

A Model for Reinforcing Causes of Internal Auditor Organizational Silence¹

Ali Ebrahimi², Mehdi Safari Gerayli³, Hasan Valiyan⁴

Received: 2021/12/30

Accepted: 2022/05/15

Research Paper

Abstract

Growth and development of theoretical approaches in organizational behavior areas have caused an enhancement of individual participation and collaboration importance within organizational structures to improve effective performance levels. Thus, recognition of reducing axes of an organization performance effectiveness such as organizational silence has been one of the most concerned researches of recent years. This study, understanding the concept of organizational silence, seeks a model for reinforcing causes of organizational silence of internal auditors in order to know the operational and behavioral nature of internal auditors who are in some way in a conflict of the job and the standard. This research is a developmental, descriptive-applied, and panel data research. In the qualitative part, 16 experts identified components and indices reinforcing organizational silence of internal auditors using Meta-synthesis and Delphi analyses. Based on a comprehensive interpretive/structural analysis and with participation of 20 internal auditors of Tehran Stock Exchange companies, a prioritized range from the most to the least influential indices creating internal auditors' silence is provided in the research model framework and their relationships are examined based on matrix comparisons. The results show that among 19 primary indices meta-synthesis analysis, 15 indices reach theoretical adequacy during two round of Delphi analysis. Also, based on interpretive/structure analysis, the most influential causes of internal auditors' silence are two indices: the perceptual appropriateness of internal audit profession as an Individual factors index and the conflict between standards and internal auditor's job position definition as a structural factors index. Findings of this research may improve internal auditors' performance effectiveness level and help to know their professional behavior.

Keyword: Internal Audit Organizational Silence, Structural Factors, Managerial Factors, Individual Factors

JEL Classification: M40, M39

1. DOI: 10.22051/JERA.2020.31813.2695

2. Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (a_ebrahimi@jdm.ac.ir).

3. Associate Professor, Department of Accounting, Bandargaz Branch, Islamic Azad University, Bandargaz, Iran. (Mehdi.safari83@yahoo.com).

4. Assistant Professor, Department of Accounting, Shahrood Branch, Islamic Azad University, Shahrood, Iran. (Hasan.valiyan@yahoo.com)

<https://jera.alzahra.ac.ir>

طراحی مدل علل تقویت کننده سکوت سازمانی حساب‌برسان داخلی^۵علی ابراهیمی^۱، مهدی صفری گرایلی^۲، حسن ولیان^۳

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۰/۰۹

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۲/۲۵

مقاله پژوهشی

چکیده

با رشد و توسعه رویکردهای تئوریک در حوزه‌های رفتار سازمانی، اهمیت مشارکت و همکاری افراد در چارچوب ساختارهای سازمانی به منظور ارتقای سطح کارکردهای اثربخش، روز به روز بیشتر شده است. تاجاییکه شناخت محورهای کاهنده‌ی کارکردهای اثربخشی سازمان همچون سکوت سازمانی به عنوان یکی از مورد توجه‌ترین پژوهش‌های سال‌های اخیر بوده است. این پژوهش با درک مفهومی و تئوریک سکوت سازمانی و به منظور شناخت ماهیت عملکردی و رفتاری حساب‌برسان داخلی که به نوعی دچار تضاد از نوع شغل و استاندارد هستند، به دنبال ارائه مدل علل تقویت کننده سکوت سازمانی حساب‌برسان داخلی می‌باشد. این پژوهش از نظر هدف در دسته پژوهش‌های توسعه‌ای و از منظر نتیجه در زمره پژوهش‌های توصیفی-کاربردی تفکیک می‌شوند. همچنین از نظر نوع داده، جزء پژوهش‌های ترکیبی محسوب می‌شود. در بخش کیفی با مشارکت ۱۶ نفر از متخصصان و با استفاده از تحلیل‌های فراترکیب و دلفی اقدام به شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌های تقویت کننده سکوت سازمانی حساب‌برسان داخلی گردید. بر مبنای تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر با مشارکت ۲۰ نفر از حساب‌برسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران، تلاش شد تا طیفی از تأثیرگذارترین شاخص‌های ایجاد کننده سکوت حساب‌برسان داخلی تا کم اثرترین این شاخص‌ها در قالب مدل پژوهش، اولویت بندی شوند و روابط آن‌ها بر اساس مقایسه‌های ماتریسی مورد بررسی قرار گیرد. نتایج پژوهش نشان داد، از میان ۱۹ شاخص اولیه در تحلیل فراترکیب، تعداد ۱۵ شاخص طی دو مرحله تحلیل دلفی به حد کفایت نظری رسیدند و بر مبنای تحلیل تفسیری/ساختاری مشخص شد، دو شاخص تناسب ادراکی حرفه حساب‌برسی داخلی و تعارض نقش بین استانداردها به عنوان تأثیرگذارترین علل ایجاد کننده سکوت حساب‌برسان داخلی تعیین شدند. نتایج این پژوهش می‌تواند به افزایش سطح اثربخشی کارکردهای حساب‌برسان داخلی منجر شود و شناخت رفتاری آنان در مسیر کارکردهای حرفه‌ای را به همراه داشته باشد.

واژه‌های کلیدی: سکوت حساب‌برسان داخلی، عوامل ساختاری، عوامل مدیریتی، عوامل فردی.

طبقه بندی موضوعی: M39، M40.

DOI: 10.22051/JERA.2020.31813.2695

۶. دانشجوی دکتری، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران، (a_abraimi@jdm.ac.ir).

۷. دانشیار، گروه حسابداری، واحد بندرگز، دانشگاه آزاد اسلامی، بندرگز، ایران، (نویسنده مسئول). (Mehdi.safari83@yahoo.com).

۸. استادیار، گروه حسابداری، واحد شاهرود، دانشگاه آزاد اسلامی، شاهرود، ایران. (Hasan.valiyan@yahoo.com).
https://jera.alzahra.ac.ir

مقدمه

نتایج فعالیت‌های منابع انسانی و عملکرد آن‌ها یکی از عناصر حیاتی در موفقیت سازمانی محسوب می‌شود و کیفیت این نتایج، به نوبه خود عملکرد سازمانی را تحت تأثیر قرار می‌دهد (موسوی‌شیری و همکاران، ۱۳۹۸). در این عرصه کارکنان که منبع اصلی تغییر و یادگیری و خلاقیت در شرکت‌ها هستند، باید بدون ترس اطلاعات خود را با دیگران به اشتراک بگذارند (فهامی و همکاران، ۱۳۹۸). پرهیز عمدی آن‌ها از تسهیم دانش و ایده‌های خود درباره مسائل مرتبط با عملکردهای شرکت‌ها، به دلیل شرایط سکوتی که در ساختارهای شرکت حاکم است، به مرور تبدیل به رویه مبتنی بر سکون‌زدگی خواهد شد. در واقع سکوت پدیده‌ای جمع‌گرایانه محسوب می‌شود که افراد به دلیل فشارهای وارده بر آن‌ها، تمایلی به مشارکت در فرآیندهای اثربخش سازمان از خود نشان نمی‌دهند (نلسون و پرتول، ۲۰۱۸).

یکی از این گروه‌هایی که برحسب ویژگی‌های حرفه‌ای باید مستقل باشند، اما طبق چارچوب‌های ساختاری زیر نظر مدیریت شرکت‌ها فعالیت می‌نمایند، حسابرسان داخلی هستند که احتمال بروز سکوت سازمانی در آن‌ها محتمل می‌باشد (خلیل و همکاران، ۲۰۱۸) چرا که طبق نظام راهبری شرکتی و مصوب سال (۱۳۹۱) سازمان بورس اوراق بهادار و سایر نهادهای نظارتی، حسابرسان داخلی بازوی مشورتی و اجرایی هیأت مدیره هستند و فعالیت آن‌ها زیر نظر مدیریت ارشد الزامات داخلی در حفظ استقلال حسابرسان داخلی ایجاد نمی‌کند، اما زمانی که مدیران عامل براساس حیطه اختیارات ساختاری خود بر آن‌ها فشار وارد نمایند، احتمال بروز سکوت وجود دارد. به عبارت دیگر، حسابرسان داخلی از یک سو، ممکن است با موقعیت‌هایی مواجه شوند که با وجود تحت فشار قرار گرفتن از جانب مدیریت ارشد، تحت اصول اخلاق حرفه‌ای مجبور به بی‌پرده سخن گفتن شوند، اما از سوی دیگر به دلیل قرار گرفتن در زیرمجموعه ساختاری یک شرکت و فشارهای وارده بر آن‌ها، مجبور به عملکردهایی تحت هدایت مدیرعامل باشند (روسی، ۲۰۱۳). شواهد قبلی نشان داده است که حسابرسان درون سازمانی در مقایسه با حسابرسان مستقل بهتر می‌توانند تقلب و فساد را شناسایی نمایند (هالبونی، ۲۰۱۵؛ جایالاکشمی و همکاران، ۲۰۰۵). با وجود این، همچنان حسابرسان داخلی نسبت به افشا هرگونه انحراف و یا تقلب در صورت‌های مالی، یا بی‌تمایل هستند و یا جرات لازم را برای این کار ندارند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۸).

