

## تحلیل عوامل موثر بر اعتماد و همکاری فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی: یک رویکرد اکتشافی

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۲/۲۶  
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۱/۳۱

محمد نظری پور<sup>۱</sup>

زاهد احمدزاده<sup>۲</sup>

### چکیده:

برقراری اعتماد و همکاری فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی می‌تواند از طریق یکپارچه‌سازی منابع موجبات استحکام هرچه بهتر خطوط دفاعی سازمان‌ها و در نتیجه اتخاذ تصمیمات شفاف و منطقی در تمامی سطوح سازمانی را فراهم نماید. بنابراین پژوهش حاضر تلاش دارد تا عوامل موثر بر اعتماد و همکاری در ارتباطات فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی را با رویکرد اکتشافی مورد مطالعه و بررسی قرار دهد. جامعه آماری این پژوهش حسابرسان مستقل و داخلی بوده که از میان حسابرسان مستقل ۹۹ نفر و از میان حسابرسان داخلی ۹۷ نفر به عنوان نمونه انتخاب شدند. در فرایند تحلیل داده‌ها از تحلیل عاملی اکتشافی، رگرسیون لجستیک و رگرسیون چندگانه استفاده شده است. طبق نتایج تحلیل عاملی اکتشافی چهار مولفه عملکرد شغلی، هماهنگی/مشارکت، شایستگی و مهارت‌های نرم به عنوان عوامل موثر بر اعتماد و همکاری شناسایی شدند. براساس یافته‌های پژوهش حاضر از دید حسابرسان مستقل ویژگی هماهنگی/مشارکت و شایستگی بر اعتماد و ویژگی عملکرد شغلی بر همکاری موثر هستند. از دید حسابرسان داخلی ویژگی شایستگی بر اعتماد و ویژگی‌های عملکرد شغلی و شایستگی بر همکاری موثر هستند. به لحاظ متغیرهای جمعیت‌شناختی متغیرهای تحصیلات و سنوات خدمتی بر مولفه‌های اعتماد و همکاری تاثیرگذار بودند. همچنین یافته‌های پژوهش حاضر بیانگر وجود تفاوت‌هایی فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی در خصوص ویژگی‌های تاثیرگذار بر مولفه‌های اعتماد و همکاری بود.

**کلمات کلیدی:** حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی، اعتماد، همکاری، رویکرد اکتشافی

۱. استادیار، گروه حسابداری، دانشگاه حضرت معصومه (س)، قم، ایران. نویسنده مسئول، ایمیل: mnazaripour@yahoo.com

۲. دکترای حسابداری، مدرس گروه حسابداری، دانشگاه فنی و حرفه ای شهید شمس‌پور، تهران، ایران

موضوعاتی همچون تغییرات مداوم و پیچیده در سازمانها و همچنین تقاضاهای روزافزون ذینفعان باعث گردیده تا ضرورت اتخاذ تصمیمات صحیح، به موقع و شفاف بیش از پیش احساس شود. برای انجام چنین کاری، سازمانها نیازمند منابع داخلی و مستقل هستند. این منابع از طریق فراهم نمودن شرایط اعمال کنترل‌های کافی و مناسب می‌تواند زمینه‌ساز تحقق اهداف فوق باشند. برای اطمینان از استقرار سیستمهای حاکمیتی قوی در سازمانها می‌بایست همکاری تنگاتنگی بین دوایر مختلف، حسابرسان داخلی، مدیران اجرایی، مدیران مالی، هیئت مدیره، ذینفعان خارجی و حسابرسان مستقل وجود داشته باشد (آلگرینی و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۶).

بنابراین حسابرسان داخلی و مستقل بعنوان خطوط دفاعی یک سیستم حاکمیتی از جمله منابع ارزشمند هر سازمانی محسوب می‌شوند (کنفدراسیون اروپایی موسسات حسابرسی داخلی<sup>۲</sup>، ۲۰۱۲). بهر حال این افراد در فرایند کاری خود با معضلاتی روبرو هستند. از یک طرف، آنان می‌بایست وظایف خود را با دقت و در مقیاس وسیع‌تری انجام دهند تا بتوانند با اطمینان بالایی اظهارنظر نمایند. از طرف دیگر، آنان باید تلاش نمایند (۱) گام‌های موثری در راستای کاهش هزینه‌ها و کارآمدتر شدن فعالیت‌ها داشته باشند؛ (۲) مانع وقوع افراط و تفریط‌هایی شوند که منجر به ایجاد نارضایتی و کاهش اثربخشی سازمان می‌شود؛ و (۳) مشارکت فعالانه‌ای در کاهش ریسک فعالیتها داشته باشند. بعلاوه سرعت بالای تغییرات تکنولوژیکی و سازمانی مستلزم به روز شدن مداوم در تمام حوزه‌ها مخصوصاً در حوزه تکنولوژی اطلاعات است. بین حسابرسان داخلی و مستقل، بدون اینکه در وظایف و مسئولیت‌های یکدیگر دخالت نمایند، می‌بایست نوعی همکاری و هماهنگی برقرار باشد (سویر و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۰۳). مولفه‌هایی همچون همکاری، اعتماد، ارتباطات خوب و شبکه‌سازی می‌تواند زمینه به اشتراک‌گذاری دانش، تکنیکها و روشهای مورد استفاده را در بین حسابرسان داخلی و مستقل فراهم نموده، بطوریکه آنان بتوانند با اطمینان، کارایی و اثربخشی بیشتری در فرایند اتخاذ تصمیمات به موقع، صحیح و شفاف موثر واقع شوند. در بسیاری از پژوهش‌های صورت گرفته برخی از مولفه‌ها (مانند صلاحیت، استقلال و فعالیت‌های انجام شده) بصورت مجزا و انفرادی و فقط از دید حسابرسان مستقل مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته، بدین معنی که عمدتاً حسابرسان مستقل بر نتایج کار حسابرسان داخلی اعتماد نموده‌اند. برخی از این پژوهش‌ها عبارتند از: کریش نامورتی<sup>۴</sup> (۲۰۰۲)، هارون و همکاران<sup>۵</sup> (۲۰۰۴)، آپوستلو و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۰۷)، سووایدن و قاسم<sup>۷</sup> (۲۰۱۰)، میرر و آداماسو<sup>۸</sup> (۲۰۱۱)، رامازامی و رامین<sup>۹</sup> (۲۰۱۲).

1. Allegrini et al.
2. European Confederation of Institutes of Internal Auditing (ECIIA)
3. Sawyer et al.
4. Krishnamoorthy
5. Haron et al.
6. Apostolou et al.
7. Suwaidan & Qasim.
8. Mihret and Admassu
9. Ramasawmy & Ramen.

نیکبخت و معاذی‌نژاد (۱۳۸۷) و فاطری و همکاران (۱۳۹۳). با توجه به تحولات سازمانی، محیط پیرامونی و چالش‌های بالقوه؛ پژوهش‌های موجود در حد کیفیت نبوده و لذا انجام پژوهش‌های بیشتر با هدف کشف موقعیتها، جهت‌ها و عوامل جدید، ضروری بنظر می‌رسد. به اعتقاد گری و هانتون<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) اعتماد حسابرسان مستقل به نتایج کار حسابرسان داخلی موضوعی پیچیده بوده که تنها به یک عامل خاص بستگی ندارد.

در چنین شرایطی هدف پژوهش حاضر عبارت است از: (۱) شناسایی عوامل فنی موثر بر مولفه‌های اعتماد و همکاری؛ (۲) تحلیل جایگاه مولفه‌های اعتماد و همکاری در نزد حسابرسان مستقل و داخلی؛ و (۳) تحلیل تفاوت‌های کاری حسابرسان مستقل و داخلی.

براساس تجزیه و تحلیل عاملی، عوامل تاثیرگذار بر اعتماد و همکاری (به لحاظ میزان تاثیرگذاری) عبارتند از عملکرد شغلی، هماهنگی/مشارکت، صلاحیت (شایستگی)، و مهارت‌های نرم. عامل دوم و چهارم فقط در این پژوهش مورد توجه قرار گرفته و لذا به نوعی عوامل جدید محسوب شده، اما عوامل دیگر در سایر پژوهش‌ها نیز مورد توجه بوده‌اند. همچنین در این پژوهش دیدگاه‌های حسابرسان مستقل و داخلی، آن‌هم بطور مجزا، با توجه به چهار عامل استخراج شده از تجزیه و تحلیل عاملی به همراه متغیرهای جمعیت‌شناختی (جنسیت، سن، تحصیلات، رشته تحصیلی و سنوات خدمتی)، مورد مطالعه و بررسی قرار گرفته است. در نهایت، در پژوهش حاضر در بخش تحلیل متغیرهای وابسته (اعتماد و همکاری) از مدل‌های رگرسیون لجستیک (دو وجهی و چند وجهی) استفاده شده است.

بنابراین پژوهش حاضر تلاش دارد از طریق مطالعه و بررسی رابطه بین حسابرسان مستقل و داخلی براساس اعتماد و همکاری بر ادبیات پژوهش افزوده و همچنین تلاش دارد در فرایند بحث و بررسی استانداردهای حرفه‌ای مشارکت فعالانه‌ای داشته باشد. پژوهش حاضر در نوع خود جدید بوده، زیرا در ایران پژوهش‌های چندانی در خصوص مطالعه همزمان متغیرهای اعتماد و همکاری بین حسابرسان داخلی و مستقل (به‌عنوان متغیرهای وابسته) آن‌هم با مدنظر قرار دادن ۹ متغیر مستقل صورت نگرفته است. در صورت وجود اعتماد و همکاری، حسابرسان مستقل و داخلی براحتی می‌توانند به نتایج کار یکدیگر اتکا نمایند. همچنین با توجه به علاقه جامعه به مصرف بهینه منابع، پاسخگویی و شفافیت، موضوع این پژوهش می‌تواند یک موضوع جذاب برای پژوهش محسوب شود. در نهایت پژوهش حاضر تلاش دارد تا ضمن تقویت جایگاه و موقعیت حرفه حسابرسی، بتواند از قابلیت تعمیم‌پذیری نیز برخوردار باشد.

## ۲- ادبیات پژوهش

پیچیدگی سازمانی و تغییرات مداوم نه تنها باعث ایجاد مشکلاتی برای مدیران بلکه برای ناظران نیز می‌شود؛ علی‌الخصوص در مواقعی که علاقمندی به تحقق اهداف سازمانی بتواند باعث گسترش و یا ممانعت همکاری‌های حرفه‌ای مخصوصاً در حرفه حسابرسی گردد. لازم به ذکر است

1. Gray and Hunton

که تقاضاهای روزافزون در خصوص ارتقاء کیفیت حسابرسی ممکن است همکاری و اعتماد متقابل را تقویت و یا تضعیف نماید.

سیستم‌های فعلی حاکمیتی تاکید ویژه‌ای بر رابطه بین حسابرسان مستقل و داخلی دارند (گرام‌لینگ و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۰۴). برای اطمینان از استقرار یک سیستم حاکمیتی قوی در سازمان‌ها می‌بایست بین دوایر مختلف، حسابرسان داخلی، مدیران اجرایی، مدیر مالی، هیئت مدیره، کمیته حسابرسی، ذینفعان و حسابرسان مستقل همکاری سازنده‌ای برقرار باشد (آلگرینی و همکاران، ۲۰۰۶). در صورت برقراری روابط مشارکتی و سازنده می‌توان شاهد برقراری اشتراک مساعی و تبادل اطلاعات آن‌هم بصورت صادقانه و شفاف با هدف کسب مزایای بلندمدت بود. (ایلیوپولوس و والنترینف<sup>۲</sup>، ۲۰۲۱).

روابط فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی به عنوان اعضای یک سیستم حاکمیتی، باید مبتنی بر اعتماد متقابل باشد. این روابط زمانی سازنده است که بتواند بستر لازم برای همکاری و مشارکت فعالانه بین آنان را با هدف تقویت نظارت بر مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و حاکمیت فراهم نماید. با افزایش اعتماد افراد به یکدیگر احتمال حل مشکلاتی که نیازمند اقدامات مشترک است نیز افزایش می‌یابد (موباکو و موزوروا<sup>۳</sup>، ۲۰۱۹). بطور کلی اثرات اعتماد برای طرفین یک رابطه مثبت بوده و عمدتاً خود را در قالب مواردی همچون افزایش طول مدت رابطه، افزایش همکاری، کاهش ریسک نشان داده و لذا می‌بایست به عنوان یک مولفه اصلی در سنجش یک رابطه مدنظر قرار گیرد (مارکز و دومگان<sup>۴</sup>، ۲۰۱۱).

