازوکارهای حاکمیتی و کنترلی حاکم بر سازمان نیز محسوب می‌شود.

عوامل محیطی سومین دسته از متغیرهایی هستند که رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار می‌دهند. این عوامل شامل چارچوب‌های قانونی و مقرراتی، استانداردهای حرفه‌ای، فشارهای اقتصادی، شرایط بازار، انتظارات ذی‌نفعان، تحولات فناوری و هنجارهای اجتماعی و حرفه‌ای است. محیط بیرونی می‌تواند از طریق تعیین قواعد رفتاری، افزایش هزینه تخلفات، ایجاد فشار برای شفافیت و تقویت مسئولیت‌پذیری، رفتار حسابرسان داخلی را هدایت کند. نتایج پژوهش‌ها نشان داده است که استقلال و اخلاق حسابرس با تردید حرفه‌ای ارتباط دارند و این ویژگی‌ها در نهایت بر کیفیت حسابرسی اثرگذارند (Lamba et al., 2020). در سطح حرفه‌ای نیز رعایت چارچوب‌های عملی حرفه‌ای بین‌المللی می‌تواند اثربخشی حسابرسی داخلی را بهبود دهد و استانداردهای مشترکی برای رفتار، استقلال، صلاحیت و اجرای مأموریت‌های حسابرسی فراهم سازد (Tajik Jalairy et al., 2022). افزون بر این، فناوری اطلاعات نیز محیط حسابرسی را دگرگون کرده و توانایی سازمان‌ها و حسابرسان برای پردازش، تحلیل و ارزیابی حجم وسیعی از داده‌ها را افزایش داده است؛ با این حال، این تحول در کنار فرصت‌های فنی، الزامات جدیدی برای صلاحیت، قضاوت و رفتار حرفه‌ای ایجاد کرده است (Janvrin et al., 2018).

اهمیت بررسی رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی زمانی بیشتر آشکار می‌شود که رابطه میان حسابرسی داخلی و حسابرسی مستقل مورد توجه قرار گیرد. حسابرسان مستقل در فرآیند برنامه‌ریزی و اجرای حسابرسی، ممکن است از کار واحد حسابرسی داخلی استفاده کنند یا بر بخشی از نتایج آن اتکا نمایند. میزان این اتکا می‌تواند بر ماهیت، زمان‌بندی و گستره آزمون‌های حسابرس مستقل اثر بگذارد و در صورت وجود یک واحد حسابرسی داخلی با کیفیت، موجب کاهش دوباره‌کاری و افزایش کارایی فرآیند حسابرسی شود. با این حال، حسابرس مستقل تنها زمانی قادر است به کار حسابرسی داخلی اتکا کند که نسبت به صلاحیت، بی‌طرفی، کیفیت عملکرد و قابلیت اعتماد این واحد اطمینان کافی داشته باشد. شواهد پژوهشی نشان داده است که تصمیم حسابرس مستقل برای اتکا بر کار حسابرسی داخلی تابعی از ارزیابی او از کیفیت و موقعیت حرفه‌ای واحد حسابرسی داخلی است و هماهنگی مؤثر میان دو گروه حسابرس نقشی اساسی در این تصمیم دارد (Chui et al., 2024).

در این میان، رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی یکی از مؤلفه‌های مهم در شکل‌گیری اعتماد حسابرسان مستقل است. اگر حسابرس مستقل احساس کند حسابرسان داخلی از استقلال کافی برخوردار نیستند، تحت نفوذ مدیریت قرار دارند، در گزارش مسائل بااهمیت محافظه‌کارانه عمل می‌کنند یا از صلاحیت و قضاوت حرفه‌ای لازم برخوردار نیستند، احتمال اتکا به نتایج کار آنان کاهش خواهد یافت. برعکس، برخورداری

حسابرسان داخلی از شایستگی، استقلال، صداقت و روابط حرفه‌ای مناسب می‌تواند اعتماد حسابرسان مستقل را افزایش دهد. مطالعات انجام‌شده در زمینه اعتماد و همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل نشان داده‌اند که شایستگی، عملکرد شغلی و هماهنگی میان دو گروه از عوامل کلیدی در شکل‌گیری اعتماد و همکاری حرفه‌ای هستند (Nazari Pour & Ahmadzadeh, 2022; Nazari Pour & Ahmadzadeh, 2023). همچنین کیفیت رابطه کاری میان حسابرسان داخلی و مستقل می‌تواند بر تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی اثرگذار باشد و زمینه همکاری مؤثرتر و اعتماد متقابل را فراهم کند (Salari et al., 2024).

از سوی دیگر، شرایط خاص سازمانی می‌تواند تصمیم حسابرس مستقل درباره اتکا به حسابرسی داخلی را تغییر دهد. برای مثال، هنگامی که واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان محلی برای پرورش مدیران آینده سازمان مورد استفاده قرار می‌گیرد، ممکن است حسابرس مستقل نسبت به استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی نگرانی بیشتری داشته باشد و در نتیجه میزان اتکای خود را کاهش دهد. یافته‌های تجربی نشان داده‌اند که تلقی واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیران می‌تواند ارزیابی حسابرسان مستقل از واقع‌بینی، صلاحیت و مراقبت حرفه‌ای حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار دهد (Menati & Alipour, 2021). این موضوع نشان می‌دهد که اتکای حسابرس مستقل صرفاً تابع کیفیت فنی گزارش‌های حسابرسی داخلی نیست، بلکه ادراک او از زمینه سازمانی، انگیزه‌ها و استقلال رفتاری حسابرسان داخلی نیز در تصمیم نهایی نقش دارد.

اثربخشی حسابرسی داخلی نیز با این بحث پیوند مستقیم دارد. پژوهش‌های انجام‌شده از منظر حسابرسان داخلی نشان داده‌اند که حمایت مدیریت، استقلال، همکاری با حسابرسان مستقل، مشوق‌ها و سایر شرایط سازمانی می‌توانند از عوامل حیاتی اثربخشی واحد حسابرسی داخلی باشند (Heliyon, 2023). بنابراین می‌توان استدلال کرد که همان عواملی که بر اثربخشی واحد حسابرسی داخلی اثر می‌گذارند، احتمالاً بر ارزیابی حسابرس مستقل از رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی نیز مؤثرند. از این منظر، رفتار حرفه‌ای را می‌توان حلقه واسطی میان ویژگی‌های فردی و محیط سازمانی از یک سو و قابلیت اعتماد واحد حسابرسی داخلی از سوی دیگر دانست. هرچه حسابرس داخلی بتواند در چارچوبی متشکل از صلاحیت فردی، ساختار سازمانی مناسب و محیط حرفه‌ای مطلوب، رفتار حرفه‌ای اثبات‌تری از خود نشان دهد، احتمال افزایش اعتماد حسابرس مستقل و استفاده مؤثرتر از نتایج حسابرسی داخلی بیشتر خواهد شد.

با وجود گسترش مطالعات درباره اثربخشی حسابرسی داخلی، حرفه‌ای‌گری، استقلال، اخلاق، همکاری و اتکای حسابرسان مستقل، مرور ادبیات نشان می‌دهد که چند خلأ پژوهشی همچنان پابرجاست. نخست آنکه بخش قابل توجهی از مطالعات پیشین تنها بر یک یا دو دسته از عوامل مؤثر بر رفتار حسابرسان داخلی متمرکز بوده‌اند؛ برای مثال، برخی پژوهش‌ها بر عوامل فردی مانند شجاعت اخلاقی، سرمایه روان‌شناختی، تجربه یا شایستگی تأکید کرده‌اند (Karamshahi et al., 2025; Khademi Khuzani & Aghaei Chadgani, 2025; Zamzam et al., 2024). در حالی که گروهی دیگر به عوامل سازمانی مانند استقلال، فرهنگ اخلاقی، تعارض نقش، حمایت مدیریت یا ساختار واحد حسابرسی داخلی پرداخته‌اند (Babaei Khalili et al., 2021; Ebrahimi & Sarikhani, 2023; Ganji et al., 2023). دسته دیگری نیز نقش چارچوب‌های حرفه‌ای، فناوری و شرایط محیطی را بررسی کرده‌اند (Janvrin et al., 2018; Lamba et al., 2020; Tajik Jalairy et al., 2022). در نتیجه، بررسی همزمان سه سطح فردی، سازمانی و محیطی و مقایسه قدرت تبیین هر یک در شکل‌گیری رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی همچنان نیازمند شواهد تجربی بیشتر است.

دوم آنکه بیشتر پژوهش‌های مرتبط با رفتار و اثربخشی حسابرسی داخلی، دیدگاه خود حسابرسان داخلی یا مدیران سازمان‌ها را مبنای تحلیل قرار داده‌اند، در حالی که دیدگاه حسابرسان مستقل به دلایل متعددی اهمیت ویژه دارد. حسابرسان مستقل به‌عنوان ناظران بیرونی، در سازمان‌های مختلف فعالیت می‌کنند، با واحدهای حسابرسی داخلی متفاوت تعامل دارند و به همین دلیل می‌توانند ارزیابی مقایسه‌ای تری از کیفیت رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی ارائه دهند. افزون بر این، ارزیابی آنان صرفاً جنبه نظری ندارد، بلکه مستقیماً بر تصمیم حرفه‌ای مهمی یعنی میزان اتکا بر کار حسابرسی داخلی اثر می‌گذارد. اگرچه مطالعاتی درباره فرایند هماهنگی و تصمیم اتکا انجام شده است (Chui et al., 2024) و برخی پژوهش‌ها نیز عوامل مؤثر بر اعتماد و همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل را بررسی کرده‌اند (Nazari Pour & Ahmadzadeh, 2023; Ahmadzadeh, 2022)، هنوز رابطه میان ارزیابی حسابرسان مستقل از مجموعه جامع عوامل تعیین‌کننده رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و میزان اتکای آنان بر عملکرد این واحد به‌صورت مستقیم و یکپارچه به اندازه کافی روشن نشده است.