در راستای بیان اهمیت این پژوهش می‌توان از دو منظر مباحث را مورد بررسی قرار داد. از منظر پژوهشی به عنوان اهمیت علمی باید بیان نمود، تعداد زیادی از تحقیقات نشان داده‌اند که به دلیل تداخل

فعالیت‌های حسابداری در محیط مدیریتی شرکت‌ها، حرفه حسابداری داخلی احتمالاً تحت تأثیر و نفوذ تصمیم‌های مدیریت قرار می‌گیرند و این موضوع را می‌توان دلیلی مهم بر وجود سکوت حسابرسان در راستای انجام حرفه‌ای کار خود دانست (کارسیماتیس و ورتلی، ۲۰۱۳؛ جیمز، ۲۰۰۳؛ خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). به عبارت دیگر، وجود فشارهای منفعت‌طلبانه از جانب مدیران باهدف پوشش نقض عملکردهای مدیریتی، باعث خواهد شد تا فشار روانی زیادی بر حسابرسان داخلی تحمیل شود و این موضوع منجر به انحطاط کار راهه شغلی و خارج شدن از مسیر فعالیت‌های اصلی می‌گردد. همچنین کیل و همکاران (۲۰۱۰) دلیل سکوت حسابرسان داخلی را عواملی همچون ترس از دست دادن شغل، تنزیل و فشار شغلی بیان نمودند، عواملی که بدلیل ویژگی‌های مدیریتی و ساختاری بر حسابرسان داخلی تحمیل می‌شود و باعث می‌گردد تا در مسیر کار راهه حرفه‌ای خود، دست به سکوت بزنند. براین مبنا شناخت علمی علل کاهنده سکوت حسابرسان داخلی با توجه به اینکه پژوهشی در حوزه پژوهش‌های داخلی به این موضوع نپرداخته است و آن را مورد واکاوی قرار نداده، می‌تواند با توجه به نقشی که در ارتقای سطح شفافیت‌های مالی بر عهده دارند، به همسویی بیشتر بین اطلاعات افشا شده با اظهارنظر حسابرسان منجر گردد (نیکبخت و قدس حسن‌آباد، ۱۳۹۷).

از طرف دیگر از منظر کاربردی و استانداردهای موجود باید بیان نمود، مطابق با رهنمود اجرایی ارزیابی کیفیت حسابداری داخلی (۲۰۱۵) و دستورالعمل‌های مرتبط با این حوزه، هرچند حسابرسان داخلی با محیط‌های قانونی و فرهنگی متضاد در انجام کار خود مواجه هستند و در سازمان‌هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت کار می‌کنند، اما به لحاظ حرفه‌ای این افراد باید استقلال رفتاری و عملکردی خود را حفظ نمایند و فارغ از تمام فشارهای وارده اقدام به انجام عملکردهای خود نمایند. به عبارت دیگر، حتی با وجود این تفاوت‌ها و فشارهای وارد، حسابرسان داخلی ملزم به رعایت استانداردهای بین‌المللی رویه عمل حرفه‌ای حسابداری داخلی (استانداردها) در انجام مسئولیت‌های خود می‌باشند (اخروی جوقان و همکاران، ۱۳۹۷). با وجود رهنمودها و استاندارد عملیات حرفه‌ای حسابرسان داخلی، که به افشای حقایق توسط حسابرسان داخلی در سازمان کمک می‌کند، صفرزاده و کریم‌داد (۱۳۹۹) معتقدند که ممکن است حسابرسان داخلی به دلیل حفظ موقعیت خود، در بیان حقایق با تعارض اخلاقی روبرو شوند که احتمالاً بروز رفتارهای محافظه‌کارانه را در پی خواهد داشت، لذا در جهت غلبه بر ترس و تهدید، باید به ارتقای شجاعت رفتاری و عملکردی همت نمایند. همچنین از آنجاییکه

در ایران مطابق با ماده دو دستورالعمل کنترل‌های داخلی، اثربخشی عملکردهای حسابرسی داخلی به عنوان یک هدف مالی از طریق سه شاخص قابل اتکابودن؛ مربوط بودن و به موقع بودن به دنبال ارتقای کیفیت گزارشگری مالی می‌باشد و از آنجاییکه مصوبه‌های همین ماده در قالب ده دستورالعمل، مسئولیت ارزیابی و نظارت بر کنترل‌های داخلی را بر عهده حسابرسان داخلی نموده است، از این رو بررسی سطح استقلال حسابرسان داخلی از منظر وجود آوای حرفه‌ای به عنوان نقطه مقابل سکوت سازمانی، می‌تواند به عنوان یکی از کلیدهای راهبری شرکتی به افزایش سطح کیفیت گزارشگری مالی کمک نماید. لذا با توجه به اینکه مطالعات محدودی در زمینه عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی و شکست سکوت حسابرس داخلی انجام شده است، و بر مبنای سطح وجود تاکیده‌های قانونی و نهادی مبنی بر وجود کیفیت حسابرسی داخلی این پژوهش می‌تواند به شناخت بهتر، جهت کارکردهای رفتاری و عملکردی حسابرسان داخلی کمک نماید و باعث افزایش شفافیت‌های اطلاعاتی در قالب گزارشگری مالی گردد.

به عبارت دیگر، با توجه به اهمیت نقش کاهنده علل سکوت سازمانی حسابرسان داخلی در ارتقای سطح شفافیت‌های اطلاعات افشا شده، این پژوهش از طریق طراحی تفسیری گرایانه و ساختارمندانه‌ی عوامل تقویت‌کننده‌ی سکوت حسابرسان داخلی، که تحلیلی مبتنی بر ویژگی‌های تصمیم‌گیری چندمعیاره می‌باشد، به دنبال شناخت طیفی از تأثیرگذارترین تا کم‌اثرترین این عوامل در مورد حسابرسان داخلی می‌باشد. نکته قابل ذکر از منظر نوآوری انجام این پژوهش این است که غربالگری پژوهش‌های مرتبط با موضوع پژوهش نشان می‌دهد که پژوهشی با رویکرد بررسی همزمان واکاوی علل سکوت حسابرسان داخلی و تعمیم آن در سطح واقعیت‌های کاربردی، حداقل در داخل کشور انجام نشده است که بر این مبنای پژوهش می‌تواند ضمن افزایش سطح شناخت نهادهای نظارتی و آموزشی بر کارکردهای حسابرسان داخلی، در عین حال به افزایش سطح پویایی گزارشگری مالی شرکت‌ها باهدف افزایش سطح شفافیت‌های مالی کمک نماید.

مبانی نظری

سکوت سازمانی

وقتی اعضای سازمان ترجیح می‌دهند به جای طرح نظرات و دیدگاه‌های خود درباره‌ی مسائل سازمانی خاموشی را پیشه سازند و دم بر نیاورند، سکوت بر سازمان حاکم می‌شود (موریسون،

۲۰۱۱). خودداری آگاهانه از اظهار ایده‌ها، اطلاعات و عقاید مرتبط با کار (داین و همکاران، ۲۰۰۳) و بیان ارزیابی رفتاری، شناختی و اثربخش در موقعیت‌های سازمان، همان سکوت سازمانی است (پیندر و هارلوس، ۲۰۰۱). احساس ناامنی کارکنان در بیان آزادانه نظرات و ایده‌های خود موجب می‌شود که کارکنان تصمیم به سکوت بگیرند. آنها اغلب زمانی که اطلاعات مهمی برای به اشتراک گذاری دارند، تمایلی به صحبت کردن با کسانی که در موضع قدرت هستند (مدیران) و همکاران خود ندارند (دنیز و همکاران، ۲۰۱۳).

بنابراین، کارکنان ممکن است روزانه با این مسئله، مواجه شوند که آیا درمورد مسائل مهم سازمان محل کار خود صحبت کنند یا در سکوت باقی بمانند؟ (حکیمی، ۱۳۹۸). سکوت سازمانی پدیده‌ای دسته جمعی است که در آن مشارکت افراد در حل مسائل و مشکلات به شکل چشم‌گیری کاهش می‌یابد (فهامی و همکاران، ۱۳۹۸). به‌طور کلی دو دسته اعتقاد در رابطه با علل تقویت‌کننده سکوت مطرح است. یکی آن است که صحبت کردن درباره مسائل سازمان، کار بی‌فایده‌ای است و دیگر اینکه صحبت کردن درباره مسائل سازمان به ضرر فرد است (بوگوسیان و استفانچن، ۲۰۱۳). در این چارچوب، سه نوع انگیزه در کارمندان (انگیزه‌های خودحفاظتی، انگیزه کناره‌گیرانه، انگیزه دیگرخواهانه)، منجر به سه نوع سکوت (سکوت مطیع، سکوت تدافعی و سکوت نوع دوستانه) می‌شود. سکوت مطیع، به واسطه پذیرش شرایط و ادراک خودکار آمدی پایین در شرایط تغییر شکل می‌گیرد. درحالی که سکوت تدافعی نمایانگر ترس از ابراز اطلاعات و کتمان حقایق به منظور محافظت از خود و سکوت نوع دوستانه حاصل خودداری از ارائه اطلاعات محرمانه در راستای منافع سازمان و همدستی با سایر ذینفعان است (نلسون و پروئل، ۲۰۱۸).

اهمیت عملکرد رفتار حسابرسان داخلی

مطابق با دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار تهران (۱۳۹۱) حسابرسان داخلی می‌بایست به بررسی و ارزیابی اثربخش بودن کنترل‌های داخلی پرداخته و نتایج آن را به کمیته حسابرسی و هیأت مدیره گزارش نمایند. در واقع حسابرسی داخلی ساز و کاری است که از طریق اطمینان بخشی نسبت به اثر بخش بودن کنترل‌های داخلی می‌تواند نقش بااهمیتی در ایجاد بستری مناسب برای پیشگیری از تقلب و سوء استفاده‌های مالی ایفا کند. مطابق با رهنمود اجرایی ارزیابی کیفیت حسابرسی داخلی (۲۰۱۵) حسابرسی داخلی در محیط‌های متنوع به لحاظ قانونی

و فرهنگی و برای سازمان‌هایی با اهداف، اندازه، پیچیدگی و ساختار متفاوت و توسط افراد درون یا بیرون سازمانی انجام می‌شود. با وجود این تفاوت‌ها، رعایت استانداردهای بین‌المللی رویه عمل حرفه‌ای حسابرسی داخلی (استانداردها) در انجام مسئولیت‌های حسابرسان داخلی و فعالیت حسابرسی داخلی الزامی است. با توجه به تصویب دستورالعمل کنترل‌های داخلی بورس اوراق بهادار در سال ۱۳۹۱ و تشکیل انجمن حسابرسان داخلی در همان سال دیری نیست که حرفه حسابرسی داخلی در ایران به شکلی جدی پا به عرصه ظهور گذاشته است.