پژوهش ماتز (۱۹۸۴) از جمله اولین پژوهش‌های انجام شده در خصوص بررسی تعامل فی مابین حسابرسان داخلی و مستقل بود که نشان داد از دید حسابرسان داخلی رابطه با حسابرسان مستقل فقط در ظاهر خیلی خوب است. به اعتقاد برودی (۲۰۱۲) رابطه فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی می‌بایست مبتنی بر همکاری و هماهنگی البته بدون هیچگونه دخالتی در وظایف و مسئولیت‌های یکدیگر باشد. براساس تئوری روابط انسانی، روابط بین فردی نقش بسزائی در تحقق نیازهای طرفین دارد. برای مثال روابط مفروض فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی که براساس مولفه‌هایی همچون همکاری و اعتماد شکل می‌گیرد، می‌تواند مصداق بارزی در این خصوص باشد. بهرحال، اینگونه روابط در یک محیط پویا اتفاق افتاده و لذا می‌تواند از عوامل متعددی که بطور عام متاثر از جامعه و بطور خاص متاثر از حسابرسان هستند، تاثیرپذیر باشد.

امروزه شرکتها موظف به استفاده از خدمات حسابرسان مستقل و داخلی هستند. برای مثال طبق قوانین بورس اوراق بهادار تهران، شرکتهای پذیرفته شده در این سازمان ملزم به استفاده از خدمات حسابرسی مستقل و داخلی هستند. دریافت مجوز از جامعه حسابداران رسمی ایران،

1. Gramling et al.
2. Iliopoulos Valentinov
3. Mubako & Muzorewa
4. Marques & Domegan

شرط فعالیت افراد تحت عنوان حسابرس مستقل بوده و معمولاً اینگونه افراد یا در قالب سازمان حسابرسی و یا در قالب موسسات حسابرسی خصوصی مشغول به فعالیت هستند. حسابرسی داخلی یک حرفه نوپا در ایران بوده، بطوریکه استفاده از خدمات این حرفه از اواخر سال ۱۳۹۱ از سوی شرکتهای عضو بورس اوراق بهادار الزامی شده است. بواسطه تغییرات مداوم و پیشرفتهای تکنولوژیکی، بکارگیری استانداردهای مصوب هم از سوی حسابرسان مستقل و هم از سوی حسابرسان داخلی الزامی است. بنابراین موضوع این پژوهش از جمله دغدغه‌های بسیاری از افراد حرفه‌ای بوده که هنوز در ایران بصورت توأم آن از دیدگاه حسابرسان مستقل و داخلی مورد مطالعه و بررسی قرار نگرفته است. نتایج پژوهش حاضر از طریق تاکید بر مولفه‌های همکاری و اعتماد می‌تواند باعث تقویت جایگاه حرفه حسابرسی در جامعه گردد.

اعتماد به همکاری در حرفه حسابرسی می‌تواند نقش بسزائی در موفقیت و تقویت جایگاه حسابرسان مستقل و داخلی داشته باشد. علی‌رغم وجود تفاوت‌هایی بین اهداف، مسئولیت‌ها، شایستگی‌ها و فعالیت‌های حسابرسان مستقل و داخلی، این دو گروه از حسابرسان می‌توانند از طریق استفاده از دانش و مهارت یکدیگر موجبات تحقق اهداف سازمانی را فراهم نمایند (دومیترسکو و بوبیتان، ۲۰۱۶). همکاری فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی اساساً می‌تواند مبتنی بر سه پایه زیر باشد: (۱) استراتژیک؛ داشتن اهداف استراتژیک مشترک در خصوص کسب مزیت رقابتی. (۲) اقتصادی، به اشتراک‌گذاری منابع و ریسک‌ها. (۳) انسانی/اجتماعی؛ برقراری اعتماد متقابل بین طرفین رابطه (فرانکو و هاس، ۲۰۱۵).

درحقیقت وقتی در یک سازمانی مأموریت، چشم‌انداز و منافع مشترکی وجود داشته باشد، همکاری می‌تواند هم در سطح کلان و هم در سطح بخش‌ها و افراد اتفاق افتد. علی‌الخصوص در مواقعی که قرار است حسابرسان با خیال آسوده در فرایند تصمیم‌گیری (تئوری آسایش)، کاهش هزینه‌ها (تئوری هزینه مبادله)، بهینه‌سازی منابع (تئوری منابع)، و حداقل‌سازی تضادهای بالقوه سازمانی (تئوری نمایندگی) مشارکت فعالانه‌ای داشته باشند.

همکاری و هماهنگی بین حسابرسان مستقل و داخلی از طریق افزایش صرفه‌های اقتصادی، کارآیی و اثربخشی کل فرایند حسابرسی از اهمیت بالایی برای سازمانها برخوردار است (الطوایری و همکاران، ۲۰۰۴). برای مثال زمانی کارآیی بهبود می‌یابد که در صورت نیاز یک گروه، آن گروه بتواند به نتایج حسابرسی گروه دیگر بلافاصله دسترسی پیدا کند (ساویر و همکاران، ۲۰۰۳). هیچکدام از انواع حسابرسی‌ها نمی‌تواند جایگزین نوع دیگر آن شده، اما در عین حال ممکن است در بسیاری از مواقع با یکدیگر تداخل پیدا کنند. در صورت عدم وجود همکاری و هماهنگی می‌توان شاهد دوباره کاری و هم‌پوشانی زیادی بود و لذا این امر باعث افزایش هزینه‌های غیرضروری و ایجاد ابهام در مسئولیت‌های حسابرس می‌گردد (ساویر و همکاران، ۲۰۰۳).

همکاری فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی از منظر هر دو مهم بوده، زیرا به به حسابرسان

1. Dumitrescu & Bobitan

2. Franco & Haase

3. Al-Twajiry

مستقل در کارآمدی و مربوط بودن فرایند حسابرسی صورتهای مالی کمک نموده و به حسابرسان داخلی نیز امکان دسترسی به اطلاعات اضافی مورد نیاز جهت ارزیابی ریسک را فراهم می‌نماید (دوهات‌یانو و دوهات‌یانو<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷). بعلاوه، بسیاری از فرایندهای حسابرسی مورد استفاده حسابرسان مستقل و داخلی علی‌رغم داشتن اهداف متفاوت مشابه هم بوده، و لذا یک رویکرد حرفه‌ای خوب مستلزم برقراری یک نوع همکاری تنگاتنگ بین فرایندهای مورد استفاده این دو می‌باشد (رامازامی و رامین، ۲۰۱۲).

به اعتقاد رامازامی و رامین (۲۰۱۲) از دید حسابرسان مستقل همکاری و هماهنگی با حسابرسان داخلی می‌تواند برایشان مفید باشد، چرا که این کار می‌تواند کارآمدی و امکان دسترسی به اطلاعات صحیح‌تر را افزایش و اشتباهات مکرر را کاهش و یا حذف نماید. بهر حال، برای موثر واقع شدن این نوع همکاری و هماهنگی‌ها، می‌بایست هم حسابرسان مستقل و هم حسابرسان داخلی بطور منظم یافته‌های‌شان را با یکدیگر به اشتراک گذاشته و به پیشنهادات حسابرسی ارائه شده احترام بگذارند. پژوهش فلیکس و همکاران<sup>۲</sup> (۱۹۹۸) که جامعه آماری آن دو گروه از حسابرسان (مستقل و داخلی) بود، نشان داد همکاری و هماهنگی بین این دو گروه می‌تواند باعث غنای هرچه بیشتر فرایند حسابرسی و حداقل‌سازی دوباره‌کاری‌ها گردد. مزایای دیگر این نوع همکاری‌ها می‌تواند شامل مواردی همچون کاهش هزینه‌های حسابرسی (مخصوصاً حسابرسی مستقل)، افزایش کیفیت حسابرسی و اطمینان از صحت گزارشات باشد (انگل<sup>۳</sup>، ۱۹۹۹). این مزایا از سوی تئوری آسایش حمایت شده، زیرا حسابرسی فعالیتی است که می‌تواند آسایش و امنیت بیشتری را برای ذینفعان مختلف به ارمغان بیاورد (آدامز، ۱۹۹۴).

براساس نتایج پژوهش سارنز و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۰۹) مبنای تئوریک مورد استفاده از سوی حسابرسان مستقل و داخلی نه تنها متضاد با یکدیگر نبوده بلکه مکمل هم نیز می‌باشند. اینگونه همکاری‌ها می‌تواند با ایجاد هم‌افزایی بیشتر، امنیت و آرامش ذینفعان و همچنین تصمیم‌گیران را بدنبال داشته باشد.

سازمانها از طریق استفاده از تئوری مبتنی بر منابع می‌توانند به یک ترکیب صحیح منابع (داخلی) و ظرفیت‌ها دست یابند. این ظرفیت به سازمان‌ها کمک می‌کند تا بتوانند ضمن برتری نسبت به رقبای، از استراتژیها و عملکرد موثرتری نیز بهره‌گیرند (احمد، ۲۰۱۵). حسابرسی بعنوان بخشی از منابع سازمانی آن‌هم در قالب توانمندی دفاعی داخلی و مستقل، می‌تواند به سازمان‌ها در بهینه‌سازی منابع‌شان کمک نماید (کنفدراسیون اروپایی موسسات حسابرسی داخلی، ۲۰۱۲). همکاری و هماهنگی بین حسابرسان مستقل و داخلی می‌تواند از طریق بهینه‌سازی منابع ضمن پوشش دامنه بیشتری از فعالیتهای، باعث به اشتراک‌گذاری منابع و ریسک‌های سازمان بین دو

1. Dohateanu & Dohoteanu

2. Felix et al.

3. Engle

4. Sarens et al.



طرف بدون هرگونه تلاش مضاعفی گردد (استانداردهای بین‌المللی حسابرسی<sup>۱</sup>، ۲۰۱۹). براساس نتایج پژوهش الطوایری و همکاران (۲۰۰۴) حسابرسان داخلی تصور همکاری محدودتری را با حسابرسان مستقل داشته، اما در مقابل حسابرسان مستقل بسته به کیفیت عملکرد حسابرسان داخلی تصور همکاری گسترده‌تری با آنان را دارند. به‌رحال حسابرسان مستقل تمایل چندانی به ارائه مستندات کاری خود به حسابرسان داخلی را ندارند. همچنین نتایج پژوهش فوق نشان داد دلیل اصلی همکاری حداقلی بین حسابرسان مستقل و داخلی کیفیت پایین کار حسابرسان داخلی و کوچک بودن اندازه دایره حسابرسی داخلی است. به اعتقاد مولر (۲۰۰۵) تعاملات ضعیف بین حسابرسان مستقل و داخلی یکی از دلایل پایین بوده سطح همکاری این دو است. بنابراین پیش‌نیاز داشتن یک همکاری خوب، توانایی برقراری یک رابطه خوب است (پینو و همکاران<sup>۲</sup>، ۲۰۱۵).

در همین ارتباط، نتایج پژوهش سارنز و کریستوفر<sup>۳</sup> (۲۰۱۰) نشان داد مهمترین ملاک‌ها برای تعیین سطح همکاری‌ها عبارتند از: (۱) بلوغ فعالیت حسابرسی داخلی (یعنی سن حسابرسان داخلی و تعداد سال‌های اشتغال به فعالیت در دایره حسابرسی داخلی)؛ (۲) بکارگیری استانداردهای بین‌المللی و ملی از سوی دایره حسابرسی داخلی؛ (۳) گواهی‌نامه‌ها و تجربیات حسابرسان داخلی؛ و (۴) کیفیت کار حسابرسان داخلی.

نتایج پژوهش گرام‌لینگ و همکاران (۲۰۰۴) نشان داد بدلیل پیچیده و دشوار بودن شناسایی اثرات کیفیت هر کدام از وظایف حسابرسی داخلی، بین عملکرد این دایره و تصمیم‌گیری قابل اطمینان اثرات متقابلی وجود دارد. برای مثال بین ریسک مشتری با عواملی همچون کیفیت عملکرد دایره حسابرسی داخلی، در دسترس بودن گزارشات دایره حسابرسی داخلی و میزان همکاری فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی اثرات متقابلی وجود دارد (فلیکس و همکاران، ۲۰۰۱).