سوم آنکه شرایط نهادی و حرفه‌ای ایران ضرورت بررسی این موضوع را افزایش می‌دهد. ساختار سازمانی شرکت‌ها، سطح بلوغ واحدهای حسابرسی داخلی، نقش کمیته‌های حسابرسی، الزامات حرفه‌ای، فشارهای محیط اقتصادی و تفاوت در میزان استقلال واحدهای حسابرسی داخلی می‌تواند موجب شود الگوهای مشاهده‌شده در سایر کشورها به‌طور کامل قابل تعمیم نباشد. پژوهش‌های انجام‌شده در ایران نیز بر اهمیت عواملی مانند استقلال، تعارض نقش، فرهنگ اخلاقی، روابط کاری و اعتماد میان حسابرسان داخلی و مستقل تأکید کرده‌اند (Ebrahimi & Sarikhani, 2023; Nazari Pour & Ahmadzadeh, 2023; Salari et al., 2024). بااین‌حال، مدل جامعی که بتواند از دیدگاه حسابرسان مستقل نقش نسبی عوامل فردی، سازمانی و محیطی را در رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی مشخص کند و سپس این ارزیابی را به تصمیم اتکای حسابرسان مستقل پیوند دهد، می‌تواند به تکمیل ادبیات داخلی و ارائه شواهد کاربردی برای حرفه حسابرسی کمک کند.

از منظر کاربردی نیز شناخت این روابط برای سازمان‌ها، نهادهای حرفه‌ای و سیاست‌گذاران اهمیت دارد. اگر مشخص شود که برخی دسته‌های عوامل نسبت به سایر عوامل سهم بیشتری در شکل‌گیری رفتار حرفه‌ای دارند، منابع آموزشی و نظارتی می‌توانند هدفمندتر تخصیص یابند. برای نمونه، در صورت برتری عوامل فردی، تأکید بر انتخاب، آموزش، توسعه صلاحیت، اخلاق و شجاعت حرفه‌ای حسابرسان داخلی اهمیت بیشتری پیدا می‌کند؛ در صورت برجسته بودن عوامل سازمانی، اصلاح جایگاه واحد حسابرسی داخلی، افزایش حمایت کمیته حسابرسی، تقویت استقلال و فرهنگ پاسخگویی باید در اولویت قرار گیرد؛ و در صورت اهمیت بالای عوامل محیطی، بازنگری استانداردها، قوانین و سازوکارهای نظارتی ضروری خواهد بود. علاوه بر این، شناخت رابطه این عوامل با تصمیم اتکای حسابرسان مستقل می‌تواند به کاهش دوباره‌کاری، افزایش هماهنگی میان حسابرسی داخلی و مستقل، بهبود کارایی فرآیند حسابرسی و استفاده مؤثرتر از منابع حرفه‌ای منجر شود (Chui et al., 2024; Heliyon, 2023). از این رو، تحلیل رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی باید نه به‌عنوان یک موضوع صرفاً رفتاری، بلکه به‌عنوان مؤلفه‌ای راهبردی در کیفیت حسابرسی، اثربخشی راهبری و اعتماد میان ارکان نظارتی سازمان در نظر گرفته شود.

بر همین اساس، مسئله اصلی پژوهش حاضر آن است که رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل تا چه اندازه تحت تأثیر عوامل فردی، سازمانی و محیطی قرار دارد و آیا ارزیابی حسابرسان مستقل از این عوامل می‌تواند میزان اتکای آنان بر عملکرد واحد

حسابرسی داخلی را تبیین کند؛ مسئله‌ای که پاسخ به آن می‌تواند هم به توسعه ادبیات رفتار و قضاوت حرفه‌ای حسابرسان و هم به بهبود تعامل عملی میان حسابرسی داخلی و مستقل کمک کند.

هدف پژوهش حاضر، بررسی تأثیر عوامل فردی، سازمانی و محیطی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و تعیین رابطه میان ارزیابی این عوامل و میزان اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی است.

روش‌شناسی

این پژوهش از نظر هدف، کاربردی و از نظر ماهیت و روش، توصیفی پیمایشی است که با استفاده از داده‌های میدانی و تحلیل‌های آماری به بررسی عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی از منظر حسابرسان مستقل می‌پردازد. هدف اصلی، تبیین میزان و جهت اثر عوامل فردی، سازمانی و محیطی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی از منظر این عوامل است. همچنین در این پژوهش جامعه آماری پژوهش را کلیه حسابرسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران تشکیل می‌دهند که تعداد آنان در سال ۱۴۰۴ براساس وبگاه جامعه حسابداران رسمی ایران بالغ بر ۳۲۰۰ نفر است. با توجه به گستردگی جامعه و محدودیت دسترسی به اعضای جامعه حسابداران رسمی ایران، نمونه آماری با استفاده از روش نمونه‌گیری در دسترس و بر اساس فرمول کوکران^۱ در سطح اطمینان ۹۵ درصد تعیین شد که براساس آن حجم نمونه به تعداد ۹۳ نفر به‌دست آمد. حجم نمونه به‌گونه‌ای انتخاب گردید که توان آماری کافی برای اجرای تحلیل رگرسیون خطی چندگانه فراهم آید. ابزار اصلی گردآوری داده‌ها، پرسشنامه ساختاریافته است که شامل شواهد متفاوتی از نظر ماهیت (شواهد مثبت و منفی) در مورد عوامل سه‌گانه مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی می‌باشد. سپس به‌منظور بررسی روایی محتوای پرسش‌نامه، نسخه اولیه ابزار پژوهش در اختیار ۵ نفر از اساتید و خبرگان متخصص در حوزه حسابرسی قرار گرفت. پس از اخذ نظرات تخصصی و اعمال اصلاحات لازم، روایی محتوای پرسش‌نامه مورد تأیید قرار گرفت. همچنین برای محاسبه ضریب قابلیت اعتماد پرسش‌نامه و پایایی آن از آزمون آلفای کرونباخ^۲ استفاده شد که نتایج ضریب به‌دست آمده از آن به مقدار ۰/۹۱ نشان می‌دهد ابزار پژوهش از پایایی عالی برخوردار است.

در این پژوهش جهت دستیابی به داده‌های مورد نیاز متناسب با حجم نمونه، نرخ پاسخ به میزان ۵۰ درصد برآورد گردید که در مجموع ۱۸۶ پرسشنامه در سال ۱۴۰۴ توزیع و تعداد ۱۱۷ پرسش‌نامه تکمیل شده، مورد بررسی قرار گرفت و تعداد ۶۹ پرسشنامه به‌دلیل ناقص بودن اطلاعات از فرآیند تحلیل کنار گذاشته شد. در مرحله نخست تحلیل داده‌ها، از آمار توصیفی شامل میانگین و انحراف معیار برای توصیف ویژگی‌های جمعیت‌شناختی و متغیرهای پژوهش استفاده شده است تا تصویر روشنی از وضعیت پاسخ‌ها ارائه گردد. سپس در بخش آمار استنباطی به‌منظور آزمون فرضیه اول پژوهش و شناسایی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی، از روش رگرسیون خطی چندگانه^۳ استفاده شد. پیش از اجرای رگرسیون خطی چندگانه، پیش‌فرض‌های لازم مورد بررسی قرار گرفت. نتایج آزمون استقلال خطاها بر اساس آماره دوربین-واتسون^۴ (۱/۵) نشان داد که خودهمبستگی معناداری بین خطاها وجود ندارد. همچنین شاخص‌های تحمل ($\geq 0/987$) و عامل تورم واریانس ($VIF \leq 1/014$) برای تمامی متغیرهای مستقل در محدوده قابل قبول قرار داشتند که بیانگر نبود مشکل