در این راستا، انجمن حسابرسان داخلی (۲۰۱۵) در استاندارد ۲۰۶۰ اعلام نمود که، مدیر ارشد حسابرسی باید به طور دوره‌ای به مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره درباره اهداف فعالیت حسابرسی داخلی، مسئولیت‌ها و عملکرد برنامه‌ها، گزارش دهند. گزارشات همچنین باید شامل ریسک‌های حائز اهمیت، و مباحث کنترلی از جمله ریسک کلاهبراری، مباحث حاکمیتی و دیگر موضوعات مورد نیاز یا الزام آور از جانب مدیریت ارشد و هیئت‌مدیره، باشد (جوارینتل و همکاران، ۲۰۲۰). همچنین تبصره‌های تأکیدی این انجمن در زمینه مخابره اطلاعات حساس در درون و بیرون زنجیره فرماندهی، مربوط به استاندارد حسابرسی داخلی ۲۴۴۰، توضیح می‌دهد که در برخی از شرایط، حسابرس داخلی با معضل بازگویی اطلاعات به فردی بیرون زنجیره فرماندهی یا حتی بیرون از سازمان، مواجه می‌شود. این نوع بازگویی اطلاعات به «افشارگری» معروف است.

تقابل شجاعت اخلاقی با سکوت حسابرسان داخلی

علیرغم مسئولیت اخلاقی و حرفه‌ای برای گزارش تقلب، حسابرسان داخلی همچنان با تضادهای اخلاقی به هنگام افشاء یافته‌های حسابرسی که می‌تواند تأثیرات زیانباری برای شغل‌شان داشته باشند، دست و پنجه نرم می‌کنند (خلیل و همکاران، ۲۰۱۶). در حقیقت، حسابرسان داخلی با دو منبع قدرت روبرو است: وسوسه‌های مالی مدیریت برای اغوای حسابرسان به منظور دور زدن قوانین و عدم افشای تحریف و تقلب‌های شرکت و از جانب دیگر، بررسی حسابرسان مستقل نسبت به اظهارنظرهای انجام شده‌ی حسابرسان داخلی. در همین راستا، اوسوالد و همکاران (۲۰۱۲) باور دارند که ارائه رفتار اخلاقی حسابرسان داخلی جهت مقاومت در برابر خواسته‌های مدیران و پاسخگویی در برابر حسابرسان داخلی، مستلزم جرات و شجاعت اخلاقی است.

به عبارت دیگر تحت شرایط عدم تعادل قدرت، وجود شجاعت اخلاقی می‌تواند نابرابری‌ها را تعدیل کند (صفرزاده و کریم‌داد، ۱۳۹۹). شجاعت اخلاقی عبارت است از ابراز دیدگاه‌ها و ارزش‌های شخصی در مقابل فشارهای احتمالی از بیرون (لوپز و همکاران، ۲۰۰۳). وجود قدرت و اختیار یک فرد در مقابل فردی دیگر (مانند رئیس-مرئوس) باعث می‌گردد تا فرد دچار سرخودگی شود و اگر فرد توانایی کنترل قدرت‌های تحمیلی خارج از چارچوب‌های ساختاری را داشته باشد، عملکرد او می‌تواند در قالب شجاعت اخلاقی تعبیر می‌شود. بنابراین، رفتار شجاعت اخلاقی، به مثابه سپری در برابر اطاعت و تبعیت صرف بدون پشتوانه استدلالی از مقامات، عمل می‌کند (اسکیتکا، ۲۰۱۲) که این موضوع دقیقاً نقطه شکست سکوت سازمانی محسوب می‌شود. اهمیت شجاعت اخلاقی برای حسابرسان از منظر تئوری و تجربی توسط دانشگامیان و دست اندرکاران تأیید شده است. در یک پژوهش کیفی، لیبی و ترون (۲۰۰۷) دریافتند که شجاعت اخلاقی یک فصلیت‌ابزاری است که نقش حائز اهمیتی را در افزایش قضاوت اخلاقی حسابرسان داخلی بازی می‌کند و عاملی برای تقابل با سکوت سازمانی محسوب می‌شود. به طور مشابه، نقش شجاعت اخلاقی در ترویج و ارتقاء شخصیت اخلاقی حسابرسان داخلی، در تحقیقات آمسترانگ و همکاران (۲۰۰۳) و خلیل و همکاران (۲۰۱۶)، بدیهی است. این محققین از مدل منسجم تصمیم‌گیری اخلاقی استفاده کرده و نشان دادند که چگونه شجاعت اخلاقی می‌تواند توانایی حسابرسان را به منظور داشتن قضاوت‌های اخلاقی، تعیین کند.

یافته‌های بدست آمده از مطالعه اکتشافی روووزی (۲۰۱۲) از این دیدگاه‌ها حمایت می‌کند. وی گزارش داد که ۱۴ عضو کمیته حسابرسی که در سازمان‌های دولتی شهر کبک، کار می‌کنند، باور دارند که شجاعت یک ارزش ضروری است که حسابرسان داخلی باید برای بحث در زمینه موضوع مهم و حساس، دارا باشند تا براین مبنا قابلیت‌های لازم برای مقابله با سکوت سازمانی را دارا باشند. بنابراین، اعضای کمیته حسابرسی انتظار دارند که برای توصیف موضوعات، شجاعانه رفتار کنند به طوری که سایرین به کار و محتوی گزارشات حسابرسی، اعتماد نمایند. یافته‌های بدست آمده توسط روووزی با یافته‌های بدست آمده توسط اورت و ترمبلی (۲۰۱۴)، همخوانی دارند. آن‌ها فصلیت‌های اخلاقی که سبب گردید تا کارکنان کوپر سینیبا به طور اخلاقی رفتار کنند و تقلب‌های صورت گرفته را به روسا گزارش دهند را مورد شناسایی قرار دادند. اساسنامه شرکت کوپر سبب شد تا محققین چنین نتیجه‌گیری کنند که رفتار اخلاقی، پایه و اساس شجاعت و تاب‌آوری در مواجهه با تهدیدهای سکوت گونه تلقی می‌شود.

پیشینه پژوهش

خلیل و همکاران (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان شکستن سکوت: پژوهشی تجربی براساس مشتقات شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی انجام دادند. نتایج پژوهش نشان داد که خودکارآمدی، انعطاف پذیری، حمایت درک شده سرپرست و استقلال رفتاری، بر روی جرات اخلاقی حسابرسان داخلی تأثیر مثبت دارد. نلسون و پروئل (۲۰۱۸) پژوهشی تحت عنوان «آیا سکوت کلید طلایی دارد؟ واکنش شریک حسابرسی نسبت به اظهار نظر و مشارکت حسابرسان» انجام دادند. در این پژوهش که به صورت تحلیل سناریویی صورت پذیرفت، سه حالت رفتاری شریک حسابرسی در برابر حسابرسان در قالب کنترل، گروه و آزمون براساس تحلیل واریانس مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج نشان داد واکنش های تعاملی شریک حسابرسی با حسابرسان باعث خواهد شد تا کارکردهای عملکردی حسابرسان با اثربخشی بیشتری همراه باشد و این موضوع سطح سکوت و محافظه کاری آنان در ارتباطات حسابرسی در قالب تیم های حسابرسی را کاهش خواهد داد. صفرزاده و کریمداد (۱۳۹۹) پژوهشی تحت عنوان «بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی» انجام دادند. جامعه آماری شامل حسابرسان داخلی عضو انجمن حسابرسان داخلی ایران در سال ۱۳۹۷ بوده و جهت جمع آوری داده ها از پرسش نامه خلیل و همکاران (۲۰۱۸) استفاده شده است. نتایج پژوهش نشان می دهد که خودکارآمدی، امید، انعطاف پذیری، حمایت و استقلال حسابرسان داخلی تأثیر مثبت و معنی داری بر شجاعت اخلاقی آنان دارد. هم چنین میزان شجاعت اخلاقی بین گروه های مورد بررسی متفاوت است. منتهی و زمان (۱۳۹۸) پژوهشی تحت عنوان عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابرسی داخلی انجام دادند. در این پژوهش تأثیر پنج عامل (صلاحیت و شایستگی حسابرسان داخلی، اندازه واحد حسابرسی داخلی در سازمان، تعامل و همکاری میان حسابرسان داخلی و مستقل، حمایت مدیریت از حسابرسان داخلی و استقلال حسابرسی داخلی) شامل ۲۹ معیار فرعی، بر اثربخشی حسابرسی داخلی مورد پژوهش قرار گرفته است. برای این منظور ۱۳۱ نفر از حسابرسان داخلی شرکت های دارای واحد حسابرسی داخلی فعال مورد پیمایش قرار گرفتند. از یکسو وضعیت اثربخشی واحد حسابرسی داخلی (به کمک ۱۵ معیار) از مشارکت کنندگان مورد پیمایش قرار گرفت و از سوی دیگر به کمک اطلاعات مرتبط با ویژگی های واحد حسابرسی داخلی آنها مورد پرسش قرار گرفت. سپس ارتباط میان ویژگی های واحد حسابرسی داخلی (متغیرهای

مستقل) با میزان اثربخشی واحد حسابرسی داخلی (متغیر وابسته) مورد بررسی و آزمون قرار گرفت. نتایج تجزیه و تحلیل داده‌های گردآوری شده نشان می‌دهد که هر پنج بعد فوق، تأثیر مثبت و معناداری بر اثربخشی حسابرسی داخلی دارند.

باتوجه به پیشینه‌ی پژوهش ارائه شده، باید بیان نمود همانطور که مشخص است، کمتر پژوهشی در گذشته نسبت به طراحی مدل علل تقویت کننده سکوت سازمانی حسابرسان داخلی اقدام نموده است و انجام این پژوهش ضمن پر نمودن خلاء نظری، می‌تواند از نظر کاربردی به توسعه کارکردهای حرفه‌ای حسابرسان داخلی کمک نماید.