طبق نتایج پژوهش رامازامی و رامین (۲۰۱۲) حسابرسان مستقل ضمن داشتن همکاری‌های موثر با حسابرسان داخلی، می‌بایست در صورت امکان به نتایج کار آنان نیز اعتماد نمایند. به اعتقاد پرت و کِنز<sup>۴</sup> (۱۹۹۶) بطور ساده اعتماد عبارت است از همکاری‌های مورد انتظار. همچنین از دید اورلیک<sup>۵</sup> (۲۰۰۶) اعتماد به معنای امکان پیش‌بینی رفتار انسان، میسرسازی همکاری، کاهش ابهامات و تضمین انسجام در جامعه است.

به اعتقاد واش (۲۰۱۵) از آنجائیکه تئوری شبکه همچون بسیاری از عوامل دیگر مبتنی بر اعتماد بوده، لذا می‌تواند احتمال وقوع رفتارهای فرصت‌طلبانه هر یک از طرفین یک رابطه را به حداقل ممکن برساند. در سطح شرکت، اعتماد می‌تواند تاثیر قابل توجهی بر تداوم همکاری‌ها

1. International Standard on Auditing (ISA)
2. Paino et al.
3. Sarens & Christopher
4. Burt & Knez
5. Orlick

داشته باشد. طبق نتایج پژوهش بورگاتی و همکاران<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) شرکتها زمانی حاضر به همکاری با شرکای خود هستند که اعتماد و ظرفیت همکاری در سطح قابل قبولی باشد. طرفین یک رابطه زمانی قادر به همکاری موثر با یکدیگرند که در شبکه‌های تجاری فعالیت داشته باشند که بتواند این دو را به یکدیگر ارتباط دهد. حسابرسان مستقل و داخلی بخشی از یک شبکه محسوب شده که از طریق استانداردهای حرفه‌ای به یکدیگر متصل گشته و هر کدام به نوعی نیازمند جلب اعتماد و همکاری دیگری‌اند.

بنابراین اعتماد بین حسابرسان مستقل و داخلی پلی است که می‌تواند کاملاً از طریق همکاری بنا شود (ساویر و همکاران، ۲۰۰۳). اعتماد بعنوان یک عامل موثر نقش بسزائی در برقراری هماهنگی و همکاری صحیح در محیط کاری دارد (کونا و همکاران، ۲۰۲۰). نتایج پژوهش گلاور و همکاران<sup>۲</sup> (۲۰۰۸) بخوبی بیانگر مزایای اقتصادی اعتماد حسابرسان مستقل به کار حسابرسان داخلی است.

به اعتقاد آرجنتو و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۸) حسابرسان مستقل به نوعی به حسابرسان داخلی اعتماد داشته و از نتایج کار آنها استفاده می‌کنند. انتظار بر این است که در آینده نیز بر میزان این اعتماد افزوده شود. بهر حال به اعتقاد کاک‌پرن<sup>۴</sup> (۱۹۸۴) میزان اعتماد به قضاوت حسابرسان مستقل بستگی دارد. یکی از دلایل کم بودن و یا نبود اعتماد ممکن است ناشی از این واقعیت باشد که حرفه حسابرسی داخلی یک حرفه جوان و نوپا است (الطوایری و همکاران، ۲۰۰۴). آموزش‌های حرفه‌ای می‌تواند یکی از راههای افزایش اعتماد بحساب آمده چرا که می‌تواند منجر به ایجاد شایستگی در حسابرسان گردد (آپاستولو و همکاران، ۲۰۰۷).

استانداردهای حسابرسی می‌توانند بعنوان یک دستورالعمل مناسب باعث استحکام هرچه بیشتر روابط فی‌مابین حسابرسان مستقل و حسابرسان داخلی گردند. طبق این استانداردها، حسابرسان مستقل با هدف اطمینان از قابل اعتماد بودن صورت‌های مالی به کار حسابرسان داخلی اتکا می‌کنند. بنابراین قبل از اعتماد به کار حسابرسان داخلی، حسابرسان مستقل می‌بایست از وجود مواردی همچون: بی‌طرفی حسابرسان داخلی، شایستگی و کیفیت کارهای انجام شده آنان اطمینان حاصل نمایند.

استاندارد عملکرد و دستورالعمل‌های اجرایی موسسه حسابرسان داخلی بیانگر نکات واضحی در خصوص هماهنگی، همکاری و اعتماد هستند (موسسه حسابرسان داخلی<sup>۵</sup>، ۲۰۱۶). برای مثال دستورالعمل اجرایی شماره ۲۰۵۰ این موسسه اشاره به تکنیک‌ها، روش‌ها و اصطلاحات مشابهی دارد که بیانگر هماهنگی بین حسابرسان مستقل و داخلی از طریق اعتماد متقابل، برگزاری جلسات مشترک، دسترسی متقابل به مستندات یکدیگر و حتی انجام حسابرسی یکپارچه و

1. Borgatti et al.
2. Glover et al.
3. Argento et al.
4. Cockburn
5. Institute of Internal Auditors



مشترک می‌باشد. همچنین در مواقعی که حسابرسان مستقل مسئولیت یک کار خاصی را عهده‌دار می‌شوند، در صورت اعتماد بر نتایج کار حسابرسان داخلی، می‌توانند شاهد افزایش اثربخشی کارشان باشند (کمیتة نظارت بر حسابرسی شرکت‌های دولتی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۷).

عوامل موثر در اتکا بر نتایج کار دایره حسابرسی تا حدود زیادی متأثر از اهمیت نسبی کیفیت عوامل آن دایره است. براساس استانداردها و دستورالعمل‌های حرفه‌ای، کیفیت کار انجام شده، شایستگی و بی‌طرفی حسابرسان داخلی بر اعتماد حسابرسان مستقل تأثیر گذارند (مسیر و ایشنایدِر<sup>۲</sup>، ۱۹۸۸). طبق نتایج پژوهش گری و هانتون (۲۰۱۱) شایستگی مهمترین عامل تأثیر گذار بر اعتماد حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی است. نتایج پژوهش آبوت و همکاران<sup>۳</sup> (۲۰۱۶) نشان داد رعایت همزمان شایستگی و بی‌طرفی از سوی حسابرسان داخلی تأثیر بسزائی بر کیفیت گزارشگری مالی دارد.

میزان اعتماد حسابرسان مستقل بر نتایج کار حسابرسان داخلی به مقدار زیادی متأثر از کیفیت کار آنان است. علاوه بر اعتماد، موضوعاتی همچون شایستگی و بی‌طرفی تأثیر بسزائی بر استفاده از نتایج کار حسابرسان داخلی از سوی حسابرسان مستقل دارد (الطوایری و همکاران، ۲۰۰۴). به اعتقاد این محققان دلیل اصلی پایین بودن اعتماد حسابرسان مستقل به نتایج کار دایره حسابرسی داخلی می‌تواند ناشی از مهارت ضعیف حسابرسان داخلی و کوچک بودن اندازه دایره حسابرسی است.

به اعتقاد الطوایری و همکاران (۲۰۰۴) هرچند ممکن است از دید سازمانها کار حسابرسان داخلی ارزشمند باشد؛ اما ممکن است حسابرسان مستقل چنین دیدگاهی نداشته باشند. از دید این محققان در حالت کلی نسبت به رویه‌های حسابرسی داخلی و در حالت خاص نسبت به استقلال، بی‌طرفی، شایستگی، حجم کار و اندازه دایره حسابرسی نگرانی‌هایی وجود داشته و تمامی این موارد می‌توانند بر میزان اعتماد و سطح همکاری‌ها تأثیر گذار باشند. به اعتقاد پینو و همکاران<sup>۴</sup> (۲۰۱۵) موانع پیش‌روی برقراری ارتباط مهم بوده و بر اعتماد حسابرسان مستقل نسبت به کار حسابرسان داخلی تأثیر منفی دارد. طبق نتایج پژوهش گری و هانتون (۲۰۱۱) اعتماد حسابرسان مستقل نسبت به نتایج کار حسابرسان داخلی امری پیچیده بوده و تنها به یک عامل خاص بستگی ندارد. کمیتة حسابرسی می‌تواند نقش بسزائی در برقراری رابطه بین حسابرسان مستقل و داخلی ایفا نماید (وان حسین و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۲۱).

نتایج پژوهش دسای و همکاران<sup>۶</sup> (۲۰۱۰) نشان داد حسابرسان مستقل برای ارزیابی توانمندی دایره حسابرسی داخلی بر تعاملات فی مابین سه عامل کلیدی کیفیت (شایستگی، کیفیت کار

1. Public Company Accounting Oversight Board
2. Messier & Schneider
3. Abbott et al.
4. Paino et al.
5. Wan-Hussin et al.
6. Desai et al.

انجام شده و بی طرفی) متمرکز بوده و در ضمن دریافتند که بین این سه عامل ارتباط تنگاتنگی وجود دارد. براساس نتایج پژوهش پرنابی و هاس<sup>۱</sup> (۲۰۰۹) شایستگی (شایستگی فنی) مستلزم درک فرایندهای تجاری سازمان منجمله فرایند مدیریت ریسک است. همچنین نتایج پژوهش میرر و آدامسو (۲۰۱۱) نشان داد از دید حسابرسان مستقل؛ علاوه بر عوامل فوق، عواملی همچون ریسک ذاتی، اثربخشی حسابرسی و مهمتر از همه کار انجام شده بر کیفیت کار دایره حسابرسی داخلی تاثیر گذارند.

اعتماد به عوامل کلیدی تاثیر گذار بر کیفیت کار دایره حسابرسی داخلی بیانگر میزان استفاده حسابرسان مستقل از نتایج کار حسابرسان داخلی بوده و میزان استفاده از این عوامل نه تنها به کیفیت کار حسابرسان داخلی بلکه به قضاوت حسابرسان مستقل نیز بستگی دارد. بهر حال علم و دانش حسابرسان مستقل نسبت به عملکرد دایره حسابرسی داخلی در سطح ضعیفی بوده و در نتیجه برداشت و تصور آنان از استقلال و شایستگی حسابرسان داخلی نیز ضعیف خواهد بود (رامازامی و رامین، ۲۰۱۲). در این پژوهش عوامل موثر بر تصمیم گیری در خصوص اعتماد و همکاری بین حسابرسان مستقل و داخلی شامل ۲۱ مورد بوده که در چهار دسته کلی عملکرد شفلی، هماهنگی/مشارکت، شایستگی، و مهارتهای نرم قرار گرفته‌اند.

### سوالات پژوهش

از دیدگاه حسابرسان مستقل، عوامل موثر بر اعتماد بین حسابرسان مستقل و داخلی کدامند؟  
از دیدگاه حسابرسان مستقل، عوامل موثر بر همکاری بین حسابرسان مستقل و داخلی کدامند؟

از دیدگاه حسابرسان داخلی، عوامل موثر بر اعتماد بین حسابرسان مستقل و داخلی کدامند؟  
از دیدگاه حسابرسان داخلی، عوامل موثر بر همکاری بین حسابرسان مستقل و داخلی کدامند؟

### ۳- روش‌شناسی پژوهش

روش پژوهش حاضر پیمایشی است. بدین معنی که تلاش می‌شود دیدگاه‌ها، نظرات و باورهای گروهی از اعضای جامعه آماری (حسابرسان مستقل و داخلی) در خصوص همکاری و اعتماد فی مابین مورد مطالعه و بررسی گیرد. با بررسی ادبیات موضوع عوامل موثر بر وجود و یا عدم وجود اعتماد و همکاری فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی شناسایی و سپس از تحلیل عاملی اکتشافی برای دسته‌بندی آنها استفاده گردید. به طور دقیقتر، این کار با هدف برآورده شدن شرایط، تجزیه و تحلیل مولفه اصلی انجام شد، تحلیل عاملی اکتشافی تکنیکی است که امکان شناسایی گروه‌های عامل/متغیرهای نهفته و مناسب برای هدف مطالعه را فراهم می‌کند (هیبر و همکاران، ۲۰۱۱). براساس این تکنیک، اطلاعات موجود در متغیرهای اصلی به تعداد کمتری از متغیرهای آماری (عوامل) آن هم با حداقل از دست دادن اطلاعات کاهش یافته و در

نتیجه می‌تواند به یک مبنای عینی برای ایجاد مقیاس‌های متعدد تبدیل شود. بنابراین براساس تحلیل عاملی اکتشافی سوالات در چهار دسته زیر قرار گرفتند:

منبع	دسته
میسیر و ایشناپدر (۱۹۸۸)؛ میسر و آدامسو (۲۰۱۱)؛ انجمن حسابداران رسمی آمریکا <sup>۱</sup> (۲۰۱۳) و انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۶)	عملکرد (وظایف) شغلی (۸ سوال)
میسیر و آدامسو (۲۰۱۱)؛ انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۳) و آغقله و همکاران <sup>۲</sup> (۲۰۱۵)	هماهنگی/مشارکت (۴ سوال)
انجمن حسابداران رسمی آمریکا (۲۰۱۳) و انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۶) و آغقله و همکاران (۲۰۱۵)	شایستگی (۴ سوال)
ربیل و پیر <sup>۳</sup> (۲۰۱۹) و گونارتن و همکاران <sup>۴</sup> (۲۰۲۱)	مهارت‌های نرم (۵ سوال)

1. American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) / 2. Aghghaleh et al. / 3. Rebele & Pierre / 4. Gunarathne et al.

