



Audit
Organization

Human Capital and Internal Auditors' Judgment and Decision Making with the Moderation of Moral Courage and Job Satisfaction

Sara Harandi

Department of Accounting, Islamic Azad University, Kerman, Iran. Email: sara.harandi@iau.ac.ir

Omid Pourheidari

*Corresponding Author, Professor of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Email: opourheidari@uk.ac.ir

Ahmad Khodamipour

Professor of Accounting, Shahid Bahonar University of Kerman, Kerman, Iran. Email: khodamipour@uk.ac.ir

Abstract

Human capital is the most valuable asset of any organization, and judgment and decision-making can be called the core and main pillar of internal auditing. Accordingly, the present study aimed to investigate the effect of human capital on the judgment and decision-making of internal auditors, taking into account the moderating effect of moral courage and job satisfaction. This study is among the applied researches that were conducted using descriptive-survey method and its data were collected using standard questionnaires, and their validity and reliability were confirmed. The statistical population of this study included internal auditors working in listed companies, and finally, 200 questionnaires were analyzed. The research hypotheses were tested using structural equation modeling. The results obtained show that the

dimensions of human capital have a positive and significant effect on the judgment and decision-making of internal auditors. Also, job satisfaction significantly strengthens the relationship between human capital as an independent variable and internal auditors' judgment and decision-making as a dependent variable, while moral courage does not have a significant effect on this relationship. The findings of this study can help improve the quality of judgment and decision-making processes, which in turn will lead to improved internal auditor performance, strengthened internal control systems, transparency in financial reporting, and increased organizational accountability. Ultimately, these achievements will pave the way for strengthening competitive advantage, promoting sustainability, and achieving the organization's strategic goals.

Keywords: Dimensions of human capital, internal auditors,, judgment and decision making, moral courage, job satisfaction.

Citation: Harandi, S., Pourheidari, O. & Khodamipour, A. (2026) Human Capital and Internal Auditors' Judgment and Decision Making with the Moderation of Moral Courage and Job Satisfaction. *Applied Research in Financial Reporting*, 14(2), 53-98. [In Persian].

اثر ابعاد سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان داخلی با لحاظ اثر تعدیل‌گری شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی

سارا هرندی

دانشجوی دکتری گروه حسابداری، واحد کرمان، دانشگاه آزاد اسلامی، کرمان، ایران.

رایانامه: sara.harandi@iau.ac.ir

امید پورحیدری

استاد گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. رایانامه:

opourheidari@uk.ac.

احمد خدای پور

استاد گروه حسابداری، دانشگاه شهید باهنر کرمان، کرمان، ایران. رایانامه:

khodamipour@uk.ac.ir

چکیده

سرمایه انسانی ارزشمندترین دارایی هر سازمان است، ضمن این که از قضاوت و تصمیم‌گیری می‌توان به‌عنوان گوهر و رکن اصلی حسابرسی داخلی نام برد. بر این اساس، مقاله حاضر با هدف بررسی اثر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان داخلی با در نظر گرفتن اثر تعدیل‌گری شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی انجام شده است. این پژوهش در زمره تحقیقات کاربردی قرار دارد که به روش توصیفی-پیمایشی انجام شده است و داده‌های آن با استفاده از پرسشنامه استاندارد جمع‌آوری، و روایی و پایایی آنها تأیید شده است. جامعه آماری این پژوهش شامل حساب‌رسان داخلی شاغل در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران بوده است و در نهایت، ۲۰۰ پرسشنامه مورد تجزیه و تحلیل قرار

گرفت. فرضیه‌های پژوهش با استفاده از مدل معادلات ساختاری آزمون شد. نتایج به‌دست آمده نشان می‌دهد که ابعاد سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی تأثیر مثبت و معناداری دارد. همچنین، رضایت شغلی رابطه بین سرمایه انسانی به‌عنوان متغیر مستقل و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی به‌عنوان متغیر وابسته را به‌طور معناداری تقویت می‌کند، این در حالی است که شجاعت اخلاقی تأثیر معناداری بر این رابطه ندارد. یافته‌های این پژوهش می‌تواند به بهبود کیفیت فرآیندهای قضاوت و تصمیم‌گیری کمک کند؛ امری که به ارتقای عملکرد حساب‌برسان داخلی منجر شده و تقویت نظام کنترل داخلی، شفافیت در گزارشگری مالی و افزایش پاسخ‌گویی سازمانی را به‌دنبال دارد. در نهایت، این دستاوردها زمینه‌ساز تقویت مزیت رقابتی، ارتقای پایداری و تحقق اهداف راهبردی سازمان خواهند بود.

واژه‌های کلیدی: ابعاد سرمایه انسانی، قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی، شجاعت اخلاقی، رضایت شغلی.

استناد: هرندی، سارا؛ پورحیدری، امید؛ خدامی‌پور، احمد (۱۴۰۴). اثر ابعاد سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی با لحاظ اثر تعدیل‌گری شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی. پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۴(۲)، صص ۵۳-۹۸.

پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی، ۱۴۰۴، دوره ۱۴، شماره ۲، صص ۵۳-۹۸.

ناشر: سازمان حسابرسی تاریخ دریافت: ۱۴۰۴/۰۳/۰۶

نوع مقاله: علمی پژوهشی تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۱۲/۰۶

Doi: 10.22034/arfr.2026.526540.2160

مقدمه

حسابرسی داخلی به خدمتی با ارزش افزوده، برای همه سازمان‌ها تبدیل شده است (الشیل و همکاران^۱، ۲۰۲۲) و شرکت‌ها به‌طور فزاینده‌ای بر روی آن تمرکز کرده‌اند (جیانگ و همکاران^۲، ۲۰۲۰). به‌علاوه به‌عنوان مؤلفه اصلی حاکمیت شرکتی، مدیریت ریسک و سیستم‌های کنترل داخلی است (اولریش و اوپلریش^۳، ۲۰۲۰). همچنین حسابرسی داخلی، فعالیتی مستقل و بی‌طرفانه با ماهیت اطمینان‌بخشی و مشاوره‌ای است که در جهت ایجاد ارزش افزوده و بهبود عملیات سازمان طراحی می‌شود و با رویکردی منظم، به‌منظور ارزیابی و بهبود اثربخشی فرایندهای راهبری، مدیریت ریسک و کنترل‌های داخلی، به سازمان برای دستیابی به اهدافش کمک می‌کند (ولی‌زاده لاریجانی و همکاران، ۱۴۰۰). لازم به ذکر است که حسابرسی داخلی به‌شکل امروزی از اوایل دهه ۱۹۴۰ میلادی مطرح شد. با این حال، در ایران نمی‌توان زمان دقیقی برای آغاز آن تعیین کرد، اما ابلاغیه سال ۱۳۹۱ سازمان بورس و اوراق‌بهادار تهران مبنی بر الزام تشکیل واحد حسابرسی داخلی در شرکت‌های بورسی، نقطه عطفی ایجاد کرد (محسنی‌نیا و همکاران، ۱۳۹۸).

از سوی دیگر، شرایط کنونی بازار تجاری که با پدیده جهانی‌شدن مشخص می‌شود، توسعه سرمایه انسانی را تجربه کرده است که به منبع اصلی تحقق رشد اقتصادی تبدیل شده است (الشیل و همکاران، ۲۰۲۲). به‌عبارت دیگر، سازمان‌ها در مدیریت سرمایه انسانی و استخدام، بر منبعی با منشأ سرمایه انسانی، دارای مجموعه مهارت‌ها و شایستگی‌های مناسب برای مقابله با پارادایم‌های مدیریتی در حال تغییر سرمایه‌گذاری می‌کنند. در واقع، ارزیابی سرمایه انسانی شامل دانش، تجربه، مهارت‌ها و قابلیت‌های مدیریت دانش مناسب برای تولید ارزش طولانی مدت برای سازمان‌ها ضروری است (الشیل و همکاران، ۲۰۲۲).

علاوه بر آن حسابرسان مسئول قضاوت حسابرسی هستند؛ زیرا کیفیت قضاوت حسابرسی نشان‌دهنده آنست که حسابرسان چقدر مسئولیت‌های خود را با موفقیت انجام داده‌اند (سیرگار و همکاران^۴، ۲۰۱۹). همچنین قضاوت حرفه‌ای در حسابرسی را می‌توان به‌کارگیری دانش و آموخته‌های مربوط در چارچوب استانداردهای حسابداری و حسابرسی و آیین رفتار حرفه‌ای برای اتخاذ تصمیم‌های لازم برای انتخاب راهکارهای مختلف تعریف کرد (صفی‌خانی و همکاران، ۱۴۰۱). به‌طور کلی اصطلاح قضاوت به‌معنای پیش‌بینی وضعیت امور یا رویدادها

در آینده یا ارزیابی وضعیت جاری در زمانی که دید کاملی نسبت به امور یا رویداد جاری وجود ندارد. به عبارت دیگر، قضاوت در شرایط عدم اطمینان صورت می‌گیرد (بونر^۵، ۲۰۰۸). به دنبال قضاوت، فعالیت‌های تصمیم‌گیری وجود خواهد داشت که شامل انتخاب بین متغیرها و پیش‌بینی‌ها می‌شود (همدم و همکاران^۶، ۲۰۲۲).

به‌طور کلی سرمایه انسانی حساب‌برسان را با مهارت‌ها و دانش لازم برای انجام وظایف خود به‌نحو احسن تجهیز می‌کند و توانایی آن‌ها را برای انجام قضاوت و تصمیم‌گیری آگاهانه و دقیق افزایش می‌دهد. همچنین حساب‌برسی یک فرآیند مبتنی بر قضاوت است (ستوده و همکاران، ۱۴۰۲). در این راستا بونر (۲۰۰۸) معتقد است ویژگی‌های فردی از جمله عوامل مؤثر بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری است (هرندی، ۱۴۰۴). از آنجایی که ویژگی‌های فردی به سرمایه انسانی، توانایی و سایر خصوصیات تصمیم‌گیرنده اشاره دارد، از این گزاره مهم می‌توان نتیجه گرفت که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های حساب‌برسان داخلی در محیط کار تحت تأثیر ویژگی‌های فردی از جمله سرمایه انسانی حساب‌برس قرار می‌گیرد. این موضوع یک فرضیه بررسی نشده و بدون جواب است که نیازمند بررسی تجربی است و توسط پژوهش‌های قبلی مورد بررسی قرار نگرفته است. قابل ذکر است که بسیاری از خطاهای قضاوت و تصمیم‌گیری، سیستماتیک (برخلاف تصادفی) است (بونر، ۲۰۰۸)، شواهد حاکی از آن است که کیفیت قضاوت‌های انجام شده در حوزه حساب‌برسی با سطح مطلوب فاصله قابل توجهی دارد، در حالی که کیفیت پایین این قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها می‌تواند تبعات جدی برای تصمیم‌گیرنده، افراد مورد قضاوت، اشخاص ثالث و به‌طور کلی نظام اقتصادی و جامعه به‌همراه داشته‌باشد (جوادی‌نیا و کامیابی، ۱۴۰۲).

علاوه بر این رسوایی‌های مالی اخیر بر نقشی که حساب‌برسان داخلی در گزارش‌تقلب‌ها و تخلفات ایفا می‌کنند تأکید کرده‌اند (خلیل و همکاران^۷، ۲۰۱۸، خلیل، ۲۰۲۳، اولریش و همکاران، ۲۰۲۱، کریست و همکاران^۸، ۲۰۲۱). حساب‌برسان داخلی در شناسایی تقلب و فساد از حساب‌برسان مستقل کارا تر هستند. اما در گزارش این تقلب‌ها اگرچه دارند (صفرزاده و کریم داد، ۱۳۹۹). زیرا تهدیدها و فشارهای مختلف از سوی مدیریت می‌تواند دلایل قابل قبولی برای سکوت در اختیار آنان قرار دهد (خلیل، ۲۰۲۲)، در این راستا خلیل و همکاران (۲۰۱۶؛ ۲۰۱۸) معتقدند که شجاعت اخلاقی عاملی کلیدی است که می‌تواند نیات

حسابرسان داخلی را در گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی تحریک کند؛ همچنین شجاعت اخلاقی به معنای عمل کردن بدون هیچ‌گونه ترس، مطابق با اخلاقیات و ارزش‌ها است (سجودی و اسکندری، ۱۴۰۳). بنابراین، شجاعت اخلاقی به حسابرسان داخلی این امکان را می‌دهد که در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری تحت تأثیر اهداف شخصی، قدرت یا تهدیدهای مدیران قرار نگیرند و بتوانند نظارت مؤثری بر شرکت داشته باشند. بدین ترتیب می‌توان ادعا کرد که شجاعت اخلاقی می‌تواند رابطه بین سرمایه انسانی حسابرسان داخلی با قضاوت و تصمیم‌گیری آنان را تحت تأثیر قرار داده و تعدیل کند. با توجه به مطالب بیان‌شده، پژوهش حاضر علاوه بر بررسی تأثیر سرمایه انسانی حسابرسان داخلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری آنان، نحوه تأثیرگذاری شجاعت اخلاقی بر رابطه سرمایه انسانی حسابرسان داخلی با قضاوت و تصمیم‌گیری آنان را مجهول دانسته و در پی پاسخ تجربی به آن است.

علاوه بر شجاعت اخلاقی، رضایت شغلی نیز به عنوان یک عامل مهم انگیزشی، می‌تواند بر رابطه سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی تأثیرگذار باشد. رضایت شغلی می‌تواند یکی از دلایل اصلی تداوم و موفقیت یک شرکت باشد (داکروز کاروالیو، ۲۰۲۰). رضایت شغلی عبارت است از مجموعه تمایلات و احساسات مثبت که افراد نسبت به شغل خود دارند که باعث می‌شود بهره‌وری فرد افزایش یابد، فرد به سازمان و حرفه متعهد شود و مهارت‌های حرفه‌ای جدید را به سرعت فراگیرد (مشعشی و همکاران، ۱۴۰۰). رضایت یا عدم رضایت شغلی یک تابع از رابطه احساس شده میان آنچه یک نفر انتظار دارد و آنچه که از شغل‌شان کسب می‌کند، است (بهرامی و نیک‌کار، ۱۴۰۴). حال، با وارد کردن مبحث رضایت شغلی به عنوان عاملی مؤثر و انگیزشی در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی، این سؤال مطرح می‌شود که میزان رضایت شغلی حسابرسان داخلی، چگونه بر رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری آنان تأثیر می‌گذارد. با توجه به مطالب بیان‌شده، در پژوهش حاضر تصمیم بر آن شد که به بررسی اثر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی با لحاظ اثر تعدیل‌گری شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی پرداخته شود و مدلی برای آن ارائه شود.