¹ Cochran

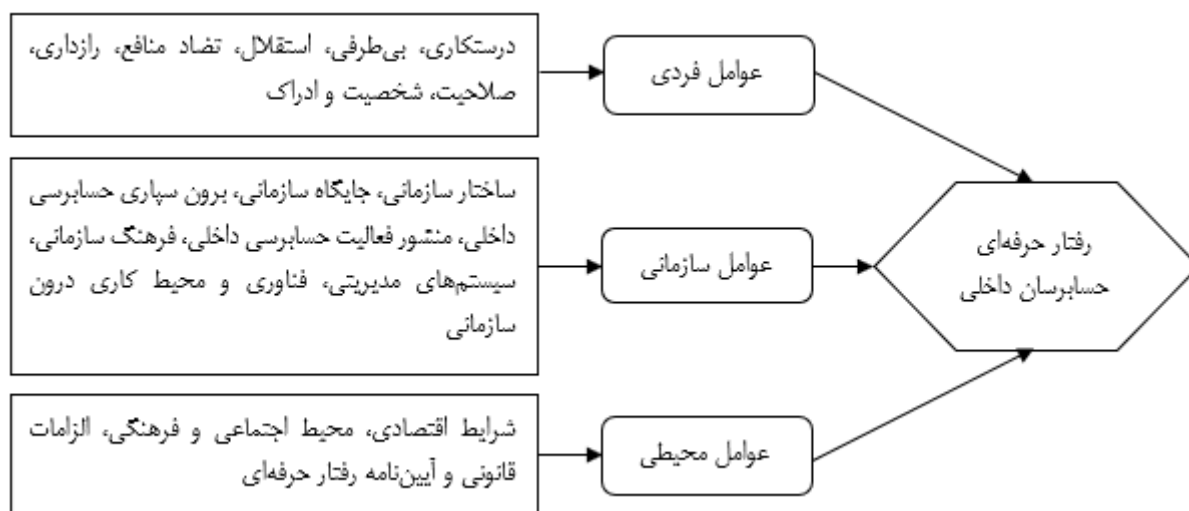
² Cronbach

³ Multiple Linear Regression

⁴ Durbin-Watson

چندهمخطی بین متغیرهای مستقل است. علاوه بر این، بررسی هیستوگرام باقیمانده‌ها، نمودار احتمال نرمال^۱ و نمودار پراکنش باقیمانده‌ها^۲ نشان داد که فروض نرمال بودن توزیع باقیمانده‌ها و همسانی واریانس خطاها برقرار است. بنابراین، شرایط لازم برای استفاده از رگرسیون خطی چندگانه فراهم بوده است. به منظور آزمون فرضیه دوم و بررسی رابطه بین ارزیابی حسابرسان مستقل از عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و میزان اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی، از ضریب همبستگی اسپیرمن^۳ استفاده شد. انتخاب این آزمون به دلیل ماهیت داده‌های پژوهش و نتایج آزمون‌های بررسی نرمال بودن توزیع داده‌ها صورت گرفت. بدین منظور، نرمال بودن متغیرهای پژوهش با استفاده از آزمون‌های کولموگروف-اسمیرنوف^۴ و شاپیرو-ویلک^۵ بررسی شد که نتایج آن‌ها نشان داد برای تمامی متغیرهای پژوهش، سطح معناداری کمتر از ۰/۰۰۱ است. از این رو، داده‌های مربوط به متغیرهای مورد مطالعه از توزیع نرمال تبعیت نکرد و فرض اساسی استفاده از ضریب همبستگی پیرسون مبنی بر نرمال بودن داده‌ها برقرار نبود. در مقابل، ضریب همبستگی اسپیرمن یک روش ناپارامتریک است که برای بررسی شدت و جهت رابطه بین متغیرهایی که فرض نرمال بودن آن‌ها برقرار نیست، کاربرد دارد و روشی مناسب و قابل اتکا محسوب می‌شود. بنابراین، به منظور تعیین وجود یا عدم وجود رابطه معنادار بین متغیرهای مورد مطالعه، ضریب همبستگی اسپیرمن در سطح اطمینان ۹۵ درصد به کار گرفته شد. برای انجام تحلیل‌های آماری از نرم افزار SPSS^۶ در بخش آمار توصیفی و استنباطی استفاده شد.

مدل مفهومی این پژوهش بر پایه تئوری‌های نهادی، نمایندگی و اجتماعی بنا شده است. براساس شکل ۱ در این مدل، رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی در کانون توجه قرار دارد و فرض بر این است که عوامل فردی پایه‌ای‌ترین لایه را تشکیل می‌دهند، عوامل سازمانی لایه میانی را تقویت می‌کنند و عوامل محیطی لایه خارجی را فراهم می‌آورند تا رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی شکل گیرد. این سه دسته عامل، مجموعه‌ای از ویژگی‌ها، ساختارها و شرایط بیرونی را شامل می‌شوند که می‌توانند به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم بر نحوه قضاوت، تصمیم‌گیری و عملکرد حرفه‌ای حسابرسان داخلی اثر بگذارند. بنابراین هدف این مدل، تبیین نحوه تأثیرگذاری سه دسته کلان عوامل بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل است تا مشخص شود کدام دسته از عوامل بیشترین قدرت تبیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی را دارند.



¹ Normal P-P Plot

² Scatterplot

³ Spearman's correlation coefficient

⁴ Kolmogorov-Smirnov

⁵ Shapiro-Wilk

⁶ Statistical Package for the Social Sciences

شکل ۱- مدل مفهومی پژوهش

به منظور ارزیابی عوامل موثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی، مدل تحلیلی پژوهش طبق مدل مفهومی پژوهش و بر پایه روش رگرسیون پیاده‌سازی شده است. این مدل براساس فرضیه اول پژوهش طبق رابطه ۱ تدوین گردید و تعریف عملیاتی نمادها در جدول ۱ ارائه شد.

$$IAPB = \beta_0 + \beta_1(IndFact) + \beta_2(OrgFact) + \beta_3(EnvFact) + \epsilon \quad \text{رابطه ۱}$$

جدول ۱- تعریف عملیاتی نمادها

نماد	عنوان
IAPB	رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی
IndFact	عوامل فردی
OrgFact	عوامل سازمانی
EnvFact	عوامل محیطی

یافته‌ها

در این بخش به تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده از طریق نرم افزار آماری SPSS و با استفاده از شاخص مرکزی چون میانگین و شاخص پراکندگی چون انحراف معیار پرداخته شده است. هدف از این تحلیل، شناخت وضعیت موجود هر یک از عوامل از دیدگاه حسابرسان مستقل است که در جدول ۲ ارائه شده است.

جدول ۲- آمار توصیفی متغیرهای پژوهش

متغیر	میانگین	انحراف معیار
عوامل فردی	۶/۳۴۲	۳/۳۹۹
عوامل سازمانی	۴/۸۸۹	۱/۸۸۸
عوامل محیطی	۵/۱۸۸	۱/۷۳۷

طبق جدول ۲، حسابرسان مستقل عوامل فردی را در سطح بالا ارزیابی کرده‌اند و این نشان می‌دهد که ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی از نظر آنان بسیار با اهمیت است. همچنین عامل سازمانی میانگین پایین تری را نسبت به عوامل فردی و محیطی نشان می‌دهند که حاکی از تأثیر بیشتر عوامل فردی و محیطی نسبت به عامل سازمانی است. همچنین براساس نتایج، عوامل فردی دارای بیشترین انحراف معیار در میان سایر عوامل مورد مطالعه است. این پراکندگی نسبتاً بالا را می‌توان به ماهیت متفاوت و تنوع شواهد (مثبت و منفی) منعکس شده در هر پرسشنامه نسبت داد. از آنجا که شواهد ارائه شده در هر پرسشنامه متفاوت با سایر پرسشنامه‌ها است، ادراکات ثبت شده در پرسشنامه‌ها نیز دامنه گسترده‌تری به خود گرفته‌اند. به عبارت دیگر، ناهمگونی و تفاوت‌های بنیادین در شواهد مربوط به عوامل فردی، سازمانی و محیطی مندرج در هر پرسشنامه موجب گستردگی طیف پاسخ‌ها و در نتیجه افزایش سطح انحراف معیار در این بعد شده است.

در جدول ۳، آمار توصیفی میزان تحصیلات پاسخ‌دهندگان ارائه شده است. بر اساس آن، تعداد ۱۱۷ پرسش‌نامه توسط اعضاء جامعه حسابداران رسمی ایران تکمیل گردیده که از این تعداد، ۶۷ نفر دارای مدرک تحصیلی کارشناسی هستند و بیشترین فراوانی را دارند. همچنین تعداد ۴۲ نفر از پاسخ‌دهندگان نیز دارای مدرک تحصیلی کارشناسی ارشد و تنها تعداد ۸ نفر از پاسخ‌دهندگان دارای مدرک تحصیلی دکتری هستند.

جدول ۳- آمار توصیفی میزان تحصیلات پاسخ‌دهندگان

میزان تحصیلات	فراوانی مطلق	فراوانی نسبی	درصد فراوان نسبی
کارشناسی	۶۷	۰/۵۷۳	۵۷/۳
کارشناسی ارشد	۴۲	۰/۳۵۹	۳۵/۹
دکتری	۸	۰/۰۶۸	۶/۸
کل	۱۱۷	۱	۱۰۰

در نهایت براساس داده‌های گردآوری شده، بررسی‌های لازم روی آماره‌های توصیفی پژوهش صورت گرفته است. این داده‌های آماری برای انجام آزمون‌های استنباطی، مطلوب و مناسب است.