همچنین برای سنجش مولفه همکاری از ۱۱ سوال و مولفه اعتماد ۱۳ سوال که برگرفته از پژوهش مورایس و فرناکو<sup>۱</sup> (۲۰۱۹) بود، استفاده گردید. تمامی سوالات براساس طیف لیکرت ۵ گزینه‌ای بود. بنابراین در پژوهش حاضر متغیرهای همکاری و اعتماد، متغیر وابسته می‌باشند. از آنجائیکه در پژوهش حاضر متغیرهای وابسته پژوهش به صورت دو وجهی (وجود و یا عدم وجود) مدنظر هستند، لذا برای تحقق این هدف پاسخ‌های داده شده به تمامی سوالات مرتبط با این دو متغیر (همکاری و اعتماد) به اعداد صفر و یک تبدیل شدند. برای این منظور به سوالاتی که پاسخ آنها گزینه‌های یک، دو و یا سه بود، عدد صفر و به سوالاتی که جوابهای آنها گزینه‌های چهار و یا پنج بود، عدد یک اختصاص یافت. در نهایت در فرایند تحلیل یافته‌های پژوهش حاضر از پنج متغیر جمعیت‌شناختی (جنسیت، سن، مدرک تحصیلی، رشته تحصیلی و سنوات خدمتی) نیز بهره گرفته شد.

جامعه آماری پژوهش حاضر، حسابرسان مستقل و داخلی می‌باشد. از آنجائیکه حجم جامعه آماری نامعلوم است، لذا از فرمول زیر برای محاسبه حجم نمونه استفاده شده است (حبیبی، ۱۴۰۰).

$$\frac{z^2 p \cdot q}{d^2} = \frac{1.96^2 * .5 * .5}{.1^2} = 96$$

توضیحات فرمول فوق:

Z ضریب اطمینان ۹۵٪

P نسبت موفقیت

Q نسبت عدم موفقیت

D دقت برآورد یا سطح خطای قابل قبول

برای تحقق حجم نمونه فوق، ۲۵ درصد به عدد مذکور (۹۶ نفر) اضافه گردید و سپس پرسشنامه بصورت آنلاین و آفلاین بین ۱۲۰ نفر حسابرس مستقل و ۱۲۰ نفر نیز حسابرس داخلی توزیع گردید. در نهایت ۹۹ پرسشنامه از بین حسابرسان مستقل و ۹۷ پرسشنامه نیز از بین حسابرسان داخلی جمع‌آوری گردید. بازه زمانی توزیع پرسشنامه‌ها فصول تابستان و پاییز سال ۱۴۰۰ بود.

### ۳-۱- تعریف عملیاتی متغیرها

**اعتماد:** به معنای استقرار فرهنگ صداقت، امنیت روانی و احترام متقابل می‌باشد. اعتماد باعث می‌شود عدم اطمینان و پیچیدگی در یک سازمان کاهش یافته و در مقابل تعهد و وجدان کاری افزایش یابد (گنسر و همکاران<sup>۱</sup>، ۲۰۲۱).

**همکاری:** به معنای توانایی ایجاد تعادل بین نیازهای خود با نیازهای دیگران است. همکاری بین حسابرسان مستقل و داخلی باعث بهبود اثربخشی حسابرسی و حداقل‌سازی هزینه‌های حسابرسی می‌گردد (اندیا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۴).

**عملکرد شغلی:** به معنای جدیت و توانمندی افراد در انجام وظایف محوله می‌باشد. عملکرد شغلی ضمن ارزش‌آفرینی برای سازمان می‌تواند موجبات تحقق اهداف سازمانی گردد (لوپز-کابارکوس و همکاران<sup>۳</sup>، ۲۰۲۲).

**هماهنگی / مشارکت:** به معنای توانایی انجام کار گروهی و به اشتراک‌گذاری اطلاعات و دانش خود با دیگران بوده و بیانگر روابط فی‌مابین افراد می‌باشد (کاستانر و اولیویرا<sup>۴</sup>، ۲۰۲۰).

**شایستگی:** بیانگر مجموعه‌ای از مهارت‌ها و یا توانایی‌های خاص مورد نیاز برای انجام یک کار است (پوس‌پیتاساری و همکاران<sup>۵</sup>، ۲۰۱۹).

**مهارت‌های نرم:** بیانگر ویژگی‌های شخصیتی و توانایی‌های ارتباطی مورد نیاز برای موفقیت در کار بوده و شامل مهارت‌های بین‌فردی و ارتباطی، مهارت‌های شنیداری، مدیریت زمان و همدلی با دیگران است (امانوئل و همکاران<sup>۶</sup>، ۲۰۲۱).

### ۴- یافته‌های پژوهش

#### ۴-۱- آمار توصیفی

در ابتدا متغیرهای جمعیت‌شناختی که بیانگر ویژگی‌های اعضای جامعه مورد بحث است، مورد اشاره قرار می‌گیرد.

1. Gansser et al.
2. Endaya
3. López-Cabarcos et al.
4. Castaner & Oliveira
5. Puspitasari et al.
6. Emanuel et al.

جدول ۱: آمار مرتبط با متغیرهای جمعیت‌شناختی پژوهش

متغیر	گزاره	درصد		متغیر	گزاره	درصد	
		داخلی	مستقل			داخلی	مستقل
جنسیت	مرد	۸۰/۴	۷۴/۷	تحصیلات	لیسانس	۱۶/۵	۱۱/۱
	زن	۱۹/۶	۲۵/۳		فوق لیسانس	۷۱/۱	۶۲/۶
سن	کمتر از ۳۰ سال	۲۷/۸	۸/۱	سنوات خدمتی	دکتر	۱۲/۴	۲۶/۳
	۳۰ تا ۴۰ سال	۲۲/۷	۳۳/۳		کمتر از ۵ سال	۲۶/۸	۱۵/۲
	۴۰ تا ۵۰ سال	۳۳/۰	۴۶/۵		۵ تا ۱۲ سال	۱۵/۵	۲۸/۳
	بیشتر از ۵۰ سال	۱۶/۵	۱۲/۱		۱۳ تا ۲۰ سال	۴۱/۲	۳۱/۳
رشته تحصیلی	حسابداری	۸۲/۵	۷۷/۸	بیشتر از ۲۰ سال	۱۶/۵	۲۵/۳	
				مدیریت		۱۷/۵	

طبق جدول فوق جنسیت بیشتر پاسخ‌دهندگان حرفه‌های حسابرسی مستقل (۷۴/۷ درصد) داخلی (۸۰/۴ درصد) مرد بود. همچنین سن بیشتر اعضای نمونه آماری هر دو گروه در رده سنی ۴۰ تا ۵۰ سال بود. رشته تحصیلی بیشتر شاغلین در حرفه‌های حسابرسی مستقل (۷۷/۸ درصد) و داخلی (۸۲/۵ درصد) حسابداری می‌باشد. مدرک تحصیلی بیشتر پاسخ‌دهندگان هر دو گروه فوق‌لیسانس می‌باشد. در نهایت سنوات خدمتی بیشتر مشارکت‌دهندگان در پژوهش حاضر از هر دو گروه بین ۱۳ تا ۲۰ سال می‌باشد.

#### ۴-۲- یافته‌های مرتبط با اعتماد و همکاری

برای اطمینان از وجود و یا عدم وجود اعتماد و همکاری بین حسابرسان مستقل و داخلی از رگرسیون لجستیک استفاده شده است. بخش تحلیل یافته‌های پژوهش شامل دو بخش مجزا می‌باشد. بدین معنی که در هر بخش تلاش می‌گردد تا دیدگاه هر کدام از حسابرسان نسبت به مقوله‌های اعتماد و همکاری مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

#### ۴-۲-۱- دیدگاه حسابرسان مستقل نسبت به مقوله‌های اعتماد و همکاری

در این بخش تلاش می‌شود تا دیدگاه حسابرسان مستقل در خصوص اعتماد و همکاری با حسابرسان داخلی مورد بحث و بررسی قرار گیرد. برای هر مولفه سه جدول بنامهای جدول خلاصه مدل، جدول طبقه‌بندی و جدول متغیرهای معادله که خروجی رگرسیون لجستیک می‌باشند، مورد استفاده قرار می‌گیرند.

اعتماد: در این بخش تلاش می‌شود تا میزان و چگونگی تاثیر متغیرهای مستقل بر روی وجود و یا عدم وجود اعتماد مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

جدول ۲: جدول خلاصه مدل

گام	منهای دو لگاریتم لاکلی هود <sup>۱</sup>	ضریب تعیین کاکس و اسنل <sup>۲</sup>	ضریب تعیین نگل کرک <sup>۳</sup>
۱	۶۱/۲۵۴	۰/۵۳۴	۰/۷۱۳
a برآورد در تکرار هفتم خاتمه یافت، زیرا تغییر در برآوردهای پارامتر کمتر از ۰/۰۰۱ بوده است.			

1. Log likelihood / 2. Cox & Snell R Square / 3. Nagelkerke R Square

نتایج جدول فوق بیانگر مناسب بودن مدل ایجاد شده و میزان پوشش تغییرات مدل توسط متغیرهای مستقل است. این جدول شامل سه ستون می‌باشد. ستون اول منفی دو لایکلی هود بوده که بیانگر میزان کفایت مدل است. اگر مقدار این آماره بیشتر از مقدار کای اسکور جدول توزیع باشد، آنگاه می‌توان اظهار داشت که مدل از کفایت لازم برخوردار است. درجه آزادی توزیع کای اسکور جدول بشرح زیر محاسبه می‌شود.

$$r = (i - 1)(j - 1) \quad r = (2 - 1)(9 - 1) = 8$$

توضیحات فرمول فوق:

تعداد متغیرهای مستقل:  $j$

تعداد حالت‌های متغیر وابسته:  $i$

درجه آزادی توزیع کای اسکور:  $r$

مقدار کای اسکور جدول توزیع با درجه آزادی ۸ و سطح اطمینان ۹۹ درصد، مقدار ۲۰/۰۹۰ است. از آنجایی که مقدار محاسبه شده (۶۱/۲۵۴) بزرگتر از مقدار جدول است، لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد مدل از برازش مناسبی برخوردار است. بدین معنی که بین کمیت پاسخ (وجود اعتماد) و عوامل مورد بررسی (۹ متغیر مستقل) ارتباط و وابستگی که قابلیت ایجاد یک مدل را داشته باشد، وجود دارد. بنابراین مدل بدست آمده یک مدل معنادار است. ستون‌های دوم و سوم بیانگر ضریب تعیین بوده، بدین معنی که این ستون‌ها به ترتیب نشان می‌دهند در حدود ۵۳ درصد و ۷۱ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل پیش‌بینی می‌شوند. ضریب نگل کرک تصحیح شده ضریب کاک و اسنل است.



جدول ۳: جدول طبقه بندی a

مشاهده شده		پیش بینی شده			
		اعتماد		درصد صحیح	
		۰ (نیست)	۱ (هست)	کل	درصد
اعتماد	۰ (نیست)	۳۹	۷	۴۶	۸۴/۸
	۱ (هست)	۶	۴۷	۵۳	۸۸/۷
درصد اشتباه	کل	۴۵	۵۴	۸۶/۹	
	درصد	۱۳/۳	۱۳/۰		

a. مقدار برش ۰/۵ است.