از جنبه‌های نوآوری این پژوهش که آن را از سایر پژوهش‌های مشابه در داخل و خارج متمایز می‌سازد این است که برای اولین بار این پژوهش اثر سرمایه انسانی، شجاعت اخلاقی

و رضایت شغلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی داخلی بررسی می‌کند که در پژوهش‌های داخلی تاکنون مورد مطالعه قرار نگرفته‌است. جنبه دوم مربوط به این مطلب است که ویژگی‌های فردی از جمله سرمایه انسانی حسابرس داخلی مورد توجه قرار گرفته است که این کار خود باعث گسترش ادبیات پیش روی حرفه حسابرسی داخلی می‌شود. همچنین جنبه سوم نوآوری پژوهش حاضر در این است که این مطالعه با بررسی تأثیرات علی ابعاد سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی و همچنین، تأثیر نقش شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی بر رابطه فوق با استفاده از یک مدل کلی بر مبنای نظری برای آزمایش اثرات علی، سهم روش‌شناسی را گسترش می‌دهد. در نهایت بر اساس بررسی‌های صورت گرفته توسط محقق تاکنون قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی در پژوهش‌های داخلی مورد توجه کافی قرار نگرفته‌است و این پژوهش می‌تواند خلأ پژوهش‌ها در این زمینه را تا حدی پر نماید. در ادامه پژوهش ابتدا پیشینه پژوهش و تدوین فرضیه‌ها، سپس روش‌شناسی و یافته‌های پژوهش تشریح شده و در نهایت نتیجه‌گیری و پیشنهادهای برگرفته از پژوهش ارائه می‌شود.

مبانی نظری و تدوین فرضیه‌ها

سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی

از قضاوت و تصمیم‌گیری می‌توان به‌عنوان سنگ بنا و ستون فقرات حسابرسی داخلی نام برد. در این راستا بونر (۲۰۰۸) بیان کرد که ارزیابی‌های عملکرد حسابرسان وابسته به قضاوت‌های تکنیکی آنها است. همچنین پیشینه نظری موضوع قضاوت و تصمیم‌گیری در حسابرسی از تئوری حسابداری رفتاری، به‌ویژه تئوری انگیزش، تئوری شناختی اجتماعی بندورا، تئوری اسناد و تئوری تعیین هدف استخراج می‌شود (ساستری و همکاران^۱، ۲۰۱۹).

در کنار این ابعاد سرمایه انسانی نقش مؤثری در افزایش اثربخشی حسابرسی داخلی ایفا می‌کنند (الشیبل و همکاران، ۲۰۲۲). قابل ذکر است که ریشه‌های نظریه سرمایه انسانی به آدام اسمیت^{۱۱} (۱۷۷۶) بر می‌گردد (گلدین^{۱۲}، ۲۰۲۴) و این نظریه بعدها توسط بکر^{۱۳} (۱۹۶۴) توسعه یافت. همچنین مفهوم سرمایه انسانی گسترده است و چندین مؤلفه را در بر می‌گیرد، اگرچه دغدغه اصلی آن روشن کردن کیفیت نیروی کار است (تران و وو^{۱۴}، ۲۰۲۰). هویت کارکنان، سرمایه انسانی است، به‌طوری که کارکنان سرمایه‌گذاران تجاری

هستند به‌ازای سرمایه انسانی خود و بازده مورد انتظار از آنچه سرمایه‌گذاری کرده‌اند، حقوق دریافت می‌کنند (الشیل و همکاران، ۲۰۲۲). همچنین پژوهشگران در زمینه حسابداری و مدیریت برای تعریف سرمایه انسانی، تمرکز بر ارزش‌های ذاتی کارکنان دارند. به‌عنوان مثال، ایسکرا و گاتری^{۱۵} (۲۰۰۴) شایستگی‌های کارکنان را به‌عنوان عناصر برتر سرمایه انسانی معرفی کردند، علاوه بر این، تاشوا و هیلمن^{۱۶} (۲۰۱۹) سرمایه انسانی را از طریق اصطلاح گسترده‌تری توصیف کردند که مهارت‌ها، دانش، توانایی‌ها و آگاهی متفاوت را در حوزه‌های مختلف را در بر می‌گیرد. چرا که سرمایه انسانی، توانایی تحلیل مسائل پیچیده را افزایش می‌دهد و در مورد حسابرسان داخلی این امر موجب می‌شود تا آنان در مواجهه با موقعیت‌های چالش‌برانگیز، قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های باکیفیت‌تری اتخاذ کنند. به‌علاوه لوتانز و همکاران^{۱۷} (۲۰۰۴) از خلاقیت به‌عنوان یک عنصر مهم سرمایه انسانی همراه با تجربه شخصی، تحصیلات، دانش و مهارت‌های حرفه‌ای یاد کرد. در ضمن عبید و همکاران^{۱۸} (۲۰۱۷) بر ویژگی‌های شخصیتی و تأثیر آنها بر نتایج حسابرسی تمرکز کردند. شایان‌ذکر است که در این پژوهش، سرمایه انسانی دارای سه بعد ۱- آموزش و یادگیری، ۲- تجربه و تخصص و ۳- نوآوری و خلاقیت است که به‌عنوان عوامل تأثیرگذار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی بررسی می‌شوند. اولین بعد، آموزش و یادگیری، موجب ارتقای دانش تخصصی و توانایی کاربرد آن می‌شود. بعد دوم، تجربه و تخصص، موجب انباشت دانش عمیق و توسعه مهارت‌های حرفه‌ای می‌شود. بعد سوم، نوآوری و خلاقیت است که شامل توانایی تولید ایده‌های نو و به‌کارگیری راهکارهای خلاقانه برای حل مسائل پیچیده می‌شود. این ابعاد، حسابرسان داخلی را در انجام وظایف و بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری توانمند می‌سازند.

افزون بر این یکی از مدل‌های اصلی سرمایه انسانی، یعنی نظریه سرمایه انسانی که توسط بکر (۱۹۶۴) توسعه و پیشنهاد شد، با گسترش مفاهیم اقتصاد خرد به رفتار انسانی، آموزش و پرورش را نوعی سرمایه‌گذاری تلقی می‌کند و بر این فرض استوار است که افراد با سرمایه انسانی بالاتر، توانایی دستیابی به نتایج مثبت‌تری را خواهند داشت (الشیل و همکاران، ۲۰۲۲). در نتیجه این نظریه در حوزه حسابرسی داخلی، مبنایی برای تبیین نقش دانش و شایستگی‌های حرفه‌ای در بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان فراهم می‌آورد و در این پژوهش، فرض بر این است که افزایش سرمایه انسانی، قضاوت و تصمیم‌گیری

حسابرسان داخلی را بهبود می‌بخشد. در همین راستا دالزیل و همکاران^{۱۹} (۲۰۱۱) معتقدند که حسابرسان داخلی که سرمایه انسانی عمومی بالاتری دارند، باید با توجه به هوش، مهارت‌ها و تولید اصول انتزاعی از شرایط متمایز، ارزشمند تلقی شوند. از این رو، چنین حسابرسانی، در فرایند قضاوت و تصمیم‌گیری دچار ضعف نشده و این عمل را به بهترین شکل ممکن انجام می‌دهند. به عبارت دیگر، می‌توان استدلال کرد که سرمایه انسانی بالاتر تأثیر مثبتی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی دارد.

در این راستا، پیکت و پیکت^{۲۰} (۲۰۱۰) ضرورت برخورداری حسابرسان داخلی از آموزش و تجربه کافی برای انجام وظایف و مسئولیت‌هایشان را به روشنی نشان دادند. همچنین، میهت و بیسمو^{۲۱} (۲۰۰۷) بیان کردند که ارائه منظم آموزش‌های کوتاه‌مدت همراه با ارزیابی دقیق نیازهای آموزشی، می‌تواند به طور قابل توجهی صلاحیت فنی حسابرسان را ارتقا بخشد (الشیل و همکاران، ۲۰۲۲). بنابراین، حسابرسان داخلی که به طور مستمر در حال یادگیری و به‌روزرسانی دانش خود هستند، از توانایی بیشتری در شناسایی خطرات و مشکلات موجود در سیستم‌های سازمانی برخوردارند. این توانایی‌ها به آن‌ها این امکان را می‌دهد که در موقعیت‌های پیچیده قضاوت و تصمیم‌گیری دقیق‌تری انجام داده و عملکرد بهتری از خود نشان دهند. همچنین، ارتقا سرمایه انسانی می‌تواند منجر به کاهش خطاهای قضاوت و تصمیم‌گیری و بهبود فرآیندهای حسابرسی داخلی در سازمان‌ها شود.

افزون بر این، مطالعات نشان می‌دهند که ویژگی‌های فردی حسابرسان، از جمله آموزش، تجربه کاری و خلاقیت در حوزه‌های مختلف، تأثیر قابل توجهی بر ارزیابی آنان از محیط کنترل داخلی و کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای دارد. در این راستا مصطفی عبدالله و همکاران^{۲۲} (۲۰۲۴) در پژوهشی با عنوان تجزیه و تحلیل عوامل مؤثر بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس در مؤسسات حسابرسی کشور لبنان، به روش تحلیل عاملی اکتشافی پرداختند. نتایج نشان داد سه عامل اصلی ویژگی‌های فردی حسابرس، وظیفه و محیط بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان تأثیر می‌گذارد و عامل ویژگی‌های فردی حسابرس مهم‌ترین عامل است. همچنین بونر (۲۰۰۸) بیان کرد که متغیرهای شخصی از جمله عوامل مؤثر بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری است. از این رو سرمایه انسانی به عنوان یکی از مهم‌ترین مؤلفه‌های ویژگی‌های فردی حسابرسان داخلی، می‌تواند تأثیر چشمگیری در کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنها داشته‌باشند.

بنابراین، در این پژوهش فرض بر این است که حسابرسان داخلی با سطح بالاتر سرمایه انسانی، در مقایسه با هم‌تایان دارای سرمایه انسانی پایین‌تر، از توانایی بیشتری در انجام قضاوت و تصمیم‌گیری برخوردارند. بر اساس مطالب مطرح شده که نشان دهنده تأثیرگذاری ابعاد سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی است، فرضیه نخست پژوهش به شرح زیر مطرح می‌شود.

فرضیه اول: ابعاد سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد.

تأثیر شجاعت اخلاقی بر رابطه بین ابعاد سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی

نتایج تحقیق خلیل و خلیف^{۲۳} (۲۰۲۲) نشان داد که فقدان حمایت قانونی ترس حسابرسان از خطرات احتمالی را افزایش می‌دهد و آنها را نسبت به انجام وظیفه خود در گزارش تخلفات و رفتار اخلاقی بی‌میل می‌کند. در ضمن شجاعت اخلاقی به‌عنوان یک فضیلت و شایستگی اخلاقی تعریف می‌شود که فرد را قادر می‌سازد، با وجود ترس از پیامدهای اجتماعی یا اقتصادی، به انجام آنچه درست است اقدام کند (پترسون و سلیگمن^{۲۴}، ۲۰۰۴). از دیدگاه آرمسترانگ و همکاران^{۲۵} (۲۰۰۳)، شجاعت اخلاقی فضیلتی ابزاری است که افراد را در گذار از قصد اخلاقی به کنش اخلاقی یاری می‌رساند.

با این حال، تصمیم‌گیری برای گزارش تقلب کشف شده به شایستگی‌های انسانی خاص و ویژگی‌های شخصی حسابرسان داخلی بستگی دارد (سجوی و اسکندری، ۱۴۰۳). در این راستا، خلیل (۲۰۲۲) و خلیل و همکاران (۲۰۱۶؛ ۲۰۱۸) معتقدند که شجاعت اخلاقی عاملی کلیدی است که می‌تواند نیت حسابرسان داخلی را برای گزارش تقلب و رفتارهای غیراخلاقی تحریک کند. در حوزه حسابرسی، شجاعت اخلاقی زمانی اهمیت ویژه می‌یابد که قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌ها با مسائل اخلاقی یا تعارض منافع همراه باشند.

همچنین حسابرسان داخلی با سطح بالای شجاعت اخلاقی، جرئت فعالیت‌های خلاقانه را داشته و به‌سهولت در آموزش‌های دشوار و نوآورانه پیش‌گام می‌شوند و به‌طور کلی از سرمایه انسانی عمومی بالاتری برخوردار هستند. به‌علاوه بر اساس نظریه مراحل رشد اخلاقی کلبرگ^{۲۶} (۱۹۸۱)، قضاوت‌های اخلاقی افراد طی فرایندی تدریجی و مرحله‌ای

رشد می‌یابد. این چارچوب صرفاً به چگونگی شکل‌گیری قضاوت اخلاقی می‌پردازد و لزوماً تضمین‌کننده بروز رفتار اخلاقی در عمل نیست. از این‌رو، تبدیل قضاوت‌های اخلاقی به تصمیمات عملی نیازمند مؤلفه‌هایی تکمیلی همچون شجاعت اخلاقی است؛ ویژگی فردی که توانایی فرد را در پایبندی به اصول اخلاقی، حتی در برابر فشارهای سازمانی، تضاد منافع و شرایط دشوار، تقویت کرده و زمینه بهره‌برداری اخلاقی و مسئولانه از سرمایه انسانی را فراهم می‌سازد.

در عمل، حساب‌برسان داخلی با سطح بالای سرمایه انسانی اما فاقد شجاعت اخلاقی ممکن است قضاوت و تصمیم‌گیری بی‌کیفیت و غیراخلاقی اتخاذ کنند. به عبارت دیگر، حساب‌برسان با شجاعت اخلاقی بالا، احتمال بیشتری دارد که تخلفات را گزارش کرده، در برابر فشارهای مدیریتی ایستادگی کنند و از استانداردهای حرفه‌ای و اخلاقی تخطی نکنند و در نتیجه قضاوت و تصمیم‌گیری باکیفیت‌تری داشته باشند. از این‌رو شجاعت اخلاقی می‌تواند رابطه بین سرمایه انسانی با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی را تحت تأثیر قرار داده و آن را تعدیل کند. با توجه به مطالب بیان‌شده در فوق، فرضیه دوم پژوهش به شرح زیر است.

فرضیه دوم: شجاعت اخلاقی، رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی را تقویت می‌کند.

نقش تعدیلی رضایت شغلی بر رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی

دور تا-آفونسو و همکاران^{۲۷} (۲۰۲۱) رضایت شغلی را نگرش جامع کارکنان نسبت به شغل‌شان توصیف کردند که میزان رضایت یا مسرت آن‌ها از کار را منعکس می‌کند. همچنین از نظر علی و انور^{۲۸} (۲۰۲۱) رضایت شغلی فقط یک مفهوم نظری نیست، بلکه یک عامل مهم است که مستقیماً بر بهره‌وری، انگیزه و مشارکت کارکنان تأثیر می‌گذارد (اوبینگ و همکاران^{۲۹}، ۲۰۲۴).

علاوه بر این پیامدهای نارضایتی شغلی فقط به کارکنان محدود نمی‌شود، بلکه می‌تواند به شکل‌هایی از قبیل ستیزه‌های صنعتی و اعتصابات و گاهی به شکل پنهان نظیر غیبت از کار، کم‌کاری و خراب‌کاری بروز می‌کند که در نتیجه ضررهای قابل ملاحظه‌ای به اقتصاد ملی کشورها وارد می‌کند (یوسفی و همکاران، ۱۳۹۴). همین موضوع سبب می‌شود که

امروزه رضایت شغلی کارکنان به‌عنوان یکی از مهم‌ترین دغدغه‌های مدیران شناخته شود؛ چرا که در صورت ایجاد رضایت شغلی در کارکنان می‌توانند با ایجاد محیطی مساعد استعدادها و توانایی‌های کارکنان را از حالت بالقوه به بالفعل درآورند (عباسی استمال و معرفت، ۱۴۰۱).