روش پژوهش

هر پژوهش بر مبنای نتیجه؛ هدف و نوع داده از منظر روش شناختی از یکدیگر تفکیک می‌شود. براین مبنای پژوهش از حیث نتیجه جزء پژوهش‌های توسعه‌ای محسوب می‌شود، زیرا مفاهیم مرتبط با سکوت حسابرسان داخلی، از منظر تئوریک دارای چارچوب منسجمی در حیطه حسابداری نمی‌باشد و از آنجائیکه این پژوهش به دنبال بسط مبنای تئوریک این مفهوم، براساس شناسایی مولفه‌ها و گزاره‌ها از دل پژوهش‌های مشابه در حسابرسی است، از این منظر توسعه‌ای محسوب می‌شود. همچنین بر مبنای هدف، این پژوهش در زمره پژوهش‌های توصیفی با هدف تشریح پدیده مورد نظر در سطح حرفه‌ی حسابرسی داخلی قرار می‌گیرد. در نهایت به لحاظ منطق گردآوری داده‌ها از نوع استقراء-قیاسی است، چراکه در بخش کیفی ابتدا با اتکا به رویکرد استقرائی، مبنای تئوریک رفتار سکوت حسابرسان داخلی را براساس غربالگری نظری مورد واکاوی قرار می‌دهد و سپس بر مبنای استقرائی اقدام به تبیین مولفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده در جامعه هدف یعنی حسابرسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار می‌نماید.

در این پژوهش که یک پژوهش ترکیبی است، در بخش کیفی از فراتحلیل استفاده می‌شود. فراتحلیل شامل گام‌هایی برای رسیدن به مولفه‌ها و شاخص‌های می‌باشد که شاید مهمترین این گام‌ها، مراحل فرآیندی سندلوسکی و باروس (۲۰۰۸) باشد، طیفی از شناخت ریشه اصلی مسئله در قالب تدوین سوال پژوهش تا ارائه مدلی مشخص براساس شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌ها از نتایج پژوهش‌های گذشته به واسطه مشارکت اعضای پانل را در بر می‌گیرد. سپس در بخش کمی از طریق تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر، تأثیرگذارترین شاخص‌های شناسایی شده در قالب یک مدل سلسله مراتبی تعیین می‌گردد. سپس براساس تحلیل دلفی به منظور تعیین

حد کفایت نظری باتوجه به دو معیار میانگین و ضریب توافق تلاش می‌شود تا شاخص‌ها مورد واکاوی رفت و برگشتی بین متخصصان قرار گیرد و در نهایت در بخش کمی از طریق تحلیل تفسیری-ساختاری فراگیر، لایه‌های شناسایی شده، در قالب الگویی اولویت‌بندی و از منظر میزان نفوذ و تأثیرگذاری تبیین می‌شوند.

همانطور که توضیح داده شد، ابزار پژوهش در بخش کیفی چک لیست‌های امتیازی برای انجام تحلیل ارزیابی انتقادی و چک لیست‌های ۷ گزینه‌ای مقیاس لیکرت برای تعیین حد کفایت نظری بود و در بخش کمی ابزار پژوهش پرسشنامه‌های ماتریسی جهت بررسی مقایسه زوجی و غیرمستقیم شاخص‌های تأیید شده از مرحله تحلیل کیفی بود. در نهایت باید بیان نمود، روایی مولفه و شاخص‌های پژوهش براساس نسبت روایی محتوایی سنجش شد که کلیه شاخص‌های پژوهش براساس روایی CVR مورد تأیید قرار گرفتند.

جامعه آماری و روش نمونه‌گیری پژوهش

جامعه آماری این پژوهش شامل دو بخش است، یکی بخش کیفی و دیگری بخش کمی. در بخش کیفی جامعه هدف شامل پژوهش‌های موردنظر در رابطه با موضوع پژوهش و ۱۶ نفر از متخصصان حسابداری و مدیریت مالی در سطح دانشگاهی هستند که براساس فرآیند فراتحلیل، ارزیابی انتقادی و تحلیل دلفی در شناسایی مولفه‌ها و شاخص‌های محتوایی مشارکت داشتند. به منظور انتخاب این افراد از شیوه نمونه‌گیری کیفی همگن در قالب اعضای گروه پانل استفاده شده است. در این روش نمونه‌گیری، محقق نمونه‌های خود را با هدف کسب دانش عمیق، متمرکز و با جزئیات زیاد از بین کسانی که این پدیده را تجربه کرده‌اند و می‌توانند اطلاعات زیادی را در اختیار پژوهشگر بگذارند، انتخاب می‌شوند (صادقی‌فسائی و ناصری‌راد، ۱۳۹۱). بدین منظور از طریق تعیین معیارهایی همچون پژوهش‌های انجام شده و سابقه آموزشی، این افراد انتخاب شدند و چک لیست‌های امتیازی برای آن‌ها ایمیل گردید. اما در بخش کمی ۲۰ نفر از حساب‌برسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه که از روش دروازان مطلع که یک روش نمونه‌گیری جهت انتخاب افراد کارآمد در پژوهش می‌باشد، مشارکت داشتند که باتوجه به الزام تحلیل‌های ساختاری-تفسیری فراگیر، این حد از جامعه آماری مورد قبول می‌باشد. چراکه هدف از مشارکت این جامعه تبیین نتایج بخش کیفی در شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌باشد. در واقع از آنجاییکه روش تفسیری-ساختاری فراگیر یک تحلیل مبتنی بر تجزیه

سیستم‌های پیچیده در سطوح مشخصی است و می‌بایست براساس معیار مشخصی همچون تجربه یا دانش تخصصی توسط مشارکت‌کنندگان صورت پذیرد، که به دلیل عدم ایجاد انبوهی از پاسخ‌های نامفهوم، از پرسشنامه ماتریسی متقابل با مشارکت ۱۵ تا ۳۰ نفر صورت می‌گیرد. محققانی همچون سینگه و کنت (۲۰۱۱)؛ مالون (۲۰۱۴)؛ رامش و همکاران (۲۰۰۸) و آتری و همکاران (۲۰۱۳) حد مطلوب انتخاب تعداد نمونه را در بازه‌ی بین ۱۵ تا ۲۵ نفر پیش‌بینی نموده‌اند و مبنای انتخاب جامعه نمونه را روش نمونه‌گیری در دسترس با توجه به فیلترهای منطبق با ماهیت پژوهش عنوان نمودند.

یافته‌های پژوهش

یافته‌های فراتحلیل و دلفی

به منظور انجام فراتحلیل ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعاتی و مراجع پژوهشی استفاده شده است. بدین منظور و با اتکا به فرآیند تحلیل فراترکیب و دلفی، این پژوهش در این بخش به دنبال واکاوی مولفه‌ها و شاخص‌های مرتبط با سکوت حساب‌برسان داخلی می‌باشد. براین اساس ابتدا از طریق بانک‌های اطلاعات و مراجع پژوهشی زیر اقدام به استخراج پژوهش‌های مشابه در رابطه با موضوع پژوهش می‌شود.

جدول (۱). پایگاه‌های بانک اطلاعات و مراجع رسمی پژوهشی

بانک‌های اطلاعات داخلی	بانک‌های اطلاعات خارجی
MAGIRAN	Sciencedirect
NOORSOFR	Emeraldinsight
SID	OnlineLierary
کلیه نشریات علمی و پژوهشی مرتبط	aaajournals

تعدادی پژوهش‌های معتبر و قابل‌اتکا در بازه زمانی ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۹ و ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۸ طبق پروتکل و فرآیند ارزیابی فراترکیب مشخص شدند. به عبارت دیگر به منظور یافتن مقاله‌ها و پژوهش‌های مشابه و با استفاده از پایگاه‌ها و مراجع پژوهشی فوق، اقدام به شناسایی پژوهش‌های مرتبط با هدف پژوهش شد. براساس غربالگری پژوهش‌ها مشخص شد، تعداد ۱۶ پژوهش می‌تواند به عنوان مبنای ارزیابی جهت تعیین مولفه‌ها و شاخص‌های علل سکوت حساب‌برسان داخلی مورد استفاده قرار گیرد. پس از این مرحله، در گام بعدی با اتکا به رویکرد استرلینگ

(۲۰۰۱) اقدام به دسته‌بندی و تفکیک مضامین در قالب مولفه‌ها و شاخص‌های سکوت حساب‌برسان داخلی شرکت‌های بورس اوراق بهادار تهران می‌شود. براساس این روش ابتدا ۱۶ پژوهش تأیید شده از طریق ۱۰ معیار روش ارزیابی انتقادی شامل اهداف پژوهش، منطق روش پژوهش، طرح پژوهش، نمونه‌برداری، جمع‌آوری داده‌ها، انعکاس‌پذیری، دقت تجزیه و تحلیل، بیان تنوریک و شفاف یافته‌ها و ارزش پژوهش به کمک ۱۶ نفر از خبرگان پژوهش، برای رسیدن به درک منسجم‌تر از نظر ماهیت پژوهش مورد برازش قرار می‌گیرند.