جدول طبقه بندی بیانگر میزان دقت مدل در پیش بینی ها می باشد. به عبارت دیگر از جدول فوق برای مقایسه میان مشاهدات واقعی که در تحقیق رخ داده و مقادیری که با استفاده از مدل رگرسیون لجستیک پیش بینی شده است، استفاده می گردد. برای تفسیر محتویات جدول فوق آشنایی با قاعده تصمیم گیری ضروری است. قاعده تصمیم گیری به این معنا است اگر احتمال پیشامد یک رخداد (وجود اعتماد) بزرگتر و یا مساوی یک آستانه باشد، آنگاه پیشگویی می کنیم که این رویداد رخ داده است. این مقدار در نرم افزار SPSS برابر ۰/۵ است. برای تفسیر جدول فوق از چهار اصطلاح حساسیت پیشگویی<sup>۱</sup>، مشخص سازی پیشگویی<sup>۲</sup>، مثبت نادرست<sup>۳</sup> و منفی نادرست<sup>۴</sup> استفاده می شود.

حساسیت پیشگویی به معنای پیش بینی صحیح پیشامد اتفاق افتاده است. براساس جدول فوق طبق مشاهدات صورت گرفته ۵۳ نفر به مقوله اعتماد معتقد بوده، اما طبق مدل رگرسیونی این تعداد ۴۷ نفر پیش بینی شده اند. بنابراین مدل رگرسیونی توانسته است در ۸۸/۷ درصد موارد پیش بینی درستی انجام دهد. مشخص سازی پیشگویی به معنای پیش بینی صحیح پیشامد رخ نداده است. براساس جدول فوق طبق مشاهدات صورت گرفته ۴۶ نفر به مقوله اعتماد معتقد نبوده، اما طبق مدل رگرسیونی این تعداد ۳۹ نفر پیش بینی شده اند. بنابراین مدل رگرسیونی توانسته است در ۸۴/۸ درصد موارد پیش بینی درستی انجام دهد.

مثبت نادرست به معنای پیش بینی نادرست وقوع یک پیشامد است. براساس پیش بینی مدل رگرسیونی ۵۴ نفر به اعتماد معتقد بوده، اما طبق مشاهدات صورت گرفته ۷ نفر از آنها چنین اعتقادی را ندارند. بنابراین نرخ مثبت نادرست ۱۳ درصد است. منفی نادرست به معنای پیش بینی نادرست عدم وقوع یک پیشامد است. براساس پیش بینی مدل رگرسیونی ۴۵ نفر به اعتماد معتقد

1. Sensitivity
2. Specificity
3. False Positive
4. False Negative

نیستند، اما طبق مشاهدات صورت گرفته ۶ نفر از آنها به اعتماد معتقد هستند. بنابراین نرخ منفی نادرست ۱۳/۳ درصد است.

در حالت کلی، مدل رگرسیون لجستیک توانسته است در ۸۶/۹ درصد موارد پیش بینی درستی انجام دهد. باتوجه به بالا بودن این عدد، می توان اظهار داشت که مدل رگرسیونی برآورده شده از کفایت مناسب برخوردار است.

جدول ۴: جدول متغیرهای معادله

Exp(B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	
۶/۳۱۱	۰/۰۹۵	۱	۲/۷۸۰	۱/۱۰۵	۱/۸۴۲	جنسیت
۵/۴۴۶	۰/۰۴۷	۱	۳/۹۵۱	۰/۸۵۳	۱/۶۹۵	سن
۲/۶۶۳	۰/۲۵۴	۱	۱/۳۰۲	۰/۸۵۹	۰/۹۸۰	تحصیلات
۰/۱۶۶۱	۰/۶۵۸	۱	۰/۱۹۶	۰/۹۳۵	-۰/۴۱۴	رشته تحصیلی
۴/۱۵۱	۰/۰۴۶	۱	۳/۹۸۴	۰/۷۱۳	۱/۴۲۳	سنوات خدمتی
۳/۰۳۸	۰/۳۲۵	۱	۰/۹۶۸	۱/۱۲۹	۱/۱۱۱	عملکرد شغلی
۶/۷۲۲	۰/۰۷۹	۱	۳/۰۸۷	۱/۰۸۴	۱/۹۰۵	هماهنگی/مشارکت
۶/۸۰۴	۰/۰۷۷	۱	۳/۱۱۹	۱/۰۸۶	۱/۹۱۸	شایستگی
۰/۴۴۵	۰/۵۰۵	۱	۰/۴۴۵	۱/۲۱۴	-۰/۸۰۹	مهارتهای نرم
۰/۰۰۰	۰/۰۰۱	۱	۱۲/۰۴۷	۸/۲۳۷	-۲۸/۵۸۹	عرض از مبدا

جدول فوق که به نام جدول ضرایب رگرسیونی نیز مشهور است، اساس کار مدل رگرسیونی لجستیک می باشد. دو جدول قبلی (جدول خلاصه و جدول طبقه بندی شده) ابزارهایی برای سنجش میزان کفایت مدل پیش بینی شده محسوب می شوند. جدول متغیرهای معادله بیانگر جدول ضرایب، اندازه ارتباط بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل و همچنین معناداری این اندازه می باشد. همچنین این جدول بیانگر میزان تاثیرگذاری متغیرهای مستقل بر روی متغیر وابسته است. در پژوهش حاضر قضاوت در خصوص میزان تاثیرگذاری متغیرهای مستقل بر متغیر وابسته براساس سطح اطمینان ۹۰ درصدی صورت می گیرد. کمیت هایی که ضریب بتای (B) آنها مثبت بوده و دارای مقدار  $Exp(B)$  بیشتر از یک هستند، بر روی متغیر وابسته تاثیر مستقیم (افزایشی) دارند. در مقابل کمیت هایی که ضریب بتای (B) آنها منفی بوده و دارای مقدار  $Exp(B)$  کمتر از یک هستند، بر روی متغیر وابسته تاثیر وارون (کاهشی) دارند. موضوع مهم در رگرسیون لجستیک یافتن اندازه های عددی تحت عنوان نسبت بخت ها<sup>۱</sup> به ازای هر کمیت مستقل مورد بررسی است. نسبت بخت ها بیانگر نسبت احتمال وقوع پیشامد به احتمال عدم وقوع آن پیشامد است. به عبارت دیگر، نسبت بخت ها نشان می دهد کمیت مورد نظر، احتمال وقوع متغیر وابسته

1. Odds Ratio

را چند برابر افزایش و یا کاهش می‌دهد. در رگرسیون لجستیک اهمیت نسبت بخت‌ها (ExpB) به مراتب بیشتر از خود ضرایب رگرسیونی (B) است.

براساس نتایج مندرج در جدول فوق، در سطح اطمینان ۹۰ درصد، متغیرهای جنسیت، سن، سنوات خدمتی، هماهنگی/مشارکت، شایستگی بر اعتماد تاثیر مستقیم (افزایشی) دارند. بدین معنی که حسابرسان مستقل زن ۶/۳ برابر بیشتر از حسابرسان مستقل مرد به مقوله اعتماد به حسابرسان داخلی باور دارند. همچنین با افزایش یک واحد در سن حسابرسان مستقل، احتمال اعتماد آنان به حسابرسان داخلی ۵/۴ واحد افزایش می‌یابد. با افزایش یک واحد در سنوات خدمتی حسابرسان مستقل، احتمال اعتماد آنان به حسابرسان داخلی ۴/۱ واحد افزایش می‌یابد. با افزایش یک واحد در میزان هماهنگی/مشارکت بین حسابرسان مستقل و داخلی، احتمال اعتماد حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی ۶/۷ واحد افزایش می‌یابد. درنهایت، با بهبود یک واحدی شایستگی حسابرسان داخلی، احتمال اعتماد حسابرسان مستقل به حسابرسان داخلی ۶/۸ واحد افزایش می‌یابد.

همکاری: در این بخش تلاش می‌شود تا میزان و چگونگی تاثیر متغیرهای مستقل بر روی وجود و یا عدم وجود همکاری مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

جدول ۵: جدول خلاصه مدل

ضریب تعیین نگل کرک	ضریب تعیین کاکس و اسنل	منهای دو لگاریتم لاکلی هود	گام
۰/۴۷۷	۰/۳۵۸	۹۳/۳۵۲	۱
a برآورد در تکرار ششم خاتمه یافت، زیرا تغییر در برآوردهای پارامتر کمتر از ۰/۰۰۱ بوده است.			

از آنجایی که مقدار محاسبه شده (۹۳/۳۵۲) بزرگتر از مقدار جدول (۲۰/۰۹۰) است، لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد مدل از برازش مناسبی برخوردار است. بدین معنی که بین کمیت پاسخ (وجود همکاری) و عوامل مورد بررسی (۹ متغیر مستقل) ارتباط و وابستگی که قابلیت ایجاد یک مدل را داشته باشد، وجود دارد. بنابراین مدل بدست آمده یک مدل معنادار است. ستون‌های دوم و سوم نشان می‌دهند در حدود ۳۶ درصد و ۴۸ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل پیش‌بینی می‌شوند.

جدول ۶: جدول طبقه‌بندی a

مشاهده شده		پیش‌بینی شده			
		همکاری		درصد صحیح	
		۰ (نیست)	۱ (هست)	کل	درصد
همکاری	۰ (نیست)	۳۷	۱۴	۵۱	۷۲/۵
	۱ (هست)	۱۲	۳۶	۴۸	۷۵/۰
درصد اشتباه	کل	۴۹	۵۰	۷۳/۷	
	درصد	۲۴/۵	۲۸/۰		
a. مقدار برش ۰/۵ است.					

براساس جدول فوق طبق مشاهدات صورت گرفته ۴۸ نفر به مقوله همکاری معتقد بوده، اما طبق مدل رگرسیونی این تعداد ۳۶ نفر پیش‌بینی شده‌اند. بنابراین حساسیت پیشگویی مدل رگرسیونی ۷۵/۰ درصد است. بدین معنی که مدل برآورد شده توانسته است در ۷۵/۰ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد. براساس جدول فوق طبق مشاهدات صورت گرفته ۵۱ نفر به مقوله همکاری معتقد نبوده، اما طبق مدل رگرسیونی این تعداد ۳۷ نفر پیش‌بینی شده‌اند. بنابراین مشخص‌سازی پیشگویی مدل ۷۲/۵ درصد است. بنابراین مدل برآورد شده توانسته است در ۷۲/۵ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد.

براساس پیش‌بینی مدل رگرسیونی ۵۰ نفر به همکاری معتقد بوده، اما طبق مشاهدات صورت گرفته ۱۴ نفر از آنها چنین اعتقادی را ندارند. بنابراین نرخ مثبت نادرست ۲۸ درصد است. براساس پیش‌بینی مدل رگرسیونی ۴۵ نفر به همکاری معتقد نیستند، اما طبق مشاهدات صورت گرفته ۱۲ نفر از آنها به همکاری معتقد هستند. بنابراین نرخ منفی نادرست ۲۴/۵ درصد است.

درحالت کلی، مدل رگرسیون لجستیک توانسته است در ۷۳/۷ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد. باتوجه به بالا بودن این عدد، می‌توان اظهار داشت که مدل رگرسیونی برآورده شده از کیفیت مناسب برخوردار است.

جدول ۷: جدول متغیرهای معادله

Exp(B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	
۰/۹۵۱	۰/۹۵۰	۱	۰/۰۰۴	۰/۷۹۸	-۰/۰۵۰	جنسیت
۰/۷۵۸	۰/۶۴۹	۱	۰/۲۰۷	۰/۶۱۰	-۰/۲۷۷	سن
۲/۹۰۶	۰/۰۸۰	۱	۳/۰۶۳	۰/۶۱۰	۱/۰۶۷	تحصیلات
۰/۳۵۷	۰/۱۷۷	۱	۱/۸۲۱	۰/۷۶۳	-۱/۰۳۰	رشته تحصیلی
۳/۶۷۱	۰/۰۱۶	۱	۵/۷۵۳	۰/۵۴۲	۱/۳۰۰	سنوات خدمتی
۷/۴۳۳	۰/۰۱۸	۱	۵/۵۹۶	۰/۸۴۸	۲/۰۰۶	عملکرد شغلی
۰/۶۷۰	۰/۵۵۹	۱	۰/۳۴۲	۰/۶۸۶	-۰/۴۰۱	هماهنگی / مشارکت
۱/۳۸۲	۰/۶۳۲	۱	۰/۲۳۰	۰/۶۷۵	۰/۳۲۴	شایستگی
۲/۴۲۹	۰/۳۱۲	۱	۱/۰۲۳	۰/۸۷۷	۰/۸۸۷	مهارت‌های نرم
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱	۱۲/۵۴۱	۴/۲۴۹	-۱۵/۰۴۷	عرض از مبدا

براساس نتایج مندرج در جدول فوق، در سطح اطمینان ۹۰ درصد، متغیرهای تحصیلات، سنوات خدمتی، عملکرد شغلی بر همکاری تأثیر مستقیم (افزایشی) دارند. با افزایش یک واحد در تحصیلات حسابرسان مستقل، احتمال همکاری آنان با حسابرسان داخلی ۲/۹ واحد افزایش می‌یابد. با افزایش یک واحد در سنوات خدمتی حسابرسان مستقل، احتمال همکاری آنان با حسابرسان داخلی ۳/۶۷ واحد افزایش می‌یابد. با بهبود یک واحد در عملکرد شغلی حسابرسان مستقل، احتمال همکاری آنان با حسابرسان داخلی ۷/۴۳ واحد افزایش می‌یابد.