از سوی دیگر، بونر (۲۰۰۸) متغیرهای مؤثر بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری را در سه دسته کلی شامل متغیرهای شخصی، مرتبط با وظیفه و محیطی طبقه‌بندی می‌کند. بر این اساس کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی نه تنها تحت تأثیر متغیرهای شخصی نظیر سرمایه انسانی قرار دارد، بلکه متغیرهای محیطی به‌ویژه رضایت شغلی به‌عنوان بازتابی از کیفیت و مطلوبیت شرایط کاری و محیطی، نقش مؤثری در کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری ایفا می‌کند.

همچنین نتیجه پولی از قبیل حقوق و مزایا، می‌تواند موجب بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی شود. بر اساس تئوری انتظار^{۳۰} افراد قضاوت‌ها و تصمیماتی می‌گیرند که انتظار دارند به نتایجی منجر شود که رضایت و مطلوبیت آنها را به حداکثر برساند (بونر، ۲۰۰۸). بنابراین، معمولاً کارکنان با دریافت مشوق‌های پولی، قضاوت و تصمیم‌گیری باکیفیت‌تر و رضایت شغلی بالاتری دارند. از سوی دیگر، افزون بر ارائه مشوق‌های پولی معمول، کارفرمایان می‌توانند با ارائه مزایای غیرپولی به کارمندان انگیزه دهند (افسای و همکاران، ۱۴۰۱). بنابراین، رضایت شغلی تنها به حقوق و دستمزد محدود نمی‌شود، زیرا با عناصر دیگری از جمله برخورد با کارمندان یا میزان ارزش‌گذاری توسط مدیریت و تحقق اخلاق حرفه‌ای نیز در تعامل است (بهرامی و نیک‌کار، ۱۴۰۴).

این ادبیات نشان می‌دهد که رضایت شغلی به‌عنوان یک عامل مهم در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری، می‌تواند رابطه بین سرمایه انسانی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را تحت تأثیر قرار داده و آن را تعدیل کند؛ بنابراین، فرضیه سوم برای اثبات این ادعا به شرح زیر تدوین می‌شود.

فرضیه سوم: رضایت شغلی رابطه بین ابعاد سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را تقویت می‌کند.

روش‌شناسی

پژوهش حاضر از نظر هدف، کاربردی است و از نظر روش، توصیفی-پیمایشی است. در این پژوهش برای گردآوری اطلاعات اولیه و مبانی نظری از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شد. همچنین، داده‌های تحلیلی از طریق پرسش‌نامه‌هایی گردآوری شد که روایی آن‌ها توسط خبرگان این حوزه مورد تأیید قرار گرفته بود. در این پژوهش به منظور بررسی اثر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسی داخلی و با نقش تعدیلی شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی بر این رابطه، اطلاعات موردنیاز از حسابرسان داخلی شاغل در حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی دریافت شد. مطابق فرمول کوکران، تعداد ۱۹۶ پرسشنامه به‌عنوان نمونه آماری انتخاب شد. جامعه آماری پژوهش شامل حسابرسان داخلی شاغل در حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی است. با توجه به نامعلوم بودن جامعه آماری برای تعیین تعداد نمونه آماری از فرمول کوکران به شرح زیر استفاده خواهد شد:

$$n = \frac{Z_{\alpha}^2(pq)}{d^2}$$

$$n = \frac{(1.96)^2(0.5)(0.5)}{(0.07)^2} \cong 196$$

که در آن:

n : حجم نمونه مورد نیاز;

p : برآورد نسبت صفت متغیر; $p=0.5$

$q=1-p=0.5$

d : کران خطای برآورد 0.07

Z : متغیر نرمال استاندارد متناظر با سطح اطمینان ۹۵ درصد: $(1/96 = Z_{\alpha}/2)$

با جایگذاری مقادیر مذکور در فرمول کوکران، حجم نمونه مورد نیاز ۱۹۶ به‌دست می‌آید که برای اطمینان بیشتر ۲۰۰ نفر در نظر گرفته شد.

همچنین جهت تأیید پایایی پرسشنامه‌ها از روش آلفای کرونباخ استفاده شده است. در پژوهش حاضر پنج متغیر کنترلی از جمله اندازه حسابرسی داخلی، گواهینامه صلاحیت حسابرسی داخلی، جنسیت حسابرسی داخلی، تجربه حسابرسی داخلی و تحصیلات حسابرسی

داخلی استفاده شد. همچنین برای ارائه مدلی ریاضی جهت نشان دادن اثر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی با لحاظ اثر تعدیل‌گری شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی از معادلات ساختاری استفاده شده است.

نحوه اندازه‌گیری متغیرها

با بررسی ادبیات موضوع و تحقیقات پیشین، پرسشنامه‌های مقدماتی تهیه و نظرات استادان راهنما، مشاور و متخصصان در رابطه با کلیت و چگونگی طراحی آن‌ها دریافت شد. سپس، روایی محتوا و صوری پرسشنامه‌ها بر اساس نظر ۱۲ نفر از خبرگان شامل استادان دانشگاه و حسابرسان داخلی شرکت‌های بزرگ ارزیابی و تأیید شد. در مرحله بعد، برای سنجش پایایی سؤالات با استفاده از ضریب آلفای کرونباخ، یک پیش‌آزمون (طرح پایلوت) با ۲۰ پاسخ‌دهنده از جامعه آماری مورد نظر اجرا شد. نتایج نشان داد که ابزار پژوهش از روایی محتوا و پایایی در سطح مطلوب برخوردار است. بر اساس یافته‌های پیش‌آزمون، اصلاحات لازم انجام شد و سپس نسخه نهایی پرسشنامه به صورت حضوری و آنلاین، با بهره‌گیری از نمونه‌های در دسترس، توزیع شد.

متغیر وابسته

متغیر وابسته پژوهش، قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی است. برای اندازه‌گیری قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی، پرسشنامه محقق‌ساخته مبتنی بر پرسشنامه بویل^{۳۱} (۲۰۱۲) طراحی شد. در این روش سناریویی درباره یک شرکت فرضی و شش سؤال با طیف پنج‌درجه‌ای لیکرت، برای قضاوت و تصمیم‌گیری بر طبق آن مطرح شد که شامل دو سؤال اولیه و اصلی است که حسابرسان داخلی قضاوت و تصمیم‌گیری خود را درباره سطح ریسک قلب و ریسک کنترل صورت‌های مالی مرتبط با چرخه درآمد مربوط به سال مالی معین، صرفاً بر اساس اطلاعات ارائه شده در سناریو، بیان کردند. چرا که این دو قضاوت به دلیل نقش محوری که در حسابرسی داخلی و حاکمیت شرکتی ایفا می‌کنند، از اهمیت ویژه‌ای برخوردار هستند. افزون بر این، چهار سؤال دیگر نیز درباره قضاوت‌های ثانویه (در زمینه بودجه‌بندی و برنامه‌ریزی) مطرح شده‌اند.

متغیر مستقل

متغیر مستقل پژوهش ابعاد سرمایه انسانی است که برای سنجش آن از پرسشنامه محقق‌ساخته برگرفته از پرسشنامه شراباتی و همکاران^{۳۲} (۲۰۱۰) و اسکاگز و یوند^{۳۳} (۲۰۰۴)

استفاده شد. این پرسشنامه شامل سه بعد (آموزش و یادگیری، تجربه و تخصص و نوآوری و خلاقیت) هر بعد آن دارای چهار گویه است که در مجموع ۱۲ سؤال است. برای سنجش هر بعد از طیف پنج درجه‌ای لیکرت استفاده شد که به ترتیب اهمیت نمره یک تا پنج اخذ کردند.

متغیرهای تعدیل کننده

متغیرهای تعدیل کننده عبارت از شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی است. برای سنجش شجاعت اخلاقی، از پرسشنامه استاندارد هانا و آوولیو^۴ (۲۰۱۰) با چهار سؤال استاندارد در مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت استفاده شد. برای اندازه‌گیری رضایت شغلی، پرسشنامه محقق ساخته برگرفته از پرسشنامه استاندارد مینه سوتا (ویس و همکاران^{۳۵}، ۱۹۶۷) طراحی شد. این پرسشنامه دارای ۱۰ گویه بر اساس مقیاس ۵ درجه‌ای لیکرت از ۱ (کاملاً مخالفم) تا ۵ (کاملاً موافقم) است که هدف آن بررسی ابعاد رضایت شغلی در پنج مؤلفه ۱- نظام پرداخت، ۲- نوع شغل، ۳- فرصت‌های پیشرفت، ۴- جو سازمانی، ۵- سبک رهبری است. برای به دست آوردن امتیاز کلی پرسشنامه رضایت شغلی، امتیاز تمامی گویه‌ها با همدیگر جمع شد. نمرات بین ۱۰ تا ۲۰ میزان رضایت شغلی ضعیف، نمره ۲۰ تا ۳۰ رضایت شغلی متوسط و نمرات بالای ۳۰ رضایت شغلی بسیار خوب را گزارش می‌دهد.

متغیرهای کنترلی

متغیرهای کنترلی در این پژوهش شامل موارد زیر به صورت متغیرهای مجازی تعریف شده‌اند:

اندازه واحد حسابرسی داخلی بیانگر میزان منابع انسانی و ظرفیت عملیاتی اختصاص یافته به فعالیت‌های حسابرسی است و در پژوهش‌هایی، از جمله مطالعه خلیل (۲۰۲۲)، به عنوان متغیر کنترلی به کار گرفته شده است. کنترل این متغیر اهمیت دارد، زیرا تفاوت در اندازه و منابع واحد حسابرسی داخلی می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان اثر مستقیم بگذارد و در صورت عدم کنترل، نتایج به دست آمده در تحلیل نهایی را تحت تأثیر عوامل بیرونی مرتبط با ساختار و ظرفیت واحد قرار دهد. در این پژوهش اندازه واحد حسابرسی داخلی با تعداد افراد شاغل در واحد حسابرسی داخلی سنجیده می‌شود و شامل چهار کد است. کد یک (کمتر از ۳ نفر)، کد دو (۳ تا ۶ نفر)، کد سه (۶ تا ۱۵ نفر) و کد چهار (بیشتر از ۱۵ نفر).

گواهینامه صلاحیت حسابرس داخلی شاخصی برای سنجش سطح تخصص و آموزش رسمی حسابرسان است که این متغیر به‌عنوان عامل کنترلی در پژوهش به کار گرفته می‌شود تا تأثیر تفاوت در صلاحیت حرفه‌ای حسابرسان کنترل شده و رابطه واقعی بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرس داخلی دقیق‌تر ارزیابی شود. گواهینامه صلاحیت حسابرس داخلی بر اساس تعداد گواهینامه‌های مرتبط حسابرسان داخلی شرکت‌ها مشخص می‌شود و در سه کد طبقه‌بندی شده است. کد یک (گواهینامه CIA)، کد دو (سایر گواهینامه‌های صلاحیت) و کد سه (فاقد گواهینامه صلاحیت).

همچنین بر اساس نظریه نقش جنسیتی (ایگلی^{۳۶}، ۱۹۸۷)، انتظارات اجتماعی شکل گرفته توسط نهادهایی چون خانواده و رسانه، منجر به تفاوت در رفتارها و نگرش‌های زنان و مردان می‌شود. این تفاوت می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری در محیط‌های حرفه‌ای، از جمله حسابرسی داخلی، اثرگذار باشد. همچنین بونر (۲۰۰۸) بیان کرد که جنسیت می‌تواند بر قضاوت و تصمیم‌گیری تأثیرگذار باشد. بنابراین، کنترل متغیر جنسیت برای بررسی دقیق‌تر اثر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی ضروری است. در این پژوهش جنسیت حسابرس داخلی، شامل دو کد است. کد یک (زن) و کد دو (مرد).

شواهد موجود، از جمله یافته‌های کاپلان و همکاران^{۳۷} (۲۰۰۸)، نشان می‌دهد که تجربه حسابرس بر قضاوت وی تأثیرگذار است. بر این اساس، تجربه به‌عنوان متغیر کنترلی وارد مدل شده است تا تأثیر تفاوت سابقه کاری حسابرسان کنترل و از سایر مؤلفه‌های سرمایه انسانی تفکیک شود. تجربه حسابرس داخلی بر اساس سابقه کاری در سه سطح تعریف شده است. کد یک (۱-۵ سال)، کد دو (۶-۱۰ سال) و کد سه (۱۱ سال و بیشتر).

تحصیلات حسابرس داخلی به‌دلیل تأثیر بالقوه بر قضاوت و تصمیم‌گیری، به‌عنوان متغیر کنترلی لحاظ شد تا اثر آن بر روابط میان متغیرهای اصلی پژوهش حذف شود. تحصیلات حسابرسان داخلی شامل سه کد است: کد ۱ (کارشناسی)، کد ۲ (کارشناسی ارشد) و کد ۳ (دکتری و بالاتر).

یافته‌ها

تجزیه و تحلیل داده‌های جمعیت‌شناسی در جدول ۱ نشان داده شده است. طبق این جدول، گروه جنسیتی مردان ۸۱ درصد و گروه جنسیتی زنان ۱۹ درصد را به خود اختصاص داده است بنابراین اکثریت حسابرسان داخلی شرکت‌های بورسی ایران را مردان

تشکیل می‌دهند. تجربه کاری بیشتر افراد یک تا پنج سال (۵۲/۵ درصد) و کمترین ۱۰-۱۵ سال (۱۰/۵ درصد) است. یافته‌ها در خصوص تحصیلات آزمودنی‌ها نشان داد ۶۲/۵ درصد کارشناسی ارشد، ۲۹/۵ درصد کارشناسی، ۸/۰ درصد دکتری و بالاتر بوده‌اند. در نتیجه بالاترین فراوانی در میان سطوح تحصیلی به دارندگان مدرک کارشناسی ارشد (۶۲/۵ درصد) و کمترین فراوانی به دارندگان مدرک دکتری یا بالاتر (۸ درصد) اختصاص دارد. با توجه به اینکه تمام پاسخ‌دهندگان از میان کارکنان واحدهای حسابرسی داخلی انتخاب شده‌اند، موقعیت‌های شغلی آنان سطوح و عناوین متنوعی را در این حوزه شامل می‌شود. در این میان، بیشترین فراوانی به کارشناس حسابرسی داخلی (۲۲،۰ درصد) و کارشناس ارشد حسابرسی داخلی (۱۶،۳ درصد) اختصاص یافته است. در این پژوهش، بیشتر پاسخ‌دهندگان (۳۸ درصد) در شرکت‌هایی مشغول به کار بودند که تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی آن‌ها بین سه تا شش نفر است. همچنین، کمترین سهم پاسخ‌دهندگان (۶/۵ درصد) در شرکت‌هایی فعالیت داشتند که تعداد کارکنان واحد حسابرسی داخلی آن‌ها بین ۱۰ تا ۱۵ نفر است. بیشتر حسابرسان داخلی شاغل در واحد حسابرسی داخلی شرکت‌های بورسی فاقد گواهینامه صلاحیت حسابرس داخلی هستند (۷۵/۴۸ درصد). توزیع رشته‌های تحصیلی نشان می‌دهد که رشته حسابداری با ۷۲،۷ درصد بیشترین سهم را در میان پاسخ‌دهندگان داشته و رشته‌های مدیریت (۹/۹ درصد) و حسابرسی (۹،۱ درصد) به ترتیب بیشترین فراوانی‌ها را پس از آن به خود اختصاص داده‌اند. سایر نتایج در جدول قابل مشاهده است. این یافته‌ها نشان می‌دهند که نمونه مورد بررسی از تنوع لازم برخوردار بوده و نتایج آن قابلیت تعمیم به جامعه آماری را دارا می‌باشد.