جدول (۲). فرآیند ارزیابی پژوهش‌های تأیید شده جهت تعیین مولفه‌ها و شاخص‌های پژوهش

ردیف	پژوهش‌های خارجی												پژوهش‌های داخلی			
	۱	۲	۳	۴	۵	۶	۷	۸	۹	۱۰	۱۱	۱۲	۱۳	۱۴	۱۵	۱۶
	هفتی‌آمر (۲۰۱۹)	برون و فایتینگ (۲۰۱۹)	آکاد و همکاران (۲۰۱۹)	نلسون و پروتل (۲۰۱۸)	جیل و همکاران (۲۰۱۸)	لیر و همکاران (۲۰۱۸)	بارت و همکاران (۲۰۱۷)	آبوت و همکاران (۲۰۱۶)	اندایا و جیتیا (۲۰۱۶)	بول و همکاران (۲۰۱۵)	نیر و هان (۲۰۱۵)	جرجی و همکاران (۲۰۱۳)	متی و زمان (۱۳۹۸)	رحمانی و محمدجانی (۱۳۹۸)	بکجیت و قاسم حسن‌آباد (۱۳۹۸)	موسوی‌تیری و یزدانی (۱۳۹۸)
هدف	۲	۳	۳	۳	۵	۵	۳	۴	۳	۲	۳	۴	۴	۴	۲	۳
روش پژوهش	۲	۲	۴	۴	۴	۵	۲	۴	۳	۳	۴	۵	۵	۵	۳	۳
طرح پژوهش	۲	۲	۳	۳	۴	۴	۲	۳	۳	۲	۳	۴	۴	۴	۲	۴
نمونه‌گیری	۳	۲	۴	۳	۴	۴	۲	۴	۴	۳	۴	۳	۳	۴	۲	۳
نحوه جمع‌آوری	۲	۳	۳	۴	۳	۴	۳	۴	۳	۲	۴	۴	۴	۴	۲	۴
تعمیم یافته‌ها	۲	۲	۴	۴	۵	۵	۲	۳	۴	۲	۳	۳	۴	۴	۳	۳
اخلاقی	۲	۲	۳	۴	۴	۳	۲	۴	۴	۲	۴	۲	۳	۴	۳	۴
تحلیل آماری	۲	۲	۳	۴	۵	۴	۳	۴	۳	۳	۴	۳	۳	۳	۲	۴
قابلیت تنوریک	۲	۲	۳	۴	۳	۴	۴	۳	۴	۳	۳	۴	۴	۴	۴	۳
ارزش پژوهش	۳	۳	۴	۵	۵	۵	۳	۴	۴	۳	۴	۳	۴	۵	۲	۳
جمع	۲۲	۲۳	۳۶	۴۱	۴۳	۴۲	۲۸	۳۷	۳۴	۲۷	۳۴	۲۹	۳۶	۴۳	۲۵	۳۵

براساس نتایج این تحلیل مشخص شد، ۶ پژوهش، هظیمی آمر (۲۰۱۹)؛ برون و فاینینگ (۲۰۱۹)؛ بارلت و همکاران (۲۰۱۷)؛ بویل و همکاران (۲۰۱۵)؛ جوهری و همکاران (۲۰۱۳) و نیکبخت و قدس حسن آباد (۱۳۹۸) امتیاز لازم را کسب نکردند و به همین دلیل از دور بررسی خارج شدند. در ادامه با استفاده از روش استرلینگ (۲۰۰۱) اقدام به استخراج مضامین پژوهش می‌شود. براین اساس به منظور تعیین شاخص‌های سکوت حساب‌برسان داخلی سطح بازار سرمایه از روش امتیازی زیر استفاده می‌شود. بر مبنای این روش کلیه‌ی معیارهای فرعی استخراج شده از متن مقالات تأیید شده، در ستون جدول نوشته می‌شود و سپس در ردیف هر جدول نام محققان پژوهش‌های تأیید شده آورده می‌شود. بر مبنای استفاده از هر پژوهش‌گر از معیارهای فرعی نوشته شده در ستون جدول، علامت «» درج می‌شود، سپس امتیازهایی هر در ستون معیارهای فرعی، باهم جمع می‌شود و امتیازهای بالاتر از میانگین پژوهش‌های انجام شده، به عنوان مولفه‌های پژوهش انتخاب می‌شوند. براساس این تحلیل نیز مشخص شد، سه مولفه عوامل ساختاری؛ عوامل مدیریتی و عوامل فردی دارای بیشترین فراوانی از مجموع ۱۰ پژوهش تأیید شده، هستند و براین مبنای در این پژوهش به عنوان معیارهای اصلی برای تعیین شاخص‌های سکوت حساب‌برسان داخلی مورد بررسی قرار می‌گیرند. سپس به‌منظور اطمینان از مولفه‌ها و شاخص‌های شناسایی شده از تحلیل دلفی برای رسیدن به نقطه اشباع تئوریک استفاده گردید. بدین منظور این شاخص‌ها برای نظرسنجی در قالب یک چک لیست ۷ گزینه‌ای در اختیار متخصصان قرار گرفت که جدول (۳) نتایج تحلیل دلفی را نشان می‌دهد.

جدول (۳). فرآیند تحلیل دلفی در گام اول

مولفه‌ها	شاخص‌ها	میانگین	ضریب توافق	تأیید	حذف	نتیجه
				<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
عوامل ساختاری	تعارض نقش بین استانداردها با تعریف جایگاه شغلی حساب‌برسان داخلی	۵/۲۰	۰/۸۰	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	عدم بکارگیری حساب‌برسان داخلی دارای صلاحیت و تجربه	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	ضعف سیستم کنترل داخلی اثربخش	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	فقدان ساختاری دانش حساب‌برسی	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	فقدان وجود اهداف و برنامه‌های تضمین و بهبود کیفیت (QAIP)	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید

مولفه‌ها	شاخص‌ها	میانگین	ضریب توافقی	تأیید	حذف	نتیجه
				<input checked="" type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
عوامل مدیریتی	سیاست‌های متمرکز در تصمیم‌گیری بدون دخالت حسابرس داخلی	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	فقدان حمایت ادراک شده از جانب حسابرسان داخلی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	عدم پذیرش حسابرسان داخلی به عنوان یک جایگاه مستقل	۳/۵۰	۰/۳۳	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	عدم اختصاص منابع جهت ارتقای اثربخشی حسابرسی داخلی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	سبک رهبری آمرانه در سرکوب مشارکت حسابرسان داخلی	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	عدم دانش کافی در ارزیابی اثربخشی عملکردهای حسابرسی داخلی	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	بی‌توجهی به استقلال حسابرسان داخلی و فشار نهادی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	عدم وجود اعتماد به نفس و عزت نفس حسابرسان داخلی	۵/۲۰	۰/۸۲	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	ترس از بازخورد منفی بیان نظرات در چارچوب ساختار سازمانی	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
عوامل فردی	اهمال‌کاری منفعل و عدم تناسب شخصیت با حرفه حسابرسی داخلی	۳	۰/۲۸	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	ابراز عقیده نمایشی صرفاً به منظور حفظ موقعیت کنونی	۴	۰/۴۰	-	<input checked="" type="checkbox"/>	حذف
	وجود طرحواره هم‌نواپی با جمع جهت نزدیک بودن به قدرت	۵/۱۰	۰/۷۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	خلأ تناسب ادراکی حرفه حسابرسی داخلی توسط حسابرس	۵	۰/۵۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید
	خلأ مهارت لازم به منظور ارائه نقش اثربخش در حسابرسی داخلی	۵/۳۰	۰/۸۵	<input checked="" type="checkbox"/>	-	تأیید

بر اساس تحلیل دلفی مشخص شد، ۴ شاخص حذف شدند، چراکه با توجه به اینکه بر اساس مقیاس لیکرت ۷ گزینه‌ای میانگین زیر ۵ را کسب نمودند است و ضریب توافقی آن‌ها زیر ۰/۵ بوده است، بر این مبنای حذف گردید و سایر شاخص‌ها مورد تأیید قرار گرفتند. مجدداً به منظور رسیدن به حد کفایت نظری، تحلیل دلفی انجام شد، که بر این مبنای مشخص شد، تمامی شاخص‌ها

در دوم تحلیل دلفی تأیید شدند که نشان دهنده‌ی نقطه کفایت نظری شاخص‌های سکوت حسابرسان داخلی می‌باشد. براساس مولفه‌ها و شاخص‌های تعیین شده، مدل مفهومی سکوت حسابرسان داخلی به ترتیب زیر ارائه می‌شود:



شکل (۲). چارچوب محتوایی پژوهش

یافته‌های تحلیل تفسیری ساختاری فراگیر

ابتدا به منظور شروع این تحلیل لازم است، شاخص‌های تأیید شده از مرحله‌ی تحلیل دلفی از T1 تا T15 کدگذاری شوند. در این مرحله ابتدا نظر ۲۰ نفر از حسابرسان داخلی شرکت‌های بازار سرمایه درباره‌ی رابطه بین شاخص‌ها، مورد مقایسه قرار می‌گیرد. بدین منظور از شاخص «مد» استفاده می‌شود به گونه‌ای که از بین چهار گونه رابطه ممکن بین شاخص‌ها، رابطه‌ای که بیشترین فراوانی را از نظر متخصصان داشته باشد، در جدول نهایی منظور خواهد شد. برای تعیین نوع روابط پیشنهاد شده است که از نظر خبرگان و کارشناسان بر اساس تکنیک‌های مختلف مدیریتی، از جمله طوفان مغزی و تکنیک گروه اسمی و غیره استفاده شود (سنگه و همکاران، ۲۰۱۳). برای تعیین نوع رابطه می‌توان از نمادهای V (ارتباط سطر با ستون)؛ A (ارتباط ستون با سطر)؛ X (ارتباط متقابل بین سطر با ستون) و O (فقدان ارتباط بین سطر با ستون) استفاده می‌شود. براساس این تعاریف، ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی (SSIM) به شکل ذیل محاسبه می‌شود.