نتایج جداول ۴ و ۵ نشان می‌دهند که هر سه متغیر اصلی به عنوان پیش‌بین‌های معنادار در مدل شامل سه دسته عوامل فردی، سازمانی و محیطی، توانسته است ۵۰/۲ درصد از تغییرات رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی را تبیین نماید. اندازه اثر نشان می‌دهد مدل از قدرت تبیین بالایی برخوردار است و معناداری آماره F در سطح اطمینان ۹۵ درصد نیز بیان می‌دارد که مدل به طور کلی معتبر و از برازش مناسبی برخوردار است. در بین پیش‌بین‌ها، عوامل فردی بیشترین تأثیر را دارد و بنابراین قوی‌ترین پیش‌بین در مدل محسوب می‌شود. پس از آن، عوامل محیطی و عوامل سازمانی هر دو با سطح معناداری کمتر از ۰/۰۵ اثر مثبت و معنادار بر رفتار حرفه‌ای دارند. این نتایج نشان می‌دهد که توانمندی و ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی بیش از عوامل سازمانی و محیطی تعیین‌کننده هستند. به عبارتی رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی نه تنها تحت تأثیر الزامات قانونی و شرایط سازمانی است، بلکه ویژگی‌های فردی حسابرسان نیز نقش کلیدی و مستقیم در شکل‌گیری رفتار حرفه‌ای ایفا می‌کند. این موضوع اهمیت سرمایه‌گذاری بر آموزش، اخلاق حرفه‌ای و ارتقای مهارت‌های حسابرسان را برجسته می‌کند. براین اساس، فرضیه اول پژوهش مورد تأیید قرار گرفت.

$$\text{IAPB} = -0.205 + 0.396(\text{IndFact}) + 0.220(\text{OrgFact}) + 0.330(\text{EnvFact}) \quad \text{رابطه ۲}$$

جدول ۴- ضرایب رگرسیون مدل رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی

متغیر	ضریب (B)	ضریب استاندارد شده (β)	آماره تی (t)	سطح معناداری
عوامل فردی	۰/۳۹۶	۰/۶۳۲	۹/۵۲۱	۰/۰۰۱
عوامل سازمانی	۰/۲۲۰	۰/۱۹۵	۲/۹۱۵	۰/۰۰۴
عوامل محیطی	۰/۳۳۰	۰/۲۶۹	۴/۰۲۸	۰/۰۰۱

جدول ۵- خلاصه نتایج رگرسیون تمامی عوامل موثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی

متغیر وابسته	متغیرهای مستقل	ضریب تعیین (R ²)	اندازه اثر (F ²)	آماره اف (F)	سطح معناداری	نتیجه آزمون
عوامل موثر بر رفتار حرفه‌ای	عوامل فردی، سازمانی و محیطی	۰/۵۰۲	۱/۰۰۸	۳۷/۹۳۷	۰/۰۰۱	تایید فرضیه پژوهش

نتایج جدول ۶ نشان می‌دهد که بین ارزیابی حسابرسان مستقل از عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و میزان اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. از آنجا که سطح معناداری آزمون کمتر از ۵ درصد است، فرض صفر مبنی بر نبود رابطه بین دو متغیر رد و فرضیه دوم پژوهش تأیید گردید. همچنین مقدار ضریب همبستگی (۰/۹۱۸) نشان‌دهنده رابطه‌ای مثبت و قوی بین دو متغیر است. این یافته بیانگر آن است که هرچه حسابرسان مستقل عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی را مطلوب‌تر ارزیابی کنند، میزان اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی نیز افزایش می‌یابد. به عبارت دیگر، ارزیابی مثبت از ویژگی‌های فردی، سازمانی و محیطی مرتبط با فعالیت حسابرسان داخلی می‌تواند اعتماد حسابرسان مستقل به عملکرد واحد حسابرسی داخلی و تمایل آنان به اتکا بر نتایج و فعالیت‌های این واحد را تقویت کند.

جدول ۶- نتایج آزمون همبستگی اسپیرمن

متغیرها	تعداد مشاهدات	ضریب همبستگی اسپیرمن (r_s)	سطح معناداری	نتیجه آزمون
ارزیابی عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی اتکای حسابرسان مستقل بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی	۱۱۷	۰/۹۱۸	۰/۰۰۱	تأیید فرضیه پژوهش

بحث و نتیجه‌گیری

پژوهش حاضر با هدف بررسی تأثیر عوامل فردی، سازمانی و محیطی بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی از دیدگاه حسابرسان مستقل و همچنین تعیین رابطه میان ارزیابی حسابرسان مستقل از این عوامل و میزان اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی انجام شد. نتایج آزمون فرضیه نخست نشان داد که هر سه دسته عوامل فردی، سازمانی و محیطی اثر مثبت و معناداری بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی دارند. مدل رگرسیونی پژوهش توانست ۵۰/۲ درصد از تغییرات رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی را تبیین کند و معناداری آماره کلی مدل نیز نشان داد که ترکیب این سه دسته عامل از قدرت تبیینی مطلوبی برخوردار است. در میان متغیرهای پیش‌بین، عوامل فردی با ضریب استاندارد شده ۰/۶۳۲ بیشترین تأثیر را بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی داشتند و پس از آن عوامل محیطی با ضریب استاندارد شده ۰/۲۶۹ و عوامل سازمانی با ضریب استاندارد شده ۰/۱۹۵ قرار گرفتند. بنابراین، یافته‌های پژوهش نشان می‌دهد که اگرچه رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی نتیجه تعامل همزمان ویژگی‌های فردی، ساختارهای سازمانی و شرایط محیطی است، سهم عوامل فردی در شکل‌دهی به این رفتار برجسته‌تر از دو دسته دیگر است.

برتری عوامل فردی در تبیین رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی را می‌توان با ماهیت قضاوت‌محور فعالیت حسابرسی داخلی توضیح داد. حسابرسان داخلی در بسیاری از موقعیت‌های حرفه‌ای با شرایطی مواجه می‌شوند که در آن تصمیم‌گیری صرفاً از طریق قواعد رسمی یا دستورالعمل‌های سازمانی امکان‌پذیر نیست و قضاوت شخصی، تجربه، تعهد اخلاقی، استقلال ذهنی، شجاعت حرفه‌ای و توانایی مقابله با فشارهای مدیریتی نقش تعیین‌کننده پیدا می‌کند. در چنین موقعیت‌هایی، حسابرسی حرفه‌ای بیش از آنکه به تبعیت مکانیکی از رویه‌ها وابسته باشد، به ظرفیت فرد برای تشخیص صحیح مسئله و اتخاذ تصمیم منطبق با اصول حرفه‌ای متکی است. این تفسیر با نتایج پژوهش‌هایی همسو است که بر اهمیت سرمایه روان‌شناختی و شجاعت اخلاقی در اثربخشی حسابرسی داخلی تأکید کرده‌اند. بر اساس این مطالعات، حسابرسانی که از خودکارآمدی، امید، تاب‌آوری و شجاعت اخلاقی بیشتری برخوردارند، توان بالاتری برای بیان واقعیت‌ها، مقاومت در برابر فشارها و اجرای مسئولیت‌های حرفه‌ای خود دارند (Karamshahi et al., 2025). همچنین یافته‌های پژوهشی درباره قضاوت اخلاقی حسابرسان

داخلی نشان داده است که تجربه حسابرسی و شرایط اخلاقی مرتبط با حرفه می‌تواند نحوه مواجهه حسابرسان با موقعیت‌های مبهم و چالش‌برانگیز را به‌طور معناداری بهبود دهد (Khademi Khuzani & Aghaei Chadgani, 2025).

نتیجه مربوط به اهمیت عوامل فردی همچنین با مطالعاتی همخوانی دارد که حرفه‌ای‌گری حسابرسان داخلی را تابعی از صلاحیت، تعهد اخلاقی و ویژگی‌های فردی آنان می‌دانند. حرفه‌ای‌گری در حسابرسی داخلی بدون وجود دانش، شایستگی، درستکاری و استقلال ذهنی پایدار شکل نمی‌گیرد و این ویژگی‌ها مبنای قضاوت حرفه‌ای و رفتار اخلاقی حسابرسان محسوب می‌شوند. نتایج پیشین نیز بیانگر آن است که صلاحیت حرفه‌ای و حرفه‌ای‌گری تأثیر مستقیم بر رفتار اخلاقی حسابرسان دارند و ارتقای این ویژگی‌ها می‌تواند احتمال رفتارهای فرصت‌طلبانه یا غیرحرفه‌ای را کاهش دهد (Rialdy et al., 2023). علاوه بر این، پژوهش‌های انجام‌شده در محیط‌های دیجیتال نشان داده‌اند که شایستگی و رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی به‌طور همزمان بر عملکرد آنان اثرگذار است و تحول فناوری، اهمیت ویژگی‌های فردی و ظرفیت سازگاری حرفه‌ای را افزایش داده است (Zamzam et al., 2024). بنابراین، یافته پژوهش حاضر مبنی بر اینکه عوامل فردی قوی‌ترین پیش‌بین رفتار حرفه‌ای هستند، از پشتوانه نظری و تجربی قابل توجهی برخوردار است.