جدول ۱. ویژگی‌های جمعیت شناختی پاسخ‌دهندگان به پرسشنامه

متغیرها	گروه‌بندی	فراوانی	درصد	متغیرها	گروه‌بندی	فراوانی	درصد
جنسیت	زن	۳۸	۱۹	اندازه واحد حسابرسی داخلی	کمتر از ۳ نفر	۴۴	۲۲/۰
	مرد	۱۶۲	۸۱		۳ تا ۶ نفر	۷۶	۳۸/۰
تجربه	۱-۵ سال	۱۰۵	۵۲/۵	۶ تا ۱۰ نفر	۲۰	۱۰/۰	
	۵-۱۰ سال	۶۶	۳۳/۰	۱۰ تا ۱۵ نفر	۱۳	۶/۵	
	۱۰-۱۵ سال	۲۱	۱۰/۵	بیشتر از ۱۵ نفر	۴۷	۲۳/۵	
	۱۵-۲۰ سال	۶	۳/۰	CIA	۱۲	۵/۷۷	
تحصیلات	بالای ۲۰ سال	۲	۱/۰	CFA	۳	۱/۴۴	
	کارشناسی	۵۹	۲۹/۵	CFE	۱	۰/۴۸	
	کارشناسی ارشد	۱۲۵	۶۲/۵	CMA	۹	۴/۳۳	
	دکتری و بالاتر	۱۶	۸/۰	CPA	۲۶	۱۲/۵۰	
	مدیر ارشد حسابرسی داخلی	۲۰	۹/۸	ندارد	۱۵۷	۷۵/۴۸	
	مدیر حسابرسی داخلی	۲۶	۱۳	حسابداری	۱۴۵	۷۲/۷	
موقعیت شغلی	سرپرست حسابرسی داخلی	۲۹	۱۴/۶	مدیریت و زیر مجموعه‌های آن	۲۰	۹/۹	
	کارشناس ارشد حسابرسی داخلی	۳۳	۱۶/۳	حسابرسی	۱۸	۹/۱	
	کارشناس حسابرسی داخلی	۴۴	۲۲	کامپیوتر	۵	۲/۵	
	عضو کمیته حسابرسی	۱۸	۸/۹	سایر رشته‌های تحصیلی	۱۲	۵/۸	
	سایر پست‌های سازمانی	۳۱	۱۵/۴				

آمار توصیفی

آمار توصیفی متغیرهای پژوهش در جدول ۲ ارائه شده است که شامل مقادیر میانگین، میانه، حداقل، حداکثر و انحراف معیار برای هر یک از متغیرها می‌باشد.

جدول ۲. آمار توصیفی

متغیر	میانگین	میانه	حداقل	حداکثر	انحراف معیار	مشاهدات
ابعاد سرمایه انسانی	۳/۲۸۵	۳/۵۰۰	۱/۱۷	۵	۰/۸۹۷	۲۰۰
آموزش و یادگیری	۳/۴۰۱	۳/۵۰۰	۱/۰۰	۵	۰/۹۶۸	۲۰۰
تجربه و تخصص	۳/۳۷۱	۳/۷۵۰	۱/۵۰	۵	۰/۹۵۳	۲۰۰
نوآوری و خلاقیت	۳/۰۸۳	۳/۱۲۵	۱/۰۰	۵	۰/۹۸۷	۲۰۰
رضایت شغلی	۳/۰۴۰	۳/۱۰۰	۱/۰۰	۵	۰/۹۸۵	۲۰۰
شجاعت اخلاقی	۳/۶۲۰	۳/۷۵۰	۱/۰۰	۵	۱/۰۴۵	۲۰۰
قضاوت و تصمیم‌گیری	۲/۷۸۱	۲/۶۶۷	۱/۱۷	۵	۰/۸۷۹	۲۰۰

یافته‌ها نشان می‌دهد که میانگین متغیر قضاوت و تصمیم‌گیری ۲/۷۸۱ است حاکی از آن است که کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌رسان داخلی در ایران مطلوب نیست. میانگین ابعاد سرمایه انسانی ۳/۲۸۵ در مقیاس پنج درجه‌ای لیکرت است که بیانگر سطح نسبتاً مناسب سرمایه انسانی در میان حساب‌رسان داخلی می‌باشد. میانگین امتیاز ابعاد آموزش و یادگیری، تجربه و تخصص و نوآوری و خلاقیت حساب‌رسان داخلی شاغل در شرکت‌های بورسی ایران، به ترتیب ۳/۴۰۱، ۳/۳۷۱ و ۳/۰۸۳ است که بیانگر وضعیت متوسط این ابعاد در بین حساب‌رسان داخلی مورد مطالعه می‌باشد. میانگین شجاعت اخلاقی ۳/۶۲۰ و میانگین رضایت شغلی ۳/۰۴۰ است. این اعداد نشان می‌دهند که پاسخ‌دهندگان شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی نسبتاً مناسبی دارند.

پایایی و روایی

در این پژوهش از تحلیل عاملی تأییدی جهت سنجش اعتبار و تناسب الگوی اندازه‌گیری و مناسب بودن بارهای عاملی استفاده شده است. نتایج جدول ۳ نشان می‌دهد که تمامی بارهای عاملی بالاتر از آستانه معیار متداول ۰/۵ قرار دارند که بیانگر ارتباط قوی و معنادار هر شاخص با عامل متناظر است. همچنین، مقادیر آماره T برای تمامی بارهای عاملی از مقدار بحرانی ۱/۹۶ بیشتر است که معناداری آماری آن‌ها در سطح اطمینان ۹۵٪ دلالت دارد. بر اساس استانداردهای معتبر روش‌شناسی، از جمله هیر و همکاران (۲۰۱۹)،

این یافته‌ها روایی همگرا و کفایت بارهای عاملی را در تبیین ساختار مفهومی متغیرهای مورد بررسی تأیید می‌کند. بنابراین، بارهای عاملی مذکور نشان‌دهنده اعتبار و کیفیت مطلوب ابزار اندازه‌گیری در پژوهش حاضر بوده و همه آن‌ها در سطح مناسب قرار دارند.

جدول ۳. تحلیل عاملی تأییدی

سازه‌ها	گویه‌ها	بار عاملی	انحراف معیار	آماره T	سازه‌ها	گویه‌ها	بار عاملی	انحراف معیار	آماره T
سرمایه انسانی	Q15	۰/۶۰۶	۰/۰۴۳	۱۴/۲۲۲	رضایت شغلی	Q48	۰/۶۹۸	۰/۰۵۸	۱۲/۱۱۹
	Q16	۰/۶۵۴	۰/۰۴۶	۱۴/۰۸۲		Q49	۰/۶۶۷	۰/۰۶۰	۱۱/۱۴۴
	Q17	۰/۷۳۲	۰/۰۴۱	۱۸/۰۶۳		Q50	۰/۷۸۹	۰/۰۳۱	۲۵/۴۱۳
	Q18	۰/۷۵۸	۰/۰۳۳	۲۳/۲۴۲		Q51	۰/۷۲۸	۰/۰۳۱	۲۳/۳۵۱
	Q19	۰/۸۳۱	۰/۰۱۸	۴۵/۲۴۴		Q52	۰/۷۸۸	۰/۰۲۶	۳۰/۸۹۶
	Q20	۰/۸۱۹	۰/۰۱۸	۴۵/۱۷۴		Q53	۰/۸۰۱	۰/۰۳۳	۲۴/۲۱۷
	Q21	۰/۵۹۰	۰/۰۴۸	۱۲/۲۱۱		Q54	۰/۷۸۷	۰/۰۳۳	۲۳/۵۵۱
	Q22	۰/۷۴۰	۰/۰۲۹	۲۵/۸۰۵		Q55	۰/۷۹۱	۰/۰۲۷	۲۹/۲۲۸
	Q23	۰/۷۹۶	۰/۰۲۳	۳۵/۰۵۳		Q56	۰/۷۸۴	۰/۰۲۷	۲۸/۹۵۲
	Q24	۰/۷۰۹	۰/۰۳۹	۱۸/۲۳۲		Q57	۰/۸۰۵	۰/۰۲۱	۳۸/۸۸۰
شجاعت اخلاقی	Q25	۰/۷۹۶	۰/۰۲۵	۳۲/۱۴۲	Q62	۰/۷۷۷	۰/۰۲۷	۲۸/۸۲۶	
	Q26	۰/۷۶۶	۰/۰۳۴	۲۲/۷۳۳	Q63	۰/۸۵۰	۰/۰۱۸	۴۶/۳۷۸	
	Q58	۰/۸۹۸	۰/۰۱۵	۶۰/۰۴۶	Q64	۰/۸۱۱	۰/۰۲۳	۳۵/۵۶۱	
	Q59	۰/۸۸۰	۰/۰۱۴	۶۱/۰۴۸	Q66	۰/۸۰۰	۰/۰۲۵	۳۲/۰۷۶	
	Q60	۰/۸۵۷	۰/۰۲۵	۳۴/۷۲۴	Q68	۰/۷۶۱	۰/۰۳۲	۲۴/۱۰۷	
	Q61	۰/۸۱۱	۰/۰۴۹	۱۶/۶۴۹	Q69	۰/۷۳۵	۰/۰۲۸	۲۶/۱۷۵	

برای اثبات روایی سازه علاوه بر تحلیل عاملی تأییدی از روایی همگرا و واگرا استفاده شد. جدول ۴ ضرایب پایایی و روایی همگرا را نشان داده است. از آنجا که شاخص میانگین واریانس استخراج‌شده بالاتر از عدد ۰/۵ بود، از این رو سازه‌ها از روایی همگرای خوبی

برخوردار است. آلفای کرونباخ و پایایی مرکب متغیرها کمتر از ۰/۷ نیست، بنابراین پایایی پرسشنامه‌ها تأیید می‌شود.

جدول ۴. روایی همگرا، آلفای کرونباخ و پایایی مرکب

پایایی مرکب (CR)	آلفای کرونباخ	میانگین واریانس استخراج شده	سازه
۰/۹۳۴	۰/۹۲۲	۰/۵۸۶	رضایت شغلی
۰/۹۳۴	۰/۹۲۳	۰/۵۴۳	سرمایه انسانی
۰/۹۲۱	۰/۸۸۵	۰/۷۴۴	شجاعت اخلاقی
۰/۹۰۹	۰/۸۷۹	۰/۶۲۴	قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی

برای آزمون روایی واگرا از معیار HTMT استفاده شد (جدول ۵). همه مقادیر HTMT از ۰/۹ کمتر هستند، بنابراین سازه‌ها روایی واگرای مناسبی دارند.

جدول ۵. روایی واگرا معیار (HTMT)

سازه	رضایت شغلی	سرمایه انسانی	شجاعت اخلاقی
سرمایه انسانی	۰/۸۱۷		
شجاعت اخلاقی	۰/۶۳۶	۰/۶۱۵	
قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۶۱۵	۰/۵۶۵	۰/۳۸۸

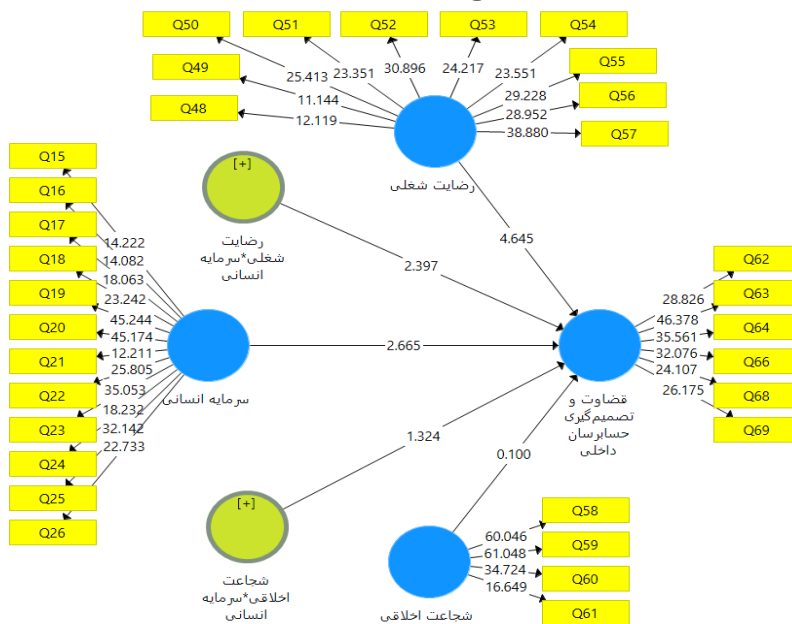
تحلیل مسیر متغیرهای انواع الگوهای معادلات ساختاری

نتایج نرم‌افزار PLS در دو بخش برازش مدل و آزمون فرضیه‌ها تحلیل می‌شود. برای تعیین برازش مدل از دو شاخص مقادیر اشتراکی و ضریب تعیین استفاده می‌شود. اگر مقادیر اشتراکی مثبت باشد، مدل انعکاسی از کیفیت لازم برخوردار است. ضریب تعیین بیانگر درصد تغییرات متغیر وابسته است که توسط مستقل توضیح داده می‌شود. اعداد مقادیر ۰/۶۷، ۰/۳۳ و ۰/۱۹ برای ضریب تعیین به ترتیب بیانگر توان توضیحی زیاد، متوسط و ضعیف مدل است. جدول ۶ شاخص‌های برازندگی مناسبی را نشان می‌دهند.

جدول ۶. مقادیر اشتراکی و ضریب تعیین

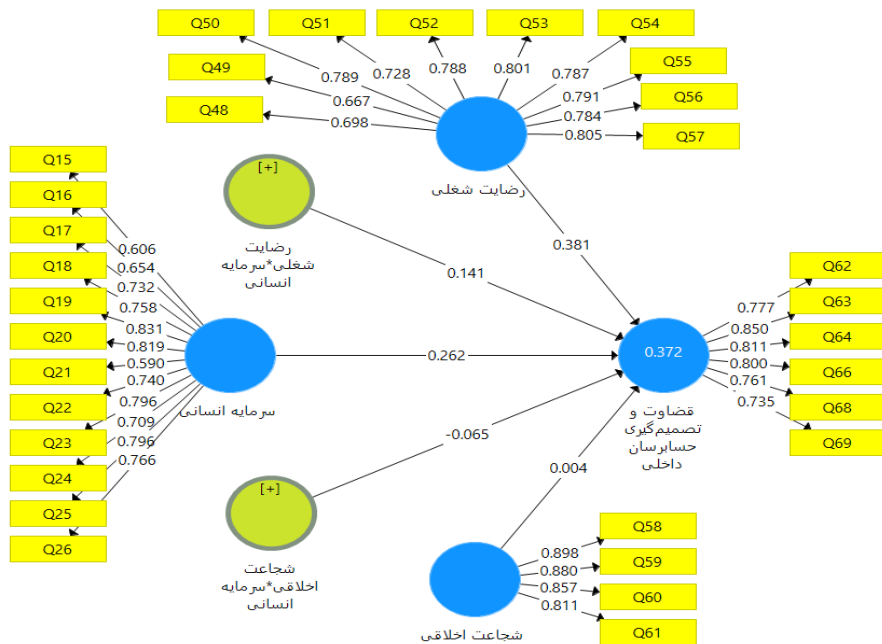
متغیر	شاخص اشتراک (Communality) Q2= 1-SSE/SSO	ضریب تعیین	توان توضیحی مدل
قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۲۱۱	۰/۳۷۲	متوسط

پس از تأیید برازش مدل و روایی پرسشنامه، فرضیه‌ها آزمون شدند. در مرحله اول پس از ارزیابی مدل اندازه‌گیری و تعیین برازش مدل، آزمون فرضیات مدنظر قرار گرفت. آزمون معناداری آماره تی t در درصد سطح خطای ۰/۰۵ انجام شده است؛ اگر آماره تی مذکور بیشتر از ۱/۹۶ باشد می‌توان دریافت که فرضیه معنادار و در غیر صورت اثرگذاری غیرمعنادار است (محسنین و اسفیدانی، ۱۳۹۶). شکل ۱ مقادیر آماره تی t را نشان می‌دهد که مبنای رد یا تأیید فرضیه‌ها در سطح اطمینان ۹۵ درصد سنجش شده‌است.