جدول (۴). ماتریس خودتعاملی ساختاری نهایی

	T15	T14	T13	T12	T11	T10	T9	T8	T7	T6	T5	T4	T3	T2	T1
T1	O	X	O	V	O	V	O	O	O	O	V	V	O	V	1
T2	O	A	O	V	O	V	O	O	O	V	X	V	O	1	
T3	V	O	V	A	V	A	O	V	O	V	A	A	1		
T4	V	O	V	A	X	A	V	O	V	V	A	1			
T5	O	A	O	V	V	V	O	O	O	V	1				
T6	V	O	V	A	A	O	V	V	O	1					
T7	A	A	A	O	A	A	A	A	1						
T8	O	A	O	O	A	O	X	1							
T9	W	O	O	O	A	O	1								
T10	O	O	O	X	O	1									
T11	V	O	V	O	1										
T12	O	O	O	1											
T13	X	A	1												
T14	O	1													
T15	1														

پس از تعیین روابط مفهومی براساس شاخص مد، خان‌های که در آن نماد V قرار گرفته عدد ۱ و قرینه‌ی آن عدد ۰؛ خان‌های که در آن نماد A قرار گرفته عدد ۰ و قرینه‌ی آن عدد ۱؛ خان‌های که در آن نماد X قرار گرفته عدد ۱ و قرینه‌ی آن عدد ۱ و در نهایت خان‌های که در آن نماد O قرار گرفته عدد ۰ و قرینه‌ی آن عدد ۰ قرار داده می‌شود. سپس براساس این تعاریف، اقدام به تشکیل ماتریس دستیابی می‌شود. به عبارت دیگر، در این مرحله با تبدیل نمادهای روابط ماتریس ساختاری به اعداد صفر و یک بر اساس جدول زیر می‌توان ماتریس دستیابی را تشکیل داد.

جدول (۵). تشکیل ماتریس دستیابی

	T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	T10	T11	T12	T13	T14	T15
T1	1	1	0	1	1	0	0	0	0	1	0	1	0	1	0
T2	0	1	0	1	1	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0
T3	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	1	0	1	0	1
T4	0	0	1	1	0	1	0	0	1	0	1	0	1	0	1
T5	0	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	1	0	0	0
T6	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	1	0	1
T7	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
T8	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
T9	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
T10	0	0	1	1	0	0	1	0	0	1	0	1	0	0	0
T11	0	0	1	1	0	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1
T12	0	0	1	1	0	1	0	0	0	1	0	1	0	0	0
T13	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0
T14	1	1	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	1	1	0
T15	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	1

پس از تشکیل این ماتریس به منظور بررسی سایر ابعاد روابط غیرمستقیم بین شاخص‌ها که مزیت تحلیل تفسیری/ساختاری فراگیر (TISM) نسبت به تفسیری/ساختاری (ISM) است، استفاده می‌شود. به عبارت دیگر، به منظور ارتقای تحلیل ساختاری تفسیری به تحلیل ساختاری تفسیری فراگیر می‌بایست به طور کامل هر مقایسه زوجی را با پاسخ به سوال تفسیری ذکر شده در گام قبلی تفسیر نمود. برای مقایسه‌های زوجی i امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i + 1)$ ام تا n ام مقایسه می‌گردد. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. اما اگر پاسخ خیر «N» باشد، باید در مورد جفت متغیرهای مورد نظر مشارکت‌کنندگان باید اظهارنظر نمایند. به منظور تشکیل ماتریس خودتعاملی ساختاری «SSIM» مقایسه‌های زوجی شاخص‌های سکوت حسابرسان داخلی در جدول (۱۳) ارائه شده است. برای مقایسه‌های زوجی i امین شاخص به صورت دو به دو با تمام عناصر از $(i + 1)$ ام تا n ام مقایسه گردیدند. برای هر ارتباط پاسخ بله «Y» یا خیر «N» داده شده و در صورت پاسخ مثبت، دلیل آن بیان می‌گردد. در اینصورت منطق تفسیری روابط زوجی به فرم پایه علمی منطقی تفسیری ارائه شده است. در این مرحله روابط به صورت ماتریس دستیابی به صورت «۱-» یا «۰» وارد می‌شوند. خانه‌هایی که گزینه «Y» دارند، عدد ۱ و خانه‌هایی که گزینه «N» دارند عدد ۰ قرار داده می‌شود. در واقع، این ماتریس از تبدیل ماتریس خودتعاملی ساختاری به یک ماتریس دو ارزشی صفر و یک بدست می‌آید.

جدول (۶). ماتریس دستیابی از نظر میزان انتقال پذیری ارتباط بین شاخص‌ها

	T1	T2	T3	T4	T5	T6	T7	T8	T9	T10	T11	T12	T13	T14	T15
T1	1	1	1*	1	1	1*	1*	1*	1*	1	1*	1	1*	1	1*
T2	0	1	1*	1	1	1	1*	1*	1*	1	1*	1	1*	0	1*
T3	0	0	1	1*	0	1	1*	1	1*	0	1	0	1	0	1
T4	0	0	1	1	0	1	1*	1*	1	0	1	0	1	0	1
T5	0	1	1	1	1	1	1	1*	1*	1	1	1	1*	0	1*
T6	0	0	0	0	0	1	1*	1	1	0	0	0	1	0	1
T7	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	0	0	0
T8	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
T9	0	0	0	0	0	0	1	1	1	0	0	0	0	0	0
T10	0	0	1	1	0	1*	1	1*	1*	1	1*	1	1*	0	1*
T11	0	0	1*	1	0	1	1	1	1	0	1	0	1	0	1
T12	0	0	1	1	0	1	1*	1*	1*	1	1*	1	1*	0	1*
T13	0	0	0	0	0	0	1	1	1*	0	0	0	1	0	1
T14	1	1	1*	1*	1	1*	1	1*	1*	1*	1*	1*	1	1	1*
T15	1	0	0	0	0	0	1	0	1	0	0	0	1	0	1

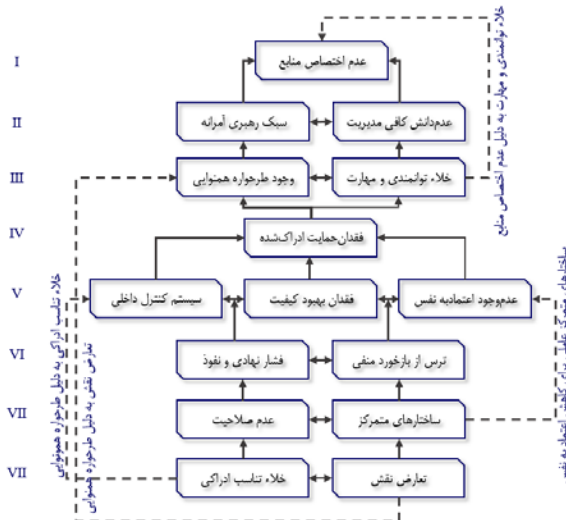
همانطور که در جدول فوق مشاهده می‌شود، نمادهای مفهومی اختصاص داده شده براساس شاخص مد، تبدیل به امتیاز ۰ و ۱ و ۱* با توجه به تعریف روابطه مفهومی به اعداد طبق جدول قبلی شده است. در ادامه به منظور تعیین روابط بین شاخص‌ها ابتدا باید مجموعه خروجی، مجموعه ورودی و عناصر مشترک را شناسایی نمود. نمره تعیین سطح و اولویت متغیرها مجموعه دستیابی و مجموعه پیش‌نیاز برای هر متغیر تعیین می‌شود.

مجموعه دستیابی هر متغیر شامل متغیرهایی می شود که از طریق این متغیر می توان به آن ها رسید و مجموعه پیش نیاز شامل متغیرهایی می شود که بر طبق آن ها می توان به این متغیر رسید. سپس اشتراکات مجموعه دستیابی و پیش نیاز همه عوامل تعیین می شود و در صورت یکسان بودن مجموعه دستیابی با مجموعه اشتراک آن عامل (عوامل) به عنوان سطح اولویت در نظر گرفته می شود. سطح اشاره به لایه های طراحی شده ی مدل نهایی دارد. برای به دست آوردن سایر سطوح باید سطوح قبلی از ماتریس جدا گردند و فرآیند تکرار شود. پس از تعیین سطوح دوباره ماتریس دریافتی را به ترتیب سطوح مرتب کرده، ماتریس جدید، ماتریس مخروطی نامیده می شود. در این مرحله با استفاده از ماتریس دسترسی نهایی، مجموعه خروجی و ورودی برای هر متغیر به دست می آید. پس از تعیین عناصر خروجی، عناصر ورودی و عناصر مشترک، شاخصی که عناصر خروجی و عناصر مشترک یکسانی دارند، به عنوان اولین سطح و کم اثرترین شاخص های سکوت حسابرسان داخلی تعیین می شوند. پس از تعیین این سطح یعنی کم اثرترین شاخص های سکوت حسابرسان داخلی، آن شاخص را حذف می کنیم و اقدام به بررسی شاخص های یکسان عناصر ورودی و مشترک می نماییم، و آن را به عنوان سطح بعدی انتخاب می کنیم. این عملیات تا آنجا تکرار می شود که اجزای تشکیل دهنده تمام سطوح سیستم مشخص شوند

جدول (۷). مجموعه شاخص خروجی، ورودی و عناصر مشترک شاخص ها

اختصار	شاخص خروجی	شاخص ورودی	عناصر مشترک	سطح
T1	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۱۴	۱،۱۴	سطح هشتم
T2	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۵	۱،۲،۵،۱۴	۲،۵	سطح هفتم
T3	۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۱،۱۳،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۱۰،۱۱،۱۲،۱۴	۳،۴،۱۱	سطح پنجم
T4	۱،۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۱،۱۳،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۱۰،۱۱،۱۲،۱۴	۳،۴،۱۱	سطح پنجم
T5	۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۵	۱،۲،۵،۱۴	۲،۵	سطح هفتم
T6	۶،۷،۸،۹،۱۳،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۱،۱۲،۱۴	۶	سطح چهارم
T7	۷	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۷	سطح اول
T8	۷،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۸،۹	سطح دوم
T9	۷،۸،۹	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۸،۹	سطح دوم
T10	۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۵	۱،۲،۵،۱۰،۱۲،۱۴	۱۰،۱۲	سطح ششم
T11	۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۱،۱۳،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۱۰،۱۱،۱۲،۱۴	۳،۴،۱۱	سطح پنجم
T12	۳،۴،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۵	۱،۲،۵،۱۰،۱۲،۱۴	۱۰،۱۲	سطح ششم
T13	۷،۸،۹،۱۳،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۳،۱۵	سطح سوم
T14	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۷،۸،۹،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱،۱۴	۱،۱۴	سطح هشتم
T15	۷،۸،۹،۱۳،۱۵	۱،۲،۳،۴،۵،۶،۱۰،۱۱،۱۲،۱۳،۱۴،۱۵	۱۳،۱۵	سطح سوم

براساس این نتایج، شکل (۲) مدل پژوهش ارائه می‌شود.