نتایج پژوهش همچنین نشان داد که عوامل محیطی تأثیر مثبت و معناداری بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی دارند و پس از عوامل فردی، دومین سهم را در تبیین رفتار حرفه‌ای به خود اختصاص می‌دهند. این نتیجه بیانگر آن است که حسابرسان داخلی در خلأ فعالیت نمی‌کنند، بلکه رفتار او در چارچوب مجموعه‌ای از قوانین، استانداردهای حرفه‌ای، الزامات نظارتی، شرایط اقتصادی، انتظارات ذی‌نفعان و هنجارهای حرفه‌ای شکل می‌گیرد. هرچه محیط حرفه‌ای از قوانین روشن‌تر، استانداردهای الزام‌آورتر و سازوکارهای پاسخگویی قوی‌تری برخوردار باشد، احتمال پایبندی حسابرسان به معیارهای حرفه‌ای افزایش می‌یابد. چارچوب‌های حرفه‌ای از یک سو محدوده رفتار قابل قبول را مشخص می‌کنند و از سوی دیگر هزینه انحراف از استانداردها را افزایش می‌دهند. این تفسیر با یافته‌هایی همسو است که نشان داده‌اند استقلال و اخلاق حسابرسان بر تردید حرفه‌ای و در نهایت بر کیفیت حسابرسی اثرگذارند و شرایط محیطی و حرفه‌ای می‌توانند شدت این روابط را تحت تأثیر قرار دهند (Lamba et al., 2020). همچنین شواهد داخلی نشان داده است که رعایت چارچوب‌های عملی حرفه‌ای بین‌المللی موجب افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی می‌شود و وجود راهنماها و استانداردهای حرفه‌ای می‌تواند رفتار و عملکرد حسابرسان داخلی را در جهت مطلوب هدایت کند (Tajik Jalairy et al., 2022).

اثر معنادار عوامل محیطی را می‌توان در پرتو تحولات فناوری نیز تفسیر کرد. محیط حسابرسی در سال‌های اخیر به واسطه گسترش فناوری اطلاعات، تحلیل داده و سیستم‌های اطلاعاتی پیچیده تغییر کرده است و حسابرسان داخلی ناگزیرند در محیطی فعالیت کنند که در آن تصمیم‌گیری حرفه‌ای به توانایی سازگاری با فناوری و درک ریسک‌های نوظهور وابسته است. پژوهش‌های مرتبط با فناوری در حسابرسی نشان داده‌اند که تحول فناوری ساختار رقابت و کیفیت عملکرد حسابرسی را دگرگون کرده و مزیت‌های سنتی مؤسسات بزرگ را نیز تحت تأثیر قرار داده است (Janvrin et al., 2018). بنابراین، محیط حرفه‌ای و فناورانه می‌تواند به شکل مستقیم یا غیرمستقیم بر انتظارات از رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی اثر بگذارد و نحوه تعریف شایستگی، مراقبت حرفه‌ای و پاسخگویی او را تغییر دهد.

از سوی دیگر، نتایج نشان داد عوامل سازمانی نیز دارای اثر مثبت و معناداری بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی هستند، هرچند میزان این اثر در مقایسه با عوامل فردی و محیطی کمتر بود. این یافته نشان می‌دهد که ساختار سازمانی، حمایت مدیریت، جایگاه واحد حسابرسی داخلی، فرهنگ اخلاقی، استقلال سازمانی، روابط گزارشگری و نظام‌های کنترلی، بستر لازم برای بروز رفتار حرفه‌ای را فراهم می‌کنند. حتی اگر

حسابرس از صلاحیت و تعهد اخلاقی کافی برخوردار باشد، نبود حمایت مدیریت، ابهام در جایگاه سازمانی یا فشار برای تعدیل گزارش‌های حسابرسی می‌تواند مانع بروز کامل رفتار حرفه‌ای شود. این نتیجه با مدل‌های مفهومی اثربخشی حسابرسی داخلی سازگار است که حمایت مدیریت، استقلال، صلاحیت کارکنان و ساختار سازمانی را از عوامل مهم اثربخشی واحد حسابرسی داخلی معرفی کرده‌اند (Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022). همچنین پژوهش‌های تجربی نشان داده‌اند که حمایت و پذیرش حسابرسی داخلی، استقلال، واقع‌گرایی و هماهنگی میان‌بخشی می‌توانند کیفیت و اثربخشی حسابرسی داخلی را به‌صورت معناداری ارتقا دهند (Ganji et al., 2023).

اثر عوامل سازمانی همچنین می‌تواند با پدیده سکوت سازمانی توضیح داده شود. حسابرسان داخلی ممکن است در محیط‌هایی که با تعارض نقش، ابهام نقش یا فشارهای مدیریتی همراه است، از بیان کامل یافته‌ها و گزارش مسائل حساس خودداری کنند. در چنین شرایطی، حتی افراد دارای توانایی حرفه‌ای بالا نیز ممکن است رفتار محافظه‌کارانه یا سکوت اختیار کنند. شواهد نشان داده‌اند که تعارض نقش و ابهام نقش می‌تواند بر سکوت حسابرسان داخلی اثرگذار باشد و تعهد به استقلال در این رابطه نقش مهمی ایفا کند (Ebrahimi & Sarikhani, 2023). از سوی دیگر، استقلال حسابرس داخلی، حمایت ادراک‌شده سرپرست و شجاعت حرفه‌ای می‌توانند از سکوت بکاهند و زمینه گزارشگری شفاف‌تر را فراهم سازند (Babaei Khalili et al., 2021). بنابراین، اثر معنادار عوامل سازمانی در پژوهش حاضر نشان می‌دهد که رفتار حرفه‌ای تنها ناشی از ظرفیت‌های فردی نیست، بلکه کیفیت محیط داخلی سازمان تعیین می‌کند که این ظرفیت‌ها تا چه اندازه قابلیت ظهور و استمرار داشته باشند.

یافته دیگر پژوهش حاضر نشان داد که بین ارزیابی حسابرسان مستقل از عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی و میزان اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی رابطه مثبت، بسیار قوی و معناداری وجود دارد. مقدار ضریب همبستگی اسپیرمن برابر با ۰.۹۱۸ بود که نشان‌دهنده رابطه‌ای بسیار قوی میان دو متغیر است. این نتیجه به روشنی نشان می‌دهد که هرچه حسابرسان مستقل ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی، شرایط سازمانی و محیط حرفه‌ای مرتبط با فعالیت آنان را مطلوب‌تر ارزیابی کنند، میزان اعتماد و اتکای آنان بر عملکرد واحد حسابرسی داخلی نیز افزایش می‌یابد. از دیدگاه حرفه‌ای، این یافته منطقی است؛ زیرا تصمیم اتکای حسابرس مستقل بر کار حسابرسی داخلی مستلزم اطمینان از کیفیت، بی‌طرفی، صلاحیت و قابلیت اعتماد واحد حسابرسی داخلی است.

این نتیجه با پژوهش‌هایی همسو است که نشان داده‌اند تصمیم حسابرس مستقل برای اتکا بر واحد حسابرسی داخلی تا حد زیادی به ارزیابی وی از صلاحیت، بی‌طرفی و کیفیت ارتباط با حسابرسان داخلی بستگی دارد. یافته‌های کیفی اخیر نشان داده است که هماهنگی میان حسابرسان داخلی و مستقل، کیفیت ارتباطات و ارزیابی شایستگی حسابرسان داخلی از عوامل مهم تصمیم اتکا هستند (Chui et al., 2024). همچنین مطالعات انجام‌شده درباره اعتماد و همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل نشان داده‌اند که ویژگی‌هایی مانند شایستگی، عملکرد شغلی، هماهنگی و مشارکت حرفه‌ای نقش مهمی در شکل‌گیری اعتماد دارند (Nazari Pour & Ahmadzadeh, 2022; Nazari Pour & Ahmadzadeh, 2023). بنابراین، هنگامی که حسابرسان مستقل ارزیابی مثبتی از عوامل سازنده رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی داشته باشند، منطقی است که قابلیت اعتماد نتایج آنان را نیز بالاتر ارزیابی کرده و حجم بیشتری از فعالیت‌های حسابرسی مستقل را بر پایه کار واحد حسابرسی داخلی تنظیم کنند.

رابطه قوی میان رفتار حرفه‌ای و اتکای حسابرسان مستقل همچنین با شواهد مربوط به کیفیت رابطه کاری میان دو گروه حسابرس همسو است. نتایج پژوهش‌ها نشان داده است که روابط کاری مثبت میان حسابرسان داخلی و مستقل می‌تواند تعهد اخلاقی حسابرسان داخلی را

افزایش داده و به تقویت اعتماد و همکاری متقابل منجر شود (Salari et al., 2024). این امر نشان می‌دهد که رابطه میان دو گروه یک رابطه یک‌طرفه نیست؛ بلکه کیفیت رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی اعتماد حسابرسان مستقل را افزایش می‌دهد و تعامل و همکاری مناسب نیز می‌تواند به تقویت تعهد و رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی منجر شود. در نتیجه، همکاری حرفه‌ای را می‌توان به‌عنوان یک چرخه تقویت‌کننده در نظر گرفت که در آن حرفه‌ای‌گری، اعتماد و اتکا به‌صورت متقابل یکدیگر را افزایش می‌دهند.

در عین حال، یافته‌های پژوهش حاضر با مطالعاتی که نقش شرایط سازمانی خاص در تصمیم اتکا را نشان داده‌اند نیز سازگار است. برای مثال، استفاده از واحد حسابرسی داخلی به‌عنوان زمینه پرورش مدیران می‌تواند ادراک حسابرس مستقل از استقلال و بی‌طرفی حسابرسان داخلی را کاهش دهد و در نتیجه میزان اتکا بر کار آنان را محدود کند (Menati & Alipour, 2021). این مسئله تأکید می‌کند که حسابرس مستقل هنگام تصمیم‌گیری درباره اتکا، تنها به کیفیت ظاهری گزارش‌های داخلی توجه نمی‌کند، بلکه ساختار انگیزشی و جایگاه سازمانی حسابرسان داخلی را نیز ارزیابی می‌کند. بنابراین، یافته رابطه ۰.۹۱۸ در پژوهش حاضر را می‌توان نشانه آن دانست که ارزیابی رفتار حرفه‌ای و زمینه‌های شکل‌دهنده آن، بخش مهمی از فرآیند اعتمادسازی میان حسابرسی داخلی و مستقل را تشکیل می‌دهد.