شکل ۱. معناداری ضرایب مسیر آماره T

شکل ۲ ضرایب مسیر ساختاری را نشان می‌دهد که بیانگر میزان تأثیر هر متغیر بر متغیر دیگر است (سیدعباس زاده و همکاران، ۱۳۹۲).



شکل ۲. ضرایب مسیر ساختاری

این یافته به وضوح نشان می‌دهد که حسابرسان داخلی برخوردار از رضایت شغلی، در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود از کیفیت بالاتری برخوردارند و بر ضرورت ایجاد محیط‌های کاری مطلوب و انگیزشی برای بهره‌برداری بهینه از ظرفیت سرمایه انسانی کارکنان تأکید دارد. همچنین، این نتیجه بیانگر آن است که رضایت شغلی، به‌عنوان یک عامل تعدیل‌گر مهم، نقش مؤثری در فعال‌سازی ظرفیت‌های سرمایه انسانی ایفا می‌کند. این یافته‌ها با نظریه‌های موجود در حوزه رفتار سازمانی، از جمله نتایج پژوهش‌های الشییل و همکاران (۲۰۲۲) و علی و انور (۲۰۲۱)، همخوانی دارد. افزون بر این، سرمایه‌گذاری صرف در توسعه سرمایه انسانی، بدون توجه به شاخص‌های رضایت شغلی، نمی‌تواند اثرگذاری حداکثری بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی داشته‌باشد؛ بر این اساس، اثر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی زمانی به بیشینه می‌رسد که همراه با رضایت شغلی و تحقق شرایط مطلوب سازمانی باشد، که در نهایت می‌تواند عملکرد کلی حسابرسان داخلی را ارتقا دهد.

جدول ۷، خلاصه نتایج آزمون فرضیه‌ها را نشان می‌دهد. ضریب تأثیر متغیر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی برابر $0/262$ برآورد شده است. علامت مثبت این ضریب نشان‌دهنده تأثیر مستقیم سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی است. همچنین، مقادیر آماره t در خصوص رابطه فوق، برابر با $2/665$ گزارش شده است و با توجه به اینکه مقدار مزبور از حد $1/96$ بالاتر است، بنابراین در سطح اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت متغیر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی‌داری دارد. بنابراین فرضیه اول با اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. بر این اساس، ارتقای ابعاد مختلف سرمایه انسانی، از جمله (۱) آموزش و یادگیری، (۲) تجربه و تخصص و (۳) نوآوری و خلاقیت، بهبود قابل توجهی موجب بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی می‌شود. به بیان دیگر ارتقای سرمایه انسانی، مستقیماً توانایی حسابرسان را در قضاوت دقیق و تصمیم‌گیری مؤثر افزایش می‌دهد؛ این یافته‌ها نشان می‌دهد که سرمایه انسانی، به عنوان یک منبع ارزشمند، نقش مهمی در ارتقای توانمندی حرفه‌ای حسابرسان داخلی دارد و موجب افزایش کیفیت قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های آنان می‌شود. از این رو، سرمایه‌گذاری در توسعه سرمایه انسانی حسابرسان داخلی می‌تواند به عنوان راهکاری مؤثر برای ارتقا کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنها مدنظر قرار گیرد. این نتایج با یافته‌های پیشین از جمله بونر (۲۰۰۸) هم‌راستا است که ویژگی‌های فردی (که مهم‌ترین آنها سرمایه انسانی است) را عاملی کلیدی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری در نظر می‌گیرد و همچنین، با یافته‌های الشیبیل و همکاران (۲۰۲۲) در زمینه ابعاد سرمایه انسانی همخوانی دارد. فرضیه دوم پژوهش، مقدار آماره t برای بررسی نقش تعدیل‌گری شجاعت اخلاقی بر رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی، برابر با (۱/۳۲۴) و از مقدار بحرانی (۱/۹۶) کمتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان نتیجه گرفت که شجاعت اخلاقی رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را تعدیل نمی‌کند. به‌طور کلی فرضیه دوم در سطح اطمینان ۹۵ درصد رد می‌شود. یافته‌ها نشان می‌دهد که شجاعت اخلاقی برخلاف انتظار، نقش تعدیل‌گری معناداری بر رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی ندارد. این امر احتمالاً با نتایج روددینیا و همکاران^{۳۸} (۲۰۲۱) همخوانی دارد که نشان می‌دهد الزامات و فشارهای سازمانی و محدودیت‌های ساختاری، فرصت بروز و تأثیرگذاری شجاعت اخلاقی را کاهش می‌دهند. علاوه بر این، شجاعت اخلاقی ممکن است در عمل تحت تأثیر فرهنگ سازمانی، سیاست‌های

داخلی و ریسک‌های حرفه‌ای، کم‌اثر یا فاقد تأثیر باشد. نتایج این پژوهش با دیدگاه‌های مطرح‌شده توسط گانو^{۳۹} (۲۰۱۸) همسو است؛ وی نیز بیان می‌کند که شجاعت اخلاقی، هرچند از لحاظ نظری مهم تلقی می‌شود، اما تحت شرایط خاص سازمانی و محیطی ممکن است در عمل قابل بروز نباشد. در فرضیه سوم، ضریب مسیر برابر با (۰/۱۴۱) و مثبت است. مقدار آماره t برای بررسی نقش تعدیل‌گری رضایت شغلی بر رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی، برابر با (۲/۳۹۷) و از حد (۱/۹۶) بیشتر است، بنابراین با اطمینان ۹۵ درصد می‌توان گفت، رضایت شغلی به‌عنوان یک عامل تعدیل‌کننده، رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی را تقویت می‌کند. از این رو، فرضیه سوم با اطمینان ۹۵ درصد تأیید می‌شود. این یافته به وضوح نشان می‌دهد که حساب‌برسان داخلی برخوردار از رضایت شغلی، در قضاوت و تصمیم‌گیری‌های خود از کیفیت بالاتری برخوردارند و بر ضرورت ایجاد محیط‌های کاری مطلوب و انگیزشی برای بهره‌برداری بهینه از ظرفیت سرمایه انسانی کارکنان تأکید دارد. همچنین، این نتیجه بیانگر آن است که رضایت شغلی، به‌عنوان یک عامل تعدیل‌گر مهم، نقش مؤثری در فعال‌سازی ظرفیت‌های سرمایه انسانی ایفا می‌کند. این یافته‌ها با نظریه‌های موجود در حوزه رفتار سازمانی، از جمله نتایج پژوهش‌های الشییل و همکاران (۲۰۲۲) و علی و انور (۲۰۲۱)، همخوانی دارد. افزون بر این، سرمایه‌گذاری صرف در توسعه سرمایه انسانی، بدون توجه به شاخص‌های رضایت شغلی، نمی‌تواند اثرگذاری حداکثری بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی داشته‌باشد؛ بر این اساس، اثر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی زمانی به بیشینه می‌رسد که همراه با رضایت شغلی و تحقق شرایط مطلوب سازمانی باشد، که در نهایت می‌تواند عملکرد کلی حساب‌برسان داخلی را ارتقا دهد.

جدول ۷. خلاصه نتایج فرضیه‌ها

فرضیه‌ها	مسیرها	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه
فرضیه اول	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	۰/۲۶۲	۰/۰۹۸	۲/۶۶۵	۰/۰۲۴	تأیید
فرضیه دوم	شجاعت اخلاقی * سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	-۰/۰۶۵	۰/۰۴۹	۱/۳۲۴	۰/۲۱۵	رد
فرضیه سوم	رضایت شغلی * سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	۰/۱۴۱	۰/۰۵۹	۲/۳۹۷	۰/۰۳۸	تأیید

نتایج جانبی	رضایت شغلی - قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۳۸۱	۰/۰۸۲	۴/۶۴۵	۰/۰۰۱	تأیید
نتایج جانبی	شجاعت اخلاقی - قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۰۰۴	۰/۰۴۳	۰/۱۰۰	۰/۹۲۲	رد

برازش کلی مدل (GOF)

برای ارزیابی هم‌زمان کیفیت بخش اندازه‌گیری و بخش ساختاری مدل، از شاخص برازش کلی مدل (Goodness of Fit) استفاده شد. این شاخص که نخستین بار توسط تننهاوس و همکاران^{۴۰} (۲۰۰۵) معرفی شد، با ادغام دو معیار میانگین روایی همگرا (Communality) و میانگین ضریب تعیین تصویری (R^2) جامع از کفایت مدل ارائه می‌کند. در این روش، مقادیر آستانه‌ای ۰/۰۱، ۰/۲۵ و ۰/۳۶ به ترتیب نشان‌دهنده برازش ضعیف، متوسط و قوی هستند. در این رویکرد، مدل کلی شامل هر دو بخش مدل اندازه‌گیری و ساختاری می‌شود و با تأیید برازش آن، می‌توان از کفایت مدل در سطح جامع اطمینان یافت. فرمول محاسبه به صورت زیر بیان می‌شود:

$$481. = 0 = \sqrt{0.624 \times 0.372} \quad GOF = \sqrt{Communality \times R^2}$$

در پژوهش حاضر، میانگین روایی همگرا برابر ۰/۶۲۴ و میانگین R^2 ۰/۳۷۲ محاسبه شد. جای‌گذاری این مقادیر در رابطه فوق، نتیجه‌ای معادل ۰/۴۸۱ را به دست داد که بالاتر از آستانه ۰/۳۶ بوده و بنابراین براساس معیار مذکور، مدل حاضر از برازش کلی قوی برخوردار است. این سطح از برازش نشان‌دهنده مدل، هم در شناسایی روابط میان سازه‌ها و هم در پیش‌بینی متغیرهای وابسته، عملکرد مناسبی دارد و از کفایت علمی مطلوبی برخوردار است.

سایر یافته‌ها

با توجه به این که متغیرهای کنترلی که شامل اندازه واحد حسابرسی داخلی، گواهینامه صلاحیت حسابرس داخلی، جنسیت حسابرس داخلی، تحصیلات حسابرس داخلی و تجربه حسابرس، از نوع طبقه‌بندی است، لذا از روش تحلیل چندگروهی (MGA) برای بررسی تأثیر آنها استفاده می‌شود. شایان‌ذکر است که این نتایج در چارچوب تحلیل چندگروهی حاصل شده‌است و در تحلیل کلی، بدون جداسازی گروه‌های مختلف، لزوماً به همین صورت مشاهده نمی‌شود.

نتایج تحلیل چند گروهی بر مبنای جنسیت در جدول ۸ نشان می‌دهد که سرمایه انسانی در گروه مردان تأثیر معناداری بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی دارد، در حالی که این تأثیر در گروه زنان معنادار نیست. به عبارتی، به نظر می‌رسد در زنان، عوامل غیر شناختی و عاطفی نسبت به تخصص و سرمایه انسانی نقش پررنگ‌تری در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری ایفا می‌کنند. افزون بر این، محدودیت‌های ساختاری نظیر سقف شیشه‌ای و فرصت‌های محدودتر برای پیشرفت شغلی، باعث می‌شود زنان نتوانند تمامی ظرفیت‌های سرمایه انسانی خود را به‌طور مؤثر در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای به کار گیرند. به‌علاوه شجاعت اخلاقی به‌عنوان متغیر تعدیل‌گر، تأثیر معناداری بر رابطه میان سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی در هیچ‌یک از دو گروه جنسیتی ندارد. این یافته نشان می‌دهد که احتمالاً همسانی سطوح شجاعت اخلاقی و نیز غلبه عوامل سازمانی باعث شده‌است، نقش تعدیلی آن معنادار نباشد. همچنین رضایت شغلی در گروه مردان رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی را تعدیل می‌کند. در حالی که این اثر تعدیل‌کننده در گروه زنان مشاهده نمی‌شود. این یافته نشان می‌دهد که رضایت شغلی تأثیر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی را در تمام شرایط به‌طور یکسان تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. در گروه مردان، رضایت شغلی به‌عنوان عاملی تقویت‌کننده عمل کرده و به آنان کمک می‌کند تا از سرمایه انسانی خود به‌طور کامل در فرآیند قضاوت و تصمیم‌گیری بهره‌برداری نمایند. در مقابل، برای زنان، عوامل ساختاری، فرهنگی و روانشناختی شامل سوگیری‌های سازمانی، تعهدات خانوادگی و کمبود فرصت‌های توسعه حرفه‌ای می‌تواند اثربخشی این نقش تعدیل‌کننده را خنثی سازد. این یافته‌ها، بر اهمیت توجه به رویکرد جنسیتی در پژوهش‌های سازمانی و تدوین سیاست‌هایی برای ایجاد محیط کاری مطلوب و فرصت‌های برابر تأکید می‌کند.