#### ۴-۲-۲- دیدگاه حسابرسان داخلی نسبت به مقوله‌های اعتماد و همکاری:

در این بخش تلاش می‌شود تا دیدگاه حسابرسان داخلی در خصوص مقوله‌های اعتماد و همکاری با حسابرسان مستقل مورد بحث و بررسی قرار گیرد. برای هر مولفه سه جدول بنامهای جدول خلاصه مدل، جدول طبقه‌بندی و جدول متغیرهای معادله که خروجی رگرسیون لجستیک هستند، مورد استفاده قرار می‌گیرند.

اعتماد: در این بخش تلاش می‌شود تا میزان و چگونگی تأثیر متغیرهای مستقل بر روی وجود و یا عدم وجود اعتماد مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

جدول ۸: جدول خلاصه مدل

گام	منهای دو لگاریتم لاکلی هود	ضریب تعیین کاکس و اسنل	ضریب تعیین نگل کرک
۱	۴۹/۵۲۱	۰/۵۶۷	۰/۷۶۶
a برآورد در تکرار هفتم خاتمه یافت، زیرا تغییر در برآوردهای پارامتر کمتر از ۰/۰۰۱ بوده است.			

از آنجایی که مقدار محاسبه شده (۴۹/۵۲۱) بزرگتر از مقدار جدول (۲۰/۰۹۰) است، لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد مدل از برازش مناسبی برخوردار است. بدین معنی که بین کمیت پاسخ (وجود همکاری) و عوامل مورد بررسی (۹ متغیر مستقل) ارتباط و وابستگی که قابلیت ایجاد یک مدل را داشته باشد، وجود دارد. بنابراین مدل بدست آمده یک مدل معنادار است. ستون‌های دوم و سوم نشان می‌دهند در حدود ۵۷ درصد و ۷۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل پیش‌بینی می‌شوند.

جدول ۹: جدول طبقه بندی a

مشاهده شده		پیش‌بینی شده			
		همکاری		درصد صحیح	
		۰ (نیست)	۱ (هست)	کل	درصد
همکاری	۰ (نیست)	۳۱	۸	۳۹	۷۹/۵
	۱ (هست)	۴	۵۴	۵۸	۹۳/۱
درصد اشتباه	کل	۳۵	۶۲	۸۷/۶	
	درصد	۱۱/۴	۱۲/۹		
a. مقدار برش ۰/۵ است.					

براساس جدول فوق طبق مشاهدات صورت گرفته ۵۸ نفر به مقوله اعتماد معتقد بوده، اما طبق مدل رگرسیونی این تعداد ۵۴ نفر پیش‌بینی شده‌اند. بنابراین حساسیت پیشگویی مدل رگرسیونی ۹۳/۱ درصد است. بدین معنی که مدل برآورد شده توانسته است در ۹۳/۱ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد. براساس جدول فوق طبق مشاهدات صورت گرفته ۳۹ نفر به مقوله اعتماد معتقد نبوده، اما طبق مدل رگرسیونی این تعداد ۳۱ نفر پیش‌بینی شده‌اند. بنابراین مشخص‌سازی پیشگویی مدل ۷۹/۵ درصد است. بنابراین مدل برآورد شده توانسته است در ۷۹/۵ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد.

براساس پیش‌بینی مدل رگرسیونی ۶۲ نفر به اعتماد معتقد بوده، اما طبق مشاهدات صورت گرفته ۸ نفر از آنها چنین اعتقادی را ندارند. بنابراین نرخ مثبت نادرست ۱۲/۹ درصد است.



براساس پیش‌بینی مدل رگرسیونی ۳۵ نفر به اعتماد معتقد نیستند، اما طبق مشاهدات صورت گرفته ۴ نفر از آنها به همکاری معتقد هستند. بنابراین نرخ منفی نادرست ۱۱/۴ درصد است. در حالت کلی، مدل رگرسیون لجستیک توانسته است در ۸۷/۶ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد. با توجه به بالا بودن این عدد، می‌توان اظهار داشت که مدل رگرسیونی برآورده شده از کفایت مناسب برخوردار است.

جدول ۱۰: جدول متغیرهای معادله

Exp(B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	
۰/۶۱۴	۰/۵۸۴	۱	۰/۳۰۰	۰/۸۹۰	-۰/۴۸۸	جنسیت
۰/۶۰۲	۰/۵۶۲	۱	۰/۳۳۶	۰/۸۷۶	-۰/۵۰۸	سن
۶/۰۷۵	۰/۰۳۱	۱	۴/۶۶۴	۰/۸۳۵	۱/۸۰۴	تحصیلات
۳/۷۳۳	۰/۲۹۳	۱	۱/۱۰۸	۱/۲۵۱	۱/۳۱۷	رشته تحصیلی
۵/۰۷۹	۰/۰۹۱	۱	۲/۸۵۱	۰/۹۶۲	۱/۶۲۵	سنوات خدمتی
۱/۵۸۳	۰/۶۶۷	۱	۰/۱۸۵	۱/۰۶۶	۰/۴۵۹	عملکرد شغلی
۴/۸۵۲	۰/۲۲۷	۱	۱/۴۶۱	۱/۳۰۷	۱/۵۷۹	هماهنگی/مشارکت
۶/۹۹۱	۰/۰۶۶	۱	۳/۳۸۴	۱/۰۵۷	۱/۹۴۵	شایستگی
۰/۲۳۸	۰/۳۰۵	۱	۱/۰۵۱	۱/۴۰۰	-۱/۴۳۵	مهارت‌های نرم
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱	۱۳/۵۵۵	۴/۴۷۲	-۱۶/۴۶۳	عرض از مبدا

براساس نتایج مندرج در جدول فوق، در سطح اطمینان ۹۰ درصد، متغیرهای تحصیلات، سنوات خدمتی و شایستگی بر همکاری تاثیر مستقیم (افزایشی) دارند. با افزایش یک واحد در تحصیلات حسابرسان داخلی، احتمال همکاری آنان با حسابرسان مستقل ۶ واحد افزایش می‌یابد. با افزایش یک واحد در سنوات خدمتی حسابرسان داخلی، احتمال همکاری آنان با حسابرسان مستقل ۵ واحد افزایش می‌یابد. با بهبود یک واحد در شایستگی حسابرسان داخلی، احتمال همکاری آنان با حسابرسان مستقل ۷ واحد افزایش می‌یابد.

**همکاری:** در این بخش تلاش می‌شود تا میزان و چگونگی تاثیر متغیرهای مستقل بر روی وجود و یا عدم وجود همکاری مورد بحث و بررسی قرار گیرد.

جدول ۱۱: جدول خلاصه مدل

گام	منه‌های دو لگاریتم لاکلی هود	ضریب تعیین کاکس و اسنل	ضریب تعیین نگل کرک
۱	۴۷/۱۸۱	۰/۵۷۰	۰/۷۷۵
a برآورد در تکرار هفتم خاتمه یافت، زیرا تغییر در برآوردهای پارامتر کمتر از ۰/۰۰۱ بوده است.			

از آنجایی که مقدار محاسبه شده (۴۷/۱۸۱) بزرگتر از مقدار جدول (۲۰/۰۹۰) است، لذا در سطح اطمینان ۹۹ درصد مدل از برازش مناسبی برخوردار است. بدین معنی که بین کمیت پاسخ (وجود همکاری) و عوامل مورد بررسی (۹ متغیر مستقل) ارتباط و وابستگی که قابلیت ایجاد یک مدل را داشته باشد، وجود دارد. بنابراین مدل بدست آمده یک مدل معنادار است. ستون‌های دوم و سوم نشان می‌دهند در حدود ۵۷ درصد و ۷۷ درصد از تغییرات متغیر وابسته توسط متغیرهای مستقل پیش‌بینی می‌شوند.

جدول ۱۲: جدول طبقه‌بندی a

مشاهده شده		پیش‌بینی شده			
		همکاری		درصد صحیح	
		۰ (نیست)	۱ (هست)	کل	درصد
همکاری	۰ (نیست)	۳۲	۵	۳۷	۸۶/۵
	۱ (هست)	۵	۵۵	۶۰	۹۱/۷
درصد اشتباه	کل	۳۷	۶۰	۹۷	
	درصد	۱۳/۵	۸/۳		
a. مقدار برش ۰/۵ است.					

براساس جدول فوق طبق مشاهدات صورت گرفته ۶۰ نفر به مقوله همکاری معتقد بوده، اما طبق مدل رگرسیونی این تعداد ۵۵ نفر پیش‌بینی شده‌اند. بنابراین حساسیت پیشگویی مدل رگرسیونی ۹۱/۷ درصد است. بدین معنی که مدل برآورد شده توانسته است در ۹۱/۷ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد. براساس جدول فوق طبق مشاهدات صورت گرفته ۳۷ نفر به مقوله همکاری معتقد نبوده، اما طبق مدل رگرسیونی این تعداد ۳۲ نفر پیش‌بینی شده‌اند. بنابراین مشخص‌سازی پیشگوئی مدل ۸۶/۵ درصد است. بنابراین مدل برآورد شده توانسته است در ۸۶/۵ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد. براساس پیش‌بینی مدل رگرسیونی ۶۰ نفر به همکاری معتقد بوده، اما طبق مشاهدات صورت

گرفته ۵ نفر از آنها چنین اعتقادی را ندارند. بنابراین نرخ مثبت نادرست ۸/۳ درصد است. براساس پیش‌بینی مدل رگرسیونی ۳۷ نفر به همکاری معتقد نیستند، اما طبق مشاهدات صورت گرفته ۵ نفر از آنها به همکاری معتقد هستند. بنابراین نرخ منفی نادرست ۱۳/۵ درصد است. در حالت کلی، مدل رگرسیون لجستیک توانسته است در ۸۹/۷ درصد موارد پیش‌بینی درستی انجام دهد. با توجه به بالا بودن این عدد، می‌توان اظهار داشت که مدل رگرسیونی برآورده شده از کفایت مناسب برخوردار است.

جدول ۱۳: جدول متغیرهای معادله

Exp(B)	Sig.	df	Wald	S.E.	B	
۰/۷۳۳	۰/۷۴۴	۱	۰/۱۰۷	۰/۹۵۱	-۰/۳۱۱	جنسیت
۰/۴۳۹	۰/۳۶۵	۱	۰/۸۲۱	۰/۹۰۸	-۰/۸۲۳	سن
۸/۰۰۳	۰/۰۲۶	۱	۴/۹۶۴	۰/۹۳۴	۲/۰۸۰	تحصیلات
۱/۱۳۱	۰/۹۱۸	۱	۰/۰۱۱	۱/۱۹۱	۰/۱۲۳	رشته تحصیلی
۴/۵۴۹	۰/۰۹۵	۱	۲/۷۹۲	۰/۹۰۷	۱/۵۱۵	سنوات خدمتی
۶/۹۸۹	۰/۰۹۸	۱	۲/۷۳۴	۱/۱۷۶	۱/۹۴۴	عملکرد شغلی
۲/۵۸۱	۰/۴۶۴	۱	۰/۵۳۶	۱/۲۹۶	۰/۹۴۸	هماهنگی / مشارکت
۸/۷۳۰	۰/۰۵۹	۱	۳/۵۵۷	۱/۱۴۹	۲/۱۶۷	شایستگی
۰/۱۸۳	۰/۲۱۵	۱	۱/۵۳۹	۱/۳۶۹	-۱/۶۹۸	مهارت‌های نرم
۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۱	۱۴/۱۲۸	۴/۶۹۳	-۱۷/۶۳۸	عرض از مبدا

براساس نتایج مندرج در جدول فوق، در سطح اطمینان ۹۰ درصد، متغیرهای تحصیلات، سنوات خدمتی، عملکرد شغلی و شایستگی بر همکاری تاثیر مستقیم (افزایشی) دارند. با افزایش یک واحد در تحصیلات حسابرسان داخلی، احتمال همکاری آنان با حسابرسان مستقل ۸ واحد افزایش می‌یابد. با افزایش یک واحد در سنوات خدمتی حسابرسان داخلی، احتمال همکاری آنان با حسابرسان مستقل ۴/۵۵ واحد افزایش می‌یابد. با بهبود یک واحد در عملکرد شغلی حسابرسان داخلی، احتمال همکاری آنان با حسابرسان مستقل ۷ واحد افزایش می‌یابد. با بهبود یک واحد در شایستگی حسابرسان داخلی، احتمال همکاری آنان با حسابرسان مستقل ۸/۷۳ واحد افزایش می‌یابد.