یافته‌های حاضر همچنین در چارچوب ادبیات مربوط به اثربخشی حسابرسی داخلی قابل تفسیر است. پژوهش‌های پیشین نشان داده‌اند که عواملی مانند حمایت مدیریت، استقلال، همکاری با حسابرسان مستقل و مشوق‌های بیرونی بر اثربخشی حسابرسی داخلی تأثیر دارند (Heliyon, 2023). همچنین تخصص حسابداری کمیته حسابرسی و کیفیت نظارت می‌تواند رفتارهای راهبردی حسابرس را کاهش دهد و زمینه تصمیم‌گیری حرفه‌ای‌تر را فراهم سازد (Hansen et al., 2021). بنابراین، بهبود عوامل فردی، سازمانی و محیطی نه تنها رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی را تقویت می‌کند، بلکه می‌تواند اثرات ثانویه‌ای مانند افزایش کیفیت نظارت، اعتماد حسابرسان مستقل و اثربخشی کلی نظام کنترل و راهبری سازمان داشته باشد.

در مجموع، نتایج پژوهش حاضر نشان می‌دهد که رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی پدیده‌ای چندسطحی است و نمی‌توان آن را تنها با یک دسته از متغیرها توضیح داد. اگرچه ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی مهم‌ترین نقش را ایفا می‌کنند، اما این ویژگی‌ها در بستری از ساختارهای سازمانی و شرایط محیطی معنا پیدا می‌کنند. فردی که دارای صلاحیت، درستکاری و شجاعت حرفه‌ای است، در محیطی فاقد استقلال یا حمایت سازمانی ممکن است نتواند رفتار حرفه‌ای مطلوب خود را به‌طور کامل بروز دهد. در مقابل، وجود ساختارهای قوی سازمانی بدون برخورداری از نیروی انسانی شایسته و متعهد نیز تضمین‌کننده رفتار حرفه‌ای نخواهد بود. از این رو، نتیجه اصلی پژوهش بر ضرورت اتخاذ یک رویکرد تلفیقی تأکید دارد. حرفه‌ای‌گری حسابرسان داخلی زمانی به بالاترین سطح می‌رسد که توسعه شایستگی‌های فردی، تقویت فرهنگ و ساختار سازمانی و بهبود محیط قانونی و حرفه‌ای به‌طور همزمان دنبال شود. همچنین، رابطه بسیار قوی میان ارزیابی این عوامل و میزان اتکای حسابرسان مستقل نشان می‌دهد که سرمایه‌گذاری در این حوزه می‌تواند فراتر از واحد حسابرسی داخلی، موجب بهبود کارایی حسابرسی مستقل و کاهش دوباره‌کاری در فرآیند حسابرسی شود. این نتیجه با ادبیات جدید رفتار، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان نیز سازگار است که تصمیم‌های حرفه‌ای را محصول تعامل عوامل فردی، موقعیتی و محیطی می‌داند (Tonye & Odoni, 2025). همچنین توجه همزمان به هویت حرفه‌ای و سازمانی حسابرسان داخلی می‌تواند به ایجاد توازن میان تعهد به سازمان و پایبندی به ارزش‌های حرفه‌ای کمک کند (Akhtarian et al., 2025). بر این اساس، ارتقای رفتار حرفه‌ای حسابرسان داخلی باید به‌عنوان یکی از مؤلفه‌های راهبردی نظام راهبری و حسابرسی سازمان در نظر گرفته شود.

پژوهش حاضر با محدودیت‌هایی همراه بود که در تفسیر و تعمیم نتایج باید مورد توجه قرار گیرد. نخست، داده‌ها از طریق پرسش‌نامه سناریومحور گردآوری شدند و از این رو ممکن است پاسخ‌های شرکت‌کنندگان به‌طور کامل منعکس‌کننده رفتار واقعی آنان در موقعیت‌های عملی حسابرسی نباشد. دوم، جامعه آماری پژوهش به حساب‌برسان مستقل عضو جامعه حسابداران رسمی ایران محدود بود و بنابراین تعمیم نتایج به سایر گروه‌های حرفه‌ای یا محیط‌های نهادی متفاوت باید با احتیاط صورت گیرد. سوم، نمونه‌گیری به شیوه در دسترس انجام شد که می‌تواند احتمال سوگیری انتخاب را افزایش دهد. چهارم، پژوهش حاضر تنها سه دسته کلی از عوامل فردی، سازمانی و محیطی را بررسی کرد و متغیرهایی مانند ویژگی‌های شخصیتی، سبک رهبری، ساختار مالکیت، نوع صنعت، اندازه واحد حسابرسی داخلی و ویژگی‌های کمیته حسابرسی به‌طور مستقیم در مدل وارد نشدند. همچنین ماهیت مقطعی پژوهش امکان بررسی تغییرات رفتار حرفه‌ای و تصمیم‌اتکا در طول زمان را فراهم نکرد.

پیشنهاد می‌شود پژوهش‌های آینده روابط مورد بررسی را با استفاده از داده‌های واقعی پرونده‌های حسابرسی، مطالعات آزمایشی یا طراحی‌های طولی بررسی کنند تا امکان ارزیابی رفتار حرفه‌ای و تصمیم‌اتکا در شرایط واقعی‌تر فراهم شود. همچنین می‌توان دیدگاه اعضای کمیته حسابرسی، مدیران مالی، اعضای هیئت‌مدیره و خود حساب‌برسان داخلی را با ارزیابی حساب‌برسان مستقل مقایسه کرد تا میزان همگرایی یا تفاوت ادراک گروه‌های مختلف مشخص شود. بررسی نقش میانجی یا تعدیل‌گر متغیرهایی مانند استقلال حرفه‌ای، شجاعت اخلاقی، حمایت مدیریت، فرهنگ اخلاقی، اعتماد بین‌فردی و بلوغ واحد حسابرسی داخلی نیز می‌تواند به توسعه مدل‌های دقیق‌تر منجر شود. انجام مطالعات تطبیقی میان صنایع مختلف یا میان کشورهای دارای ساختارهای قانونی و حرفه‌ای متفاوت نیز می‌تواند به ارزیابی قابلیت تعمیم یافته‌ها کمک کند. علاوه بر این، استفاده از مدل‌سازی معادلات ساختاری برای بررسی روابط مستقیم و غیرمستقیم عوامل مؤثر بر رفتار حرفه‌ای و تصمیم‌اتکا می‌تواند مسیر مناسبی برای توسعه پژوهش‌های آتی باشد.

با توجه به یافته‌های پژوهش، پیشنهاد می‌شود سازمان‌ها در انتخاب و توسعه حساب‌برسان داخلی بر شایستگی حرفه‌ای، درستکاری، استقلال ذهنی، قدرت قضاوت و شجاعت اخلاقی تأکید بیشتری داشته باشند و برنامه‌های آموزشی مستمر در زمینه اخلاق حرفه‌ای، قضاوت حسابرسی، مدیریت تعارض و فناوری‌های نوین ارائه دهند. همچنین ضروری است جایگاه سازمانی واحد حسابرسی داخلی به‌گونه‌ای طراحی شود که استقلال آن در برابر مدیریت اجرایی حفظ شده و امکان گزارشگری مستقیم و مؤثر به کمیته حسابرسی یا هیئت‌مدیره فراهم شود. تقویت فرهنگ سازمانی مبتنی بر شفافیت، پاسخگویی و حمایت از گزارشگری حرفه‌ای نیز می‌تواند زمینه رفتار حرفه‌ای پایدارتر را فراهم کند. نهادهای حرفه‌ای و تنظیم‌گر نیز می‌توانند با به‌روزرسانی استانداردها، تقویت آموزش‌های تخصصی و توسعه سازوکارهای نظارتی، شرایط محیطی مناسب‌تری برای فعالیت حساب‌برسان داخلی ایجاد کنند. همچنین پیشنهاد می‌شود حساب‌برسان مستقل در ارزیابی واحد حسابرسی داخلی، علاوه بر صلاحیت فنی، به عوامل رفتاری، سازمانی و محیطی نیز توجه کنند و سازمان‌ها با ایجاد سازوکارهای رسمی همکاری و تبادل اطلاعات میان حساب‌برسان داخلی و مستقل، زمینه افزایش اعتماد، کاهش دوباره‌کاری و بهبود کارایی فرآیند حسابرسی را فراهم آورند.

تشکر و قدردانی

از تمامی کسانی که در انجام این پژوهش ما را همراهی کردند تشکر و قدردانی به عمل می‌آید.

مشارکت نویسندگان

در نگارش این مقاله تمامی نویسندگان نقش یکسانی ایفا کردند.

تعارض منافع

در انجام مطالعه حاضر، هیچ گونه تضاد منافی وجود ندارد.