شکل (۲). مدل علل تقویت‌کننده سکوت سازمانی حسابرسان داخلی

بحث و نتیجه گیری

خطر تساهل حسابرسان داخلی همواره در قالب سایر تئوری‌ها و پژوهش‌های مشابه مورد بررسی قرار گرفته است اما به طور مشخص بر چگونگی احاطه شدن سکوت بر رفتار و عملکردهای حسابرسان داخلی به عنوان یکی از عوامل کاهنده استراتژی‌های منابع انسانی، متمرکز نشده است و این پژوهش در تلاش بود تا ضمن شناسایی عوامل ایجادکننده سکوت حسابرسان داخلی، طیفی از تأثیرگذارترین تا کم‌اثرترین این عوامل را در قالب مدل تفسیری/ساختاری فراگیر ارائه نماید. براساس نتایج بدست آمده مشخص گردید، تأثیرگذارترین شاخص‌های ایجادکننده سکوت حسابرسان داخلی (لایه هشتم) در سطح بازار سرمایه دو شاخص خلاء تناسب ادراکی حرفه حسابرسی داخلی توسط حسابرس (T14) به عنوان شاخص عوامل فردی و تعارض نقش بین استانداردها با تعریف جایگاه شغلی حسابرس داخلی (T1) به عنوان شاخص عوامل ساختاری می‌باشد. حتی در لایه هفتم مدل طراحی شده نیز مشاهده می‌شود، عدم‌بکارگیری حسابرسان داخلی دارای صلاحیت و تجربه (T2) و ساختارها و سیاست‌های متمرکز در تصمیم‌گیری بدون دخالت حسابرس داخلی (T5) به عنوان شاخص‌های عوامل ساختاری، براساس تحلیل‌های ماتریسی جایگذاری شده‌اند.

جدول (۸). نتایج حاصل از پژوهش و تطبیق با پژوهش های دیگر

دقتی سلطانی و همکاران (۱۳۹۸)	اندایا و حنیفا (۲۰۱۶)	آبوت و همکاران (۲۰۱۶)	لیرو همکاران (۲۰۱۸)	خلیل و همکاران (۲۰۱۸)	نلسون و پرنورل (۲۰۱۸)	آلکاد و همکاران (۲۰۱۹)	گزاره ها	لایه
✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	خلاء تناسب ادراکی حرفه حسابرسی داخلی توسط حسابرس	لایه هشتم
✓	x	x	x	✓	✓	✓	عدم بکارگیری حسابرسان داخلی دارای صلاحیت و تجربه	لایه هفتم
✓	✓	✓	✓	✓	x	✓	ساختارها و سیاست های متمرکز در تصمیم گیری	
x	✓	-	-	✓	✓	✓	تعارض نقش بین استانداردها با تعریف جایگاه شغلی حسابرس	

بر اساس تطبیق نتایج مشخص می گردد، دو لایه تأثیرگذار بر سکوت حسابرسان داخلی دارای ۴ شاخص مهم هستند که با پژوهش هایی که از مرحله فراترکیب استخراج شدند، مورد تطبیق قرار گرفتند. در تحلیل این نتایج باید بیان نمود، عوامل ساختاری، یعنی ویژگی های فرآیندی و محتوایی تعریف در چارت سازمانی شرکت های بورس اوراق بهادار تهران، از زمان اجباری شدن بکارگیری حسابرسی داخلی یعنی اواسط سال ۱۳۹۱، کمان نقش حسابرسان داخلی را به عنوان یک جایگاه مستقل از چارچوب های استراتژیک شرکت پذیرفته است و این موضوع به واسطه وجود ساختارهای متمرکز تصمیم گیری در شرکت ها مشهود است، جاییکه کمتر حسابرسان داخلی به واسطه وجود تخصص و ویژگی های استقلال حرفه ای که دارند، نقش مشاوره ای و نظارتی خود بر عملکردهای شرکت قبل از افشای اطلاعات مالی را به نمایش می گذارند و به طور کلی ساختار پذیرای رویکردهای آنان می باشد. همچنین خلاء تناسب ادراکی در فرد به دلیل فقدان انگیزه های فردی که آن هم می بایست توسط محرک های ساختاری تقویت گردد، بسیار در این شغل به عنوان زیرمجموعه حسابرسی احساس می شود و حسابرسان داخلی غالباً درکی از ویژگی های حرفه ای در این شغل ندارند و گاهی از طریق ادراکی، همسو با مدیریت به دلیل اولویت بخشیدن به منافع ای غیر از منافع حرفه حسابرسی، وظایف عملکردی خود را ایفا می نمایند. از طرف دیگر عدم بکارگیری حسابرسان داخلی دارای صلاحیت علمی و تخصصی و تجربی در به عنوان کسانی که خط مقدم شفافیت های مالی را در

شرکت‌ها مورد بررسی قرار می‌دهند، باعث می‌شود تا تعارض نقش بین استانداردها با جایگاه شغلی حسابرسان داخلی که می‌بایست مستقلانه و بدور از تلاش برای هرگونه فشار و نفوذی ایفای نقش نمایند، ایجاد گردد و باعث گردد تا کارکردهای اثربخش حسابرسان داخلی بر مبنای وجود سکوت ساختاری اعمال شده بر حسابرسان داخلی، کاهش یابد. این فشارها در لایه هفتم مدل به حدی است که حسابرسان داخلی بر حسب ویژگی‌های فردی خود، به دلیل ترس از دریافت بازخورد منفی مبنی بر ارائه رویکردهای تخصصی در قالب عملکردهای مالی قابل افساء، ترجیح می‌دهند سکوت را در پیش گیرند و این موضوع می‌تواند ضمن سرکوب و ایجاد سرخوردگی شغلی در حسابرسان داخلی، باعث شود تا در مسیر کار راه حرفه‌ای خود انگیزه‌های حرفه‌ای را از دست بدهد و این موضوع می‌تواند پیامدهای منفی در سطح شفافیت‌های بازار سرمایه ایجاد نماید. در واقع مدل طراحی شده نشان داد، عوامل مدیریت اگرچه در ایجاد سکوت حسابرسان داخلی نقش موثری دارند، اما نسبت به دو مولفه دیگر در جایگاه آخر قرار می‌گیرد که نشان می‌دهد تأثیر کمتری در ایجاد فضای سکوت حسابرسان داخلی دارد. به عبارت دیگر، باتوجه به اینکه مشخص شد، تعارض نقش بین استانداردها با تعریف جایگاه شغلی حسابرس داخلی به عنوان یکی از مهمترین شاخص‌های ایجادکننده‌ی سکوت سازمانی می‌باشد، پیشنهاد می‌شود نهادهای نظارتی و تدوین‌کننده‌ی استانداردهای حسابرسی همچون دیوان محاسبات و سازمان بورس اوراق بهادار با هدف افزایش سطح اثربخشی حسابرسان داخلی استانداردهای حسابرسی داخلی را براساس جایگاه شغلی حسابرسان داخلی در ساختارهای سازمانی شرکت‌ها تدوین نمایند تا براین اساس تناسب متناسب‌تری بین ویژگی‌های شغلی با کارکردهای حسابرسان داخلی وجود داشته باشد. تعیین دوره ارتقاء و ارزیابی‌های دوره‌ای حسابرسان داخلی؛ تعیین سطح توسعه‌ی نقش حسابرسان داخلی در دامنه و عمق کنترل نسبت به ریسک شرکت؛ تعیین سطح نظارت و کارکردهای حسابرسان داخلی در توسعه کنترل‌های داخلی شرکت‌ها و غیره به عنوان بخش از همسویی اصلاح استانداردها با شرح وظایف حسابرسان داخلی جهت کنترل تعارض در نقش و وظیفه می‌باشد. همچنین در راستای ایجاد تناسب ادراکی حسابرسان داخلی با ویژگی‌ها و ماهیت این حرفه به عنوان یکی دیگر از علل ایجادکننده سکوت سازمانی حسابرسان داخلی، پیشنهاد می‌شود، آموزش‌های حسابرسان داخلی براساس تأکید بر حفظ استقلال آن‌ها در چارچوب‌های ساختاری شرکت‌ها توسط

نهادهای نظارتی و براساس گزرناندن دوره‌های کوتاه‌مدت و میان‌مدت جهت کسب گواهینامه‌های معتبر صورت پذیرد تا از این طریق سطح هویت حرفه‌ای حسابرسان داخلی تقویت گردد و تناسب ادارکی منسجم‌تری بین کارکردهای حسابرسان داخلی با واقعیت‌ها صورت پذیرد.

در نهایت نیز پیشنهاد می‌شود، با استفاده از الزام‌های نهادی و همچنین از طریق تحریک انگیزشی، مدیران را در پذیرش جایگاه حسابرسان داخلی به عنوان عضوی مستقل از ساختارهای الزام‌آور آن‌ها، کمک نمایند تا حسابرسان داخلی زیربار فشار و نفوذ آنان دست به تساهل و تسامح نزنند و به طور مستقل وظایف حرفه‌ای خود را پیگیری نمایند. لذا با توجه به فرآیند تحلیلی طی شده نتایج بدست آمده، برای پژوهش‌های آتی پیشنهاد می‌شود تا براساس تحلیل گروه‌های کانونی در قالب تحلیل کیفی/تعاملی (IQA) سطحی از ذهنیت‌های تفسیرگرایانه‌ی حسابرسان داخلی باهدف توسعه کارکردهای حرفه‌ای مورد بررسی قرار گیرد و محرک‌ها و پیامدهای رفتاری گزاره‌های شناسایی شده در قالب مدل مورد بررسی قرار گیرد.