#### ۴-۳- تفاوت‌های حسابرسان مستقل و داخلی

در پژوهش حاضر تلاش شده است از بابت چهار ویژگی مورد نظر (عملکرد شغلی، هماهنگی / مشارکت، شایستگی، مهارت‌های نرم)، تفاوت‌های فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی براساس

نوع حسابرس و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی آنان (جنسیت، سن، تحصیلات، رشته تحصیلی و سنوات خدمتی) مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. برای تحقق این هدف از مدل‌های رگرسیون خطی چندگانه استفاده شده است. برای تحقق این هدف، هر یک از عوامل مذکور به عنوان متغیر وابسته، نوع حسابرس و همچنین متغیرهای جمعیت‌شناختی نیز به عنوان متغیرهای مستقل فرض شده‌اند. در پژوهش حاضر، برای حسابرس مستقل کد ۱ و حسابرس داخلی کد ۲ لحاظ شده است.

جدول ۱۴: رگرسیون چندگانه - ویژگی‌های تاثیرگذار بر مولفه‌های اعتماد و همکاری

متغیر وابسته								متغیرهای مستقل
مهارتهای نرم		شایستگی		هماهنگی/ مشارکت		عملکرد شغلی		
Sig.	Beta	Sig.	Beta	Sig.	Beta	Sig.	Beta	
۰/۰۰۴	۰/۱۵۹	۰/۴۹۴	۰/۰۳۸	۰/۰۷۰	۰/۱۰۶	۰/۰۲۴	۰/۱۲۸	نوع حسابرس
۰/۵۴۵	۰/۰۳۴	۰/۱۳۷	-۰/۰۸۵	۰/۶۲۶	۰/۰۲۹	۰/۶۸۶	۰/۰۲۵	جنسیت
۰/۰۰۸	۰/۳۰۰	۰/۰۰۱	۰/۳۹۷	۰/۰۹۸	۰/۱۹۶	۰/۰۰۰	۰/۴۵۹	سن
۰/۰۹۲	۰/۰۹۶	۰/۰۸۵	۰/۰۹۹	۰/۱۰۸	۰/۰۹۷	۰/۴۶۵	۰/۰۴۵	تحصیلات
۰/۱۱۹	۰/۰۸۶	۰/۲۳۹	۰/۰۶۶	۰/۱۸۲	۰/۰۷۸	۰/۹۵۳	۰/۰۰۴	رشته تحصیلی
۰/۰۰۱	۰/۰۳۸۲	۰/۰۲۶	۰/۲۵۲	۰/۰۰۰	۰/۴۲۰	۰/۲۳۴	۰/۱۴۶	سنوات خدمتی

سطح خطا: ۱۰ درصد

طبق نتایج جدول فوق، در خصوص مولفه‌های عملکرد شغلی، هماهنگی/مشارکت و مهارتهای نرم تفاوت معناداری بین حسابرسان مستقل و داخلی وجود دارد. بدین معنی که در مقایسه با حسابرسان مستقل، به اعتقاد حسابرسان داخلی این سه مولفه بر استقرار اعتماد و همکاری اثرگذاری بیشتری دارد. زیرا در مقایسه با حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی درک بهتری از وضعیت شرکت در خصوص موضوعاتی همچون برنامه‌ریزی، فرایندهای اجرایی و سیستم‌های کنترل داخلی داشته و همچنین آنان مشارکت فعالانه‌ای در فرایندهای برنامه‌ریزی، نظارت و کنترل شرکت دارند. این دلایل باعث می‌شود تا در مقایسه با حسابرسان مستقل، عملکرد حسابرسان داخلی در خصوص سه مولفه مذکور بهتر باشد. همچنین حسابرسان داخلی تلاش دارند تا از طریق اعتماد و همکاری ضمن افزایش دانش و توانمندی خود، باعث حداقل‌سازی امورات تکراری نیز گردند. اما دیدگاه دو گروه حسابرس در خصوص مولفه شایستگی تفاوت معناداری با یکدیگر ندارد.

به لحاظ متغیر جنسیت، بین حسابرسان مستقل و داخلی در خصوص مولفه‌های تاثیرگذار

در برقراری اعتماد و همکاری تفاوت معناداری وجود ندارد. به لحاظ متغیر سن، تفاوت معناداری بین هر دو گروه حسابرس در خصوص هر چهار مولفه تاثیرگذار بر اعتماد و همکاری وجود دارد. بدین معنی که در مقایسه با حسابرسان مستقل، با افزایش سن حسابرسان داخلی دیدگاه آنان نسبت به اهمیت چهار مولفه تاثیرگذار بر اعتماد و همکاری نیز افزایش می‌یابد. در خصوص متغیر تحصیلات فقط در دو مولفه تاثیرگذار بر اعتماد و همکاری (شایستگی و مهارت‌های نرم) بین حسابرسان مستقل و داخلی تفاوت معناداری وجود دارد. بدین معنی که در مقایسه با حسابرسان مستقل، با افزایش سطح تحصیلات حسابرسان داخلی، شایستگی و مهارت‌های نرمی آنان نیز افزایش می‌یابد. در ارتباط با متغیر سنوات خدمتی تفاوت معناداری بین هر دو گروه حسابرس در خصوص سه مولفه تاثیرگذار بر اعتماد و همکاری (هماهنگی / مشارکت، شایستگی و مهارت‌های نرم) وجود دارد. بدین معنی که در مقایسه با حسابرسان مستقل، با افزایش سنوات خدمتی حسابرسان داخلی می‌توان شاهد افزایش میزان این سه ویژگی در نزد آنان بود. اما در خصوص مولفه عملکرد شغلی دیدگاه‌های دو گروه با یکدیگر دارای تفاوت معنادار نیست.

#### ۵- بحث و نتیجه‌گیری

پیچیدگی‌های روزافزون و تغییرات مداوم فضای کسب و کار نه تنها می‌تواند باعث ایجاد مشکلاتی برای مدیران سازمانها گردد، بلکه می‌تواند برای افراد و نهادهای نظارتی نیز مشکل‌آفرین باشد. دغدغه‌مندی نسبت به تحقق اهداف سازمانی می‌تواند محرک خوبی برای اعتماد و برقراری همکاری بین مدافعان سازمانها (حسابرسان مستقل و داخلی) محسوب گردد. همچنین تقاضای روزافزون در خصوص بهبود کیفیت حسابرسی؛ ضمن فراهم‌سازی الزامات مورد نیاز جهت استقرار اعتماد و همکاری متقابل، می‌تواند موجبات شناسایی عوامل موثر بر این فرایند را نیز فراهم سازد. در ارتباط با گروه‌های مشارکت‌کننده در پژوهش حاضر (حسابرسان مستقل و داخلی)، می‌توان دیدگاه هر گروه در خصوص دو مولفه تاثیرگذار بر فرایند حسابرسی (اعتماد و همکاری) را شناسایی نمود. مولفه همکاری می‌تواند از طریق عواملی همچون مدیریت و کنترل ریسک، بهبود کیفیت حسابرسی، تقویت روابط حرفه‌ای بین حسابرسان مستقل و داخلی و بهینه‌سازی منابع حسابرسی باعث بهبود حاکمیت شرکتی سازمانها گردد. در خصوص مولفه اعتماد، عوامل تاثیرگذار عبارتند از: استقلال و بی‌طرفی، کیفیت عملکرد شغلی، شایستگی، رویکرد نظامند و سیستماتیک در ارزیابی فرایندهای مرتبط با مدیریت ریسک، کنترل‌های داخلی و حاکمیت شرکتی.

در راستای محقق‌سازی هدف اول پژوهش (برقراری اعتماد)، از دید حسابرسان داخلی مدیریت ریسک شرکت از اولویت بالایی برخوردار است. در همین راستا می‌توان اظهار داشت مولفه اعتماد می‌تواند نقش بسزائی در گرایش حسابرسان داخلی به سمت همکاری با حسابرسان مستقل ایفا نماید. از دید حسابرسان مستقل مولفه شایستگی می‌تواند نقش بسزائی در ایجاد اعتماد ایفا نماید. بنابراین مولفه‌های اعتماد و همکاری می‌توانند باعث بهینه‌سازی منابع حسابرسی گردند. این کار

به نوبه خود می‌تواند باعث بهبود عملکرد سازمانی، اطمینان بخشی فعالیت‌های حسابرسی، کاهش هزینه‌ها، حداقل سازی تضادهای سازمانی بالقوه و ایجاد آرامش خاطر برای ذینفعان مختلف گردد. برای تحقق هدف دوم پژوهش، از تحلیل عاملی اکتشافی جهت شناسایی عوامل موثر بر برقراری اعتماد و همکاری فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی استفاده گردید. در این مرحله چهار عامل عملکرد شغلی، هماهنگی/مشارکت، شایستگی و مهارت‌های نرم شناسایی گردید. طبق نتایج پژوهش به استثنای مهارت‌های نرم سه مولفه دیگر در فرایند تصمیم‌گیری جهت برقراری اعتماد و همکاری موثر هستند.

برای تحقق هدف سوم پژوهش از مدل‌های رگرسیون خطی چندگانه جهت تجزیه و تحلیل تفاوت‌های فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی و ویژگی‌های جمعیت‌شناختی آنان (جنسیت، سن، تحصیلات، رشته تحصیلی و سنوات خدمتی) و چهار عامل شناسایی شده استفاده گردید. دو مولفه هماهنگی/مشارکت مختص این پژوهش بوده که از طریق تحلیل عاملی اکتشافی شناسایی گردیدند. طبق یافته‌های پژوهش حاضر نوع حسابرس (مستقل و داخلی) با عملکرد شغلی، هماهنگی/مشارکت و مهارت‌های نرم ارتباط مثبت و معناداری داشته و لذا می‌تواند از این طریق بر مولفه‌های اعتماد و همکاری تاثیرگذار باشد. ویژگی‌های فردی حسابرسان همچون سن، تحصیلات و سنوات خدمتی با عواملی همچون هماهنگی/مشارکت، شایستگی و مهارت‌های نرم ارتباط مثبت و معناداری دارد.

پژوهش حاضر دارای کاربردهای عملی و تئوریک نیز می‌باشد. با توجه به خلاهای پژوهشی موجود در زمینه اعتماد و همکاری فی مابین حسابرسان مستقل و داخلی، یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند در درک هرچه بهتر ذینفعان مختلف (مانند سیاست‌گذاران، حسابرسان مستقل، حسابرسان داخلی، مدیران) از عوامل موثر بر موضوع پژوهش موثر واقع گردد. همچنین یافته‌های پژوهش حاضر این امکان را در اختیار محققان حوزه حسابداری و حسابرسی قرار می‌دهد تا بتوانند از آخرین یافته‌ها در خصوص شیوه‌های تقویت بخش‌های نظارتی و دفاعی سازمان (مانند برقراری اعتماد و همکاری) مطلع گردند. همچنین نتایج حاصل از بخش تحلیل اکتشافی می‌تواند به عنوان یک مبنای مناسب مورد استفاده پژوهش‌های آتی قرار گیرد. اکتشاف عوامل موثر بر اعتماد و همکاری حسابرسان کمتر مورد توجه سایر محققان قرار گرفته است. پژوهش حاضر می‌تواند باعث شناخت هرچه بهتر هر دو گروه حسابرسان از یکدیگر و نزدیک‌تر شدن دیدگاه‌هایشان گردد. عوامل معرفی شده در پژوهش حاضر از قابلیت عملیاتی شدن بالایی برخوردار هستند. با توجه به اینکه از جمله دغدغه‌های جدی افکار عمومی شفافیت و پاسخگویی است، لذا اعتماد و همکاری فی مابین حسابرسان می‌تواند موجبات تحقق هرچه بیشتر این هدف مهم را فراهم سازد. یافته‌های پژوهش حاضر می‌تواند مورد توجه تدوین‌کنندگان استانداردهای حسابرسی (چه مستقل و چه داخلی) قرار گیرد. بدین معنی در تدوین استانداردهای هر گروه توجه به الزامات گروه دیگر یک ضرورت غیرقابل انکار محسوب می‌گردد. بنابراین هرچه هماهنگی و مشارکت بین این دو گروه افزایش یابد، به همان میزان کارایی و اثربخشی آنها نیز افزایش می‌یابد.