موازن اخلاقی

در تمامی مراحل پژوهش حاضر اصول اخلاقی مرتبط با نشر و انجام پژوهش رعایت گردیده است.

Extended Abstract

Introduction

Internal auditing has evolved from a primarily compliance-oriented and control-focused activity into a central component of corporate governance, risk management, internal control, and organizational accountability. As organizations operate in increasingly complex, technology-driven, and highly regulated environments, the internal audit function is expected not only to identify weaknesses in controls but also to contribute to risk assessment, organizational improvement, fraud prevention, and the enhancement of decision-making processes. Consequently, the effectiveness of internal auditing increasingly depends on the quality of professional judgments and conduct demonstrated by internal auditors. Professional behavior is particularly important because internal auditors frequently operate in situations characterized by ambiguity, competing interests, organizational pressures, and ethical dilemmas. Their ability to maintain integrity, objectivity, independence, professional competence, confidentiality, and due professional care therefore constitutes a fundamental determinant of the credibility and usefulness of internal audit activities ([Abdelrahim & Al-Malkawi, 2022](#); [Koutoupis et al., 2021](#)).

Professional behavior in internal auditing is a multidimensional phenomenon that is influenced by interacting personal, organizational, and environmental determinants. At the individual level, professional competence, experience, ethical commitment, psychological resources, independence of judgment, moral courage, and professional identity can influence how internal auditors interpret evidence and respond to conflicting demands. Recent research has demonstrated that psychological capital and moral courage can enhance internal audit effectiveness by strengthening auditors' ability to confront sensitive issues and maintain professional standards under pressure ([Karamshahi et al., 2025](#)). Similarly, audit experience and organizational ethical culture have been associated with the quality of internal auditors' ethical judgments, suggesting that professional conduct is shaped not merely by formal awareness of ethical principles but also by accumulated professional experience and the context in which judgments are made ([Khademi Khuzani & Aghaei Chadgani, 2025](#)). Professional and organizational identity can further affect the extent to which internal auditors internalize professional values and reconcile organizational loyalty with obligations relating to independence and objectivity ([Akhtarian et al., 2025](#)). Evidence from the digital audit environment also indicates that professional competency and professional behavior are complementary determinants of internal auditor performance ([Zamzam et al., 2024](#)).

Organizational conditions constitute another important dimension of professional behavior. Internal auditors operate within organizational structures that may either facilitate or constrain their independence, objectivity, and willingness to report unfavorable findings. Management support, the organizational status of the internal audit function, reporting arrangements, organizational ethical culture, reward systems, internal control structures, and the availability of adequate resources can all affect professional conduct. Studies of internal audit effectiveness have emphasized that organizational independence, senior management support, appropriate structures, and auditor competency are important prerequisites for high-quality internal auditing ([Abdelrahim & Al-Malkawi,](#)

2022; Ganji et al., 2023). Moreover, role conflict and role ambiguity may contribute to organizational silence among internal auditors, particularly when auditors perceive that communicating problematic findings could produce negative personal or organizational consequences (Ebrahimi & Sarikhani, 2023). Conversely, independence, perceived supervisory support, self-efficacy, and moral courage can reduce silence and foster the reporting of professionally relevant information (Babaei Khalili et al., 2021). Audit committee expertise and effective governance oversight may similarly constrain strategic or opportunistic auditor behavior and create conditions that support professional judgment (Hansen et al., 2021).

Environmental factors also contribute to professional behavior through legal requirements, professional standards, regulatory pressures, economic conditions, technological developments, and stakeholder expectations. Professional frameworks establish expected patterns of conduct and provide standards through which accountability can be enforced. Evidence indicates that adherence to international professional practice frameworks improves internal audit effectiveness and reinforces common expectations concerning competency, independence, objectivity, and professional performance (Tajik Jalairy et al., 2022). Independence and ethical orientation are also associated with professional skepticism and audit quality, demonstrating the broader importance of the regulatory and ethical environment in shaping professional conduct (Lamba et al., 2020). Technological transformation has further altered the audit environment, increasing the importance of information technology competencies while simultaneously introducing new forms of risk and judgment complexity (Janvrin et al., 2018).

The professional behavior of internal auditors is particularly consequential from the perspective of independent auditors because external auditors may rely on the work performed by the internal audit function when planning and conducting external audit engagements. Such reliance can improve audit efficiency, reduce duplication of effort, and facilitate coordination between internal and external assurance providers. Nevertheless, reliance is not automatic. Independent auditors must form judgments regarding the competence, objectivity, credibility, and quality of internal audit work. Research indicates that external auditors' reliance decisions are strongly affected by the perceived competence and objectivity of internal auditors and by the quality of coordination and communication between the two audit functions (Chui et al., 2024). Trust and cooperation between internal and independent auditors are also influenced by professional competence, job performance, coordination, and participation (Nazari Pour & Ahmadzadeh, 2022; Nazari Pour & Ahmadzadeh, 2023). Furthermore, positive working relationships between internal and external auditors can reinforce internal auditors' ethical commitment and strengthen professional cooperation (Salari et al., 2024).

The organizational positioning of the internal audit function may likewise influence reliance decisions. When internal auditing is perceived as serving management-development objectives or functioning as a management training ground, external auditors may question the objectivity and professional independence of internal auditors and consequently reduce their reliance on internal audit work (Menati & Alipour, 2021). More generally, internal audit effectiveness has been associated with management support, independence, cooperation with external auditors, and organizational incentives (Heliyon, 2023). These findings suggest that external auditors' reliance decisions are not determined solely by the technical content of internal audit reports but also by their assessment of the broader behavioral and institutional conditions under which those reports are produced. Contemporary audit research similarly emphasizes that auditor behavior, judgment, and decision-making emerge from the interaction of individual characteristics and contextual conditions (Rialdy et al., 2023; Tonye & Odoni, 2025).

Despite this growing literature, previous studies have often examined individual, organizational, or environmental determinants separately, while fewer studies have simultaneously assessed their relative effects on internal auditors' professional behavior from the perspective of independent auditors. Moreover, the direct relationship between independent auditors' evaluations of these determinants and their reliance on the internal audit function remains insufficiently examined. Accordingly, this study aimed to investigate the effects of individual, organizational, and environmental factors on the professional behavior of internal auditors from the perspective of independent auditors and to determine the relationship between independent auditors' evaluations of these factors and their reliance on the performance of the internal audit function.

Methods and Materials

This applied study employed a descriptive-survey design and used field data to examine determinants of internal auditors' professional behavior. The statistical population consisted of independent auditors who were members of the Iranian Association of Certified Public Accountants. Based on the available population and accessibility considerations, convenience sampling was employed. Although the estimated minimum required sample size was 93 participants, 186 questionnaires were distributed to accommodate the anticipated response rate. A total of 117 complete and usable questionnaires were ultimately included in the analysis, while incomplete questionnaires were excluded.

Data were collected using a structured scenario-based questionnaire incorporating positive and negative evidence concerning individual, organizational, and environmental factors associated with internal auditors' professional behavior. The preliminary instrument was evaluated by five academics and professionals with expertise in auditing, and modifications were made based on their assessments to establish content validity. Internal consistency reliability was evaluated using Cronbach's alpha, which yielded a coefficient of 0.91, indicating excellent reliability.

The first hypothesis examined whether individual, organizational, and environmental factors significantly predicted the professional behavior of internal auditors. Multiple linear regression was used for this purpose. Regression assumptions were evaluated before model estimation. The Durbin-Watson statistic was 1.50, indicating no problematic autocorrelation of residuals. Tolerance and variance inflation factor values were within acceptable ranges, indicating the absence of problematic multicollinearity. Visual examination of the residual histogram, normal probability plot, and residual scatterplot further supported the assumptions of residual normality and homoscedasticity. The second hypothesis examined the relationship between independent auditors' overall evaluations of the factors affecting professional behavior and their reliance on the internal audit function. Because Kolmogorov-Smirnov and Shapiro-Wilk tests indicated non-normal distributions for the study variables, Spearman's rank-order correlation coefficient was used. Statistical analyses were conducted using SPSS at a 95% confidence level.

Findings

Multiple regression analysis showed that individual, organizational, and environmental factors all exerted statistically significant positive effects on the professional behavior of internal auditors. Individual factors produced an unstandardized regression coefficient of $B = 0.396$ and the largest standardized coefficient ($\beta = 0.632$, $t = 9.521$, $p < 0.001$), demonstrating that individual characteristics represented the strongest predictor in the model. Organizational factors also had a significant positive effect ($B = 0.220$, $\beta = 0.195$, $t = 2.915$, $p = 0.004$). Environmental factors significantly predicted professional behavior as well ($B = 0.330$, $\beta = 0.269$, $t = 4.028$, $p < 0.001$), with a greater standardized effect than organizational factors but a smaller effect than individual factors.

The overall regression model was statistically significant ($F = 37.937$, $p < 0.001$) and accounted for 50.2% of the variance in internal auditors' professional behavior ($R^2 = 0.502$). The reported effect size was $f^2 = 1.008$, indicating substantial explanatory power. The resulting regression equation was $IAPB = -0.205 + 0.396(\text{Individual Factors}) + 0.220(\text{Organizational Factors}) + 0.330(\text{Environmental Factors})$. Accordingly, the first hypothesis was supported.