جدول ۸. نتایج تحلیل چندگروهی (PLS-MGA) برای جنسیت حساب‌برسان داخلی

گروه‌ها	مسیرها	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه
زن	سرمایه انسانی - < قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	۰/۰۸۱	۰/۲۱۹	۰/۳۶۸	۰/۷۲۰	عدم تأیید
	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی - < قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	۰/۲۴۷	۰/۲۲۵	۱/۰۹۷	۰/۲۹۸	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی - < قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	-۰/۱۶۶	۰/۲۳۳	۰/۷۱۴	۰/۴۹۲	عدم تأیید

تأیید	۰/۰۰۹	۳/۲۴۶	۰/۰۸۱	۰/۲۶۴	سرمایه انسانی - قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	
عدم تأیید	۰/۱۷۱	۱/۴۷۴	۰/۰۹۵	-۰/۱۴۱	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی - قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	مرد
تأیید	۰/۰۴۴	۲/۰۸۲	۰/۰۸۰	۰/۱۶۶	رضایت شغلی* سرمایه انسانی - قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	

تحلیل چند گروهی برای تحصیلات حسابرسان داخلی در جدول ۹ نشان می‌دهد که تأثیر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی در سطوح مختلف تحصیلی متفاوت است. به‌طور خاص، در گروه‌های کارشناسی ارشد، سرمایه انسانی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی دارد. این در حالی است که این اثر در گروه‌های کارشناسی و همچنین دکتری و بالاتر معنادار نبوده است. این یافته نشان می‌دهد که احتمالاً تحصیلات در سطح کارشناسی ارشد به دلیل ماهیت کاربردی و ارتباط بیشتر با نیازهای شغلی، تأثیر مستقیمی بر بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی دارد؛ در حالی که در مقطع کارشناسی، به دلیل فقدان مهارت‌های کافی، و در مقطع دکتری و بالاتر به واسطه تمرکز بر فعالیت‌های پژوهشی یا مدیریتی، نقش سرمایه انسانی در قضاوت و تصمیم‌گیری حرفه‌ای کمرنگ‌تر است. علاوه بر این، شجاعت اخلاقی نیز در هیچ‌یک از گروه‌های تحصیلی نقش تعدیلی معناداری بر رابطه سرمایه انسانی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی ایفا نکرد. همچنین، متغیر رضایت شغلی نیز به‌جز در گروه کارشناسی، در سایر گروه‌های تحصیلی نقش تعدیلی معناداری ایفا نکرد و نتوانست رابطه سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را به‌طور معنادار تقویت کند. این نتایج حاکی از آن است که در تحلیل چند گروهی بر اساس سطوح مختلف تحصیلات حسابرسان داخلی، احتمالاً برتری ساختارها و شرایط سازمانی در محیط مورد مطالعه، تأثیر شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی را بر عملکرد قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی به میزان قابل توجهی تضعیف یا حذف کرده است. شایان ذکر است که این یافته‌ها حاصل تحلیل چند گروهی بر حسب سطوح مختلف تحصیلات بوده و در تحلیل، بدون تفکیک گروه‌ها، الزاماً مشاهده نمی‌شوند.

جدول ۹. نتایج تحلیل چند گروهی (PLS-MGA) برای تحصیلات حسابرسان داخلی

گروه‌ها	مسیرها	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه
سرمایه انسانی - قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۲۲۳	۰/۱۲۲	۱/۸۳۵	۰/۰۹۶	عدم تأیید	

عدم تأیید	۰/۴۰۰	۰/۸۷۹	۰/۱۰۱	-۰/۰۸۹	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	کارشناسی
تأیید	۰/۰۴۹	۲/۲۴۵	۰/۰۸۹	۰/۲۰۱	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	
تأیید	۰/۰۲۲	۲/۷۱۲	۰/۱۰۶	۰/۲۸۷	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	
عدم تأیید	۰/۲۵۳	۱/۲۱۲	۰/۰۷۲	-۰/۰۸۷	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	کارشناسی
عدم تأیید	۰/۰۷۶	۱/۹۷۹	۰/۰۷۸	۰/۱۵۵	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	ارشد
عدم تأیید	۰/۴۱۷	۰/۸۴۶	۰/۴۹۵	۰/۴۱۹	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	
عدم تأیید	۰/۹۴۴	۰/۰۷۲	۰/۶۴۲	-۰/۰۴۶	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	دکتری و بالاتر
عدم تأیید	۰/۵۹۲	۰/۵۵۳	۰/۸۱۷	۰/۴۵۲	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی	

نتایج تحلیل چند گروهی برای تجربه حساب‌برسان داخلی در جدول ۱۰ نشان می‌دهد که تأثیر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی در دو گروه تجربه ۱ تا ۵ سال (تجربه کم) و ۱۱ سال و بیشتر (تجربه بالا) معنادار است، اما این تأثیر در حساب‌برسان داخلی در گروه تجربه ۶ تا ۱۰ سال (تجربه متوسط) معنادار نیست که بیانگر این باشد گروه تجربه ۶ تا ۱۰ سال معمولاً در مرحله‌ای از حرفه قرار دارند که ممکن است به دلیل فشارهای سازمانی، خستگی شغلی یا کاهش انگیزه، کمتر از مهارت‌ها و ظرفیت کامل سرمایه انسانی خود بهره‌برداری می‌کنند. از سوی دیگر، شجاعت اخلاقی به‌عنوان عامل تعدیل‌کننده، در هیچ‌یک از گروه‌های تجربه شغلی تأثیر معناداری بر رابطه سرمایه انسانی با قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی ندارد که ممکن است ناشی از ماهیت نسبتاً ثابت و مستقل این ویژگی باشد. به‌علاوه رضایت شغلی در دو گروه تجربه ۱ تا ۵ سال و ۱۱ سال و بیشتر (تجربه کم و تجربه بالا) نقش تعدیلی مثبت و معناداری ایفا می‌کند و باعث تقویت این رابطه می‌شود. در حالی که در گروه ۶ تا ۱۰ سال (تجربه متوسط) چنین نقشی مشاهده نشد. این یافته‌ها بیانگر آن است که سطح تجربه حساب‌برسان در چگونگی تأثیر سرمایه انسانی و همچنین نقش عواملی مانند رضایت شغلی بر قضاوت و تصمیم‌گیری‌های آنها مؤثر است و ضروری است سیاست‌های سازمانی با توجه به این امر تدوین شود.

جدول ۱۰. نتایج تحلیل چندگروهی (PLS-MGA) برای تجربه حسابرسان داخلی

گروه‌ها	مسیرها	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه
۵ تا ۱۰ سال	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۲۵۲	۰/۰۵۶	۴/۴۹۵	۰/۰۰۱	تأیید
	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	-۰/۰۸۴	۰/۱۸۸	۰/۴۴۷	۰/۶۶۵	عدم تأیید
۶ تا ۱۰ سال	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۱۲۱	۰/۰۴۱	۲/۹۵۶	۰/۰۰۲	تأیید
	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۰۴۱	۰/۲۲۱	۰/۱۸۶	۰/۸۵۶	عدم تأیید
۱۱ سال و بیشتر	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	-۰/۰۲۹	۰/۱۰۷	۰/۲۶۷	۰/۷۹۵	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۰۹۳	۰/۱۹۷	۰/۴۷۱	۰/۶۴۸	عدم تأیید
۱۱ سال و بیشتر	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۵۷۰	۰/۲۲۱	۲/۵۸۳	۰/۰۲۷	تأیید
	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	-۰/۰۷۴	۰/۲۳۲	۰/۳۲۰	۰/۷۵۶	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۴۹۵	۰/۱۸۱	۲/۷۳۶	۰/۰۲۱	تأیید

نتایج تحلیل چند گروهی برای گواهینامه صلاحیت حسابرسان داخلی در جدول ۱۱ نشان می‌دهد که سرمایه انسانی در تمامی گروه‌های مرتبط با وضعیت گواهینامه‌های حرفه‌ای، تأثیر معناداری بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی دارد. همچنین شجاعت اخلاقی به‌عنوان یک عامل تعدیل‌کننده، در هیچ‌یک از گروه‌ها بر رابطه میان سرمایه انسانی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی تأثیر گذار نبوده است؛ امری که می‌تواند ناشی از ماهیت پایدار و مستقل این ویژگی باشد. به‌علاوه رضایت شغلی نقش تعدیل‌کننده مثبت و معناداری در دو گروه حسابرسان داخلی دارای گواهینامه CIA و فاقد گواهینامه ایفا می‌کند و این رابطه را تقویت می‌کند. در حالی که در گروه حسابرسان داخلی دارای سایر گواهینامه‌ها این نقش مشاهده نمی‌شود که این موضوع می‌تواند تفاوت در سطح رضایت شغلی این گروه نسبت به سایر حسابرسان داخلی را منعکس کند.

جدول ۱۱. نتایج تحلیل چندگروهی (PLS-MGA) برای گواهینامه صلاحیت حسابرسان داخلی

گروه‌ها	مسیرها	ضریب مسیر	انحراف معیار	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه
دارای گواهینامه CIA	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۱/۰۰۵	۰/۳۹۴	۲/۵۵۲	۰/۰۲۹	تأیید
	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	-۰/۳۹۶	۰/۳۹۴	۱/۰۰۳	۰/۳۴۰	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۰۹۶	۰/۱۵۸	۲/۲۰۷	۰/۰۴۷	تأیید
	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۴۶۵	۰/۱۸۴	۲/۵۳۱	۰/۰۳۰	تأیید
دارای سایر گواهینامه‌ها	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۰۶۶	۰/۴۸۸	۰/۱۳۴	۰/۸۹۶	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۳۵۰	۰/۵۶۴	۰/۶۲۱	۰/۵۴۸	عدم تأیید
	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۲۰۸	۰/۰۸۴	۲/۴۶۹	۰/۰۳۳	تأیید
فاقد گواهینامه	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	-۰/۱۰۸	۰/۰۶۶	۱/۶۳۷	۰/۱۳۳	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۱۳۵	۰/۰۶۲	۲/۱۶۲	۰/۰۴۸	تأیید

نتایج تحلیل چندگروهی براساس اندازه واحد حسابرسی داخلی (تعداد کارکنان شاغل در واحد حسابرسی داخلی شرکت‌هایی که پاسخ دهندگان در آن فعالیت می‌کردند) در جدول ۱۲ ارائه شده‌است، نشان می‌دهد سرمایه انسانی در تمامی گروه‌های مورد بررسی، اثر معنادار و مثبتی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی دارد بر این اساس، اهمیت آموزش و تخصص حسابرسان داخلی به‌عنوان زیرساختی اساسی برای بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی تأیید می‌شود و مؤید آن است که توسعه سرمایه انسانی می‌تواند به ارتقای عملکرد واحد حسابرسی داخلی در سازمان‌ها منجر شود. همچنین در اغلب گروه‌ها به‌جز گروه ۶ تا ۱۵ نفر، شجاعت اخلاقی نقش تعدیل‌کننده‌ای بر رابطه سرمایه انسانی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی ایفا نمی‌کند، امری که احتمالاً بیانگر ماهیت پایدار و مستقل این ویژگی در محیط‌های سازمانی است، اما در گروه‌های با اندازه متوسط، به نظر می‌رسد شرایط برای بروز و اثرگذاری شجاعت اخلاقی فراهم‌تر بوده است. به‌علاوه در تمامی گروه‌ها، نتایج

حاکمی از آن است که رضایت شغلی، به‌عنوان متغیر تعدیل‌کننده، تأثیر معناداری بر رابطه سرمایه انسانی با قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی ایفا نمی‌کند. این نتیجه می‌تواند ناشی از تأثیرات سازمانی، فشارهای شغلی، تفاوت‌های فردی و محدودیت‌های روش‌شناسی پژوهش باشد. بنابراین، برای درک بهتر این رابطه پیچیده، نیاز به مطالعات بیشتری احساس می‌شود. شایان‌ذکر است که این یافته‌ها حاصل تحلیل چندگروهی برحسب اندازه واحد حسابرسی داخلی بوده و در تحلیل، بدون تفکیک گروه‌ها، الزاماً مشاهده نمی‌شوند.

جدول ۱۲. نتایج تحلیل چندگروهی (PLS-MGA) برای اندازه واحد حسابرسی داخلی

گروه‌ها	مسیرها	ضریب مسیر	انحراف‌معیار	آماره t	سطح معنی‌داری	نتیجه
کمتر از ۳ نفر	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۶۷۰	۰/۲۶۸	۲/۴۹۸	۰/۰۳۲	تأیید
	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۰۵۵	۰/۳۲۷	۰/۱۶۹	۰/۸۶۹	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۰۴۰	۰/۲۶۱	۰/۱۵۱	۰/۸۸۳	عدم تأیید
۳ تا ۶ نفر	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۳۰۵	۰/۱۲۴	۲/۴۶۴	۰/۰۳۳	تأیید
	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	-۰/۲۲۸	۰/۱۳۲	۱/۷۳۳	۰/۱۱۴	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۱۶۱	۰/۱۶۰	۱/۰۱۱	۰/۳۳۶	عدم تأیید
۶ تا ۱۵ نفر	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	-۰/۶۳۴	۰/۱۴۳	۴/۴۴۷	۰/۰۰۱	تأیید
	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۲۳۱	۰/۰۹۰	۲/۵۷۳	۰/۰۲۸	تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۱۰۴	۰/۱۱۸	۰/۸۷۵	۰/۴۰۲	عدم تأیید
بیشتر از ۱۵ نفر	سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۲۱۸	۰/۰۶۰	۳/۶۳۴	۰/۰۰۵	تأیید
	شجاعت اخلاقی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	۰/۲۳۷	۰/۲۵۷	۰/۹۲۴	۰/۳۷۷	عدم تأیید
	رضایت شغلی* سرمایه انسانی -> قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی	-۰/۰۳۷	۰/۱۵۷	۰/۲۳۳	۰/۸۲۰	عدم تأیید

بحث و نتیجه‌گیری

با توجه به اهمیت عملکرد واحد حسابرسی داخلی در تحقق اهداف راهبردی سازمان‌ها، پژوهش حاضر به بررسی تأثیر سرمایه انسانی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی با در نظر گرفتن نقش تعدیل‌گری رضایت شغلی و شجاعت اخلاقی پرداخته‌است، برای گردآوری اطلاعات پایه و اولیه از مطالعات کتابخانه‌ای استفاده شد. همچنین داده‌های تحلیلی از طریق پرسش‌نامه‌های استاندارد با روایی و پایایی تأیید شده جمع‌آوری شد. یافته‌های پژوهش نشان داد که سرمایه انسانی تأثیری مثبت و معنادار بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی دارد. همچنین، رضایت شغلی، رابطه بین ابعاد سرمایه انسانی و عملکرد قضاوتی و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را به‌طور معناداری تقویت می‌کند. اما شجاعت اخلاقی تأثیر تعدیل‌کننده‌ای بر رابطه بین ابعاد سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی ندارد. این نتایج می‌توانند به بهبود فرآیندهای قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی و ارتقا کیفیت عملکرد آنان کمک کنند. بر این اساس، توجه به ابعاد سرمایه انسانی و ایجاد محیط‌های کاری رضایت‌بخش می‌تواند به ارتقای کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی منجر شود.

یافته‌های فرضیه اول نشان داد که ابعاد سرمایه انسانی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی دارد. این نتایج با یافته‌های پیشین، از جمله بونر (۲۰۰۸) هم‌راستا است که متغیرهای شخصی (از مهم‌ترین آنها سرمایه انسانی است) را به عنوان عاملی کلیدی بر کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری معرفی می‌کند. همچنین، این یافته‌ها با نتایج پژوهش الشبیل و همکاران (۲۰۲۲) در زمینه ابعاد سرمایه انسانی همخوانی دارد. بر این اساس ابعاد سرمایه انسانی از جمله ۱- آموزش و یادگیری، ۲- تجربه و تخصص و ۳- نوآوری و خلاقیت نقشی کلیدی در ارتقای قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی ایفا می‌کند. حسابرسان داخلی که از سرمایه انسانی بالایی برخوردارند، به‌واسطه تخصص، تجربه و شایستگی‌های حرفه‌ای خود، قضاوت‌ها و تصمیمات دقیق‌تر و مبتنی بر شواهد اتخاذ می‌کنند. این نتایج اهمیت توجه به ابعاد سرمایه انسانی برای ارتقا کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را برجسته می‌سازد. سرمایه انسانی می‌تواند به‌عنوان یک منبع ارزشمند در سازمان‌ها مورد توجه قرار گیرد. سازمان‌ها می‌توانند با ایجاد برنامه‌های آموزشی مناسب، به افزایش سرمایه انسانی حسابرسان داخلی خود کمک کرده و از این

طریق کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری آنان را بهبود بخشند. نتیجه‌گیری کلی این است که تقویت ابعاد سرمایه انسانی حسابرسان داخلی می‌تواند به بهبود قابل توجه قضاوت و تصمیم‌گیری‌های آنان منجر شود، امری که به ارتقای عملکرد واحد حسابرسی داخلی می‌انجامد؛ این ارتقا دستیابی به اهداف استراتژیک شرکت‌ها در بلندمدت را ممکن می‌سازد و در نهایت، زمینه رشد و توسعه اقتصادی کشورها را فراهم می‌کند. این یافته‌ها زمینه‌ساز تحقیقات بیشتری در حوزه بررسی تأثیرات شایستگی‌های فردی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی است و می‌تواند به طراحی استراتژی‌های عملیاتی و مدیریتی برای بهبود کیفیت حسابرسی داخلی کمک کند.