پیشنهاد می‌شود در پژوهش‌های آتی ضمن افزایش حجم نمونه، به سایر عوامل موثر بر برقراری اعتماد و همکاری فی‌مابین حسابرسان مستقل و داخلی توجه بیشتری گردد. برای این کار می‌توان از تحلیل‌های عاملی اکتشافی و تاییدی استفاده نمود.

## فهرست منابع

### الف- منابع فارسی:

۱. حبیبی، آر.ش. (۱۴۰۰). تعیین حجم نمونه در روش تحقیق. سایت پارس مدیر، <https://parsmodir.com/db/research/sample-size.php>
۲. فاطری، علی، عنایتی، اسماعیل و شاهین افتخاریان، (۱۳۹۳)، شناسایی عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی (با تاکید بر حاکمیت شرکتی)، کنفرانس بین‌المللی حسابداری، اقتصاد و مدیریت مالی، ۴-۵ آبان ماه ۱۳۹۳.
۳. نیکبخت، محمدرضا و محمد مهدی معاذی‌نژاد، (۱۳۸۷)، عوامل موثر در اتکای حسابرسان مستقل بر کار حسابرسان داخلی، تحقیقات مالی، دوره ۱۰، شماره ۲۶، ۹۳-۱۱۲.

### ب- منابع خارجی:

1. Abbott, L.J., Daugherty, B., Parker, S., & Peters, G.F. (2016). Internal audit quality and financial reporting quality: The joint importance of independence and competence. *Journal of Accounting Research*, 54(1): 1-40.
2. Adams, M.B. (1994). Agency theory and the internal audit. *Managerial Auditing Journal*, 9(8): 8-12.
3. Ahmad, H. (2015). Internal audit (IA) effectiveness: Resource-based and institutional perspectives. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 9(9), 95-104.
4. Aghghaleh, S. F., Mohamed, Z. M., & Ahmad, A. (2015). The effects of personal and organizational factors on role ambiguity amongst internal auditors. *International Journal of Auditing*, 18, 105-114.
5. Allegrini, M., D'Onza, G., Paape, L., Melville, R. and Sarens, G. (2006). The European literature review on internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 21(8), 845-853.
6. Al-Twaijry, A.A., Brierley, J.A., & Gwilliam, D.R. (2004). An examination of the relationship between internal and external audit in the Saudi Arabian corporate sector. *Managerial Auditing Journal*, 19(7): 929-944.
7. American Institute of Certified Public Accountants. (2013). AU section 322 of SAS65. (1991). The auditor's consideration of the internal audit function in an audit of financial statements, ASB do AICPA.
8. Argento, D., Umans, T., Hakansson, P., & Johansson, A. (2018). Reliance on the internal auditors' work: experiences of Swedish external auditors. *Journal of Management Control*, 29(3), 295-325.
9. Apostolou, B., Harper, R.M. Jr., & Strawser, J.R. (2007). Reliance on internal audit departments. *Managerial Auditing Journal*, 5(3): 3-9
10. Borgatti, S., Mehra, A., Brass, D., & Labianca, G. (2009). Network analysis in the social sciences. *Science*, 323(5916), 892-895.
11. Brody, R.G. (2012). External auditors' willingness to rely on the work of internal auditors: The influence of work style and barriers to cooperation. *Advances in Accounting*, 28: 11-21.
12. Burnaby, P., & Hass, S. (2009). A summary of the global Common Body of Knowledge 2006 (CBOK) study in internal auditing. *Managerial Auditing Journal*, 24: 813-834.

13. Burt, R. S., & Knez, M. (1996). Trust and third-party gossip. *Trust in organizations: Frontiers of theory and research*, 68, 89.
14. Castaner, X., & Oliveira, N. (2020). Collaboration, coordination, and cooperation among organizations: Establishing the distinctive meanings of these terms through a systematic literature review. *Journal of Management*, 46(6), 965-1001.
15. Cockburn, D. J. (1984). The external/internal auditor relationship—Part 1. *The Canadian Institute of Chartered Accountants Magazine*.
16. Cunha, M.P., Rego, A., Simpson, A., & Clegg, S. (2020). *Positive Organizational Behaviour: A Reflective Approach*. Routledge, Taylor & Francis
17. Desai, V., Roberts, R.W., & Srivastava, R. (2010). An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions. *Contemporary Accounting Research*, 27(2): 537–575
18. Dohoteanu, C.L., & Dohoteanu, L. (2007). *Internal audit*, Ed.
19. European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2012). *Corporate governance insights: Reinforcing audit committee oversight through global assurance*. Brussels, Belgium: ECIIA Publications.
20. Dumitrescu, D., Bobitan, N. (2016). Cooperation and coordination between internal and external auditing. *Annals - Economy Series*, Constantin Brancusi University, Faculty of Economics, vol. 1, 87-92.
21. Emanuel, F., Ricchiardi, P., Sanseverino, D., & Ghislieri, C. (2021). Make soft skills stronger? An online enhancement platform for higher education. *International Journal of Educational Research Open*, 2, 100096.
22. Endaya, K. A. (2014). Coordination and cooperation between internal and external auditors. *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(9), 76-80.
23. Engle, T.J. (1999). Managing external auditor relationships. *The Internal Auditor*, 56(4): 65–69.
24. Felix, W., Gramling, A., & Maletta, M. (1998). *Coordinating total audit coverage: The relationship between internal and external auditors*. Altamonte Springs, FL: The Institute of Internal Auditors Inc.
25. Felix, W. L., Gramling, A., & Maletta, M. (2001). *Coordinating total audit coverage: The relationship between internal and external auditors*. Altamonte Springs, FL: IIA, Inc.
26. Franco, M., & Haase, H. (2015). Interfirm alliances: A taxonomy for SMEs. *Long Range Planning*, 48(3): 168–181.
27. Gansser, O. A., Boßow-Thies, S., & Krol, B. (2021). Creating trust and commitment in B2B services. *Industrial Marketing Management*, 97, 274-285.
28. Glover, S.M., Prawitt, D.F., & Wood, D.A. (2008). Internal audit sourcing arrangement and the external auditor's reliance decision. *Contemporary Accounting Research*, 25(1): 193–213.
29. Gramling, A.A., Maletta, M.J., Schneider, A., & Church, B.K. (2004). The role of the internal audit function in corporate governance: A synthesis of the extant internal auditing literature and directions for future research. *Journal of Accounting Literature*, 23: 194–244.
30. Gray, J., & Hunton, J. E. (2011). External auditors' reliance on the internal audit function: The role of second-order belief attribution. Unpublished working paper discussed at Bentley University, 1-49
31. Gunarathne, N., Senaratne, S., & Herath, R. (2021). Addressing the expectation–performance gap of soft skills in management education: An integrated skill-development approach for accounting students. *The International Journal of Management Education*, 19(3), 100564.
32. Hair, J. F., Ringle, C. M., & Sarstedt, M. (2011). PLS-SEM: Indeed a silver bullet. *Journal of Marketing Theory and Practice*, 19(2): 139-151.
33. Haron, H., Chambers, A., Ramsi, R., & Ismail, I. (2004). The reliance of external auditors

- on internal auditors. *Managerial Auditing Journal*, 19(9): 1148–1159.
34. Iliopoulos, C., & Valentinov, V. (2021). Cooperative governance under increasing member diversity: Towards a new theoretical framework. *Scandinavian Journal of Management*, 38(1), 101192.
  35. Institute of Internal Auditors. (2016). International professional practices framework (IPPF) of internal auditing. Altamonte Springs, FL: IIA.
  36. International Standard on Auditing (ISA) 315 (Revised 2019), Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and its Environment (ISA 315 (Revised 2019)).
  37. López-Cabarcos, M. Á., Vázquez-Rodríguez, P., & Quiñoá-Piñeiro, L. M. (2022). An approach to employees' job performance through work environmental variables and leadership behaviours. *Journal of Business Research*, 140, 361-369.
  38. Krishnamoorthy, G. (2002). A multistage approach to external auditors' evaluation of the internal audit function. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 95–121.
  39. Marques, A. & Domegan, C.T. (2011). Relationship marketing and social marketing. DOI:10.4135/9781446201008.n4
  40. Mautz, R. (1984). Internal and external auditors: How do they relate? *Corporate Accounting*, 3(4): 56–58
  41. Messier, W.F., & Schneider, A. (1988). A hierarchical approach to the external auditor's evaluation of the internal auditing function. *Contemporary Accounting Research*, 4: 337–353.
  42. Mihret, D., & Admassu, M. (2011). Reliance of external auditors on internal audit work: A corporate governance perspective. *International Business Research*, 4(2), 67–79.
  43. Moeller, R. R. (2005), *Brink's Modern Internal Auditing*, 6th Edition, New York: John Wiley & Sons, Inc.
  44. Morais, G., & Franco, F. (2019). Deciding factors in cooperation and trust between internal and external auditors in organizations: An exploratory analysis. *International Journal of Auditing*, 23: 263–278.
  45. Mubako, G. and Muzorewa, S.C. (2019). Interaction between internal and external auditors – insights from a developing country. *Meditari Accountancy Research*, 27(6), 840-861.
  46. Paino, H., Razali, F.M., & Jabar, F.A. (2015). The influence of external auditor's working style, communication barriers and enterprise risk management toward reliance on internal auditor's work. *Procedia Economics and Finance*, 28: 151–155.
  47. Public Company Accounting Oversight Board, (2007). An audit of internal control over financial reporting that is integrated with an audit of financial statements and related independence rule and conforming amendments, PCAOB release no. 2007005. Washington, DC, PCAOB. [https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%202021/2007-05-24\\_Release\\_No\\_2007-005.pdf](https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%202021/2007-05-24_Release_No_2007-005.pdf)
  48. Puspitasari, A., Baridwan, Z., & Rahman, A. F. (2019). The Effect of Audit Competence, Independence, and Professional Skepticism on Audit Quality with Auditor's Ethics as Moderation Variables. *International Journal of Business, Economics, and Law*, 18(5), 135-144.
  49. Orlick, T. (2006). *Cooperative games and sports: Joyful activities for everyone* (2nd ed.). Champaign, IL: Human Kinetics.
  50. Ramasawmy, D., & Ramen, M. (2012). An evaluation on how external auditors can benefit from the good work relationship with internal auditors for audit assignments, Paper presented at International Conference on Applied and Management Sciences (IAMS'2012), June 16–17, 2012
  51. Rebele, J. E., & Pierre, E. K. S. (2019). A commentary on learning objectives for accounting education programs: The importance of soft skills and technical knowledge. *Journal of Accounting Education*, 48, 71-79.

52. Sarens, G., & Christopher, J. (2010). The association between corporate governance guidelines and risk management and internal control practices: Evidence from a comparative study. *Managerial Auditing Journal*, 25(4): 288–308.
53. Sarens, G., De Beelde, I., & Everaert, P. (2009). Internal audit: A comfort provider to the audit committee. *IIA. The British Accounting Review*, 41(2): 90–106.
54. Sawyer, L., Dittenhofer, M., & Scheiner, J. (2003). Sawyer's internal auditing: The practice of modern internal auditing (5th ed.). Altamonte Springs, FL: IIA.
55. Suwaidan, M., & Qasim, A. (2010). External auditors' reliance on internal auditors and its impact on audit fees: An empirical investigation. *Managerial Auditing Journal*, 25(6), 509–529.
56. Wan-Hussin, W. N., Fitri, H., & Salim, B. (2021). Audit committee chair overlap, chair expertise, and internal auditing practices: Evidence from Malaysia. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 44, 100413.
57. Wasche, H. (2015). Interorganizational cooperation in sport tourism: A social network analysis. *Sport Management Review*, 18: 542–554.