منابع

- اخروی جوقان، ابوذر، رحیمیان، نظام الدین، قره‌داغی، مریم. (۱۳۹۷). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی از دیدگاه اعضای کمیته حسابداری، بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، ۲۵(۳): ۳۱۱-۳۲۶.
- رحمانی، علی، محمودخانی، مهناز. (۱۳۹۸). تأثیر ذینفعان در ارزیابی اثربخشی حسابداری داخلی در ایران، فصلنامه مطالعات حسابداری و حسابرسی، ۳۱(۳): ۲۳-۴۰.
- صفرزاده، محمدحسین، کریمداد، علیرضا. (۱۳۹۹). بررسی عوامل مؤثر بر شجاعت اخلاقی حسابرسان داخلی، دانش حسابداری مالی، ۷(۱): ۱۳۳-۱۵۵.
- فهامی، منیژه، محمودی، محمدتقی، شاه‌طالبی، بدری. (۱۳۹۸). شناسایی عوامل سکوت سازمانی اعضای هیأت علمی دانشگاه‌ها در ایران: مطالعه کیفی، مجله علمی مدیریت فرهنگ سازمانی، ۱۷(۱): ۲۱-۴۴.
- منتی، وحید، زمان، الهه. (۱۳۹۸). عوامل مؤثر بر اثربخشی حسابداری داخلی، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۲): ۲۴۷-۲۷۰.
- موسوی شیری، سید محمود، یزدانی، مهدیه. (۱۳۹۶). نقش صدای حسابرس و رهبری تیم‌گرا سرپرست بر اثربخشی عملکرد حسابداری، فصلنامه حسابداری مالی، ۹(۳۴): ۱۰۲-۱۲۳.
- نیکبخت، محمدرضا، قدس حسن‌آباد، مریم. (۱۳۹۷). عملکرد حسابداری داخلی در ایران از دیدگاه مدیران حسابداری داخلی: رویکرد کلاسیک نظریه بنیانی، دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۷(۲۸): ۱۸۷-۲۰۰.
- نیکبخت، محمدرضا، قدس حسن‌آباد، مریم. (۱۳۹۸). ارائه مدل ارزیابی عملکرد حسابداری داخلی در ایران، پژوهش‌های تجربی حسابداری، ۹(۱): ۱۰۱-۱۲۱.
- هومن، حیدرعلی. (۱۳۹۷). راهنمای عملی فراتحلیل در پژوهش‌های علمی، انتشارات سمت.

References

- 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): 3-40.
- Safarzadeh, M., Karimdad, A. (2020). The Drivers Affecting Internal Auditors' Moral Courage. *Journal of Financial Accounting Knowledge*, 7(1): 133-155. (In Persian)
- Alqudah, H., Amran, N. and Hassan, H. (2019). Factors affecting the internal auditors' effectiveness in the Jordanian public sector: The moderating effect of task complexity, *EuroMed Journal of Business*, 14(3): 251-273. <https://doi.org/10.1108/EMJB-03-2019-0049>

- 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
- Bartlett, G. D., Kremin, J., Saunders, K., Wood, D. A. (2017). Factors Influencing Recruitment of Non-Accounting Business Professionals into Internal Auditing. *Behavioral Research in Accounting*, 29(1): 119-130. <https://doi.org/10.2308/bria-51643>
- Boyle, D. M., DeZoort, F. T., Hermanson, D. R. (2015). The Effects of Internal Audit Report Type and Reporting Relationship on Internal Auditors' Risk Judgments. *Accounting Horizons*, 29(3): 695-718. <https://doi.org/10.2308/acch-51110>
- Brown, T., Fanning, K. (2019). The Joint Effects of Internal Auditors' Approach and Persuasion Tactics on Managers' Responses to Internal Audit Advice. *The Accounting Review*, 94(4): 173-188. <https://doi.org/10.2308/accr-52295>
- Burke, R. J. (2013). Encouraging voice: Why it matters. In R. J. Burke & C. L. Cooper (Eds), *Voice and Whistleblowing in Organizations: Overcoming Fear, Fostering Courage, and Unleashing Candour.*, (pp. 3–71), Edward Elgar Publishing, 374
- Endaya, K., Hanefah, M. (2016). Internal auditor characteristics, internal audit effectiveness, and moderating effect of senior management, *Journal of Economic and Administrative Sciences*, 32(2): 160-176. <https://doi.org/10.1108/JEAS-07-2015-0023>
- Everett, J., & Tremblay, M. S. (2014). Ethics and internal audit: Moral will and moral skill in a heteronomous field. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3): 1–16.
- Fahami, M., Mahmoudi, M., Shahtalebi, B. (2019). Identification of Organizational Silence Factors in the Faculty Members of Universities of Iran: A Qualitative Study. *Organizational Culture Management*, 17(1): 21-44. (In Persian).
- Hazami-Ammar, S. (2019). Internal auditors' perceptions of the function's ability to investigate fraud, *Journal of Applied Accounting Research*, 20(2):134-153. <https://doi.org/10.1108/JAAR-09-2017-0098>
- Houman, H. A. (2018). Practical guide to Meta-Synthesis in scientific research, Samat Publications. (In Persian)
- Institute of Internal Auditors (IIA). (2015). Global Internal Audit Common Body of Knowledge (CBOK) Practitioner Study. The IIA Research Foundation. Altamonte Springs, FL: IIA. Available at: <http://www.theiaa.org/CBOK>.
- Institute of Internal Auditors. (2015). strongly recommended: practice advisories, online at <https://na.theiaa.org>
- Iyer, V. M., Jones, A., Raghunandan, K. (2018). Factors Related to Internal Auditors' Organizational-Professional Conflict, *Accounting Horizons*, 32(4):133-146. <https://doi.org/10.2308/acch-52139>
- Johl, K., Johl, S. K., Subramaniam, N., Cooper, B. (2013). Internal audit function, board quality and financial reporting quality: evidence from Malaysia, *Managerial Auditing Journal*, 28(9): 780-814. <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2013-0886>

- Journeault, M., Levant, Y., France Picard, C. (2020). Sustainability performance reporting: A technocratic shadowing and silencing, *Critical Perspectives on Accounting*, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2019.102145>
- Khelil, I., Hussainey, K., & Noubbigh, H. (2016). Audit committee–internal audit interaction and moral courage. *Managerial Auditing Journal*, 31(4–5): 403–433.
- Khelil, I., Hussainey, K., Noubbigh, H. (2017). Chief audit executives' perceptions of drivers of moral courage: Tunisian evidence. *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*.
- 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 Audit*, 22(2): 268-284. <https://doi.org/10.1111/ijau.12119>
- Lenz, R., Hahn, U. (2015). A synthesis of empirical internal audit effectiveness literature pointing to new research opportunities, *Managerial Auditing Journal*, 30(1): 5-33. <https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1072>
- Libby, T., & Thorne, L. (2007). The Development of a Measure of Auditors' Virtue. *Journal of Business Ethics*, 71(1): 89–99.
- Lopez, S. J., O'Byrne, K. K., & Petersen, S. (2003). Profiling courage. In S. J. Lopez, & C. R. Snyder (Eds.), *Positive psychology assessment: A handbook of models and measures* (pp. 185–197). Washington, DC: American Psychological Association.
- Menaty, V., Zaman, E. (2020). Internal Audit Effectiveness. *Empirical Research in Accounting*, 9(2), 247-270. (In Persian).
- Moosavi Shiri, S. M., Yazdani, M. (2017). The role of the auditor voice and team-oriented Leadership' supervisor on the effectiveness of the audit performance. *Quarterly financial accounting journal*, 9(34): 102-123. (In Persian).
- Nelson, M, W., Proell, Ch, A. (2018). Is Silence Golden? Audit Team Leader Reactions to Subordinates Who Speak Up “In the Moment” and at Performance Appraisal, *the Accounting Review*, 93(6): 281-300. <https://doi.org/10.2308/accr-52011>
- Nelson, M, W., Proell, Ch, A. (2018). Is Silence Golden? Audit Team Leader Reactions to Subordinates Who Speak Up “In the Moment” and at Performance Appraisal, *the Accounting Review*, 93(6): 281-300.
- Nikbakht, M., Ghods Hasan Abad, M. (2018). Internal audit function from the internal audit Managers view: Classical method of grounded theory. *Journal of Management Accounting and Auditing Knowledge*, 7(28), 187-200. (In Persian).
- Nikbakht, M., Ghods Hasan Abad, M. (2019). An Iranian Model of Internal Audit Performance Assessment. *Empirical Research in Accounting*, 9(1), 101-121. (In Persian)
- Okhravi Joghani, A., Rahimian, N., Gharehdaghi, M. (2018). Factors Affecting the Internal Audit Effectiveness in the Viewpoint of Audit Committee Members. *Accounting and Auditing Review*, 25(3), 311-326. (In Persian).
- Osswald, S., Frey, D., & Streicher, B. (2012). Moral courage. In E. Kals, & J. Maes (Eds.), *Justice and conflicts* (pp. 391–405). Berlin: Springer.

- Rahmani, A., Mahmoudkhani, M. (2019). Stakeholder's Effect on Evaluating the Effectiveness of the Internal Audit in Iran. *Accounting and Auditing Studies*, 8(31): 23-40. (In Persian).
- Roussy, M. (2012). Comment apprécier la compétence d'un auditeur interne? L'opinion des membres du comité d'audit. *Télescope*, 18(3): 33-51.
- Roussy, M. (2013). Internal auditors' roles: From watchdogs to helpers and protectors of the top manager, *Critical Perspectives on Accounting*, 24(7/8): 550-571. <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2013.08.004>
- Skitka, J. L. (2012). Moral convictions and moral courage: Common denominators of good and evil. In M. Mikulincer, & P. R. Shaver (Eds.), *The social psychology of morality: Exploring the causes of good and evil* (pp. 349-365). Washington, DC: American Psychological Association.

COPYRIGHTS



© 2022 by the authors. License Alzahra University, Tehran, Iran.
This article is an open access article distributed under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0) (<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>)