یافته‌های فرضیه دوم نشان داد که شجاعت اخلاقی، به‌عنوان یک عامل تعدیل‌کننده، رابطه بین سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را تعدیل نمی‌کند. این نتیجه ممکن است ناشی از شرایطی باشد که در آن شجاعت اخلاقی فشارهای اضافی بر حسابرسان داخلی وارد کرده و آنان را از انجام قضاوت‌ها و تصمیم‌گیری‌های منطقی بازمی‌دارد؛ موضوعی که می‌تواند به‌عنوان یکی از چالش‌های مهم در حوزه حسابرسی داخلی مطرح شود. همچنین، در موقعیت‌هایی که ساختارهای رسمی و غیررسمی سازمان دامنه اختیارات و آزادی عمل حسابرسان داخلی را محدود کرده و در مواردی که تأثیر سرمایه انسانی بر فرآیندهای قضاوت و تصمیم‌گیری غالب است، احتمال بروز نقش تعدیلی شجاعت اخلاقی کاهش یافته و این اثر در تحلیل‌های آماری فاقد معناداری مشاهده می‌شود.

یافته‌های فرضیه سوم نشان داد که حسابرسان داخلی که از رضایت شغلی بالاتری برخوردارند، نه تنها با انگیزه و شایستگی بالاتری به وظایف خود می‌پردازند، بلکه در برخورد با مسائل پیچیده و تصمیم‌گیری‌های مهم نیز عملکرد بهتری دارند. این نتایج تأکید می‌کند که رضایت شغلی نه تنها به‌عنوان یک عامل انگیزشی عمل می‌کند، بلکه می‌تواند به‌طور مستقیم بر شایستگی حسابرسان داخلی در انجام وظایف خود تأثیر گذارد و این یافته‌ها با نظریه‌های موجود در زمینه رفتار سازمانی از جمله نتایج تحقیق علی و انور (۲۰۲۱) همخوانی دارد.

بر اساس یافته‌های فرضیه اول که نشان می‌دهد سرمایه انسانی تأثیر مثبت و معناداری بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی دارد، جامعه و سیاست‌گذاران باید برنامه‌های ارتقا شایستگی و سلامت را ترویج دهند تا سرمایه انسانی کشور افزایش یابد؛ بر اساس نتایج فرضیه دوم که شجاعت اخلاقی رابطه سرمایه انسانی و قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی را

تعدیل نمی‌کند، نشان می‌دهد که احتمالاً شجاعت اخلاقی منجر به فشار مضاعفی بر حساب‌برسان داخلی می‌شود که توانایی آنها را برای اتخاذ قضاوت و تصمیم‌گیری‌های با کیفیت کاهش می‌دهد؛ و یافته‌های فرضیه سوم، که نشان می‌دهد رضایت شغلی تأثیر مثبت سرمایه انسانی را تقویت می‌کند، حاکی از آن است که سرمایه‌گذاری صرف در توسعه سرمایه انسانی، بدون توجه به شاخص‌های رضایت شغلی، نمی‌تواند اثرگذاری حداکثری بر عملکرد حساب‌برسان داخلی داشته‌باشد. بنابراین، سیاست‌گذاران حوزه منابع انسانی و مدیران ارشد سازمان‌ها باید ایجاد و حفظ محیط‌های کاری انگیزشی و حمایتی را به‌عنوان بخش مکمل استراتژی‌های توسعه سرمایه انسانی مدنظر قرار دهند. در نتیجه، مدیران شرکت‌ها و محققان باید به بهبود شرایط کاری و ارتقای رضایت شغلی کارکنان توجه ویژه‌ای داشته‌باشند تا عملکرد حساب‌برسان داخلی ارتقا یابد.

افزون بر آن، مقایسه یافته‌های به‌دست‌آمده با پژوهش‌های پیشین نشان می‌دهد که این یافته‌ها با نتایج و شواهد تحقیقات گذشته هم‌راستا است. همچنین، از دیدگاه آبراهام و مالالت^{۴۱} (۲۰۲۲)، سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی، شامل مراقبت‌های والدین برای رشد توانایی‌های کودکان، آموزش رسمی در مقاطع مختلف تحصیلی و یادگیری در محل کار است که همگی بیانگر سرمایه‌گذاری بیشتر در توسعه سرمایه انسانی افراد محسوب می‌شوند. در نگاهی گسترده‌تر، حتی می‌توان مراقبت‌های پزشکی، رژیم غذایی و فعالیت‌های ورزشی را نیز سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی تلقی کرد (آبراهام و مالالت، ۲۰۲۲، ص. ۱۰۴). از این رو، به سیاست‌گذاران و مسئولان پیشنهاد می‌شود با تمرکز بر ارتقای برنامه‌های آموزشی در مدارس و دانشگاه‌ها، توسعه زیرساخت‌های ورزشی، بهبود شاخص‌های بهداشت عمومی و اجرای طرح‌هایی نظیر تغذیه رایگان، بستر لازم برای رشد و توسعه سرمایه انسانی در سطح ملی را فراهم آورد.

نتایج مطالعه حاضر می‌تواند مدیریت ارشد شرکت‌ها را در زمان استخدام حساب‌برسان داخلی جدید، در مورد اهمیت در نظر گرفتن ابعاد سرمایه انسانی خاص مرتبط با آموزش و یادگیری، تجربه و تخصص و نوآوری و خلاقیت آگاه‌سازد؛ چرا که توجه به این ابعاد، توانمندی حساب‌برسان داخلی را در کمک به سازمان‌های ایرانی جهت دستیابی به اهداف استراتژیک و ارتقای عملکرد آنها افزایش می‌دهد. در نتیجه، به حساب‌برسان داخلی توانایی کمک به سازمان‌های ایران برای دستیابی به اهداف استراتژیک و افزایش عملکرد آنها را

می‌دهد. لذا به شرکت‌ها توصیه می‌شود که به منظور بهبود قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی به سرمایه انسانی کارکنان توجه ویژه‌ای داشته باشند؛ چرا که سرمایه انسانی به دلیل ویژگی بی‌مانندی و منحصر به فرد خود، از جمله معیارهای کلیدی در ایجاد مزیت رقابتی پایدار به‌شمار می‌رود و در واقع ارزشمندترین دارایی هر سازمان محسوب می‌شود. در عین حال با فراهم‌سازی محیط‌های کاری مطلوب و منطبق با استانداردهای جهانی رضایت شغلی حسابرسان داخلی را بهبود دهند.

مطالعه حاضر مفاهیمی مهم برای نهادهای سیاست‌گذار و نظارتی در ایران، به‌ویژه سازمان بورس و اوراق بهادار، و همچنین نهادهای بین‌المللی فعال در حوزه حسابرسی داخلی به‌همراه دارد. در کنار توجه به چارچوب فعالیت حرفه‌ای موجود، پیشنهاد می‌شود انجمن حسابرسان داخلی^{۴۲} اقدامات مؤثرتری در راستای الزام سازمان‌ها به کارگیری راهبردهایی برای توسعه مستمر مهارت‌ها و ارتقای سرمایه انسانی اتخاذ نماید. این اقدامات می‌تواند از طریق طراحی و اجرای برنامه‌های آموزشی، برگزاری کارگاه‌ها و سمینارهای آگاهی‌بخش، به‌ویژه در زمینه تصمیم‌گیری دنبال شود؛ چرا که تقویت این زمینه تأثیر به‌سزایی در بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی خواهد داشت. چنین آموزش‌هایی، حسابرسان داخلی را برای مواجهه سازنده با موقعیت‌های پیچیده حرفه‌ای توانمند می‌سازد و منجر به ایجاد واحدهای حسابرسی داخلی کارآمد و مؤثر می‌شود.

علاوه بر این، یافته‌های پژوهش حاضر الگویی عملی از ویژگی‌های کلیدی یک حسابرس داخلی کارآمد و خیره‌ترسیم می‌کند که می‌تواند به‌عنوان راهنمایی برای آموزش دانشجویان حسابداری برای توسعه سرمایه انسانی در طول دوره‌های آموزشی برای شکل‌گیری حسابرسان داخلی کارآمد آینده باشد. این نتایج نه تنها در محیط ایران، بلکه در سطح بین‌المللی به‌ویژه برای کشورهای که با زیرساخت‌های قضایی و نهادی حسابرسی داخلی ضعیف در حوزه حسابرسی داخلی مواجه هستند نیز قابل تعمیم است.

این پژوهش دارای محدودیت‌هایی است که توجه به آنها در تحقیقات آتی ضروری است. نخست آن که این تحقیق فقط از حسابرسان داخلی یک کشور است بنابراین تحقیقات آتی ممکن است شامل حسابرسان مستقل و تحقیقات بین‌کشوری شود. افزون بر این، گردآوری داده‌ها به‌روش پرسشنامه‌ای مخصوصاً در اقتصادهای نوظهور همچون ایران، اغلب با مشکلاتی نظیر نرخ پایین پاسخ‌دهی، سوگیری پاسخ‌دهندگان و محدودیت‌های

جغرافیایی مواجهه است. با وجود این، بهره‌گیری از روش پرسش‌نامه‌ای در این مطالعه تنها راه دسترسی به داده‌های موردنیاز در خصوص موضوع مورد بررسی بوده است. از سوی دیگر، نتایج این تحقیق را شاید نتوان به آینده دور تعمیم داد. به دلیل پراکندگی جغرافیایی و عدم همکاری برخی از حساب‌برسان داخلی شرکت‌های بورسی از مشارکت در پژوهش‌های دانشگاهی، فرآیند دسترسی به آنان با محدودیت مواجه بود؛ از این رو، پرسشنامه‌ها در میان نمونه‌های در دسترس توزیع شد. این موضوع می‌تواند بر تعمیم‌پذیری نتایج پژوهش به کل جامعه آماری اثرگذار باشد. از این رو، توزیع پرسشنامه‌ها در میان نمونه‌های در دسترس انجام شد. لذا، مهم‌ترین محدودیت پژوهش حاضر نیز همین مشکلات بود که ممکن است بر روی تعمیم نتایج تأثیرگذار باشد. در ضمن از منظر آماری، مدل‌یابی معادلات ساختاری به کیفیت داده‌ها، روایی و پایایی سازه‌ها، ویژگی‌های توزیعی متغیرها و تناسب حجم نمونه با پیچیدگی مدل وابسته است. هرگونه انحراف در این موارد می‌تواند بر دقت برآورد ضرایب مسیر، شاخص‌های برازش و قابلیت تعمیم نتایج اثرگذار باشد.

تحقیقات آینده می‌تواند این موضوع را گسترش دهد که چگونه سرمایه انسانی ممکن است به بهبود کیفیت قضاوت و تصمیم‌گیری حساب‌برسان داخلی در گزارش بی‌نظمی‌ها و تقلب‌ها در سایر اقتصادهای نوظهور منجر شود، و همچنین بررسی کند که آیا تعامل با حساب‌برسان خارجی می‌تواند انگیزه‌های بیشتری برای حساب‌برسان داخلی در گزارش تخلفات ایجاد نماید.

یادداشت‌ها

1. Al Shbail et al.
2. Jiang et al.
3. Eulerich, & Eulerich
4. Siregar et al.
5. Bonner
6. Hamdam et al.
7. Khelil et al.
8. Christ et al.
9. da Cruz Carvalho
10. Sastri et al.
11. Adam Smith
12. Goldin
13. Becker
14. Tran & Vo
15. Abeysekera & Guthrie
16. Tasheva & Hillman
17. Luthans et al.
18. Obeid et al.
19. Dalziel et al.
20. Pickett & Pickett
21. Mihret & Yismaw
22. Moustafa Abdallah et al.

- | | |
|-------------------------|------------------------------------|
| 23. Khelil & Khelif | 24. Peterson & Seligman |
| 25. Armstrong et al. | 26. Kohlberg |
| 27. Dorta-Afonso et al. | 28. Ali & Anwar |
| 29. Obeng et al. | 30. Expectancy theory |
| 31. Boyle | 32. Sharabati et al. |
| 33. Skaggs & Youndt | 34. Hannah & Avolio |
| 35. Weiss et al. | 36. Eagly |
| 37. Kaplan et al. | 38. Rosdinia et al. |
| 39. Ganu | 40. Tenenhaus et al. |
| 41. Abraham & Mallatt | 42. Institute of Internal Auditors |

منابع

- افسای، اکرم؛ تحریری، آرش و گودرزوند چگینی، فهیمه. (۱۴۰۱). تأثیر محیط کار کارکنان بر حق‌الزحمه حسابرسی، تأخیر در ارائه گزارش حسابرس و کیفیت حسابرسی. *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۱ (۱)، ۱۱۵-۱۴۹.
- بهرامی، بهاره و نیک کار، بهزاد. (۱۴۰۴). تأثیر جو اخلاقی بر گزارش خطاکاری حسابرسان با نقش میانجی رضایت شغلی و تعهد سازمانی. *دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت*، ۱۴ (۵۶)، ۸۳-۹۵.
- جوادی نیا، امیر و کامیابی، یحیی. (۱۴۰۲). بررسی اثر ترتیب ارائه اطلاعات بر قضاوت حسابرسان مربوط به تداوم فعالیت شرکت با تأکید بر تجربه و محدودیت زمانی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴ (۳)، ۱۹-۱. DOI: 10.22103/jak.2023.20115.3762
- ستوده، مسعود؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد (۱۴۰۲). بررسی تأثیر فشار شغلی حسابرسی بر قضاوت و هنجارهای ذهنی حسابرسان با در نظر گرفتن نقش میانجی‌گری هوش هیجانی و هوش اخلاقی. *مجله دانش حسابداری*، ۱۴ (۱)، ۲۵-۵۰. DOI:10.22103/jak.2022.19414.3701
- سجودی، سمانه و اسکندری، علیرضا. (۱۴۰۳). رابطه کاری بین حسابرسان داخلی و حسابرسان مستقل و شجاعت اخلاقی حسابرسان، چشم‌انداز حسابداری و مدیریت، ۷ (۸۸)، ۲۹۳-۲۷۵.
- سید عباس‌زاده، میرمحمد؛ امانی ساری بگلو، جوادی؛ خضری آذر، هیمین و پاشوی، قاسم. (۱۳۹۲). *مقدمه‌ای بر مدل‌سازی معادلات ساختاری با روش PLS و کاربرد آن در علوم رفتاری با معرفی نرم‌افزارهای SmartPLS، VisualPLS، PLS-Graph*.

ارومیه: انتشارات دانشگاه ارومیه.