Analysis of the second hypothesis revealed a strong positive association between independent auditors' evaluations of the factors influencing internal auditors' professional behavior and their reliance on the internal audit function. Spearman's rank correlation coefficient was $r_s = 0.918$ with $p < 0.001$ for 117 observations. The magnitude and direction of the coefficient demonstrated that more favorable evaluations of the individual, organizational, and environmental conditions associated with internal auditors' professional behavior were accompanied by substantially greater reliance on internal audit performance. Therefore, the second hypothesis was also supported.

Discussion and Conclusion

The findings demonstrate that professional behavior in internal auditing is shaped by multiple levels of influence rather than by a single category of determinants. Individual, organizational, and environmental conditions each made an independent contribution to professional behavior, while their combined explanatory capacity was substantial. The results therefore support a multidimensional understanding of professional conduct in which auditors' personal capabilities interact with organizational arrangements and the broader professional environment.

The predominance of individual factors suggests that professional competence, integrity, objectivity, ethical commitment, independent judgment, and related personal attributes represent the immediate foundation of professional conduct. Internal auditing repeatedly requires professionals to exercise judgment in situations in which formal rules do not provide a complete solution. Under such circumstances, professional behavior depends heavily on the auditor's capacity to evaluate evidence, withstand pressure, recognize ethical implications, and maintain professional standards. Organizations seeking to strengthen internal audit quality should therefore view recruitment, professional development, ethical training, and competency enhancement as central components of audit governance.

Nevertheless, the significant effects of organizational and environmental factors indicate that strong individual qualities alone cannot guarantee professional behavior. Internal auditors require organizational arrangements that protect independence, clarify responsibilities, facilitate transparent reporting, and support the communication of unfavorable findings. Similarly, a credible legal and professional environment provides standards, expectations, and accountability mechanisms that reinforce appropriate conduct. Professional behavior should therefore be regarded as the product of interaction between individual capability and contextual opportunity.

The strong correlation between independent auditors' evaluations and their reliance on internal audit work is particularly important. A coefficient of 0.918 indicates that perceptions of the conditions underlying professional behavior are closely connected to reliance decisions. Independent auditors appear to consider not merely the final technical output of internal auditing but also the behavioral and organizational context in which that output is produced. When internal auditors are perceived as competent, ethical, objective, adequately supported, and operating within an appropriate professional environment, independent auditors are considerably more willing to rely on their work. These findings have implications for audit efficiency and corporate governance. Strengthening the professional behavior of internal auditors can generate benefits beyond the internal audit function itself by increasing external auditor confidence, facilitating coordination, reducing unnecessary

duplication of audit procedures, and potentially improving the allocation of external audit resources. The results also suggest that organizations should not treat internal audit professionalism as an individual responsibility alone. Effective professional behavior requires simultaneous investment in human capital, organizational independence, ethical culture, governance structures, and appropriate regulatory conditions.

In conclusion, individual, organizational, and environmental factors significantly and positively influence the professional behavior of internal auditors, with individual factors representing the strongest determinant, followed by environmental and organizational factors. Moreover, independent auditors' favorable evaluations of these determinants are strongly associated with greater reliance on the internal audit function. Enhancing internal auditors' competencies and ethical qualities while strengthening organizational support, professional independence, and regulatory frameworks can therefore improve both internal audit professionalism and the effectiveness of coordination between internal and independent auditors.

References

- Abdelrahim, A., & Al-Malkawi, H. N. (2022). The Influential Factors of Internal Audit Effectiveness: A Conceptual Model. *International Journal of Financial Studies*, 10(3), 71. <https://doi.org/10.3390/ijfs10030071>
- Akhtarian, F., Hejazi, R., Ranjbar, M. H., Salari, H., & Khodadadi, D. (2025). Presenting a Model of Professional and Organizational Identity of Internal Auditors and Examining Its Influencing Factors. *Technology in Entrepreneurship and Strategic Management*, 4(2), 1-17.
- Babaei Khalili, J., Abdoli, M. R., & Valian, H. (2021). Internal Auditor Independence: A Process-Oriented Approach to Reducing Silence and Fostering Auditor Courage. *Financial Accounting and Auditing Researches*, 13(51), 133-153. <https://doi.org/10.1001.1.23830379.1400.13.51.7.6>
- Chui, L., Pike, B. J., & Martin, K. (2024). External Auditor's Reliance Decision on the Internal Audit Function: A Qualitative Analysis on the Coordination Process. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(7), 265. <https://doi.org/10.3390/jrfm17070265>
- Ebrahimi, F., & Sarikhani, M. (2023). Examining the Effect of Role Conflict and Role Ambiguity on the Silence of Internal Auditors, Considering the Mediating Variable of Independence Commitment. *Journal of Accounting Advances*, 15(1), 31-62. <https://doi.org/10.22099/jaa.2023.46617.2300>
- Ganji, H., Hosseini, S. R., Rozban, M., Mohammadzadeh, S., & Nami Fard Tehrani, N. (2023). The Effect of Antecedents and Consequences of Internal Audit Effectiveness on Internal Audit Quality. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 2(1), 107-138.
- Hansen, J. C., Lisic, L. L., Seidel, T. A., & Wilkins, M. S. (2021). Audit Committee Accounting Expertise and the Mitigation of Strategic Auditor Behavior. *The Accounting Review*, 96(4), 289-314. <https://publications.aaahq.org/accounting-review/article/96/4/289/4291/Audit-Committee-Accounting-Expertise-and-the>
- Heliyon, A. (2023). Examining the Critical Factors of Internal Audit Effectiveness from Internal Auditors' Perspective: Moderating Role of Extrinsic Rewards. *Heliyon*, 9(10), e20497. <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e20497>
- Janvrin, D., Bierstaker, J., & Lowe, D. J. (2018). Information Technology in an Audit Context: Have the Big 4 Lost Their Advantage? *Journal of Information Systems*, 32(1), 87-107. <https://asui.ebsi.org/doi/10.1016/j.jis.2017.08.001>
- Karamshahi, B., Soltani Nejad, A. S., & Soltani Nejad, E. (2025). The Effect of Psychological Capital and Moral Courage on Internal Audit Effectiveness. *Studies of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 5(2), 7-38.
- Khademi Khuzani, A., & Aghaei Chadgani, A. (2025). The Effect of Organizational Ethical Culture, Audit Experience, and Ethics Awareness on the Ethical Judgment of Internal Auditors. *Judgment and Decision Making in Accounting*, 4(4), 105-121.
- Koutoupis, A., Pappa, E., & Lazos, G. (2021). The Role of Internal Auditing in Corporate Governance: A Systematic Literature Review and Future Research Agenda. *Journal of Management and Governance*, 25(3), 789-825. https://www.researchgate.net/publication/283648419_The_role_of_internal_auditing_in_corporate_governance_a_Foucauldian_analysis
- Lamba, R. A., Yohanes, C., Lamba, A., & Pattiasina, V. (2020). The Effect of Auditor Independence and Ethics on Auditor Professional Scepticism: Its Implications for Audit Quality in Indonesia. *International Journal of*

- Innovation, Creativity and Change*, 12(8), 383-396.
https://www.ijicc.net/images/vol12/iss8/12838_Lamba_2020_E_R.pdf
- Menati, V., & Alipour, O. H. (2021). Level of the External Auditor's Reliance Decision on the Internal Auditors Function as a Management Training Ground. *Empirical Studies in Financial Accounting*, 18(69), 85-113.
<https://doi.org/10.22054/qjma.2021.56026.2200>
- Nazari Pour, M., & Ahmadzadeh, Z. (2022). Analysis of Factors Affecting Trust and Cooperation between External and Internal Auditors: An Exploratory Approach. *Audit Knowledge*, 22(89), 60-89.
- Nazari Pour, M., & Ahmadzadeh, Z. (2023). Analysis of Factors Affecting Trust and Cooperation between External and Internal Auditors: An Exploratory Approach. *Audit Knowledge*, 22(89), 60-89. <http://danesh.dmk.ir/article-1-2848-fa.html>
- Rialdy, N., Sari, M., Hani, S., Jufrizen, J., & Irfan, I. (2023). Internal Auditor Professionalism: Determinants and Its Effect on Auditor Ethical Behavior. *Integrated Journal of Business and Economics*, 7(2), 28-47. <https://ojs.ijbe-research.com/index.php/IJBE/article/view/651>
- Salari, H., Raisi, L., & Gholami Qawamabadi, A. (2024). Investigating the Effect of the Working Relationship between Internal Auditors and Independent Auditors on the Ethical Commitment of Internal Auditors in Iran. *Studies of Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 4(2), 93-114.
- Tajik Jalairy, M., Ramezani, J., & Kamyabi, Y. (2022). The Effect of the International Professional Practices Framework on Internal Audit Effectiveness. *Financial Accounting and Auditing Research*, 14(53), 77-102.
- Tonye, O., & Odoni, J. A. (2025). Auditor Behaviour, Judgment, and Decision Making: Exploring the Interplay. *International Journal of Innovative Finance and Economics Research*, 13(2), 372-380.
<https://www.seahipublications.org/wp-content/uploads/2025/04/IJIFER-J-31-2025.pdf>
- Zamzam, I., Mahdi, S. A. R., & Sardju, F. (2024). The Influence of Competency and Professional Behavior on Internal Auditor Performance in the Digital Era. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 18(2), 56-70. <https://www.uowoajournals.org/aabfj/article/id/1063/>