صفرزاده، محمدحسین و کریم داد، علیرضا. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، *دانش حسابداری مالی*، ۷(۱)، ۱۳۳-۱۵۵.

صفی‌خانی، رضا؛ صفرزاده، محمدحسین و اثنی‌عشری، حمیده. (۱۴۰۱). بررسی رابطه تردید حرفه‌ای، شناخت صاحب کار و قضاوت حسابرس. *مجله دانش حسابداری*، ۱۳(۱)، ۸۲-۵۹.

عباسی استمال، محمدرضا و معرفت، محمد. (۱۴۰۱). بررسی تأثیر بلوغ حرفه‌ای و رضایت شغلی حسابرسان بر تعهد سازمانی. *مطالعات اخلاق و رفتار در حسابداری و حسابرسی*،

۱(۳)، ۶۵. doi: 10.71907/sebaa.2022.2202-1051

محسنی‌نیا، سعید؛ باباجانی، جعفر و بولو، قاسم. (۱۳۹۸). الگوی کیفیت حسابرسی داخلی، *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۸(۲)، ۷-۳۸.

محسنین، شهریار و اسفیدانی، محمدرحیم. (۱۳۹۶). مدل‌سازی معادلات ساختاری (آموزشی و کاربردی) به کمک نرم‌افزار لیزرل، تهران، انتشارات مهربان.

مشعشعی، سید محمد؛ هاشمی، سید عباس و فروغی، داریوش. (۱۴۰۰). تأثیر تفاوت‌های فردی بر تعهد سازمانی و رضایت شغلی حسابرسان، *پژوهش‌های تجربی حسابداری*،

۱۱(۱)، ۷۴-۵۳.

هرندی، سارا؛ پورحیدری، امید و خدای پور، احمد. (۱۴۰۴). اثر سرمایه روانشناختی بر قضاوت و تصمیم‌گیری حسابرسان داخلی با توجه به نقش شجاعت اخلاقی و رضایت شغلی. *مجله دانش حسابداری*، آماده انتشار.

ولی‌زاده لاریجانی، اعظم؛ رحمانی، علی و شعبانی اصلی، سمانه. (۱۴۰۰). کیفیت واحد حسابرسی داخلی، کیفیت گزارشگری مالی و تأخیر در زمان صدور گزارش حسابرس

مستقل، *پژوهش‌های کاربردی در گزارشگری مالی*، ۱۰(۲)، ۲۵۹-۲۸۶.

یوسفی، شکوفه؛ نایب‌زاده، شهناز؛ اسلامی، حسین. (۱۳۹۴). تأثیر استرس‌های شغلی بر رضایت شغلی حسابداران، *دوماهنامه سلامت کار ایران*، ۱۲(۳)، ۴۶-۵۳.

Abbasi Estmal, M. R., & Marefat, M. (2022). Investigating the effect of professional maturity and job satisfaction of auditors on organizational commitment. *Studies on Ethics and Behavior in Accounting and Auditing*, 1(3), 65-84. [In Persian].

Abeysekera, I., & Guthrie, J. (2004). Human capital reporting in a developing nation. *The British Accounting Review*, 36(3), 251-268.

doi: 10.1016/j.bar.2004.03.004.

- Abraham, K. G., & Mallatt, J. (2022). Measuring human capital. *Journal of Economic Perspectives*, 36(3), 103-130.
- Afsai, A., Tahriri, A. and Goodarzvand Chegini, F. (2022). The Impact of Workforce Environment on Audit Fees, Audit Report Lags, and Audit Quality. *Applied Research in Financial Reporting*, 11(1), 115-149. [In Persian].
- Al Shbail, M. O., Alshurafat, H., Ananzeh, H., & Bani-Khalid, T. O. (2022). The moderating effect of job satisfaction on the relationship between human capital dimensions and internal audit effectiveness. *Cogent Business & Management*, 9(1), 2115731.
- Ali, B. J., & Anwar, G. (2021). Work engagement: how does employee work engagement influence employee satisfaction?. *Ali, BJ, & Anwar, G. (2021). Work Engagement: How Does Employee Work Engagement influence Employee Satisfaction*, 10-21.
- Armstrong, M. B., Ketz, J. E., & Owsen, D. (2003). Ethics education in accounting: Moving toward ethical motivation and ethical behavior. *Journal of Accounting education*, 21(1), 1-16.
- Bahrami, B., & nikkar, B. (2025). The effect of ethical climate on auditors' whistle-blowing with the mediating role of job satisfaction and organizational commitment. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 14(56), 83-95. [In Persian].
- Becker, G. S. (1964). Human capital theory. Columbia, New York.
- Becker, G. S. (1964). Human capital: A theoretical and empirical analysis, with special reference to education. University of Chicago Press.
- Bonner, S. E. (2008). Judgment and Decision Making in Accounting. Pearson/Prentice Hall.
- Boyle, D.M. (2012). The effects of internal audit report type and reporting relationship on internal auditors' judgments. PhD thesis. Kennesaw State University, Kennesaw.
- Christ, M. H., Eulerich, M., Krane, R., & Wood, D. A. (2021). New frontiers for internal audit research. *Accounting Perspectives*, 20(4), 449-475. doi:10.1111/1911-3838.12272.
- da Cruz Carvalho, A., Riana, I. G., & Soares, A. D. C. (2020). Motivation on job satisfaction and employee performance. *International research journal of management, IT and social sciences*, 7(5), 13-23.
- Dalziel, T., Gentry, R. J., & Bowerman, M. (2011). An integrated agency-resource dependence view of the influence of directors' human and relational capital on firms' R&D spending. *Journal of Management Studies*, 48(6), 1217-1242.

- Dorta-Afonso, D., González-de-la-Rosa, M., Garcia-Rodriguez, F. J., & Romero-Domínguez, L. (2021). Effects of high-performance work systems (HPWS) on hospitality employees' outcomes through their organizational commitment, motivation, and job satisfaction. *Sustainability*, 13(6), 3226.
- Eagly, A. H. (1987). *Sex differences in social behavior: A social-role interpretation*. Hillsdale, NJ: Lawrence Erlbaum Associates.
- Eulerich, A. K., & Eulerich, M. (2020). What is the value of internal auditing? –A literature review on qualitative and quantitative perspectives A literature review on qualitative and quantitative Perspectives. *Maandblad Voor Accountancy En Bedrijfseconomie*, 94(3/4), 83–92. (April 22, 2020).<https://doi.org/10.5117/mab.94.50375>
- Eulerich, M., Wagener, M., & Wood, D. A. (2021). Evidence on internal audit effectiveness from transitioning to remote audits because of COVID-19. *SSRN Electronic Journal*, 12, 21.
- Ganu, J. (2018). Moral courage: The essence of ethical leadership and followership. *Journal of Applied Christian Leadership*, 12(2), 42-53.
- Goldin, C. (2024). Human capital. In *Handbook of cliometrics* (pp. 353-383). Cham: Springer International Publishing.
- Hair, J. F., Black, W. C., Babin, B. J., & Anderson, R. E. (2019). *Multivariate data analysis* (8th ed.). Cengage.
- Hamdam, A., Jusoh, R., Yahya, Y., Abdul Jalil, A., & Zainal Abidin, N. H. (2022). Auditor judgment and decision-making in big data environment: a proposed research framework. *Accounting Research Journal*, 35(1), 55-70.
- Hannah, S. T., & Avolio, B. J. (2010). Moral potency: Building the capacity for character-based leadership. *Consulting Psychology Journal: Practice and Research*, 62(4), 291.
- Harandi, S., Pourheidari, O. and Khodamipour, A. (2025). The effect of psychological capital on the judgment and decision making of internal auditors regarding the role of moral courage and job satisfaction. *Journal of Accounting Knowledge*, in press. [In Persian].
- Javady Nia, A. and Kamyabi, Y. (2023). Investigating the Effect of the Order of Providing Information on the Judgment of Auditors Related to Going Concern with Emphasis on Experience and Time Limitation. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(3), 1-19. DOI: 10.22103/jak.2023.20115.3762 [In Persian].
- Jiang, L., Messier Jr, W. F., & Wood, D. A. (2020). The association between internal audit operations-related services and firm operating performance. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(1), 101-124.
- Kaplan, S. E., O'Donnell, E. F., & Arel, B. M. (2008). The influence of

- auditor experience on the persuasiveness of information provided by management. *Auditing: A journal of practice & theory*, 27(1), 67-83.
- Khelil, I. (2022). Psychological capital, moral courage and internal audit effectiveness (IAE): a complementary or substitution effect. *Managerial Auditing Journal*, 38(4), 419-446.
- Khelil, I. (2023). The working relationship between internal and external auditors and the moral courage of internal auditors: Tunisian evidence. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, 41(4), 462-477.
- Khelil, I., & Khelif, H. (2022). Internal auditors' perceptions of their role as assurance providers: a qualitative study in the Tunisian public sector. *Meditari accountancy research*, 30(1), 121-141.
- Khelil, I., Akrouf, O., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2018). Breaking the silence: An empirical analysis of the drivers of internal auditors' moral courage. *International Journal of Auditing*, 22(2), 268-284.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). Audit committee–internal audit interaction and moral courage, *Managerial Auditing Journal*, 31(4–5): 403- 433.
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2018). Chief audit executives' perceptions of drivers of moral courage: Tunisian evidence. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, 14(4), 315-337.
- Kohlberg, L. (1981). The philosophy of moral development: Moral stages and the idea of justice.
- Luthans, F., Luthans, K. W., & Luthans, B. C. (2004). Positive psychological capital: Beyond human and social capital. <https://doi.org/10.1016/j.bushor.2003.11.007>.
- Mihret, D. G., & Yismaw, A. W. (2007). Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *Managerial auditing journal*, 22(5), 470-484.
- Mohsenin, S., & Esfidani, M. R. (2017). *Structural equation modeling (educational and functional) with the help of Lisrel software*. Tehran: Mehraban Publications [In Persian].
- Mohseninia, S., babajani, J. and bolu, G. (2020). Internal Audit Quality Model. *Applied Research in Financial Reporting*, 8(2), 7-38. [In Persian].
- Moshashaei, S. M., Hashemi, S. A. and Forooghi, D. (2021). Effects of Individual Differences on Auditors' Organizational Commitment and Job Satisfaction. *Empirical Research in Accounting*, 11(1), 53-74. doi: 10.22051/jera.2018.22649.2218. [In Persian].
- Moustafa Abdallah, B. A., Ghanem, M. G., & Hijazi, W. H. (2024).

- Analyzing the Factors That Affect Auditor's Judgment and Decision Making in Lebanese Audit Firms. *Journal of Risk and Financial Management*, 17(2), 73.
- Obeid, M., Salleh, Z., & Nor, M. N. M. (2017). The mediating effect of job satisfaction on the relationship between personality traits and premature sign-off. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 21(2), 1-17.
- Obeng, H. A., Arhinful, R., Mensah, L., & Owusu-Sarfo, J. S. (2024). Assessing the Influence of the Knowledge Management Cycle on Job Satisfaction and Organizational Culture Considering the Interplay of Employee Engagement. *Sustainability*, 16(20), 8728. <https://doi.org/10.3390/su16208728>.
- Peterson, C., & Seligman, M. (2004). Character strengths and virtues. New York, NY: Oxford University Press.
- Pickett, K. S., & Pickett, J. M. (2010). The internal auditing handbook. Wiley Online Library.
- Rosdinia, D., Mitab, A. F., & Setyaningrumb, D. (2021). Internal auditor reports a fraud: Courage and pressure.
- Safarzadeh, M. H. and Karimdad, A. (2020). The Drivers Affecting Internal Auditors' Moral Courage. *Financial Accounting Knowledge*, 7 (1), 133-155. doi: 10.30479/jfak.2020.12025.2578 [In Persian].
- Safikhani, R., Safarzadeh, M. H. and Asna Ashari, H. (2022). A Review of Releaton between Professional Skepticism, Client-Specific Experiences, and Audit Judgments. *Journal of Accounting Knowledge*, 13(1), 59-82. DOI: 10.22103/jak.2021.17535.3485 [In Persian].
- Sastri, I. I. D. M. M., Saputra, K. A. K., & Apsari, K. D. D. (2019). Effect of auditor skills, obedience pressure, task complexity, locus of control and knowledge detect errors of audit judgment. *International Journal of Advances in Social and Economics*, 1(3).
- Seyed Abbaszadeh, M., Amani-Sari-Beglou, J., Khazari-Azer, H & Pashovi.g. (2013). *An introduction to structural equation modeling by PLS method and its application in behavioral sciences by introducing SmartPLS, VisualPLS, PLS-Graph software*. Urmia, Urmia University Press. [In Persian].
- Sharabati, A. A. A., Naji Jawad, S., & Bontis, N. (2010). Intellectual capital and business performance in the pharmaceutical sector of Jordan. *Management decision*, 48(1), 105-131. <https://doi.org/10.1108/00251741011014481>.
- Siregar, W. M., Saputra, J., & Muhammad, Z. (2019). The Effect of

- Audit Knowledge, Audit Document Complexity and Auditor Experience Towards Audit Judgement of Internal Auditor in West Aceh Inspectorate Office, Indonesia. *Universiti Malaysia Terengganu Journal of Undergraduate Research*, 1(2), 111-117.
- Skaggs, B. C., & Youndt, M. (2004). Strategic positioning, human capital, and performance in service organizations: A customer interaction approach. *Strategic management journal*, 25(1), 85-99. <https://doi.org/10.1002/smj.365>.
- Smith, A. (1776). An Inquiry Into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. W. Strahan, and T. Cadell, in the Strand.
- Sojodi, S., & Eskandari, A. (2024). Working relationship between internal auditors and independent auditors and ethical courage of auditors. *Journal of Accounting and Management Vision*, 7(88), 275-293. [In Persian].
- Sotoudeh, M., Pourheidari, O., & Khodamipour, A. (2023). The effect of audit job pressure on auditors' judgment and mental norms by considering the mediating role of emotional intelligence and moral intelligence. *Journal of Accounting Knowledge*, 14(1), 25-50. DOI: 10.22103/jak.2022.19414.3701 [In Persian].
- Tasheva, S., & Hillman, A. J. (2019). Integrating diversity at different levels: Multilevel human capital, social capital, and demographic diversity and their implications for team effectiveness. *Academy of Management Review*, 44(4), 746-765.
- Tenenhaus, M., Vinzi, V. E., Chatelin, Y. M., & Lauro, C. (2005). PLS path modeling. *Computational statistics & data analysis*, 48(1), 159-205.
- Tran, N. P., & Vo, D. H. (2020). Human capital efficiency and firm performance across sectors in an emerging market. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1738832.
- Valizadeh Larijani, A., Rahmani, A. and Shabani Asli, S. (2022). Internal Audit Function Quality, Financial reporting Quality and the Delay of the External Auditor's Report Issuance. *Applied Research in Financial Reporting*, 10(2), 259-286. [In Persian].
- Weiss, D. J., Dawis, R. V., England, G. W., & Lofquist, L. H. (1967). Minnesota Satisfaction Questionnaire (MSQ). *Terjemahan Eko Hartanto, Minneapolis: University of Minnesota*.
<https://vpr.psych.umn.edu/node/26>.
- Yousefi S, Nayebzadeh S, Eslami H. (2015). The effects of job stress on Accountants job satisfaction, *Iran Occupational Health*, 12 (3), 46-53. [In Persian].